الجمهـورية الجزائـرية الديمقراطـية الشعبـية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس . مستغانم .

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

قسم: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: تدقيق المالى والمحاسبى

مسؤولية محافظ الحسابات في المصادقة على المعلومات المحاسبية و المالية

"دراسة حالة- مكتب محافظ الحسابات - مستغانم -

إعداد الطالبة:

مغتات بلال

إشراف الأستاذ:

بوزيان العجال

لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الرتبة	جامعة	الصفة
بن زيدان ياسين	استاد محاضر	جامعة مستغانم	رئيسا
بوزيان العجال	استاذ محاضر	جامعة مستغانم	مقررا
برباطي حسين	أستاذة محاضرة	جامعة مستغانم	مناقشا

السنة الجامعية: 2019 . 2020

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر	
فهرس المحتويات	I
فهرس الأشكال	IV
فهرس الجداول	V
مقدمة عامة	أ-و
الفصل الأول: لمحة عامة حول المراجعة	
مقدمة الفصل	11
المبحث الأول:مفاهيم حول المراجعة	12
المطلب الأول: تعريف المراجعة	12
المطلب الثاني: فروض و إجراءات المراجعة	13
المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة	18
المبحث الثاني : معايير المراجعة وأنواع المراجعة	22
المطلب الأول: معايير المراجعة	22
المطلب الثاني: أنواع المراجعة	28
المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية	35
المبحث الثالث: المسلك العام لعملية المراجعة	37
المطلب الأول: قبول المهمة و تخطيط عملية التدقيق	38
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية	40
المطلب الثالث: أدلة إثبات المراجعة ملف الداري	40
المطلب الرابع : تقرير مدقق الحسابات	45
خاتمة الفصل	46
الفصل الثاني: الإطار النظري لمحافظ الحسابات و مراجعة الحسابات	
مقدمة الفصل	47
المبحث الأول: محافظ الحسابات	48

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات و مهامه	48
المطلب الثاني : مؤهلات و مواصفات مهنة محافظ الحسابات	51
المطلب الثالث: تعيين وعزل محافظ الحاسبات	54
المبحث الثاني : المقومات الأساسية لمهنة محافظ الحسابات	56
المطلب الأول: أنواع التقارير و العناصر المكونة لها	56
المطلب الثاني : حقوق وواجبات محافظ الحسابات	64
المطلب الثالث: مسؤولية محافظ الحسابات	69
المبحث الثالث: مراجعة الحسابات	73
المطلب الأول: أدوات و تقنيات محافظ الحسابات	73
المطلب الثاني :تقييم نظام الرقابة الداخلية	74
المطلب الثالث: مراجعة حسابات القوائم المالية	81
خاتمة الفصل	87
الفصل الثالث: دراسة حالة لدى محافظ الحسابات	
مقدمة الفصل	88
المبحث الأول: مقدمة عن المؤسسة A	89
المطلب الأول: تعريف المؤسسة A	89
المطلب الثاني: مهام و أهداف الشركة	89
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي وشرحه	90
المبحث الثاني: الإجراءات و الأدوات التي تعتمد عليه محافظ الحسابات	94
المطلب الأول : الملف الدائم	94
المطلب الثاني:العينة التي اعتمد عليه محافظ الحسابات	101
المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات عم المؤسسة محل الدراسة	101
المطلب الأول: تقرير العام لمحافظة الحسابات	101
المطلب الثاني: تقرير الخاص بمحافظة الحسابات	104

المطلب الثالث: تقرير التقني و التعليقات حول الحسابات	106
خاتمة الفصل	115
خاتمة	116
قائمة المراجع	118

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	الحاجة إلى المراجعة و علاقتها بإمكان التحقق من البيانات محل المراجعة	16
2-1	معايير التدقيق المتعارف عليها	22
3-1	استقلالية المراجع	24
4-1	المصادقة الايجابية	42
5-1	المصادقة السلبية	43
2-1	مهمة محافظ الحسابات	50
2-2	التقرير النظيف	59
3-2	التقرير غير نظيف	61
4-2	مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر	70
5-2	تقييم نظام الرقابة الداخلية	80
1-3	الهيكل التنظيمي للمؤسسةA	91

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	الأهداف التقليدية و الأهداف المعاصرة للتدقيق	20
2-1	يبرز تطور أهداف المراجعة	21
1-3	تقييم رأس المال العامل	103
2-3	تقييم صافي الأصول	104
3-3	تقييم الأجور	105
4-3	تقييم النظام الضريبي	105
5-3	المديونية و التوفير	108
6-3	الديون	109
7-3	التكاليف	111
8-3	المبيعات	112
9-3	تقييم صافي الموجودات للشركة A ذات المسؤولية المحدودة	113
10-3	تقييم الديون	114

مقـــدمـــة

لقد كان للتحولات السياسية و الاقتصادية التي شهدها العالم القرن الماضي أثار مباشرة على المحيط الاقتصادي و الاجتماعي للمنظمات و المؤسسات الاقتصادية. ونظرا لتعقد نشاطاتها وتنوعها و تضاعف أحجامها. مما أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي وجب بإعدادها دوريا، كان من الأسباب المباشرة في ظهور المراجعة الداخلية. إذ مع كبر الحجم و ضخامة الوسائل البشرية ، المادية، و المالية المستعملة يصعب التسيير و تكثر العمليات و المعلومات المتدفقة والأخطاء و الانحرافات و التلاعبات أحيانا لذا لا بد من خلية للمراجعة الداخلية في المؤسسة لتراقب مدى تطبيق محتويات نظام المراقبة الداخلية.محافظ الحسابات هو من يمارس وظيفة المراجعة الخارجية، ويستطيع القيام بثلاث أنواع من المراجعة (مراجعة قانونية،مراجعة تعاقدية،خبرة 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 ما سبق ، تتمحور إشكالية هذا البحث حول التساؤل الرئيسي التالي:

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

السؤال الرئيسي يتفرع إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي المراجعة الداخلية ؟ وما هي أهميتها في المؤسسة؟
- هل المراجعة يقوم بإتباع منهج (مسلك) أثناء أداء مهامه؟
- هل تكمن مسؤولية محافظ الحسابات في الوقوف على نقاط الضعف و القوة للرقابة الداخلية؟

ثانيا: الفرضيات

للإجابة على الإشكالية قمنا بصياغة الفرضيتين التاليتين:

- إن اعتماد المراجع مسلك أثناء أداء المهام أن يسهل عمله
- تكمن مسؤولية محافظ الحسابات في الوقوف على نقاط القوة و الضعف للرقابة الداخلية
- تعتمد المؤسسة على المراجعة الداخلية بمقوماتها الأساسية.

ثانيا: أهداف البحث

تهدف هذه الدراسة إلى:

- معرفة مدى وعي المؤسسات بدور محافظ الحسابات المصادقة على معلومات المحاسبة و المالية.
- 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 تدخل في القرارات التي يقومون الأطراف المختلفة المرتبطة مع المؤسسة باتخاذه بناءا على تقريره و تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال الآتي:

- تسليط الضوء وإزالة الغموض على المعلومات المحاسبة و المالية.

- أهمية الدراسة كونها تهتم بموضوع طرأت عليه تغيرات خاصة بدخول قوانين وتشريعات وأصبحت عالمية.

- أهمية المصادقة على المعلومات المالية في ميدان المراجعة.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع

- العمل على التحصيل العلمي الجيد و المؤهل للباحث و تنمية القدرات المعرفية.
- الرغبة في الموضوع لأنه يتماشى مع ميدان التخصص
- اكتساب خبرة ولو 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 أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية** مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، 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 وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة؟

وتوصلت 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 منتظمة، وتستند على وسائل وتقنيات لتدعيم حكمها لحاله المؤسسة.

ب- **محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية ،** مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير2008.

وتم صياغة إشكالية البحث في السؤال التالي: أين موقع معايير المراجعة المتعارف عليها من المعايير الدولية، وتأثيرها على نظام التدقيق في الجزائر؟ وتم التوصل إلى النتائج التالية:

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

ج- **ديملي عمر، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية،** مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة، سنة 2009، وإشكالية البحث هي: إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية وتلبي احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات؟ وتوصل إلى نتائج التالية:

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

د- **شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة**، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1، 2013. وانطلقت هذه الدراسة من إشكالية هي: ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة مقارنة بتونس و المملكة المغربية. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

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

سادسا: حدود البحث:

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

الحدود الزمانية: تمت الدراسة الميدانية خلال شهر ماي 2020.

سابعا: منهج البحث:

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

ثامنا: صعوبة البحث:

أثناء إنجاز هذا البحث واجهتنا الصعوبات التالية:

- خلال فترة التربص محافظ الحسابات كانت لديه انشغالات.

تاسعا: تقسيمات البحث:

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

- الفصل الأول لمحة عامة عن المراجعة وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث متمثلة في مفاهيم حول المراجعة و معايير المراجعة وأنواع المراجعة والعلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية ، والمسلك العام لعملية المراجعة .
- أما الفصل الثاني تناولنا فيه محافظ الحسابات ومسؤولياته و تطرقنا فيه إلى محافظ الحسابات و مقومات أساسية لمهنة الحسابات و الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات.
- والفصل الثالث دراسة ميدانية لدى محافظ الحسابات بولاية مستغانم وتطرقنا فيه على المؤسسة الذي قام بفحصه، والأدوات التي استخدمت في قبول المؤسسة، وتقرير محافظ الحسابات عن المؤسسة.

الفصل الأول: لمحة عامة حول المراجعة

مقدمة الفصل

المبحث الأول:مفاهيم حول المراجعة

المطلب الأول: تعريف المراجعة

المطلب الثاني: فروض و إجراءات المراجعة

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة

المبحث الثاني : معايير المراجعة وأنواع المراجعة

المطلب الأول: معايير المراجعة

المطلب الثاني: أنواع المراجعة

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية

المبحث الثالث: المسلك العام لعملية المراجعة

المطلب الأول: قبول المهمة و تخطيط عملية التدقيق

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثالث: أدلة إثبات المراجعة ملف الداري

المطلب الرابع : تقرير مدقق الحسابات

خاتمة الفصل.

مقدمة الفصل:

تمثل المراجعة الداخلية وظيفة تقييمية تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص و تقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم وتهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطين بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل، التقييم، التوصيات والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم بمراجعتها، سنتناول في هذا الفصل ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: مفاهيم حول المراجعة.

المبحث الثاني: معايير وأنواع المراجعة.

المبحث الثالث: المسلك العام للعملية المراجعة .

المبحث الأول: مفاهيم حول المراجعة

يشمل هذا البحث على مفاهيم حول المراجعة تعريفها، الفروض، وإجراءات التي يقوم عليه و أهداف المراجعة.

المطلب الأول: تعريف المراجعة

تعددت تعاريف المراجعة نتيجة لارتباطها بالمحاسبة:

التعريف الأول: لقد تم نسر تعريف المراجعة سنة 1977م من طرف الاتحاد الأوربي لخبراء الاقتصاد و المحاسبة"إن هدف المراجعة من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية لآخر السنة تعطي صادقة و حقيقية عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات و القوانين المعتمدة في المؤسسة[1]".

التعريف الثاني: و عرف BONNAULT GERMOND المراجعة على أنها "اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة[2]".

وتعرف كذلك على أنها" مراجعة نقدية لنشاط الشركة لضمان أنه يعبر بإخلاص في البيانات المالية مع الأنظمة المعمول بها، وعلى المديرين التنفيذيين و المراجعة تعمل لتنفيذ أهداف العمل وهو فحص الوضع المنهجي، وتحقق من الامتثال الحقائق القواعد و المعايير ويتم تنفيذ عملية التدقيق من قبل مراجع الحساب"[3].

والمراجعة هي علم يقوم بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المثبتة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمشروع[4].

---

[1]محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر، 2003،ص9 .

[2] المرجع نفسه،ص9

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

[4]سفير محمد، رزقي ،إسماعيل مسؤولية ودور المراجع في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطنية حول واقع و أفاق النظام المحاسبي المحلي في المؤسسة الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 2013،ص

من خلال التعاريف السابقة، سنحاول صياغة تعريف شامل للمراجعة وهو:

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

المطلب الثاني: فروض وإجراءات المراجعة

إن طبيعة و نوعية المشاكل و تنوعها والتي هي بصدد الحل من طرف المراجعة جعل وضع المجموعة من الفرضيات والتي 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 المالية للفحص، فبدون هذه الفرضية لا أساس للقيام بهذه العملية، فهذه الفرضية تعتبر من المعايير المستخدمة لتقييم بيانات المحاسبية وهذه المعايير هي :

الملائمة: ويراد بها ملائمة المعلومات المحاسبية مع احتياجات الطالبين والمستخدمين المحتملين.

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

البعد عن التحيز: أي تسجيل الحقائق بكل موضوعية.

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

لا وجود لتعارض في المصالح بين المراجع والإدارة: واضح أن هناك تبادل المنفعة بين الإدارة ومراجع الحسابات، فالإدارة تستعمل المعلومات المالية التي قام بفحصها وأبدى 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.

عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة:

يقصد به تبادل العلاقة و العمل الذي يكون بين المراجع و الإدارة من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، و العكس

صحيح بالنسبة للمراجع بحيث تمده بمعلومات القيمة التي يستطيع على أساسها إعطاء رأيه الفني المحايد الصائب.

خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء:

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة ، ومدى مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تم التواطؤ فيها.

يلتزم المراجعون بمعايير المراجعة المتعارف عليها: والتي تحددها مهمتهم بالإضافة إلى ما تفرضه التشريعات و القواعد المهنية.

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

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

المراجع خبير مهني:ويؤدي عمله في المراجع ملتزما بهذه الحدود ولا يتحمل المسؤولية عن الإدارة ولا يخضع لأي ضغوط تحد من درجة واستقلاله كما أنه لا يتدخل في أعمال الإدارة[1].

وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن وجود نظام سليم و قوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات أو بمعنى أصح حذفها، كما يجعل المراجعة اقتصادية أكثر و عملية.

التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي و الحقيقي لها.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة ابو زيد، المراجعة علما وعملا ،مؤسسة شبابة الجامعية،اسكندرية، مصر، ص29

العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

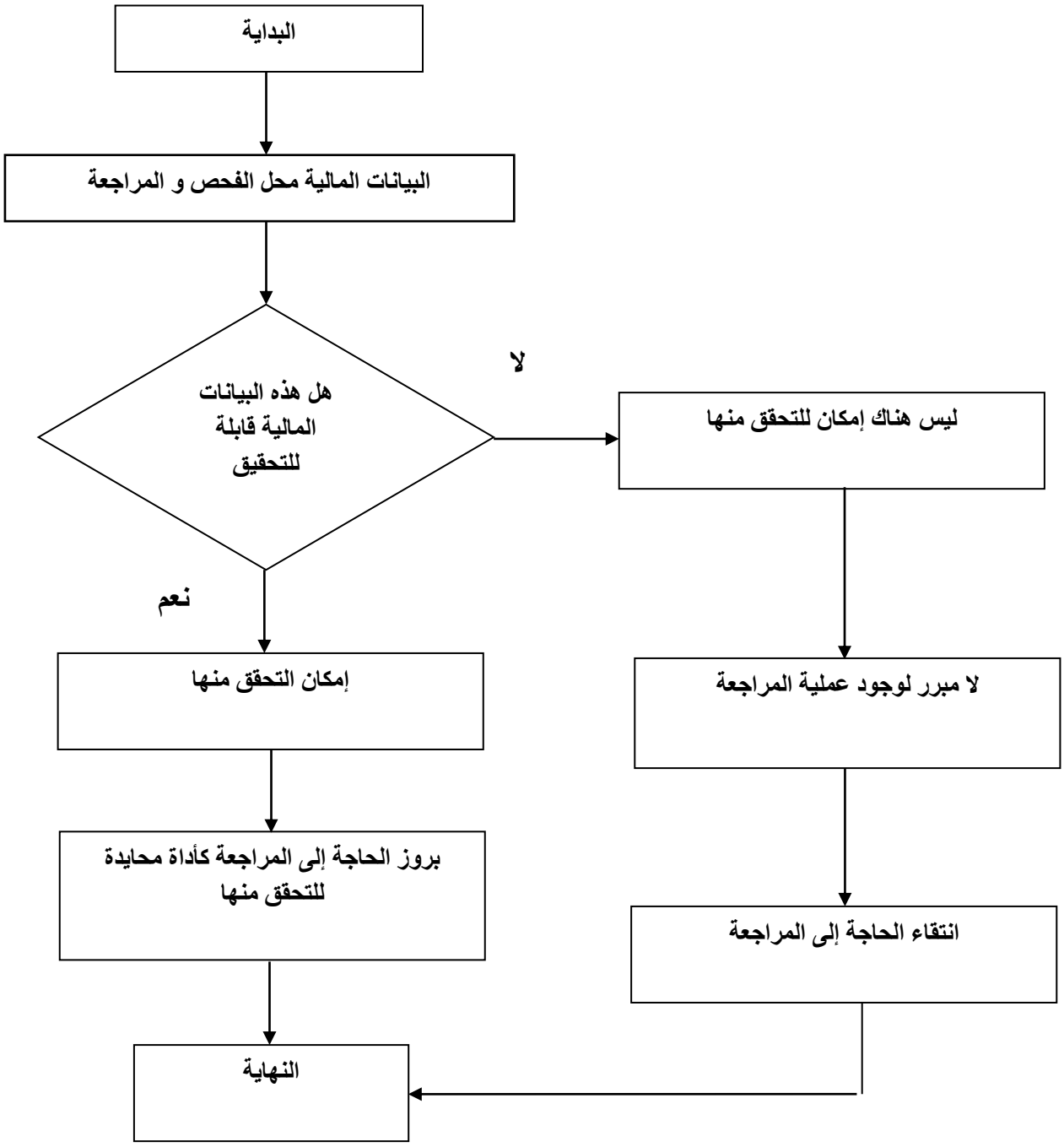
يقصد به أن التعليمات التي تمت في الماضي يجب أن تكون قد تمت بصفة صحيحة وفق إجراءات سليمة وضمن نظام رقابة صائب لذا وجب على المراجع في حالة حدوث العكس أن يبدل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن ضعف و تصحيحها[1].

مراقب الحسابات يزاول عمله كمرجع فقط:

يقوم المراجع بعمله الكامل والمفروض حسب ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة و المراجع على أن لا تخالف الاتفاقية بمعايير المراجعة أن يلتزم المراجع بوظيفته المحددة ويسعى لتحقيق أهداف المرجوة من عملية المراجعة .

[1] محمد سمير العصبان، ص 32

الشكل رقم (1-1): يبين الحاجة إلى المراجعة وعلاقتها 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،ص14

إجراءات المراجعة:

هي مجموعة من الخطوات التفصيلية التي سوف يطبقها المراجع للحصول على الأدلة والبراهين التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية، من ثم فإن الإجراءات التي 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، وهي جميع الأعمال المنجزة خلال عملية المراجعة لجميع بنود لتوصل إلى أن يستطيع وضع رأيه.[1]

وتعكس إجراءات المراجعة تصرفات وممارسات محددة يجب أدائها، أو السلوك الواجب أدائه وسنقوم بتخليص إجراءات المراجعة في برنامج المراجعة.

وتتمثل الإجراءات الخطوات اللازمة لتحقيق الأهداف، وعليه فإن الإجراءات يتم تحديدها لمقابلة و تحقيق الأهداف المراجعة وبرنامج المراجعة عبارة عن خطة عمل المراجع التي يتبعها في المراجعة السجلات والدفاتر وما تتضمنه من البيانات، ويشمل أيضا على الأهداف الواجب تحقيقها و الخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق تلك الأهداف، والبرامج هو ملخص لما يجب أن يقوم به المراجع من الأعمال، وهو سجل بالعمل المنتهي أي بما تم مراجعته، ويظهر دور برنامج المراجعة من خلال اعتباره أداة رقابية ويستطيع المراجع بواسطته تتبع عملية المراجعة.

وتوجد اعتبارات تؤخذ بالحسبان عند التصميم برنامج المراجعة تتمثل فيما يليك

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 والتي على ضوئها يقوم المراجع بإعداد برنامج المراجع الملائم.

ونظرا لاختلاف المؤسسات فإن تطبيق برنامج المراجعة يختلف من مؤسسة إلى أخرى وبصفة عامة هناك نوعين من برامج المراجعة هما:

[1] Robert obert , mairie-pierre, comptabilité et audit, corrigés du manuel,2 édition, dunod,paris,2009,p203

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 ودرايتهم الفنية في إتباع ما يرونه ضروريا من الخطوات.

حيث يقوم العديد من المراجعين باستخدام الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها في مرحلتي التخطيط والتنفيذ، ويتضمن أسلوب الإجراءات التحليلية الاختبارات التحليلية التي يقوم بتحليل العلاقات بين البيانات ويستخدم هذا الأسلوب لتقييم معقولية البيانات.[1]

المطلب الثالث: أهمية المراجعة وأهداف المراجعة

أهميه المراجعة:

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

ويتمثل دور المراجع في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم.

[1] شدري معمر سعاد،دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية،مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير جامعة بومرداس،2009 ،ص 36ص37

ظهرت الحاجة للمراجعة الداخلية بصورة أكثر جدية خلال الأزمة الاقتصادية و بعد الحرب العالمية نتيجة لإفلاس العديد من الشركات، وتحمل إدارة هذه الشركات المسؤولية عند فضل عن حاجة إدارات.

هذه الشركات لمتابعة مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية لديها الأمر الذي دفعها إلى إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية لتكون عين ساهرة لها فيفحص و تقييم فعالية جميع فعالية أنظمة الرقابة لانجاز مهامها من تحقق و تحليل و تقييم لجميع أوجه و مجالات التي شاطو الخطط و الأهداف التي تسعى هذه الشركات إلى تحقيقها،باعتبار أن وظيفة المراجعة الداخلية هي جزء من الرقابة الداخلية لهذه الوظيفة أهمية مميزة سعيا إلى تحويلها من وظيفة رقابية في المنظمة إلى مهنة لمنظمات مهنية المحاسبية الدولية حيث أن المراجع الداخلي يقوم بدور استشاري و التأمين يهدف بالأسباب إلى إضافة القيمة للشركة ووضعها لمعهد كهدف نهائي واستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية.

كما ،ن وظيفة المراجعة تخدم جهات عديدة تعتمد اعتماد كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها المراجع.

أهداف المراجعة:

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

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

ولكن هذه النظرة لأهداف التدقيق تغيرت، حيث أن اكتشاف هذه العوامل تتحقق تلقائي أثناء المراحل والخطوات التنفيذية لعملية التدقيق باعتبار أن الناتج الرئيسي لعملية التدقيق هو لرأيه المدقق الفني المحايد في قوائم المالية، وأن الغش و الخطأ والتزوير، هو المنتج الفرعي وإنما ينبغي اعتبار أهداف تبعية يمكن أن يعتمد عليها المدقق في إبداء رأيه عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، واعتبار أن

اكتشاف الغش و الخطأ لا يقل أهمية عند قيام المدقق بفحص الحسابات الخاصة 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 والغش.
- كما أن هذه العوامل تمثل هدفا أساسيا في حالة طلب المدقق للقيام بتدقيق خاص الهدف منه اكتشاف تلك العوامل، ومع تطور المفاهيم والأهداف في المجالات العلمية ومنها علوم الإدارة والمحاسبة.[1]

والجداول الآتية تبين لنا الأهداف التقليدية و المعاصرة للتدقيق وتطورها:

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

الأهداف التقليدية	الأهداف المعاصرة
التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر و السجلات المحاسبية و المستندات المؤيدة للعمليات .	اهتمت بالأهداف التقليدية وتعددت هذه الأهداف بالإضافة إلى مهام جديدة لعملية التدقيق هي:
اكتشاف ما قد يوجد من غش و أخطاء تلاعب وتزوير، في العمليات و الأحداث المسجلة و تقليل فرص ارتكابها.	اشتمال أهداف التدقيق على: تدقيق الأهداف المخططة و القرارات المتخذة لتحقيق هذه الأهداف وأيضا المعلومات التي اتخذت على أساسها القرارات
الحصول على رأي فني محايد، يقوم على مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات على ضوء أدلة إثبات، متعارف عليها في مهنة التدقيق.	اشتمال الأهداف على تدقيق كافة الأحداث و الوقائع المالية وغير المالية، أي للنظام المحاسبي بشقيه (المالي والإداري) باعتبار أن الوحدات الاقتصادية

[1] حسام إبراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق، الجزء الأول، الطبعة الأولى دار البداية للنشر و التوزيع،عمان، الأردن ص13،ص14

	تعمل داخل الهيكل الاقتصادي للدولة.
	تحول أسلوب التدقيق من التدقيق حول الحاسب إلى التدقيق من خلال الحاسب الإلكتروني. تقييم أدلة وقرائن الإثبات واختيار الموضوعي منها، للتأكد والتحقق من عدالة القوائم المالية. تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، عن طريق محو الإسراف باستخدام معايير الجودة العالمية.

المصدر: حسام إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص14،ص15.

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

الفترة	**الهدف من المراجعة**
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس.
1850-1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس.
1905-1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس. اكتشاف الأخطاء الكتابية .
1933-1905	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي. اكتشاف التلاعب والاختلاس.
1940-1933	اكتشاف التلاعب والاختلاس.
1960-1940	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي.

المصدر: شعباني لطفي،مرجع سبق ذكره، ص25

المبحث الثاني:معايير المراجعة وأنواع المراجعة والعلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

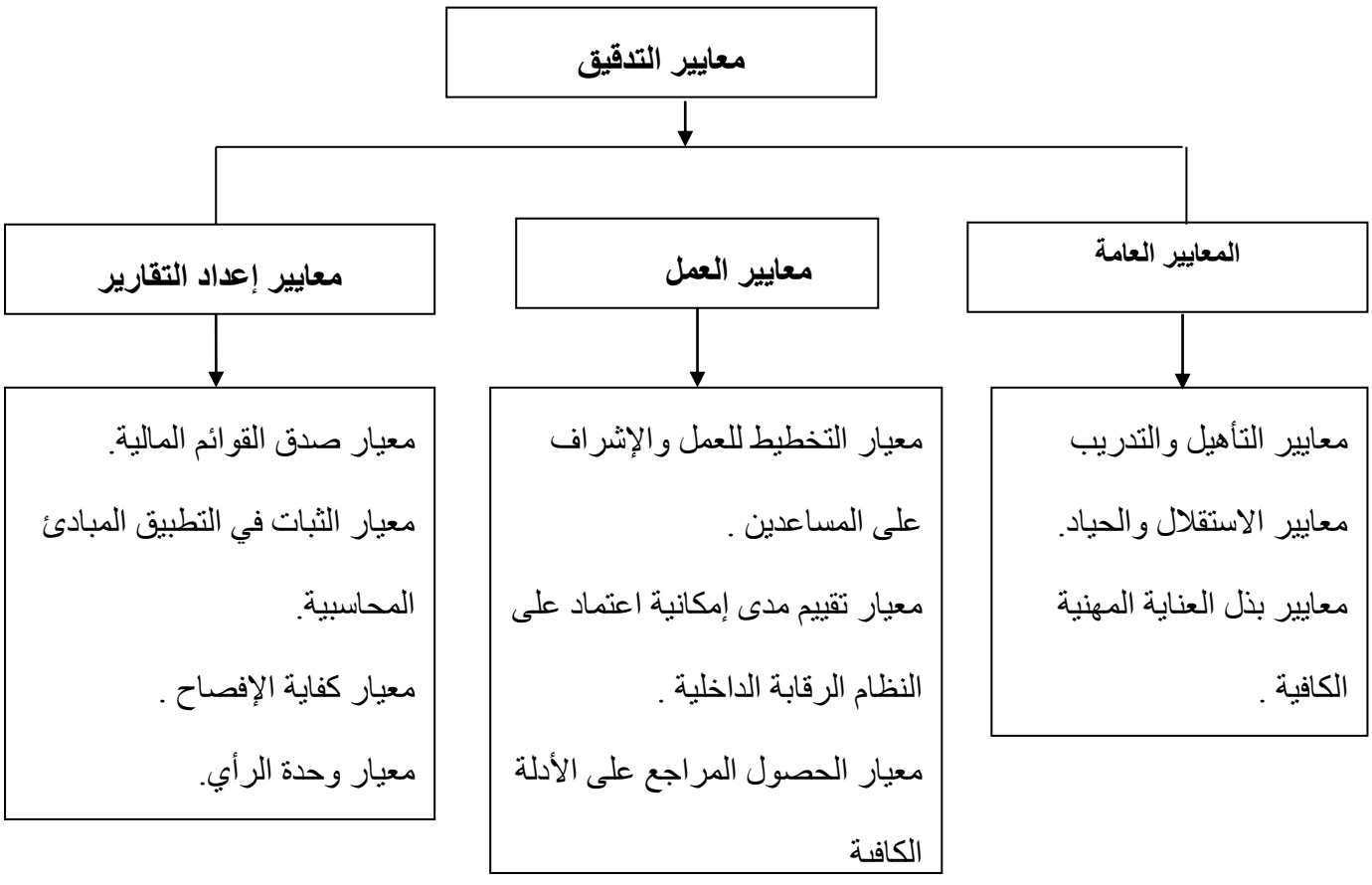
المراجعة تقوم على مجموعة من المعايير وهي تنقسم إلى ثلاث مجموعات، والالتزام بها يزيد من مصداقية المعلومات المالية، وللمراجعة

المطلب الأول: معايير المراجعة

تنقسم معايير التدقيق المتعارف إليها ثلاث مجموعات:

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

ويمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:



المصدر:من إعداد الطالب

المعايير العامة:

وتتكون من ثلاثة معايير بالتأهيل والتدريب والاستقلال والعناية كما يلي:[1]

أولا: معايير التأهيل والتدريب

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

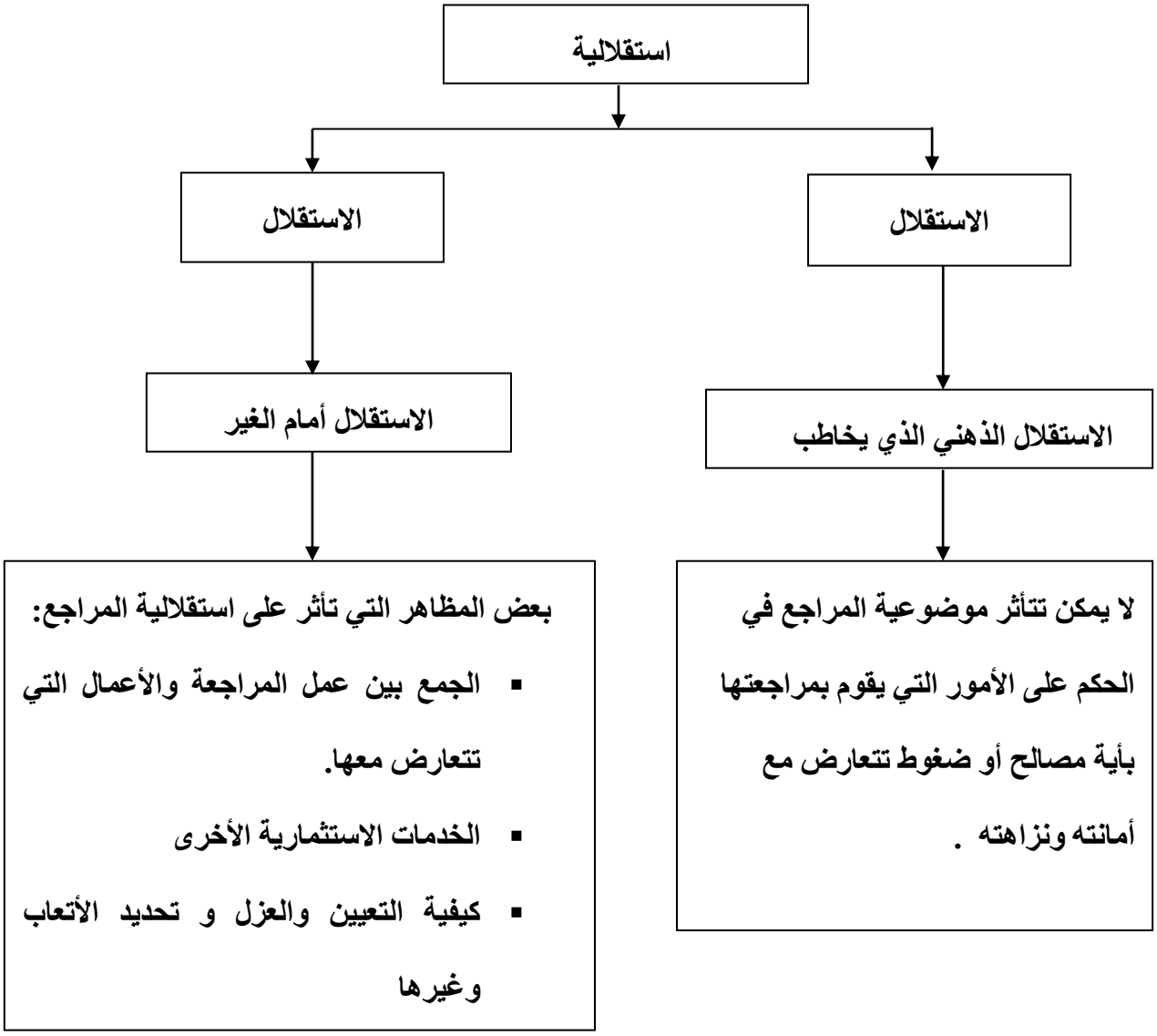
ويجب عليه أن يجتاز برنامجا تدريبيا في هذا المجال كل سنتين تحت إشراف جمعية المحاسبين و المراجعين.

ثانيا:معيار والاستقلال 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، ص340

الشكل رقم(3-1): يوضح استقلالية المراجع



المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: مرجع سابق، ص19

معيار العناية المهنية: يعني هذا المعيار أنه يجب على المراجع أن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة، وأن يجتهد بالاستمرار لتحسين كفاءة وجودة خدماته وأن يقوم بمسؤولياته المهنية بأفضل ما يكون.

يعتبر البحث عن تحقيق الامتياز في العمل المهني هو جوهر بذل العناية المهنية.وتتطلب العناية المهنية أن تقوم عضو المهنة بمسؤولياته المهنية بكفاءة واجتهاد وهي تفرض عليه التزاما بأداء الخدمات المهنية بأفضل مصلحة ممكنة لمن يقدم إليهم الخدمات وبما يتسق مع مسؤولية المهنة تجاه المجتمع، ويؤدي اكتساب المراجع للكفاءة إلى تمكينه من تقديم الخدمات المهنية بسهولة و براعة وذكاء.

معايير العمل الميداني: تتعلق هذه المعايير بتخطيط و تنفيذ المراجعة، وهذه المعايير محددة بدرجة أكبر من المعايير العامة، وهي تقدم إرشادات للمراجع بصدد الأدلة التي تؤيد رأيه والتي يحصل عليها من فحص القوائم المالية والعمليات المالية.[1]

وتتكون من ثلاثة معايير، نعرض فيما يلي كل منها باختصار:

معيار كفاية التخطيط و الإشراف:

نعني به القيام بالمراجعة وفق خطة ملائمة، كما أن يتطلب التخطيط السليم لعملية المراجعة وقيام المراجع بدراسة بيئة المراجعة و تركيز بصفة خاصة على دراسة نظام الرقابة الداخلية كما يجب أن تتسم هذه الخطة بالمرونة بحيث تكون قابلة للتعديل كلما تقدم الفحص، كما من الضروري تخطيط تفاصيل العمل لكل حالة على حدة على المساعدين وتوجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص، وتقييم أدائهم وبناء على مدى تحقيق الأهداف ويعتمد مدى الإشراف الملائم في كل حالة على عدة عوامل منها درجة تعقد المهمة وصعوبتها ومؤهلات الأفراد القائمين بها.

معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية:

يعني هذا المعيار أنه يجب على المراجع أن تقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالوحدة

[1] محمد الفيومي عوض لبيب أصول المراجعة من ص39إلى ص 45

محل المراجعة كأساس للإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة الملائمة. كما يقصد بالرقابة الداخلية هي الخطط والإجراءات التي تستخدمها الوحدة لضمان أن العمليات المالية قد تم تسجيلها بدقة، وتشمل الرقابة الداخلية على الرقابة الإدارية وهي العملية الخاصة باتخاذ القرار الذي يؤدي إلى ترخيص بالعمليات المالية.

كما يعتبر هذا المعيار الأكثر أهمية لأن مدى ما يقوم به المراجع من فحص يتوقف على مدى قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية، كما يجب أن يمارس وبالقدر الكبير وان يركز ويهتم لذلك لاكتشاف العيوب ونقاط الضعف التي ينطوي عليها نظام الرقابة الداخلية.

معيار كفاية الأدلة:

يقصد بهذا المعيار أنه يجب على المراجع تجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية. وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص.

معايير التقرير:

تهتم هذه المجموعة من المعايير بطبيعة ومحتوى تقرير المراجعة وتشمل هذه المجموعة على أربعة معايير، وسوف نعرض مضمون ومحتوى كل عنصر:

معيار الإشارة إلى التماشي مع مبادئ المحاسبية المقبولة:

يعني هذا المعيار أن المراجع يجب أن يبين في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها وعرضها طبقا للمبادئ وقوانين المحاسبة المقبولة والمعترف بها.[1]

معيار الإشارة إلى التجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة:

يجب أن يحدد التقرير تلك الظروف التي أدت إلى خروج عن المعيار التجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة في الفترة الحالية وذلك بالنسبة للمعايير التي كانت مطبقة في الفترة السابقة.

معيار التحقق من مدى ملائمة الإفصاح:

[1] مرجع نفسه،ص42.

ونعني بهذا أنه يفترض كفاية وملائمة الإفصاح من القوائم المالية ما لم ينص التقرير على خلاف ذلك.

معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة:

يجب أن يشمل التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة وفي حالة عدم استطاعة المراجع أن يعبر عن رأيه في القوائم المالية يجب عليه توضيح الأسباب التي أدت إلى ذلك. وفي جميع الحالات التي يوقع فيها المراجع عن القوائم المالية يجب أن يبين التقرير بشكل واضح و قاطع طبيعة الفحص الذي قام به المراجع ودرجة المسؤولية التي تقع على عاتقه. ويمكن أن يأخذ الرأي الذي يصدره المراجع أي من الأشكال الآتية:

الرأي النظيف: طبقا لهذا الرأي يبين المراجع في تقريره أنه قد اتبع معايير المراجعة المنصوص عليها في القيام بعملية المراجعة، وأنه يرى أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها بصورة عادلة وواضحة وصائبة في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة.

الرأي المتحفظ: يوجد سببان أساسيان يدفعان المراجع إلى إبداء رأيه في تحفظ:

السبب الأول: أنه قد توجد ظروف تمنع المراجع من قيام بجميع إجراءات المراجعة اللازمة، مثلا كأن لا يتيسر للمراجع ملاحظة الحصر المادي للمخزون فإذا كان المخزون يمثل جزءا هاما من إجمالي الأصول فقد يكون من الواجب أن يبدي المراجع رأيا متحفظا بسبب عدم كفاية نطاق المراجعة.

السبب الثاني: أن المراجع قد يستنتج أثناء القيام بعمليات الفحص المحاسب اتبع أساليب محاسبية معينة لا تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة أو أنه لا يوجد إفصاحا مناسبا في القوائم المالية، مما يطلب التحفظ في الرأي.

الامتناع عن إبداء الرأي:

في بعض الحالات قد يكون نطاق الفحص غير كافي بحيث المراجع أن يصدر أي رأي في القوائم المالية وفي حالات أخرى قد يكون لظروف عدم التأكد تأثير كبير على القوائم المالية بحيث يرفض المراجع عن إبداء الرأي فيها ومن الضروري أن يوضح المراجع الأسباب التي دعته إلى ذلك وبناءا على ذلك فإن هذا النوع من الرأي لا يجب إصداره إلا إذا كان المراجع مقتنعا اقتناعا تاما بعدم كفاية

مجال الفحص أو وجود درجة كبيرة من عدم التأكد بحيث لا يكتفي بشأنها إصدار رأي متحفظ.

الرأي المعاكس:

إذا استنتج المراجع نتيجة لأدلة المراجعة التي قام بتجميعها أن القوائم المالية كوحدة واحدة لم يتم إعدادها وعرضها بصورة صحيحة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة فإن الرأي المعاكس يكون ملائما في هذه الحالة، فمثلا يمكن أن يصدر المراجع رأيا معاكسا في حالة قيام المحاسب بتسجيل جزرا كبيرا من الأصول الثابتة بقيمة مقدرة بدلا من التكلفة. كما أن يمكن للمراجع أن يصدر هذا الرأي إذا اعتقد فقط أن الخروج من المبادئ المحاسبية المقبولة يعتبر خروجا خطيرا جدا لا يكفي بالنسبة له إصدار رأيا متحفظا.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة:

تنشأ الحاجة إلى المراجعة من جانب مجموعات مختلفة، أملاك رأس المال، العمال المستشرون، والجهات الحكومية.... وغيرها، ولتحقيق حاجة كل مجموعات ظهرت عدة صور للمراجعة أهمها:

أولا: من حيث مواعيد ابتداء المراجعة:

وتنقسم إلى:[1]

المراجعة النهائية:

تبدأ المراجعة عندما ينتهي كل موظفي المحاسبة وأن ميزة هذه الطريقة أنها توفر للمراجع حسابات جاهزة و مرصدة، وعليه فإن دور المراجع تنحصر في فحص بعض العمليات لاختبار صحتها ولهذه الطريقة مزايا متعددة منها: تخفيض احتمالات التلاعب لأن الحسابات أقفلت جميعها ولا مجال للتغيير والتحريف فيها.

إلا أنه يؤخذ على المراجعة النهائية النقاط التالية:

- قصر الفترة الزمنية للقيام بعملية المراجعة.
- إرباك العاملين في المكاتب المراجعة خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات

[1] غوالي محمد بشير،دور المراجعة في تفعيل المراقبة داخل المؤسسة،مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر،2004،ص8،ص9

التي يراجع حساباتها واحدة أو متقاربة.

المراجعة المستمرة:

تقضي بقيام المراجع أو مساعديه بزيادة المؤسسة مرارا وبشكل دوري هذه الطريقة تتمتع بوقت طويل وكاف وتتيح للمراجع القيام بالاختبارات كافية وعمل كل ما يراه مناسب لتكوين قناعة حول صحة حسابات، أضف إلى ذلك أن المراجعة المستمرة تمهد السبيل لاكتشاف التزوير و الغش أو الخطأ بعد فترة قصيرة من ارتكابه ولا حاجة للانتظار إلى الدورة و يمكن حصر المزايا 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 محل الفحص.
- اكتشاف الخطأ الأول 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 السنة دون ضغط أو إرهاق.

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

- إتاحة الفرصة لتعديل الأرقام التي تمت مراجعتها على اعتبار أن المراجع لا يعود إليها مرة ثانية ولمعالجة 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 وإخفاء بعض الحقائق.
- تردد المراجع ومعاونوه بصورة مستمرة على المؤسسة قد يؤدي إلى وجود صداقات بين المراجعين والخاضعين لعملية المراجعة مما يؤثر على حياد واستغلال المراجع.

- حضور المراجع و معاونوه بصورة مستمرة خلال السنة قد يربك العامل داخل الإدارات المختلفة وخاصة إدارة الحسابات.

ثانيا: من حيث القائم بعملية المراجعة:

تنقسم إلى المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

المراجعة الداخلية:

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

ويعرف التدقيق الداخلي بأنه وظيفة داخل المؤسسة يتولى القيام بها شخص ينتمي للمؤسسة وهي وظيفة مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، وتقع في الهيكل التنظيمي للمؤسسة تحت سلطة إدارة العليا فقط وفي مستوى أعلى من الوظائف الأخرى.[2]

المراجعة الخارجية:

يقوم بها شخص مستقل عن الإدارة الوحدة ويقدم خدماته مستقلة ومعظم الخدمات التي يؤديها المراجع المستقل تتركز على مراجعة القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية بجميع جوانبها الهامة وتماشيها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[3]

وتنقسم إلى ثلاثة أنواع:[4]

التدقيق القانوني :

أي الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

---

[1] KHELLASSI REDA , OP CIT,P93

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

[3] عبد الوهاب نصر علي،موسومة المراجعة الخارجية الحديثة،الجزء الخامس،الدار البيضاء،الإسكندرية،مصر 2009،ص589

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

التدقيق التعاقدي:

يقوم به شخص محترف خارجي بطلب من الإدارة المؤسسة أو أحد أطراف المتعاملة معها والتي يمكن تجديده سنويا.

الخبرة القضائية:

يقوم به شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة وذلك لاستعانة تقريره في حل نزاع بين المؤسسة المعنية وطرف أخر متعامل معها.

ثالثا: من حيث ميدان التدقيق

وينقسم التدقيق إلى ما يلي: [1]

التدقيق الاجتماعي:

وهو عبارة عن فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات وذلك بغرض التحقق من مدى تنفيذ المؤسسات لمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عتقها ومدى تعيير القوائم المالية والتقارير الاجتماعية عن ذلك.

التدقيق البيئي:

عرفها المعهد المراجعون الداخليين على أنها جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية،من خلاله تحديد والإدارة المؤسسة ما إذا كانت تظم الرقابة البيئية بها كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية التشريعية بالإضافة إلى المتطلبات السياسة الداخلية للمؤسسة.

تدقيق الإستراتيجية:

يهتم بتدقيق الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط والرغبة في التطور والبقاء على الأقل.

تدقيق الجودة:

هي عبارة عن فخ مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة بالاعتماد على معايير ليتم إبداء الرأي جول ما

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

إذا كانت هذه النتائج والنشاطات تم إنجازها بفاعلية وبالإضافة إلى تدقيق مدى التزام بالمعايير الجودة المطبقة في المؤسسة.

التدقيق الجبائي: وينقسم إلى نوعين:

النوع الأول:

وهو التدقيق الذي تقوم به مصلحة الضرائب على السجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسات مستندة في ذلك على تشريعات الجبائية المعمول بها.

النوع الثاني:

فهو الذي تقوم به المؤسسة ذاتها بواسطة مختص داخلي أو خارجي من أجل فحص لانتقادي للوضعية الجبائية للمؤسسة.

التدقيق الإعلام الآلي:

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

رابعا: من حيث الحجم و المراجعة.

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 ونواحي التالية:

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

[1] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري، دار المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر،2007 ص40،ص41

- جميع المستندات والأوراق والملفات والسجلات والدفاتر.
- يلجأ المراجع الخارجي إلى إتباع أسلوب المراجعة الكاملة في غالب عندما تكون النتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية يضطر 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 ولتنفيذ 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.

في هذا المجال يجب مراعاة ما يلي:

- يجب على المراجع إطلاع المسئولين في المنشأة موضوع المراجعة الطبيعية العمليات التي سوف يقوم بمراجعتها والتي قام باختبارها يجب على المراجع استخدام نفس العمليات وبنفس الأسلوب عند قيام بمراجعة عمليات نفس المنشأة مرة أخرى.
- على المراجع ان يكتب في تقريره تفاصيل وطبيعة العمليات التي قم باختيارها و مراجعتها حتى لا يتعرض لأي مسؤولية معينة بالنسبة للعمليات التي يقم باختيارها.
- لا يجب على المراجع إتباع أسلوب المراجعة الجزئية إلا بعد أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشـأة موضوع المراجعة للتأكد من أنه نظام جيد.

خامسا: من حيث مدى الإلزام في المراجعة.

وتتفرع إلى: [1]

[1] محمد السيد سرايا،مرجع سبق ذكره،ص41 ،ص43

المراجعة إلزامية:

وهي المراجعة الملزمة بنص القوانين في الدولة المعنية ومثال ذلك القوانين المنظمة للشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورية تعيين مراجع حسابات أو ما يعرف مراقب حسابات قانوني للشركة يتولى مراجعة حساباتها وقوائمها المالية، وقد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس إدارة الشركة بترشيح مراقب الحسابات وتصدر الجمعية للمساهمين في الشركة قرار وتحديد وفي 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 الاختيارية:

هي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة، ومنها 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 ومثال ذلك:

- مراجعة وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة.
- مراجعة وتدقيق عمليات المخازن.
- مراجعة بعض عمليات التدقيق.

وأن هذه المراجعات تكون بناء على طلب الإدارة بهدف معين من ناحية أخرى على الرغم أن العديد من الشركات الخاصة لا تلزمها قوانين بعملية المراجعة الاختيارية إلا أنها في الغالب تتفق الشركات صغيرة كانت أو كبيرة مع مراجعين قانونيين لفحص ومراجعة دفاترها وحساباتها لأسباب التالية:

- الاطمئنان على سلامة ما تم من عمليات وما تحقق من نجاح لكسب ثقة الأطراف الخارجية التي تتعامل مع الشركة مثل: البنوك والموردين والمستثمرين إلى غير ذلك.

- تيسير التعامل مع الأجهزة الحكومية وكسب ثقتها وخاصة الأجهزة الضريبية في الدولة.
- الحفاظ على سلامة المركز المالي للشركة وسمعتها التجارية في مجال نشاطها.

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

أولا: أوجه التشابه:

ونذكر منها ما يلي:[1]

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

ثانيا: أوجه الاختلاف:

ونذكر منها ما يلي: [2]

الهدف:

التدقيق الداخلي يهدف إلى:

- وجود نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء والتلاعب.
- وجود نظام محاسبي فعال يساعد في إعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة.

أما التدقيق الخارجي يهدف إلى:

- إبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شامل لنتائج عملية التدقيق.

[1] رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير، جامعة الإسلامية ص52

[2] المرجع نفسه،ص 52

ونظرا لأهمية المراجعة الداخلية و الخارجية سنبين في الجدول الفروق بينهما:

معيار التفريق	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1-الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الخطأ والانحراف عن السياسات الموضوعية.	خدمة ملاك المؤسسة عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية.
2-نوع القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة ويعين بواسطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين من طرف ملاك المؤسسة
3-درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال عن بعض الإدارات مثل إدارة الحسابات المالية ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارة جميعها.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقويم وإبداء الرأي
4-المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارة العليا.	مسؤول أما الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن النتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية لديهم.
5-نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للمراجعة الداخلية يكون نطاق عملها.	يحدد أمر التعيين حسب المعايير المهنية السائدة والتي تنص عليها القوانين والأنظمة.
6-توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية.	يتم الفحص مرة واحدة نهاية السنة المالية وأحيانا خلال فترات متقطعة.

الجدول رقم (01-01): الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية.

المصدر: حسين أحمد الدحدوح، حسين يوسف القاضين مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري

والإجراءات العملية، دار الثقافة لنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009 ،ص 52.

- وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل، خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم 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 ترشيح أحد المدققين الخارجيين من ذوي الخبرة، وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه واتخاذه القرار بذلك.

الاستقلالية:

- المدقق الداخلي مستقل جزئيا، لأنه من ناحية مستقل عن باقي إدارات وأقسام النشأة ومن ناحية أخرى يتبع الإدارة العليا بالمنشأة.

نطاق العمل:

- المدقق الداخلي نطاق عمله محدد عن طريق الإدارة المسئولة عن تعيينه، والذي 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.[2]

تمر عملية المراجعة على أربع مراحل تساعد المراجع على قيام بمهامه حتى يتمكن من إبداء رأيه حول القوائم المالية وتتمثل هذه المراحل في قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق، تقييم نظام

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

[2] حسام حسن إبراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون و موزعون،عمان، الأردن،ص 35،ص36

الرقابة الداخلية، أدلة إثبات وملف الجاري، تقريره 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، وقبل قيام بعملية التدقيق يجب على المدقق مراعاة متطلبات أساسية:

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 وشركات الأشخاص يتم تعيين المدقق الخارجي بموجب عقد مكتوب يوضح نطاق ومدى المهمة التي كلف بها، وحدودها أما بالنسبة للشركات المساهمة حيث يكون تدقيقها إلزاميا يتم تعيين المدقق عن طريق قرار من الجمعية العمومية أو عن طريق مجلس الإدراة بتفويض من الجمعية العمومية.

ب- **التأكد من نطاق عملية التدقيق:**

تحديد نطاق ومدى عملية التدقيق الخارجية، يتوقف على الكيان القانوني للمنشاة محل التدقيق، ونطلق عملية التدقيق يختلف بين أنواع المنشآت، ففي المنشات الفردية وشركات الأشخاص، قد تكون عملية التدقيق شاملة لجميع الدفاتر والسجلات، وقد تكون تدقيق جزئي تهدف إلى تدقيق غرض معين، كتدقيق الإيرادات، أما بالنسبة للشركات المساهمة تكون عملية التدقيق شاملة وإلزامية، وأنه ليس هناك تحديد النطاق.

ج – فحص النظام المحاسبي والإطلاع على نتائج الأعمال السابقة:

يقوم المدقق بدراسة دقيق (للنظام المحاسبي) المطبق للمنشأة، وذلك بالاطلاع على الدفاتر والسجلات، ودراسة طرق وأسلوب الدورة المحاسبية و الحصول على قائمة بأسماء المسئولين عن تدقيقها داخليا، ويقوم بالاطلاع على نتيجة الأعمال والمركز المالي عن السنوات السابقة، ودراسة 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، وإن كان هناك نزاعات واحتمالات تسويتها، وذلك بهدف التحقق من صحة وحقيقة المركز المالي للمنشأة حمل التدقيق.

2- مخطط التدقيق:

بعد قبول المهمة على مدقق الحصول على معلومات تؤهله للتدقيق نفهم طبيعة العمليات المحاسبية والتي تؤثر على البيانات المالية فيقوم المدقق بالحصول على فهم لنشاط العميل، وقيام ببعض العمليات والتحليلية لتقويم المعلومات المالية ويقوم بتخطيط للتدقيق عن طريق برنامج.

3- الإشراف على مهمة التدقيق:

كما سبق وان تطرقنا إليه في معايير العمل الميداني.

4- أوراق العمل:

أوراق العمل هو سجل مدقق للإجراءات التي تم تطبيقها، الفحوصات التي تمت، والمعلومات التي تم الحصول عليها وهو سجل للبرهان بأن المدقق قد قام بالتدقيق حسب المعايير التدقيق.

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

الملف الدائم:

وهو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص وتفيد أكثر من سنة مالية علما أن أكثر من هذه المعلومات تم الحصول عليها عند بدء في التدقيق ولأوال مرة، أي عند القيام بالزيارة الأولى للمنشأة وعند تعيين لهذا الملف فائدة تتمثل في أنه أساس لإبداء الرأي حول القوائم المالية تساعد الموظف الجديد على البدء بالعمل من النقطة الذي انتهى منها المدقق القديم، ويحتوي الملف الدائم على ما يلي:

- نسخة من النظام الداخلي وقانون المنشأة
- نسخة من النظام المحاسبي.

- نظام الرقابة الداخلية.
- العقود طويلة الأجل.[1]

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

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

المطلب الثالث: أدلة إثبات المراجعة والملف الجاري.

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

وغير أن أدلة إثبات تأخذ أشكال عديدة نذكر منها:

1- الفحص:

إن الفحص يأخذ أشكالا مختلفة، فمثلا يتم فحص المعدات وآلات العميل للتأكد من وجودها، كما أن المخزون يمكن تفحص حالته المادية للمساعدة في تقويمه بشكل صحيح وهو أداة للتاكد من وجودها الحقيقي.

[1] هادي تميمي،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، الطبعة الثانية،دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2004ص51،ص59

[2] محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى تطبيق، الطبعة الثالثة،بن عكنون، الجزائر2008 ،ص35.

2- **الملاحظة**:

تعد الملاحظة طريقة مباشرة، فمعظم العناصر أو الأمور التي يهتم بها المراجع يمكن ملاحظتها من خلال الملاحظة يتم المقارنة يبين ومسجل في دفاتر ويبين ما تم ملاحظته.

والجدير 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، والتي يستخدمها المراجع كإجراء للتحقق من وجود أسهم رأس مال أو أصول أو التزامات معينة، فالمصادقات تستخدم عموما للتأكد من وجود النقدية فإن مثل هذه المصادقات توفر دليلا للإثبات يمكن اعتماد عليه بدرجة كبيرة، وتختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف نوعية المعلومات المطلوبة لكنه يمكن بصفة عامة أن هناك نوعين من طلبات مصادقات المراجعة:

الطلبات الإيجابية:

وفيها يطلب من الطرف الخارجي الذي يجري معه المصادقة ضرورة الرد على المراجع وبغض النظر ما إذا كان هذا الطرف الخارجي يوافق على صحة المعلومات الواردة بطلب المصادقة أو لا.

الطلبات السلبية:

وفيها يطلب من الطرف الخارجي الذي يجري معه المصادقة ضرورة الرد على المراجع فقط، إذا ما كانت المعلومات الواردة يطلب مصادقة غير صحيحة وخاطئة.

وفي ما يلي: شكلين للمصادقة إيجابية وسلبية للمصادقة إيجابية وسلبية لحسابات المدنيين:

شكل رقم(4-1): 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 أما بالتصديق أو بوجود فروقات وإعادة ظرف مغلق للمراجع.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

رقم الحساب	حتى تاريخه	وصف الحساب	القيمة

الرجاء التوقيع ثم إعادته إلى مراجع

صـــحيحة ☐ غـير صحيـحة ☐

التوقيـع

الاسم التاريخ

ليســت هذه مطــالبة بالســداد

المصدر : سلطان المحمد العلي سلطان، مرجع سابق،ص334 .

شكل رقم (5-1): مصادقة سلبية.

مصادقة الحسابات

يجري المراجع القانوني 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، وإذا كانت هناك فروقات يرجى إخبار المراجع،و إرجاعه في ظرف مغلق.

رقم الحساب	حتى تاريخه	وصف الحساب	القيمة

الرجاء تبيان أية فروق مبشرة إلى المراجع

السادة:معلومات أعلاه غير صحيحة كما هو موضح في الجانب المقابل

التوقيــع

الاسم التاريخ

لا داعي للرد إذا كانت المعلومات الموضحة أعلاه صحيحة

المصدر: سلطان المحمد العلي سلطان، مرجع سابق،ص334 .

الملف الجاري:

على جانب الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه يحتفظ المراجع بملف لكل سنة من سنوات المراجعة يطلق عليه اسم الملف التجاري أو ملف العملية أو الملف السنوي ويهدف هذا الملف إلى تحقيق الأغراض التالية:

- مساعدة المراجع على القيام بخطوات اللازمة لمراجعة القوائم المالية.
- يمثل المصدر الرئيسي للمعلومات التي تمكن المراجع من إبداء رأيه في مدى سلامة بيانات القوائم المالية وعدالتها.
- يستخدم كدليل على إتباع المراجع معايير المراجعة المقبولة عموما وبذل العناية اللازمة التي نصت عليها هذه المعايير.

وعلى الرغم من أن كمية المعلومات الموجودة في هذا الملف ونوعيتها تختلف من مراجع إلى أخر باختلاف اتجاهاتهما وباختلاف على ما يلي: [1]

- الأدلة التي تثبت التخطيط للعمل والإشراف على أعمال المساعدين.
- بيانات كافية تثبت أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تتفق مع أرصدة سجلات العميل المحاسبية.
- كيفية تحديد الاختبارات.
- الإجراءات والاختبارات التي قام بها المراجع لتقوية الرقابة الداخلية.
- الإجراءات و الاختبارات الأخرى التي قام بها المراجع.
- بيان المخالفات التي اكتشفها.
- رأي المراجع بعدالة في القوائم المالية.

[1] حسين دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، الطبعة الأول، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الاردن2009،ص158،ص159.

المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات.

كما ذكرنا سابقا يجب أن يحتوي تقرير المراجع على رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، وفي حالة إبداء رأيه يجب أن يذكر الأسباب التي أدت إلى ذلك، كما يجب أن يبين التقرير وبصورة واضحة وجلية مدى الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، وهناك نواحي شكلية يجب أن يتضمنها التقرير نوجزها في ما يلي:[1]

- إثبات تاريخ التقرير وحتى تحدد مسؤولية المراجع عن فحص العمليات الواقعة بين تاريخ الميزانية وتاريخ التقرير بما قد يكون بها من أثر على المركز المالي والنتيجة المنشأة.
- توجيه التقرير إلى أطراف المعنية باعتبار المراجع وكيلا عنهم.
- ذكر اسم المنشاة بدقة، ذكر المدة التي شملتها المراجعة.
- الوضوح في التعبير المستعمل بحيث أن لا تحمل أكثر من معنى.
- صياغة التحفظات بعناية حتى تكون واضحة وكافية لإظهار ما يريد المراجع إظهاره للمعنيين بالمنشأة.
- أن يحتوي تقرير على توقيعه الشخصي.

[1] عبد الفتاح الصحن، مبادئ و أسس المراجعة علما وعملا،مؤسسة شباب الجامعة،اسكندرية، مصر، 1993،ص369،ص370.

خاتمة الفصل:

على ضوء ما سبق توصلنا إلى العديد من النقاط الهامة، أن المراجعة زادت أهميتها وهذا بانفصال الإدارة عن الملكية، فبواسطة المراقبة الحسابات يتم الحكم على عمل المؤسسة والتزامها بالمبادئ المحاسبية.

وتنفيذ عملية المراجعة عن طريق مراحل تساعد محافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء الموجودة في الحسابات.

الفصل الثاني: الإطار النظري لمحافظ الحسابات و مراجعة الحسابات

مقدمة الفصل

المبحث الأول: محافظ الحسابات

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات و مهامه

المطلب الثاني : مؤهلات و مواصفات مهنة محافظ الحسابات

المطلب الثالث: تعيين وعزل محافظ الحاسبات

المبحث الثاني : المقومات الأساسية لمهنة محافظ الحسابات

المطلب الأول: أنواع التقارير و العناصر المكونة لها

المطلب الثاني : حقوق وواجبات محافظ الحسابات

المطلب الثالث: مسؤولية محافظ الحسابات

المبحث الثالث: مراجعة الحسابات

المطلب الأول: أدوات و تقنيات محافظ الحسابات

المطلب الثاني :تقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثالث: مراجعة حسابات القوائم المالية

خاتمة الفصل

مقدمة الفصل:

في هذا الفصل سوف نتطرق إلى محافظ الحسابات و المسؤوليات التي تقع على عاتقه عند القيام بتدقيق المنشأة، ولهذا نجد أن كل بلدان العالم قامت بتنظيم هذه المهنة و وضع قوانين وتشريعات من مختلف الجوانب، ونجد أن الجزائر تسعى إلى التنظيم الجيد لهذه المهنة وتعديلها من فترة إلى أخرى ومن هذه الجوانب اهتم المشرع الجزائري بتعريف محافظ الحسابات وبتحديد حقوقه و واجباته ومسؤولياته تحديد شروط تعيينه وممارسة 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.

ويتكون 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 وفي هذا المبحث قمنا بالتركيز على كل ما هو يتعلق بمحافظ الحسابات.

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات.

أولا: تعريف محافظ الحسابات.

تعدد 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، وهو شخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عند إنجاز مهمة التدقيق.[1]

وحسب المادة 22 من القانون10-01 يعد المحافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسئوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[2]

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

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

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.[4]

---

[1] زاهر توفيق سواد،مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى،دار الراية للنشر و التوزيع،عمان،الأردن،2009،ص191

[2] قانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،الجريدة الرسمية، العدد42، المؤرخ في 11يوليو 2010،ص 07.

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

[4] حسين عمر، الموسوعة الاقتصادية، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي للنشر و التوزيع، 1992 ص422.

وعليه يمكن تعريف محافظ الحسابات بصفة عامة:

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

ثانيا: مهام محافظ الحسابات.

وتتمثل فيما يلي: [1]

أكد المشرع الجزائري في القوانين 08-91 و 08-93 على مهام الحسابات التالية:

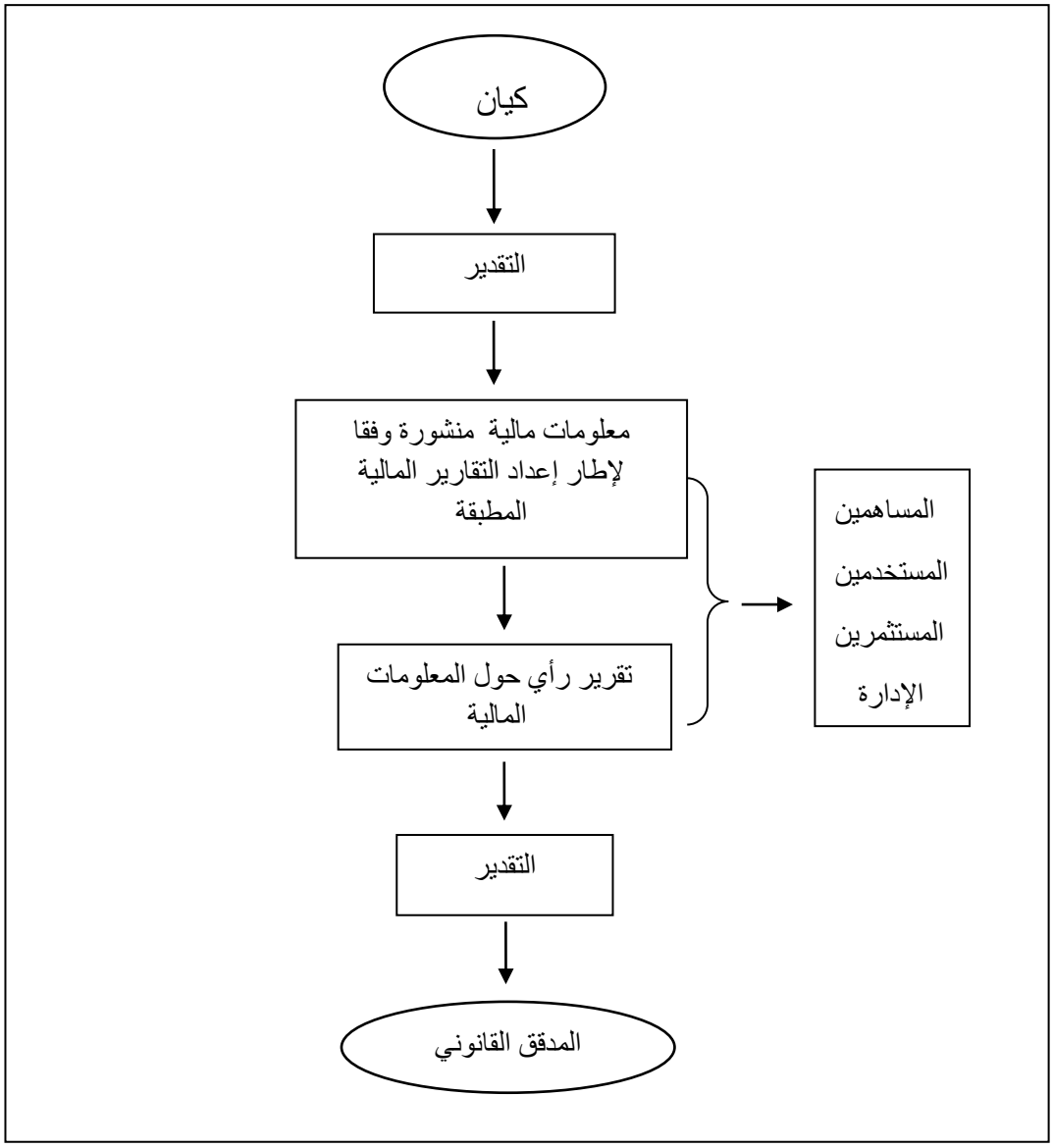
- المصادقة على الحسابات السنوية.
- تدقيق و صدق تطابق المعلومات المحتواة في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات.
- إعطاء الرأي حول شروط إبرام اتفاقيات المحددة قانونا، من طرف المسؤولين.
- الإعلان على النقائص الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط.
- وعلى المحافظ في نهاية المهمة الأولى والثانية كتابة تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات.
- وتقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية، إن التقريرين يحملان التاريخ و الإمضاء ويوجهان إلى الجمعية العامة للمساهمين، كما على المراجع إلقاء كلمة يفضل أن تكون مكتوبة، على مجلس الإدارة في اجتماعه حول الحسابات السنوية، وتتضمن تلك الكلمة النقاط التالية:
- معايير الأداء المهني و الأساليب الفنية التي طبقها المراجع في مهمته.
- نقاط الضعف نظام المراقبة الداخلية التي وقف عليه أثناء عمله.
- العناصر التي القوائم المالية والتي ينبغي إدخال تعديلات عليها.

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص48،ص49

- ملاحظات جول طرق التقييم المتبعة وطرق تحضير القوائم المالية.
- الأخطاء والأعمال غير الشرعية المكتشفة.
- العراقيل والقيود التي واجهها أثناء قيامه بمهامه.
- حوصلة لكل ما سبق و خاصة أثار ذلك على النتيجة .

والشكل التالي يبين مهمة محافظ الحسابات:

الشكل رقم(1-2):مهمة محافظ الحسابات.



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

المطلب الثاني : مؤهلات وصفات مهنة محافظ الحسابات.

أولا: مؤهلات محافظ الحسابات.

مؤهلات محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري هي: [1]

حسب المادة2 من القانون 11-30 يلزم الشخص الطبيعي المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال طلب الاعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى مجلي الوطني للمحاسبة، مرفقا بالوثائق التالية:

- شهادة الجنسية الجزائرية.
- مستخرج من سجلات شهادة ميلاد 12.
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح في ممارسة المهنة.
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم3.

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

وحسب 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:

- نسخة من التصريح بالاكتئاب وإيداع 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 إيداع للمعني شخصيا

[1] القانون رقم 11-30 المؤرخ في 27يناير 2011، يتعلق بشروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد07، المؤرخ في 02 فبراير 2011،ص21،ص22

يكون مؤرخا و مرقما وموقعا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

وحسب المادة4 من القانون 11-30 تعاد الملفات غير الكاملة أو غير مقبول شكلا إلى مرسليها مرفقة بمذكرة توضح أسباب عدم القبول.

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

بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد.
- شهادة الجنسية الجزائرية.
- مسترخ من سجلات شهادة ميلاد 12.
- مسترخ من صحيفة السوابق القضائية رقم 3.
- نسخة مصادق عليها 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 المهنة.
- نسخة مصادق عليها من شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر ممارسة الواجب تقييمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول.
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين.
- ستة(06) صور شمسية على خلفية بيضاء.
- تصريح شرفي بعدم تقاضي أجرا تحت أية صفة كانت.
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية، قصد التأكد من سلوك المترشح لممارسة مهنة المحاسبة.

أما بالنسبة للأشخاص المعنويين:

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد.
- نسخة من الاعتماد لكل شريك يفرض اعتماده.
- نسخة من التصريح بالاكتتاب ودفع 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 وجودة المحل المهني و الشروط المادية لممارسة المهنة.
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين.
- ستة(06) 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 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.

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

ثانيا: صفات محافظ الحسابات.

هناك عدة من الصفات التي يجب أن يتحلى بها المدقق الحسابات بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة:[1]

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

المطلب الثالث:تعيين وعزل 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 موافقته من بين محترفين مسجلين في جدول المنظمة حسب الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.[2]

وحسب المادة 31 من القانون 91-08 تدوم وكالة محافظ الحسابات لثلاث سنوات قابلة للتجديد

[1] غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر من الناحية النظرية، الطبعة الثانية،دار الميسر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2009،ص81.

[2] القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1992، المتعلق بمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 20 الصادرة في 1 ماي 1991،ص655

مرة واحدة، ولا يمكن وكالتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد ثلاث سنوات وحسب المادة 32 من نفس القانون عندما تعين شركة المحافظة الحسابات كمحافظ الحسابات لدى مؤسسة أو شركة أو هيئة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول المنظمة الوطنية محافظ أو محافظين الحسابات 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 ويتم تعيين مدقق الحسابات أخر ليقوك بعملية التدقيق ويتم عزل المدقق عن طريق الهيئة العامة للمساهمين كون المدقق يعتبر الوكيل عن المساهمين للقيام بمهمة التدقيق ويحق لهذه الهيئة عزله أو إعادة تعينه ومن الممكن أن يتم عزل المدقق أما يسبب الوفاة أو الاستقالة أو فقدان أهلية الشركة ويجب على الشركة توضيح أسباب العزل وإعطاء الحق للمدقق للدفاع عن نفسه وقد اتفقت عدد من الدراسات على أن تغيير مدقق الحساب يمكن أن يرجع إلى واحد أو أكثر من الأسباب التالية: [1]

أولا: أسباب مرتبطة بالشركة.

- تغيير الإدارة.
- الحاجة إل خدمات إضافية.
- حجم الشركة.
- العلاقة بين إدارة الشركة و المدقق.
- التعثر المالي.

ثانيا: أسباب مرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني.

- الخلاف حول تقييم الأصول الثابتة.
- الخلاف حول العرض و الإفصاح.
- إصدار المدقق تقرير متحفظ.

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في التدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن،2009، ص63،ص64 .

- عدم رضا الإدارة عن مقدرة المدقق في تقييم معلومات سريعة عن المشكلات الجارية.
- تحفظ المدقق في تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية.
- الخلاف حول النطاق وإجراءات عملية التدقيق.
- الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة.
- تخفيض الأتعاب.

ثالثا:أسباب مرتبطة بكتب التدقيق.

- الرغبة في استخدام مكاتب ذات سمعة وشهرة.
- 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 وإبداء الرأي لمحافظ الحسابات لأن محافظ الحسابات يقوم بإعداد تقريره وإبداء رأيه في القوائم المالية حسب المعلومات المالية التي تم الحصول عليها في مهامه الأول، ولمحافظ الحسابات حقوق تمكنه من ممارسة مهنته وواجباته 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، وما تتم عملية وتقييم أدلة الإثبات الكافية و المناسبة إلا بغرض التعبير عن رأي هذا الرأي هو الهدف القاطع للمراجع، ولا يمكن التغبير 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، اسكندرية، 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 النظيف و التقرير المتحفظ، والتقرير المعاكس وتقرير الامتناع عن إبداء الرأي.

1-1التقرير العام و التقرير الخاص:

التقرير العام : ذلك التقرير الذي يعده الحسابات ويتم من قبل جميع الأطراف الخارجية وبصفة خاصة المساهمين من ذوي المصلحة في المنشأة التي يخصها هذا التقرير، وهو ينطوي على رأي عام في القوائم المالية لهذه المنشاة، وينشر نشار عاما من خلال الصحف اليومية.

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

التقارير التي تعد عن القوائم المالية للمشروعات التي لا تهدف إلى الربح،مثل المستشفيات.

التقارير التي تعد لأغراض معينة مثل التقارير التي تطلبها جهات الحكومية.[1]

1-2 التقرير المختصر و التقرير المطول.

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

[1] عبد الفتاح محمد الصحن والآخرون،أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، اسكندرية، مصر 2000 ص391،ص392

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

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

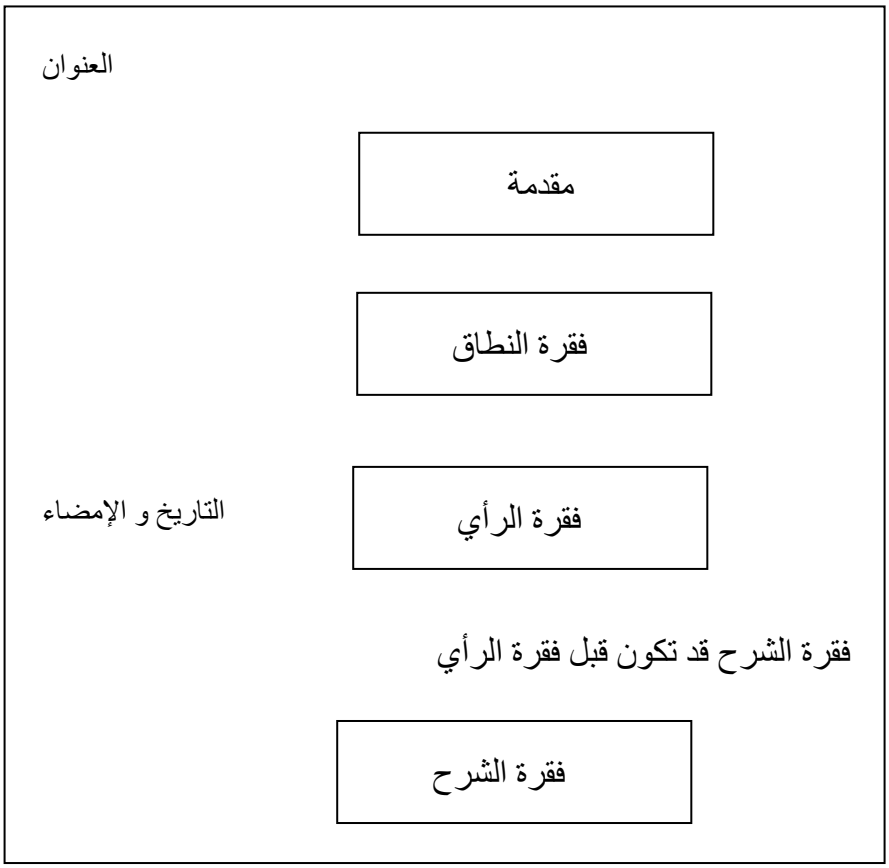
التقرير النظيف:

ويتم التغبير بهذا الرأي عندما تعطي القوائم المالية للمدقق صورة عادلة حقيقية، التمثيل العادل في جميع جوانبها المادية: وفقا لإطار التدقيق المالي المحدد، كما يشير هذا الرأي ضمنيا إلى أن تغيرات في المبادئ المحاسبية أو الطرق المطبقة وأثرها قد تم والإفصاح عنها في القوائم المالية.[2]

[1] ISLAMFIN.go-forum.net/T1104-topic,05/05/2015,h20 :34.

[2] محمد محمود حوسو، مداخلة حول أنواع تقرير مدقق الحسابات، ملتقى المحاسبين الاردنيين و العرب محاسبة،03 مايو 2010،ص1

الشكل رقم (2-2): نموذج لتقرير النظيف



المصدر: أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث،ط2، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان الأدرن،2005، ص332،ترجمة من اعداد الطالبة.

التقرير المتحفظ:

إذا المراجع إلى أنه يصعب عليه إصدار رأي نظيف، فإنه والرأي الايجابي بشأن القوائم المالية وهذا معناه أنه لا تتوفر الظروف اللازمة لإصدار رأي خالي من التحفظ، فالتحفظات نوع من التحذير وهي أقل خطورة في نفس الوقت من الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء الرأي العكسي و ينبغي أن تكون صيغة المراجع لتحفظاته واضحة وفي فقرة مستقلة تسبق عادة فقرة إبداء رأيه. ومن 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 يمتنع عن تمكين المراجع من قيام إجراءات المراجعة و الحصول على بعض أدلة

الإثبات، أم كان ذلك لسبب خارج عن إدارتها كان يتم التعاقد مع المراجع بعد انتهاء السنة المالية مما لا يجعله في وضح يسمح له بحضور عملية الجرد الفعلي.

عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية: أو عدم الثبات في تطبيقها من فقرة إلى أخرى و يكون تأثير ذلك هاما في إفصاح هذه القوائم في بعض الحقائق الجوهرية ودون أن يكون ذلك دافعا لإبداء رأي المعارض.

- وجود الكثير من احتمالات عدم التأكد:

والتي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية، وجعلها تعتمد على الأحداث المستقبلية.[1]

التقرير العكسي: ويطلق عليه أيضا التقرير السالب وتقرير الذي يقرر فيه القوائم المالية لا تظهر بعدالة المركز المالي.

نتائج الأعمال و التغيرات في المركز المالي طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهذا النوع إذا كانت هناك مخالفات جسيمة لمبادئ المحاسبة أو معيار الإفصاح ومن النادر أن يقبل أحد المشروعات تحمل نتائج إعداد و نشر قوائم مالية غير صحيحة أو مظلة و لذا فهذه التقارير نادرة الحدوث في الحياة العملية.[2]

تقرير الامتناع عن إبداء الرأي:

ويشير هذا النوع من التقرير إلى تنازل المدقق عن إبداء رأيه في نتيجة تدقيق المنشأة، وغالبا ما يرجع ذلك إلى عدم المدقق في عمليات الفحص أو عدم قدرة المنشأة على الاستقرار.[3]

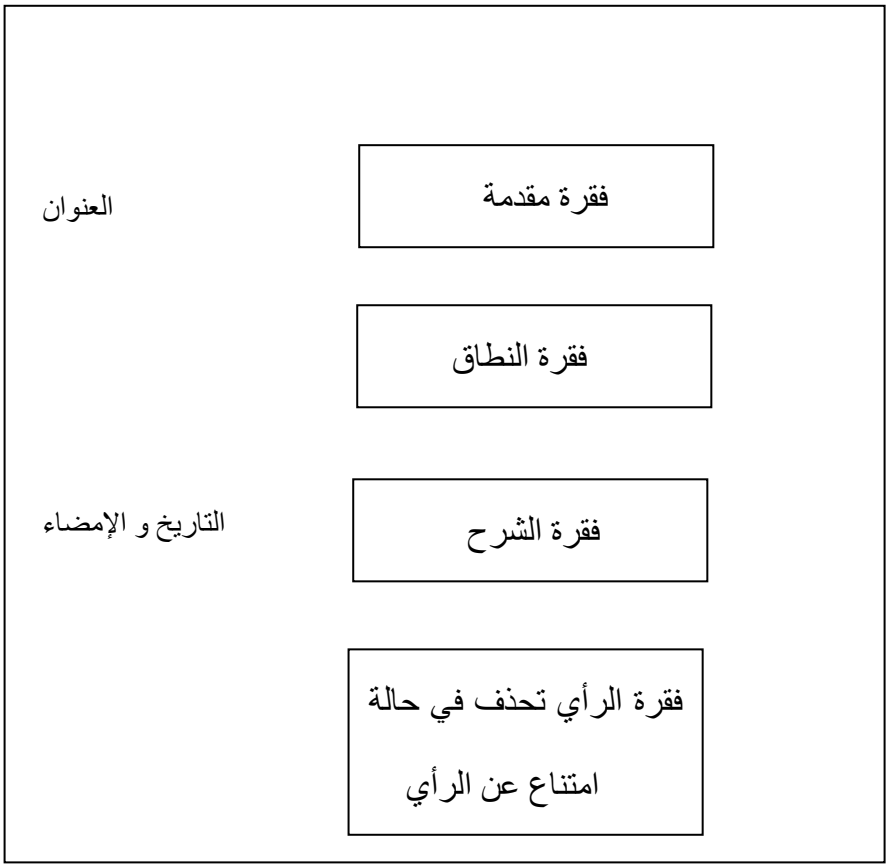
وتقرير المدقق بخلاف التقرير النظيف يأخذ الشكل التالي:

[1] حامد طلبة أبو هيبة، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011 ،ص 169،ص170.

[2] www.almohasb1.com/2009/02/audit-report.html.

[3] أحمد حلمي جمعه، مرجع سبق ذكره،ص336.

الشكل (3-2): نموذج لتقرير غير نظيف



المصدر: أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 332،ترجمة، من إعداد الطالبة.

ثانيا: العناصر المكونة للتقارير.[1]

حددت معايير تدقيق الحسابات الدولية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد رقم 265 لسنة 2000 والتي تتفق إتفاقا شبه كامل مع معايير تدقيق الحسابات الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين العناصر

الرئيسية لتقرير محافظ الحسابات عن القوائم المالية السنوية وذلك في معيار تدقيق الحسابات الدولي رقم(200).

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

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة وآخرون، علم تدقيق الحسابات الجانب النظري ،الطبعة الاولى، دار الميسرة للنشر و التوزيع، عمان، الأدرن، 2011 ص194،ص202 .

عنوان التقرير:

نص المعيار الدولي لتدقيق الحسابات على انه 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 محافظ الحسابات المستقل وذلك لان صفة الاستقلال هي الأساس لإعداد هذا التقرير، لأن لها دلالة هامة لمستخدمي القوائم المالية مما تؤثر على ثقتهم في الرأي الفني الذي يقوم محافظ بتوصيلة من خلال التقرير وبعبارة أخرى إذا لم يكن محافظ الحسابات مستقل فلا يكون هناك أساسا أية حاجة لإعداد هذا التقرير، هذا فضلا على أن معايير تدقيق الحسابات الدولية و الأمريكية أكدت على صفة الاستقلال عنوان تقرير المراجعة.

الطرف الذي يوجه إليه التقرير:

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

الفقرة الافتتاحية:

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

فقرة النطاق:

وهي 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.

- وتوضيح أنه قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة.
- أن تتضمن فقرة النطاق عبارة تفيد أن عملية تدققي الحسابات خططت ونفدت 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 اختياريا للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية.
- أن تشير فقرة النطاق إلى أن عملية تدقيق الحسابات قد تضمنت تقييما للعناصر الثلاثة التالية وهي: السياسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية، والتقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة و المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وتقييم صحة القوائم المالية ككل.
- ويجب أن تتضمن فقرة النطاق عبارة تفيد بأن أعمال تدقيق الحسابات التي قام بها توفر أساسا مناسبا لإبداء الرأي على القوائم المالية.

فقرة الرأي:

وهي 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 عن المركز المالي في تاريخ نهاية السنة و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ.

تاريخ التقرير:

على الرغم من أنه من المفروض أن يؤرخ تقرير الحسابات بتاريخ يوم إكمال عملية تدقيق الحسابات، أي بتاريخ نهاية أعمال الفحص الميداني، إلا أن مسؤولية مدقق الحسابات هي إصدار تقرير برأيه عن القوائم المالية التي أعدتها وتعرضها الإدارة، لذا فيجب 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 عنوانا معنيا لمحافظ الحسابات وهو المدينة التي يقع فيها مكتب محافظ الحسابات المسؤول عن عملية المراجعة.

توقيع محافظ الحسابات.

يجب أن يوقع التقرير باسم محافظ 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.

لمحافظ الحسابات حقوق وعليه واجبات، وهذه الحقوق والواجبات مرتبطة بمتطلبات عمله: الحق في الاطلاع، في التقصي، في المشاركة في الاجتماعات، في الدعوة إلى عقد جمعية عامة، في الحصول على مقابل لقاء عمله، من جهة، وبمصالح المؤسسة: الالتزام بالمراقبة، بالسر المهني، عدم التدخل في تسيير المؤسسة من حضور الجمعية العامة، تقديم التقرير...إلخ من جهة ثانية.

و تتمثل فيما يلي:[1]

1- حقوق محافظ الحسابات.

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه خول له القانون، إضافة على التصديق على انتظام وصحة الحسابات، عدة حقوق من أهمها:

أ- الحق في الاطلاع

لقد أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على أي وثيقة (جميع دفاتر الشركة سجلاتها، مستندات) يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي تختاره، دون أن

[1] www.star times.com,20/04/2015,09 :38

يكون مجبرا على إخطار الشركة مسبقا بذلك.حيث جاء في المادة 35 من القانون 91-08 المشار سابقا أن: "يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها" ويجبر القانون مجلس الإدارة على تمكين محافظ الحسابات من ممارسة هذا الحق، وكل من أحجم عن فعل ذلك تعرض لعقوبة السجن من سنة إلى 5 سنوات و بغرامة من 20 ألف إلى 200 ألف دج أو بإحدى هاتين العقوبتين على رئيس الشركة أو القائمين بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة المادة 36 من نفس القانون يمكن لمحافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بالمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة.

ب- حق التقصي عن البيانات والإيضاحات.

لمحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات أو إيضاحات أو تفسيرات من مسئولي الشركة وأعوانها، يراها ضرورية لأداء مهمته على الوجه الأمثل، لاسيما إذا أن الدفاتر و المستندات المطلع عليها غير كافية، وهو ما نصت عليه المادة 35 في القانون 91-08 المذكورة سابقا،"..ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بكل التفتيشات التي يرونها لازمة".

وحق التقصي هذا ينطبق على الشركة المراقبة، وأيضا على الشركات التي تمتلك أكثر من نصف (1/2) رأس مال الشركة المراقبة أو على الشركات التي تملك الشركة المراقبة أكثر من نصف (1/2) رأسمالها.

وهذا يعني أن سلطات التقصي غير محدودة لا في الزمان ولا في المكان.

ت- حق استدعاء الجمعية العامة.

وقد اعترف بحق استدعاء الجمعية العامة في المادة 644 من القانون التجاري، وهذا في حالة عدم استدعائها في الآجال القانونية، كما خول لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (3/4) رأس

المال الاجتماعي.

ث- حق الحصول على صور الإخطارات والبيانات المرسلة إلى المساهمين.

لقد ألزمت المادة 35 من القانون 91-08 مجلس إدارة الشركة المراقبة موافاة محافظ الحسابات بصورة من الإخطارات والبيانات التي ترسلها إلى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة.

ج- حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة.

يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة وهو في الواقع حق وواجب، باسطة حق الإطلاع وواجب الإطلاع، إذ أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في آجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره، هذا وقد نصت المادة 40 من قانون 91-08 على ما يلي: "يستدعي محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة خمسة و أربعون (45) يوما على الأكثر قبل انعقاده. كما يستدعي أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركات في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري.

2- واجبات محافظ الحسابات.

الطابع القانوني لمهمة محافظ الحسابات تحتم توفر سلوك خاص في ممارسة المهنة وأهم العناصر المتعلقة بهذا السلوك هي:

أ- السر المهني

محافظ الحسابات، طبيعة مهمته تسمح له قانونا الحصول على معلومات مهمة و سرية وبصفته محترف لا يمكنه الفرار من قاعدة الحفاظ على السر المهني، كما أن ضرورة توفر الثقة بين محافظ الحسابات وبين الشركة التي وكلته تفرض على محافظ الحسابات الالتزام بالسر المهني، وهو ما أكدته المادة 18 من القانون 91-08 والمادة 06 من قانون 1996 وتحت طائلة العقوبات

المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات الخبراء المحاسبون، محافظو الحسابات، المحاسبون المعتمدون بالتزام السر ضمن الشروط التي تحددها المادة 301 من قانون العقوبات.

إلا أنه وحسب المادة 715 مكرر 13

- من القانون التجاري المعدل –(المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة، المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم.

ومع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات مساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال و الأعمال و المعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم.

إلا أن هناك حالات استثنائية يبيح القانون فيها إفشاء السر و المتمثلة في:

- إلزامية اطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة.
- إذا رغب موكليهم في ذلك.
- عندما يدعون للإدلاء بشهادته أمام غرف المصالحة و التأديب و التحكيم.
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.

ب- عدم التدخل في التسيير

لقد تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص إلى مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية.

حيث جاء في القانون(01-88) المؤرخ في 88/01/12 المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية في مادته (58) والتي تنص على أن "لا أحد يستطيع التدخل في إدارة و تسيير المؤسسة العمومية..".

كما جاء في القانون(08-91) المؤرخ في 91/04/27 المتعلق بالمهن الثلاث في مادته (28) التي تشترط:"...مهام محافظي الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير."

والهدف الأساسي في هذا المنع في التدخل في تسيير المؤسسة هو تحقيق ما يلي:

- تقوية ودعم استقلالية تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية.
- الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه في إبداء الرأي بحرية أكثر.

ت- استمرارية المهنة.

مهمة محافظي الحسابات هي دائمة كما تبينه المادة 725 مكرر4:

(المرسوم التشريعي رقم93-08 المؤرخ في 25 أبريل) تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني،وتتمثل مهمتهم الدائمة ،باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها. كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة. وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

هذه المادة تكرس مبدأ عدم المحدودية في الوقت وما يجب عليه إلى توزيع الوقت بطريقة مثلى على الأشغال الواجب إنجازها كما يجب برمجة تدخلاته حسب ما يلي:

- الأشغال واجب إنجازها.
- الأشغال الملزمة بها منذ تعيينه.
- الأشغال الواجب إنجازها غلق الحسابات.
- الأشغال الواجب إنجازها مؤقتا عند تنفيذه لمهمة خاصة.

ث- الإشراف الشخصي.

مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص أخر، بل يجب عليه أن يدبر مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى:

- تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة
- تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة.

- إتباع مبدأ الحيطة والحذر عن طريق تكوين بعض التخصصات الملائمة لتطبيق هذا المبدأ مثل مخصص الديون المشكوك فيها و أساس تكوينه ومدى ملائمة معدله لرصيد 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 وبالتالي:

- 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 والمصروفات وفقا للقواعد المتعارف عليها.
- يجب على مدقق الحسابات فحص عناصر قائمة المركز المالي للتحقيق مكن أنها تعبر تعبيرا صحيحا عن القيم الحقيقية لعناصر 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 واللازمة التي تعبر عن:

- ما إذا كان مدقق الحسابات قد حصل على البيانات و المعلومات و السجلات والدفاتر لانجاز عمله.
- ما إذا كانت الحسابات والدفاتر والسجلات سليمة و منتظمة.
- مما إذا كانت الحسابات الختامية و الميزانية تتفق مع البيانات المسجلة ففي الحسابات التقارير.
- ما إذا كان الجرد والتسويات الجردية التي قامت بها الشركة قد روعي فيها القواعد

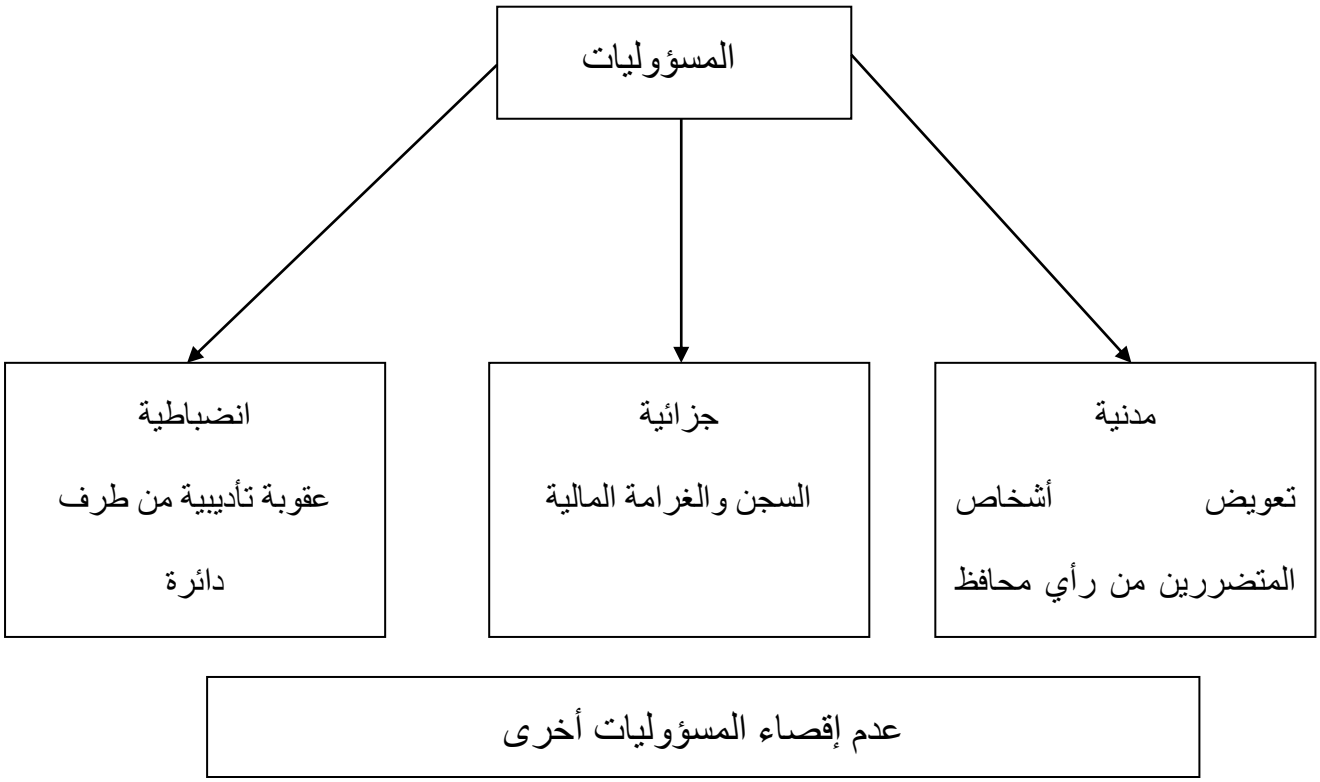
المتعارف عليها.

- ما إذا كانت وقعت مخالفات معينة لأحكام بعض النظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط الشركة.

المطلب الثالث: مسئولية محافظ الحسابات

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

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



المصدر: شريفي عمر، الملتقى الوطني الثامن، حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، مداخلة حول محافظ الحسابات بين المهام و المسئوليات دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المغلري،جامعة سكيكدة، يوم 11و12 أكتوبر 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، ويتحملون بالتضامن من سواء اتجاه الشركة كما أكد الغير من الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام هذا القانون".

كما أكد على ذلك نص المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 من القانون التجاري:"مندوبون الحسابات مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير من الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة 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.

ولقيام 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 ولا 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 والضرر 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 وأمام ذلك ترفع الدعوى ضد محافظ الحسابات أمام الجهة القضائية التي تقع

محل إقامته في دائرة اختصاصها.[1]

2- المسؤولية الجزائية.

وحسب المادة73 من القانون 10-01 يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية 500000دج إلى 2000000دج.[2]

ويعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس يتراوح مدته من ستة (06) إلى سنة واحدة و بضعف الغرامة.

وحسب المادة825 من القانون التجاري يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20000دج إلى500000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: مندبوا الحسابات الذي وافقوا عمدا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة وحسب المادة 829 من نفس 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.

وحسب المادة 830 يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20000دج إلى 500000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب الحسابات يتعمد أن لا يكتشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الدولة.[3]

وتطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء السر المهني.

المسؤولية الانضباطية

أن دور المهم الملقي على عاتق المدقق الخارجي جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقعي

---

[1] طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الدفاتر السياسية والقانون،العدد التاسع، جوان 2013،ص44،ص45

[2] المادة 73 من القانون 10-01

[3] المادة 825،829،830 من القانون التجاري.

من الرشوة أو الفساد أو الإساءة الاستعمال، وبالتالي 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، وتعرضه 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 والتلاعب ولهذا تصرف أثار سلبية حالية و مستقبلية على الاقتصاد نتيجة لغياب الجانب الأخلاقي الذي يحمي مهنة تلاقي الحسابات ومثل هذه التصرفات تحط من شرف المهنة وتكون هذه العقوبات كما يلي:[1]

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

ومن الأمور التي تعاقب عليه أدبيا:

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

المبحث الثالث: مراجعة الحسابات.

لكي يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة المالية فإنه يستعمل مجموعة من الأدوات والتقنيات في هذا المبحث سوف نقوم بشرح العمليات التي يقوم بها محافظ الحسابات.

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

المطلب الأول: أدوات وتقنيات محافظ الحسابات

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

- التفتيش المادي أو الملاحظة، ويسمح بالتحقق من وجود الأصول الملموسة(الاستثمارات).
- المصادقات، وتسمح بالحصول من الغير الذين لهم علاقات تجارية أو المالية مع المؤسسة على المعلومات حول رصيد حساباتهم أو العمليات التي تمت معهم.
- الفحص المسندي للوثائق التي استلمتها المؤسسة: الفواتير، الموردين،الكشوفات 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 العادية أي الغير مألوفة الناتجة عن المقارنات.
- المعلومات المحصلة من المسيرين و الموظفين في المؤسسة.

هذه الرقابات تتم عن طريق اختبارات تكون أما بطريقة إحصائية أو بطريقة حكمية وذلك حسب خبرة المراجع، وأن اختيار هاتين الطريقتين يتوقف على الحكم الشخصي للمراجع ودرجة الثقة التي يريد الحصول عليها في نتائجه.

[1] شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية،اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1 ،2012،ص95.

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 الإدارية للمؤسسة وهي تعمل على تحقيق أفضل الأهداف هذه المنظمة ومن هذه الأهداف بالمعلومات المالية وهي تتكون مما يلي:[1]

بيئة الرقابة :

وتعني الوقف العمومي للمدراء والإدارة بنظام الرقابة الداخلية و أهميته للمنشأة، ولبيئة 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:

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

تقييم المخاطر:

تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية، كما يعتبر وضع الأهداف الثابتة وواضحة للشركة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر، لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة و المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل، ولحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها و تقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها و الخطوات الواجب القيام بها.[2]

[1] Willy groffils, introduction au contrôle

[2] عطا الله أحمد سويلم الحسبان،التدقيق و الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع،عمان، الأردن سنة،ص56،ص57.

المعلومات و التوصيل (الإعلام):

يتمثل الغرض من نظام المعلومات و التوصيل المحاسبي في: تعريف تجميع، تبويب، تحليل، والتقرير عن العمليات المالية للوحدة،ويوجد لنظام المعلومات و التوصيل المحاسبي عددا من المكونات الفرعية، تتشكل أساسا من مجموعة من العمليات المالية مثل: المبيعات، مردودات المبيعات، التحصيلات، الحيازة، وغيرها.. ويجب أن يحقق نظام المحاسبي لكل مجموعة من العمليات المالية أهداف المراجعة وعلى سبيل المثال يجب أن يتم تصميم النظام المحاسبي للمبيعات بما يؤدي إلى التحقق من أن كافة البضائع المشحونة بواسطة الشركة قد تم تسجيلها على نحو صحيح وأن ذلك قد تم إدراجه في القوائم المالية بالفترة المناسبة.

مراقبة 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، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغير في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل منن مصادر المراجع الداخلي، وتقرير 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 وتتعلق هذه الإجراءات بتعليمات تنفيذ الأعمال، الوثائق المستخدمة، وتختلف الإجراءات المستخدمة بين كل قسم ووظيفة في المؤسسة،إن نتيجة هذه المرحلة تسمح بتحديد نقاط القوة و الضعف وإعداد وثيقة تحليلية تسمح بفحص النظام، وتعتمد هذه المرحلة بأربع

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

[2] عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،جامعة الجزائر،2008،ص142،ص144.

تقنيات:

- **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،وهي تقنية غير رسمية.

- **تحليل الدورات باستخدام المخططات:**

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

- **قوائم الاستقصاء ودليل الإجراءات:**

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

2- اختبارات المطابقة:

في هذه المرحلة 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 ويقدم اختبار المطابقة ضمانا على صحة وصف النظام.وفي خالة اكتشاف الأخطاء يجب تصحيح الوصف،ويعاد هذا الاختبار كل سنة للتأكد من عدم تغيير النظام بالنسبة للسنة الماضي.

3- التقييم الأولي للرقابة الداخلية:

يجب على المراجع أن يدس النظام المحاسبي ونواحي الرقابة المتعلقة به للوقوف على تسلسل العمليات وإجراءات الرقابة المحددة وذلك ليتمكن من التقييم الأولي وتحديد 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 المنشاة بالإضافة إلى الرجوع إلى بعض المستندات مثل: خرائط النظم، مذكرات، دليل الإجراءات للتعرف على نواحي الرقابة التي تحدد المراجع أهميتها بالنسبة لمراجعته،وفي مراجعات السنوات التالية يكون لدى المراجع إلمام بالرقابة الداخلية من فحصه السابق إلا أنه يحتاج باستمرار إلى تعديل وتجديد معلوماته عنها كل عام.[1]وخرائط النظم هي عبارة عن عرض بياني لإجراءات تدقيق البيانات في نظام معين أو في دورة حياة محددة[2] والمذكرة الوصفية هي عبارة عن مذكرة يقوم بإعدادها المراجع، وهي تحتوي على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية.[3]

4- اختبارات المداولة:

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

- موجودة 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.

---

[1] وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، دار التعليم الجامعي،الإسكندرية،مصر 2010،ص109

[2] عطا الله سويلم الحسبان،مرجع سبق ذكره،ص55

[3] شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة،مرجع سبق ذكره ص88 ’ص91.

وإذا كانت النتائج غير مرضية،يقوم المراجع بتقييم تأثيرها على بقية الأعمال وهذا دليل بأن الإجراءات الرقابة الداخلية غير مطبقة.

وقد يكون من المفيد تتبع بعض العمليات من خلال النظام المحاسبي وذلك للمساعدة في تفهم النظام ونواحي الرقابة المتعلقة به، وعندما تكون هذه العمليات المختارة متمثلة لنوعية العمليات التي يتناولها النظام ويجب على المراجع أن يستفسر عما إذا كانت عناصر المراقبة 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، ويجب أن يبني تقييم المراجع الأولى للرقابة الداخلية على افتراض أن هذه الرقابة تطبق كما هو مخطط، والهدف 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 واكتمال البيانات المستخرجة من النظام المحاسبي.

المجهود اللازم لإجراء اختبارات وفحص 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 وهناك حالتين:

- نقاط الضعف لها تأثير هام على الحسابات السنوية وفي هذه الحالة تحتوي ورقة تقييم النظام على التأثيرات الفصلية على الحسابات السنوية.
- نقاط الضعف ليس لها تأثير هام على الحسابات السنوية: في هذه حالة يتم تبليغ المسئولين،

[1] وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره ،ص 110، ص111

[2] شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 92.

بنقاط الضعف حتى يقومون بتحسين نظام رغم أنه لا يوجد لها تأثير على الحسابات السنوية، وهذا النوع من نقاط الضعف يسجله في أوراق العمل، وفي نهاية هذه المرحلة، يستقطب المراجع تقرير مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

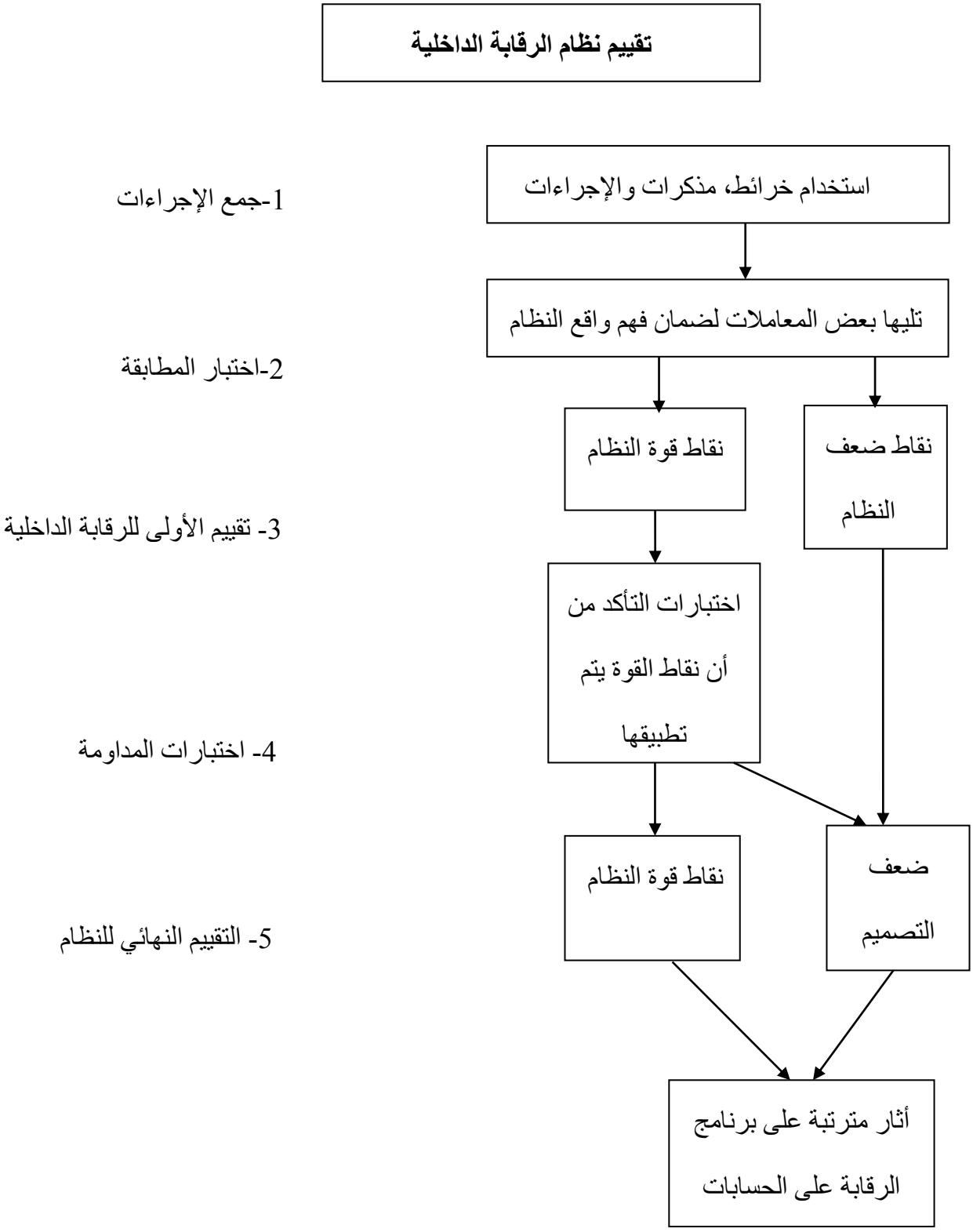
3- التقييم النهائي للنظام:

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

- إجراء نقاش جماعي لطرح نقاط الضعف أمام المسؤولين.
- تأكيد النقاش كتابيا في تقرير نهائي حول الرقابة الداخلية، تسمح هذا التقرير بإجراء أعمال تصحيحية لزيارة الوثوق في الحسابات.
- يجب إرسال التقرير إلى المؤسسة، بفترة قبل نهاية السنة وذلك للقيام بإجراءات تصحيحية.

ونلخص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشكل الموالي.

الشكل (5-2) تقييم نظام الرقابة الداخلية.



Source : robert obert, pierre mairesse, comptabilité et audit manuel et application 2 édition ,dunod, paris,2009,p534.

المطلب الثالث: مراجعة حسابات القوائم المالية.

محافظ الحسابات للتأكد من صحة المعلومات المالية التي يحتويها بها القوائم المالية تقوم بمراجعة حساباتها لإبداء رأيه فيه.

مراجعة التثبيتات:

هو الأصل الذي تستعمله المؤسسة في نشاطها والإجراءات التحقق من الأصول الثابتة كالتالي:

1- التحقق من الوجود:

يهدف هذا الاختبار إلى التحقيق المادي من الأصل الثابت، والمخصص له حساب، وفيما يتعلق بالأصول الثابتة المادية(الأراضي، المباني، الآلات ..) يتم التحقق منه من خلال الملاحظة والجرد الفعلي أما بالنسبة للأصول غير الملموسة (حق الاختراع...) فيتم التحقق من وجودها بالرجوع إلى العقود المبرمة بين الشركة وصاحب الاختراع.

2- التحقق من ملكية المنشأة للأصل الثابت:

ويتم هذا الاختبار بضرورة تحديد القيمة مستندات الشراء وعقود الملكية، وهذا للتحقق من وجود الشروط القانونية اللازمة وبالإضافة إلى ذلك يمكن للمراجع الخارجي التأكد من خلال الحصول على الشهر العقاري للتأكد من استمرار ملكية المنشأة لسلك الأراضي والمباني.

3- التحقق من سالمة التقويم:

يرتبط هذا الاختبار بضرورة تحديد القيمة الملائمة والتي يظهر بها الأصل في قائمة المركز المالي ولقد أوضحت القواعد المحاسبية المتعارف عليها أن الأصول الثابتة يتم تقييمها على أساس التكلفة التاريخية للأصل بعد استبعاد الاهتلاك.

4- التحقق من وجود أية حقوق للغير على الأصل الثابت:

تتميز الأصول الثابتة بملائمتها للاستخدام للحصول على القروض طويلة الأجل، ثم يتعين على مراقب الحسابات التحقق من عدم وجود أية حقوق للغير على تلك الأصول.

ويتم التحقق من ذلك من خلال الاطلاع على القروض ونشرات إصدار السندات للتعرف على أية

ضمانات منصوص عليها للحصول على شهادات من الشهر العقاري تفيد عدم وجود حقوق للغير على الأراضي والمباني المملوكة للشركة.

5- التحقق من الدقة الحسابية:

ويتضمن هذا الاختبار ضرورة مطابقة مجموع مفردات الأصول الثابتة مع الحسابات الإجمالية لها بدفتر الأستاذ العام.

6- التحقق من سلامة العرض في الميزانية العمومية:

يعتبر سوء العرض أو عدم سلامة تبويب المفردات بالقوائم المالية الختامية أحد الأخطاء التي يتعين على مراجع الخارجي الإفصاح عنها ويقوم بالاختبار للتحقق من إظهار الأصول الثابتة في مجموعة مستقلة في الميزانية العمومية مع إبراز أهميتها النسبية وفقا لطبيعة نشاط المنشأة،فالمؤسسة الصناعية تظهر أولا الأصول المتداولة.

7- التحقق من استمرار منفعة الأصل:

ويهدف المراجع الخارجي من خلال الاختبار للتأكد من أن الأصول الثابتة على اختلاف أنواعها مازالت تستخدم في الإنتاج وأن خدماتها المتوقعة ما زالت على نفس القدر من النوعية و الكفاءة.

8- التحقق من وجود سلطة الاعتماد:

نظرا لضخامة المبالغ المستثمرة في الأصول الثابتة بصفة عامة، أهمية هذا الاختبار لضمان وجود سلطة اعتماد لعمليات الحصول على الأصول الثابتة القائمة في تاريخ نهاية السنة المالية ويتم التأكد من خلال الاطلاع على محاضر مجلس الإدارة أو لجان الاستثمار المختصة والتي تتضمن الموافقة على شراكة الأصل الثابت وكيفية استخدامه.

وعند إتمام الخطوات الثمانية السابقة، يتمكن المراجع الخارجي من تكوين الرأي الفني المحايد من مدى سلامة عنصر الأصول الثابتة:

مراجعة الأصول الجارية:[1]

1- المخزون:

يشكل المخزون جزء من موجود المنشأة في كثير من المنشآت لذلك فإن لتقييم المخزون وعرضها في القوائم المالية أثرا مهما في تحديد المركز المالي للمنشاة ويترتب على ذلك أن مراقب الحسابات يقوم ببعض الاختبارات منها:

- تأكد من صحة تجميع القوائم الجرد.
- يقوم بإجراء اختبار بين كل من المبيعات والمشتريات.
- التحقق من أخر البنود التي وصلت أو خرجت من المخزون في نهاية الفترة قد سجلت صحيحة.
- يختبر نسبة مجمل الربح بالنسبة لكل منتج أو قسم.
- يقوم بالتسوية بين الأرصدة الافتتاحية والختامية للمخزون مع المشتريات وسجلات الإنتاج والمبيعات.
- مقارنة معدل دوران المخزون مع مثيله في الأعوام السابقة ومع الموازنات التقديرية.
- المطابقة بين المسجل في حسابات مراقبة المخزون وبين دفتر الأستاذ العام.

2- الحقوق: (الزبائن).

يقوم المراجع بفحص حسابات الزبائن لتأكد من أن رصيد العملاء ليس أكبر من قيمة الحقيقية فيقوك بمجموعة من الاختبارات:

- جمع الحركة المدينة على مستوى الحسابات التحليلية للعملاء وطابق المجموع مع حساب إجمالي للعملاء مع ضرورة الاستفسار وفحص كل الاختلافات التي قد تظهر.
- مقارنة الأرصدة مع العميل مباشرة (طبقا للأسس الموضوعة في المصادقات) مع ضرورة الاستفسار.

[1] أحمد علي إبراهيم،المراجعة المتقدمة كود(173)،مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، 2012،ص22،ص30

- فحص أية مناقضات تردني المصادقات مع ضرورة القيام بإجراء بديل للمصادقات التي لم يرد عليها.
- فحص النقدية المحصلة بعد نهاية العام،وتأكد من أنها تخص العميل مع ربطها بالفواتير التي سددت عنها.
- مقارنة رصيد العملاء مع الفترات السابقة والموازنة التقديرية.
- اختبار الديون المشكوك في تحصيلها مع الأخذ في الاعتبار بالنسبة للفترات السابقة والحالية والفترات القادمة إن أمكن وفحص الديون التي يسبق إعدادها.

مراجعة الخصوم الثابتة.

1- الأموال المملوكة:[1]

إن تفكير المستثمرين بالنشاط في قطاع معين هو إنشاء مؤسسة بشكل قانوني، وبعقد تأسيس يضمن حقوق الأطراف المساهمة فيها لأن كل مساهم يقدم حصة من مال تحدد عدد أسهمه فالمراجع يقوم بالتأكد من أسهم الشركاء وعددهم ومن تقييمها بشكل سليم وتسجيلها وفقا للمبادئ المحاسبية و التأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة موضوع المراجعة، وكذا تخصيص الاحتياطات يتفق مع قرارات مجلس الإدارة والقانون المعمول به و الاختبارات التي يقوم بها تكون على النحو التالي:

- التأكد من العقد الابتدائي والقانون النظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة رأس مال وأنواع الأسهم.
- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة و الجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو تخفيض رأس مال.
- يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة.
- فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيها.

[1] سردوك فاتح،دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير،جامعة محمد بوضياف بالمسيلة،2004،ص108

- يجب أن تظهر القوائم المالية الختامية في حالة عدم سداد رأس مال بالكامل.

مراجعة الخصوم الجارية:

1- الموردون:

الهدف الأساسي من اختبار الموردون هو الحصول على أدلة المراجعة كافية للتأكد من صحة الأرصدة خاصة التأكد من أن حسابات الموردين لم تظهر بقيمة أقل من حقيقتها وفيما يلي أهم الإجراءات المطلوبة :

- الحصول على بيان الموردون يوضح تحليل الديون وإجراءات مطابقة مع حساب المراقبة. التأكد من عرض الأرصدة المدينة، للموردين في الميزانية.
- اختبار عينة من أرصدة الموردين.

وفيما يلي ما يتعين أخذه في الاعتبار أثناء اختبار كل رصيد على حده:

- هل يتكون الرصيد من بنود غير مدفوعة خلال فترة معقولة.
- هل يتفق الرصيد مع كشف حساب الموردين[1].
- فحص المدفوعات للموردين بعد انتهاء السنة المالية مباشرة.
- القيام بإجراءات تحليلية على الموردين وذلك بمقارنة دوران الديون في هذه الفترة مع الفترات السابقة.

مراجعة النواتج والأعباء:

هي مكونات أساسية لجدول حسابات النتائج وتكون هذه الأرصدة في بداية السنة صفر لأن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى السنة موضوع المراجعة.

وعلى العموم فإن مراجعة النواتج والأعباء تكون عن طريق الآتي:[2]

- ينبغي أن تعبر المعلومات المحاسبية عن طريق العمليات المختلفة والمتعلقة سواء كانت

[1] جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مراجعة الالتزامات ورأس المال والتقدير المحاسبية،الفصل الثامن عشر،ص3

[2] عمرديلمي،أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير سنة 2009، ص 51، ص50 .

أعباء أو نواتج، وأنه قد تم تسجيلها محاسبيا و أنه يمكن الرجوع إلى البيانات المتعلقة بالعنصر موضوع المراجعة لإعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

الوجود:

التأكد من أن الأعباء والنواتج تتعلق مباشرة بالمؤسسة، ويكون ذلك باستعمال المراجعة المستندية من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية.

التقييم:

يجب التأكد من صحة تقييمه من حيث صحة معالجتها، وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى.

التسجيل المحاسبي:

يقوم المراجع بالتحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

خاتمة الفصل:

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

الفصل الثالث: دراسة حالة لدى محافظ الحسابات

مقدمة الفصل

المبحث الأول: مقدمة عن المؤسسة A

المطلب الأول: تعريف المؤسسة A

المطلب الثاني: مهام و أهداف الشركة

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي وشرحه

المبحث الثاني: الإجراءات و الأدوات التي تعتمد عليه محافظ الحسابات

المطلب الأول : الملف الدائم

المطلب الثاني:العينة التي اعتمد عليه محافظ الحسابات

المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات عم المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: تقرير العام لمحافظة الحسابات

المطلب الثاني: تقرير الخاص بمحافظة الحسابات

المطلب الثالث: تقرير التقني و التعليقات حول الحسابات

خاتمة الفصل

خاتمة

قائمة المراجع

مقدمة الفصل:

محافظ الحسابات يقوم بالمصادقة على المعلومات المالية المحاسبية للمؤسسة إذا تأكد من شرعية قوائمها المالية وتم إنجاز الدراسة الميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات والاطلاع على دراسة حالة للمؤسسة A وسوف نتطرق إلى هذا الفصل إلى ثلاث مباحث.

المبحث الأول: مقدمة عن المؤسسة A.

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

المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات عم المؤسسة محل الدراسة .

المبحث الأول: مقدمة عن المؤسسة A.

سيتم تقديم المؤسسة محل الدراسة من خلال تعريفها وشرح هيكلها التنظيمي ومعرفة مهامها.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة A.

تأسست الشركة A من شريكين، تخضع للقانون الجزائري، وقد أنشأت قانونيا سنة 1997 وكانت بداية نشاطها سنة 1998،وهي شركة ظهرت نتيجة تصفية شركة a هي شركة ذات مسؤولية محدودة نشاطها الأساسي هو المقاولة وبناء وتوجد لها أنشطة ثانوية.

يبلغ رأس مالها 1492000.00 دج، يشرف عليها مسيرين هما المسؤولين عنها سجلها التجاري رقم 08ب 0143820 .

الموقع الجغرافي:

يقع مقر شركة A ذات المسؤولية المحدودة شرق منطقة النشاط التجاري طريق غليزان، طريق رقم90

المطلب الثاني: مهام وأهداف الشركة.

أولا: مهام الشركة.

يتمثل نشاط الشركة A في المقاولة والبناء والخدمات الصناعية.

- أشغال بناء في مختلف مراحله.
- أشغال الكهرباء.
- أشغال ترميم البنايات.
- كراء معدات والأدوات الصناعية.
- تركيب والصيانة الصناعية لكل الأجهزة والمحركات والمعدات.

ثانيا: أهداف الشركة.

تسعى الشركة لتحقيق الأهداف التالية:

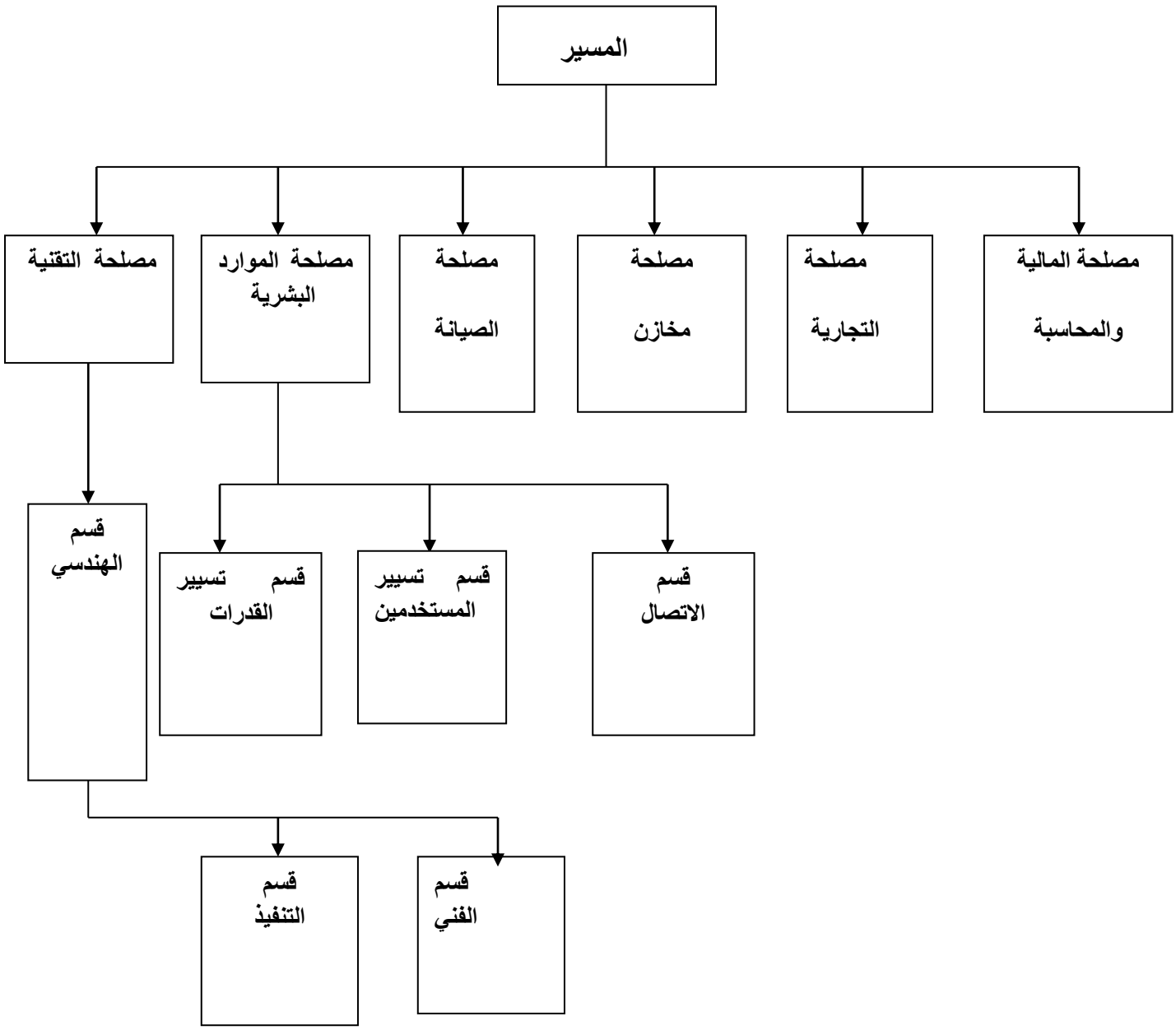
- تحسين جودة خدماتها.

- مواصلة نشاطها و تحقيق الربح.
- تلبية حاجيات زبائنها.
- توفير مناصب من أجل القضاء على نسبة من البطالة.
- تسعى إلى مواكبة التطورات في مجال نشاطها من حيث التكنولوجيا المستعملة سواء في الآلات التي تقوم بكرائها أو الخدمات التي تقدمها للزبائن.
- تقوم بإتباع استراتيجيات من أجل السيطرة من أجل السيطرة على التكاليف.
- تقوم بإجراء دورات لبعض العمال لاطلاعهم على أخر التطورات في نشاطهم الذي يمارسونه.
- تقوم بتجديد الوسائل من فترة إلى أخرى من أجل تسهيل العمل.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي وشرحه.

أولا: الهيكل التنظيمي

الشكل رقم:(1-3) الهيكل التنظيمي للمؤسسةA



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي.

المسير:

هو المشرف الأول على أقسام الشركة وتخول له الصلاحيات اللازمة لاتخاذ القرار الذي يراه مناسبا الشركة وفي الشركة A يوجد مسيرين يمكن أن ينوب أحدهما على الأخر.

الدائرة المالية و المحاسبة:

تتكون هذه المصلحة من مسئول يقوم بمراقبة الأعمال من الجانب المحاسبي من تسجيل وتحليل المعطيات والبيانات وتسيير الميزانية النفقات والإيرادات وهناك عمال يساعدون في إعداد الأجور و المرتبات الخاصة بكل موظف.

مصلحة مالية و المحاسبة:

تتكون من مسئول لهذه المصلحة لمراقبة الأعمال التي تكون داخل هذه المصلحة:

- التسجيلات المحاسبية وتحليل المعطيات والبيانات متابعة و تسيير الميزانية وتسيير الإدارات والنفقات ومن مهام هذه المصلحة أيضا إعداد الأجور و المرتبات الخاصة بكل موظف.

مصلحة التجارية:

يشرف على هذه المصلحة مسئول من مهام هذه المصلحة.

- إعداد الفواتير.
- قيام بإجراءات التسليم والفوترة.
- استقبال طلبات الزبائن.
- تحديد التكلفة.

مصلحة المخازن:

تتكون هذه المصلحة من مخزنين:

المخزن الأول: يكون فيه الآلات والمعدات التي تقوم بكرائها.

المخزن الثاني: يوجد فيه المعدات التي تستعمله في نشاطاتها.

لكل مخزن مسؤول عنه يتولى مهمة مراقبة المخزن.

مصلحة الصيانة:

يتم في هذه المصلحة بصيانة العتاد إذا حصل فيه أي عطب سواء كانت المعدات التي تقوم بكرائها أو التي يستعمله في نشاط الخاص بالمؤسسة.

مصلحة الموارد البشرية:

- قسم تسيير القدرات:

تعمل على استقبال وتوجيه طلبات العمل، وتطوير ومتابعة القدرات والكفاءات.

- قسم تسيير المستخدمين:

تقوم بحل المشاكل الاجتماعية والمهنية وتعمل على تسيير المستخدمين على مستوى نشاطات المؤسسة.

- قسم الاتصال:

تقوم بالإخبار بمختلف المستجدات على مستوى الشركة.

مصلحة التقنية:

في هذه المصلحة يقوم رئيس الإدارة التقنية بمتابعة الدراسات الهندسية إذا كانت ملائمة وصالحة وقابلة للتطبيق بما يتناسب مع المؤسسة وتتكون من قسم هندسي الذي ينقسم قسم فني وقسم التنفيذ.

قسم الهندسي:

1- قسم الفني:

تقوم بدراسات الهندسية الكاملة من حيث إعداد الرسومات التنفيذية وتتكون من:

- رئيس مكتب فني:

يتكون هذا القسم من مهندس معماري يقوم بمتابعة سير تنفيذ الدراسات الهندسية من الناحية الفنية على الوجه الصحيح ويقوم بتنسيق عمله مع كافة الأطراف الأخرى بالمؤسسة.

- مكتب الهندسة:

يشمل على مجموعة من المهندسين.

2- قسم التنفيذ:

وهي تتكون من إدارة المشاريع من كافة الجوانب.

المبحث الثاني: الإجراءات والأدوات التي اعتمد عليه محافظ الحسابات .

الأدوات التي اعتمد عليها محافظ الحسابات في المؤسسةA لقبول مهمة مراجعة حساباتها تتمثل في:

المطلب الأول: الملف الدائم.

أولا: القانون التأسيسي للشركةA .

المادة الأولى: الشكل.

تم بهذا تأسيس شركة ذات مسؤولية محدودة بين المالكين للحصص المحددة أدناه والتي قد تحدث فيما بعد بأية صفة كانت والتي قد تخضع للقوانين والتنظيمات السارية المفعول بهذا القانون الأساسي.

المادة الثانية: الموضوع.

يتمثل موضوع الشركة في: مقاولة والبناء

1-الخدمات الصناعية،2- تأجير الآلات المتنوعة،3-التركيب والصيانة.

المادة الثالثة: التسمية.

تسمى هذه الشركة شركة ذات مسؤولية محدودة "A"

المادة الرابعة: المقر.

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

المادة الخامسة: المدة

حددت مدة الشركة بتسعة وتسعون عاما (99سنة).

2- التقديمات، رأس المال خفض ورفع رأس المال.

المادة السادسة: التقديمات:

- السيد: إيهاب .ش.
- السيد: جاسم .س.

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

المادة السابعة: رأس المال.

حدد رأس مال الشركة 1492000.00دج مقسم إلى حصص اجتماعية بقيمة اسمية (1000)دج

المادة الثامنة: رفع رأس المال.

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

1- بإحداث حصص جديدة توزع كمثيل التقديمات حصص النقدية أو عينية.

- برفع القيم الاسمية للحصص الموجودة.
- بإدماج الاحتياطات الناتجة عن الأرباح التي لم تودع ويمكن للقرار الجماعي المتعلق برفع رأس المال أن ينص على أن هذه الزيادة تكون بإحداث أسهم مزودة بقسط يحدد 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 الأسهم الشركة بكل حرية بين الشركاء ولا يسوغ إلى غيرهم إلا برضا الشركاء بموجب قرار استثنائي يتخذه الشركاء بأغلبية تمثل ثلاثة أرباع (3/4) رأس مال الشركة على الأقل.

- وفي جميع الحالات لا يمكن إحالة أسهم الشركة إلا بعقد توثيقي للمادة 572 من القانون التجاري.

المادة الثانية عشر: حقوق الشركاء

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

المادة الثالثة عشر: إقرار القانون الأساسي.

- إن الحقوق والالتزامات المتعلقة بكل سهم تظل تابعة له بأي يد كانت.
- إن ملكية كل سهم تقتضي حتما إقرار قانون الشركة وتظل أموال الشركة وقيمها ملكا للشخص المعنوي الجماعي طوال مدة دوامها أو بعد حلها وحتى يعين أجل التصفية العامة ولا 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 وأن يتدخلوا بأية صفة كانت في عملية التسيير وعليهم أن يلجأوا إلى جرد الشركة للقيام بحقوقهم.

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

المادة الرابعة عشر: إدارة الشركة.

يتولى إدارة الشركة مسير أو مسيرون سواء شركاء كانوا أو شركاء يعينون بمقر جماعي وعادي 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 مسيرا للشركة لمدة غير محدودة ابتداء من اليوم الذي رضي بالمهمة المسندة إليه وقبلها صراحة.

وتم تعيين السيد: إيهاب ش مسير مساعد.

- وقد تم الاتفاق بين الشريكين على أن تتم إمضاءاتهما معا على مختلف الشيكات والصكوك وجميع الوثائق ذات الطابع المالي المحررة باسم الشركة (إمضاء موافق).

وفي حالة غياب أحدهما يتبع منح توكيل للطرف الآخر ليحل محله وينوب عنه لإمضاء تلك الشيكات و الصكوك والوثائق.

المادة السادسة عشر:إيداع 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 والشريك المودع وكل شريك أودع مالا لا يستطيع سحبه إلا إذا أخطر 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 ما دامت الشركة مؤلفة من شريكين اثنين فقط إلا باتفاقهما معا وإذا كان أكثر من اثنين يتم التصويت لكل عضو عدد الأصوات مساوي نع عدد الأسهم.

المادة الثامنة عشر: تعديل القانون الأساسي.

- للشركاء حق إدخال ما يرونه صالحا من التعديلات على القانون الأساسي لا سيما فيما يخص تغيير تسمية الشركة أو بيان عنوانها.
- الترخيص تحويل الأسهم إلى أحد الشركاء أو أجانب عن الشركة وفي جميع الأحوال الأنفة الذكر تأخذ بعين الاعتبار 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 ودفاترها.

المادة العشرون: الحسابات الختامية.

على المسيرين في كل سنة وفي الفصل الذي يلي إنهاء الجرد أن يوجهوا إلى الشركات حسابات السنة المالية الماضية وكذا اقتراحاتهم فيما يخص الربحية التي توزع عند الاقتضاء ويصبحون ذلك بنص القرارات التي يريدون عرضها على الشركاء للموافقة عليها.

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

المادة الواحد العشرون: السنة المالية.

تبدأ السنة المالية من واحد جانفي إلى الواحد والثلاثون ديسمبر.

المادة الثانية والعشرون: الجرد.

تثبت عمليات الشركة بمحررات حسابية منظمة المسك طبق لقواعد التجارة ويقوم المسيرون كل سنة بجرد ما على الشركة وما للشركة وكل شريك يستخرج نسخة منه ويوقع عليها المسيرون.

المادة الثالثة والعشرون: تخصيص وتوزيع الأرباح.

الأرباح هي الباقي الناتج السنوي المثبت بالجرد.

وتخصم 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.

4-الحل، التصفية، المنازعات، الإعلانات، المصاريف.

المادة الخامسة والعشرون: الحل.

لا تحل الشركة إلا إذا توفي أحد الشركاء وتبقى قائمة بين الشركاء الباقين وبين ورثة الشريك.

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

المادة السادسة و العشرون: التصفية.

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

المادة السابعة والعشرون: المنازعات.

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

المادة الثامنة والعشرون: الإعلانات.

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

المادة التاسعة والعشرون: المصاريف.

تتحمل الشركة جميع المصاريف اللازمة لهذا العقد وتوابعه القانونية طبقا لما هو جاري به العمل

وتدرج في المصاريف العامة.

ثانيا: محضر الجمعية العامة العادية.

في عام 2001 وفي 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 والاطلاع على حسابات السنة المالية المقفلة في 1999/12/31 وتصادق الجمعية العامة على الحساب الختامي، والمحدد بمجموع الحساب الختامي لجدول الأصول والخصوم والمقدر بـ: 3001398.00دج وثلاث ملايين وواحد ألف وثلاث مئة وثمانية وتسعون ألف دينار جزائري.

اللائحة الثانية: بعد تلاوة تقرير الإدارة حول الحسابات السنة المالية المقفلة بتاريخ 1992/12/31 تقرر الجمعية المصادقة على إيقاف السنة المالية.

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

ثالثا: السجل التجاري.

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

- 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.

تمتد المؤسسة A على نظام الجرد السنوي أي مرة في نهاية كل سنة مالية 12/31/ N.

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

3- التأكد من الأصول و ملكية المؤسسة لها.

4- العينة التي قام باختباره هي الأشهر الفردية.

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

6- نقاط الضعف في الرقابة الداخلية عدم تسجيل المعدات.

7- معدل الاهتلاك ثابت والمؤسسة تلتزم به.

المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات عن المؤسسة محل الدراسة.

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

المطلب الأول: التقرير العام لمحافظ الحسابات.

طبقا لأحكام المادة 715 المكرر4 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 لـ 1993/04/25 المعدل و المكمل للأمر 79-59 لـ26/09/1975، القانون التجاري المادة28 و29 وقانون رقم 91-08 بتاريخ 1991/04/27 الحامل لتنظيم مهنة جراء المحاسبة، ومحافظين الحسابات والمحاسب و المحاسب المعتمدة، والمادة 15 أيضا تحتوي على حالة شركة ذات مسؤولية A لي الشرف أن أقدم لكم تقرير العام لمحافظ الحسابات تحمل ما يلي:

- رقابة الحسابات السنوية الممتدة من 2000/01/01 إلى 2000/07/31.

- الفحص والمعلومات الخاصة منصوص عليها في القانون.
- ملفات المحاسبة المصادق عليه حسب قواعد المادة 715 والوثيقة75-59 بتاريخ 1975/09/26 تحتوي على قانون التجارة معدل والمكمل والذي نص عليه مسير المؤسسة لتعريف:

أ- الميزانية وجدول الحسابات النتائج والملاحق مصادق عليه وملحق في التقرير الحاضر.

ب- تقرير حول الوضعية المالية وحسابات المؤسسة المربوطة بالمدة حتى 2000/07/31.

المدة القانونية المرتبطة بتسليم الملفات والعقود لجمعيته العامة للشركاء المدعوين للحضور حول الحسابات عام 2000 إذا تم التزامها في نفس الوقت أريد إخباركم أنه توجد متابعة ومراقبة قضائية مفروضة على المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة A ابتدءا من 2000/08/07 والملفات الحسابية المرتبطة بالمدة الزمنية من 2000/08/01 حتى 2000/12/31 لم تضع تحت تصرفي وذلك رغم مراسلتي للتذكير بتاريخ 2001/04/10.

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

التدقيق المحدد المنصوص في القانون:

1- التقرير المعنوي للمسير:

لقد تم التحقق من صحة وصدق المعلومات المرتبطة بالحالة المالية و للحسابات الاجتماعية المقدمة في التقرير المعنوي المقدم من طرف مسير الشركة.

هذا التقرير لا يقدم أي معلومات أو ملاحظات متعلقة بحسابات 2000

2- **مشاركة الموظفين**:

مشاركة الموظفين مقرر تنفيذها من خلال المادة الصادرة في القانون 90-11 بتاريخ 1991/04/21، المادة 19 المرتبطة بعلاقة العمل. ومؤمنة من طرف النقابة المؤرخة في 1999/11/29 من خلال التقرير الخاص بالاتحاد الإقليمي رقم 209/99 الصادر في 1999/11/29.

3- الاتفاق الجماعي والنظام الداخلي:

الاتفاق الجماعي والنظام الداخلي المقرر تنفيذها على التوالي من خلال حكم المادة 114 المتبعة والمادة 75 من القانون 90-11 بتاريخ 1991/04/21 المتعلقة بعلاقة العمل القوة على مستوى المؤسسة تم تحديدها من خلال السلطات المخولة تحقيقا لهذه الغاية ويتضح فيما يلي:

أ- الاتفاق الجماعي:

- مفتشية العمل تحت رقم01 بتاريخ 2000/11/14.
- كاتب المحكمة تحت رقم 102 بتاريخ 2000/02/26.

ب- النظام الداخلي:

- مفتشة العمل تحت الرقم 05 بتاريخ 1999/11/14.
- كاتب المحكمة تحت الرقم 513 بتاريخ 1999/11/16.

4- رأس المال العامل:

في 2000/07/31، رأس مال العامل في شركة ذات المسؤولية المحدودةA بقيمة 3.199.417.00دج بعد التقييم كما يلي:

الوحدة (دج) **الجدول رقم: (1-3) تقييم رأس مال العامل.**

الملاحظة	تقييم		القيمة	المدة
	%	القيمة		
	——	——	2813670	8أشهر 1998
	25.06	720383	3534053	1999
	(-)9.47	(-)334582	3199417	7أشهر2000

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

التعليق على النتائج:

رأس مال العامل ارتفعت قيمته سنة 1999 بـ 720383، وانخفضت سنة 2000 بـ (-)334582

ومعدل التقييم أصبح سالب.

صافي الأصول:

في 2000/07/31، صافي الأصول للمؤسسة بقيم 3.046.982.00دج، بعد ملاحظة التقييم كما يلي:

جدول رقم (2-3) تقييم صافي الأصول.

الملاحظة	الزيادة		المبلغ من الصافي الأصول	المدة
	%	القيمة		
من1998/03/14	——	——	2009362	8(أشهر) 1998
إلى 1998/12/31	49.37	992036	3001398	1999
	49.83	1495584	4496982	7(أشهر)2000

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

التعليق على النتائج:

الحسابات تتطلب يقظة التي تم انجازها من خلال ركيزة وتوصية المهنية وهي موضوع افتتاح وتحديث الكتب القانونية ومعالجة عنصر الاستثمار والمخزون وإرادات الاستهلاك المخفضة، وأيضا تقديم الرسوم الموفرة من أجل CAC، اعتقد أنها ستكون على التحقق من الحسابات السنوية المذكورة في الملحق في التقرير الحاضر عادية وصادقة. وقد أعطيت صورة أو صادقة حول النتائج العملية المنقضية وكذا الوضعية المالية لمؤسساتكم في 2000/07/31.

المطلب الثاني: تقرير خاص بمحافظ الحسابات.

التعليق على الأجور التي ارتفعت.

(شهادة من المبلغ الإجمالي لخمسة رواتب الأكثر ارتفاعا المدفوعة خلال السنة المالية 2000).

مطابقة للمادة 680، والمرسوم التشريعي 93-08 بتاريخ 1993/04/25، مصحح ومكمل للوثيقة 75-59، بتاريخ 1975/09/26 الحامل للقانون التجاري، مسير مؤسسة ذات المسؤولية المحدودةA

ذكر وأعطى المبلغ الإجمالي ومكافآت المدفوعة لخمسة أشخاص الأحسن أجرا في المؤسسة.

هذا المبلغ ارتفع إلى 559.0346دج في سبعة أشهر الأول ويتضح كما يلي:

جدول رقم (3-3) تقييم الأجور

رقم	اسم ولقب	المهنة	المبلغ الإجمالي السنوي
1	H.L	رئيس مصلحة الإدارة والمحاسبة	116289.76
2	B.S	رئيس مصلحة التقنية	111839.00
3	M.A	المسير	123582.64
4	B.M	رئيس الفريق	104756.28
5	B.N	سائق جميع الفئات	102564.78
المجموع			559032.46

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

طبقا لشروط الوثيقة 75-59 في 1975/09/26 الحامل للقانون التجاري المعدل و المكمل لي الشرف بتقديم تقريري الخاص حيث يظهر النتائج الإجمالية للمؤسسة خلال 3سنوات المالية المنقضية انطلاقا من قانون الأساسي:

جدول رقم(4-3) تقييم النظام الضريبي.

صافي الدخل المتراكم	المبلغ الإجمالي للضريبة	المبلغ الإجمالي	فترة
17362.13	17362.13	24803.04	عام1998
296988.38	279626.25	399466.38	عام1999
1242572.43	945584.05	1350834.35	عام2000 (7أشهر)
1242572.43	1242572.43	1775103.47	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

محافظ الحسابات

(غياب اتفاقية مقيدة أو اتفاقية غير مقيدة المادة 628 من المرسوم التشريعي 93-08 بتاريخ 1993/04/25 الحامل التعديل والمكمل للقانون التجاري).

وفق للحكم المذكور أعلاه وفقا للمادة 628 من القانون 91-08 بتاريخ 1991/04/27 تحمل تنظيم مهنة خبير الحسابات ومدقق الحسابات ومحاسب المعتمد وفي المادة 02 من القرار رقم 94Spm/103 في 1994/02/02، صادر عن وزير الاقتصاد المتعلق بمهنة محافظ الحسابات، أود إعلامكم أنه ليس لدي أي علم بالاتفاقية المشار والبنود والمراجعات مسير المؤسسةA من جهة لم يظهر أي اتفاقية تدخل في هذا الإطار.

في الواقع النظام الأساسي للمؤسسة لم يقدم استشارات مراقبة.

المطلب الثالث: التقرير التقني تعليقات حول الحسابات

اجتماعية تعليقات حول الحسابات الجماعية.

I- حقوق المساهمة.

- حقوق المساهمين في A كما يلي:

1- المساهمة الأولية للشركات الزميلة تقدر بمبلغ 1492.000.00دج، مقدمة من طرف التعويضات المساهمة، في فتح حق COD،المدفوعة من طرف الخزينة العامة في إطار تصفية الشركة الأم A.

2- الاحتياط العام 1999: 42.036.00دج.

3- النتيجة عام 1998: 17362.00 دج.

عام 2000: 949682.00دج.

4- احتياط من أجل الخسائر وتكاليف: 2000.000.00دج.

يكون المجموع: 4496982.00دج

صافي الموجودات:

في 2000/07/31 صافي الموجود، للشركة إيجابي يقدر بـ 2.496.982.00دج وتحليله كما يلي:

- رأس مال: 1492000.00دج
- نتيجة عام 1998 (RIA) 17362.00دج
- نتيجة عام 1998 احتياطي: 42306.00دج
- نتيجة عام 2000 لم يبقى: 945584.00دج
- احتياطي الخسائر والتكاليف: 2000.000.00دج
- المجموع: 4496.982.00دج

(1)لتحديدي صافي أصول الشركة، احتياطي الخسائر والتكاليف، تأخذ على أنها ديون غير مستحقة.

II- الاستثمارات:

القيمة الإجمالية للاستثمارات تظهر من خلال جدول الميزانية في 2000/07/31 بمبلغ يقدر بـ815945.56 دج لا تمثل واقع المعدات التي تحتفظ بها الشركة.

في الواقع المعدات أخذت من طرف الشركة a في إطار تصفية الشركة a والمقدر تقريبا 20.000.000.00دج وهم دائما تحت تقييم من طرف إدارة المنطقة لولاية سكيكدة وأن توظيف الاستهلاك متعلق بعام 2000 والمقدر تقريبا بـ550.000.00دج، وسجل مؤقتا في حسابات " 19 احتياطي الخسائر والتكاليف".

الجرد المادي للمعدات موجود" غير مقدر" مقدم و وضع تحت تصرفنا.

III- المخزون:

- زاوية مخزون تطهر في جدول الميزانية في 2000/12/31، بقيمة صفر وذلك لعدم إنهاء عملية التقييم الجرد المادي:

لم يتم جرد مادي للمخزون حجز من طرف المؤسسة بتاريخ 2000/07/31.

IV- المديونية و التوفير:

في 2000/07/31، القيمة الإجمالية للديون كما ظهرت في جدول الميزانية قدرت بـ 7240.300.24دج وهي كما يلي:

جدول رقم (5-3) جدول المديونية والتوفير

الرقم	المادة و المخزون	1998	1999	2000
40	حسابات الديون المطلوبة.	47004.76	13357.56	ـــــ
42	ديون استثمارات	2760.00	2760.00	2760.00
43	ديون المخزون	ـــ	45000.00	45000.00
44	ديون الشركاء	1492.000.00	1492.000.00	1492.000.00
45	حسابات مسبوقة	ـــــ	ـــــ	ـــ
46	مقدم التشغيل	930470.00	1548620.00	3014270.25
47	ديون على العملاء	141460.39	1405401.54	2141142.73
48	المتوفر	752408.24	789781.10	545127.26
	المجموع	3366103.39	5296920.200	7240300.24
	التقييمN+1/N	ـــــ	1930816.81	1943380.40
	النسبة	ـــــ	57.36	36.68

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ .

التعليقات:

ديون استثمارات يجب أن تمثل 80% من مجموع العام COD وتحتفظ به الخزينة العامة، وذلك من أجل تسوية مبلغ أو قيمة الدفعة الأولى للمعدات، للشركة القديمة a في إطار تصفية الشركة الأم.

- مقدم التشغيل يقدر بـ 41.63 % في زاوية الديون.
- ديون العملاء تقدر بـ 29.57 % من القيمة الإجمالية في زاوية الديون.

- التوفير 7.53% من نفس القيمة.
- قام بتسجيل وإنهاء جدول الصندوق النقدي في 2000/07/31 ولكن القيمة ليست مطابقة مع دفتر الحساب وهناك خلل زيادة تقدر بـ 0.29 دج كما يلي:
- حساب البنك: 503321.55دج.
- المتوفر في الصندوق: 41805.71دج

الحساب في دفتر الحسابات العام: 545127.26دج

- وجود فعليا 545127.55 دج أي يوجد خلل بزيادة تقدر بـ 0.29دج .
- تم إخراج حالة الحساب البنكي 2000/07/31.

V- الديون:

في 2000/07/31 القيمة الإجمالية للديون تصاعدت إلى قيمة 2947814.35دج حيث كانت في 1999/12/31: 1760106.36دج كما يتضح كما يلي:

الجدول رقم (6-3) الديون

2000	1999	1998	المادة و المخزون	الرقم
—	——	20000.00	ديون استثمارات	52
10000.00	10000.00	27105.20	ديون المخزون	53
				54
1920344.03	1202041.48	434168.05	ديون دفعات الشركاء	55
268990.71	31400.00	31400.00	ديون التشغيل	56
			دفعات تجارية	57
			دفعات البنك	58
2947814.35	1760106.36	569672.94	المجموع	
1187707.99	1190433.42	——	التقييمN+1/N	

67.48	208.97	ـــــ	النسبة المرتفعة	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

التعليقات:

المنشور54، تحجر الحسابات

وقد سجل مبلغ إجمالي يقدر بـ1920344.03دج، تمثل 65.14% من المبلغ الإجمالي للديون في حين أن ديون التشغيل تتمثل في 25.37%.

VI- حسابات التسيير:

1-6- تكاليف التشغيل:

في 2000/07/31 المبلغ الإجمالي للتكاليف تصاعد إلى مبلغ 5072.948دج بمقابل 5415466.65دج في عام1999، من انخفاض في التكاليف 342518.14دج في 7 أشهر فقط وقد تم تحليلها كما يلي:

جدول رقم (7-3) التكاليف

2000	1999	1998	تعيين	الرقم
1552425.17	1544165.32	619896.11	م استهلاكها	60
331887.09	651672.02	409713.00	Four/Mإهتلاك	61
1676956.58	1866038.76	945089	خدمات	62
332946.73	242576.15	77889.33	مصاريف موظفين	63
10973.76	43221.70	1536.40	ضرائب و رسوم	64
47593.93	15533.59	29382.98	مصاريف مالية	65
83147.81	121889.11	1162.50	تكاليف مختلفة	66
1037017.44	1020370.00	5058872.04	تخفيضات	67
			تكاليف التشغيل	68
				69
5072948.51	5415466.65	2590542.26	المجموع	
322513.14 —	2824924.39	—	التقييمN+1/N	
-6.36	109.35	—	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

التعليقات :

تكاليف التشغيل يتم تقديمها أساسا انطلاقا من تكاليف الموظفين بمنافسة تقدر بـ 33.06% .

استهلاك المواد واللوازم بالمنافسة30.60% والضرائب والرسوم بـ 6.56% وتكاليف خارج التشغيل بـ20.44%.

وبالإضافة إلى ذلك المبلغ خفض لا يدخل في المنح المرتبطة بالمعدات المأخوذة في ماي 1998 لا تزال غير مقيمة مقدرة بسعر موحد بـ 550.000.00دج وذلك في 7 أشهر أولى من عام 2000.

الاحتياط:

تنفيذ لقرار الجمعية العامة للشركاء بتاريخ 1999/01/28 تقرير 1999/01/28، تمت دراسة بيع إكسسوارات الهيدروليكية وقطع الغيار،أنه لاتوجد لديها أي فائدة للمؤسسة والمقدرة بقيمة 715250.00دج

الإيرادات:

المبلغ الإجمالي للإيرادات عام 2000 تصاعد إلى 5953.347.80دج بمقابل 5.5750932.73دج لعام 1999وكانت الزيادة بـ 202415.07دج في 7 أشهر والمتمثلة في:

الجدول رقم (8-3) المبيعات:

2000	1999	1998	تعيين المخزون	الرقم
715260.00	1284522.65	176857.89	مبيعات البضائع	70
1551580.96	36473.99	ـــــ	إنتاج مبيع	71
3640041.47	44299360.09	243848.41	الخدمة المقدمة	74
42322.71	ـــــ	ـــــ	منتجات	77
4142.66	ـــــ	ـــــ	النتيجة خارج التشغيل	79
5953347.80	5750932.73	2615395.30	المجموع	
202415.07	313558.43	ـــــ	التقييم N+1/N	
3.52	119.89	ـــــ	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات.

التعليق على الحسابات:

زاوية بيع المنتوج، إنتاجها ،بيعها وتقديم خدمات كلا سجلت عام 1999، تقيم على التوالي:

44.32% انخفضت في المرة الأولى

42.53% ارتفعت في المرة الثانية.

17.83% انخفضت في المرة الثالثة.

نتيجة السنة:

النتيجة الإجمالية لأي عام يظهر في جدول توازن والمستفيد ب 1350834.35دج أو ضريبة صافي 945584.05دج

الجدول رقم (9-3): تقييم صافي الموجودات لشركة ذات المسؤولية المحدودةA:

عام2000	عام1999	عام1998	تحديد الزوايا.
			1-حقوق المساهمين
1492000.00	1492000.00	1492000.00	رأس المال
59398.00	17362.00	—	احتياط
(1)945584.00	42036.00	17362.00	نتيجة
(2)200.000.00	1450000.00	.500000.0	احتياط الخسائر والتكاليف
			المجموع
449698200	300139800	200936200	2-الموجود دون قيمة المجموع
—	—	—	
—	—	—	3-صافي الموجود الحقيقي
449698200	300139800	200936200	-احتياط الخسائر والتكاليف
PM	PM	PM	-احتياط عطل مدفوعة الأجر
PM	PM	PM	-احتياط الديون
PM	PM	PM	-احتياط من أجل المالية
PM	PM	PM	-المجموع
			4-صافي الأصول
449698200	300139800	200936200	

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ

(1)تجرد بأن نتيجة عام 2000 في الحسابات المالية، قد تنشأ في 2000/07/01، لم يتم توزيعها ولكن من المحتمل وضعها في الحساب ونتيجة انتظار رفع الحوالة المفروضة حاليا على المؤسسة.

(2)احتياطي الخسائر والتكاليف المخصصة لتغطية رسوم الدين لم يتم بعد كمية يتم استعابها في الديون غير المستحقة ولكن في تحقيقها تقييم للحسابات الميزانية العمومية في الاهتلاك كما يلي:

الجدول رقم (10-3) تقييم الديون

جويلية 2000	1999	1998	تحديد الزوايا
—	—	—	المخزون
6692413.00	4491021.00	2563930.00	الديون (1)
545127.00	787981.00	752480.00	المتوفر
6147286.00	52808002.00	3316338.00	المجموع
2917815.00	1746749.00	502668.00	الديون
2947815.00	1746749.00	502668.00	المجموع
3199417	3534053.00	2813670.00	رأس المال.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق من محافظ الحسابات.

التعليق على النتائج:

رأس المال سنة 1999 عن سنة 1998 بقيمة 720383.

وسنة 2000 انخفض بقيمة 334582 (-)

لم ندرج الديون المستحقة لخزينة العامة تحت إدارة التأمين من أصول الشركة الأولى A .

خلاصة الفصل:

بعدما يقوم محافظ الحسابات، بقبول المهمة المراجعة، يبدأ بالتعرف عليه من خلال الوثائق قانونية تثبت وجودها وممارستها، ثم يقوم بتقييم نقاط القوة والضعف الرقابة الداخلية، ومراجعة حسابات الميزانية للتأكد من أن المعلومات المالية صادقة، وأخيرا يقوم بإبداء رأيه حول القوائم المالية.

خاتمة:

كانت هذه الدراسة محاولة الربط بين الجانب النظري ودراسة حالة، من خلال موضوع دراستنا المصادقة على المعلومات المالية والمحاسبية ومسؤولية محافظ الحسابات، حيث تطرقنا إلى مراجعة الحسابات وأهميتها وأهدافها والمعايير 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 وذلك سعيا وراء معلومات مالية صادقة تبين المركز المالي الحقيق للمؤسسة،لأن تقرير محافظ الحسابات يتحمل فيه مسؤولية لأنه يمثل ضمان المستخدمين.

ويمكن ذكر نتائج البحث واختبار الفرضيات والتوصيات وأفاق البحث كما يلي:

أولا نتائج البحث

1- النتائج النظرية:

- مراجعة الحسابات تطورت أهدافها وزادت أهميتها وهذا راجع إلى الظروف المحيطة حولها.
- ظهرت أنواع جديدة لمراجعة الحسابات وهذا نتيجة توسع الميدان المهني.
- محافظ الحسابات تم تنظيم المهام الموكلة له والإجراءات التي يتبعها من مختلف أنحاء دول العالم والجزائر 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 ويكون صحيح.
- توجد لمحافظ الحسابات مسؤوليات متعددة وذلك بحسب الخطأ أو المخالفة الذي قام بها سواء أثناء ممارسة مهنته أو التقرير الذي يقدمه للأطراف المستخدمين له.

2- النتائج التطبيقية:

- محافظ الحسابات يقوم بإتباع منهجية التي تم التطرق في الفصل النظري من خلال التعرف على المؤسسة والتأكد من وجودها وذلك عن طريق الوثائق القانونية التي تثبت صحة ذلك حتى يقبل مراجعة حساباتها.

- يعتمد محافظ الحسابات في مراجعة الحسابات على عينة وفي حالة اكتشاف الأخطاء لا يقوم بتوسيع العينة بل ذكر الملاحظات التي شملت عملية المراجعة.
- تكمن مسؤولية محافظ الحسابات في الوقوف على نقاط الضعف والقوة للرقابة الداخلية وتقابلها أيضا مسؤولية التقرير الذي قام بإعداده لأنه يتم عن طريق اتخاذ قرارات.
- محافظ الحسابات يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أنه نظام فعال ويمكن الاعتماد على الوثائق الداخلية والخارجية للمؤسسة بنقاط 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 حسابات المؤسسة لا تحتوي على التلاعبات ويقوم 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 انه يكتسب سمعة في ميدان عمله.
- المصادقة على المعلومات المالية والمحاسبية تمثل الضمان الذي يعتمد مستخدمي هذه المعلومات.

ثانيا: التوصيات

- أن يتم الربط بين الواقع الميداني والنظري 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 بدراسات حول محافظ الحسابات مثل:

- محافظ الحسابات والامتناع عن إبداء رأي عن طريق دراسة ميدانية.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

أ- باللغة العربية

1- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن،2005.

2- أحمد علي إبراهيم، المراجعة المتقدمة، كود رقم (173)، مركز التعليم المفتوح، جامعة بنها،2012

3- أحمد محمد نور آخرون، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

4- ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، الجزء الأول، دار المريخ للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر

5- حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة، ط1، زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

6- حسام إبراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

7- حسام إبراهيم حسن، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء الثاني،ط1، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010.

8- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العلمية، الجزء الأول، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الأردن،2009.

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

10- حسين عمر، الموسوعة الاقتصادية، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي للنسر و التوزيع،1992.

11- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011.

12- زاهرة توفيق سوداء، مراجعة الحسابات والتدقيق،الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.

13- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، الطبعة الأولى،مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.
14- سلطان محمد العلي السلطان، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريخ للنشر و التوزيع، الرياض، السعودية، 1997.
15- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث،الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر،2007.
16- عبد الفتاح محمد الصحن، مبادئ و أسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر 1993.
17- عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبوزيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شبابة الجامعية، الإسكندرية،مصر.
18- عبد الفتاح محمد الصحن وأخرون،أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الأسكندرية، مصر 2000 .
19- عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الخامس، الإسكندرية، مصر 2009.
20- عطا الله أحمد، سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.
21- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009
22- محمد التهامي ظواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر،2003
23- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل، الإطار النظرية، دار المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية/ مصر/ 2007.
24- محمد بوتين،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة،ديوان المطبوعات الجزائرية، بن عكنون، الجزائر، 2008.
25- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2001.

26- محمد فاضل مسعد ، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكنوز والمعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن،2009
27- هادي، التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
28- وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، شرح و تحليل، دار التعليم الجامعي،الإسكندرية، مصر، 2010.

ب- باللغة الأجنبية.

29- Khalassi reda,L'audit interne, audit operationnel .édition houma, Alger.2005
30- Mohamed hamzaoui, gestion des risques dentreprize conyrol.interne, village mondial, 2006.
31- Robert obert.Mairie pierre, comptabilité et audit ,corriges du manuel, 2eme édition dunod,paris.2009
32- Robert obert, pierre mairesse, comptabilité et audit manuel et application, 2e edition, âris,2009
33- Willy groffius, introduction au contrôle interne.

ثانيا: القوانين

34- الجريدة الرسمية الجزائرية،العدد20، الصادرة في 27 أفريل1991.
35- الجريدة الرسمية الجزائرية،العدد42، الصادرة في 11 جويلية 2010.
36- الجريدة الرسمية الجزائرية،العدد07، الصادرة في 27 جانفي 2011.
37- القانون التجاري الصادر في 2006.

ثالثا: المجلات

38- طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة و القانون، العدد التاسع، جوان 2013.

رابعا: الملتقيات

39- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة: دراسة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية، الملتقى الوطني الثامن المنعقد خلال سنة 2010.

40- محمد محمود حوسو، ملتقى المحاسبين الأردنيين وعرب المحاسبة،2010، حول أنواع تقرير محافظ الحسابات.

خامسا: الأطروحات والرسائل الجامعية.

41- بن جملية محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير ،جامعة منتوري، الجزائر، 2011.

42- بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير ،جامعة الجزائر2002،3.

43- ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير ،جامعة، 2009.

44- رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير ،جامعة الإسلامية.

45- سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير ،جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2004.

46- شردي معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير ،جامعة الجزائر3، 2002.

47- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية و مساهمتها في تسيير المؤسسة، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير ،جامعة الجزائر،2004.

48- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس المملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1، 2013.

49- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير ،جامعة بومرداس، 2009.

50- عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التسيير،جامعة الجزائرن2008.

51- غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير ،جامعة الجزائر، 2004.

52- محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير ،معهد العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، 2008.

سادسا: موقع الأنترنت

53- www.pdf factory.com

54- Islam fingo-form.net/t1104

55- www.almohasb1.com /2009/02/audit-report.html.

56- www.star times.com

57- https://www dorar-diraq.net/threads/11639.

سابعا: المنظمات

58- جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، الالتزامات ورأس المال والتقديرات المحاسبية، الفصل الثامن عشر.

الملخص:

المصادقة على معلومات المالية والمحاسبية من طرف محافظ الحسابات لها أهمية بالغة لمستخدمي القوائم المالية، ولمحافظ الحسابات لأنه تقع على عاتقه مسؤولية حول التقرير الذي قام بإعداده.

الهدف الأساسي للبحث هو المصادقة على المعلومات المالية والمحاسبية ومسؤولية محافظ الحسابات حيث حاولنا إبراز مفهوم المصادقة على القوائم المالية ودور محافظ الحسابات، وقمنا بالدراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات ودراسة حالة المؤسسة A والتعرف على المنهجية التي يسلكها محافظ الحسابات حتى توصل إلى إبداء رأيه نظيف حول القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: المصادقة على المعلومات المالية و المحاسبية، محافظ الحسابات، مسؤولية محافظ الحسابات.

Résumé :

Certification de l'information comptable et financière de la comptabilité des parties gouverneur est extrême importance pour les utilisateurs des comptes financière, et le commissaire aux comtes lui-même parce qu'il a sa responsabilité sur le rapport qu'il a été prépare.

L'objectif principal de la recherche est ratification de la responsabilité financière et de ratification l'information comptable et commissaire aux compte, ou 'autour de nous pour mettre en évidence le concept de la ratification des états financiers et le role du commissaire aux comptes et le cas de l'édude de entreprise A en apprendre davantage sur la méthodologie qui sont utilisés par le commissaire aux comptes même venir propre et sincére pour montrer son opinion sur les états financiers.

Mots clés : certification de l'information comptable et financiers, commissaire aux comptes, responsabilité de commissaire aux comptes.