وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

علاقة مهنة محافظ الحسابات بالمراجعة الخارجية.

دراسة بمكتب محافظ الحسابات

مقدمة من طرف الطالبة:

زرقوق سعاد

تحت إشراف الدكتور:

بن زيدان الحاج

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د/ بوشيخي بوحوص	أستاذ محاضر"أ"	جامعة مستغانم
مقررا	د/ بن زيدان الحاج	أستاذ محاضر"أ"	جامعة مستغانم
مناقشا	د/ مكاوي محمد الأمين	أستاذ محاضر"ب"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2018/2017

الإهداء

إلى من علمني أبجديات الحياة وسقاني كأسها حلوها ومرها إلى من ناضل لأجلي وتعب لارتياحي، إلى معلمي الأول إلى جوهرة قلبي ورمز الاحترام والتقدير " **أبي الحبيب** ".

إلى من يشتهي اللسان إلى نطقها وترف العين وحشتها إلى من تخشع الأحاسيس لذكرها ويرتجف كبدي كلما ابتعد عنها، إلى من يحن القلب إلى تقبيلها وتشتاق الأذان لسماع دعواتها الغالية " **أمي الحبيبة** " .

اللهم اجعل أمي وأبي من السبعون ألف الذين يدخلون الجنة بلا حساب، فأمي لا تقدر بثمن وأبي لا يكرره الزمن.

إلى بلسم روحي وحياتي، إلى من هم أنس عمري ومخزن ذكرياتي ومصدر سعادتي إخوتي الأعزاء " **عبد القادر، عبد المجيد، مُحَّد الأمين** " حفظهم الله.

إلى من أشعر بجانبها بسعادة كبيرة وراحة عظيمة وكانت علاقتي بها مبنية على الحب والصراحة المتبادلة ثمرتها الحكمة والنصح والوفاء " **أختي الغالية ياسمين**".

إلى رفيقتي دربي وحبيبتي وأختي الغالية " أمينة عبد الرحيم" التي كانت عونا لي بارك الله فيها

إلى الضيوف الجدد في العائلة ومدخل البهجة والسرور البراعم " **آية، أنفال، يوسف، أشرف، عبد الوالي، شيماء،**" حفظهم الله وجعلهم من حفظة كتاب الله.

إلى الأساتذة طيلة مشواري الدراسي.

سعاد

التشكرات

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات حمدا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه نحمده ونشكره كثيرا على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع.

اللهم إنا نسألك خير الدعاء وخير النجاح وخير العمل والثواب وخير الممات وثبتنا على دينك، و ثبت إيماننا وارفع درجاتنا في الجنة وتقبل صلاتنا، واغفر خطايانا ونسألك العلا في جناتك الفردوس الأعلى وصلي وسلم على خير الخلق مُحَمَّد أما بعد:

نتوجه بالشكر الجزيل إلى من قال فيهما عزوجل:

{ **واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا** }.

إلى أعز ما أملك في هذه الدنيا " **أمي وأبي** " حفظهما الله إلى إخوتي،

إلى كل الصديقات اللواتي جمعني بهن أغلى الذكريات

" أمينة، يسرى، نسيبة، زكية، فطيمة، خديجة ".

نتوجه بالشكر الجزيل والخاص إلى الدكتور " **بن زيدان الحاج** " لمساعدتي في انجاز هذا العمل من خلال مساندته ودعمه لي من خلال توجيهاته ونصائحه القيمة وعلى المجهودات التي بذلها طيلة السنة، ثم أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا يد العون من الأساتذة الكرام وإلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في أنجاز هذه المذكرة.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان بالجميل والامتنان "**الأستاذ مرحوم علاء الدين** " على مده لي يد العون والمساعدة وتواضعه معنا من أجل الدراسة الميدانية.

كما لا يفوتني أن أتوجه بالشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة، ولا ننسى كل عمال المكتبة.

كما أتوجه بشكر إلى كل زملائي تخصص تدقيق ومراقبة التسيير دفعة 2018/2017

إلى كل من نسيهم قلمي ويتذكرهم عقلي.

والشكر العميق لكل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع، أقول لكل هؤلاء جزاكم الله خير وشكرا.

سعاد

الفهرس

الاهداء

التشكرات

فهرس المحتويات..... I

قائمة الجداول والأشكال III

قائمة المختصرات..... V

مقدمة عامة 01

الفصل الأول: المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات

تمهيد:..... 05

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية 06

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية..... 06

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية ومعاييرها..... 07

المطلب الثالث: تطور المراجعة الخارجية 11

المطلب الرابع: أهداف المراجعة الخارجية..... 15

المبحث الثاني: مهنة محافظ الحسابات 16

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات 16

المطلب الثاني: تنظيم المهنة 21

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات..... 25

المطلب الرابع: أخلاقيات المهنة 28

خلاصة:..... 30

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

تمهيد:..... 32

المبحث الأول: التوصيف القانوني والعلمي لمهام محافظ الحسابات في ظل المراجعة..... 33

المطلب الأول: مهنة محافظ الحسابات من المنظور التنظيمي 33

المطلب الثاني: القراءة العلمية لنشاط محافظ الحسابات 39

المبحث الثاني: علاقة المراجعة الخارجية بالأعمال المحاسبية ومحافظ الحسابات 43

المطلب الأول: العلاقة مع محافظ الحسابات 43

المطلب الثاني: علاقة المراجعة الخارجية بالأعمال المحاسبية 48
خلاصة: **53**

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

تمهيد: 55
المبحث الأول: خطوات عمل محافظ الحسابات 56
المطلب الأول: قبول التوكيل 56
المطلب الثاني: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة 57
المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية 57
المطلب الرابع: إعداد التقرير 60
المبحث الثاني: إعداد تقرير محافظ الحسابات 68
المطلب الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية 68
المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب 69
المطلب الثالث: تعريف الشركة محل الدراسة 69
المطلب الرابع: إعداد تقرير محافظ الحسابات 70
خلاصة: 83
خاتمة عامة 85
قائمة المراجع 89
الملاحق 97
الملخص

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1.1	مراحل المراجعة الخارجية	07
2.1	المقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية	08
3.1	يوضح أهداف المراجعة الخارجية	15

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1.1	معايير المراجعة المتعارف عليها	09
2.1	المخالفات المرتكبة من طرف محافظ الحسابات التي يترتب عنها مسؤولية جزائية.	20
1.2	نموذج تقرير نظيف	37
2.2	نموذج تقرير غير نظيف	38
1.3	مخطط مكتب محافظ الحسابات	68

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	معايير التدقيق الجزائرية	97
02	أصول ميزانية الشركة"X"في: 2016/12/31"	98
03	خصوم ميزانية الشركة"X"في: 2016/12/31"	99
04	جدول حساب النتيجة الشركة"X"في: 2016/12/31"	100
05	جدول حساب النتيجة الشركة"X"في: 2016/12/31"	101

قائمة المختصرات

رقم الاختصار	الاختصار	اسم الاختصار
01	ج.ر.ج.ج	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية
02	ص	الصفحة
03	ط	الطبعة
04	غ منشورة	غير منشورة
05	د.ج	الدينار الجزائري
06	إلخ	إلى آخره

قائمة المختصرات

رقم الاختصار	الاختصار	اسم الاختصار
01	ج.ر.ج.ج	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية
02	ص	الصفحة
03	ط	الطبعة
04	غ منشورة	غير منشورة
05	د.ج	الدينار الجزائري
06	إلخ	إلى آخره

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

لقد شهد العالم تحولات جذرية في مطلع القرن التاسع عشر، خاصة في المجال الاقتصادي والاجتماعي للشركات الاقتصادية، التي رأت من الأجدر بها تغيير شكلها وطبيعة نشاطها وأساليب تسييرها لملائمة التطورات والتغيرات الحاصلة، مع كبر حجم المؤسسات زاد معها التعقد في العمليات الاقتصادية والمعالجة المحاسبية، هذا ما أدى بالأطراف ذو علاقة بالشركة اللجوء إلى تنظيمات ومكاتب المراجعة من أجل معرفة ما لهم وما عليهم، وهنا تظهر أهمية المراجعة كون الشخص الذي يقوم بها محايد ومستقل تماما عن الشركة.

تعتبر المراجعة الخارجية أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في تطورها ونشأتها بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، تكتسب مكانتها المستقلة في المجتمع من منفعتها وقدرتها على الاستجابة لاحتياجات الأفراد وأصحاب المصالح في المجتمع. إذ يعتبر وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد ركائز ومقومات الاقتصاد الوطني الذي يعتبر بمثابة الترياق المضاد للفساد المالي والإداري، نظرا لإضفائه نوعا من الموثوقية والمصداقية على القوائم المالية وخدمة لحقوق المساهمين وأصحاب المصالح، حيث أن قيام محافظ الحسابات لهذا الدور المحوري يفرض عليه أن يبقى محافظا على استقلاليته التي تعد شرطا أساسيا في مهنة محافظ الحسابات.

وعليه فالجزائر كغيرها من باقي الدول اهتمت بتنظيم ممارسة مهنة المراجعة إذ قامت بإصدار قوانين وتشريعات مختلفة، الهدف من ورائها هو تنظيم المهنة، ومنها جاء في القانون 91_ 08 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهن المحاسبية وألغي هذا القانون بالقانون 10 _ 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

لمعالجة هذا الموضوع نقوم بطرح الإشكالية التالية:

فيما تتمثل علاقة المراجعة الخارجية بمهنة محافظ الحسابات؟

من خلال الإشكالية تتفرع لنا التساؤلات التالية:

_ ما هو مقدار الحاجة لعملية المراجعة الخارجية؟

_ هل أخذ موضوع محافظ الحسابات نصيبه من الدراسة؟

_ هل محافظ الحسابات يقوم بإتباع إجراءات(مسلك) أثناء أداء مهامه؟

الفرضيات

قصد معالجة الإشكالية المطروحة، والتساؤلات الفرعية المصاحبة لها، نقتضي وضع الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: عملية المراجعة الخارجية لها دور جوهري في تحقيق أهداف المؤسسة، حيث تحتاج إلى توافر صفات ذاتية ومهارات شخصية ومعرفة واسعة، وإلمام تام بمجموعة من معايير المراجعة المتعارف عليها.

الفرضية الثانية: هناك العديد من الدراسات التي اهتمت بموضوع محافظ الحسابات والمراجعة الخارجية

الفرضية الثالثة: إن اعتماد محافظ الحسابات مسلك أثناء أداء مهامه يمكن أن يسهل عمله

دوافع اختيار الموضوع:

قد تم اختيار هذا الموضوع لعدة أسباب منها:

أ _ دوافع موضوعية:

- تعتبر دراسة محافظ الحسابات بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية.
- التعرف على واقع دراسة المهنة.
- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل تطور الاهتمام بمهنة المراجعة في الجزائر.

ب _ دوافع ذاتية:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص العلمي الذي أدرس فيه.
- الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات.
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة والتخصص في مجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية البحث في محاولة تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر حيث تعتبر هذه المهنة من المهن العريقة في الدول المتقدمة، لا تحظى بالاهتمام اللازم في بلادنا إذ تكمن أهميته في الخدمات التي تؤديها لجهات مختلفة (المساهمين، المديرين، مصالح الضرائب، الزبائن، البنوك .... الخ). فهو يخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة ويساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات في مجال الاستثمارات والكشف على حالات التلاعب والغش بحيث يضمن الشفافية في عملية التسيير. محاولة إظهار الأهمية البالغة التي يكتسبها محافظ الحسابات بصفة عامة وكيفية تطبيق معايير المراجعة أثناء أداء مهامه.

أهداف الموضوع:

يهدف هذا البحث إلى:

_ لإظهار المهام الموكلة لمحافظ الحسابات وبيان مسؤوليته من حيث إبداء رأيه الفني المحايد.

_ الوقوف على مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وإبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات.

_ الاطلاع على محتوى التقرير الذي ينتج عن محافظ الحسابات في الشركة.

_ التطرق إلى أهم الدراسات التي لها علاقة أو صلة بموضوع هذه الدراسة

منهجية الدراسة:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية وإثبات الفرضيات اعتمدنا:

المنهج الوصفي: في الشق النظري من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات والمراجعة الخارجية

المنهج التاريخي: من خلال دراسة التطورات التاريخية للمراجعة الخارجية وكذا محافظ الحسابات،

المنهج التحليلي: الذي خصص للشق التطبيقي لتحليل ودراسة كيفية إعداد التقرير لشركة ذات مسؤولية محدودة وذلك بالاعتماد على مكتب محافظ الحسابات

أدوات الدراسة:

قمنا باستخدام بعض الأدوات ولعل أبرزها الاستعانة بالكتب المتخصصة في مجال التدقيق، المراسيم والقوانين والجرائد الرسمية والنصوص التشريعية التي تنظم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، الرسائل المرتبطة بالموضوع، إضافة إلى مواقع إلكترونية.

- **حدود الدراسة:**

- حدود مكانية: مكتب محافظ الحسابات.
- حدود زمانية: نظرا لارتباط الموضوع بمراحل تطور المراجعة الخارجية، فإن الإطار الزمني ارتكز على عدة مراحل زمانية بداية من بعد الاستقلال إلى ما بعد 2010

دراسات سابقة

الدراسات السابقة سنتطرق لها في الفصل الثاني

تقسيمات الدراسة

تبعا للأهداف المتوخاة من الدراسة، ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية والتحقق من الفرضيات قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول وهي كالاتي:

نبدأ أولا بمقدمة عامة؛

الفصل الأول: تمت صياغته تحت عنوان" المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات"، وذلك بالاعتماد على مبحثين، يتناول الأول ماهية المراجعة الخارجية من خلال مفهومها وأنواعها ومعاييرها وكذا تطورها وأهدافها، ويتناول المبحث الثاني مهنة محافظ الحسابات من خلال الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات، حقوقه وواجباته، وأخيرا أخلاقيات المهنة.

الفصل الثاني: تناول أهم الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة

أما الفصل الثالث: فقد تضمن الدراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات، فقد تناول بدوره مبحثين الأول خصص لدراسة خطوات عمل محافظ الحسابات، أما المبحث الثاني فتطرقنا لدراسة تقرير محافظ الحسابات لشركة ذات مسؤولية محدودة بولاية مستغانم وذلك بالاعتماد على مكتب محافظ الحسابات

بالإضافة إلى خاتمة عامة التي تعبر عن حوصلة للموضوع تضم جملة من النتائج والتوصيات.

الفصل الأول

المراجعة الخارجية

ومهنة محافظ الحسابات

الفصل الأول: المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات

تمهيد:

عرفت المراجعة تغيرات جذرية مند ظهور أول ممارسة لها إلى غاية الوقت الحالي، ولقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير المهنة وكانت محل اهتمام العديد من المهنيين والمؤسسات والهيئات الحكومية والباحثين، الذين أعطوا لهده المهنة اهتمامات وبذلوا اجتهادات فكرية من أجل تطويرها وتنظيمها من خلال العمل على وضع معايير تحكم المراجعة وتعمل على زيادة تحكيم وترشيد هذه المهنة بحيث يصبح لمزاولي مهنة المراجعة منهجية علمية وعملية يتبعونها أثناء تأديتهم لمهامهم، فهناك معايير متعلقة بالشخص المراجع في حد ذاته ، و منها ما جاء ليحكم الطريقة التي ينتجها المهنيون (المراجعون) أثناء مزاولتهم لمهنة المراجعة ، فضلا عن المعايير التي يتم بها إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة ، يعد هذا التقرير من طرف شخص مؤهل ومحايد يعرف بمحافظ الحسابات في نطاق عملية المراجعة الخارجية.

سيتم التطرق إلى المراجعة الخارجية وكيفية تنظيم هذه المهنة العريقة وتوفير الشروط العلمية والعملية اللازمة في محافظ الحسابات وتحديد الإجراءات الواجب إتباعها للخروج برأيه الفني المحايد والذي يعتبر ثمرة المراجعة، والذي قسم إلى مبحثين كالاتي:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

المبحث الثاني: مهنة محافظ الحسابات

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

لا شك أن هناك تزايد واضحا في الطلب على المراجعة الخارجية وخدماتها نتيجة حاجة أصحاب المصلحة في المؤسسات، وإدراكهم لضرورة تعين شخص مستقل عن المؤسسة، من أجل إبداء رأيه حول كفاءة أداء المؤسسة لوظائفها .لهذا سيتم التركيز في هذا المبحث على المراجعة الخارجية

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية عدة تعاريف نذكر منها:

"المراجعة بمعناها اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها "يستمع " لأن الحسابات كانت تتلى على المراجع[1]".

أما المراجعة بمعناها المهني تعني عملية فحص المستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء رأيه"[2].

وتعرف أيضا: " عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث الأنشطة الاقتصادية، وتحديد مدى التناسق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات"[3]. تعرف المراجعة الخارجية على أنها: " هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة . بهدف فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة"[4].

---

[1] خالد أمين عبد الله،2007، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، ص:17.

[2]. بوخالفة حفيظة، (2013-2014)، **المراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي، دراسة ميدانية لدى محافظ الحسابات**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الموقع الالكتروني:
http://dspace.univ-biskra.dz:8080/jspui/bitstream/1234567.pdf ، تاريخ الاطلاع: 2018/12/28، ص: 18.

[3] مكاوي يوسف، (2012 -2013)، **فعالية المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير: جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الموقع الالكتروني:
https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/MEKAOUI-YOUCEF.pdf ، تاريخ الاطلاع : 2018/01/02،ص :18.

[4] بوخالفة وسيلة (2012 -2013)، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسية عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة (2008 -2012)**، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجائية معمقة، جامعة مقاصدي مرباح ورقلة، الموقع الالكتروني: https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/1936/1/Boukhalfa_Wasila_eco.pd، تاريخ الاطلاع:2018/01/02 ص:7.

من خلال التعريف نشير إلى أن عملية المراجعة الخارجية حتى تصل إلى هدفها يجب أن تمر بثلاث مراحل:[1]

الجدول (1.1): مراحل المراجعة الخارجية

الفحص	التحقيق	التقرير
يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها وتسجيلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة؛	يقصد به إمكانية الحكم على صلاحيات القوائم المالية النهائية، فضلا عن التأكد من تسجيل كل ما بشأنه أن يؤثر عن عناصر الدخل أو الذمة؛	هو ختام عملية المراجعة يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتهما في تقرير ويقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على المراجع السابقة (أنظرص06 المذكرة)

من خلال هذه التعاريف يمكن القول إن المراجعة الخارجية " هي قيام طرف خارجي مستقل محايد مؤهل علميا وعمليا ذو كفاءة مهنية، بفحص الكشوفات المالية والسجلات المحاسبية، وإعطاء رأي فني محايد كتعبير سليم لنتيجة الاعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، في شكل تقرير يقدم للأطراف المعنية".

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية ومعاييرها

أولا: أنواع المراجعة الخارجية

تشمل ثلاثة أنواع هي: المراجعة القانونية، المراجعة التعاقدية، الخبرة القضائية.

1. **المراجعة القانونية:**

"هي المراجعة التي يفرضها القانون القيام بها حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها[2]"، "ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات"[3].

2. **المراجعة التعاقدية (الاختيارية):**

[1] لنده قداري، (2014-2015)، دور **المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، دراسة ميدانية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر الوادي، الجزائر، الموقع الالكتروني: http://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-033-1.pdf، تاريخ الاطلاع: 2018/01/02، ص، ص:8،7.

[2] بن دادة سعيد، (2013 -2014)، **أثر تطبيق معايير المحاسبية الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة مقاصدي مرباح ورقلة، الموقع الالكتروني: https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/bendada-said.pdf، تاريخ الاطلاع: 2017/12/13، ص:06.

[3] محمد بوتين،2008، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 3، الجزائر، ص: 16.

"هي مراجعة الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تجديده سنويا[1]"

3. **الخبرة القضائية:** "هي المراجعة التي يقوم بها محترف من طرف خارجي بطلب في المحكمة "[2].

وللتعرف أكثر على هذه الأنواع يمكن المقارنة بينها من خلال الجدول الآتي:

الجدول (2.1): المقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	الخبرة القضائية
طبيعة المهمة	مؤسساتية، ذات طابع عمومي.	تعاقدية.	تحدد بدقة من طرف المحكمة.
التعيين	من طرف المساهمين.	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة.	من طرف المحكمة.
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات، تدقيق معلومات مجلس الإدارة.	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية.	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين.	تامة من حيث المبدأ.	تامة تجاه الأطراف.
إرسال التقارير إلى:	مجلس الإدارة، الجمعية العامة العادية وغير العادية.	المديرية العامة، مجلس الإدارة.	إلى القاضي المكلف بالقضية.
إخبار وكيل الجمهورية	نعم.	لا.	غير مهم.
المسؤولية	مدنية، جزائية، تأديبية.	مدنية، جزائية، تأديبية	مدنية، جزائية، تأديبية
الأتعاب	قانون الرسمي.	محدد في العقد.	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي.
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: محمد بوتين،2008، مرجع سبق ذكره، ص.17.

ثانيا: معايير المراجعة الخارجية.

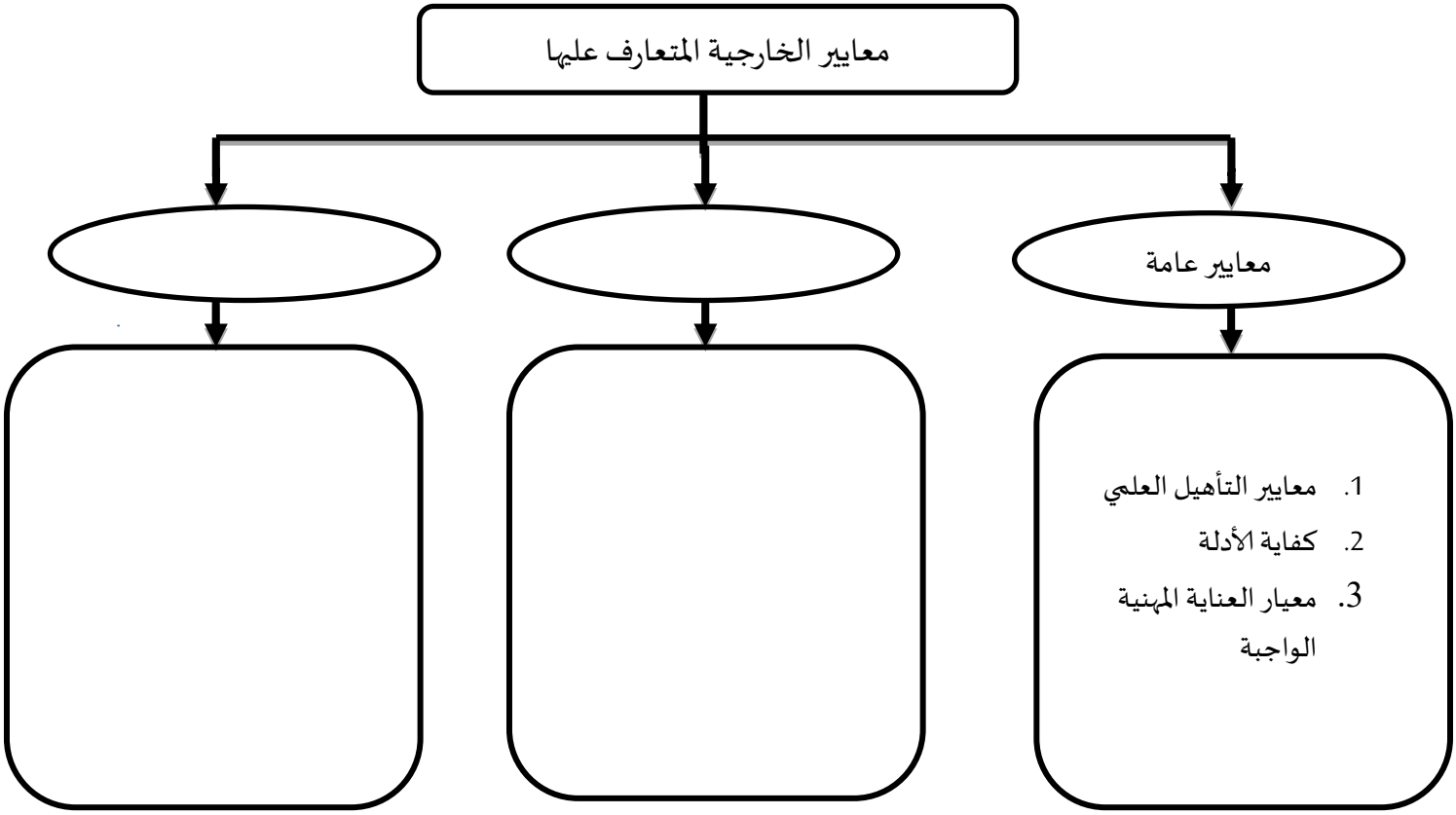
[1] شاشور مختاريه، (2016 – 2017)، **تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير؛ جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، غ منشورة، ص: 16

[2] بن دادة سعيد، مرجع سبق ذكره، ص:06.

"تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها"[1]، "فالمعيار يمكن اعتباره بمثابة القاعدة الموجهة لعمل المراجع[2]"،"لقد تم وضع المعايير المراجعة المتعارف عليها من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1954في كتيب تحت عنوان " معايير التدقيق المتعارف عليها".[3]

حيث قسمت هذه المعايير إلى ثلاثة مجموعات رئيسية كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم(1.1): معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على التقسيمات

المجموعة الأولى: المعايير العامة(الشخصية)

[1] وفاء بن شريف، (2014 /2015)، أهمية تطبيق معايير المراجعة من قبل مراجع الحسابات، مذكرة ماستر، تخصص: دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الموقع الالكتروني: https://drive.google.com/file/d/1oNgEOk2V5lnogHcRusrTLOgHKaV6pVqq/view، تاريخ الاطلاع: 2017/12/12 ص:03.

[2] محمد التهامي طواهر، 2003، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص: 37.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص:49.

"تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي القائم بعملية المراجعة، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، وتعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة." [1] ويندرج تحتها المعايير التالية:

_ يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملي في مجال المراجعة[2]؛

_ يجب على المراجع أن يتوافر لديه الاستقلال والحياد في كل ما يتعلق بإجراءات العمل وهذا ما نصت عليه المادة **03** من قانون رقم **91-08**،[3] والمادة **67** من قانون **10-01**؛[4]

_ يجب على المراجع بذل العناية المهنية المعقولة والالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية المراجعة وإعداد التقرير[5].

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني

" تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات [6]" ويحتوي على:

_ يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا، ويجب أن يتم الاشراف على أعمال المساعدين بطريقة مناسبة وفعالة؛

_ يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف حتى يمكن تقرير مدى الاعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة وهذا ما أشارت إليه المادة 25 من قانون 01/10[7]؛

المجموعة الثالثة: معايير التقرير

" هذه المعايير التي تتعلق بتحديد كيفية إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة وتتضمن المعايير التالية:

---

[1] حمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي،2002، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، ص:08.

[2] سايج فايز (2015/2014)، أهمية معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة البليدة2، الجزائر، الموقع الالكتروني: http://fsegc.univ-boumerdes.dz/images/PDF/PV-CSF/2017-2018/PV.CSF.07.3.2018.pdf-، تاريخ الاطلاع: 2017/12/28، ص:39.

[3] المادة 03، قانون **08/91**، **المتعلق شروط وكيفيات ممارسة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري**، المؤرخ في 1991/05/01، ج ر، عدد 20، الجزائر، ص:651.

[4] المادة 67، قانون **01/10**، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد**، المؤرخ في 2010/07/11، ج ر، عدد 42، الجزائر، ص:11.

[5] أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون،2008، أساسيات المراجعة ومعاييرها، **كلية التجارة**، جامعة القاهرة مصر، ص، ص:53،52.

[6] لنده قداري، مرجع سبق ذكره، ص:09.

[7] المادة 25، **قانون 01/10**، مرجع سبق ذكره، ص:07

_ يجب أن يذكر التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛

_ يجب أن يحدد التقرير الظروف التي يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بثبات في السنة الحالية بالمقارنة بالفترة السابقة وهذا ما نصت عليه المادة **23** من قانون **10-01**[1]؛

_ تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تحتويه هذه القوائم من معلومات، ما لم يرد في التقرير يشير إلى خلاف ذلك؛

_ "يمكن للمدقق أن يتخذ ثلاثة مواقف رئيسية في تقريره وذلك إما:

- ✓ **رأي نظيف:** لا يصدره المدقق على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إلا إذا كانت هذه القوائم المالية تعبر عن صحة ومصداقية ودقة نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي؛
- ✓ **رأي متحفظ:** لا يكون إلا إذا صادف خلال عملية التدقيق ما يقيد رأيه، فتكون في هذه الحالة مقيد بتحفظات، وأن يشمل تقريره التحفظي فقرة يوضح أسباب هذا التحفظ؛
- ✓ **الامتناع عن إبداء رأيه:** وذلك بناء على ظروف معينة كتعذره الحصول على أدلة إثبات كافية.

والجدير بالذكر فيما يخص معايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدار قرار وزاري من طرف وزارة المالية، حيث تخص الدرجة الأولى المدقق الخارجي"[2]، ويمكن توضيحها في الملحق رقم 01.

المطلب الثالث: تطور المراجعة الخارجية.

"في البداية لم تكن هناك الحاجة للمراجعة أو حتى أشخاص يقومون بهذه المهمة، نظرا لقلة الصفقات وصغر العمليات التجارية التي كانت أنداك"[3]؛"ظهرت الحاجة إلى المراجعة الخارجية أولا لدى الحكومات وذلك لحاجتها لمراقبة موظفيها، وكان المراجع يستمع إلى القيود ويصححها"[4]؛

" ومع حلول عصر النهضة اتسع النشاط التجاري نسبيا مما أدى إلى كبر هذا النشاط وكبر حجم الوحدات القائمة به، مما ظهرت حاجتهم إلى معلومات تساعدهم على حماية ممتلكاتهم من الاختلاس والسرقة وهذا ما أدى للاستعانة ببعض الأفراد ليقوموا بالعمل كمشرفين يمارسون وظيفة الرقابة من خلال الاحتفاظ بسجلات

---

[1] المادة 23، **قانون 01/10**، مرجع سبق ذكره، ص:07

[2] أحمد بالمومن، (2016/2015)، المدقق الخارجي وعلاقته بالمدقق الداخلي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، دراسة حالة: عينة من المدققين الخارجين والداخلين بولاية مستغانم، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، غ منشورة، ص: 07.

[3] تتبيرت ريمة، (2016 -2017)، **دور المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات، دراسة حالة**، مذكرة لنيل شهادة الماستر علوم مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، الجزائر، الموقع الإلكتروني:

https://drive.google.com/file/d/1oNgEOk2V5lnogHcRusrTLOgHKaV6pVqq/view، تاريخ الاطلاع: 2017/12/23، ص:3.

[4] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص، ص:18،17.

الأصول، وفي ظل هذه الظروف لم تكن هناك حاجة إلى المراجعة الخارجية، حيث أن التقارير كانت تقدم للملاك من طرف المشرفين لبيان المركز المالي وتقدم للمؤسسة[1]؛

"وعند الازدهار الصناعي أصبحت الوحدات الاقتصادية تزيد من حجمها مما يتطلب الزيادة في الأموال، والتي يصعب توفيرها من بعض الأشخاص وهذا ما أدى بدوره إلى ظهور مبدأ المسؤولية المحدودة في تنظيم شركات خلال المراحل المبكرة للثورة الصناعية[2]؛

وهكذا ظهرت شركات المساهمة والتي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة، والذي بمقتضاه يتنازل المساهمون عن حقهم في الاشراف والإدارة لعدد من المديرين الأجراء بحيث يجمعهم مجلس الإدارة، مطالبين بتقديم تقرير عن أداء الشركة من خلال مجموعة القوائم المالية وذلك نهاية كل فترة معنية. وقد يترتب عن الفصل بين الإدارة والملكية[3]. كما ظهر تعارض المصالح بين الإدارة والمساهمين والذي قد يدفع الإدارة لإعداد قوائم مالية غير صادقة[4]؛

لحماية أسهم الأشخاص غير المشاركين في الإدارة من عدم كفاءتها. ظهرت الحاجة إلى وجود شخص مستقل يقوم بفحص حسابات الإدارة وسجلاتها ويقدم تقرير إلى أصحاب الأسهم لنتائج فحص. وهكذا ظهرت الحاجة للمراجعة الخارجية بصورة جلية[5].

الفرع الأول: تطور المراجعة الخارجية في الجزائر

سنقوم بتقسيم تطور المراجعة الخارجية في الجزائر، حسب مجمل النصوص القانونية والتشريعية المنظمة للمهنة، وفقا لعدة مراسيم وقرارات من فترة 1962 إلى ما بعد 2010

1. من سنة 1962 إلى سنة 1989

في هذه المرحلة تم صدور الأمر رقم **107/69** المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، حيث أشار إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين

---

[1] شريقي عمر، (2011/ 2012)، **التنظيم المهني للمراجعة .دراسة مقارنة بين الجزائروتونس والمملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، الموقع الالكتروني:

http://www.univ-setif.dz/Tdoctorat/facultes/facultes/fseg/2013/CHERIGUI%20Omar.pdf ، تاريخ الاطلاع : 2017/12/14، ص : 5.

[2] شربي محمد الأمين، خالدي عصام، **المراجعة والتسيير الجبائيين**، (2016/ 2017)، مطبوعة للوفاء جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص3.

[3] لنده قداري، مرجع سبق ذكره، ص:10.

[4] بلعيد وردة، (2013 / 2014)، **مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة عينة من المراجعين والمحاسبين**، مذكرة لنيل الماجيستر، تخصص علوم تجارية، فرع: دراسات مالية ومحاسبية، جامعة المسيلة، الجزائر، الموقع الالكتروني: http://these.univ-msila.dz/pmb/opac_css/doc_num.php?explnum_id=228، تاريخ الاطلاع: 2018/01/08، ص: 17.

[5] لنده قداري، مرجع سبق ذكره، ص:11

حق الدولة فيها"[1]"، حيث تم استناد محافظة الحسابات إلى موظفي الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية وبالتالي نقص في استقلالية المراجع كونه يعين من طرف الإدارة[2]

"كما تناول المرسوم **173/70** المؤرخ في 16 نوفمبر 1973تحديد مهام وواجبات المراقب، وخول ممارسة المهنة لموظفي الدولة التاليين: المراقبين العاملين للمالية، مراقبو المالية، مفتشو المالية.
كما تم صدو ر الأمر رقم **82/71** المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب"[3]

وبذلك فقد تطرق الأمر إلى تحديد اختصاص الخبراء المحاسبين والمحاسبين كذا الشروط وكيفية ممارسة المهنة، كما تطرق إلى تشكيلة المجلس الأعلى للمحاسبة وتسييره واختصاصه، ويلاحظ أن القانون لم يتطرق إلى محافظ الحسابات، لأنه كان تابع للمفتشية العامة للمالية.

2. من سنة 1990 إلى 2009

خلال هذه الفترة تم صدور القانون**91 / 08** المؤرخ في 27 أبريل 1991 والذي يحدد "شروط وكيفيات ممارسة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري."

وبالتالي يوفر هذا القانون شروط ومقاييس ممارسة المهنة، وبذلك أصبحت مهنة المراجعة في الجزائر مستقلة، اذ تم جمع ثلاثة تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم **20/92**المؤرخ في 15 جانفي 1992 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
- ✓ القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، " يحدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية التي يسند إليهم طبقا للتشريع المعمول به".
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم **136/96** المؤرخ في 15 أبريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير لمحاسب ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد تضمن هذا المرسوم التزامات وواجبات المهنيين وبعض الحالات المختلفة كحالات التنافي التي تمنعه من ممارسة المهنة؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم **318/96** المؤرخ في 25 ديسمبر 1996، يتضمن إحداث مجلس وطني للمحاسبة.

---

[1] سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص، ص: 171، 172.

[2] بن الصديق محمد، (2014 /2015)، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، تخصص محاسبة، أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، الموقع الالكتروني:
http://dlibrary.univ-boumerdes.dz:8080/bitstream/123456789/2181/1/BEN%20SEDDIK%20MOHAMED.pdf، تاريخ الاطلاع: 2018/02/18، ص: 82.

[3] شرقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص: 114.

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم **431/96** مؤرخ في 30 نوفمبر 1996، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، بناء على قدراته ومراجعه؛
- ✓ قرار مؤرخ في 28 مارس 1998، يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الاجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، صادر بالجريدة الرسمية رقم 30، بتاريخ 13ماي 1998؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم **421/01** مؤرخ في 20 ديسمبر 2001، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم **20/92** المؤرخ في 15 يناير 1992، يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله؛

3. ما بعد سنة 2010

خلال هذه الفترة، تم إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية. وتتميز هذه الفترة بصدور القانون **01/10** المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. وقد تلي بعد صدوره عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة المراجعة، " المراسيم التنفيذية أرقام **24/11**، **25/11**،**26/11**، **27/11**، **28/11**، **29/11**، **30/11**، **31/11** و**32/11**المؤرخة في 27 جانفي 2011"، حيث صدرت هذه المراسيم في الجريدة الرسمية رقم 07، بتاريخ 02 فيفري 2011.

- ✓ مرسوم تنفيذي رقم **72/11** مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛
- ✓ مرسوم تنفيذي رقم **11/ 73** مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات؛
- ✓ مرسوم تنفيذي رقم **202/11** مؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال اجال إرسالها؛
- ✓ مرسوم تنفيذي رقم **10/13** مؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات؛
- ✓ قرار مؤرخ في **24 جوان 2013**، يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات.
- ✓ قرار مؤرخ في **12 جوان 2014**، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

ونحن نرى أنه بالرغم من أهمية المراسيم التنفيذية التي أصدرتها الدولة، إلا أنها تعد بطيئة في سياق التطورات التي تعرفها المهنة على المستوى الدولي.

المطلب الرابع: أهداف المراجعة الخارجية.

ويمكن تحديد أهدافها بمجموعتين التقليدية والحديثة (المتطورة):

الجدول رقم (3.1): يوضح أهداف المراجعة الخارجية

الأهداف التقليدية[1]:	الأهداف الحديثة (المتطورة):
التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها	اهتمت بالأهداف التقليدية وتعددت هذه الأهداف بالإضافة إلى مهام جديدة لعملية المراجعة هي:
إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية	مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسباب وطرق معالجتها
اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من الأخطاء والغش	تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة
تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط تحول دون ذلك	التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الأخطاء المحاسبية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير[2]
مساعدة دائرة الضرائب وتحديد مبلغ الضريبة[3].	تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على المراجع المذكورة في الجدول

انطلاقا مما سبق ذكره يمكن القول إن هدف المراجع الأساسي هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين تثبيت صدق تلك الوثائق هو هدف عام متفق عليه دوليا حيث ان المراجع حسب جمعية المحاسبين الأمريكيين[4] يدرس تلك القوائم بهدف الإدلاء برأيه النهائي المحايد والمدعم بأدلة في تقرير حول الوضعية المالية للمؤسسة ومدى تطورها احتراما للمبادئ المحاسبية المتفق عليها.

المبحث الثاني: مهنة محافظ الحسابات.

[1] نسرين حشيشي، (2011 / 2012)، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية . دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة لنيل ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، الموقع الإلكتروني: http://dspace.univ-km.dz/xmlui/bitstream/handle/123456789.pdf تاريخ الاطلاع: 2018/02/14، ص: 6.

[2] غسان فلاح المطارنة، 2009، **تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، ص:19.

[3] زاهر توفيق، عاطف سواد،2009، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، ص، ص:20،19.

[4] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 29

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 يتعلق بمحافظ الحسابات

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات.

الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات

هناك العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات سنذكر البعض منها:

أولا_ حسب القانون التجاري:

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته **(715 مكرر 4)** كما يلي:" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين 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 والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام وصحتها[1]".

ثانيا: حسب المادة 22 من قانون 10_01 المؤرخ في 29 جوان 2010.

" هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول بها"[2].

" هو شخص مستقل، يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات، ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية، حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها"[3].

الفرع الثاني: الشروط التي يجب أن تتوفر في محافظ الحسابات.

وفقا للمادة **02** من القانون **01/10** المتعلق بالمهن الثلاث، فإنه: " يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة محافظ الحسابات إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون"، وسنتطرق لكل حالة على حدى كالاتي:

أولا: ممارسة المهنة من طرف شخص طبيعي

[1] القانون التجاري، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص:188.

[2] المادة 22، قانون 01/10، مرجع سابق ذكره، ص:07.

[3] عبد العالي محمدي، **مداخلة حول دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني لمحافظ الحسابات وتكييفه مع النظام المحاسبي والمالي جامعة محمد خيضر بسكرة، يوم 07/06 ماي,2012، ص:04

حسب المادة **08** من قانون **10-01** المؤرخ في **29 جوان 2010**" لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط التالية[1]:

1 . أن يكون جزائري الجنسية؛

1. أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
2. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
3. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
4. أن يكون معتمدا من طرف وزير المالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق المنصوص عليها في هذا القانون " **المادة 10** من قانون **01/10** والمرسوم التنفيذي **33/11**؛
5. أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة **06** من نفس القانون، أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم
6. _ تمنح الشهادات والاجازات الجزائرية لمحافظي الحسابات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو معاهد المعتمدة من طرفه.

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

ثانيا: ممارسة المهنة من طرف شخص معنوي

على غرار القانون 08/91، نص قانون 01/10 السابق الذكر على إمكانية ممارسة مهنة محافظة الحسابات ضمن شركة أو تجمع (**المادة 12**) حسب الشروط التالية:

_ أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية (**المادة 46**)؛

_ أن يكون الشركاء مسجلون بصفة فردية بصفة محافظي حسابات في جدول الغرفة الوطنية[2]*(**المادة 48**)

_ أن تضم الشركة المدنية أعضاء الغرفة الوطنية فقط، وأن يكون الشركاء غير المعتمدين وغير المسجلين في الجدول من قانونيون واقتصاديون أو أي حامل لشهادة التعليم العالي في حدود (4/1) الشركاء (المادة 52)؛

_ أن تعين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات المذكورة في **المادة(46)** من بين المهنيين المسجلين في الجدول فقط (**المادة 53**)؛

_ أن لا تعين هذه الأجهزة المسيرة المذكورة في **المادة(53)** في أكثر من شركة أو تجمع (**المادة 54**)؛

---

[1] القانون 01/10، مرجع سبق ذكره، ص: 05.

* **الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** حسب المادة **14**من القانون **01/10**، تنشئ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث تتمتع بالشخصية المعنوية، وتضم الأشخاص الطبعيين والمعنويين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون؛ حسب المادة **15** من نفس القانون تعد الغرفة جهاز مهني يكلف في إطار القانون بما يلي: السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛ الدفاع عن كرامة الأعضاء واستقلاليتهم، السهر على احترام المهنة وأعرافها؛ إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛ إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها.

ولقد نصت المادة **(46)** من قانون **01/10** المتعلق بالمهن الثلاث، بأنه يمكن لمحافظي الحسابات تشكيل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة لممارسة مهنتهم، ويتم تأهيلها كلها عندما يشكل أعضاؤها ثلثي (3/2) الشركاء عل الأقل، ويمتلكون ثلثي (3/2) رأس المال على الأقل، وتدعى "شركات محافظة الحسابات"(**المادة 48**).

من أجل الحصول على الاعتماد، يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية محدودة والتجمعات ذات منفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة محافظ الحسابات أن تتوفر فيها شروط نصت عليها المادة **(51)**

وبدوره يلتزم الشخص المعنوي أيضا بإرسال طلب الاعتماد بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة أو يودع مقابل وصل استلام مرفقا بالوثائق الإدارية التي نصت عليها المادة الثانية من المرسوم التنفيذي **30/11**[1]

الفرع الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

تخضع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر إلى جملة من التشريعات والقوانين مما يجعلها عند المستويات الدنيا للأداء، وهذا في ظل غياب معايير وطنية تحكم الممارسة المهنية، حيث تخضع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر للقانون**01/10**[2]؛

أولا: المهام

حسب المادتين **23** _**24** من القانون السابق الذكر فإن مهام محافظ الحسابات هبي:

_" يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقها تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

_ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء والهيئات؛

_ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

_يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

_ وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير؛

---

[1] المرسوم التنفيذي 30/11، المؤرخ في 2011/01/27، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر، عدد 07، مؤرخة في 2011/02/01.

[2] فاتح سردوك، دراسة تحليلية لفجوة التوقعات ببيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه خيضر، الوادي، الجزائر، العدد 9، ديسمبر 2015، ص: 275.

_ عندما تعد الشركة والهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار"[1].

ثانيا: المسؤوليات.

تتمثل مسؤولية محافظ الحسابات كما نص عليه قانون **01/10** في المسؤوليات التالية:

_ **المسؤولية المدنية:** نصت المادة **60** من القانون **01/10** على أنه" يعد الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهم مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية".

وحسب نص المادة **61** من قانون **01/10** "يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه. ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون؛

_ **المسؤولية الجزائية:** حسب نص المادة **62** من القانون **10 /01** أنه " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية عن كل تقصير في القيام بالتزام القانوني[2]".

"كما ينص القانون المنظم للمهنة على أنه يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهمة محافظ الحسابات بغرامة مالية[3]

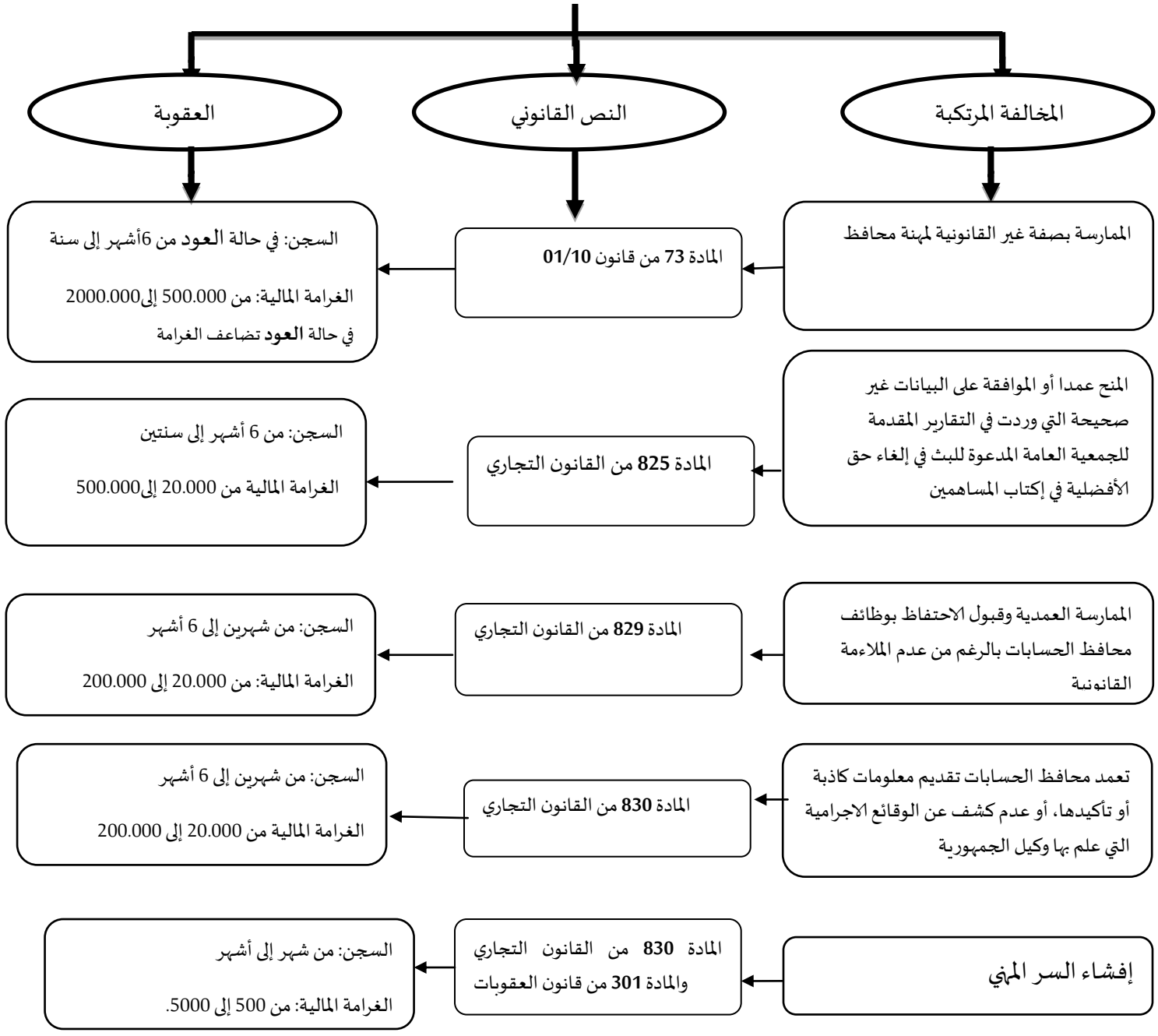
الشكل (2.1): المخالفات المرتكبة من طرف محافظ الحسابات التي يترتب عنها مسؤولية جزائية.

المخالفات المرتكبة من طرف محافظ الحسابات التي يترتب عنها مسؤولية جزائية

[1] المادتين 23 و24 من قانون 01/10، مرجع سبق ذكره، ص:07.

[2] المواد من 60 إلى 62، قانون 01/10، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

[3] خلايفة ريحانة (2014 / 2015)، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، الموقع الالكتروني: http://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-136-1.pdf ، تاريخ الاطلاع : 2018/02/28، ص : 21



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على النصوص القانونية المذكور

1. **المسؤولية التأديبية:** حسب نص المادة 63 من القانون **10/ 01** أنه" يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

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

- ✓ الإنذار؛
- ✓ التوبيخ؛
- ✓ التوقف المؤقت في مدة أقصاها (6) أشهر؛
- ✓ الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات أمام اللجنة القضائية المختصة، للإجراءات القانونية المعمول به. تحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

المطلب الثاني: تنظيم المهنة.

الفرع الأول: كيفية تعيين محافظ الحسابات.

توجد العديد من الطرق التي يتم بها تعيين محافظ الحسابات، والسائد أنه يعين من قبل الجمعية العامة العادية وهذا الأصل الذي حدده المشرع الجزائري، ويتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي الحسابات، إبلاغ لجنة المراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصي عليها في أجل أقصاه خمسة عشر(15) يوما (**المادة 30 من قانون 01/10 السابق ذكره**).

لكن لكل قاعدة استثناء فقد يتم التعيين في القانون الأساسي للشركة أو من طرف الجمعية التأسيسية أو عن طريق القضاء، وفق ما سنراه لاحقا

أولا: تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادين للمساهمين

بالنسبة لشركة المساهمة فان محافظ الحسابات يعين من طرف المستفيدين من المراقبة في الشركة، وتقوم الجمعية العامة بذلك بعد موافقة محافظي الحسابات من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية حسب ما تنص عليه المادة **(26)** من القانون **01/10**:" تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتهما كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"، كما يمكن أيضا أن تعيين أكثر من محافظ حسابات، وفي هذه الحالة فان كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون.

وبمقتضى المادة (03) من المرسوم التنفيذي 32/11[1] المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة وذلك في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات.

وطبقا لنص المادة (04) من المرسوم التنفيذي 32/11 يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يلي:

يجب أن يتضمن دفتر الشروط ما يلي:

_ عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛

_ ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظي الحسابات المنتهية عهدتهم؛

_ العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛

_ الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛

_ نموذج رسالة الترشح؛

_ نموذج بالتصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛

_ نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛

_ المؤهلات والامكانيات المهنية والتقنية.

" كما يتحصل محافظ الحسابات المترشح للمهمة ترخيص مكتوب يمكنه من القيام بتقييم مهمة محافظ الحسابات يسمح له بالاطلاع على ما يأتي:

_ تنظيم الكيان وفروعه؛

_ تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة؛

_ معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

_ يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط. **(المادة 05 من المرسوم التنفيذي32/11)**؛

" كما يجب أن تكون العروض المقدمة من طرف محافظ الحسابات المترشح للمهمة توضيح الموارد المرصودة، المؤهلات المهنية للمتدخلين، برنامج عمل مفصل، التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها وأخيرا أجال إيداع التقارير**(المادة07 من المرسوم التنفيذي 32/11)**، "ويجب أن تتوافق الآجال و الوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث سنوات متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي" **(المادة 08 من المرسوم التنفيذي 32/11)**

[1] المرسوم التنفيذي 32/11، المؤرخ في 2011/01/27، المتعلق تعيين محافظ الحسابات، ج ر، العدد 07، الصادرة في 2011/02/01.

"يمكن أن يترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط" **(المادة 09 من نفس المرسوم التنفيذي السابق)**

"في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر الشروط جديد"**(المادة 11 من نفس المرسوم التنفيذي32/11).**

" يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (08) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه". **(المادة 14 من المرسوم التنفيذي 32/11).**

وبعد موافقة محافظ الحسابات تدوم فترة مراجعته (عهدته) لحسابات الشركة أو الهيئة ثلاثة(03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المراجع بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاثة سنوات.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) متتاليتين، يتعين على مراجع الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.

ثانيا: الاستثناءات الخاصة بتعيين محافظ الحسابات

أ – تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة

"حيث أجازت المادة(600) من القانون التجاري هذه العملية بقولها:" يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات في القوانين الأساسية"، وهذا التعيين تيسير تأسيس الشركة.

ب – تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة التأسيسية

أكدت عليه المادة (600) من القانون التجاري ومحتواها كالتالي: " تثبت هذه الجمعية أن . . .، وتعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة وتعين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات، كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الاقتضاء إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة ومندوبي الحسابات وظائفهم"[1].

ج _ تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء

[1] عقيلة بوسماط، (2014 /2015)، المهام الدائمة لمحافظ الحسابات في ظل التشريع الساري المفعول في الجزائر، مذكرة لنيل الماستر، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، غ منشورة، ص، ص: 41، 42.

الهدف من هذا التعيين هو ضمان السير العادي للشركة، "إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات، يعين هذا الأخير بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو مؤسسة، بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان "**(المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 32/11)**؛

لا تطبق أحكام هذا المرسوم إذا تم تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء وبالتالي عدم إعداد دفتر الشروط المشار إليه سابقا **(المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 32/11).**

الفرع الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات.

1. **انتهاء المدة المحددة قانونا:** تنتهي مهامه بانتهاء العهدة التي عين لها طبقا لنص المادة 27 من القانون **01/10** التي حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابل للتجديد مرة واحدة، وقد تكون المدة أقل عند تعيينه بصفته مستخلفا أو عن طريق القضاء، ولا تجدد عهدة محافظ الحسابات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين وقام بإعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.
2. **استقالة محافظ الحسابات:** نصت المادة 38 من قانون **01/10** على حق محافظ الحسابات في الاستقالة" يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة".

" ولا يجوز أن يكون الدافع للاستقالة مجرد الرغبة في التخلص من الوفاء بواجباته القانونية، لذلك وضع المشرع في هذه المادة شروطا خاصة بالاستقالة وهي[1]:

_ إعطاء شرح مفصل للأسباب الموضوعية؛
_ إعطاء إشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر لمنح الوقت للشركة لاتخاذ كافة الاحتياطات اللازمة؛
_ إعداد تقرير مفصل عن المراقبات والإثباتات التي توصل لإليها؛
_ ألا تسبب هذه الاستقالة أضرارا للشركة.

3. **عزل محافظ الحسابات:** إذا توفر الشرط الخطأ أو المانع يتم عزل محافظ الحسابات بموجب قرار قضائي بناء على طلب يقدم من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، الشركاء أو المساهمين، الجمعية العامة.

[1] بوسماط عقيلة، مرجع سبق ذكره، ص، ص: 42-43

4. **وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه:** لا يخفى على الجميع أن الوفاة تضع نهاية العلاقة المبنية على الاعتبار الشخصي كما هو الحال علاقة محافظ الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته لأن المحافظ من طرف الجمعية العامة يتم على أساس الثقة في الشخص المحافظ وأمانته وكفاءته.
5. **اختتام عملية التصفية بعد حل الشركة وافلاسها:** لأنه يمكن حل الشركة دون اللجوء إلى تصفيتها فإن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بمجرد الحل أو شهر الإفلاس خلال مرحلة التصفية، وإنما تنتهي بانتهاء عملية التصفية واقفالها نهائيا لأن ذلك يؤدي إلى انقضاء العلاقة التي كانت تربط بين الأطراف.

وفي حالة قيام الشركة بالاندماج مع شركة أخرى قصد إنشاء شركة جديدة (اندماج بالمزج) أو في حالة ابتلاعها من طرف شركة أخرى أكبر منها (الاندماج بالضم)، في هاتين الحالتين يؤدي حل الشركة إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات في الشركة التي كان يزاول فيها مهامه ولا يعتبر محافظا للحسابات في الشركة الناتجة عن عملية الاندماج[1].

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

حتى يستطيع محافظ الحسابات أداء مهامه بكفاءة وفعالية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق وما عليه من واجبات

أولا: الحقوق

من أجل الممارسة الجيدة لمهامه، يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق ضمنها له المشرع الجزائري من خلال القانون 01/10 نلخصها فيما يلي:
يحق لمحافظ الحسابات أن يطلب التعاون من موكليه قصد القيام بمهمته ويتمثل الحق في:

أ_ سلطة التحري

"لا يمكن لمحافظ الحسابات إتمام مهامه على أكمل وجه إذا لم يتمتع بسلطات التحري كاملة وواسعة تمكنه من الاطلاع على أحوال الشركة، يمارس المحافظ هذه السلطة إما من قبل الشركة الخاضعة لرقابته أو قبل الشركات التي لها علاقة معها[2]"؛

_ **سلطة التحري من قبل الشركة المراقبة:** يتمتع بسلطة التحري تضمنها المادة 31:

[1] خلايفة ريحانة، مرجع سبق ذكره، ص:24

[2] بوسماط عقيلة ، مرجع سبق ذكره، ص:26.

"الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة[1]"؛

_ **سلطة التحري قبل الشركات التي لها علاقة مع الشركة**: الغرض من إدراج هذه السلطة، تجنب أي تدليس ممكن حدوثه تحت غطاء التجمع، لذلك يتمتع بسلطات التحري بموجب المادة 32:

" يمكن أن يطلب محافظ الحسابات من الأجهزة المؤهلة في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها "؛

ب _ الحق في الإعلام

يظهر هذا الحق في تلقي الوثائق المحاسبية، قصد تمكين محافظ الحسابات من إبداء رأيه في الحسابات، كما نصت المادتين 33 و34 على التوالي:

"يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛

"يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري"؛

ت _الحق في الأتعاب

وضع المشرع الجزائري سلم أتعاب محافظي الحسابات حتى لا يترك مجالا للمفاوضات الخاصة بالأتعاب للمساس باستقلالية المحافظ، ولقد حددت المادة 37 من القانون **01/10** ذلك بقولها "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته؛

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الاتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته؛

ولا يمكن احتساب الاتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية."[2]

ث _ الحق في الاستعانة بالمعاونين

منح المشرع الحق في الاستعانة بمعاونين مختصين كالخبراء أو القانونيين أو غير ذلك، يتصرفون باسم المحافظ وتحت مسؤوليته، إذ أن **المادة 52** من القانون **01/10** تركت المجال مفتوحا أمام محافظ الحسابات لكن في إطار

إبراهيم منانة(2014-2015)، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة حمة [1] لخضر الوادي، الجزائر، الموقع الالكتروني:http://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-139-1.pdf، ، تاريخ الاطلاع: ص:25

[2] المادة 37، قانون 01/10، مرجع سبق ذكره، ص:08

الشركة المدنية وفي حدود الربع حيث أجازت ذلك بقصد توفير ظروف مناسبة للعمل ضمن فريق متعاون من أجل تحقيق هدف هذه الشركة"[1].

ثانيا: الالتزامات

"لقد أوضح المشرع الجزائري مجموعة من الواجبات التي يجب على محافظ الحسابات احترامها أثناء تأدية مهامه، أوردتها مختلف القوانين سنستعرضها كما يلي:

أ. الالتزام ببذل العناية التي تفتضيها المهنة

نص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في **المادة 59** من القانون **01/10** بقوله:" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج" ويقصد بهذا النص أن التزام المحافظ هنا ليس التزاما بتحقيق النتيجة، فلا تنعقد مسؤوليته بمجرد تحقق الضرر وإنما هو التزام ببذل عناية، التزام المحافظ بإمساك ملف خاص بالشركة الخاضعة لرقابته

تضمنت المادة 40 من القانون **01/10** " يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة"

ب. الالتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة

تضمنه القانون 01/10 السالف الذكر هذا الالتزام وأورده في الفقرة الأخيرة من نص المادة 23 وذلك بقولها:" وتخص هذه المهام . . . دون التدخل في التسيير"[2].

ت. الالتزام بالمحافظة على السر المهني

نص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في المادة 71 من القانون **01/10** كما يلي:" يتعين على . . . ومحافظ الحسابات. . . كتم السر المهني. . . " وبدوره نص القانون التجاري الجزائري على هذا الالتزام في الماد 715 مكرر 4 بقولها:

" وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير. . ."

[1] خلايفة ريحانة، مرجع سق ذكره، ص:21.

[2] عقيلة وسماط، مرجع سق ذكره، ص، ص: 26، 27.

ث. التزامات متعلقة بمهام محافظ الحسابات في الشركة

1_ الالتزام بإعلام أجهزة الإدارة بالأعمال التي قام بها

" نصت المادة 715 مكرر10 من القانون التجاري على هذا الالتزام بقوله:" يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة بما يلي[1]:

_ عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السير التي أدوها؛

_ مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغيرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق؛

_ المخالفات والأخطاء التي يكتشفونها؛

_ النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة".

2 _الالتزام بإخطاروكيل الجمهورية

نصت المادة 715 مكرر 13 على هذا الالتزام بقولها:" ويطلعون علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها"، وفي حالة عدم احترام محافظ الحسابات لهذا الالتزام يعتبر مرتكبا لجريمة".

المطلب الرابع: أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات

"يعتبر محافظ الحسابات عنصر أساسي وهام في إنجاح وظيفة التدقيق ومؤثر أخلاقيا على مخرجاتها، لذا كان لابد من الاهتمام بالجانب الأخلاقي لمحافظ الحسابات، تعرف أخلاقيات المهنة على أنها مجموعة من المبادئ أو القيم الأخلاقية[2]"

يعتبر مصطلح أخلاقيات المهنة شامل لجملة من الصفات التي يجب أن يتحلى بها المهني بصفة ولمحافظ الحسابات بصفة خاصة كالآتي:

1. **الاستقامة والنزاهة:** "وتعني أن يكون محافظ الحسابات صادق وذو أسلوب قويم عند أداء مهامه، وحتى يتصف محافظ الحسابات بالصدق يجب أن لا يرتبط اسمه بالتقارير والإقرارات والمراسلات أو المعلومات الأخرى عندما يعتقد بأن المعلومات تتضمن:

[1] بوسماط عقيلة، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

[2] خلايفة ريحانة، مرجع سبق ذكره، ص:24.

_ إيضاح مزيف أو مضلل بشكل جوهري

_ إيضاحات أو معلومات معدة بشكل مهمل أو به قصور[1]"

2. **الموضوعية**: "حتى يتصف بالموضوعية يجب أن لا يسمح محافظ الحسابات بالتحيز أو تضارب المصالح
أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الاحكام المهنية او التجارية [2]"

3. **السر المهني**: "إن لمحافظي الحسابات ومساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة، الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارستهم وظائفهم[3]"

" يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم غير أنهم لا يتقيدون بسر المهنة في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولا سيما

_ بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة
_ عندما يدعون للإدلاء بشهاداتهم أمام غرفة المصلحة والتأديب والتحكيم
_ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم
كما يسهر على احترام موظفيهم والمتدربين لديهم بواجب السر المهني[4]".

[1] قسوم فاطمية، تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وفق القانون 01/10، دراسة عينة من محافظي الحسابات بالجنوب الشرقي، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائيه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، الموقع الالكتروني https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/guessoum-fatima.pdf?idmemoire=3501 ، تاريخ الاطلاع: 2018/03/03، ص:06

[2] بلقاسم بعوج، (2013/ 2014)، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، الموقع الالكتروني: http://dspace.univ-biskra.dz:8080/jspui/bitstream/1.pdf ، تاريخ الاطلاع : 2017/12/12،ص، ص:10،11.

[3] عبد الله سعيد أبو سرعة، (2009-2010)، **التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية دراسة حالة**، مذكرة ماجيستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الموقع الالكتروني: http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/رسالة-ماجستير-التكامل-بين-المراجعة-الداخلية-والمراجعة-الخارجية-عبد-السلام-عبد-الله-أبو-سرعة، تاريخ الاطلاع: 2018/04/13 ص: 10

[4] قسوم فاطمية، مرجع سبق ذكره، ص: 06

خلاصة:

لقد توصلنا في هذا الفصل إلى أن المراجعة الخارجية هي عملية منتظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن احداث وتصرفات اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة توافق هذه المعلومات والمعايير الموضوعة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام، ولكي تتحقق المراجعة الخارجية يجب أن يقوم بها شخص مؤهل وعلى مستوى معين من الثقافة والمعرفة والتحلي بالصبر واللباقة حتى يتمكن من أداء مهامه وهذا الشخص هو محافظ الحسابات، كما يجب أن يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق وما عليه من واجبات وفقا لما تفتضيه قواعد ومعايير المراجعة الخارجية.

الفصل الثاني

الدراسات السابقة

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

تمهيد

تطرقنا في الفصل الأول إلى دراسة نظرية حول المراجعة الخارجية وكذا مهنة محافظ الحسابات بجميع مفاهيمهما، كما قمنا بتوضيح الأهمية الكبيرة التي أولاها المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات، وذلك بوضع إطار قانوني يحدد فيه مسؤوليته والشروط الواجب توفرها في ممارسة المهنة بالإضافة إلى طرق تعيينه وكذلك المهام الموكلة إليه، ومن أجل تدعيم دراستنا قمنا بتخصيص الفصل الثاني للدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، حيث قسمنا هذا الفصل بدوره إلى مبحثين:

المبحث الأول: التوصيف القانوني والعلمي لمهام محافظ الحسابات في ظل المراجعة

المبحث الثاني: علاقة المراجعة الخارجية بالأعمال المحاسبية ومحافظ الحسابات

المبحث الأول: التوصيف القانوني والعلمي لمهام محافظ الحسابات في ظل المراجعة

يعتبر محافظ الحسابات الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات المؤسسة، إذ أن أهميته كبيرة في الاقتصاد الوطني من خلال الدور الرقابي الذي يمارسه على اعمال الشركات والهيئات المختلفة التي يجبرها القانون على تعيين محافظ الحسابات، والدور الذي يلعبه رأيه الفني المحايد في إضفاء الثقة على القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل نتائج وأعمال المؤسسة. الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة ذو خبرة وكفاءة مهنية

المطلب الأول: مهنة محافظ الحسابات من المنظور التنظيمي

من بين الدراسات السابقة التي اهتمت بموضوع مهنة محافظ الحسابات نجد:

دراسة عقيلة بوسماط، تحت عنوان " المهام الدائمة لمحافظ الحسابات في ظل التشريع المعمول به في الجزائر" مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2016.

سعت هذه الدراسة إلى معرفة المنظور التنظيمي لمهنة محافظ الحسابات، وكذا الاطلاع على محتوى التقرير الذي ينتج عن المهام الدائمة للمحافظ في الشركة وفق التشريع الجديد، معرفة التطورات التي وصلت إليها مهنة التدقيق في الجزائر

للوصول للأهداف المرجوة تمت معالجة الموضوع من خلال الاستعانة بالمناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية، حيث اعتمدت المنهج الوصفي في الجانب النظري حيث تطرقت إلى مهنة محافظ الحسابات وفقا لما جاء في القانون 01/10 من حيث كيفية تعيينه، التزاماته وحقوقه وواجباته، أما فيما الجانب التطبيقي تضمن المهام الدائمة ومحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات نظريا وتطبيقيا، من خلال دراسة شركة ذات مسؤولية محدودة، حيث ان النتائج المتوصل إليها:

_ يعبر إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات عن اهتمام الجزائر بالدور الذي يلعبه محافظ الحسابات للنهوض بالاقتصاد الوطني؛

_ بصدور مختلف النصوص القانونية المتعلقة بهذه المهنة تظهر لنا رغبة المشرع في جعل محافظة الحسابات مهنة مكيفة مع القواعد المعمول بها عالميا، وذلك بنصه على العديد من الالتزامات القانونية لاسيما عدم التدخل في التسيير الإداري للهيئة المعنية بالرقابة

_ يعتبر محافظ الحسابات صمام الأمان في الشركة فعندما تخرج إدارة على أحكام القانون أو تخالف نظام الشركة الأساسي أو عندما يلاحظ تلاعبا في حساباتها أو يكشف أن ميزانيتها لا تعبر عن مركز الشركة المالي وأن الأرباح والخسائر لا تعطي صورة حقيقية عن أرباح الشركة أو خسائرها عند نهاية السنة المالية، فعلى محافظ الحسابات أن يكشف عن هذه النتائج التي توصل إليها في تقريره إلى الجمعية العامة للمساهمين.

خلصت هذه الدراسة إلى أن مختلف التشريعات بقدر ما دعمت ووسعت في مهام وسلطات محافظي الحسابات بقدر ما زادت في مسؤولياتهم لكن ذلك من شأنه عدم فتح الباب أمام هؤلاء للتعسف في أعمالهم أو إهمال أشغالهم وعدم منحها الأهمية التي تطلبها، والملاحظ أن هناك أمورا عديدة تفطن إليها المشرع

الجزائري وجسدها في القانون وحاولا جاهدا إحداث تغيير إيجابي وهو الأمر الذي اعتبره باعتباره غطى مختلف الجوانب".

كما تناولت دراسة نور الهدى عليوة تحت عنوان " دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر"

" تناولت هذه الدراسة التحليلية للنصوص القانونية الجزائرية المتعلقة بتنظيم المهنة في الجزائر والتعرف على الالتزامات وحقوق المحاسبين المهنيين والمسؤوليات المترتبة على عدم الالتزام بها

ذلك بالاعتماد على منهج وصفي تحليلي، حيث تطرقت إلى المهن المحاسبية وأهميتها ومختلف مصادرها، مفهوم أخلاقيات المهنة، كما تطرقت في الجانب التطبيقي قياس مدى مساهمة أخلاقيات المهنة في تحسين الأداء المحاسبي في الجزائر وهذا من خلال الاستعانة بالاستبيان الموزع على عينة مكونة من 50 فردا منها 19 محاسب أجير و31 محاسب مستقل (خبير محاسب، محافظ حسابات، محاسب معتمد)، لما لهم من دراية في الموضوع خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج:

_ تسعى الجزائر إلى إلزام المحاسبين المهنيين بتطبيق مبادئ المهنة المتعارف عليها، كما يبقى الاختلاف بين الجزائر والدول العالمية هو عدم إدراج المشاكل التي تؤثر على أخلاقيات المهنة ضمن التشريعات والقوانين الجزائرية

_ ضرورة رفع مستوى الهيئات المحاسبية الجزائرية وارتقائها بالمستوى العالمي لانضمامها إلى مجلس المعايير المحاسبة والاتحاد الدولي للمحاسبين، والاستفادة من التجارب الدولية، لتحسين أداء مهنة المحاسبة والمراجعة وتطبيقها على أرض الواقع

_ تتكون أخلاقيات لدى المحاسبين من مجموعتين هما أخلاقيات المهنة وتشمل الموضوعية والنزاهة والكفاءة والعناية المهنية والحفاظ على السر المهني. أما الأخلاقيات الذاتية هي القواعد الدينية والعرفية والاجتماعية المنظمة للعدالة.

_ تطور أو إنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل المهنيين يلتزمون بأخلاقيات مهنتهم"[1].

دراسة شرقي عمر أطروحة دكتوراه تحت عنوان "التنظيم المهني للمراجع، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"

تناولت هذه الدراسة مقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجع في ثلاثة بلدان تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجع، حيث تهدف إلى التعرف على التنظيم المهني السائد للمهنة في البلدان الثلاث، و من ثم إجراء دراسة مقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجع بين هذه البلدان، وذلك لتبيان العناصر الإيجابية وأوجه القصور الموجودة في التنظيم القائم للمهنة في الجزائر بالمقارنة مع تونس والمملكة المغربية باعتبارهما يشتركان مع

[1] نور الهدى عليوة (2014 / 2015)، دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخـصص، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر، الموقع الإلكتروني: https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/Alioua_Houda.pdf.، تاريخ الاطلاع: 2018/04/21.

الجزائر في عدة خصائص، كما يهدف إلى المساهمة في تحسين تنظيم المهنة في الجزائر من خلال تقديم مقترحات تخص عناصر التنظيم المهني تسمح بتطوير المهنة وتحقيق أهدافها، وذلك من خلال الحفاظ على العناصر الإيجابية في التنظيم المهني الحالي ومعالجة أوجه القصور المرجوة بناء على دراسة المقارنة.

اعتمد على مجموعة من المناهج المعتمدة في البحث العلمي، المنهج التاريخي في تتبع مهنة المراجعة والمنهج الوصفي التحليلي من خلال الإطار العام للممارسة المهنية، الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة، معايير المراجع، والمنهج المقارن عند إجراء الدراسة المقارنة للتنظيم المهني للمراجع بين البلدان الثلاثة

على ضوء الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجع بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية فقد توصل إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة وتتطور المهنة، ومن خلال دراسته فقد توصل للنتائج الآتية:

_ مهنة المراجعة مهنة عريقة ن ويجب ان تمارس وفق تنظيم مهني سليم تلقى من خلاله المكانة اللائقة في المجتمع وتمارس دورها في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وحماية الاقتصاد الوطني؛

_ نجاح مهنة المراجعة وتطويرها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين لها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة.

سعت دراسة خلايفة ريحانة مذكرة ماستر تحت عنوان "دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية"

إلى دراسة الإطار القانوني والتنظيمي لمحافظة الحسابات من خلال التطرق إلى مفهوم المراجعة وأهدافها والإطار العام والقانوني لمحافظ الحسابات، كما تطرقت إلى طرق إعداد تقرير محافظ الحسابات، حيث حاولت إظهار المهام الموكلة لمحافظ الحسابات، بيان دور محافظ الحسابات في زيادة الثقة لدى القوائم المالية بما سيخدم أطراف من ذوي المصلحة

اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي في الشق النظري المتعلق بالإطار القانوني والتنظيمي لمحافظ الحسابات في كل الجوانب المتعلقة به، وبهدف تثمين دراستها قامت بإجراء إسقاط على واقع مكاتب محافظي الحسابات وذلك خلال دراسة ميدانية بمكاتب محافظي الحسابات المتواجدة في الولاية وخارجها وذلك من خلال الدراسة وتحليل الاستبيان ومن اهم النتائج التي توصلت إليها:

_ تعتبر يقظة وكفاءة محافظي الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحتها

_ إن مهمة محافظ الحسابات ليست سهلة خاصة في ظل كبر الشركات وتنوع أساليب الإنتاج والتسويق لذا فانه يجب على مكاتب محافظي الحسابات ان تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم مراجعة حساباتها من بيانات ومعلومات منعا لأي تلاعب أو غش.

دراسة أوتلي صابرة مذكرة ماستر تحت عنوان " المصادقة على المعلومة المحاسبية والمالية ومسؤولية محافظ الحسابات"

سعت هذه الدراسة إلى معرفة المنظور التنظيمي لمهنة محافظ الحسابات، كما هدفت إلى التعرف على مراجعة الحسابات وأهميتها وأهدافها، التعرف على المسلك الذي يقوم محافظ الحسابات اتباعه في المؤسسة، حتى يتمكن من إبداء رأيه، التعرف على مسؤولية محافظ الحسابات وتطرقت فيه إلى المقومات الأساسية لمهمة محافظ الحسابات والإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات.

للوصول إلى الأهداف المرجوة واختبار صحة الفرضيات، تمت معالجة الموضوع بالاستعانة على المنهج الوصفي من الجانب النظري، أما في الدراسة الميدانية فتناولت دراسة حالة، لدى محافظ الحسابات بولاية سكيكدة، وتطرقت فيه على مؤسسة الذي قام بفحصها والأدوات التي استخدمت في قبول المؤسسة وتقرير محافظ الحسابات عن المؤسسة.

خلصت الدراسة بأهم النتائج:

_ مراجعة الحسابات تطورت أهدافها وزادت أهميتها وهذا راجع إلى الظروف المحيطة حولها

_ ظهرت أنواع جديدة لمراجعة الحسابات وهذا نتيجة توسع الميدان المهني

_ محافظ توجد له عدة أدوات وتقنيات يمكن أن يتبعها في التخطيط إلى عملية التدقيق حتى يتم التوصل إلى إبداء رأيه الفني ويكون صحيح

_ توجد عدة أنواع للتقارير التي يلجأ إليها محافظ الحسابات في نهاية المهمة وذلك حسب القوائم المالية قام بمراجعتها.

وفيما يلي نموذج للتقرير النظيف:

الشكل رقم (1.2): نموذج تقرير نظيف.

المعني ..... **عنوان التقرير**

فقرة تمهيدية

فقرة النطاق

فقرة الرأي (تقرير نظيف)

فقرة الشرح

فقرة الشرح قد تكون قبل فقرة الرأي

إمضاء
تاريخ

المصدر: أوتلي صابرة، (2015/2014)، المصادقة على المعلومة المحاسبية ومسؤولية محافظ الحسابات، دراسة حالة لدى محافظ الحسابات، مذكرة ماستر في العلوم تجارية ومحاسبية، تخصص: محاسبة مراقبة وتدقيق، جامعة 20 أوت 1955سكيكدة، الجزائر، الموقع الالكتروني:http://fsecg.univ-skikda.dz/images/Memo/outili%20sabra.pdf، ص:48.

الشكل رقم (2.2): نموذج تقرير غير نظيف.

المعني ..... عنوان التقرير

فقرة تمهيدية

فقرة النطاق

فقرة الشرح

أسباب الامتناع عن إبداء الرأي

فقرة الشرح قد تكون قبل فقرة الرأي

الامضاء

تاريخ

في موضوع بعنوان " دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة لمحافظ الحسابات"

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات وفق القوانين المعمول بها تؤدي إلى التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتلبي احتياجات مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، حيث تسعى الدراسة إلى إبراز الدور الحقيقي الذي يقوم به محافظ الحسابات، وذلك من خلال دعم الثقة في المعلومة المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، محاولة تأسيس إطار نظري كفيل بترقية المراجعة في الجزائر، الدور الذي تلعبه القوانين من خلال إجراءات الضبط وعدم المخالفة

اعتمدت على المنهج الوصفي للجانب النظري من خلال التعرف على عموميات المراجعة والمراجعة الخارجية وكذا القوانين الخاصة بمحافظ الحسابات (قوانين، مراسيم تنفيذية) عموميات حول محافظ الحسابات، وكذلك دراسة الإطار القانوني لمحافظ الحسابات والمهام الموكلة إليه، الخصائص العامة المرتبطة بمهمة محافظ الحسابات. أما الجانب التطبيقي فاعتمدت على المنهج التحليلي في مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي.

خلصت الدراسة بأهم النتائج:

_ بعد اتباع القوانين المنصوص عليها تؤدي إلى ضبط عملية المراجعة والشخص القائم بها من أجل الوصول إلى الحقائق الصحيحة

_ عملية مراجعة حسابات لمؤسسة ما تشمل على دراسة الأعمال والنظام المتبع وطريقة الرقابة والاشراف عليه وفحص السجلات والقيود المحاسبية

_ إن المصادقة على شرعية القوائم المالية من قبل محافظ الحسابات يزيد من ثقة المستخدمين والمستثمرين

_ التقرير المنجز من قبل محافظ الحسابات الذي يحتوي على ما مدى مطابقة القوائم المالية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى عدالة الصورة التعبيرية لها بالإضافة إلى التوصيات التي يقدمها"[1]

المطلب الثاني: القراءة العلمية لنشاط محافظ الحسابات

وهذا ما تم التطرق اليها من خلال الدراسات السابقة التالية:

تهدف دراسة زينب عون مذكرة ماستر تحت عنوان "الجانب العلمي لمراجعة الحسابات في ظل القانون 01/10"

إلى محاولة تسليط الضوء على واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، وفقا لما جاء به القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، من تنظيم للمهنة وما أعقبه من مراسيم تنفيذية، كل ذلك من أجل زيادة ثقة المتعاملين بالقوائم المالية وتحسين نظام مراجعة الحسابات في الجزائر، كما سعت من خلال الدراسة إلى بإعطاء نموذج على الجانب العملي لمحافظ الحسابات وذلك من خلال الدراسة الميدانية مبينة اهم الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه

اعتمدت على المنهج الوصفي، وكذا المنهج التحليلي لدراسة التطور التاريخي لمراجعة الحسابات في الجزائر والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية

[1] عديلة لموسخ، (2014/2013)، دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة لمتعلقة محافظة الحسابات، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي جامعة الوادي الموقع الالكتروني: http://:///www.univhttp-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-024-1.pdf ، تاريخ الاطلاع: 2018/04/07.

خلصت الدراسة بأهم النتائج:

_ إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والاجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى.

_ إن الغرض من القيام بمهنة المراجعة هو إعداد تقرير يتضمن رأي المهني لمحافظ الحسابات حول القوائم المالية الذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، وبذلك يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة وسيلة اتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية للمراجعة".

سعت دراسة إبراهيم منانة مذكرة ماستر تحت عنوان " دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"

إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، كذا الوقوف على واقع مراجعة الحسابات في الجزائر، بيان مدى استجابة مهنة مراجعة الحسابات لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية وواجبات ومسؤولية محافظ الحسابات لمقابلة وتحقيق تلك المتطلبات

اعتمد على مناهج متعددة لتفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، لهذا يكون المنهج وصفيا في بعض الأجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي لمحافظ الحسابات، وتاريخيا في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي لمهنة محافظة الحسابات، بالإضافة إلى استخدام منهج دراسة حالة، اعتمد أيضا في دراسته على القوائم والتقارير المالية لمحافظ الحسابات وبعض المقابلات الشخصية لمحافظ الحسابات، حيث تم تحليل خمسة عشر تقريرا للمؤسسة محل الدراسة بغية تحليل هذه التقارير المالية لتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة، كما مكنت المقابلات الشخصية من أداء آراء بعض المهنيين من محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين

حيث خلصت الدراسة إلى أن:

_ محافظ الحسابات له الدور الفعال في تعزيز موثوقية القوائم المالية وذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات او عدم المصادقة عليها

_ يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز عند أداء الخدمات المهنية

_ يمتلك محافظ الحسابات في الجزائر المؤهل والتخصص العلمي المطلوب إضافة إلى الخبرة المهنية التي تمكنهم من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.

في موضوع بعنوان " مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر"

"تناولت هذه الدراسة تشخيص الواقع العلمي لمراجعة الحسابات في الجزائر من أجل تضييق الفجوة للأطراف المهتمة بمراجعة الحسابات ذلك من خلال قياس مدى تقيد مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني والتعرف على مصاعب المهنة، كما تطرق الباحث إلى أهم خطوات وإجراءات المهنة مجسدا بذلك لما هو معمول به في الواقع المهني الجزائري

اعتمد على مناهج متعددة لتفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، لهذا يكون المنهج وصفيا في بعض الأجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي لمراجعة الحسابات، وتاريخيا في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي لمهنة محافظة الحسابات، بالإضافة إلى استخدام منهج دراسة حالة لواقع مراجعة الحسابات في الجزائر، لتحقيق أهداف الدراسة استعمل الباحث استمارة استبيان قام بتوزيعها على أفراد العينة فئة المراجعين وكذا مختلف مستخدمي القوائم المالية، واجراء المقابلات الشخصية مع أفراد العينة، كأدوات بحث واستعمل برنامج احصائي وأدوات إحصائية، مثل اختبار تحليل التباين الأحادي لمعالجة الاستبيان

كما توصل الباحث إلى أهم النتائج:

_ إن مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون بشكل عام تقريبا من وجهة نظر جميع الفئات المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني

_ إن مهمة تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكلة المراجعة وأسبابها وطرق علاجها،

_ أسباب عدم الرضا عن مهمة محافظة الحسابات في الواقع الجزائري"[1].

دراسة بن نعمة فاطيمة، تحت عنوان " دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2016.

تطرقت إلى مهنة محافظ الحسابات وكيفية تنظيم هذه المهنة العريقة وتوفير الشروط العلمية والعملية اللازمة وتحديد الإجراءات الواجب إتباعها للخروج برأي فني محايد والذي يعتبر ثمرة المراجعة، محاولة إبراز مهام محافظ الحسابات ومدى اسهامه في خلق نظام رقابة داخلية فعالة

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث، وجدت انه من المناسب أنه إتباع الأسلوب الوصفي التحليلي في الجانب النظري للإجابة على الإشكالية، على منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي كما دعمت دراستها بتوزيعها للاستبيان في شكل استمارة على عينة الدراسة موجهة لمجموعة من المهنيين مهنهم محافظي الحسابات ومحاسبين وأساتذة جامعيين، مستهدفين من ذلك في كيفية مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وكذا الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات. وذلك باستخدام برنامج احصائي للمساعدة على التحليل، وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية وعدم إجراء دراسة تطبيقية نظرا لطبيعة البحث وللوصول إلى نتائج أكثر شمولية

خلصت الدراسة بالنتائج التالية:

_ اهتمام مسيري المؤسسة ومتابعة الارشادات من قبل محافظ الحسابات والالتزام بتطبيقها يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية

[1] لقيطي الأخضر، (2009/2008)، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، دراسة حالة من خلال استبيان، شهادة الماجيستر في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة باتنة، الموقع الالكتروني: http://dspace.univ-biskra.dz:8080/jspui/bitstream/123456789.pdf،تاريخ الاطلاع: 2018/02/21.

_ محافظ الحسابات له دور فعال في المؤسسة وهذا للحد من التلاعبات المحاسبية التي تحدث داخل المؤسسة

في موضوع تحت عنوان "مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون والممارسة الميدانية"

سعت هذه الدراسة لتحقيق مدى مسايرة الواقع العلمي للنصوص القانونية السارية المفعول، وكذا الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية المتعلقة بأداء محافظ الحسابات وذلك من خلال تقييم مدى التزامه بمسؤولياته المهنية وتسليط الضوء على أهم ما جاء به القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

بهدف معالجة موضوع الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري من خلال استخلاص أهم الدراسات، الكتب، والمداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية، أما بالنسبة للجزء التطبيقي استخدمت فيه المنهج التحليلي حيث تم تصميم استبيان ووزع على عينة عشوائية متمثلة في محافظي الحسابات والمهتمين بالموضوع وإدخال المعلومات المتحصل عليها، ثم استنتاج أسئلة حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض الطرق الإحصائية مثل أدوات الإحصاء الوصفي وبعض البرامج الإحصائية إضافة إلى برنامج معالج الجداول

تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة ما يلي:

_ مسؤوليات محافظ الحسابات موضحة في القانون 01/10 المتعلق بالمهن الثلاث

_ جهل أغلبية المهنيين للمسؤوليات الموكلة على عاتقهم نظرا لضعف التكوين وتحسين للمستوى

_ يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني

_ يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم"[1]

المبحث الثاني: علاقة المراجعة الخارجية بالأعمال المحاسبية ومحافظ الحسابات

تعتبر المراجعة الخارجية من أهم العمليات المساهمة في تحقيق معلومات محاسبية موثوق بهاكونها تساهم في إنتاج معلومات محاسبية موثوقة. إن المراجعة الخارجية دور فعال في تحسين جودة القوائم المعلومات المالية والمحاسبية، كما يلعب محافظ الحسابات دور فعال في تأكيد صحة ومصداقية المعلومات، ذلك باعتبار المعلومات المحاسبية ركيزة أساسية في اتخاذ القرارات

[1] بسمة ملواح، (2016/2015)، مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون 01/10 والممارسة الميدانية، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات من ولايتي ورقلة والوادي 2016، مذكرة لنيل الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الموقع الالكتروني:https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/mlauh-basma.pdf?idmemoire=54980 ، تاريخ الاطلاع: 2018/04/02.

المطلب الأول: العلاقة مع محافظ الحسابات

وهذا ما تم التطرق اليها من خلال الدراسات السابقة التالية:

دراسة بن داود رقية مذكرة ماستر تحت عنوان " دراسة العلاقة بين صفات المراجع الحسابات وجودة المراجعة في ظل القانون 01/10

سعت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على تعريف محافظ الحسابات وصفاته، ما تهدف إلى إيجاد العلاقة بين صفات محافظ الحسابات وجودو المراجعة في ظل القانون 01/10، ولتحقيق هذه الأهداف قامت الباحثة بالاطلاع على عدة دراسات سابقة متعلقة بالموضوع

حيث تم الاستعانة بالمنهج الوصفي فيما يتعلق بالدراسة النظرية، وعلى المنهج التحليلي في استمارة استبيان ووزعت على عينة مكونة من 60 فردا من ممارسي مهنة المراجعة بمنطقة الجنوب الشرقي، وتم استغلال 53 منها، وتمت معالجتها إحصائيا بواسطة برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية خلصت الدراسة إلى:

_ إن الاستقلالية والكفاءة يؤثران على جودة المراجعة

_ وجود علاقة بين التزام محافظ الحسابات بالحفاظ على كرامة المهنة يؤثر إيجابا على فعالية المراجعة

_ إن الالتزام بالسرية والأمانة والأخلاق العالية يزيد من فعالية المراجعة

_ لا توجد فروق نحو علاقة صفات محافظ الحسابات وجودة المراجعة تبعا لمتغير المؤهل العلمي"[1].

كما سعت دراسة قسوم فاطمة مذكرة ماستر تحت عنوان " تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وفق قانون 01/10

إلى معرفة أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من خلال قانون 01/10 المنظم لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر وكذا الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية المتعلقة بأداء محافظي الحسابات، تحديد العوامل التي تؤثر على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات

بهدف معالجة الموضوع استخدمت المنهج الوصفي بالنسبة للجانب النظري من خلال استخلاص أهم الدراسات والكتب والمداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية، ولتحقيق هذه الأهداف قامت الباحثة بالاطلاع على عدة دراسات سابقة متعلقة بموضوع بحثها، أما بالنسبة للجزء التطبيقي استخدمت فيه المنهج التحليلي حيث يتم معالجته باستخدام استبيان ثم استنتاج أسئلة حسب ما جاء في الجانب النظري للدراسة، وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض الطرق الإحصائية مثل أدوات الإحصاء الوصفي وبعض البرامج الإحصائية بالإضافة إلى برنامج معالج الجداول، من أهم النتائج نذكر:

[1] بن داود رقية، (2016/2015)، دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة (في ظل القانون 01/10)، دراسة ميدانية لمجموعة من محاسبين معتمدين ومحافظي الحسابات وخراء المحاسبة، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الموقع الالكتروني:

https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/10778/1/Bendaoud-roukaya%20%20.pdf، تاريخ الاطلاع: 2018/04/12.

_ دعم استقلالية محافظ الحسابات من خلال وضع ضوابط ومحددات التي من خلالها عدم التأثير على هذه الاستقلالية ومن ثم انخفاض مستوى جودة الأداء المهني

_ تحديد المسؤوليات القانونية لمحافظ الحسابات وألا يحمل أكثر من طاقته

_ أن عملية تحديد مسؤولية بخصوص الأداء المهني أمر صعب نظرا لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة تحول دون اكتشاف حالات الغش والخطأ في بعض الحالات، فتحمل محافظ الحسابات المسؤولية يجب ان يتصف بالمعقولية

_ أن محافظ الحسابات يقدم مجموعة من الخدمات لكن اغلب الاعوان الاقتصاديون قد ينتظرون خدمات أخرى منه وبالتالي تظهر هذه الإشكالية على مستوى الممارسة المهنية[1].

في موضوع بعنوان " العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات"

" هدفت الدراسة إلى بيان وجهة نظر محافظ الحسابات حول مفهوم وأهمية التدقيق الخارجي وكذا تحليل العوامل الأكثر تأثير على جودة التدقيق الخارجي

لتحقيق هذه الأهداف اعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائي وذلك من خلا ل استقراء بعض الكتب والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، بهدف الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث، وكذا المنهج الوصفي التحليلي فقد اعتمدت عليها في الدراسة الميدانية حيث تم توزيع الاستبيان على عينة من محافظي الحسابات متواجدة عل مستوى الولايات: سكيكدة، ميلة، جيجل وبسكرة

حيث تم الوصول إلى النتائج التالية:

_ مهنة التدقيق الخارجي عملية منظمة وهادفة تسعى لتمكين المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد حوا صدق وشرعية القوائم المالية

_ ما يميز مهنة التدقيق الخارجي أنها تؤدي لمعرفة شخص مؤهل، مدرب، ومستقل، محايد، ومسؤول مهنيا والسبيل إلى ذلك هو معايير التدقيق الخارجي

_ تعتبر محافظة الحسابات إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض الأنواع من المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد

_ جودة التدقيق الخارجي تحقق أهداف الأطراف المهتمة بعملية التدقيق لذا أوجب على القائمين بشؤون المهنة وضع المعايير والارشادات المهنية التي من شأنها تطوير وتحسين أداء محافظي الحسابات

_ يتمتع محافظي الحسابات محور الدراسة بمستوى مناسب من التأهيل العلمي والمهني

_ تعتبر جودة التدقيق الخارجي ذات أهمية لدورها الكبير في معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة محا التدقيق زيادة الثقة في تقارير محافظ الحسابات"[1].

[1] قسوم فاطمة، مرجع سق ذكره.

دراسة شهراء الصغير مذكرة ماستر تحت عنوان " دراسة العوامل المفسرة لاستقلالية التدقيق الخارجي القانوني"

تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على التدقيق الخارجي القانوني، ومعرفة ما يشوبه من غموض خاصة المفهوم، الأهمية، الأهداف والأنواع وغيرها، التعرف على محافظة الحسابات في الجزائر والقوانين التي تنظمها وكذا معرفة العوامل المؤثرة على التدقيق الخارجي القانوني والتهديدات التي تواجهها، كما تمكن الدراسة من معرفة الإجراءات والسياسات التي تساعد مكاتب التدقيق في تحقيق الاستقلالية.

أما بالنسبة للمنهج المتبع في الدراسة فقد اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري وذلك بالاعتماد عل الكتب والمجلات والرسائل العلمية، القوانين والمراسيم وكذلك المواقع الالكترونية، كما تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي، عن طريق تصميم استبيان مكون من مجموعة من الأسئلة تقدم للفئات المشمولة بالدراسة وتتكون من محافظي الحسابات ومحاسبي، مدققي مؤسسات المستفيدة من خدمات التدقيق، وذلك من اجل إثبات أو نفي الفرضيات

من بين أهم النتائج:

_ تعيين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة للمساهمين أحد أهم العوامل المفسرة لاستقلاليته

_ كما أثبتت النتائج ان عدم قدرة التأثير في رأي محافظ الحسابات يدل على استقلاليته[2].

في موضوع بعنوان " التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة"

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار أثر التأهيل المهني للمراجع الخارجي على جودة المراجعة والهدف منها هو بيان مدى تأثير التأهيل العلمي والتدريب العملي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة، والتعرف على العوامل المؤثرة على عملية المراجعة

اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها واختبار فرضياتها وذلك في الجانب التطبيقي من خلال وضع استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة المكونة من 41 محافظ حسابات من ولايتي الوادي، ورقلة، مع استخدام بعض أدوات الإحصائي في التحليل بالاستعانة ببرنامج التحليل الاحصائي لتحميل البيانات.

توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

---

[1] خراف سماح، (2015/2014)، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من جهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، دراسة استكشافية، مذكرة لنيل الماستر في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة مراقبة وتدقيق، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الموقع الالكتروني:-http://fsecg.univ skikda.dz/images/Memo/KHARAFE%20SAMAH.pdf ، تاريخ الاطلاع: 2018/04/11.

[2] شهرزاد الصغير، (2015/2014)، دراسة العوامل المفسرة لاستقلالية التدقيق الخارجي القانوني، دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمحاسبين والمدققين الداخلين ولاية سكيكدة، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة مراقبة وتدقيق، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الموقع الالكتروني: http://fsecg.univ-skikda.dz/images/Memo/SEGHIR%20CHAHRA.pdf ،تاريخ الاطلاع: 2018/04/11.

_ معيار التأهيل العلمي لمحافظ الحسابات ضروري لتحقيق جودة عملية المراجعة
_ التأهيل العلمي والعملي يساعد المراجع الخارجي كثيرا على المحافظة على استقلاليته
_ التأهيل العلمي العملي لشريك المراجعة المسؤول عن عملية المراجعة يزيد من جودة المراجعة
_ يؤثر التأهيل المهني للمراجع الخارجي والتدريب المستمر على جودة المراجعة مما يساهم في إعطاء مراجعة ذات جودة عالية[1].

تهدف دراسة وفاء بن شريف مذكرة ماستر تحت عنوان " أهمية تطبيق معايير المراجعة من قبل مراجع حسابات المؤسسة"
إلى إبراز أهمية تطبيق معايير المراجعة من قبل محافظ الحسابات وذلك من خلال تقييم مدى تأثير معايير المراجعة على مصداقية محافظ الحسابات، كما تناولت الإطار التنظيمي للمراجعة والإطار القانوني لمحافظ الحسابات، لفت النظر للاهتمام بمعايير المراجعة، وسن معايير مراجعة جزائرية تتوافق وواقع المؤسسات الجزائرية، للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة على التساؤلات المطروحة وإثبات الفرضيات اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، كما دعمت دراستها بالدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع، وفي الجانب التطبيقي على منهج دراسة حالة المتمثلة في تصميم استبيان موجه للمراجعين على مستوى ولاية ورقلة تستقصي فيما يتعلق بجوانب الدراسة واختبار الفرضيات من خلال برامج المعالجة الإحصائية
توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:
_ بتطبيق محافظ الحسابات لمعايير المراجعة المتعارف عليها فإن هذا يؤدي إلى مصداقية محافظ الحسابات مما يعزز ثقة العميل به كذلك الأطراف الأخرى التي تهتم لتقرير المراجعة.
_ توجد هيئات مسؤولة عن مهنة المراجعة في الجزائر وهي المسؤولة عن تطويرها كالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
_ أن مهنة المراجعة في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية للمراجعة، فمهنة المراجعة تمارس وفقا لقوانين المهنة ولا توجد معايير واضحة للمراجعة في الجزائر
_ أن معايير المراجعة هي الدليل على مصداقية محافظ الحسابات، لأنها تعتبر بمثابة وسيلة أو قاعدة يتبع المحافظ أثناء القيام بعملية المراجعة مما تجعل مخرجات عمله ذات ثقة عالية.

دراسة سليم كميليه مذكرة ماستر تحت عنوان " محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر"
"هدفت الدراسة إلى إبراز مفهوم المراجعة الخارجية وخصائصها وكذا التعرف على ماهية تقارير المراجعة الخارجية، معرفة تقارير المراجعة الخارجية في مكاتب محافظي الحسابات بيان محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية، وأيضا إلى إبراز الأسباب التي تؤدي إلى عدم الرضا عن مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الخارجية،

[1] مباركة شتح، (2017/2016)، التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات ولايتي ورقلة والوادي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص: دراسات محاسبية وجائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، الموقع الالكتروني https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/chetah_mebarka.pdf.pdf، تاريخ الاطلاع: 2018/04/12.

بالاعتماد على المراجعة الخارجية، يتطلب توفر مجموعة من المعايير المتعارف عليها والمقبولة عموما، وهذا بشأنه أن يعزز ثقة القوائم المالية ويجعلها تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، كما وأن معايير تقارير المراجعة الخارجية هي أعدت من شخص مؤهل علميا أكثر مصداقية وأكثر موثوقية . استدعت طبيعة البحث استخدام المنهج الوصفي التحليلي، الوصفي من خلال التأهيل العلمي للمراجعة الخارجية بالإضافة إلى الأسلوب التحليلي في الدراسة التطبيقية لآراء محافظي الحسابات حول محتوى تقارير المراجعة الخارجية

خلصت الدراسة بنتائج أهمها:

_ المراجعة الخارجية عملية هادفة، حيث تهدف إلى إبداء رأي في القوائم المالية للتأكد من سلامتها

_ يعتبر تقرير محافظ الحسابات وسيلة اتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية

_ المراجعة الخارجية تكمن المسؤولين من اتخاذ القرارات الرشيدة من خلال التقارير التي يعدها محافظ الحسابات التي تضمن رأيه حول شرعية وصدق الحسابات والحلول والتوصيات من شأنها رفع مستوى الأداء لدى المؤسسات.

_ المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية، بوضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية

_ يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة وسيلة اتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية للمراجعة"[1].

المطلب الثاني علاقة المراجعة الخارجية بالأعمال المحاسبية

وهذا ما تم التطرق اليها من خلال الدراسات السابقة التالية:

دراسة لندى قداري مذكرة ماستر تحت عنوان " دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"

[1] سليم كميليه، (2014/2013)، محتوى معايير المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: فحص مجاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الموقع الالكتروني: ، http://dspace.univ-biskra.dz:8080/jspui/bitstream.pdf ، تاريخ الاطلاع: 2017/10/22

تناولت هذه الدراسة تبين دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، حيث تم التطرق للمراجعة الخارجية من خلال عرض سريع لمفهومها وبيان أهميتها، ومختلف الخطوات العملية لإنجازها، ومن ثم التعرف على المعلومة المحاسبية من خلال جودتها وعلاقتها بالمراجعة

هدفت إلى إبراز أهمية المراجعة الخارجية والدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في النهوض بجودة المعلومة المحاسبية، توضيح الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة

اعتمدت في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، الذي سمح بعرض الموضوع بشكل جيد وكذا القيام بتحليل وتفسير علمي منظم، وكذا المنهج التاريخي فيما يتعلق بعرض التطور التاريخي للمراجعة الخارجية. أما فيما يتعلق بالدراسة الميدانية والتي كانت على شكل استبيان تم إعداده وتصميمه وتوزيعه لغرض الدراسة على عينة من مجتمع الدراسة والبالغ عددها 30 فردا

خلصت الدراسة بنتائج أهمها:

_ إن المراجعة الخارجية عملية مراقبة وفحص القوائم المالية قصد التأكد من صحتها وصدقها وتكمن أهميتها في إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية

_ تعمل المراجعة الخارجية على زيادة القدرة على توصيل المعلومات المحاسبية، وهذا من خلال إعداد التقرير النهائي للمراجع، والذي يحتوي على مدى إفصاح وبصدق عن كافة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية

_ يوفر محافظ الحسابات في التقرير الذي يعده، معلومات محاسبية خالية من التحيز تزيد من ثقة مستخدمي التقارير المالية.

دراسة وسيلة بوخالفة مذكرة ماستر تحت عنوان "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

حاولت من خلال هذا البحث استخلاص دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية وإظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها، لتحقيق هذه الأهداف وللإجابة عن التساؤلات وإثبات الفرضيات اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري وعلى منهج دراسة حالة عينة من تقارير محافظي الحسابات ل ثلاثة سنوات متتالية (2012/2008)، باستخدام أداتين هما المقابلة والوثائق وذلك في الجانب التطبيقي

خلصت الدراسة بنتائج أهمها

_ تعتبر المراجعة الخارجية وظيفة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة، هدفه اعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية من خلال الرأي المحايد الذي يصدره عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية

_ من بين الأسباب التي تحد من الالتزام بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي، ضعف اهتمام الإدارة بتقارير هذا الأخير وما يحتويه من اراء تخدم المؤسسة بشكل إيجابي

_ تمثل المراجعة الخارجية عملية فحص لمجموعة المعلومات المتعلقة بالأحداث اليومية للمؤسسة وفق مجموعة من المعايير بهدف التحقق من سلامة هذه المعلومات مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى من يهمهم أمر المؤسسة

_ ترتكز المراجعة الخارجية على درجة اكتشاف المراجع الخارجي للأخطاء والمخالفات التي توجد القوائم المالية والتقرير عنها.

هدفت دراسة مكاوي يوسف مذكرة ماستر تحت عنوان " فعالية المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي"

إلى تقديم عملية المراجعة الخارجية ودورها في تحقيق معلومات محاسبية موثوقة في ظل النظام المحاسبي المالي وذلك لأهمية عمل المراجع الخارجي في إنتاج معلومات موثوقة وذات مصداقية وذلك باعتبار المعلومات المحاسبية ركيزة أساسية في اتخاذ القرار، إبراز دور المرجع الخارجي في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية

اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري كما دعمت موضوعها بالدراسات السابقة التي تناولت موضوع المراجعة الخارجية، أما في الجانب التطبيقي اعتمد على منهج دراسة حالة حيث قام بتصميم استمارة استبيان ثم توزيع مجموعة من الاستبيانات على المهنيين والأكاديميين المهتمين بالمحاسبة(بعض المؤسسات الاقتصادية وبعض المحاسبين الخواص بالإضافة إلى أساتذة جامعيين) لأخذ آرائهم حول موضوع الدراسة، بعد جمع المعلومات المطلوبة أجريها تحليل لنتائج الاستبيان والتعليق عليها والتأكد من صدق الاستبيان واختبار الفرضيات ،وذلك باستخدام البرنامج الاحصائي

خلصت الدراسة بنتائج أهمها:

_ للمراجعة الخارجية دور كبير في تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية

_ تعمل المراجعة الخارجية على زيادة القدرة على توصيل المعلومات المحاسبية وهذا من خلال إعداد التقرير النهائي للمراجع والذي يحتوي على مدى الإفصاح وبصدق عن كافة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية

_ إن عملية مراجعة القوائم المالية تعزز الثقة والمصداقية بها.

في موضوع بعنوان "المراجعة الخارجية وفق النظام المحاسبي المالي"

" سعت هذه الدراسة إلى معرفة واقع ممارسة الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر، وكذا كيفية تكيف المراجعة الخارجية مع الواقع المهني المحاسبية، تشخيص الواقع المهني للمراجعة الخارجية

مع الاستناد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال الشرح وتحليل مختلف المفاهيم المرتبطة بالمراجعة الخارجية والنظام المحاسبي المالي ثم الاستعانة بدراسة ميدانية تمثلت في الاستبيان موزع على عينة متكونة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، محاسبين معتمدين

خلصت الدراسة بنتائج أهمها:

_ عرفت المراجعة الخارجية تطورا في الغايات المنشودة منها منها وفي الوسائل والامكانيات والمناهج والإجراءات المعتمدة بغية تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد حول مدى القوائم المالية على الميزانية الحقيقية للمؤسسة

_ توحيد شكل ومضمون القوائم المالية في سياق التوافق المالي المحاسبي الدولي يستلم توحيد شكل ومضمون تقارير المراجعة الخارجية

_ إن واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر وفق القانون 01/10 المتعلق بالمهنة يمنح صلاحيات أوسع للسلطات العمومية من خلال استفادة وزارة المالية صلاحيات تنظيم المهنة وممارسة الوصاية عليها"[1].

دراسة بلعيد وردة مذكرة ماستر تحت عنوان " مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"

تهدف الدراسة إلى بيان أهمية وأهداف المراجعة الخارجية للحسابات مع التطرق إلى أهم الخطوات والإجراءات التي يتم الاعتماد عليها أثناء القيام بمهمة المراجعة، وكذا إيجاد حلقة الوصل المفقودة ما بين العمل المحاسبي وعمل المراجعة الخارجية فيما يخص بالتحديد التحقق من مدى توافر مستوى معين من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية وكذا توضيح العلاقة بين المراجعة الخارجية للحسابات والمعلومات المحاسبية، لفت الانتباه إلى الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية للحسابات كأداة رقابية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

المنهج المعتمد عليه هو الوصفي التحليلي لأهم ما ورد في الكتب والمراجع العربية والأجنبية والبحوث العلمية والملتقيات والمقالات والدوريات الصادرة في مجال البحث، ثم استخدام المنهج الإحصائي من خلال استبيان قدم للعينة المختارة واجراء المقابلات الشخصية مع أفراد العينة (الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسبي المعتمد)، واستعمل البرنامج الإحصائية لتحيل المعطيات

خلصت الدراسة بنتائج أهمها:

_ الالتزام بالخطوات والإجراءات العملية أثناء القيام بمهمة المراجعة الخارجية من شأنها ضمان حد معين من الخصائص النوعية بالقوائم المالية

_ هناك تزايد الطلب على المراجعة الخارجية باعتبارها المنتج النهائي لعملية المراجعة

_ إن اعتماد المراجعة الخارجية تقوم على المعايير المتعارف عليها من شأنه توفير الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية الواردة بالقوائم المالية

سعت دراسة بن دادة سعيد مذكرة ماستر تحت عنوان " أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر"

إلى محاولة الوقوف على واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية ومدى تكيفها مع المعايير المحاسبية الدولية، إبراز الدور الكبير الذي يقوم به المراجع في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية، تصور الأبعاد النظرية والعلمية للمراجعة في الجزائر التي تسمح بالاستجابة للاحتياجات المتزايدة للأطراف المستخدمة لمخرجات المراجعة، وكذا محاولة تشخيص الواقع المهني للمراجعة الخارجية في بيئة الجزائر مع تسليط الضوء على أهم

[1] التجاني عمر، (2014/2013)، المراجعة الخارجية وفق النظام المحاسبي المالي، دراسة حلة عينة من محافظي الحسابات، مذكرة ماستر في العلوم التسيير، تخصص: تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، الموقع الالكتروني: http://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-011-1.pdf، تاريخ الاطلاع: 2018/02/21.

القوانين المؤسسة لها، بغية الوصول إلى الأهداف وقصد الإحاطة بجوانب الموضوع والتمكن منه، اعتمد على المنهج الوصفي لسرد الحقائق المتعلقة بتاريخ المراجعة وتطورها ومن خلال الاستعانة بالمصادر العلمية ذات العلاقة بموضوعات المعلومات المحاسبية، مراجعة الحسابات. كما اعتمد على الأداة التحليلية في باقي الأطوار النظرية، أما في الدراسة الميدانية فعرض استبيان قدم إلى عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وبعض الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والمراجعة للوقوف على مدى قدرة المراجع الخارجي تأثير الثقة بالمعلومات المحاسبية، ثم تحليل هذا الاستبيان باستخدام الأدوات الإحصائية بالاستعانة بالبرنامج الاحصائي، كما تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة ما يلي:

_ المراجعة الخارجية هي هيئة رقابية حيادية يعتمد عليها ملاك المؤسسات والمساهمين في الوقوف على مدى صحة وسلامة القوائم المالية وبناء على تقاريرهم النهائية يمكنهم من اتخاذ القرارات

_ هناك أسس ومبادئ يجب توفرها في المراجع الخارجي كي يتمكن من إبداء رأي فني محايد في تقريره النهائي حول القوائم المالية

في موضوع بعنوان " دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"

هدف هذه الدراسة إلى إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة على تقديم قوائم مالية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها، وكذا إبراز أهمية ودرجة استفادة هذه الجهات من المراجعة الخارجية في العملية التسييرية بصفة عامة، محاولة تحديد الإطار النظري للمراجعة الخارجية مع تبيان الأطراف التي بحاجة إلى هذا النوع من المراجعة، ومحاولة تشخيص مدى تأثير المراجعة الخارجية في جودة القوائم المالية

لتحقيق هذه الأهداف اعتمد الباحث في دراسته على أداة الاستبيان والذي تم توزيعه على عينة مكونة من 32 محافظ حسابات في مؤسسات مختلفة من ولاية ورقلة

المنهج الوصفي تم اتباعه في الإطار النظري في البحث من خلال تعريف القوائم المالية وبيان خصائصها وأهميتها، تعريف المراجعة الخارجية وكذا خصائصها ذلك بالاعتماد على الكتب والمداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية والدراسات السابقة، المنهج التحليلي حيث تمت معالجة الدراسة الميدانية باستخدام ورقة الاستبيان ثم استنتاج أسئلة حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض البرامج الإحصائية وبرنامج معالج النصوص، خلصت الدراسة بنتائج أهمها:

_ تعتبر المراجعة الخارجية وظيفة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة، هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدره عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية

_ من بين الأسباب التي تحد من الالتزام بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي ضعف اهتمام الإدارة بتقارير هذا الأخير وما يحتويه من آراء تخدم المؤسسة بشكل إيجابي[1].

[1] براء الله ضياء الدين، (2017/2016)، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، دراسة لعينة من محافظي الحسابات وعض مؤسسات ولاية بولاية ورقلة، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة قاصدي مراح ورقلة، الجزائر، الموقع الالكتروني: https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/baraallah-dhyaadin.pdf ، تاريخ الاطلاع: 2018/04/11.

خلاصة:

ركزت اغلب الدراسات السابقة على مهمة محافظ الحسابات ومدى التزامه بمعايير المراجعة عند القيام مهامه، حيث اتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من خلال التعرف على محافظ الحسابات في الجزائر والقوانين التي تنظمها، والذي يشمل شروط ممارسة المهنة، وكذا تعيينه وموانع تعيينه، مهمه وبيان مسؤولياته من خلال إبداء رأيه، وفي الأخير إعداد التقرير الذي يعتبر ثمرة عمله. كما سعت دراستنا إلى تسليط الضوء على المراجعة الخارجية ومعرفة كل ما يشوها من غموض خاصة المفهوم، الأهداف، تطورها التاريخي، وأنواعها وكذا معاييرها.

بينما اختلفت كل من الدراسات السابقة أو الحالية من حيث طرق المعالجة والدراسات الميدانية، حيث اعتمدت جل الدراسات على الاستبيان.

الفصل الثالث

دراسة بمكتب محافظ الحسابات

مستغانم

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

تمهيد:

يرتكز دور محافظ الحسابات في الشركة على القيام عدة مهام وفق برنامج عمل يسطره قبل مباشرة مهامه، ويعتبر التقرير الذي يعده محافظ الحسابات المنتج النهائي لعملية المراجعة السنوية للمشروع، وهو وسيلة أو أداة الرأي الفني المحايد للمحافظ على القوائم لمجال المراجعة

وعلى هذا الأساس ستقسم دراسة هذا الفصل إلى مبحثين، الأول سنتطرق فيه إلى منهجية عمل محافظ الحسابات ومحتوى معايير التقرير التي ينجزها، أما الثاني فخصصناه للجانب التطبيقي مكتب محافظ الحسابات سيكون دراسة حول شركة ذات مسؤولية محدودة، ولذا سوف نتطرق إلى تقديم عام للميدان التي تمت فيه الدراسة وبعدها نستعرض دراسة تطبيقية

وقد استقبلنا السيد مرحوم محمد علاء الدين محافظ حسابات ومحاسب معتمد في مكتبه ووضعنا أمام العمل المحاسبي، مما سمح لنا باكتساب خبرة ميدانية ومطابقة المعرفة النظرية على المعرفة التطبيقية.

المبحث الأول: خطوات عمل محافظ الحسابات

" يتبع محافظ الحسابات منهجية لتحقيق أهداف قيامه بالمهمة، والتي تتلخص في أربعة مراحل والتي تساعده على فهم ومعرفة كاملة بالمؤسسة، وإبداء رأيه على وضعيتها. حيث تبدأ بقبول المهمة، حصول على معرفة عامة حول المؤسسة، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية لها الذي يبين لنا نقاط القوة ونقاط الضعف، والذي يساعده لانتقال إلى مرحلة فحص الحسابات والتأكد من خلوها من الأخطاء والغش ثم تأتي المرحلة الأخيرة ألا وهي مرحلة إعداد تقرير محافظ الحسابات الذي يبدي فيه رأيه الفني حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

المطلب الأول: قبول التوكيل

يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية المنصوص عليها، لاسيما في القانون التجاري والقانون 01/10 المنظم للمهنة، يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل بتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة، كما يجب أيضا من أنه بإمكانه تلبية مهمته، بكل حرية لاسيما إزاء مسيري الشركة. يجب على محافظ الحسابات عند قبول التوكيل الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية، كما يجب عليه أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الغرفة الوطنية بإيداعه في ظرف 15 يوم التالية لقبول التوكيل

قبل بداية تنفيذ التوكيل، يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات، وهذه الرسالة تشير إلى:

مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب، في حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف بمفرده"[1].

المطلب الثاني: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

[1] مقرر رقم SPM/94 /103، مؤرخ في 1994/02/02، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمراجع الحسابات، التوصية رقم 01، الاجتهادات الدنيا في إطار قول التوكيل والدخول إلى الوظيفة.

" تعتبر المعرفة العامة للمؤسسة كمرحلة تمهيدية بعد قبول محافظ الحسابات التوكيل والتأكد من تعيينه، وقبل تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تساعد هذه المرحلة محافظ الحسابات على فهم مكان الدراسة وموضوع بيئتها ومحيطها الاقتصادي، الاجتماعي والقانوني. تتضمن هذه المرحلة ثلاثة فروع:

_ فرع الأول: الأشغال الأولية

هي خطوة يطلع محافظ الحسابات من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة التنظيم المهني الخاص بها.

_ الفرع الثاني: اتصالات أولى مع المؤسسة

تهدف هذه المرحلة لتعرف محافظ الحسابات بالمسؤولين والمسيرين، كما يقوم بزيارات ميدانية للتعرف على الوثائق الداخلية لها.

_ فرع الثالث: انطلاق الأشغال

يحصل محافظ الحسابات على نظرة شاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تفي لتكوين الملف الدائم، كما يمكنه في هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر"[1].

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية مرحلة جد مهمة، تساعد محافظ الحسابات على تحديد الأخطاء الموجودة وكذا تقييم كفاءة ونوعية العمليات والأنظمة الموجودة في المؤسسة، وعليه قبل أن نخوض في إجراءات فحص تقييم نظام الرقابة الداخلية سنوضح صورة مختصرة لنظام الرقابة الداخلية

أولا: مفهوم

"عرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين نظام الرقابة الداخلية بأنه" مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في الشركة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء" [2]من أجل تحقيق الأهداف التالية[3]:

_ حماية أصول المؤسسة من السرقة والغش والاختلاس

_ تضفي الثقة والشفافية على القوائم المالية

_ تعمل على التشجيع لاحترام القوانين والمبادئ المحاسبية.

ثانيا: وسائل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

[1] شميريك محمد، (2016/2015)، دور المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) في اكتشاف الغش، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، مذكرة لنيل الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم غ منشورة، ص، ص: 44 – 45.

[2] زينب عون، مرجع سبق ذكره، ص: 47.

[3] شميريك محمد، مرجع سق ذكره، ص: 45.

"بعد التعرف على نظام الرقابة الداخلية، سنقوم بتوضيح الخطوات التي يتبعها محافظ الحسابات في سبيل دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي:

1. **وصف النظام:** قبل الحكم على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية فانه لابد على محافظ الحسابات أن يفهم طريقة عمل هذا النظام وذلك عن طريق:

_ دراسة الإجراءات المكتوبة للمؤسسة

_ محاورة الأشخاص المعنيين

ومن أجل تجسيد هذا الوصف يلجأ محافظ الحسابات إلى المذكرات الوصفية وخرائط التدفق.

2. **جمع الإجراءات(التوثيق):** يستخدم محافظ الحسابات أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل المراجعة، وذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعاليته والتزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة وموثوقة، حيث يوجد ثلاثة أساليب شائعة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية وهي:
3. **الوصف التحليلي:** بواسطة هذا النظام يتم عمل وصف لكل عملية نشاط ومن يقوم بها ونوعية المستندات والسجلات المستعملة ومن المسؤول عنها، ومن مزايا هذه الطريقة هو وصفها لكل نشاط من الأنشطة، لكن يعاب عليها في أنها مطولة وربما تؤدي إلى إغفال بعض النقاط.
4. **خرائط التدفق:** هي عرض بياني لإجراءات تدفق البيانات في نظام معين أو في دورة عمليات محددة.
5. **قوائم الاستقصاء:** تتخلص هذه الطريقة في إعداد قائمة نموذجية وافية من الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف الشركة وعملياتها المختلفة"[1].

ثالثا: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

يقوم محافظ الحسابات بإعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراج مبدئيا لنقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة.

رابعا: اختبارات الاستمرارية

يتأكد محافظ الحسابات من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الاولي للنظام فعلا أنها مطبقة في الواقع بصفة مستمرة ودائمة"[2].

خامسا: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

[1] زينب عون، مرجع سبق ذكره، ص:47.

[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص45.

"عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط القوة ونقاط الضعف)، يقوم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مقدمين اقتراحات تقصد تحسين الإجراءات"[1].

الفرع الثاني: خطوات فحص الحسابات

" تنجز مرحلة فحص الحسابات في عدة خطوات، بداية بتحديد آثار تقييم الرقابة الداخلية، يعاد النظر في برنامج التدخل، فان كانت الرقابة الداخلية سليمة يكون هذا دليل مبدئي على صحة الحسابات ولكنه غير كافي فيجب التحقق من خلو القوائم المالية من الأخطاء ومن حالات الغش التي قد تحدث، ويصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها، أما في حالة ضعف الرقابة الداخلية على المراجع توسيع برنامج تدخله وذلك لما من نقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات وتنجز هذه المرحلة في ثلاثة خطوات هي:

- ✓ تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية: التقييم النهائي سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، فالنظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام مليء بالعيوب، خاصة الناحية النظرية أو التصورية
- ✓ اختبار السريانية والتطابق: يسمح هدا النوع من الاختبارات للمتدخل التحقق أولا من تجانس وتطابق المعلومات حول العمليات في الميدان عن طريق الاطلاع على المعلومات المحاسبية وكذا المشاهدة الميدانية، ويكون هذا بهدف اكتشاف فيما إذا كان هناك انحراف أم لا.
- ✓ انهاء عملية المراجعة: على محافظ الحسابات في الأخير ان يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك لإنهاء المهمة وعليه الادلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة، عن طريق التأكد من مدى توفر المبادئ المحاسبية وفحص الاحداث ما بعد الميزانية وتقديم القوائم المالية الإضافية مع إعادة النظر في أوراق العمل"[2].

المطلب الرابع: إعداد التقرير

الفرع الأول: تعريف التقرير

[1] محمد بوتين، مرجع سق ذكره، ص، ص: 44، 45.

[2] شميريك محمد، مرجع سق ذكره، ص: 50.

"هو عبارة عن وثيقة مكتوبة من قبل محافظ الحسابات موضحا رأيه المحايد المستقل عن صحة ومصداقية القوائم المالية ومساعدة المؤسسة على اتخاذ القرارات الصحيحة[1]"

الفرع الثاني: شروط التي يخضع لها محافظ الحسابات أثناء إعداده التقرير

لقد حدد المرسوم التنفيذي **202/11** المؤرخ في 26ماي 2011، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال إرسالها بعض الشروط التي يجب أن يأخذ محافظ الحسابات بعين الاعتبار أثناء إعداده لتقريره، وتتمثل في النقاط التالية[2]:

أولا: وفقا لما ورد في المادة **03** من المرسوم التنفيذي **202/11**

_ أنه يجب أن يعد محافظ الحسابات تقريره بعد انتهائه من أشغال المراقبة، ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ وفق الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة

_ يجب أن يعد التقرير قبل **15** يوما على الأقل من انعقاد الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل

_ يجب أن يتضمن تقرير رقم اعتماد محافظ الحسابات ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، عنوان وإمضائه وختمه.

ثانيا: أما المادة **04** من نفس المرسوم السابق، فقد تناولت شرط الذي يجب توفيره إذا أعد التقرير من طرف شركة محافظي الحسابات، ويتمثل هذا الشرط في أنه يجب توقيع التقرير من طرف ممثل الشركة وممثل أو ممثلو محافظ الحسابات سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو مسيرين لهذه الشركة من الذين ساهموا في إعداد هذا التقرير؛

الفرع الثالث: شروط تسليم تقارير محافظ الحسابات

أولا:" أوردت المادة 05 يجب إيداع تقرير محافظ الحسابات بمقر الشركة أو مقر المديرية الإدارية للشركة المعنية، وذلك حسب أحكام القانون التجاري؛

ثانيا: المادة 06 أنه يجب عرض تقرير محافظ الحسابات على الجمعية العامة أو جهاز التداول المؤهل خلال خمسة عشر(15) يوم قبل تاريخ انعقادها؛

ثالثا: يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد التقرير تحت تصرف محافظ الحسابات قبل خمسة وأربعين(45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة"[3].

---

[1] نور الهدى عليوة، مرجع سبق ذكره، ص:56.

[2] المرسوم التنفيذي رقم11-202، المؤرخ في:23 جمادى الثانية 1432 الموافق ل: 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال آجال إرسالها، ج ر، العدد 30، 2011، ص، ص: 20،19.

[3] مرسوم تنفيذي رقم 11-202، مرجع سق ذكره. ص:20.

الفرع الرابع: معايير التقرير في الجزائر

يترتب على المهام التي حددتها المادة **23** من القانون **01/10**، إعداد التقرير كتابيا يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية ونتائج النشاط للشركة أو الهيئة يقدمها للجمعية العامة للمساهمين، وسنتناول من خلال هذا الفرع معايير تقارير محافظ الحسابات المعمول بها في الجزائر والتي حددها القرار المؤرخ في 24 جويلية 2013، كما يلي[1]:

أولا: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات يتمحور هذا التقرير حول جزئيين: الأول التقرير العام للتعبير عن الرأي، الثاني المراجعات والمعلومات الخاصة

1. **التقرير العام للتعبير عن الرأي**

✓ **مقدمة:** في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بـــ:

أ. التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه؛

ب. التعريف بالكيان المعني،

ت. ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية؛

ث. الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان؛

ج. التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية؛

ح. التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية؛

خ. تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء

✓ **الرأي حول القوائم المالية**

يقوم المحافظ ضمن هذا الجزء بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع التوضيح أن الأشغال التي انجزها تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية، يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية الذي يمكن أن يكون، حسب الحالات التالية:

أ. **رأي بالقبول (بدون تحفظ)**

[1] قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد معايير تقرير محافظ الحسابات، ج ر، العدد 24، المؤرخة في 30 أبريل 2014، الفصل لأول.

يتم التعبير عنه من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة.

ب. رأي بتحفظ (أو تحفظات)

يتم التعبير عنه من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة العمليات المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها مع تقدير حجمها إذ أمكن قصد إبراز تأثير حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

ت. رأي بالرفض

يتم التعبير عن هذا الرأي من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفض المصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

ث. فقرة الملاحظات

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، وفي حالة وجود الشكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية، يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية

2. المراجعات والمعلومات الخاصة

يتمحور هذا الجزء حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

_ الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة؛

_ المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية؛

_ المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل أقصاه (45) يوما من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل، ويجب أن يتطابق تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة"[1].

ثانيا: معيار تقرير عن الرأي حول الحسابات المدمجة

[1] قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، الفصل 1، الجزء الأول مرجع سق ذكره.

"يتم اعداد هذا التقرير، وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية، لا يختلف هذا التقرير عن التقرير العام في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات

يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية والتقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة.

ثالثا: معيار التقرير حول اتفاقيات المنظمة

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص اتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

رابعا: معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس(05) أو عشر(10) تعويضات

يتم من خلال هذا المعيار إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة(05) أو(10) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للشركة، ويتضمن هذا الكشف:

_ التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفتها، باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية

_ التعويضات المدفوعة للأشخاص الاجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الشركة المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج

يتأكد محافظ الحسابات من أن المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا، ويعد التقرير الخاص للمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية المشار إليها أعلاه.

خامسا: معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

تتمثل الامتيازات الخاصة، النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الشركة في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة، تعد الشركة كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته"[1].

سادسا: معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات 05 الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية

[1] قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، الفصل 2، 3، 4، 5، مرجع سق ذكره.

" يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بالتدخل فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية، للسنوات 05 الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في الشركة الأخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من 05 ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات

يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى 05 السنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية

- ✓ النتيجة قبل الضريبة؛
- ✓ الضريبة على الأرباح
- ✓ النتيجة الصافية
- ✓ عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي
- ✓ النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية
- ✓ مساهمات العمال في النتيجة

سابعا: معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى التقرير الخاص

عندما تقوم الشركة بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومات المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل شركة للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه، ويتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الشركة وليس الإجراءات في حد ذاتها.

يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول لإجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

- ✓ عنوان التقرير، المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته؛
- ✓ فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الشركة؛
- ✓ خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الشركة"[1].

ثامنا: معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

" يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات

[1] قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، الفصل 6، و7، مرجع سق ذكره.

بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاط وكذا محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الاحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدي والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما: مؤشرات ذات طبيعة مالية، ومؤشرات ذات طبيعة عملية، ومؤشرات أخرى

تاسعا: معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية تحديد كيفيات التطبيق التي تخص محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يجوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات

عاشرا: معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

يهدف هذا المعيار إلى التعرف بالمبادئ الأساسية وتحديد التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، في أحكام المادة 700 فقرة 3 من القانون التجاري عند رفع رأس المال الاجتماعي وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، لاسيما المعلومات التالية:

- ✓ التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المقدمة؛
- ✓ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب؛
- ✓ استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال

لا يصرح محافظ الحسابات بملائمة عملية رفع رأس المال"[1].

الحادي عشر: معيار التقرير المتعلق بعملية خفض رأس المال

[1] قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، 8، 9، 10، مرجع سق ذكره.

" يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يخص رأس المال، لاسيما المعلومات التالية:

- ✓ التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- ✓ فقرة حول الفحوصات المنجزة؛
- ✓ خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال

لا يصرح محافظ الحسابات بملائمة عملية تخفيض رأس المال.

الثاني عشر: معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم المنقولة أخرى

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقريرين الأول يقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي، والثاني تقرير تكميلي حيث يحتوي الأول على المعلومات التالية:

- ✓ التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- ✓ فقرة حول الفحوصات المنجزة؛
- ✓ إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة؛
- ✓ استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء، بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها؛
- ✓ الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار؛
- ✓ يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص؛
- ✓ يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

أما التقرير التكميلي يحرره محافظ الحسابات بعد الانتهاء من عملية المراجعة ويبين من خلاله:

- ✓ يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة"[1]؛
- ✓ يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها أو لا؛
- ✓ يدلي برأيه، بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

الثالث عشر: معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

[1] قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، الفصل 11، 12، مرجع سق ذكره.

" يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير بمناسبة قرار مرتقب لدفع تسبيقات على أرباح الأسهم، يتضمن لاسيما البيانات التالية:

- ✓ أهداف تدخل محافظ الحسابات
- ✓ الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ التسبيقات؛
- ✓ خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة

ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه السنة بالتقارير.

الرابع عشر: معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم، يتضمن لاسيما المعلومات التالية:

- ✓ فقرة حول الواجبات المنجزة؛
- ✓ خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكيد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأسمال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة.

الخامس عشر: معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

يلزم محافظ الحسابات بالحاق تقرير العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة، خلا الدورة وذلك لاسيما بإبراز:

- ✓ الاسم والمقر الاجتماعي
- ✓ رأس المال الاجتماعي؛
- ✓ الحصة المكتسبة من رأس متال الكيان؛
- ✓ تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء"[1].

المبحث الثاني: إعداد تقرير محافظ الحسابات

سنقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى مكتب محل الدراسة والمتمثل في مكتب محافظ الحسابات من خلال تعريفه، وتقديم هيكله التنظيمي، والخدمات التي يقوم بها

المطلب الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية

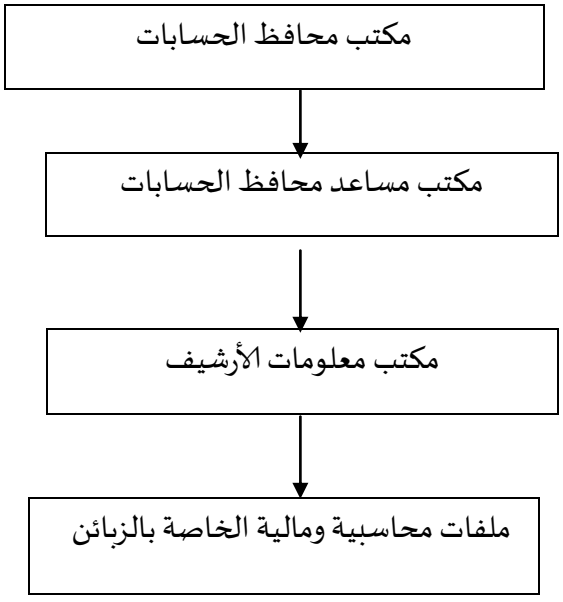
[1] قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، الفصل 13، 14، 15، مرجع سق ذكره.

إن مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة الميدانية متواجد شارع رقم 14بن قادة طيب ولاية مستغانم وقد زاول نشاطه سنة 2010 ويتمتع صاحبه بالاعتماد التالي:

- محافظ حسابات ومحاسب معتمد وفقا للقانون رقم **91/ 08** المؤرخ في 2004/06/22 الصادر عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر، يقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر ب: **12000.00دج** لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وهنا يصبح مسجلا في جدول الغرفة الوطنية.

يتميز المكتب بالجدية والانضباط والالتزام في الخدمات التي قدمها ويقدمها لزبائنه هي ذات جودة عالية كما قام صاحب المكتب بالتربص الميداني لدى رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين وفيما يلي نبين تقديم الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:

الشكل رقم(1.3): مخطط مكتب محافظ الحسابات.



المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب

إن المكتب ينشط في ميدان المحاسبي والمالي بحيث يقوم:

- ✓ إن مكتب المحاسبة مجهز بوسائل الإعلام الآلي، حواسيب مزودة ببرنامج للمحاسبة (logiciel de Comptabilité) برامج أخرى مثل(Execl.Word) ويمكن لبرنامج المحاسبة أن يضم عد ملفات، ما يسمح بمسك محاسبة عدة أشخاص طبعيين كالمحامي، والصيدلي، وأشخاص معنويين كمؤسسات، قد يكون ملف الزبون مقاول أشغال عمومية، مؤسسة نقل، مصنع إنتاجي، تاجر جملة، والتصريحات الجبائية الشهرية، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية.
- ✓ كما يقوم بعملية المراقبة القانونية المستقلة، وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الادارة الخاص بالتسيير وذلك دون التدخل في التسيير.

المطلب الثالث: تعريف الشركة

وضع محافظ الحسابات تحت تصرفنا الملف الخاص بشركة ذات مسؤولية محدودة**x"**،

تم تأسيسها في: 2003/11/10، يبلغ رأس مالها: **90.000.000 دج**، منذ 2010/03/4، حسب العقد القانوني تتكون من شريكين كل ساهم بمبلغ معين.

- ✓ **مهمة محافظ الحسابات**

يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية التامة داخل الشركة، حيث يمارس نشاطه تحت سلطته، بعد اتفاق مجلس الإدارة على تعيينه، يقوم المجلس بإرسال رسالة طلب تعين محافظ الحسابات، لاقتراح عليه عمل محافظ الحسابات لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وينتظر منه القبول؛

بعدها يقوم محافظ الحسابات بالرد عل الرسالة إما بالقبول أو الرفض، وفي حالة القبول لا يستطيع التوقف أو الانسحاب من العمل قبل 3 سنوات، إلا إذا حدث شيء مفاجئ أو عائق يعيق مهمته؛

المطلب الرابع: إعداد تقرير محافظ الحسابات

مرحوم محمد علاء الدين

محافظ حسابات

رقم 14 طريق بن قادة طيب
مستغانم
الهاتف/ الفاكس: 045.42.75.57

إلى السيد المدير
"x" الشركة ذات مسؤولية محدودة
سيدي عثمان صيادة

الموضوع: تقرير عام لمحافظ الحسابات

سادة:

نتشرف بأن نرسل لك التقرير العام عن محافظة الحسابات، في فترة 2016/01/01 إلى 2016/12/31؛
تم تنفيذ ضوابطنا وفقا للقواعد والإجراءات العادية المتعلقة بمعايير التقرير؛
تم تخطيط ملف المراقبة لدينا في بعض الأحيان من خلال صيغة المسح، وأحيانا عن طريق العينة؛
ولهذا الغرض نود أن نشير بأننا تحت تصرفكم الكامل لأية معلومات التي يمكنكم أن تسأل على محتوى هذا التقرير العام؛
تقبلوا، السادة، تعبير عن التزامنا كامل الاعتبار.

أعددت في: 2017/06/13

محافظ الحسابات

2 _ عرض الشركة:

التسمية:

الشركة تسمى شركة ذات مسؤولية محدودة"X "، تقع مقابل سوق الجملة سيدي عثمان صيادة مستغانم،

لرأسمال اجتماعي، قدره 90.000.00 دج.

النظام الأساسي:

- ✓ عقد التوثيق من 2003/11/10

إنشاء الشركة ذ م م "X"، لرأس مال اجتماعي ب: 10.000.00 دج.

- ✓ عقد التوثيق من 2008/02/13

تعديل الموضوع الاجتماعي

- ✓ عقد التوثيق من 2010/03/04

زيادة في رأس المال الاجتماعي إلى 90.000.000 دج، تعديل الموضوع الاجتماعي.

رأس المال الاجتماعي

رأس المال الاجتماعي لشركة ذ م م يتم تقييمه ب: 90.000.000 دج، مكون من 488.000 حصة اجتماعية بمبلغ 1000دج للوحدة، موزعة على المساهمين كما هو مفصل:

أسماء المساهمين	عدد الحصص الاجتماعية	القيمة الاسمية "دج"	رأس المال الاجتماعي " دج"
المساهم A	79.000	1000	**79.000.000**
المساهم B	11000	1000	**11.000.000**
المجموع	**90.000**	**1000**	**90.000.000**

عنوان المقر الاجتماعي:

مقابل سوق الجملة سيدي عثمان صيادة مستغانم

3 _ تقرير المصادقة على حسابات الشركة

1.3) _ تحليل التغيرات الرئيسية المحاسبية والمالية

1.1.3) _ البيانات المحاسبية والمالية للهياكل الأساسية للشركة

2.1.3) _ عملية تدقيق الشركة

3.1.3) _ الملاحظات التي المستنتجة

2.3) _ المصادقة على الحسابات الاجتماعية للسنة المالية 2016

1.3) _ تحليل التغيرات الرئيسية المحاسبية والمالية للسنة المالية 2016

1.1.3) _ البيانات المحاسبية والمالية للهياكل الأساسية للشركة

البيانات المحاسبية والمالية للهياكل الأساسية للشركة ذم م ، توقفت في 2016/12/31، بشكل تخطيطي على النحو التالي:

- **الميزانية المحاسبية**

الميزانية المحاسبية لسجلات الشركة، تسجل في أصولها وخصومها في المعلومات ادناه:

أصول = خصوم = 838.307.269,00 دج

- **نتيجة السنة المالية**

تكون النتيجة الجبائية للسنة المالية مساوية للنتيجة العادية قبل الضرائب للسنة المالية كما يلي:

النتيجة العادية قبل الضرائب = 24.878.889,00 دج

- **النتيجة الصافية للسنة المالية**

بعد خصم الضريبة على أرباح الشركات التي تبلغ 6.346.090,00 دج، النتيجة العادية قبل الضرائب للسنة المالية المقدرة ب: 24.878.889,00 دج، النتيجة المحاسبية للسنة المالية يقدر ب: 18.532.799,00 دج.

2.1.3) _ عملية تدقيق الشركة

تتم عملية مراقبة حسابات الشركة ذم م "X" في الفترة 2016/12/31 على النحو التالي:

- تحديث الملف الدائم
- فتح ملف العمل الخاص بالسنة المالية

في نهاية العمل، للتحقق الذي يغطي جميع البيانات المالية لملف العمل الذي تم فتحه، من الضروري تقديم ملاحظات مختلفة سواء في الشكل أو المضمون.

3.1.3) _ الملاحظات المستنتجة

- ملاحظات على الشكل

1_ التنظيم وجهاز الرقابة الداخلي:

تجدر الإشارة إلى أنه من أجل تحسين إدارة الشركة، يجب على الإدارة اعتماد دليل الإجراءات التسيير لتعزيز نظام الرقابة الداخلية؛

إجراءات التسيير يجب أن تستند إلى خطة الحسابات الداخلية بالطريقة التي تعمل بها الحسابات وكذلك دليل ومبادئ المحاسبة وفق للنظام المحاسبي والمالي.

- ملاحظات على المضمون

هذه المرحلة، فإننا نقدم لكم البيانات أدناه، حسب البند الرئيسي في الميزانية وجدول حساب النتائج، وفق للإطار المحاسبي المنصوص عليه في أحكام المرسوم في 2008/07/26، المتعلق بتطبيق قانون 11/07، بشأن نظام المحاسبة المالية.

- ✓ كتلة الأموال الخاصة

إن حقوق المساهمين المدرجة في الميزانية لشركة ذم م ، مغلقة في 2016/12/31 مفصلة على النحو التالي:

رقم الحساب	التسمية	المبالغ	الرصيد
101000	رأس المال الصادر	90.000.000,00	**رصيد دائن**
106100	احتياطي قانوني	3.102.994,57	**رصيد دائن**
112000	ترحيل من جديد	58.956.907,08	**رصيد دائن**
120000	النتيجة الصافية للسنة	18.532.799,00	**رصيد دائن**
المجموع		170.592.701,65	**رصيد دائن**

وتظهر دراستنا وتحليل هذه الحسابات، من جانبنا الملاحظات التالي:

- ❖ الحساب (101500)، مساهمات الشركاء

يجب أن تكون مفصلة في العديد الحسابات الفرعية، وفقا لمساهمة كل شريك، على النحو المنصوص عليه في النظام الأساسي للشركة.

✓ **كتلة الأصول غير الجارية**

كتلة غير الأصول الجارية لشركة ذ م م، يتم تخطيطها 2016/12/31، على النحو التالي:

رقم الحساب	التسمية	المبالغ	الإهتلاك	القيمة الصافية
204000	برمجيات الإعلام الآلي	125.000,00	125.000,00	_
211000	أراضيMSB	716.9840,60	_	7.169.840,60
21101	أراضي MASRA	10.560.000,00	_	10.560.000,00
213100	بناءات MSB	428.325.548,38	181.460.504,49	246.865.043,79
213200	بناءات MASRA	185.965.927,33	37.447.337,25	148.518.590,08
215100	معدات وأدوات	245.557.884,50	224.469.554,86	21.088.329,64
188200	معدات النقل	28.918.302,22	28.918.302,24	_0,02
188300	معدات مكتب	5.126.840,24	4.461.805,13	565.035,11
218400	التهيئة والتركيب	462.730,00	314.882,50	147.847,50
218500	مرافق اجتماعية	2.033.640,60	1.347.406,22	686.234,38
221000	أراضي ممنوح امتيازها	7.244.815,50	_	7.244.815,50
232001	التثبيتات الجاري إنجازهاMASRA	91.885.919,36	_	91.885.319,36
238100	التسبيقات والحسابات عن طلبيات التثبيتات	7.244.815,50	_	7.244.815,50
261000	سندات الفروع المنتسبة	27.280.162,20	_	27.280.162,20
27510	الضمانات المدفوعة	1.640.089,04	_	1.640.089,04
138000	المنتجات والأعباء الأخرى المؤجلة	9.756.934,05	_	9.756.934,05
المجموع.		1.059.297.849,52	478.544.792,79	580.753.056,73

دراسة وتحليل حسابات مختلفة من الأصول غير الجارية تكشف من جانبنا ملاحظات التالية:

❖ **عمليات الجرد**

في نهاية كل سنة مالية تضع الشركات جرد شامل ومفصل للتثبيتات العينية، ويجب الاحتفاظ بملفها باستمرار،

سيحدد الجرد وجهة الأصول التي تمتلكها الشركة، فضلا عن تلك المملوكة بشكل قانوني وتستغلها الشركات الأخرى في المجموعة.

✓ كتلة المخزونات

كتلة المخزون التي تظهر في الميزانية مغلقة عند 12/31/ 2016، مفصلة على النحو التالي:

رقم الحساب	التسمية	المبالغ (دج)
310000	مخزونات المواد الأولية الخام	5.367.129,00
310001	المخزون المحسن	1.337.944,56
31002	مخزون الخيوط	9.300,00
326001	تغليفات أكياس 50 كلغ	872.859,45
326002	تغليفات أكياس 25 كلغ	145.212,14
326003	تغليفات أكياس 01 كلغ	151829,60
326004	تغليفات أكياس 10 كلغ	712.404,00
326005	تغليفات	5.400311,82
المجموع		13.996.990,77

مرة أخرى، نود نشير بأن الكيان في التزام ب:

_ تحديد طريقة جرد المخزون المعتمدة بين الطريقتين المعتمدتين التي يتيحها النظام المحاسبي والمالي (الجرد الدائم، الجرد المتناوب).

_ تحديد طريقة رصد تدفقات المخزون (FIFO/ CMP)

_ تحديد طريقة إجراءات لمعالجة الفروق في المخزون.

✓ كتلة المستحقات والوظائف المماثلة

يتم بيان الذمم المدينة والاستخدامات، الظاهرة في الميزانية لشركة ذ م م، المغلقة عند 2016/12/31، على النحو التالي:

رقم الحساب	التسمية	المبالغ
41100	الزبائن	20.723.867,00
409121	موردون مدينون	505.452,08
409130	التسبيقات والمدفوعات على الحساب مخزون	113.700,60
409160	التسبيقات والمدفوعات على الحساب خدمات	309.137,24
409400	التسبيقات والمدفوعات	1.750.000,00
455200	شركاء الحسابات GISB à MSB	67.032.999,09
455210	شركاء الحسابات " B "	19.800.000,00
445220	شركات الحسابات الجارية	124.000.000,00
467700	حسابات أخرى دائنة	200.000,00
455660	رسم قيمة مضافة قابلة للخصم على السلع _ خدمات	8.181793,42
المجموع		242.616.949,43

إن عمليات المراقبة على مستوى هذا لعنوان تكشف من جانبن الملاحظات التالية:

_ تسوية رصيد حساب الرسم على القيمة المضافة سلع/ خدمات حساب " 445660"، مع آخر عائد ضريبي " G50"للسنة المالية2016.

_ من لضروري أن نذكر بالتفصيل حساب 455" الحساب الجاري للشركاء" المعروض في 2016/12/31، رصيد مدين، في العديد من الحسابات الفرعية اعتمادا على مساهمة كل شريك، كما هو منصوص عليه في النظام لأساسي للشركة.

5 _ حسابات الخزينة

الأموال المتاحة في 2016/12/31، تعكس رصيد مدين، الذي يبلغ 940.271,00 دج، مفصل على النحو التالي:

رقم الحساب	التسمية	المبالغ
512200	حساب البنك1 BNA	78.770,86
512201	حساب البنك2 BNA	549.586,15
542046	الصندوق	344.904,78
542000	اعتمادات البنك	32.990,93 _
المجموع		**940.271,00**

إن عمليات مراقبة على مستوى هذا العنوان تكشف لنا عن الملاحظات التالية:

_ يجب تحديث بيانات التسوية المصرفية

_ في نهاية السنة المالية لابد من توقيف الصندوق، ووضع محضر وبيان الخروج النقدي.

6 _ الخصوم الجارية

إن الخصوم الجارية للشركة ذ م م، يلاحظ في 2016/12/31، رصيد دائن، مفصل كما يلي:

رقم الحساب	التسمية	المبالغ
401300	موردو المخزونات	22.482.041,25
401600	موردو الخدمات	44.659.609,45
404000	موردو التثبيتات	88.291.475,37
408300	موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها/ مخزونات	864.082,70
408600	موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها/ خدمات	12.805.909,78
444	الضرائب	7.859.436,00
	ديون أخرى	214.164.445,00
512100	بنك1 BEA	50.605.465,10
512200	بنك2 BEA	1.782.102,09
519000	المساهمات المصرفية	224.200.000,00

الضوابط التي تتم على مستوى هذا العنوان لا تكشف من جانبنا عن أي ملاحظات مهمة.

2.3) _ المصادقة على حسابات الاجتماعي للسنة المالية 2016

عبد التحقيقات ومراقبة المؤسسة والاشراف على القوائم المالية للسنة المالية 2016، من طرف محافظة الحسابات، التي تتم وفق للعناية الواجبة العادية أي مطابقة للقانون، وفي عض الأحيان طريقة منهجية، وأحيانا على شكل عينات استثناء الملاحظات والتحفظات المذكورة أعلاه، لا تتضمن اقصاء، يمكننا في رأينا أن نستنتج أن حسابات شركة ذ م م، توقفت في 2016/12/31، وأن مجموع الأصول يساوي مجموع الخصوم عند مبلغ: **838.307.269,00 دج** ، صادقة ومنظمة وأعطت صورة صادقة عن وضعية الشركة.

4_ التحقيقات الخاصة

1.4) _ تقرير خاص عن إجراءات الرقابة الداخلية (الفصل 07)، توقفت في 2013/06/24، تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات

2.4) _ تقرير خاص على المبلغ الإجمالي لأعلى 05 أجور

3.4) _ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة ل

لمستخدمين

4.4) _ تقرير خاص شأن التحقق من صدق المعلومات الواردة في تقرير التسيير

5.4) _ معيار خاص حول تطور نتيجة 05 سنوات الأخيرة للسنة المالية

6.4) _ تقرير خاص على صافي أصول الشركة (المادة 589 من القانون التجاري).

1.4) _ تقرير خاص عن إجراءات الرقاة الداخلية (الفصل 07)، توقفت في 2013/06/24، تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات

الشركة لم تقدم لنا أي تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية ومن ذلك لا يمكن التعبير عن رأينا فيه.

2.4) _ تقرير خاص على المبلغ الإجمالي لأعلى 05 أجور

وفيما يتعلق الأجور المخصصة لأفضل 05 أجور في الشركة، لم يقدموا لنا أي وثيقة يمكننا التعيير عن رأينا بشأنها.

3.4) _ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

أما النسبة للتقرير الخاص حول المزايا الخاصة الممنوحة للمستخدمين، فإن الشركة لم تقدم لنا أي وثيقة يمكننا التعبير عن الرأي عنها

4.4) _ تقرير خاص شأن التحقق من صدق المعلومات الواردة في تقرير التسيير

محتوى تقرير التسيير في رأينا، وضع حالة الشركة د م م ونشاطها في الفترة 2016/01/01 إلى 2016/12/31، كما يظهر في القوائم المالية المنتهية في 2016/12/31

5.4) _ معيار خاص حول تطور نتيجة 05 سنوات الأخيرة للسنة المالية

نتشرف أن نلفت انتباهكم إلى نتائج شركة ذات مسؤولية محدودة، خلال 05 سنوات الماضية

التسمية	السنة المالية	المبالغ
النتيجة الصافية	2011	
النتيجة الصافية	2013	
النتيجة الصافية	2014	7.090.262,00
النتيجة الصافية	2015	12.132.602,00
النتيجة الصافية	2016	18.532.799,00

6.4) _ تقرير خاص على صافي أصول الشركة (المادة 589 من القانون التجاري).

وفقا للمادة "589" من القانون التجاري، فإن أصول الشركة ذ م م يقدم في 2016/12/31 رصيد إيجابي من التالي:

الأصول الصافية = 170.592.701,00 + دج

أعدت في: 2017/05/26

محافظ الحسابات

خلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل لخطوات محافظ الحسابات، أهمها قبول التوكيل، لحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، ثم تقييم نظام الرقابة لداخلية، ثم مرحلة أخيرة إعداد التقرير الذي يعبر فيه حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

كما تضمن المبحث الثاني دراسة حالة المتمثلة في شركة ذات مسؤولية محدودة، لتقرير محافظ الحسابات الخاص الشركة لسنة 2014، وذلك للتأكد من القيم والمبالغ المسجلة بالقوائم المالية، أنها تعبر بصدق عن شرعية التسجيلات المحاسبية كما هو مسجل ضمن القوائم المالية، وكذلك التأكد من التسجيل المحاسبي ومدى تطابقه مع القوانين المعمول بها في المراجعة، حيث تمت المصادقة بتحفظ في هذا التقرير.

وفي الأخير يمكن القول إنه لا يوجد أي إثبات قاطع يتضمن صحة والمصداقية في حسابات الشركة فالتصديق الذي هو يمثل نتيجة أعمال محافظ الحسابات، عبارة عن تعبير لاعتقاد رأي شخصي للمحافظ.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

للمراجعة الخارجية أهمية بالغة في خلق اعتقاد رشيد وثقة في المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية، وذلك من خلال الادلاء بحكم انتظامها وصدق الحسابات السنوية وإعطاء الصورة الوفية للحالة المالية للمؤسسة

أوجب المشرع الجزائري إلى تعيين محافظ الحسابات كممثل قانوني ومحاسبي مستقل على المؤسسة محل الدراسة وذلك من أجل العمل على إثبات شرعية وصدق حسابات المؤسسة، وفق معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر، وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا علاقة مهنة محافظ الحسابات بالمراجعة الخارجية، باعتبار المهنة تقوم على مجموعة من المعايير، حتى يقوم محافظ الحسابات بعمله على أحسن وجه، وإيصال تقريره إلى مستخدمي القوائم المالية، مما يزيد من اطمئنانهم فهذا السبب أدى إلى زيادة الحاجة إلى مراجعة القوائم المالية. كما أوجب عليهم المشرع حماية لمصالح الشركة الخاضعة لرقابتهم بكتمانهم للمعلومات التي يطلعون عليها أثناء أدائهم لمهامهم للمعلومات التي يطلعون عليها أثناء أدائهم لمهامهم فيها، وهو الأمر الذي ترجمه من خلال نصه على التزام محافظ الحسابات بالسر المهني.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع، توصلنا للنتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة مع مجموعة من التوصيات وآفاق الدراسة

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:" عملية المراجعة الخارجية لها دور جوهري في تحقيق أهداف المؤسسة، حيث تحتاج إلى توافر صفات ذاتية ومهارات شخصية ومعرفة واسعة، وإلمام تام بمجموعة من معايير المراجعة المتعارف عليها".

حيث تعتبر عملية المراجعة الخارجية من أهم الأنشطة والوظائف من خلال التأكيدات التي تقدمها حول صحة وسلامة المركز المالي للمؤسسة، ولذلك قد التزمت المؤسسات بالمراجعة الخارجية نظرا لأهمية مخرجات هذه العملية التي تتمثل في التقرير العام الذي تستفيد منه جهات عديدة داخلية وخارجية عن سياج المؤسسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

- **الفرضية الثانية:** "هناك العديد من الدراسات التي اهتمت بموضوع محافظ الحسابات والمراجعة الخارجية، وتم ملاحظة ذلك من خلال تخصيص الفصل الثاني للدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع دراستنا، وهنا نكون قد أثبتنا بأن هذه الفرضية صحيحة.

الفرضية الثالثة: إن اعتماد محافظ الحسابات مسلك أثناء أداء مهامه يمكن أن يسهل عمله

يتبع محافظ الحسابات منهجية لتحقيق أهداف قيامه بالمهمة، والتي تتلخص في أربعة مراحل والتي تساعده على فهم ومعرفة كاملة بالمؤسسة، وإبداء رأيه على وضعيتها. حيث تبدأ بقبول المهمة، حصول على معرفة عامة حول المؤسسة، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية لها الذي يبين لنا نقاط القوة ونقاط الضعف، والذي يساعده لانتقال إلى مرحلة فحص الحسابات والتأكد من خلوها من الأخطاء والغش ثم تأتي المرحلة الأخيرة ألا وهي مرحلة إعداد تقرير محافظ الحسابات الذي يبدي فيه رأيه الفني حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

النتائج:

أسفرت هذه الدراسة على مجموعة من النتائج أهمها:

_ محافظ الحسابات هو من يقوم بالمراجعة الخارجية

_ اتضح لنا أن للمراجعة الخارجية دور هام في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات من خلال عملية التدقيق والفحص وكذا نظرا للمعلومات والخدمات التي تقدمها العملية لمستخدمي التقارير المالية من خلال اتخاذ القرارات.

_ مهنة المراجعة الخارجية عملية منتظمة وهادفة تسعى لتمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وشرعية القوائم المالية

_ ما يميز المراجعة الخارجية أنها تؤدي بمعرفة شخص مؤهل، مدرب، مستقل، محايد ومسؤول مهنيا والسبيل إلى ضمان ذلك معايير المراجعة الخارجية

_ محافظ الحسابات شخص مهني مستقل يقوم بعملية مراقبة المؤسسات بصفة منتظمة من أجل إضفاء الموضوعية والمصداقية والشفافية على البيانات المالية المقدمة

_ يقوم محافظ الحسابات بمهنته وفق ما تتطلبه معايير المراجعة الخارجية

_ يعتبر محافظ الحسابات صمام الأمان في الشركة فعندما تخرج إدارة الشركة على أحكام القانون أو تخالف نظام الشركة الأساسي أو عندما يلاحظ تلاعبا في حساباتها أو يكشف أن ميزانيتها لا تعبر عن مركز الشركة المالي وأن الأرباح والخسائر لا تعطي صورة حقيقية للشركة عند نهاية السنة المالية، فعلى محافظ الحسابات أن يكشف عن هذه النتائج التي توصل إليها في تقريره إلى الجمعية العامة للمساهمين.

_الهدف من المراجعة الخارجية هو إعطاء رأي حول مدى مصداقية الحسابات والقوائم المالية

_ توجد مسؤوليات متعددة لمحافظ الحسابات وذلك حس الخطأ أو المخالفة التي قام بها سوء أثناء ممارسة المهنة أو في التقرير الذي يقدمه للأطراف المستخدمين له.

التوصيات:

انطلاقا من هذه الدراسة، فإنه يمكن تقديم مجموعة من التوصيات المتمثلة في:

_ أن يتم الربط بين واقع الميداني والنظري الذي يتطرق إليه الطالب خلال السنوات الجامعية
_ على محافظي الحسابات بذل العناية المهنية الواجبة من أجل الوصول إلى إبداء الرأي الفني المحايد، وتحقيق الجودة في الأداء
_ دعم المراجعين علميا من خلال الدورات التكوينية والأيام الدراسية لتجديد المعلومات ومواكبة التغيرات الحاصلة على المستويين المحلي والدولي
_ لابد من مواصلة تطوير مهنة محافظة الحسابات بالجزائر بما يتماشى والتطورات الدولية
في الختام نرجو أن نكون قد أنجزنا هذا البحث المتواضع وفقا لقواعد منهجية البحث العلمي والله الموفق.

آفاق الدراسة:

وفي الأخير لم يكن هذا الموضوع إلا دراسة مبسطة حول موضوع معمق، حيث يمكن اقتراح بعض المواضيع التي يمكن دراستها لاحقا:

_ أثر قانون 01/10 على مسؤولية محافظ الحسابات
_ محتوى تقارير محافظ الحسابات في ظل التشريع الساري المفعول في الجزائر
_ محافظ الحسابات في المؤسسة العمومية

كما أتمنى أن أكون قد أحطت بكل النقاط المهمة في هذا الموضوع، كما أرجو أن تكون هذه الدراسة دراسة قيمة.

المراجع

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1. أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون،2008، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة مصر.
2. حمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي،2002، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر.
3. خالد أمين عبد الله،2011، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2.
4. سلامة رأفت محمود، وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن،2011.
5. عاطف سواد،2009، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن
6. غسان فلاح المطارنة، 2009، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط2، الأردن.
7. محمد التهامي طواهر، 2003، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر.
8. محمد بوتين،2008، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 3، الجزائر

ثانيا: الأطروحات و الرسائل و المذكرات:

1. أحمد بالمومن، (2016/2015)، المدقق الخارجي وعلاقته بالمدقق الداخلي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، دراسة حالة: عينة من المدققين الخارجين والداخلين بولاية مستغانم، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، غ منشورة.
2. أوتلي صابرة، (2015/2014)، المصادقة على المعلومة المحاسبية ومسؤولية محافظ الحسابات، دراسة حالة لدى محافظ الحسابات، مذكرة ماستر في العلوم تجارية ومحاسبية، تخصص: محاسبة مراقبة وتدقيق، جامعة 20 أوت 1955سكيكدة، الجزائر، الموقع الالكتروني:
   http://fsecg.univ-skikda.dz/images/Memo/outili%20sabra.pdf:
3. إبراهيم منانة(2014-2015)، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة حمة لخضر الوادي، الجزائر، الموقع الالكتروني: http://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-139-1.pdfتاريخ الاطلاع: 2017/12/16
4. التجاني عمر، (2014/2013)، المراجعة الخارجية وفق النظام المحاسبي المالي، دراسة حلة عينة من محافظي الحسابات، مذكرة ماستر في العلوم التسيير، تخصص: تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، الموقع

الالكتروني: http://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-011-1.pdf، تاريخ الاطلاع: 2018/02/21.

5. براء الله ضياء الدين، (2017/2016)، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، دراسة لعينة من محافظي الحسابات وعض مؤسسات ولاية بولاية ورقلة، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة قاصدي مراح ورقلة، الجزائر، الموقع الالكتروني: https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/baraallah-dhyaadin.pdf ، تاريخ الاطلاع: 2018/04/11.

6. بسمة ملواح، (2016/2015)، مسؤوليات محافظ الحسابات على ضوء القانون 01/10 والممارسة الميدانية، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات من ولايتي ورقلة والوادي 2016، مذكرة لنيل الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الموقع الالكتروني: https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/mlauh-basma.pdf?idmemoire=54980 ، تاريخ الاطلاع: 2018/04/02.

7. بن الصديق محمد، (2014 /2015)، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، تخصص محاسبة، أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، الموقع الالكتروني: http://dlibrary.univ-boumerdes.dz:8080/bitstream/123456789/2181/1/BEN%20SEDDIK%20MOHAMED.pdf، تاريخ الاطلاع: 2018/02/18

8. بلعيد وردة، (2013 / 2014)، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة عينة من المراجعين والمحاسبين، مذكرة لنيل الماجيستر، تخصص علوم تجارية، فرع: دراسات مالية ومحاسبية، جامعة المسيلة، الجزائر، الموقع الالكتروني: http://these.univ-msila.dz/pmb/opac_css/doc_num.php?explnum_id=228 تاريخ الاطلاع: 2018/01/08

9. بلقاسم بعوج، (2013/ 2014)، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، الموقع الالكتروني: http://dspace.univ-biskra.dz:8080/jspui/bitstream/1.pdf ، تاريخ الاطلاع : 2017/12/12

10. بن دادة سعيد، (2013 -2014)، أثر تطبيق معايير المحاسبية الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة مقاصدي مرباح ورقلة، الموقع الالكتروني: https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/bendada-said.pdf، تاريخ الاطلاع: 2017/12/13

11. بن داود رقية، (2016/2015)، دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة (في ظل القانون 01/10)، دراسة ميدانية لمجموعة من محاسبين معتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الموقع الالكتروني:
https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/10778/1/Bendaoud-roukaya%20%20.pdf، تاريخ الاطلاع: 2018/04/12.
12. دراسة بن نعمة فاطيمة، تحت عنوان " دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2016.
13. بوخالفة حفيظة، (2013-2014)، المراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي، دراسة ميدانية لدى محافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الموقع الالكتروني:
http://dspace.univ-biskra.dz:8080/jspui/bitstream/1234567.pdf، تاريخ الاطلاع: 2018/12/28،
14. بوخالفة وسيلة، (2012 -2013)، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسية عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة (2008 -2012)، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجائية معمقة، جامعة مقاصدي مرباح ورقلة، الموقع الالكتروني: https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/1936/1/Boukhalfa_Wasila_eco.pd، تاريخ الاطلاع:2018/01/02
15. تتبيرت ريمة، (2016 -2017)، دور المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات، دراسة حالة، مذكرة لنيل شهادة الماستر علوم مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، الجزائر، الموقع الإلكتروني:
https://drive.google.com/file/d/1oNgEOk2V5lnogHcRusrTLOgHKaV6pVqq/view، تاريخ الاطلاع:2017/12/23 .
16. خراف سماح، (2015/2014)، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من جهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، دراسة استكشافية، مذكرة لنيل الماستر في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة مراقبة وتدقيق، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الموقع الالكتروني: http://fsecg.univ-skikda.dz/images/Memo/KHARAFE%20SAMAH.pdf ، تاريخ الاطلاع: 2018/04/11.
17. خلايفة ريحانة (2014 / 2015)، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، الموقع الالكتروني:
http://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-136-1.pdf ، تاريخ الاطلاع : 2018/02/28

18. زينب عون، (2015/2014)، الجانب العلمي لمراجعة الحسابات في ظل القانون 01/10، مذكرة لنيل ماستر، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الموقع الإلكتروني: http://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-051-1.pdf ، تاريخ الاطلاع: 2018/04/16

19. سايج فايز (2015/2014)، أهمية معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة البليدة2، الجزائر، الموقع الالكتروني: http://fsegc.univ-boumerdes.dz/images/PDF/PV-CSF/2017-2018/PV.CSF.07.3.2018.pdf، تاريخ الاطلاع: 2017/12/28

20. سليم كميليه،(2014/2013)، محتوى معايير المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماستر في ، تخصص: ، جامعة محمد خيضر بسكرة، الموقع الالكتروني: ، http://dspace.univ-biskra.dz:8080/jspui/bitstream.pdf ، تاريخ الاطلاع: 2017/10/22

21. شاشور مختاريه، (2016 – 2017)، تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير؛ جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، غ منشورة.

22. شريقي عمر، (2011 /2012)، التنظيم المهني للمراجعة .دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، الموقع الالكتروني:

http://www.univ-setif.dz/Tdoctorat/facultes/facultes/fseg/2013/CHERIGUI%20Omar.pdf، تاريخ الاطلاع : 2017/12/14.

23. شهرزاد الصغير، (2015/2014)، دراسة العوامل المفسرة لاستقلالية التدقيق الخارجي القانوني، دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والمحاسبين والمدققين الداخلين ولاية سكيكدة، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة مراقبة وتدقيق، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الموقع الالكتروني: http://fsecg.univ-skikda.dz/images/Memo/SEGHIR%20CHAHRA.pdf ،تاريخ الاطلاع: 2018/04/11.

24. شميريك محمد، (2016/2015)، دور المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) في اكتشاف الغش، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، مذكرة لنيل الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم غ منشورة

25. عبد الله سعيد أبو سرعة، (2010-2009)، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية دراسة حالة، مذكرة ماجيستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الموقع الالكتروني: .http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/رسالة-ماجستير-التكامل-بين-المراجعة-الداخلية-والمراجعة-الخارجية-عبد-السلام-عبد-الله-أبو-سرعة، تاريخ الاطلاع: 2018/04/13

26. عديلة لموسخ، (2014/2013)، دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة لمتعلقة محافظة الحسابات، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي جامعة الوادي الموقع الالكتروني، http://://www.univhttp-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-024-1.pdf

تاريخ الاطلاع: 2018/04/07.

27. عقيلة بوسماط، (2014 /2015)، المهام الدائمة لمحافظ الحسابات في ظل التشريع الساري المفعول في الجزائر، مذكرة لنيل الماستر، تخصص: تدقيق ومراقة التسيير، جامعة مستغانم، غ منشورة

28. قسوم فاطمية، تقييم جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات وفق القانون 01/10، دراسة عينة من محافظي الحسابات بالجنوب الشرقي، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائيه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، الموقع الالكتروني https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/guessoum-fatima.pdf?idmemoire=3501 ، تاريخ الاطلاع: 2018/03/03

29. لقيطي الأخضر، (2009/2008)، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، دراسة حالة من خلال استبيان، شهادة الماجيستر في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة باتنة، الموقع الالكتروني: http://dspace.univ-biskra.dz:8080/jspui/bitstream/123456789.pdf،تاريخ الاطلاع: 2018/02/21.

30. لنده قداري، (2015-2014)، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، دراسة ميدانية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر الوادي، الجزائر، الموقع الالكتروني: http://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-033-1.pdf، تاريخ الاطلاع: 2018/01/02

31. مباركة شتح، (2017/2016)، التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات ولايتي ورقلة والوادي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص: دراسات محاسبية وجائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، الموقع الالكتروني https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/chetah_mebarka.pdf.pdf، تاريخ الاطلاع: 2018/04/12.

32. مكاوي يوسف، (2012 -2013)، فعالية المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير: جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الموقع الالكتروني:

https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/MEKAOUI-YOUCEF.pdf ، تاريخ الاطلاع : 2018/01/02

33. نسرين حشيشي، (2011 / 2012)، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية . دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة لنيل ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، الموقع الإلكتروني: http://dspace.univ-km.dz/xmlui/bitstream/handle/123456789.pdf، تاريخ الاطلاع: 2018/02/14،

34. نور الهدى عليوة (2014 / 2015)، دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخـــصص، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر، الموقع الإلكتروني: https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/Alioua_Houda.pdf. ، تاريخ الاطلاع: 2018/04/21.

35. وفاء بن شريف، (2014 /2015)، أهمية تطبيق معايير المراجعة من قبل مراجع الحسابات، مذكرة ماستر، تخصص: دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الموقع الالكتروني: https://drive.google.com/file/d/1oNgEOk2V5lnogHcRusrTLOgHKaV6pVqq/view، تاريخ الاطلاع: 2017/12/12

ثالثا: الأواق البحثية (المجلات)و المداخلات (الملتقيات)

1. عبد العالي محمدي، مداخلة حول دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني لمحافظ الحسابات وتكييفه مع النظام المحاسبي والمالي جامعة محمد خيضر بسكرة، يوم 07/06 ماي,2012.
2. فاتح سردوك، دراسة تحليلية لفجوة التوقعات ببيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه خيضر، الوادي، الجزائر، العدد 9، ديسمبر 2015.

رابعا: المراسيم والقوانين و اللوائح

1. المرسوم التنفيذي رقم **202/11** مؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال اجال إرسالها
2. المرسوم التنفيذي رقم11-202، المؤرخ في:23 جمادى الثانية 1432 الموافق ل: 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال آجال إرسالها، ج ر، العدد 30، 2011، ص، ص: 20،19.
3. المرسوم التنفيذي 32/11، المؤرخ في 2011/01/27، المتعلق تعيين محافظ الحسابات، ج ر، العدد 07، مؤرخة في 2011/02/01.
4. المرسوم التنفيذي 30/11، المؤرخ في 2011/01/27، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر، عدد 07، مؤرخة في 2011/02/01
5. القانون **08/91**، المتعلق شروط وكيفيات ممارسة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري، المؤرخ في 1991/05/01، ج ر، عدد 20، الجزائر.
6. القانون **01/10**، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/07/11، ج ر، عدد 42، الجزائر.
7. القانون التجاري، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

8. مقرر رقم SPM/94 /103، مؤرخ في 1994/02/02، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمراجع الحسابات، التوصية رقم 01، الاجتهادات الدنيا في إطار قول التوكيل والدخول إلى الوظيفة.

9. قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد معايير تقرير محافظ الحسابات، ج ر، العدد 24، المؤرخة في 30 أبريل 2014.

الملاحق

الملحق رقم 01: معايير التدقيق الجزائرية

NAA210	الاتفاق حول أحكام مهام التدقيق
NAA505	التأكيدات الخارجية
NAA560	الأحداث اللاحقة
NAA580	التصريحات الكتابية
NAA300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
NAA500	العناصر المقنعة
NAA510	مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية-
NAA700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية
NAA520	الإجراءات التحليلية
NAA570	استمرارية الاستغلال
NAA610	استعمال أعمال المدققين الداخليين
NAA620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

الملخص

تهدف المراجعة الخارجية إلى التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها لوضعية المؤسسة عن طريق إبداء رأي فني محايد حول تلك البيانات المدققة من طرف محافظ الحسابات، الذي يشترط أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وتأهيل علمي وخبرة مهنية، وذلك في إطار معايير المراجعة الموضوعة لتنظيم المهنة، كما أن مهنة المراجعة الخارجية _محافظة الحسابات_ في الجزائر تخضع للقانون 01/10 والذي حدد ونضم كيفيات ممارسة المهنية من خلال جملة من النصوص القانونية.

قمنا بدراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات ودراسة حالة شركة**"A "**،والتعرف على المنهجية التي يسلكها محافظ الحسابات حتى توصل إلى إبداء رأي نظيف حول القوائم المالية، خلصت دراستنا إلى أن: ما يميز المراجعة الخارجية أنها تؤدي بمعرفة شخص مؤهل، مدرب، مستقل، محايد ومسؤول مهنيا والسبيل إلى ضمان ذلك معايير المراجعة الخارجية. كما أن محافظ الحسابات هو من يقوم بالمراجعة الخارجية، كما اتضح لنا أنمهنة المراجعة الخارجية عملية منتظمة وهادفة تسعى لتمكين محافظ الحسابات من إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وشرعية القوائم المالية

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية _ محافظ الحسابات، الاستقلالية، مكتب محافظ الحسابات

Résumé

L'audit externe a pour objectif de vérifier la validité et la véracité des données comptables et financières et la mesure dans laquelle elles représentent le statut de l'établissement en exprimant une opinion technique neutre sur ces déclarations vérifiées par le Commissaire aux comptes,Qui doit être indépendant de l'institution et avec compétence professionnelle et qualification scientifique et expérience professionnelle, dans le cadre des normes d'audit pour l'organisation de la profession et la profession d'audit externe - le maintien des comptes en Algérie est régi par la loi 10/01 qui identifie et rejoint la pratique professionnelle par un certain nombre de textes juridiques

Nous avons mené une étude de terrain avec le Bureau du Le Commissaire aux comptes et l'étude du cas deSociété "A", et pour identifier la méthodologie utilisée par le Commissaire aux comptes pour arriver à une opinion claire sur les états financiers, notre étude a conclu que: Neutre et professionnellement responsable et la façon d'assurer que les normes d'audit externe. Le Commissaire aux comptes est un processus régulier et délibéré qui vise à permettre au Commissaire aux comptes une opinion neutre sur la véracité et la légitimité des états financiers.

Mots-clés : Audit externe _ Le Commissaire aux comptes, Bureau du Commissaire aux comptes