



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية المحاسبية

تخصص التدقيق و مراقبة التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : التدقيق و مراقبة التسيير

الشعبة : المالية و المحاسبة

دور محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة

دراسة حالة مؤسسة بيع و توزيع مواد البناء- EDIMCO -

تحت إشراف الاستاذ:

مقدمة من طرف الطالب :

معارفية الطيب

عياط مولاي دريس

أعضاء اللجنة المناقشة :

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
مناقشا	موزاوي عبد القادر	استاذ محاضر	مستغانم
رئيسا	بن زيدان ياسين	استاذ محاضر	مستغانم
مقررا	معارفية الطيب	استاذ محاضر	مستغانم

السنة الجامعية : 2019/2018

# الاهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهم الله عز وجل: " رَبِّ ارْحَمُهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا"

صدق الله العظيم

إلى من رأني قلبها قبل أن تراني عينها وغار القمر من نور وجهها

إلى من أمدتني بنبع الحنان وعلمتني سبل العطاء، إلى أغلى الغوالي،

وأجمل وردة في خيالي، أُمي الغالية

إلى والدي الغالي

إلى إخواني وأخواتي كل واحد بإسمه

إلى كل زملائي وزميلاتي وجميع من يعرفني من قريب أو من بعيد

أهديكم سلاما لورفع إلى السماء لكان قمرا منيرا ولو نزل إلى الأرض لكساه سندسا وحريرا

ولو مزج بماء البحر لجعل ملح أجاجا عذابا فراتا سلسبيلا

# الشكر والعرفان

نحمد الله حمدا كثيرا يليق بجلاله وكمال صفاته الذي وفقنا وأعاننا على إتمام هذه المذكرة

ونصلي ونسلم على من لا نبي بعده.

ولا يفوتنا أن نتقدم بالشكر والعرفان الى كل من ساعدنا وشجعنا ونخص بالذكر:

الأستاذ المشرف معارفية الطيب وكافة الأساتذة الذين ساندونا في مشوارنا الدراسي

بارك الله فيكم جميعا

# قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
-	الاهداء
-	التشكرات
-	الفهرس
-	قائمة الأشكال و الجداول.
أ-ج	المقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات</b>	
5	تمهيد الفصل.
6	المبحث الأول : الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات.
6	المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة.
6	اولا: مفهوم محافظ الحسابات.
6	ثانيا: شروط ممارسة المهنة.
7	المطلب الثاني: تعيين وموانع محافظ الحسابات.
7	اولا: تعيين محافظ الحسابات.
9	ثانيا: موانع تعيين محافظ الحسابات.
11	المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات .
11	اولا: مهام محافظ الحسابات.
12	ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات.
13	المبحث الثاني: منهجية مهمة محافظ الحسابات.
13	المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق.
13	اولا: خطة التدقيق.
15	ثانيا: برنامج التدقيق.
16	ثالثا: اوراق العمل.
17	المطلب الثاني: تجميع ادلة الاثبات.
17	اولا: طبيعة ادلة الاثبات
18	ثانيا: كفاية وملائمة ادلة الاثبات.
19	ثالثا: اجراءات الحصول على ادلة الاثبات.
22	المطلب الثالث: اعداد التقارير.
30	خاتمة الفصل.
<b>الفصل الثاني: المراجعة المحاسبية على شركات المساهمة</b>	
32	تمهيد الفصل .
33	المبحث الأول: شركات المساهمة.

33	المطلب الأول: تعريف شركات المساهمة.
33	اولا: احكام عامة.
33	ثانيا: تأسيس شركات المساهمة.
35	المطلب الثاني: النظام القانوني لشركات المساهمة.
37	المطلب الثالث: النظام المالي لشركات المساهمة.
39	المبحث الثاني: المراجعة المحاسبية.
39	المطلب الأول : اهداف المراجعة المحاسبية.
39	اولا: مفهوم المراجعة.
41	ثانيا: اهمية المراجعة.
42	ثالثا: اهداف المراجعة.
44	رابعا: انواع المراجعة.
45	المطلب الثاني: اوجه التشابه بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية.
46	المطلب الثالث: اوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية.
49	خلاصة الفصل.
<b>الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة توزيع وبيع مواد بناء -EDIMCO-</b>	
50	تمهيد
51	المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة توزيع وبيع مواد البناء "EDIMCO"
51	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة توزيع وبيع مواد البناء "EDIMCO"
52	المطلب الثاني: مهام و أهداف مؤسسة وطنية لتوزيع وبيع مواد البناء "EDIMCO"
53	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع وبنء مواد بناء "EDIMCO"
57	المبحث الثاني: آليات المراجعة الداخلية
57	المطلب الأول: سير عملية المراجعة الداخلية في مصلحة المالية والمحاسبة
59	المطلب الثاني: منهجية انجاز مهمة المدقق الخارجي في مؤسسة توزيع و بيع مواد البناء
63	المطلب الثالث: دراسة القوائم المالية في المؤسسة (الميزانية)
69	خلاصة الفصل .
71	الخاتمة العامة.
74	قائمة المراجع .
	قائمة الملاحق.
	الملخص

# قائمة الأشكال و الجداول والملاحق

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان	رقم
24	تقرير شهادة بدون تحفظ	(1-1)
25	تقرير شهادة بتحفظ	(2-1)
26	رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية	(3-1)
27	رفض الادلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة	(4-1)
28	غياب اتفاقيات او اتفاقيات غير مكثفة	(5-1)
28	اتفاقيات مبرمة اشثناء النشاط	(6-1)
52	الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع وبيع مواد البناء EDIMCO	(1-3)

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان	رقم
44	التطور التاريخي لاهداف عملية المراجعة	(1-2)
48	المقارنة بين المراجعة الداخلية و الخارجية	(2-2)

قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان	رقم
	الميزانية سنة 2017	01
	الميزانية سنة 2018	02
	تقرير	03
	تقرير	04
	تقرير	05

# مقدمة عامة

تمهيد:

تعتبر شركات الاموال المظهر الاكثر حداثة و معاصرة للتطور الاقتصادي ، و ذلك بخلاف شركات الاشخاص التي تطورت في المجتمعات القديمة

و تعتبر شركات المساهمة النموذج الامثل لشركات الاموال ، و لقد انتشرت هذه الشركات وعظمت اهميتها حيث سيطرت على النشاط الاقتصادي و اصبحت الاداة المثلى للراسمالية و افضل ثمرة قانونية للنظام الاقتصادي الحر و الذي تمكن بفضلها من التوسع داخل الدولة او خارجها، وقد تطورت هذه الشركة بتطور الثورة الصناعية و تمكنت بفضل قدراتها المالية من ان تتجاوز حدود الدولة الواحدة و لهذا اصبحت تسمى بالشركات متعددة الجنسيات

و تقوم شركات المساهمة على الاعتبار المالي و لا اهمية فيها على اعتبار الشخصي خلافا لشركات الاشخاص التي تعطي للشخص اهمية كبيرة، و لعل ما يؤكد كلامنا هو تلك الشركات الكبرى باختلاف اسمائها تسعى لجمع و استقطاب الاموال التي تقوم باستثمارها في مشاريع كبرى و ذلك بطرح أسهمها للإكتتاب و التداول على جمهور مستثمرين و المدخرين أو ما يسمى بالمساهمين . و من خصائصها مسؤولية الشريك تكون محدودة بحدود الحصة التي قدمها في رأسمال الشركة.

و بما أن نجاح اية شركة أو فشلها يرجع بالأساس إلى طريقة و أسلوب تسيرها، و إن تسيير الشركة يكون من طرف الشركاء باعتبارهم ملاكها و أصحاب رأسمالها ، فيقومون بتسييرها و إدارة اموالها ، و لكن حقوقهم و مصالحهم قد تضيق في حالة وجود سوء في التسيير ، من جهة اخرى شركات الاموال عموما شركات المساهمة خصوصا تعهد ادارتها الى جهاز خاص و التي عادة ما تكون من غير المساهمين او من بعضهم، و يرجع ذلك الى العدد الكبير من المساهمين الذي قد يصل الى الالاف منهم ، حيث لا يستطيع هذا الكم الهائل من المساهمين من تسيير الشركة و ادارتها، و من جهة اخرى نقص الخبرة و الكفاءة لدى معظمهم ذلك لان هذا النوع من الشركات يتطلب كفاءات و قدرات عالية لصعوبة و تعقد القواعد المعتمدة في تسييرها، وهذا الجهاز هو مجلس الادارة.

ولكن ما يجعلنا تلك الفضائح المالية التي ادت الى افلاس الكثير من الشركات العملاقة في العالم الذي يرجع الى سوء التسيير، و تغليب المسيرين لمصالحهم الشخصية على مصالح الشركة، و نظرا للحجم الكبير لشركة المساهمة و اهميتها فقد خصها المشرع الجزائري ب مراجعة داخلية و اخرى خارجية، حيث المراجعة الداخلية مبدئيا تعود للمساهمين انفسهم باعتبارهم اصحاب المصلحة في نجاح المشروع و عبر الجمعية العمومية على اعمال الادارة ، إلا ان هذه المراجعة غير فعالة نظرا لضخامة عدد المساهمين و عدم حضورهم الجمعيات العمومية، بالإضافة الى ان مراجعة دفاتر الشركة تتطلب خبرة فنية لا تتوفر في غالبية المساهمين.

اما المراجعة الخارجية فانها تمارس من القضاء الذي يحرص على مدى احترام شركات المساهمة للنصوص القانونية وقواعد القانون الجزائري، وذلك من قبل موظفين مخولين قانونا لمراقبة معاملات الشركات التجارية. وكذلك الاطلاع على مدى احترامها لقواعد التأسيس المنصوص عليها قانونا، وتكون كذلك عند الشركة و اعلان إفلاسها .

كما ان هناك نظام جديد لل مراجع ة الخارجية يعهد لأشخاص تتوافر فيهم المؤهلات الفنية اللازمة لأداء هذه المهنة وهم محافظي الحسابات، وهو موضوع دراستنا، من بينهم المشرع الجزائري الذي الزم شركات المساهمة بتعيين مختصين لممارسة هذه العملية، وهو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولياته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .

طرح الاشكالية:

ما مدى فعالية الرقابة التي يمارسها محافظ الحسابات في شركة المساهمة؟

و تتبلور تحت هذه الاشكالية عدة اسئلة فرعية:

- ✓ ماهو الاطار العام لمحافظ الحسابات ؟
- ✓ كيف تتم الراجعة المحاسبية في شركة المساهمة؟
- ✓ كيف يقيم محافظ الحسابات وضعية المالية لشركة EDIMCO؟

الفرضيات:

1. يتمتع محافظ الحسابات بالكفاءة والخبرة المهنية والاستقلالية التي تمكنه من ابداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية؛
2. تتم الراجعة المحاسبية في الشركات المساهمة عن طريق دراسة القوائم المالية؛
3. يقيم محافظ الحسابات الوضعية المالية للشركة توزيع وبيع مواد بناء EDIMCO من خلال الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة المراجعة الداخلية والبيانات المحاسبية.

اسباب اختيار الموضوع:

- × الحدائة النسبية للموضوع على مستوى البحث العلمي في الشركات الاقتصادية
- × الرغبة في التعرف على محافظ الحسابات وعلاقته بشركة المساهمة
- × الاهتمام الشخصي نظرا لارتباطه في مجال "التدقيق"

## اهمية الموضوع:

- ابراز اهمية مهنة محافظ الحسابات؛
- ضعف الكفاءة و الخبرة للمساهمين لمراجعة القوائم المالية مم يؤدي الى حتمية الاستعانة بمحافظ الحسابات في شركة المساهمة؛
- يعمل محافظ الحسابات على تقريب المساهمين من اموالهم في شركة المساهمة؛
- تقديم اطر معرفي نظري يكمن الاعتماد عليه مستقبلا لاعداد دراسات اوسع و أكثر دقة؛

## حدود الدراسة:

الحدود الزمنية: فترة الدراسة كانت لقوائم مالية لسنوات 2017 و 2018

الحدود المكانية: كانت الدراسة بفرع الشركة الاقتصادية لبيع وتوزيع مواد البناء EDIMCO.

## اهداف الموضوع:

- محاولة ابراز مهام محافظ الحسابات في شركة المساهمة؛
- اظهار الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة.

## منهج البحث:

من اجل الاجابة على الاشكالية المطروحة في بحثنا وجدنا انه من المناسب اتباع الاسلوب الوصفي والتحليلي في الجانب النظري ،ومن اجل دراسة حالة استعنا بمقارنة ما بين شركتين مساهمتين.

## تقسيمات الدراسة:

وقسمنا بحثنا الى مقدمة و ثلاث فصول و خاتمة

- ❖ الفصل الاول: محافظ الحسابات و مهامه ؛
- ❖ الفصل الثاني: شركات المساهمة؛
- ❖ الفصل الثالث: دراسة ميدانية لشركة توزيع وبيع مواد البناء – مستغانم-

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي

لمحافظ الحسابات

### تمهيد الفصل:

إن ظهور التطور العلمي أدى إلى تغير كل الأفكار والمبادئ الاقتصادية التي كانت سائدة قبل ذلك، من تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا فلم يعد للمالك أي دخل في تسيير المؤسسة بل له الحق في تعيين شخص مستقل يمثله في تدقيق حسابات المؤسسة، ومن هنا ظهر التدقيق مما أدى إلى ظهور محافظ حسابات.

إن محافظ المحاسبات يباشر مجموعة من الإجراءات الفنية يطل ق عليها التدقيق المحاسبي للمستندات والسجلات والقوائم المالية ليتمكن من ابداء رأيه الفني والمحايد عن مطابقة تلك البيانات.

مما سبق، تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

- ✓ المبحث الأول: الإطار التنظيمي لمحافظ الحسابات.
- ✓ المبحث الثاني: طريقة عمل محافظ المحاسبات.

### المبحث الأول: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات

إن هذا المبحث يهدف الى توضيح مختلف الجوانب القانونية لمهنة محافظ الحسابات من خلال مفهومه وشروط ممارسة المهنة، تعيينه و موانع تعيينه وكذلك مهامه ومسؤولياته .

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة.

أولاً: مفهوم محافظ الحسابات

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين

منها:

- عرف القانون التج اري محافظ الحسابات حسب المادة 818 مكرر 1 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ن، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احت المساواة بين المساهمين؛<sup>1</sup>
- حسب المادة 11 من القانون رقم 91-19 المؤرخ في 18/98/1919 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به؛<sup>2</sup>
- من خلال هذه التع اريف نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.
- ثانياً: شروط ممارسة المهنة
- لممارسة مهنة محافظ حسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:<sup>3</sup>
- أ. أن يكون جزائري الجنسية؛
- ب. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائ زا على شهادة ج زائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفاً بمعادلتها؛
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائز على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفاً بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 1998، الجزائر، ص155.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 91-19 المؤرخ في 18 جويلية 1919، العدد11، المادة 11، ص8.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، المادة 5، ص8.

- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصحف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصحف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبتهم بالعبارات التالية:  
"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعمل عملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكرم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد."  
المطلب الثاني: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات  
أولا: تعيين محافظ الحسابات  
حسب المواد 16، 18 من القانون رقم 19-91 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداورات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.  
وصدر المرسوم التنفيذي رقم 11-31 تعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي:<sup>1</sup>  
(1) خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة؛  
(2) يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي:
  - عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
  - ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدتها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
  - العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
  - الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
  - نموذج رسالة الترشح؛

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-31 مؤرخ في 18 جانفي 1911، العدد 8، المواد من 3 إلى 18، ص 11، 13.

- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.
- (3) يتحصل محافظ ال حسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يلي:
  - تنظيم الكيان وفروعه؛
  - تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة؛
  - معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.
- (4) يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط؛
- (5) يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسراةموني عند ااطلاعم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعترمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات. يوضح محافظ الحسابات في العرض، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه، ما يأتي:
  - الموارد المرصودة؛
  - المؤهلات المهنية للمتدخلين؛
  - برنامج عمل مفصل؛
  - التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمه؛
  - آجال ايداع التقارير؛
- (6) يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ ا لحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعباب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع م راعة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي؛
- (7) يمكن أن ترتب على عدم احت رام الالوتامات من قبل محافظ الحسابات المعين في اطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط؛
- (8) يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إل زامية احت رام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتهي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول به؛
- (9) في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد؛
- (10) يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات ؛ غير أنه، يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي.

11) تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

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

- غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم؛

12) يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد تلوخ وصل استلام تبليغ تعيينه؛

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

ثانيا: موانع تعيين محافظ الحسابات

المادة 818 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:<sup>1</sup>

1. الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة؛
  2. القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر (10/1) أسس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) أسس مال هذه المؤسسات؛
  3. أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛
  4. الأشخاص الذين منحهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم؛
  5. الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.
- وحدد القانون حالات التنافي، يجب عدم توفر ما يلي:<sup>2</sup>
- كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
  - كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
  - كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سابق، ص 158.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 91-19، مرجع سابق، المواد من 61 إلى 89، ص ص 11، 19.

- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة؛
  - كل عهدة برلمانية؛
  - كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، لإبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهده، يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.
- ويمنع محافظ الحسابات من:

- أ. القيام مهني بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة،
- ب. القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين،
- ج. قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير،
- د. قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها،
- هـ. ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة ي ارقب حساباتها،
- و. شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده.

### زيادة على حالات التنافي والموانع:

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

عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

أولاً: مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي:<sup>1</sup>

- أ. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.
  - ب. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
  - ج. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.
  - د. يقدر شروط إب رام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يرقمها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
  - هـ. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.
- و. عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضاً على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
  - ز. يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر،

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 91-19، مرجع سابق، المواد 11، 13، 18، ص 8.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء،
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة،
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات،
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار.

### ثانياً: مسؤوليات محافظ الحسابات

هناك ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي:

1 - المسؤولية المدنية: تتعدد المسؤولية المدنية بنوعها العقدية أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر ثلاث أركان وهي:<sup>1</sup>

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ حسابات في أداء واجباته المهنية.
  - وقوع ضرر لأصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات.
  - رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.
- 2 - المسؤولية الجزائية: هي التي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الج زائية لمحافظ الحسابات هي:<sup>2</sup>
- أ. تأمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة.
  - ب. تأمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.
  - ج. تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة.
  - د. إغفال محافظ الحسابات وتعاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة.
  - هـ. عدم احتياص سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.
- 3 - المسؤولية التأديبية: 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.

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

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوارق، عمان، الأردن، 1999، ص 135.

<sup>2</sup> محمد السيد س اربا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 1991، ص 81.

- الانذار،
- التوبيخ،
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر،
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقاً للإجراءات المعمول بها.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: منهجية مهمة محافظ الحسابات.

قبل أن يصادق محافظ الحسابات بتنفيذ مهمته عليه أن يجمع بمختلف جوانب عمله، حيث أنه يباشر مهمته بإتباع منهجية لا بد من القيام بها وهي التخطيط لعملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير النهائي الذي يكمل مهمته، وهو ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

### المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق.

يخصص محافظ الحسابات وقتاً معيناً لإعداد والتخطيط لعملية التدقيق، لأن التخطيط الملائم لعمل محافظ الحسابات يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت مجالات هامة في عملية التدقيق، ويساعد على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المحافظين الآخرين والخبراء، إن مدى التخطيط يختلف استناداً إلى حجم المؤسسة وتعقيدات التدقيق وخبرة محافظ الحسابات مع المؤسسة ومعرفته بطبيعة العمل.

ويعني التخطيط: "وضع استراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومدى، ويخطط محافظ الحسابات لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي الوقت المناسب، ويكون التخطيط واسعاً في حالة ما إذا كان التدقيق يتم لأول مرة.<sup>2</sup>

### أولاً: خطة التدقيق

على محافظ الحسابات وضع وتوثيق خطة التدقيق الشاملة واصفاً المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها، وفي الوقت الذي يجب أن تحتوي مذكرة خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق، فإن التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة استناداً إلى

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 91-19، مرجع سابق، المادة 63، ص 19.

<sup>2</sup> حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، أساسيات المراجعة في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، بدون سنة، ص 111.

حجم المؤسسة، وتعقيدات عملية التدقيق، والمنهجية التقنية الخاصة المستعملة من قبل محافظ الحسابات.

وبالتالي الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام محافظ الحسابات بوضع خطة التدقيق الشاملة هي:<sup>1</sup>

### أ. المعرفة بطبيعة العمل:

- العوامل الاقتصادية العامة وظروف القطاعات الاقتصادية التي تؤثر في أعمال المؤسسة.
- الصفات المميزة للمؤسسة ولأعمالها ولأدائها المالي ولتطلبات الإفصاح، ومن ضمنها التغيّرات منذ تاريخ التدقيق السابق.

- المستوى العام لكفاءة الإدارة.

### ب. فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية:

- السياسات المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة والتغيرات الجارية على تلك السياسات.
- المعرفة المكتسبة لمحافظ الحسابات للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي، والتأكدات المناسبة المتوقع وضعها على اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية.
- تأثير الإقرارات الجديدة في مجالي المحاسبة والتدقيق.

### ج. المخاطر والأهمية النسبية:

- التقديرات المتوقعة للمخاطر اللازمة ومخاطر الرقابة، وتحديد مناطق التدقيق المهمة.
- وضع مستويات للأهمية النسبية لأغراض التدقيق، إمكانية وجود أخطاء جوهرية، ومن ضمنها الخبرة من الفترات السابقة أو الاحتمال.
- تحديد مجالات محاسبية معقدة ومن ضمنها تلك التي تحتوي على تقديرات محاسبية.

### د. طبيعة الإجراءات وتوقيتها:

- إمكانية تغيير التأكيدات على مجالات خاصة للتدقيق.
- عمل التدقيق الداخلي وتأثيره على إجراءات التدقيق الخارجي.
- تأثير تقنية المعلومات على عملية التدقيق.
- التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة: هـ.

مدونة صالح محمد القرا 01: 13/03/2019, 11/03/2019, 11/03/2019, 13:01 <http://www.sqarra.wordpress.com/isas2000/>

- مشاركة محافظين آخرين في تدقيق الأقسام التابعة مثلا: المؤسسات التابعة أو الفروع أو الأقسام.
- متطلبات التوظيف.
- اشتراك الخبراء.
- عدد المواقع.
- و. الأمور الأخرى:
- إمكانية الشك في فرضية استمرار المؤسسة.
- طبيعة وتوقيت التقارير أو وسائل الإبلاغ الأخرى في المؤسسة.
- ظروف تتطلب اهتمام خاص مثل وجود أطراف ذات علاقة.
- وعندما يستدعي الأمر الاستعانة بمساعدين في عملية التدقيق يجب على محافظ الحسابات:
  - أن يأخذ في الاعتبار عدد ونوعية مقدرة المساعدين المطلوبين للعمل، وتوقيت زيارتهم الميدانية للمؤسسة، أخذًا في الحسبان توقيت إعداد القوائم المالية بواسطة إدارة المؤسسة.
  - أن يصف المؤسسة ونشاطها وتنظيمها، وأهداف التدقيق وأساليب وطرق وإجراءات التي سيتم إتباعها من قبل أفراد فريق التدقيق الذين تتم الاستعانة بهم.
  - أن يحدد مدى الإشراف اللازم على أعضاء فريق التدقيق بعد الأخذ في الحسبان صعوبة الأعمال المكلف بها كل عضو من أعضاء الفريق.
- وإذا كان هناك محافظ حسابات آخر يشارك في عملية التدقيق، فيجب عليه:
- أن يكون على دراية تامة بنطاق ومسؤوليات مهمته.
- التشاور مع محافظ الحسابات الآخر لتحديد مسؤولية كل منهما وإجراءات التدقيق التفصيلية.
- يجب على محافظ الحسابات إعادة النظر في خطة التدقيق وبرنامج التدقيق كلما دعت الحاجة لذلك خلال فترة التدقيق.

ثانياً: برنامج التدقيق

يحتاج محافظ الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية إلى تصميم برنامج التدقيق، لذلك يعرف بأنه: "خطة مرسومة على هدى النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية".<sup>1</sup>

ويمكن أن يعد برنامج التدقيق المكتوب في شكل عام لأية عملية تدقيق الحسابات لأي مؤسسة بغض النظر عن حجمه، وان كان بعض المحافظين يرون أنه ليس من الضروري إعداد برنامج تدقيق الحسابات رسمي بالنسبة لفحص المؤسسات الصغيرة، إلا أن هناك اتفاقاً عام بين المحافظين على أن البرنامج الرسمي لتدقيق الحسابات يكون ذا فائدة كبيرة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة الحجم، ويكون هذا البرنامج أمراً ضرورياً بالنسبة لعمليات تدقيق الحسابات الكبيرة وخاصة إذا كانت عمليات المؤسسة منتشرة بشكل كبير ويتطلب عدد كبير من المستخدمين، ويمكن القول أنه مفيد بالنسبة لأي نوع من المؤسسات نظراً لأنه يوفر الخطوط الأساسية للعمل الذي ينبغي القيام به، ويشجع على فهم تنظيم المؤسسة والظروف التي يعمل فيها، ويساعد هذا البرنامج على رقابة العمل وتحديد المسؤولية، ويوفر ضبطاً تلقائياً للأخطاء الممكنة، ويوفر سجلاً للعمل المنجز ويعمل على تدقيق الحسابات وفحص عملية تدقيق الحسابات ذاتها، ويمكن القول أن برنامج تدقيق الحسابات هو بمثابة الموازنة التقديرية لعملية الفحص فهو يخدم كموجه وكمرشد للأداء الفعلي ويوفر الأساس للمقارنة مع الأداء الفعلي، ويمكن أن يشتمل على خانة يظهر بها توقيع كل من قام بأداء عملية معينة من الأعمال الواردة في البرنامج وتاريخ القيام بذلك العمل، ولهذا فإن هذا البرنامج لا يظهر فقط الأعمال التي ينبغي القيام بها وإنما يظهر أيضاً الأداء الفعلي بالنسبة للمهام المختلفة، ولهذا فإنه مفيد في تحديد مدى التقدم في عملية التدقيق. ويعد برنامج تدقيق الحسابات متاحاً لاستخدام محافظ الحسابات وموظفي مكتبه فقط، بمعنى أنه لا ينبغي أن يكون متاحاً للعاملين بالمؤسسة التي يتم فحصها، وينبغي أن يكون هذا البرنامج مكتوباً على الآلة الكاتبة وموقعاً من محافظ الحسابات الذي قام بإعداده، وكذلك توقيع من قام بتدقيقه والمسؤول الذي اعتمده مع تاريخ كل توقيع من تلك التوقيعات.<sup>2</sup>

لذلك يتضح أن هدف تصميم برنامج التدقيق يتضمن العناصر التالية:<sup>3</sup>

- تحديد خطوات الفحص الذي يغطيه برنامج التدقيق ينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المستخدمة بواسطة المؤسسة، ويجب أن تنتج بنتائج مرضية في هذا المجال بأقل جهد وتكلفة ممكنة.
- توقيت أداء وانجاز كل خطوة من هذه الخطوات.

<sup>1</sup> أحمد حلي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 181.

<sup>2</sup> أرفقت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص 118، 111.

<sup>3</sup> محمد السيد ساريا، نفس مرجع سابق، ص 111.

- هدف كل خطوة وإجراء من خطوات وإجراءات التدقيق.
- تحديد نطاق و إطار العمل المطلوب حفاظا على وقت محافظ الحسابات.
- تحديد مسؤولية كل محافظ من المساعدين عن تنفيذ مرحلة من المراحل التي يتكون منها البرنامج عندما يتولى تنفيذه فريقا من المحافظين.

### ثالثا: أوراق العمل

تعرف أو راق العمل على أنها: "السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق".<sup>1</sup>

يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة محافظ الحسابات على تقديم تأكيد مناسب بأن التدقيق قد تم أدائه وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وتحديدًا توفر أوراق العمل التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية في العام الحالي، أساسا للتخطيط، سجلا للأدلة التي تم جمعها ونتائج الاختبارات، بيانات تحدد نوع تقرير التدقيق الملائم، وأساسا للفحص الذي يقوم به المشرفون والشركاء لعمل أعضاء الفريق، عندما يخطط محافظ الحسابات لأداء التدقيق عن السنة الحالية على نحو ملائم، يجب أن تتاح المعلومات الضرورية التي تستخدم كإطار مرجعي في أوراق العمل، وتتمثل هذه المعلومات في معلومات وصفية عن الرقابة الداخلية، وقت الموازنة في كل جانب بالتدقيق، برنامج التدقيق، ونتائج التدقيق عن السنة السابقة.<sup>2</sup>

وتتكون أوراق العمل من ملفين رئيسيين ملف دائم وملف سنوي:

- 1 - الملف الدائم: يحتوي هذا الملف على عموميات حول المؤسسة، وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية، الحسابات السنوية والتقارير، التحاليل الدائمة للحسابات، كل ما يتعلق بالجانب الضريبي والاجتماعي والقانوني، والخصوصيات الاقتصادية.
- 2 - الملف السنوي: يحتوي هذا الملف على مصادقات العملاء وشهادات البنوك، برنامج التدقيق، أي بيانات خاصة بتحليل الحسابات المختلفة، البيانات المستخرجة من العقود والمحاضر والارتباطات، الحسابات الختامية و الختامية العمومية عن الفترة الحالية، حيث المعلومات المحتويات في ملفات العمل يجب أن تكون سرية.<sup>3</sup>

المطلب الثاني: تجميع أدلة الإثبات.

<sup>1</sup> ألفين أرنيز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسلي، دار المريخ للنشر، السعودية، 1991، ص399.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص391.

<sup>3</sup> محمد السيد ساريا، نفس مرجع سابق، ص319.

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

أولاً: طبيعة أدلة الإثبات

لقد تعددت التعريفات التي تناولت تعريف الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنها: "حصول محافظ الحسابات على أدلة تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها".<sup>1</sup>

وقد يتضمن دليل الإثبات في تدقيق الحسابات على درجة عالية من الإقناع، مثل عند قيام محافظ الحسابات بنفسه بحصر عدد الأوراق المالية المملوكة للمؤسسة كالأستثمارات، كما قد ينطوي الدليل على درجة منخفضة من قوة الإقناع لديه مثل حالة الاعتماد على إجابات أسئلة موجهة للعاملين في المؤسسة، ويمكن القول أن أدلة الإثبات التي تدعم رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية تنقسم بصفة عامة إلى قسمين رئيسيين، الأول يشتمل على البيانات المحاسبية الأساسية، أما الثاني فيتضمن كل معلومات الإثبات الأخرى، فالبيانات المحاسبية الأساسية تنطوي على كافة البيانات المتعلقة بالدفاتر المحاسبية بأنواعها فضلاً عن كل السجلات الرسمية المختلفة لدى المؤسسة، فهي سجلات تدعم القوائم المالية بصورة مباشرة، أما أدلة الإثبات الأخرى فهي لازمة أيضاً لتدعيم القوائم المالية نظراً لأن البيانات المحاسبية الأساسية لا تكفي وحدها في هذا الشأن، فالقوائم المالية يجب أن تدعم بصورة أكبر من خلال أدلة إثبات مختلفة يتم جمعها بواسطة محافظ الحسابات من خلال تطبيقه لإجراءات التدقيق.<sup>2</sup>

ويجب على محافظ الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني، حيث يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى، ونعني باختبار الرقابة الاختبار المنجز للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملائمة التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي، كما تعني الإجراءات الجوهرية الاختبار التي تنجز للحصول على أدلة الإثبات التي تكتشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وهي على نوعين:<sup>3</sup>

● الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة.

● إجراءات تحليلية جوهرية.

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، نفس مرجع سابق، ص 181.

<sup>2</sup> أرفقت سلامة محمود وآخرون، نفس مرجع سابق، ص ص 181، 183.

<sup>3</sup> مدونة صالح محمد القار. <http://www.sqarra.wordpress.com/isas2000/>, 11/03/2019, 02:41.

ثانياً: كفاية وملائمة أدلة الإثبات

يقصد بكفاية الأدلة حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها محافظ الحسابات لتدعيم رأيه،

وكفاية الأدلة يتم قياسها بحجم العينة التي يختارها، حيث أنه كلما زاد حجم العينة المختارة عند تنفيذ إجراء ما من إجراءات التدقيق كانت الأدلة أكثر كفاية، أي أنه توجد علاقة طردية بين حجم العينة وكفاية الأدلة. أما ملائمة الأدلة فيقصد بها القياس النوعي لأدلة الإثبات ومدى صلتها بتأكيد خاص وموثوقيتها، أن ملائمة الأدلة لا تتأثر بحجم العينة أو بمفردات المجتمع الذي سحبت منه العينة، وإنما تتأثر باختيار محافظ الحسابات لإجراءات معينة تساعد على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم، ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب أن تتوافر فيه الشروط التالية:<sup>1</sup>

أ. يجب أن يتناسب الدليل مع هدف التدقيق الذي يقوم محافظ الحسابات باختياره حتى يمكن أن يتحقق الاقتناع به.

ب. أن يكون مصدر الدليل مستقل، فالدليل الذي يحصل عليه محافظ الحسابات من الأطراف الخارجية أكثر ملائمة من الدليل الذي يحصل عليه من داخل المؤسسة.

ج. أن تكون الرقابة الداخلية في المؤسسة فعالة، حيث يكون الدليل الذي يتم الحصول عليه موثوقاً به، ويعتمد عليه ولا ينظر إليه على أنه دليل ضعيف.

د. أن يحصل محافظ الحسابات على الدليل مباشرة، لأن الدليل الذي يحصل عليه مباشرة يكون أكثر صلاحية من الدليل الذي يحصل عليه بطريقة غير مباشرة.

هـ. أن يكون مصدر الدليل من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك.

و. أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائماً، سواء في ما يتعلق بجمعه أم الفترة الزمنية التي

تغطيها أعمال التدقيق، ويكون الدليل أكثر إقناعاً لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليه في تاريخ قريب من إعداد العيانية بقدر الإمكان.

ز. أن يأخذ محافظ الحسابات الأثر المشترك لهذه الشروط، حيث أنه يمكن أن يتم تقويم مدى

إقناع الدليل فقط بعد دمج أثر كل من الشرط الأول والكفاية والتوقيت معاً، ولكن تكون

العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف التدقيق الذي يتم اختياره.

وفي الختام تبقى عملية تحديد كفاية وملائمة الأدلة مرتبطة باجتهد محافظ الحسابات وأن اجتهاده يتأثر بما يلي:<sup>2</sup>

- درجة الخطورة التي تنتج من الخطأ، وهذه الخطورة تتأثر بطبيعة البند، طبيعة نشاط المؤسسة، سلامة الرقابة الداخلية، مركز المؤسسة المالي، الحالات التي يكون لها تأثير غير عادي على الإدارة.

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، نفس مرجع سابق، ص 316.

<sup>2</sup> محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة توزيع المعارف، مصر،

الاسكندرية، 1993، ص 156، 158.

- الأهمية النسبية للبند منسوب إلى القوائم المالية ككل.
- الخبرة المكتسبة عن البند من خلال التدقيق السابق.
- نتائج إجراءات التدقيق.
- نوع البيانات المتاحة.
- يجب أن يكون هناك تقييم لتكلفة الحصول على دليل التدقيق بالنسبة لفائدته.
- عند وجود شك لدى محافظ الحسابات بالنسبة لموضوع هام ومؤثر يجب عليه العمل للحصول على أدلة سليمة وكافية لإزالة هذا الشك وان لم يستطع فيجب عليه عدم إصدار تقريره بدون تحفظات.

### ثالثاً: إجراءات الحصول على أدلة الإثبات

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

(أ) الفحص المادي: هو اختبار السجلات والمستندات والأصول الملموسة ويوفر ذلك أدلة تختلف في درجة الاعتماد عليها بحسب طبيعتها ومصدرها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في إعدادها وتشغيلها، ويوفر الفحص للأصول الملموسة دليلاً يمكن الاعتماد عليه بالنسبة لوجود الأصل ولكنه لا يقدم بالضرورة دليل إثبات قوي بالنسبة للملكية أو التقييم، ويمكن القول بصفة عامة أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المزمع حول كل من مقدار ووصف الأصل، كما أنه في بعض الحالات يفيد في تقييم الجودة أو الحالة التي عليها الأصل.<sup>1</sup>

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

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الجزء الثاني، مصر، الاسكندرية، 1998، ص 893.

يوقع عليها ويعيدها دون أن يهتم بفحص المعلومات، وأظهرت البحوث أن معدلات الاستجابة للنوع الأول تكون قليلة، لأنها تتطلب من مستلم المصادقة أن يبذل جهداً لاستفاء وإتمام المصادقة، ويتمثل النوع الثالث في المصادقة السلبية ويتم فيها الطلب من المستلم أن يرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات، ونظراً لأن المصادقات تعتبر دليلاً يؤخذ به فقط في حالة الرد تعد المصادقات السلبية أقل صلاحية من المصادقات الإيجابية.<sup>1</sup>

(ت) التوثيق: يتمثل التوثيق في قيام محافظ الحسابات بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويتمثل التوثيق الذي يقوم بفحصه كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منتظمة، ويتم استخدام التوثيق كنوع من الأدلة الأكثر إقناعاً مما لو كان هذا المستند قد أنشئ على نطاق واسع في كل عملية التدقيق. كما يجب عدم إغفال نظام الرقابة الداخلية وفي حال استخدام التوثيق من قبل محافظ الحسابات يشار إلى ذلك عادة بالفحص المستندي.<sup>2</sup>

(ث) الملاحظة: تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم أدائه من قبل آخرين، توفر الملاحظة أدلة التدقيق بشأن أداء عملية أو إجراء، لكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها، كذلك بحقيقة أن إجراء الملاحظة قد يؤثر على كفاءة أداء العملية، وعموماً فإن الملاحظة في حد ذاتها لا تعتبر كافية لمحافظ الحسابات لما يحيط بها من مخاطر في أن أف راد العميل يكونون على علم بأنه سوف يحضر للملاحظة ما يقومون به من أعمال مما قد يؤدي إلى تضليل محافظ الحسابات إذا توهم بأنهم فعلاً ينفذون أعمالهم وفقاً للسياسات الموضوعية بينما هم في الحقيقة عكس ذلك.<sup>3</sup>

(ج) الاستفسار: يتكون الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص مطلعين في داخل المؤسسة أو خارجها، والاستفسار هو إجراء يستخدم على نطاق واسع أثناء التدقيق، وكثيراً ما يكون مكتملاً لأداء إجراءات التدقيق الأخرى، وقد تترأح الاستفسارات من رسمية كتابية إلى غير رسمية شفوية، وتقييم الاستجابات للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار، وبعد ما يحصل محافظ الحسابات على الإجابات اللازمة لا بد أن يختبر هذه الإجراءات للوقوف على مدى فاعليته في الرقابة الداخلية وذلك باستخدام أدلة إثبات أخرى.<sup>4</sup>

(ح) إعادة الاحتساب: تتضمن فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات، ويمكن إجراء إعادة الحساب من استخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب لفحص دقة تلخيص الملف.<sup>5</sup>

(خ) الإجراء التحليلية: تشمل الإجراءات التحليلية النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث في التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع معلومات أخرى ذات العلاقة، وتستخدم الإجراءات التحليلية بشكل كبير في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ألفين أرنيزوجيمس لوبك، نفس مرجع سابق، ص 116، 118.

<sup>2</sup> ألفين أرنيزوجيمس لوبك، نفس مرجع سابق، ص 118.

<sup>3</sup> أحمد حلي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2000، ص 318.

<sup>4</sup> المرجع سبق ذكره، ص 316.

<sup>5</sup> حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، نفس مرجع سابق، ص 331.

### المطلب الثالث: إعداد التقارير.

يعد التقرير آخر مرحلة من مراحل محافظ الحسابات في عمله، والذي يعتبر عن: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي في محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدها المؤسسة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق"<sup>1</sup>. وفيما يلي نبين إعداد التقرير، والأنواع.

1 - إعداد التقرير: عند إعداد تقرير محافظ الحسابات، يعتمد على فرض العرض العادل والصادق للقوائم المالية، وهذا يعني ما يلي:<sup>2</sup>

أ - يعني ضمناً استخدام قواعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ب - مفهوم العرض الصادق والعادل.

ت - يعني الإفصاح المناسب من أجل صدق وأمانة القوائم المالية في:

- التعبير عن حقيقة الموارد المالية للمؤسسة؛
  - التعبير عن الالتزامات الحقيقية لحظة معينة؛
  - التغيرات التي حدثت في هذه الموارد أو الالتزامات خلال فترة زمنية معينة.
- ث - يعني التزامات التدقيق والأمانة والإخلاص في:
- بذل العناية المهنية الواجبة؛

• تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح الملائم للبيانات المالية.

خ - النتائج الاقتصادية لما تم من عمليات وأنشطة تعكسها البيانات الاقتصادية وأنها داخل القيود والحدود المفروضة طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية بصورة معقولة ومقبولة من وجهة نظر محافظ الحسابات في إطار هذه القيود، وهذا يعني أن القوائم المالية لا يمكن اعتبارها دقيقة تمام في التعبير عن هذه النتائج الاقتصادية بصورة كاملة ومثالية.

2 - أنواع التقارير: هناك نوعان من التقارير:<sup>3</sup>

- أ - التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية: يتضمن هذا التقرير ما يلي:
- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات،
  - التعرف على المؤسسة والدورة موضوعة التدقيق،
  - الوثائق المالية التي خضعت للتدقيق والتي يجب أن تمضى وترفق بالتقرير كملحق،
  - التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة،
  - عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة،

<sup>1</sup> أحمد حلي جمعة، نفس مرجع سابق، ص 189.

<sup>2</sup> محمد السيد س اريا، نفس مرجع سابق، ص 315، 318.

<sup>3</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 15-81.

- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس،
  - أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم،
  - خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة،
  - الأوضاع الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط،
  - المساهمات في رؤوس أموال مؤسسات أخرى التي قامت بها المؤسسة إن وجدت،
  - المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس و أي موظف في المؤسسة التي ينبغي التصريح بها لوكيل الجمهورية.
- على محافظ الحسابات في حالة المصادقة بدون تحفظ أن القوائم المالية التي تم تدقيقها يتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين وبدون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات .

الشكل رقم (I-01):تقرير شهادة بدون تحفظ.

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب.....يشرفني أن أقدم لكم تقرير  
حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من.....إلى.....  
1 - تقرير حول الواقبة والشهادة:

أ - قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارضا الشهادة.

ب - قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في  
المستندات الوجيهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة."

ج- نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة، بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما  
تظهر في الصفحات.....لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفيية لنتيجة عمليات  
النشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط .

2 - معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم

بالأمور الآتية :

تم في.....

يوم.....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: الوزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة  
المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 1991، ص51.

والمصادقة بتحفظ أن الأخطاء والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراقب لا تمس  
بشرعية وصدق الحسابات، على أن يذكر بوضوح كل تحفظ واقتراح الحلول حتى يتلاشى أثرها على  
حسابات الدورة ونتيجتها.

الشكل رقم (1-02): تقرير شهادة بتحفظ.

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ..... يشرفني أن أقدم لكم  
تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط المغطي للفترة من..... إلى.....  
1 - تقرير المراقبة والشهادة:

(أ)- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة."  
(ب)- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في  
المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.  
"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة."

(ج)- يجب علي أن أؤدي تحفظات حول النقاط الآتية:

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرا للاجتهادات التي أدتها طبقا لتوصيات المهنة، أفدر أنه  
بإمكاني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات..... لهذا التقرير، منتظمة  
وصادقة ومصداقية، وتعطي صورة وافية لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضا الحالة المالية  
وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

(2) معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم

بالأمور الآتية:

تم في.....

يوم.....

الإمضاء....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة التقرير.

المصدر: وزارة المالية، الو. وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة  
بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 1991، ص58

أما رفض المصادقة يعني الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها  
وصدقها، وقد يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف محافظ الحسابات، وبالتالي يجب عليه في  
حالة رفض المصادقة تقديم الأسباب والب. راهين وكل المعلومات بالتفصيل وذلك حتى يتسنى للمساهمين  
معرفة الحقيقة اتخاذ القرارات الأزمة.

الشكل رقم (1-03): رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية.

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم  
تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط المغطي للفترة من..... إلى.....  
1 - تقرير الهاقبة والشهادة:

أ - قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا  
الشهادة." أثناء قيامي بعمليات المراقبة بانتقاء الملاحظات التالية:

"الإشارة ووصف عدم الدقة والشرعية ومصداقية الحسابات السنوية، كما هي مقدمة في  
الصفحات..... لهذا التقرير، والتي لا تعطي صورة وفيه لنتيجة عمليات النشاط السابق، أيضا  
الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

ب - قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة  
في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية  
العامة.

لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات.

2 - معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم  
بالأمور الآتية:

الجزائر في .....

يوم .....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: وزارة المالية، الو وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 1991، ص56.

بالإضافة إلى هذه النماذج يقوم أيضا محافظ الحسابات بإعداد تقرير اتفاقية مع المؤسسة، ومن

بين هذه النماذج:

الشكل رقم (1-04): نموذج رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة.

تنفيذا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة ب.....، يشرفني أن أقدم لكم تقريرتي حول الحسابات السنوية للنشاط المغطى للفترة من.....إلى.....

1 - تقريرتي المراقبة والشهادة:

أ - قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين واللتين لا تعرضا الشهادة." تضمن فحصي المراقبين التي اعتبرتها ضرورية نظر التوصيات المهنة ما عدا النقاط الآتية:

"وصف حدود لنشاط المهمة التي تعارض الشهادة."

إن الأسباب المعروضة أعلاه، تؤدي بي إلى رفض الشهادة على شرعية ومصداقية الصورة الوافية للحسابات السنوية، كما هي مقدمة في الصفحات.....لهذا التقرير.

ت - قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وحالة الحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة. لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات.

2 - معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم

بالأمور الآتية :

يوم.....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من طرف محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: وزارة المالية، الو. وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 1991، ص58.

الشكل رقم (I-05): نموذج غياب اتفاقيات أو اتفاقيات غير مكتشفة.

إن المادة 615 من المرسوم التشريعي رقم 95-83 ل 18 أبريل 1883، المعدل والمتمم للأمر رقم 88-88 والمؤرخ في 16 سبتمبر 1888 والمتضمن القانون التجاري، ينص على أن كل اتفاقية بين مؤسسة واحد متصرفها الإد اريين، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أو عن طريق شخص معترض، يجب أن تعرض مسبقا لإذن الجمعية العامة العادية للمساهمين. يطبق نفس الإجراء بالنسبة للاتفاقيات المبرمة بين الشركة ومؤسسة أو أحد متصرفها الإد اريين وشريك، متصرفين إداريين أو مديريين. طبقا لهذا الأحكام، أعلمكم بأنني لن أحاط علما بالاتفاقيات المنصوص عليها في المادة المشار إليها. إن رئيس مجلس الإدارة، لم يشير لي إلى أية اتفاقية تدخل في هذا الإطار.

حرر في.....

يوم.....

الإمضاء.....

المصدر: وزارة المالية، الو وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 1991، ص55

الشكل رقم (I-06): نموذج اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط واتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة والتي استمر تنفيذها.

طبقا لأحكام المرسوم التشريعي المشار إليه أعلاه، نحيطكم علما بالاتفاقيات التي تم ترخيصها مسبقا من قبل مجلسكم الإداري.

1 - اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط:

(ترقيم وتحديد كل اتفاقية).

2 - اتفاقيات مبرمة أثناء النشاطات السابقة والتي استمر تنفيذها أثناء النشاط:

(التذكير بالاتفاقيات وطرق التنفيذ أثناء النشاط).

حرر في.....

يوم.....

الإمضاء.....

المصدر: وزارة المالية، الو وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 1991، ص58.

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

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

على محافظ الحسابات قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد اطلاعه على محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية. وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات، ومهما يكن فحتى في حالة غياب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه، عليه كتابة تقرير خاص لكل حدث ناتج عن قرارات

استثنائية

كالقانوني للمؤسسة...إلخ.

بالإضافة إلى التقرير العام والتقرير الخاص يكتب محافظ الحسابات تقارير أخرى:

- تقرير حول المراقبة الداخلية،
- تأشيرة محافظ الحسابات،
- تقرير حول الحسابات المجمعة.

### خلاصة الفصل:

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

الفصل الثاني:

المراجعة المحاسبية على

شركات المساهمة

### تمهيد الفصل:

غالبا ما تلعب الادارة في الشركات المساهمة دورا هاما في المراجعة المحاسبية، وذلك فإن أهداف المراجعة الداخلية تختلف بطبيعة الحال عن تلك الأهداف المتعلقة بالمراجعة الخارجية ، فالمراجع الخارجي يتم تعيينه لإعداد تقرير عن مراجعته للقوائم المالية و ابداء رأيه فيها بشكل محايد ومستقل أي أن الفرض الرئيسي للمراجع الخارجي يتمثل في التأكد من أن القوائم المالية للشركة خالية من أي تحريفات في حين أن المراجع الداخلي يتحدد وفقا لرؤية الادارة والاعمال التي ترغبها من المراجعة الداخلية، وذلك لتباين أنشطة المراجعة الداخلية طبقا لمتطلبات الادارة ، وبالرغم من هذه الاختلافات بين عمل المراجع الداخلي والخارجي إلا ان وسائل تنفيذها لمهامها تكاد تكون موحدة.

حيث تناول الفصل مبحثين هما:

- المبحث الاول: شركات المساهمة.
- المبحث الثاني: المراجعة المحاسبية.

المبحث الأول: شركات المساهمة

المطلب الأول: تعريف شركات المساهمة.

أولاً: أحكام عامة

عرف القانون التجاري شركة المساهمة حسب المادة 592 معدلة على أن: "هي الشركة التي ينقسم رأسمالها إلى حصص، وتتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصصهم. ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء عن سبعة (7)".<sup>1</sup>

وكذلك حسب المادة 592 على أن: "يطلق على شركة المساهمة تسمية الشركة، ويجب أن تكون مسبوقة، أو متبوعة بذكر شكل الشركة و مبلغ رأسمالها. يجوز ادراج اسم شريك واحد أو أكثر في تسمية الشركة".<sup>2</sup>

يجب أن يكون رأسمال شركة المساهمة بمقدار خمسة (5) ملايين دينار جزائري علة الأقل، إذا ما لجأت الشركة علنية للادخار، ومليون دينار على الأقل في الحالة المخالفة. ويجب أن يكون تخفيض رأس المال إلى مبلغ اقل متبوعاً، في أجل سنة واحدة، بزيادة تساوي المبلغ المذكور في المقطع السابق، إلا إذا تحولت في ظرف نفس الأجل الى شركة ذات شكل آخر

وفي غياب ذلك، يجوز لكل معني بالأمر المطالبة قضائياً بحل الشركة بعد إنذار ممثلها بتسوية الوضعية.

تنقضي الدعوى بزوال سبب الحل في اليوم الذي تبت فيه المحكمة في الموضوع ابتدائياً.<sup>3</sup>

ثانياً: تأسيس شركات المساهمة

1. التأسيس بالجوء العلني للادخار<sup>4</sup>

- يحرر الموثق مشروع القانون الاساسي لشركة المساهمة، بطلب من مؤسس أو أكثر، وتودع نسخة من هذا العقد بالمركز الوطني للسجل التجاري.
- ينشر المؤسسون تحت مسؤوليتهم اعلاناً حسب الشروط المحددة عن طريق التنظيم.
- لا يقبل أي اكتتاب إذا لم تحترم الإجراءات المقررة في المواد السابقة أعلاه.
- يجب أن يكتب رأس المال بكامله، وتكون الأسهم النقدية مدفوعة عند الاكتتاب بنسبة الربع (1/4) على الأقل من قيمتها الاسمية، ويتم وفاء الزيادة مرة واحدة أو عدة مرات بناء على

<sup>1</sup> القانون التجاري، الفصل الثالث، القسم الأول، المادة 592 معدلة، ص 150.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، المادة 593 معدلة، ص 150.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، المادة 593 معدلة، ص 151.

<sup>4</sup> القانون التجاري، الفصل الثالث، القسم الثاني، الفقرة الأولى، المادة 595- 604 معدلة، ص 151-154.

- (5) قرار من مجلس الادارة أو مجلس المديرين حسب كل حالة، في أجل لا يمكن أن يتجاوز خمس سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل الشركة في السجل التجاري. لا يمكن مخالفة هذه القاعدة الا بنص تشريعي صريح. وتكون الأسهم العينية مسددة القيمة بكاملها حين اصدارها.
- يتم اثبات الاكتتاب بالاسهم النقدية بموجب بطاقة اكتتاب تعد حسب الشروط المحددة عن طريق التنظيم.
  - تودع الاموال الناتجة عن الاكتتابات النقدية وقائمة المكتتبين مع ذكر المبالغ التي يدفعها كل مكتب، لدى موثق أو لدى مؤسسة مالية مؤهلة قانونا.
  - تكون الاكتتابات والمبالغ المدفوعة مثبتة في تصريح المؤسسين بواسطة عقد موثق. يؤكد الموثق بناء على تقديم بطاقات الاكتتاب، في مضمون العقد الذي يحرره، أن مبلغ الدفعات المصرح بها من المؤسسين يطابق مقدار المبالغ المودعة إما بين يديه أو لدى المؤسسات المالية المؤهلة قانونا.
  - يقوم المؤسسون بعد التصريح بالاكتتاب والدفعات، باستدعاء المكتتبين الى جمعية عامة تاسسية حسب الاشكال والآجال المنصوص عليها عن طريق التنظيم. تثبت هذه الجمعية أن راس المال مكتتب به تماما، وان مبلغ الأسهم مستحق الدفع. وتبدي رأيها في المصادقة على القانون الاساسي الذي لا يقبل التعديل الا باجماع آراء جميع المكتتبين، وتعين القائمين بالادارة الاولين أو اعضاء مجلس المراقبة وتعين واحد او اكثر من محافظي الحسابات. كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الاقتضاء اثبات قبول القائمين بالادارة او اعضاء مجلس المراقبة ومحافظي الحسابات وظائهم .
  - لكل مكتب عدد من الاصوات يعادل عدد الحصص التي اكتتب بها، دون ان يتجاوز ذلك نسبة 5% من العدد الاجمالي للأسهم. ولو كبل المكتب عدد الاصوات التي يملكها موكله حسب نفس الشروط و نفس الحد
2. التأسيس دون اللجوء العلني للادخار.<sup>1</sup>
- تطبيق احكام التأسيس مثل النوع الاول ، عندما لا يتم اللجوء علانية للادخار.
  - يشتمل القانون الاساسي، على تقدير الحصص العينية. يتم هذا التقدير بناء على تقرير ملحق بالقانون الاساسي يعده محافظ الحصص تحت مسؤوليته. ويتبع نفس الاجراء، اذا تم اشتراط امتيازات خاصة.

<sup>1</sup> القانون التجاري، الفصل الثالث، القسم الثاني، الفقرة الثانية، المادة 605-609، ص 155-156.

- يوقع المساهمون القانون الاساسي، اما بانفسهم أو بواسطة وكيل مزود بتفويض خاص، بعد التصريح الموثق بالدفعات وبعد وضع التقرير المشار اليه في المرحلة السابقة تحت تصرف المساهمين حسب الشروط و الآجال المحددة عن طريق التنظيم.
- يعين القائمون بالادارة الاولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون و محافظو الحسابات الاولون في القوانين الاساسية.
- 3. مراقبة شركات المساهمة.<sup>1</sup>
- تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين محافظا للحسابات او اكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني.
- اذا لم يتم تعيين الجمعية العامة محافظ الحسابات، او في حالة وجود مانع او رفض واحد او اكثر من محافظي الحسابات المعينين، يتم اللجوء الى تعيينهم او استبدالهم بموجب امر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الادارة او مجلس المديرين.
- يتم استدعاء محافظ الحسابات لاجتماع مجلس الادارة او مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية وكذا لكل جمعيات المساهمين.
- يعرض محافظ الحسابات على اقرب جمعية عامة مقبلة المخالفات والاطفاء التي لاحظها اثناء ممارسة مهامهم.

### المطلب الثاني: النظام القانوني لشركات المساهمة

#### 1. ادارة شركة المساهمة وتسييرها.<sup>2</sup>

- يتولى ادارة شركة المساهمة مجلس ادارة يتالف من ثلاثة اعضاء على الاقل ومن اثنتي عشر عضوا على الاقل.
- لا يمكن شخصا طبيعيا الانتماء في نفس الوقت الى اكثر من خمسة (5) مجالس ادارة لشركات المساهمة يوجد مقرها بالجزائر.
- يسهر محافظ الحسابات تحت مسؤوليتهم على مراعاة قوانين القانون التجاري لشركات المساهمة.
- يجوز لمجلس الادارة، ان ياذن لرئيسه او لمدير عام، حسب الحالة باعطاء الكفالات او الضمانات باسم الشركة في حدود كامل المبلغ الذي يحدده.

<sup>1</sup> القانون التجاري، القسم السابع، المادة 715 مكرر 4-12-13، ص 190-191.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، القسم الثالث، المادة 610-612، ص 156-157.

- لا تصح مداولة مجلس الادارة الا اذا حضر نصف عدد اعضائه على الاقل. ويعتبر كل شرط مخالف كأن لم يكن.
- يدير شركة المساهمة مجلس مديرين يتكون من ثلاثة (3) الى خمسة (5) اعضاء. ويمارس مجلس المديرين وظائفه تحت رقابة مجلس المراقبة.
- يعين مجلس المراقبة اعضاء مجلس المديرين ويسند الرئاسة لاحدهم. وتحت طائلة البطلان، يعتبر اعضاء مجلس المديرين اشخاصا طبيعيين.
- يقدم مجلس المديرين مرة كل ثلاثة اشهر على الاقار وعند نهاية كل سنة مالية، تقرير المجلس المراقبة حول تسييره.
- يتكون مجلس المراقبة من سبعة (7) اعضاء على الاقل، من اثني عشر (12) عضوا على الاكثر.
- لا يمكن اي عضو من مجلس المراقبة الانتماء الى مجلس المديرين.
- تجتمع الجمعية العامة العادية مرة على الاقل في السنة خلال الستة اشهر التي تسبق قفل السنة المالية.
- يجب على مجلس الادارة او مجلس المديرين ان يبلغ المساهمين او يضع تحت تصرفهم قبل ثلاثين يوما من انعقاد الجمعية العامة، الوثائق الضرورية لتمكينهم من ابداء الرأي عن دراية واصدار قرار دقيق فيما يخص ادارة اعمال الشركة وسيرها.

### 2. تحويل شركات المساهمة<sup>1</sup>

- يجوز لكل شركة مساهمة ان تتول الى شركة من نوع آخر اذا كان عند التحويل، قد مر على تاريخ انشائها سنتان على الاقل وأعدت ميزانية السنيتين المالييتين الاوليين واثبتت موافقة موافقة المساهمين عليها.
- يتخذ قرار التحويل بناء على تقرير محافظ الحسابات الذين يشهدون ان اصول الشركة و ممتلكاتها محفوظة.

### 3. حل شركات المساهمة<sup>2</sup>

- تتخذ الجمعية العامة غير العادية قرار حل شركة المساهمة الذي يتم قبل حلول الاجل.

<sup>1</sup> القانون التجاري، القسم الثامن، المادة 715 مكرر 15-16، ص 191.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، القسم التاسع، المادة 715 مكرر 18-19، ص 192.

- يجوز للمحكمة ان تتخذ قرار حل الشركة، بناء على طلب كل معني، اذا كان عدد المساهمين قد خفض الى اقل من الحد الادنى القانوني منذ اكثر من عام، ويجوز لها ان تمنح الشركة اجلا اقصاه 6 اشهر لتسوية الوضع، ولا تستطيع اتخاذ قرار حل الشركة اذا تمت هذه التسوية يوم فصلها في الموضوع.

#### المطلب الثالث: النظام المالي لشركات المساهمة

##### 1. زيادة رأس المال.<sup>1</sup>

- يزداد رأسمال الشركة اما باصدار اسهم جديدة او باضافة قيمة للاسهم الموجودة.
- تصبح الاسهم الجديدة مسددة القية اذا قدمت نقدا او بالمقاصة مع ديون معينة المقدار ومستحقة الاداء من الشركة واما بضم الاحتياط او الارباح او علاوات الاصدار او بما يقدم من حصص عينية واما بتحويل السندات بامتيازات او بدونها.
- لا تقرر زيادة رأس المال باضافة القيمة الاسمية للاسهم الا بقبول المساهمين بالاجماع، ما عدا اذا تحقق ذلك بالحق الاحتياط او الارباح او علاوات الاصدار.
- تصدر الاسهم الجديدة اما بقيمتها الاسمية واما بتلك القيمة مع زيادة علاوة الاصدار.
- يجب ان تحقق زيادة رأس المال في اجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي قررت ذلك.
- يجب تسديد رأس المال بكامله قبل القيام بأي اصدار لاسهم جديدة واجبة التسديد نقدا وذلك تحت طائلة بطلان العملية.
- تتضمن الاسهم حق الافضلية في الاكتتاب في زيادات رأس المال. للمساهمين بنسبة قيمة اسهمهم، حق الافضلية في الاكتتاب في الاسهم النقدية الصادرة لتحقيق زيادة رأس المال.
- تقوم الشركة عند بداية الاكتتاب باجراءات الاشهار التي تحدد كيفياتها عن طريق التنظيم.

##### 2. استهلاك رأس المال.<sup>2</sup>

- يتم استهلاك رأس المال بموجب حكم في القانون الاساسي او قرار من الجمعية العامة غير العادية وبواسطة مبالغ قابلة للتوزيع. ولا يمكن تحقيق هذا الاستهلاك الا عن طريق التسديد المتساوي عن كل سهم من نفس الصنف ولا يترتب عنه تخفيض في رأس المال.

<sup>1</sup> القانون التجاري، القسم السادس، تعديل رأسمال الشركة، الفقرة الأولى، المادة 687-692-693-694-703 ، ص 177-182.  
<sup>2</sup> نفس المرجع سابق، الفقرة الثانية، المادة 709-710-711 ، ص 185.

• تفقد الاسهم المستهلكة كلياً او جزئياً ما يعادل الحق في الربح الاولي واذا اقتضى الامر، في تعويض القيمة الاسمية، وتحتفظ بكل الحقوق الاخرى.

• عندما يكون رأس المال مقسماً الى اسهم رأسمال واسهم مستهلكة جزئياً او كلياً او اسهم مستهلكة بصفة غير متساوية ، يجوز للجمعية العامة للمساهمين ان تقرر تحويل الاسهم المستهلكة كلياً او جزئياً الى اسهم رأسمال وذلك وفقاً للشروط المطلوبة لتعديل القانون الاساسي.  
3. تخفيض رأس المال.<sup>1</sup>

• تقرر الجمعية العامة غير العادية تخفيض رأس المال، التي يجوز لها ان تفوض لمجلس الادارة او لمجلس المديرين حسب الحالة، كل الصلاحيات لتحقيقه. غير انه لا يجوز لها بأي حال من الاجوال ان تمس بمبدأ المساواة، بين المساهمين.

ويبلغ مشروع تخفيض رأس المال الى مندوب الحسابات قبل خمسة واربعين يوماً على الأقل من انعقاد الجمعية.

وعندها يحقق مجلس الادارة او مجلس المديرين، حسب الحالة، العملية بناء على تفويض الجمعية العامة، يحرر محضراً بذلك يقدم للنشر، ويقوم باجراء التعديل المناسب للقانون الاساسي.

• اذا صادقت الجمعية العامة على مشروع يتضمن تخفيضاً في رأس المال دون وجود مبرر للخسائر فإنه يجوز لممثلي أصحاب الاسهم والدائنين الذين يكون دينهم سابقاً لتاريخ ايداع محضر المداولة بالمركز الوطني للسجل التجاري، ان يعارضوا تخفيض رأس المال في اجل ثلاثين يوماً. يلغي قرار قضائي المعارضة او يأمر إما بدفع الديون او بانشاء ضمانات اذا قدمت الشركة عرضها وتقرر بأن ذلك كاف.

لا يمكن ان تبدأ عمليات تخفيض رأس المال خلال اجل المعارضة ولا قبل فصل القاضي في هذه المعارضة عند الاقتضاء.

4. اكتتاب الشركات لاسهمها الخاصة او شرائها او رهنها.<sup>2</sup>

• يحظر على الشركة الاكتتاب لاسهمها الخاصة وشرائها اما مباشرة او بواسطة شخص يتصرف باسمه الخاص لحساب الشركة. غير انه يجوز للجمعية العامة التي قررت تخفيض رأس المال غير مبرر بخسائر ان تسمح لمجلس الادارة او مجلس المديرين بشراء عدد معين من الاسهم قصد ابطالها.

<sup>1</sup> نفس مرجع سابق، الفقرة الثالثة، المادة 712-713، ص 186.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، الفقرة الرابعة، المادة 714-715، ص 187.

- عندما يتم اكتتاب الاسهم او حيازتها من شخص يتصرف باسمه لحساب الشركة، يتعين على هذا الشخص تسديد قيمة الاسهم بالتضامن مع المؤسسين، او حسب الحالة، مع اعضاء مجلس الادارة او مجلس المديرين.

### المبحث الثاني: المراجعة المحاسبية

#### المطلب الاول: اهداف المراجعة المحاسبية

مفهوم المراجعة: هناك عد مفاهيم للمراجعة الحسابية من بين هذه التعاريف نذكر:

تعريف (bethoux. Kremper et poisson)<sup>1</sup>

"المراجعة هي فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي، شريطة ان لا يكون هو الذي حضرها او استعملها، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل"

- كما تم تعريف المراجعة من طرف (bouquin ) او (becour ) على انها: "النشاط الذي يطبق باستقلالية ووفقا لمعايير الاجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة، ودرجة الثقة، وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفق معايير المحددة لها".<sup>2</sup>
- كما تما تعريفها على ان "مراجعة الحسابات المالية هي فحص من قبل جهات مهنية مختصة ومستقلة من اجل التعبير عن الرأي على اساس انتظام وصدق حسابات الشركة".<sup>3</sup>

وقد عرفت جمعية المحاسبية الامريكية المراجعة على انها: (عملية منظمة ومنهجية لجمع الادلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الانشطة والاحداث الاقتصادية وتقويمها، بشكل موضوعي وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك الى الاطراف المعنية).

وتعرف ايضا بأنها "عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للدلة الخاصة بمزاعم الادارة باشن نتائج الاحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تمشي هذه النتائج مع العاير القائمة وتوصيل النتائج الى مستخدميها المعنيين بها".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Bethoux.R, Kremper .F et poisson.M : L'Audit dans le secteur public. Clet ; Paris ;1986 ;P21

<sup>2</sup> J.C.Becour, H.Bouquin. Audit Operationnel, 2eme Edition, Economica, Paris. 1996. P12

<sup>3</sup> HERRBACH, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, These de doctorat ,TOULOUSE , 2000, p18

<sup>4</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة : مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة واسواق المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص12-14

ووفقا للمفهوم السابق فإن المراجعة المحاسبية تحتوي على عدة عناصر أهمها ما يلي:<sup>1</sup>

### 1. المراجعة عملية منظمة:

يتم تنفيذ عملية المراجعة المحاسبية من خلال مجموعة من الخطوات المنطقية المتتابعة، تبدأ بقبول التكليف واستكشاف بيئة المراجعة، وتنتهي بتقييم النتائج واعداد تقرير المحافظ إلا أنه يوجد اختلاف بين الخطوات المنطقية المتتابعة لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية عنه في مراجعة نظم المعلومات المحاسبية اليدوية.

### 2. جمع وتقييم الأدلة:

تعد عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات جوهر عملية المراجعة، ويستطيع المحافظ جمع هذه الأدلة من خلال اختبارات مدى الالتزام والاختبارات الجوهرية للتفاصيل، حيث تمكن من توفير تأكيد بأن محتويات ملفات النظام توضح مبادلات وعمليات الشركة محل المراجعة بشكل صحيح.

### 3 - تحديد مدى تمشي مزاعم الادارة مع المعايير القائمة

تمكن عملية المراجعة من توفير تأكيد حول مدى تمشي مزاعم الادارة بالشركة محل المراجعة مع معايير المحاسبة، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والقواعد المحاسبية التي تحتويها القوانين واللوائح السارية في الشركة محل المراجعة إن وجدت، ويلاحظ وجود أوجه تشابه واختلاف في تنفيذ هذه العملية في حالة مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية ومراجعة نظم المعلومات المحاسبية اليدوية، أما عن التشابه فيرجع الى أن عملية تحديد مدى تمشي مزاعم الادارة مع المعايير والمبادئ والقواعد المحاسبية تعتمد على الحكم الشخصي للمحافظ، في تحديد أسباب عدم الالتزام الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية أو الأخطاء الجوهرية في ارصدة الحسابات، اما عن سبب الاختلاف في تنفيذ عملية المراجعة فيرجع الى تعقد اجراءاتها في حالة مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، وذلك نتيجة كثرة التعقيد في هيكل الرقابة الداخلية، مع صعوبة التحقق من ان الملفات والبرامج المقدمة للمحافظ هي نفسها المستخدمة فعلا وليست نسخ احتيالية.

<sup>1</sup>صديقي مسعود: نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، ص46.

#### 4 - توصيل النتائج لمستخدميها.

يقوم محافظ الحسابات بتوصيل نتائج عملية المراجعة الى مستخدمي القوائم المالية، سواء في حالة مراجعة نظم معومات محاسبية الكترونية، اومراجعة نظم معلومات محاسبية يدوية، إلا أنه في الحالة الاولى يعد فريق المراجعة من ضمن مستخدمي نتائج المراجعة.

#### اهمية المراجعة<sup>1</sup>.

ليس من المتوقع ان يعرف المحاسب قوائم مالية دقيقة جدا، فهناك من الاحكام الشخصية والتقديرية التي يمكن ان تؤثر على عناصر معينة من عناصر القوائم المالية، ومن ثم جعلها تختلف باختلاف هذه الاحكام والتقديرية الشخصية، اكثر من هذا فإن المنابع من تحقيق دقة عالية غالبا ما تكون قليلة، ومن هنا فقد تبنى المحاسبون مبدأ الاهمية النسبية والذي يشير إلى ان المحاسب عند اتخاذه قرار يتعلق بعملية المحاسبة يجب ان يعطي عناية اكثر فقط لتلك الامور التي تؤثر بشكل جوهري على بيانات القوائم المالية، وزيادة على ذلك فإن المراجع عليه ان يتحقق من ما اذا كانت النتائج المعتبرة عنها التقرير داخل حدود المدى المقبول وهنا نجد أن المحاسبة قد فشلت حتى الآن في تحديد معيار دقيق للاهمية النسبية في حالة اتخاذ قرار معين، وترتبطا على ذلك فإن القاعدة هي أن العنصر يكون هاما من وجهة نظر المحاسب اذ تسبب الخطأ فيه أو تجاهله لقرارات الشخص الراشد الذي يعتمد على المعلومات الواردة في القوائم المالية.

ويمكن أن يحكم المحافظ أحيانا على أهمية النسبية من خلال حساب نسبة رصيد العنصر الاجمالي الأصول او صافي الدخل مثلا.

لكنه يجب استخدام مثل هذه الارشادات الضرورية لتقييم مثل هذه العلاقات النسبية في ضوء مدى تأثيرها لهذا العنصر على العناصر الاخرى المرتبطة بها على سبيل المثال: فإذا وجدنا أن الخطأ في عنصر من عناصر المخزون الذي يعد غير هام في علاقته باجمالي المخزون قد يكون هاما فيما لو أن صافي الدخل تحدد بشكل خاطئ بسبب الخطأ في المخزون، وعليه فان استخدام معايير المراجعة المتعارف عليها تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالحصول على كل الحقائق المالية الهامة،

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون: اسس المراجعة العلمية والعملية، الدار الجامعية، الاسكندرية مصر 2004.

إما من القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها، والا فإن مخالفة هذا سوف ينعكس في تقرير المراجعة<sup>1</sup>.

فالمراجعة تعتبر وسيلة وليست غاية، حيث تهدف الوسيلة الى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المراجعة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها ومن الأمثلة على الطوائف والفئات المديرين والمستثمرين الماليين والبنوك ورجال الاعمال والهيئات الحكومية.....الخ.

إن ادارة المؤسسة<sup>2</sup> تعتمد كلياً على السياسات الحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء وتقسيمه، وتحرص على ان تكون تلك البيانات مراجعة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد أ ادارة المؤسسة تعتمد اعتماداً كلياً على السياسات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الاداء طائفة المستثمرين تعتمد أيضاً على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها. كما يعتمد رجال أعمال الاقتصاد على القوائم المالية في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

أما الهيئات الحكومية واجهزة الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المالية في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، لغرض رقابة الضرائب، وتحديد الاسعار، وتقدير الاعانات لبعض الصناعات، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الادارة في شأن الأجور والمشاركة في اتخاذ القرارات والمشاركة في الارباح او مختلف الانشطة.....الخ.

### اهداف المراجعة:

#### 1 - اهداف تقليدية:

ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1. التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
2. ابداء رأي فني استناداً الى ادلة وبراهين على عدالة القوائم المالية.
3. اكتشاف اعمال الغش والتزوير بالسجلات المحاسبية.
4. التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلي جيدة.
5. مساعدة الادارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الادارية المناسبة.

<sup>1</sup> ويليام توماس، ترجمة احمد حامد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1989، ص42  
<sup>2</sup> خالد امين عبدالله: علم التدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2003، ص15.

6. مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.

7. مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

### 2-اهداف حديثة :

فبالإضافة إلى الأهداف التقليدية هناك أهداف حديثة, حيث انتقلت المراجعة من مجرد قيام مراجع الحسابات بالتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات, واكتشاف ماقد يوجد بها من أخطاء أو غش وتزوير, وفحص مدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية وخروج برأي فني محايد بين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة مركزه المالي في نهاية الفترة المالية, إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر, ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها, وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المؤسسات تحت المراجعة, وتحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة, ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسات بصورة عامة, بحيث لم يعد " تحقيق أكبر قدر من الربح " الهدف الأهم, بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها: " العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة".<sup>1</sup>

ولقد بذلت محاولات عديدة من الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية في دول العالم لوضع القواعد والمعايير التي تحكم تأهيل مزاولي المهنة علميا وعمليا, بما يضمن مستوى معين من الاداء يقبله مستخدمي القوائم المالية ويمنح لهم الثقة فيما يصدره المراجعون من احكام, والتغلب بذلك على الإشكال القائم حول الصعوبات التي تعترض المحافظ التي تتمحور حول عدم الدراية بامور غير محاسبية مثل الادارة, القانون, التسويق, بحوث العمليات, التمويل, عند قيامه بقياس الكفاءة والفعالية وتقييم الأداء.<sup>2</sup> ويمكن توضيح هذا التطور الحاصل في اهداف عملية المراجعة من خلال الجدول التالي:

<sup>1</sup>خالد امين، مرجع سبق ذكره، ص15.

<sup>2</sup>يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص03-04.

جدول (1-02): التطور التاريخي لاهداف عملية المراجعة.

الفترة	الهدف من عملية المراجعة
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس
1850-1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس
1905-1850	-اكتشاف التلاعب والاختلاس -اكتشاف الاخطاء الكتابية
1933-1905	-تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي -اكتشاف التلاعب والاختلاس
1940-1933	-تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي -اكتشاف التلاعب والاختلاس
1960-1940	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي

المصدر: . عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون : اسس المراجعة العلمية والعملية ، الدار الجامعية، الاسكندرية مصر 2004، ص 12.

انواع المراجعة:<sup>1</sup>

هناك انواع متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر الى عملية المراجعة من خلالها، ولكن مستويات الاداء التي تحكم جميع الانواع واحدة، بوجه عام تصنف المراجعة حسب وجهات النظر المختلف الى مايلي:

من حيث نطاق عملية المراجعة:

1. المراجعة الكاملة (التفصيلية).

2. المراجعة الجزئية.

من حيث درجة الالتزام بعملية المراجعة:

<sup>1</sup> خالد امين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 27

1. مراجعة الزامية.

2. مراجعة اختيارية.

من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة

1. مراجعة نهائية.

2. مراجعة مستمرة.

من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ

1. مراجعة عادية.

2. فحص لغرض معين

المطلب الثاني: اوجه التشابه بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

تتمثل اوجه التشابه بين المراجعة الداخلية و الخارجية في مايلي:<sup>1</sup>

1. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يسعى كل من المراجع الداخلي و الخارجي الى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة، من خلال دراسته وتقييمه وتحديد نقاط قوته وضعفه والتأكد من ان النظام المحاسبي المتبع فعال، ويمد للمؤسسة بالمعلومات اللازمة لاعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها واتخاذ القرارات الصائبة.

2. التقنيات المستعملة

يستعمل كل من المراجع الداخلي و المراجع الخارجي تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامهم والتي منها (خرائط تدفق الوثائق، الاستبيان، الفحص)

3. التعاون بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي

لا شك ان المراجع الخارجي اثناء قيامه بتنفيذ أعمال المراجعة الخارجية للمؤسسة يقوم بالتعاون والتنسيق مع المراجع الداخلي بالمؤسسة، مما ان من شأنه منع الازدواجية، والتكرار في اعمال المراجعة والتغطية لكافة أنشطة الشركة، ولاشك ان هذا التعاون تحكمه عدة عوامل من أهمها

<sup>1</sup> عيد الفتاح محمد صحن، و اخرون، مرجع سبق ذكره، ص28.

مدى خبرة ومؤهلات المراجع لداخلي، ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها خلال عملية الفحص والتقييم .

### المطلب الثالث: اوجه اختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية<sup>1</sup>

على الرغم من وجود اوجه التشابه بين المراجعة الداخلية والخارجية كما سبق، فان هناك اوجه اختلاف بينهما ولعل اهمهما مايلي:

#### 1. الهدف

أ. المراجعة الداخلية تهدف الى:

- وجود نظام فعال لضبط الداخلي واجراءات منع وقوف الاخطاء او التلاعب.
- وجود نظام محاسبي فعال، يساعد في اعداد تقرير وقوائم مالية صحيحة.
- انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية .
- خدمة المراجع الخارجي.

ب. المراجعة الخارجية تهدف الى:

- وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل، خاصة في مجال اعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة.
- ابداء رأي الموضوع المحايد في شكل تقرير مراجعة شاملة لنتائج عملية المراجعة
- تبادل الخدمات مع المراجع الداخلي.

#### 2. التعيين

أ. المراجع الداخلي يتم تعيينه عن طريق الادارة العليا في المؤسسة، عن طريق تخصيص احد المحاسبين من ذوي الخبرة ليتولى عمل المراجع الداخلي.

ب. المراجع الداخلي يتولى مجلس الادارة ترشيح احد المراجعين من ذوي الخبرة وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لاقرار تعيينه واتخاذ قرار لذلك.

#### 3. المسؤولية والتقرير

أ. المراجع الداخلي يكون مسؤولا امام الادارة العليا في المؤسسة و يقدم تقريره اليها.

ب. المراجع الخارجي يكون مسؤولا امام الجمعية العامة للمساهمين في الشركات المساهمة.

#### 4. الاستقلالية

<sup>1</sup> يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 206

- أ. المراجع الداخلي مستقل جزئياً لأنه من ناحية مستقل على باقي ادارات و اقسام المؤسسة ومن ناحية اخرى يتبع الادارة العليا للمؤسسة.
- ب. المراجع الخارجي يتمتع باستقلال كامل، اي انه محايد وليس له اي علاقة بالادارة العليا و لا باقسام وادارات المؤسسة.
5. نطاق العمل
- أ. المراجع الداخلي يتم تحديد نطاق عمله وحدود هذا العمل عن طريق ادارة المؤسسة المسؤولة عن تعيينه، والذي عادة يتم مراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل المراجعة.
- ب. يحدد نطاق عمل المراجع الخارجي من خلال عنصرين:
- الاول المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه.
  - الثاني بالاتفاق في حالات معينة مع ادارة المؤسسة .
- حيث يقوم المراجع الخارجي بوضع برنامج مراجعة خاصة يتولى تنفيذه خلال فترة المراجعة.
6. طريقة واسلوب العمل
- أ. المراجع الداخلي يحكم كونه موظفا في المؤسسة فانه:
- يحدد عمله بطريقة مكمله لعمل المحاسب من خلال الدورة المستندة و الدورة المحاسبية اول باول مع التركيز على العمليات ذات الاهمية.
  - يتبع أسلوب المراجعة المستمرة مستندا وحسابيا وفنيا للتحقق من مدى صحة العمليات المختلفة وتصحيح أي اخطاء يتم اكتشافها اول باول.
  - يغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الانحرافات او الاخطاء.
- ب. اما المراجع الخارجي فانه يتبع طريقة أسلوب المراجعة الملائمة لظروفه باتفاق مع ادارة المؤسسة مع الاخذ بعين الاعتبار(الوقت المتاح للمراجع -عدد المساهمين بالنسبة له -شكل وحجم وطبيعة برنامج المراجعة الذي قام المراجع بوضعه -حجم معاملات المؤسسة - ونتيجة فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة).
7. اضافة الى اوجه الاختلاف السابقة فان هناك وجهين آخرين هما:
- المراجع الخرجي ينبغي ان تتوفر فيه الكفاءة التاهيل العلمي، الفترة الزمنية والاختبارات الواجبة لكي يمارس المهنة. بينما لا يوجد اتفاق عام نحو الشروط ومتطلبات من يمارس مهنة المراجعة الداخلية.

## الفصل الثاني: المراجعة المحاسبية على شركات المساهمة

- المراجعة الداخلية المستفيد الاول منها هي الادارة، بينما المراجعة الخارجية المستفيد الاساسي منها هو المساهمون وغيرهم من الاطراف الخارجية.

### جدول (02-2) المقارنة بين المراجعة الداخلية والخارجية

وجه المقارنة	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
الهدف	الهدف الرئيسي هو اكتشاف ومنع الاخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعية	الهدف الرئيسي ابداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الادارة عن نتيجة الاعمال والمركز المالي
التعيين	ادارة المؤسسة	اصحاب راس المال (الملاك)
المسؤولية والتقرير	مسؤول امام الادارة ومن ثم يقدم تقاريره الى المستويات الادارة العليا بالمؤسسة	مسؤول امام الملاك، ومن ثم يقدم تقاريره ورأيه الفني عن القوائم المالية اليهم
الاستقلال	جزئي	كامل
طبيعة العمل	تفصيلي	اختياره او محدد حسب الاتفاق
نطاق العمل	جميع نشاطات المؤسسة	مالي محاسبي(عينات)
الفئات التي يخدمها	الادارة	الملاك، المستثمرين، الممولين والحكومة
توقيت الاداء	سابق ولاحق	لاحق
موثق من نظام الرقابة الداخلية	تقييمه والحرص والمراقبة لتطبيق احكامه	دراسته وتقييمه لتحديد حجم العينات ووضع الخطة.

مصدر: بتصريف من المصدرين التاليين:

- حسام مختار شاكر، مرجع سابق، ص23
- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيقية، الطبقة الاولى مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن 2008، ص208

#### خلاصة الفصل:

تحل شركة المساهمة بقوة القانون بإنهاء المدة المحددة لها في القانون الأساسي وقد تتخذ الجمعية العامة غير العادية قرار حل الشركة قبل حلول الأجل المحدد لها ، وفي هذه الحالة قد تحل لسبب تحقيق الغرض الذي قامت الشركة لأجله، لذا تقوم بتعيين مدقق خارجي لمراجعة اعمالها من أجل تقييم وفحص و البحث عن نقاط الضعف من أجل تداركها ولتحقيق هذا يقوم المراجع الداخلي بدراسة القوائم المالية و المراجع الخارجي بوضع منهجية لتنفيذ مهمته واتخاذ قرار مناسب ومحيد.

## الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة بيع و توزيع

مواد البناء -EDIMCO-

تمهيد:

بعد عرض الجانب النظري و الذي ضم فصلين، سنحاول في الفصل الثالث اسقاط الضوء على ما تم عرضه على المؤسسة ذات الاسهم و هي المؤسسة الوطنية لإنتاج و توزيع مواد البناء EDIMCO ، بولاية مستغانم ليكون حقل بحثنا و دراستنا التطبيقية، نظرا لكونها شركة مساهمة تنشط في السوق الوطني و هي متعامل مهم تساهم في خلق القيمة المضافة إضافة على ذلك فهي تشغل الأيدي العاملة و منه تساهم من التقليل من البطالة و سبب ذلك كون المؤسسة تشهد التقدم و التغير من سنة الى أخرى و التي هي محل دراستنا التطبيقية.

ولهذا قسمنا هذا الفصل الى:

- المبحث الاول: عموميات حول مؤسسة إنتاج و توزيع مواد البناء " EDIMCO " .
- المبحث الثاني: آليات المراجعة الداخلية في المؤسسة.
- المبحث الثالث: منهجية إنجاز مهمة المدقق الخارجي في مؤسسة توزيع وبيع مواد بناء

## المبحث الاول: عموميات حول مؤسسة توزيع وبيع مواد البناء EDIMCO

سنتطرق في بداية الدراسة على مؤسسة الوطنية للإنتاج وتوزيع مواد البناء بمستغانم والتعرف على الهيكل التنظيمي وأهداف المؤسسة ومهامها.

### المطلب الاول: التعريف بالمؤسسة لتوزيع وبيع مواد البناء EDIMCO

مؤسسة الوطنية للإنتاج وتوزيع مواد البناء هي مؤسسة أنشأت بتاريخ 25 سبتمبر 1984، كان بمقتضى قرار وزاري رقم 5280/م ع /و والمتضمن ذلك، مقرها الرئيسي بولاية مستغانم برأسمال يقدر ب 250000000 دج .

تمتلك المؤسسة 29 خبرة في مختلف المجالات البناء ، ووجودها ناتج عن النجاح الذي حققته بتحكمها في معظم النشاطات سواء كانت انتاجية أو تجارية وقطاع مواد البناء وكذلك النتائج القياسية التي حققتها في انجاز والمقاولة، وتعمل المؤسسة على تبني علاقات دائمة مع الزبائن، وتعمل على ارضاء حاجيتهم وتطلعاتهم.

ولقد تم تطوير شبكة التوزيع للشركة بولاية مستغانم وهذا خلال الفترة ما بين 1958- 1990 عن طريق فتح منافذ تأجير في عدة مناطق ، وتم تحويل مؤسسة توزيع مواد البناء لتأخذ شكل شركة ذات الاسهم " SPA /EDE" بمقتضى العقد التوثيقي رقم 30/96 والصادر في 17/01/1996 ولقد تم تعيين السيد مدير لحسن كرئيس مجلس إدارة بمقتضى محضر المجلس الإداري المنعقد بتاريخ 27/04/2002 والذي نص قراره بذلك.<sup>1</sup>

تتكون مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناء من وحدات تتمثل فيما يلي:

- ✓ وحدة الحديد والصلب؛
- ✓ وحدة التعبئة والتغليف والتوزيع؛
- ✓ وحدة الترقية العقارية؛
- ✓ وحدة التجارة.

<sup>1</sup> المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة.

المطلب الثاني: مهام وأهداف مؤسسة الوطنية لإنتاج وتوزيع مواد البناء<sup>1</sup>

1 - مهام المؤسسة: تتمثل مهام المؤسسة فيما يلي:

تتولى المؤسسة مهام تسويق مواد البناء (الاسمنت الصلب، الخشب، المنتجات الخشبية الأدوات الصحية والبلاط ومنتجات التدفئة...) وذلك في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية إضافة إلى:

- ✓ الانتاج، البيع، التوزيع؛
- ✓ مكلفة بإنتاج وتوزيع مواد البناء في ظروف جيدة وبأقل تكلفة؛
- ✓ وضع سياسة لتطوير نظام الانتاج والتوزيع الكفاء والقادر على تلبية احتياجات السوق الوطني؛
- ✓ إضافة اللمسة المحلية على المنتج وترقيته إلى مقام المنتج العالمي؛
- ✓ وضع القوانين والبرامج وإشرافها على كل الوحدات التابعة لها قانونا.

2 - أهداف المؤسسة:

- ✓ الاهداف الاقتصادية: يمكن تلخيصها فيما يلي:
- العمل على تحقيق عائد مناسب على رأسمال المستثمر عن طريق استغلال كل الطاقات الانتاجية والمهارات الفنية للعمال؛
- العمل على دخول في الاسواق العالمية؛
- العمل على تلبية رغبات الزبائن عن طريق انجاز طلباتهم في أقل فترة ممكنة؛
- العمل على زيادة قدراتها التنافسية عن طريق اكتساب ميزة تنافسية تتمثل في ارضاء العميل؛
- محاربة الاحتكار والمضاربة في الاسواق الوطنية والذي يعتبر الهدف الاساسي وراء تأسيسها.
- ✓ الاهداف الاجتماعية: تتمثل فيما يلي:
- تلبية احتياجات السوق الوطني واستغناء عن الاستراد من الخارج خاصة إذا علمنا أنه بالعملة الصعبة، ومن ثم تصدير الفائض، الذي يكون بدوره مورد للعملة الصعبة؛
- رفع من مستوى المعيشي للعمال عن طريق فتح فرص عمل لهم وتكوينهم، ورفع مستواهم المهني؛

<sup>1</sup> المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة.

- المساهمة في إمتصاص البطالة عن ريق فتح أبواب التوظيف أمام الشباب وأصحاب الحرف؛
- المساهمة في تحقيق التنمية الشاملة؛
- المساهمة في تمويل الخزينة العامة (الضرائب).

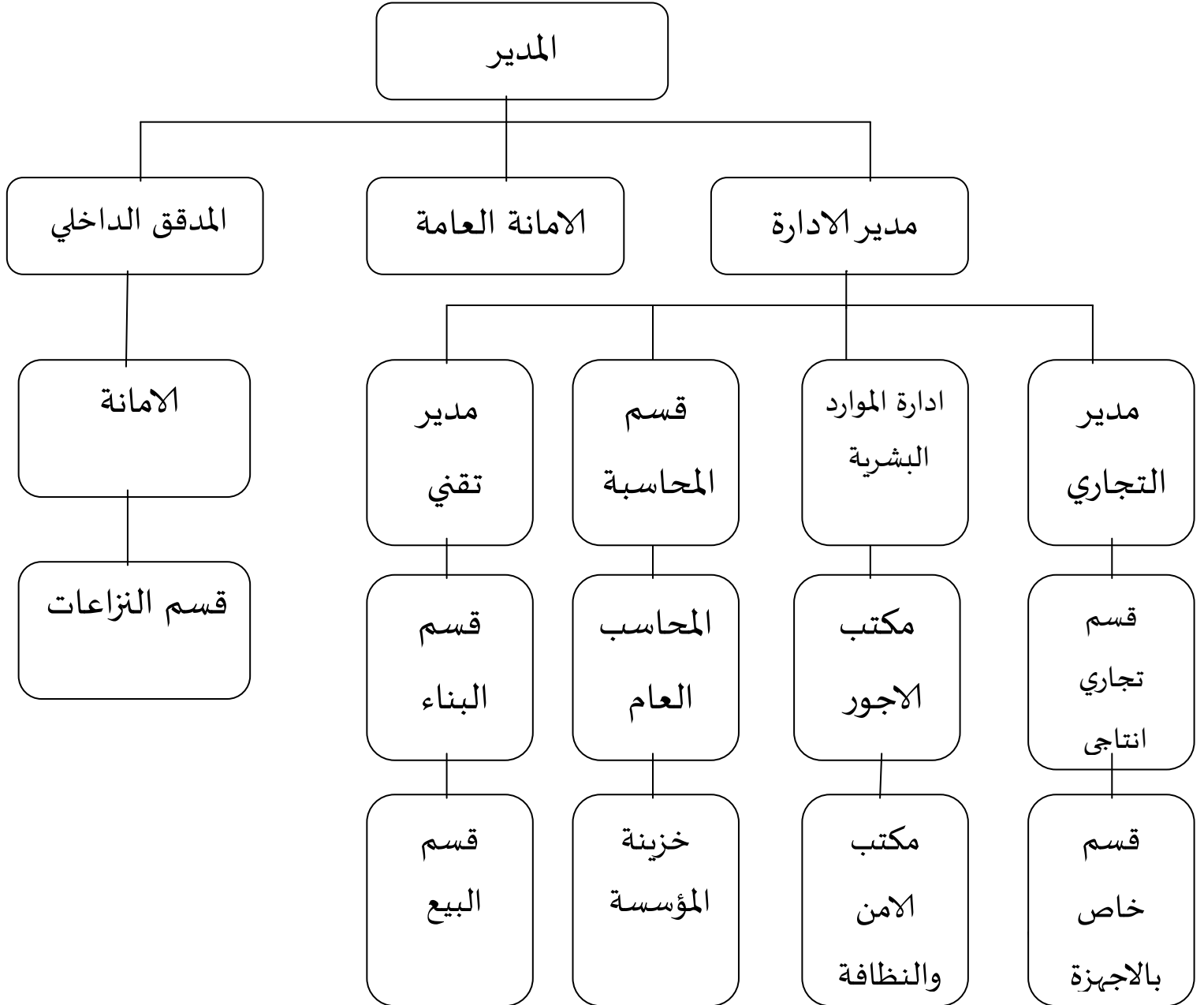
#### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناء "EDIMCO"<sup>1</sup>

الهيكل التنظيمي الحالي للمؤسسة تم تعديله في السنوات الاخيرة، وذلك تماشيا مع التغير الحاصل ف بيئة المؤسسة حيث تسير هذه الاخيرة وفقا لهيكل التنظيمي تنحدر فيه السلطة من المدير لتصل على الاقسام التنفيذية مثلما هو موضح في الشكل التالي:

---

<sup>1</sup> المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة.

الشكل 01 03: يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة انتاج و توزيع و بيع مواد البناء "EDIMCO"



المصدر: وثائق المؤسسة.

## شرح الهيكل التنظيمي:<sup>1</sup>

- 1 - المدير: يمثل المدير أعلى سلطة في الهرم التنظيمي ومن مهامه:
  - تسيير الشركة والاشراف عليها؛
  - متابعة المصالح والاقسام التي تقع تحت سلطته؛
  - تحليل التقارير الواردة من المصالح والاقسام واتخاذ القرارات الهامة والمناسبة؛
  - تسيير ومراقبة رؤساء المصالح التابعة لإدارة الوحدة؛
  - عقد اجتماعات وسياسات والاجراءات الخاصة بكل مصلحة؛
  - الامانة: تقوم هذه الاخيرة بالمهام التالية:
    - مساعدة المدير في تدير شؤونه وتنظيم أعماله؛
    - تحويل التقارير من المصالح الى المدير؛
    - ضبط الاستقبالات الخاصة بالأشخاص المتعاملين مع المدير وإبلاغه بذلك.
  - المراجع الداخلي: يقوم المراجع الداخلي بفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية لخدمة الادارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ و يقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة من خلال منع الغش والانحراف عن السياسات الموضوعية.
- 2 - مدير الادارة المالية: هو المسؤول عن المصلحة المالية ونعتبر هذه الاخيرة مركزية في المؤسسة توزيع مواد البناء حيث تتفرع هذه المصلحة إلى:
  - الامانة : تقوم بمساعدة مدير الادارة المالية.
  - قسم المنازعات: يهتم بالجانب القانوني للمؤسسة و يقوم أيضا بحل النزاعات القانونية.
  - قسم المحاسبة: يقوم المحاسب بمختلف التسجيلات المحاسبية للعمليات التي تقوم بها الشركة ( عمليات الشراء، البيع ، التنازل، التحصيل، التسديد...) وكذلك يممسك يوميات مساعدة حسب الحاجة إليها، وينقسم هذا إلى فرعين فرع محاسب العام وفرع الخزينة، حيث أن المحاسب الاول في هذه المؤسسة يقوم بالعمل الذي يقوم به المحاسب العام و العمل الذي يقوم به فرع الخزينة.

<sup>1</sup> مصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة.

- قسم إدارة الموارد: تهتم بالجانب البشري حيث أنها الجهة المسؤولة عن العاملين بالمؤسسة ويتكون هذا القسم من :
  - مكتب الادارة والعلاقات الاجتماعية: تهتم بالضمان الاجتماعي للعامل وتدرس الوضعية الصحية وهي المتعلقة بالعامل من يوم بدايته للعمل إلى غاية نهاية تقاعده.
  - مكتب الاجور: يقوم بدراسة أيام العمل و مجموع العمال والغيابات ويحدد الأجر اللازم الذي يدفعه كل عامل.
  - مكتب النظافة والامن: يهتم هذا المكتب بنظافة المؤسسة وتقديم ملابس العمل للعاملين والمحافظة على ممتلكات الوحدة ومراقبة حركة العمال، المواد والبضائع.
- 3 - مدير التقني: هو المسؤول عن الممتلكات الوحدة ، ويتفرع هذا القسم إلى:
  - قسم البناء: في هذا القسم يوجد مكتب تقني يهتم بالتخطيط للمشروع أي كمية المواد اللازمة للبناء وهناك مكتب آخر يقوم بتنفيذ ما قد خطط له.
  - قسم البيع: يوجد به مكتب مكلف ببيع ما تم بناؤه ويقوم بشراء الاراضي من أجل البناء.
- 4 - المدير التجاري: يوجد به:
  - القسم التجاري: يقوم بشراء وبيع مواد البناء داخل المؤسسة وذلك ببيعها إلى المدير التقني وأيضاً يقوم هذا القسم بالبيع خارج المؤسسة.
  - قسم الانتاج: يقوم هذا القسم بإنتاج مختلف الوسائل المساعدة في عملية البناء واخرى موجهة للاستعمال المنزلي.
  - قسم الصيانة: يتكفل بصيانة الآلات والمعدات التي تستدم في نشاط المؤسسة.

## المبحث الثاني: آليات المراجعة الداخلية

تعتبر المؤسسة الاقتصادية لبيع وتوزيع مواد البناء من أحد المؤسسات الكبرى ، كما لديها فروع من بينها فرع مستغانم "سيدي عجال" وهو مكان اجراء الدراسة التطبيقية، وهي من المؤسسات التي تساهم في تطوير الاقتصاد الوطني، بإعتبارها مصدر الرئيسي لتمويل الخزينة، لذا يجب على مسيري المؤسسة مراقبة مختلف العمليات التي تتم في المؤسسة لضمان السير الحسن.

### المطلب الاول: سير عملية المراجعة الداخلية في مصلحة المالية والمحاسبة<sup>1</sup>

تقوم المراجعة الداخلية من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية وبالتالي اكتساب القدرة على التحكم في الاخطاء التي يمكن أن تواجهها وتجنب سوء التسيير، ويتم وفق عدة مراحل وخطوات يمكن ايجازها بالشكل التالي:

#### أولاً: تحضير مخطط المراجعة السنوي

يقوم قسم المراجعة في كل سنة بوضع مخطط مراجعة سنوي يحتوي مختلف المهمات المراد القيام بها خلال هذه السنة، والتي يمكن أن تؤثر على وصول المؤسسة إلى اهدافها المسطرة من خلال حصر مختلف الاخطار وتحليلها بالاعتماد على:

- تقارير المراجعة الداخلية لثلاث سنوات سابقة؛
- تقارير المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) لثلاث سنوات سابقة؛
- القوائم المالية لثلاث سنوات سابقة؛
- تقارير أنشطة المؤسسة لثلاث سنوات سابقة.

ثم ومن خلال القدرات الشخصية للمراجع والمتمثلة في خبرته المحاسبية، إضافة الى معرفته بالمؤسسة و أنشطتها والبيئة المحيطة بها يتم تحديد الاخطار الاساسية، ويوضع كل خطر ضمن موضوع مراجعة ونظرا لنقص العمالة في قسم المراجعة وقلة الامكانيات لا يمكن مراجعة كل المواضيع التي تم تحديدها سلفا، لذا يتم عرضها على مدير المؤسسة، وفي اجتماع رفقة المراجعين

<sup>1</sup> مصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة.

يتم تحديد المواضيع الأكثر أهمية والتي سيتم مراجعتها خلال السنة، مع العلم أن القرار النهائي يعود لمدير المؤسسة حتى ولو لم يتفق و آراء المراجعين فيعود له تحديد عدد مهمات المراجعة و ذلك بزيادة أو تقليلها.

بعد أن تم تحديد المواضيع يتم وضع اطار زمني لكل مهمة مراجعة والتخطيط لها بتحديد:

- نظام العمل (فرق ثنائية، فرق ثلاثية... الخ)؛
- عدد المراجعين المتوفرين،
- الامور التي يجب أخذها بعين الاعتبار عدد القيام بالمراجعة.

ويمكن إعتبار هذا المخطط السنوي كهدف لقسم المراجعة حيث يتم مراقبة نسبة تطبيقه لمعرفة مدى سير العمل.

#### ثانيا: تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

تتم عملية مهمة المراجعة الداخلية من خلال مجموعة من مراحل نجوزها فيما يلي:

1 - عملية التنفيذ: بعد القيام بتحديد برنامج المراجعة الداخلية تأتي مرحلة العمل الميداني للمهمة و التي من خلالها يقوم المراجع الداخلي بجمع أدلة الاثبات، وتمثل هذه الخطة الى ثلاث مراحل:

- إجتماع الافتتاح : يقوم المراجع الداخلي بعقد اجتماع مع مسؤولي القسم التي سيتم مراجعتها من أجل التهيئة الميدانية لعملية المراجعة؛
  - تقسيم المهام: في هذه المرحلة يتم تقسيم الوظائف و المهام بين فريق المراجعة كل حسب مؤهلاته و اختصاصه و ذلك لضمان السير العادي لعملية المراجعة؛
  - العمل الميداني: تتم هذه المرحلة بعد تقسيم المهام، حيث يقوم المراجعين بتنفيذ برنامج المراجعة من خلال القيام بإجراء الاختبارات و المقارنات من أجل الكشف عن المشاكل و المخالفات، و كذا الحصول على الادلة التي تؤيد و تثبت عملية و نتائج المراجعة.
- 2 - تقرير عن مهمة المراجعة الداخلية: هذه الخطوة تعتبر الاخيرة في انجاز مهمة المراجعة الداخلية و تتمثل في المراحل التالية:
- التقرير الاولي: عند الانتهاء من عملية المراجعة الداخلية يقوم المراجعون بإعداد تقرير أولي، والذي يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي؛

- حق الرد من الاشخاص المراجعة أعمالهم: يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ المهمة والاشخاص المراجعة أعمالهم من أجل المصادقة على الملاحظات والنتائج التي توصل اليها فريق المراجعة، حيث تكون مدعمة بالأدلة كما يمكن التدخل من طرف الاشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج من خلال التبريرات والتوضيحات اللازمة؛
- التقرير النهائي: بعد عقد الاجتماع مع الاشخاص المراجعة أعمالهم يتم إعداد التقرير النهائي، ويتم ارساله للرئيس المدير العام لإعلامه بنتائج مهمة المراجعة، وكذا التوصيات المقترحة لمعالجة المشاكل والاختلالات التي وجدت أثناء القيام بعملية المراجعة ، حيث يجب أن يكون التقرير واضح ويتم تقديمه في الوقت المناسب؛
- متابعة التوصيات: بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات الواجب القيام بها ، حيث يقوم الرئيس المدير العام بارسال تقرير للجهة التي تمت مراجعتها من أجل القيام بالتوصيحات الواردة في التقرير، حيث يقوم المراجع بمتابعة مدى الالتزام بتصحيحها.

#### المطلب الثاني: دراسة القوائم المالية في المؤسسة (الميزانية)<sup>1</sup>

تتم المراجعة الداخلية من طرف المراجع الداخلي، حيث يقوم بتفقد و الاطلاع على وثائق المؤسسة و الحصول على كل ما يحتاجه من معلومات لإعداد تقرير المراجعة و ذلك بتناول النقاط التالية:

- 1 - التحقق من الدفاتر والسجلات الخاصة الإلزامية: الدفاتر والسجلات المنصوص عليها في القانون التجاري
  - دفتر الاجور خاص بكل شهر؛
  - دفتر اليومية العامة ؛
  - دفتر حركة الموظفين ؛
  - دفتر الجرد.
- 2 - مراقبة الحسابات: التعليقات المالية تمت حسب الصنف المحاسبي، ولا تتعلق إلا بالملاحظات ذات الأهمية الكبيرة التي سجلت من خلال المراجعة التي أجريت

<sup>1</sup> مصدر: باعتماد على الملحق 01 و 02

## الفصل الثالث: الجانب التطبيقي.

- حسابات الميزانية: (الأصول والخصوم)

### ➤ الأصول غير الجارية

رقم/ح	الأصل	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/12/31	التطور
211	الأراضي	0	600000.00	600000.00
213	المباني	588490.48	662051.79	73561.31
215	منشآت، معدات و ادوات	546037.00	647029.21	100992.21
218	التثبيتات المادية الأخرى	6691284.16	8574989.26	1883708.1
275	الودائع والكفالات المدفوعة	0.00	324659.22	324659.22
	المجموع	7825811.64	10808729.48	2982917.84

- حساب 211 الأراضي: 600000 دج

رصيد هذا الحساب مصدره هو عملية زيادة رأس المال الذي تم في 2018 المبررة بواسطة عقد الموثق رقم xxx/xxx، المسجل على مستوى مصالح (محافظة الأراضي).

- حساب 213 المباني: رصيد هذا الحساب مصدره هو عملية xxx/رقم/xxx.

- حساب 215 منشآت، معدات وادوات: تطور هذا الحساب بسبب حيازة تثبيتات.

### التوصيات:

المصاريف الملحقه يجب أن يتم ضمها الى تكلفة الشراء التثبيتات( حسب النظام المحاسبي المالي).

- حساب 218 تثبيتات المادية الأخرى: 1883708.1 دج .

رصيد هذا الحساب مصدره عمليات السابقة .

- حساب 275 الودائع والكفالات المدفوعة 324659.22

هذا الرصيد يمثل الكفالات المشكلة نهاية في شهر ديسمبر، غير مسترجعة بعد في نهاية الدورة.

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي.

➤ الاصول الجارية :

أ - المخزونات و عناصر قيد الانتاج:

رقم/ح	الأصل	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/12/31	التطور
310	المواد الأولية واللوازم	0	0	0
33	انتاج السلع الجاري انجازها	21863403.61	9627708.18	(12006695.43)
	المجموع	21863403.61	9627708.18	(12006695.43)

التعليق:

- كل المشتريات مبررة بواسطة فواتير الشراء، مسجلة محاسبيا بصفة عادية ضمن حسابات المؤسسة.

- إدخلات المخزون سجل محاسبيا في عملية واحدة في عوض تسجيلها طبقا لعمليات الشراء التي تمت خلال الدورة.

- ننصح الشركة بتطبيق طريقة الجرد الدائم والتي تسمح متابعة محاسبة للمخزون.

ب - الحسابات الدائنة واستخدامات مماثلة:

رقم/ح	الأصل	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/12/31	التطور
4451	الرسم على القيمة المضافة على المشتريات	71387675.02	61989854.59	(9397820.43)
455	الشركاء- حسابات الجارية	0.00	1672702.24	1672702.24
	المجموع	71387675.02	60317152.35	(1107522.67)

• حساب 4551 الرسم على القيمة المضافة على المشتريات: 61989854.59 دج

رصيد هذا الحساب يتعلق بالرسم على القيمة المضافة المدفوع على نشر العقود الادارية غير المسترجعة بعد.

## الفصل الثالث: الجانب التطبيقي.

- حساب 455 الشركاء: 1672702.24 دج

غياب الوثائق الخاصة بعمليات الكراء ودفع لصندوق الضمان الاجتماعي.

نوصي الشركة باسترجاع الوثائق المحاسبية لكل عملية والقيان بالتسويات.

ج- الخزينة :

رقم/ح	الأصل	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/12/31	التطور
512	بنوك و حسابات الجارية	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد
53	الصندوق	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد
	المجموع	62910876.72	83790771.18	20879894.46

عدم ظهور كل من حسابين 512 و 53 في الميزانية الخاصة بالشركة

➤ خصوم الميزانية:<sup>1</sup>

أ - رؤوس الاموال الخاصة:

رقم/ح	الخصم	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/12/31	التطور
101	رأس المال الصادر	2000000.00	2600000.00	600000
11	رؤوس أموال الخاصة / ترحيل من جديد	16125394.49	20787391.09	4661996.6
12	نتيجة الدورة(صافية)	4661996.60	1068601.40	(3593395.2)
	المجموع	22787391.09	23855992.49	1068601.4

شركة لم تظهر حصة كل شريك.

- حساب 101 رأس مال الصادر: تم الزيادة فيه سواء في حصص نقدية .
- حساب 11 ترحيل من جديد: يمثل عملية تراكم النتائج المسجلة في السنوات السابقة.

<sup>1</sup> مصدر: باعتماد على الملحق 01 و 02

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي.

➤ خصوم غير الجارية:

أ - القروض و الديون المماثلة:

رقم/ح	الخصم	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/12/31	التطور
164	القروض لدى مؤسسات	67911984.67	117151283.81	49239299.13
	الضرائب المؤجلة والمرصود لها	(1308205.27)	(7525535.22)	6217329.95
	المجموع	66603779.4	109625748.59	55456629.08

هذا الصنف يحمل رصيد الديون الباقي الممنوح من قبل البنك

➤ خصوم الجارية:

أ - المؤونات:

رقم/ح	الخصم	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/12/31	التطور
153	مؤونات وحسابات الملحقه	1998756.81	902659.96	(1095916.85)
	المجموع	1998756.81	902659.96	(1095916.85)

- يظهر هذا الحساب سالب وهذا سبب راجع لتغطية خسائر كانت موجودة.

ب - الضرائب:

رقم/ح	الخصم	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/2/31	التطور
447	الضرائب الأخرى الرسوم و الاقساط المماثلة	4629509.34	0.00	(4629509.34)
	المجموع	4629509.34	0.00	(4629509.34)

- هذا الرصيد يتكون:

## الفصل الثالث: الجانب التطبيقي.

الضريبة على الدخل الاجمالي - الرسم على القيمة المضافة.  
مبالغ الضريبة المسجلة في محاسبة المؤسسة بشهر نوفمبر وديسمبر 2017 غير متوافقة مع  
المبالغ الظاهرة في تصريح G50 لأشهر نوفمبر وديسمبر 2018 لأنه شركة لم تظهر رصيد في  
حسابه لسنة 2018 ولكن حسب تصريح لم تسدد كل الضرائب بعد في نهاية الدور.

ج- ديون أخرى:

رقم/ح	الخصم	الرصيد في 2017/12/31	الرصيد في 2018/12/31	التطور
464	الديون المدينة عن عمليات شراء قيم المنقولة توظيفية، و صكوك مالية مشتقة	43427900.17	45365736.75	1937836.58
	المجموع	43427900.17	45365736.75	1937836.58

- هذا الحساب يبين ديون مدينة للمؤسسة

الملاحظات و التوصيات:

- استعمال طريقة الجرد المستمر لتسيير المخزونات، وخاصة الجانب المحاسبي؛
- إعداد الجرد المادي للثببتات الموجودة؛
- استرجاع جميع الوثائق التبريرية للإنفاق في الوقت اللازم.

المبحث الثالث: منهجية إنجاز مهمة المدقق الخارجي في مؤسسة توزيع وبيع مواد بناء  
يتبع المدقق الخارجي منهجية معينة لتنفيذ مهمته في المؤسسة، وهذا تفاديا للوقوع في الأخطاء أو  
عدم قيامه بإنجاز مهمته على أكمل وجه، وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المطلب.

اولا : جمع المعلومات الخاصة بالمؤسسة.

خلال هذه المرحلة يقوم المدقق الخارجي بجمع كل الحقائق التقنية التجاري ة، القانونية، الضريبية  
والإجتماعية المتعلقة بالمؤسسة ، وهذا حتى يتمكن من إصدار حكمه على المنتج النهائي لهذه المؤسسة  
والمتمثل في القوائم المالية، ويمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بهذه المرحلة من خلال النقاط التالية:  
الإطلاع على الوثائق المتعلقة بالمؤسسة ، مما يسمح له بالتعرف على محيطها من خلال ما يلي:

1. القوانين والتنظيمات والمميزات الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيه توزيع أغذية الأنعام؛
2. مكانة المؤسسة في السوق؛
3. استخراج معايير المقارنة ما بين المؤسسات العاملة في هذا القطاع؛
4. معرفة التطور التاريخي لمؤسسة والهيكله والقواعد القانونية التي تخضع لها؛
5. التعرف على المسئولين ومسيري مختلف المصالح والوحدات مع إجراء حوار معهم ومع من سيشغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة؛
6. معرفة الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة؛
7. التعرف على السياسات العامة للمؤسسة : الإستراتيجيات والآفاق المستقبلية؛
8. بعد تعرف المدقق الخارجي على مؤسسة والمحيط الذي تعمل فيه، يبدأ بتنفيذ الأشغال المتعلقة بممارسة مهمته في هذه المؤسسة، حيث يقوم بإعداد ما يسمى بالملف الدائم أين يجمع المعلومات التي تتصف بالإستمرارية النسبية والتي تتغير على أساس زمني بعيد، كنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، القوائم المالية لثلاث السنوات السابقة ، القانون التأسيسي للمؤسسة ، محاضر إجتماع مجالس الإدارة، تقارير المدقق الخارجي للملف الدائم يكون قد تعرف على كل العوامل التي تؤثر على أوضاع المؤسسة والتي من شأنها تخلق مناطق الخطر بالنسبة لها، بالإضافة إلى تحديده للعمليات الأكثر عرضة للخطر والتركيز على العناصر التي تكثر فيها الأخطاء.

كما يطلب المدقق الخارجي كل الوثائق من المسؤول الأول لمؤسسة وتمثل هذه الوثائق في ما يلي:

- (1) الميزانية (الأصول والخصوم)؛
- (2) جدول حسابات النتائج؛
- (3) جدول حركة رؤوس الأموال (أعمال نهاية السنة)؛
- (4) ميزان المراجعة بعد الجرد؛

- (5) دفتر الأستاذ؛
  - (6) دفتر اليومية؛
  - (7) تحليل الحسابات؛
  - (8) حالة التقارب البنكي؛
  - (9) محضر جرد أموال الصندوق؛
  - (10) قوائم الجرد للاستثمارات والمخزونات؛
  - (11) السجلات الرسمية للمؤسسة سجل العمال، سجل العطل السنوية، سجل الاستثمارات، سجل اليومية، سجل خاص بالتقويم المحاسبي، سجل مفتشية العمل، سجل حوادث العمل، سجل بالتقويم المحاسبي، سجل مفتشية العمل، سجل حوادث العمل، سجل العمال الأجانب؛
  - (12) سجل محاضرة مجلس الإدارة؛
  - (13) سجل محاضرة الجمعية العادية والغير العادية والإستثنائية ومختلف G50، تقرير التسيير، وثائق خاص بالصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.
- ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- خلال هذه المرحلة يقوم المدقق الخارجي بتقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها في مقصد الوقوف على أثارها على الحسابات والقوائم المالية، وينبغي التأكد من هنا على ضرورة تقييم النظام وذلك حتى يتسنى للمدقق فحص الحسابات، ويتم تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية من خلال خمسة خطوات والتي نستعرضها كما يلي:
1. يقوم المدقق بجمع والتعرف على مختلف الإجراءات المعمول بها في هذه المؤسسة والتي تنص عليها نظام الرقابة الداخلية الخاص بها؛
  2. بعد جمع مختلف الإجراءات يحاول المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق وذلك من خلال قيامه باختبارات الفهم أي يتأكد من أنه فهم لثق أجزائه وأحسن تطبيقه لها به تتبعه لمختلف العمليات؛
  3. بعد ان يقوم المدقق بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية وفهمه، أصبح في إمكانه إعطاء تقييم أولي لهذا النظام وهذا من خلال إستخراج مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات)، ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير) ويتم استعمال في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بـ "نعم" أو "لا" (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي) وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصوير، أي من الناحية النظرية محل الدراسة؛
  4. يتأكد المدقق من أن النقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، وهذا ما يسعى بـ إختبارات الإستمرارية ونجد أن الاختبارات الإستمرارية أهمية قصوى تسمح للمدقق بأن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة بـ إستمرار ولا تحمل خلافا؛
  5. يقوم المدقق بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية من خلال الوقوف على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية وسوء سيره باعتماده على إختبارات الإستمرارية وهذا عند اكتشافه سوء تطبيق أو عدم تطبيق

نقاط القوة هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي يكون من تصور المدقق التي يوصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، وذلك بالإعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة، مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، وبعتر هذه الوثيقة بمثابة تقرير حول الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى إدارة المؤسسة.

#### رابعاً: إعداد التقرير المدقق الخارجي.

تتمثل المرحلة النهائية للتدقيق في مؤسسة في إعداد تقرير نهائي والذي قام بإعداده المدقق الخارجي، والذي هو بمثابة ملخص لما قام به طيلة فترة تواجده بالمؤسسة، ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم ورأي المدقق فيما يخص نظام المعلومات في المؤسسة ويمكن تقسيم المرحلة النهائية لعملية التدقيق إلى جزئين متتالين ومتكاملين كالتالي:

#### أولاً/ لاجتماع النهائي:

ويضم كل من المدقق الخارجي وأعضاء مجلس إدارة المؤسسة، وتتجلى أهمية الاجتماع في عرض و توضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي يحصل عليها المدقق أثناء مهمته، فلا بد من السماح لمسئولي المؤسسة أن يتعرفوا على شكوك وتحقيقات المدقق وإمكانية مناقشتها. أثناء هذا الاجتماع يحاول المدقق الخارجي عرض المشاكل والتوصيات، إستناداً إلى الأولويات ودرجة الأهمية، فالمدقق يسعى دائماً إلى تجنب إعطاء الأهمية للأمور البسيطة والتي تعتبر مشاكل وهمية، بل يسعى دائماً إلى عرض المشاكل المستعصية والأمور الهامة، ويتطلب نجاح الاجتماع أو المقابلة النهائية تحضير جيد، من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات:

- **العرض:** يكشف من خلاله المدقق على كل نقاط القوة والضعف مرفقة ب إستدلالات وبيانات، فلا داعي للتأكد والحكم دون إثبات مستمد من تحقيق مهمة التدقيق، أثناء العرض يتدخل جميع المشاركين من الاجتماع، كل حسب تخصصه ومسؤوليته، هكذا يكون العرض واضحاً وشفافاً. بعد الإنتهاء من العرض تأتي مرحلة حساسة ودقيقة والمتمثلة في نقد ومناقشة توصيات وملاحظات المدقق الخارجي والتي غالباً ما تكثر فيها المعارضات والإنتقادات.
- **المعارضة:** عندما يصادف المدقق الخارجي معارضة من مجلس الإدارة، يجد نفسه أمام حالتين هما كما يلي:
  - إما أن يكون المدقق قادراً على الإستدلال والإستحضار يثبت حكمه ونتائجه، وفي هذه الحالة تنتهي المعارضة مباشرة؛
  - وإما أن يمتنع المدقق لعدم وجود أدلة كافية أو عدم تصنيفها وترتيبها كفاية للإستدلال بها، وفي هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظة أو النقطة المنتقدة في تقرير المدقق، وذلك لصالح الطرفين.

ثانياً/ تقرير المدقق:

يعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لمهمة التدقيق، إذ ليس من الممكن تصور مهمة التدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق حول وضعية المؤسسة، فمن خلال هذا التقرير يقوم المدقق بحصر مواطن القوة والضعف للنظام، كما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة، والتي من خلالها يضع التوصيات والإقتراحات الممكنة وهكذا بعد الإجتماع النهائي الذي تم فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في تقرير المدقق، وبعد أن يتحصل على أجوبة مجلس إدارة المؤسسة بشكل رسمي، يمكن للمدقق أن يشرع في كتابة التقرير النهائي لمهمته.

ويختلف إعداد التقرير حسب هدف التدقيق فنميز بين: تقرير الحصيلة للأوضاع بصفة عامة، وتقرير مفصل ومطول يشمل كل دورات وفصول حسب نوعية تدخلات المدقق، لكن وبصفة عامة . فالتقرير بشكل وثيقة رسمية ومصدر المعلومات، كما يعتبر أداة عمل المدققين والمسيرين على حد سواء، وعلى هذا يتم توضيح في التقرير ما يلي:

- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- الكشف عن الأوضاع السائدة، مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عليها؛
- إقتراح توصيات وتوجهات لتصحيح الأخطاء والمخلفات أما عن الشكل، فعموما يبني على النحو التالي:
- صفحة أو مستند الإرسال؛
- فهرس، مقدمة ، خلاصة؛
- نص التقرير حيث نجد فيه، عرض النتائج، التوصيات و أجوبة أعضاء مجلس الإدارة؛
- الخاتمة، خطة التحقيق والتدخلات و الملاحق.

خلاصة الفصل:

- EDIMCO من خلال دراستنا للمحافظ الحسابات وتجسيدها في الواقع في مؤسسة  
بمستغانم ودورها في مراجعة ، توصلنا لبعض النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي:
- محافظ الحسابات يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.
  - تعتبر المراجعة الداخلية أداة تسيير فعالة تمثل أحد أهم مصادر الثقة من حيث المعلومات؛
  - من أجل زيادة أهمية المراجعة الداخلية يجب تغيير نظرة الموظفين نحوه وتحسين ظروف عملها؛
  - على المدقق الداخلي وضع منهجية لتنفيذ مهمته في مؤسسة توزيع وبيع مواد البناء.
  - للميزانية دور في فحص وتقييم أداء الشركة.
  -

خاتمة

### الخاتمة

من خلال بحثنا المتواضع " دور محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة "، حيث سعينا إلى الإحاطة بـ "شركة المساهمة" والتركيز على أحد أطرافها الأساسية "محافظ الحسابات"، الذي يؤدي دورا فعالا في تقييمها، وكانت هذه الدراسة محاولة للتوافق بين الإطارين النظري والميداني من أجل الإجابة على الإشكالية الأساسية و التساؤلات المرفقة لها.

حيث الجزء النظري حاولنا الإلمام بإشكالية البحث بتناول فصلين يتمثل الأول في الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات، ، وكذا التطرق للجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات خصوصا ما يتعلق منه شروط ممارسة المهنة، تعيينه وموانع تعيينه، مهامه ومسؤولياته، بالإضافة إلى التعرف على منهجية مهمته من خلال التخطيط وجمع أدلة الإثبات؛ وإعداد التقارير؛ أما الفصل الثاني حاولنا، اما فيما يخص الفصل الثاني تطرقنا إلى شركات المساهمة تعريفها، تأسيسها، ونظامها القانوني كما نظرنا إلى المراجعة المحاسبية وأوجه التشابه واختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية.

أما الفصل الثالث يتمثل في دراسة ميدانية بمؤسسة توزيع وبيع مواد البناء EDIMCO، قمنا بتعرف على المؤسسة و مختلف الإجراءات التي يقوم بها؛ وإعداد التقرير النهائي.

### نتائج البحث

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا إلى النتائج التالية:

- ❖ يهدف التدقيق الخارجي على اكتشاف نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية و بالتالي مدى فعاليتها؛ وهذا ما يؤدي إلى تحديد درجة الدقة على البيانات المالية؛ وتحديد الاختبارات والفحوصات التي يجريها محافظ الحسابات بالدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات للتأكد من صحة القوائم المالية؛
- ❖ إن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكلتها وأسبابها وطرق علاجها، من خلال هذا البحث ظهر أن محافظي الحسابات يواجهون في عملهم مشاكل عديدة أبرزها ضعف نظام الرقابة الداخلية في الشركة التي يقوم محافظ الحسابات بتقييمها؛
- ❖ لا بد على محافظ الحسابات من إتباع منهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية بغية إبداء رأيه بشأنها، حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة وحصول المراجع على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية وإعداد التقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراقبة؛

- ❖ إن الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات و القوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية و الإدارية، و التحكم أكثر في وظائف المؤسسة و ضمان استقرارها؛
- ❖ تهدف المراجعة الداخلية إلى ضمان صحة البيانات المالية و المحاسبية للحكم على مدى صحة الأداء وكذا نتائج القوائم المالية و المركز المالي.

### الاقتراحات

بناء على النتائج التي تم الوصول إليها نقترح جملة من التوصيات والتي نهدف من خلالها إلى ضرورة تدعيم أعمال محافظي الحسابات وهذا يصب في الهدف النهائي وهو الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية؛ ويمكن اختصار هذه التوصيات كما يلي:

- ❖ تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق محافظي الحسابات مع التشديد في تطبيق العقوبات الرادعة على كل من يخالفها سواء من قبل محافظي الحسابات أو من قبل المؤسسات؛
- ❖ التحديد الواضح للدور الذي تقوم به المنظمات المهنية في تدعيم استقلال محافظي الحسابات؛
- ❖ توظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة يكون بشكل إجباري مما يساعد محافظ الحسابات على أداءه الجيد؛
- ❖ توسيع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في أرائهم عن صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ❖ ضرورة إقامة نظام رقابة داخلية في كل المؤسسات الاقتصادية والعمل على تفعيله والالتزام الصارم بإجراءات هذا النظام الرقابي.

### أفاق الدراسة:

يعتبر موضوع دور محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، ذات أهمية بالغة كما تم أهم قواعد مهمة محافظ الحسابات التي تؤثر في تقييم نظام الرقابة الداخلية مما يجعل هناك ضرورة لوجوده في المؤسسة لمنع أنواع الغش والأخطاء بالدفاتر والسجلات المحاسبية، لذا نقترح بعض الاقتراحات منها:

- ❖ فعالية تقرير محافظ الحسابات في توصيل رأيه لمختلف مستخدميهم؛
- ❖ أثر إلزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية على عملية المراجعة؛
- ❖ مساهمة التدقيق الخارجي في اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية.

# قائمة المراجع

## المراجع باللغة العربية:

### ✓ الكتب:

- أحمد حلبي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دارالصفاء، عمان، الاردن، 2000.
- أرفت سلامة محمود وآخرون ، علم تدقيق الحسابات ، دارالمسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان، الاردن، 2011.
- ألفين أرنيزوجيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، دارالمريخ للنشر، السعودية، 1991.
- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي ، اساسيات المراجعة في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الاردن ، بدون سنة.
- حمد حلبي جمعة ، مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث ، دارصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998،
- خالد امين عبدالله: علم التدقيق الحسابات، داروائل للنشر، عمان، الاردن، 2003.
- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة ، الدار الجامعية، الجزء الثاني، مصر، الاسكندرية، 1998 .
- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون: اسس المراجعة العلمية والعملية ، الدار الجامعية، الاسكندرية مصر 2004.
- عبد الوهاب نصرعلي، شحاتة السيد شحاتة :مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة واسواق المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004.
- محمد السيد س اريا
- محمد السيد س اريا ، أصول قواعد المراجعة و التدقيق ، دارالمعرفة، الإسكندرية، مصر ، 1991،
- محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005 .
- محمود محمد عبد السلام البيومي ، المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة توزيع المعارف، مصر، الاسكندرية، 1993.
- ويليام توماس، ترجمة احمد حامد، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، دارالمريخ، الرياض، السعودية، 1989.

- يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوارق، عمان ، الأردن، 1999،

✓ رسائل الجامعية والاطروحات :

- صديقي مسعود: نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004.

✓ القوانين والمراسيم:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، القانون 01/88.

- القانون التجاري

المراجع باللغة الاجنبية:

-Bethoux.R, Kremper .F et poisson.M : L'Audit dans le secteur public. Clet ; Paris ;1986 .

-HERRBACH, Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier: une approche par le contrat psychologique, These de doctorat ,TOULOUSE , 2000,

-<http://www.sqarra.wordpress.com/isas2000/>, 11/03/2019, 13 :01

-J.C.Becour, H.Bouquin. Audit Operationnel, 2eme Edition, Economica, Paris. 1996.

الملاحق

**SPA GROUPE INDUSTRIES LOCALES**  
**FILIALE : DIVINDUS - DMC SPA**  
**UNITE MOSTAGANEM**

- N° de Registre de Commerce :  
- N° Identifiant Fiscal (NIF)  
001327119005351

**- B I L A N -**

**( Exercice clos le : 31/12/2017 )**

ACTIF	Note	N Brut	Amort-Prov	N Net	N-1 Net
<b>ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)</b>					
<b>ACTIF</b>					
Immobilisations incorporelles		125,000.00	63,500.00	61,500.00	86,500.00
Immobilisations corporelles		39,679,847.87	30,402,806.82	9,277,041.05	11,410,305.11
Terrains					
Bâtiments		735,613.10	73,561.31	662,051.79	735,613.1
Autres Immobilisations corporelles		38,944,234.77	30,329,245.51	8,614,989.26	10,674,692.01
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					8,581,329.90
Titres mis en équivalence - entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					8,581,329.90
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>39,804,847.87</b>	<b>30,466,306.82</b>	<b>9,338,541.05</b>	<b>20,078,135.01</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et en cours		9,720,866.02	93,157.84	9,627,708.18	5,814,032.22
Créances et emplois assimilés		61,989,854.59		61,989,854.59	24,905,796.68
Clients		40,162,397.08		40,162,397.08	21,879,768.79
Autres débiteurs		21,827,457.51		21,827,457.51	3,026,027.89
Impôts					
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés		62,870,876.72		62,870,876.72	34,258,141.08
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		62,870,876.72		62,870,876.72	34,258,141.08
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>134,581,597.33</b>	<b>93,157.84</b>	<b>134,488,439.49</b>	<b>64,977,969.98</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>174,386,445.20</b>	<b>30,559,464.66</b>	<b>143,826,980.54</b>	<b>85,056,104.99</b>

1 SPA GROUPE INDUSTRIES LOCALES

2 FILIALE : DIVINDUS - DMC SPA

3 UNITE MOSTAGANEM

4

5

6

7

( Exercice clos le : 31/12/2017 )

8

9	P A S S I F	Note	N	N-1
10	<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
11	Capital émis (ou comptes de l'exploitant)		2,000,000.00	2,000,000.00
12	Capital non appelé			
13	Primes et réserves - (Réserves consolidées (1))			
14	Ecart de réévaluation			
15	Ecart d'équivalence (1)			
16	Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		4,661,996.60	4,620,646.21
17	Autres capitaux propres - Report à nouveau		16,125,394.49	11,604,749.28
18	Comptes de liaisons des établissements et sociétés en participation			
19	Part de la société consolidante (1)			
20	Part des minoritaires (1)			
21	<b>TOTAL I</b>		<b>22,787,391.09</b>	<b>16,125,395.49</b>
22	<b>PASSIFS NON COURANTS</b>			
23	Emprunts et dettes financières		67,911,984.67	17,059,687.38
24	Impôts (différés et provisionnés)		-1,308,205.27	-1,011,161.03
25	Autres dettes non courantes			
26	Provisions et produits constatés d'avance		4,379,643.73	3,385,191.27
27	<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>		<b>70,983,423.13</b>	<b>19,433,717.62</b>
28	<b>PASSIFS COURANTS</b>			
29	Fournisseurs et comptes rattachés		1,996,756.81	825,112.03
30	Impôts		4,629,509.34	3,827,218.17
31	Autres dettes		43,427,900.17	42,844,661.68
32	Trésorerie Passif			
33	<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>		<b>50,056,166.32</b>	<b>47,496,991.88</b>
34	<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>143,826,980.54</b>	<b>85,056,104.99</b>
35				

SPA GROUPE INDUSTRIES LOCALES  
 FILIALE : DIVINDUS - DMC SPA  
 UNITE MOSTAGANEM

( Exercice clos le : 31/12/2018)

ACTIF	Note	N Brut	Amort-Prov	N Net	N-1 Net
<b>ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)</b>					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		125,000.00	88,500.00	36,500.00	61,500.00
Immobilisations corporelles		39,917,347.87	32,637,573.23	7,279,774.64	9,277,041.05
Terrains					
Bâtiments		735,613.10	147,122.62	588,490.48	662,051.79
Autres immobilisations corporelles		39,181,734.77	32,490,450.61	6,691,284.16	8,614,989.26
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>40,842,347.87</b>	<b>32,726,073.23</b>	<b>7,316,274.64</b>	<b>9,338,541.05</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et en cours		21,962,540.03	99,136.42	21,863,403.61	9,627,708.18
Créances et emplois assimilés		71,387,675.02		71,387,675.02	61,989,854.59
Clients		47,707,238.93		47,707,238.93	40,162,397.08
Autres débiteurs		20,654,600.70		20,654,600.70	21,827,457.51
Impôts		3025835.39		3,025,835.39	
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés		83,790,771.18		83,790,771.18	62,870,876.72
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		83,790,771.18		83,790,771.18	62,870,876.72
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>177,140,986.23</b>	<b>99,136.42</b>	<b>177,041,849.81</b>	<b>134,488,439.49</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>217,183,334.10</b>	<b>32,825,209.65</b>	<b>184,358,124.45</b>	<b>143,826,980.54</b>

**SPA GROUPE INDUSTRIES LOCALES**  
**FILIALE : DIVINDUS - DMC SPA**  
**UNITE MOSTAGANEM**

**( Exercice clos le : 31/12/2018 )**

P A S S I F	Note	N	N-1
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis (ou comptes de l'exploitant)		2,000,000.00	2,000,000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves - (Réserves consolidées (1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		1,068,601.40	4,661,996.60
Autres capitaux propres - Report à nouveau		20,787,391.09	16,125,394.49
Comptes de liaisons des établissements et sociétés en participation			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
<b>TOTAL I</b>		<b>23,855,992.49</b>	<b>22,787,391.09</b>
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières		117,151,283.81	67,911,984.67
Impôts (différés et provisionnés)		-7,526,535.22	-1,308,206.27
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		4,607,986.66	4,379,643.73
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>		<b>114,233,735.25</b>	<b>70,983,423.13</b>
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		902,659.96	1,998,756.81
Impôts		4,629,509.34	4,629,509.34
Autres dettes		45,365,736.75	43,427,900.17
Trésorerie Passif			
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>		<b>46,268,396.71</b>	<b>50,056,166.32</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>184,358,124.45</b>	<b>143,826,980.54</b>

Mostaganem le 23.07.2014

SGP EL OUEST  
 CAPITAL SOCIAL.200.000.000 DA  
 CELLULE AUDIT INTERNE  
 SID- LADJEL  
 MOSTAGANEM

REF : 21/2014

BILAN D'AUDIT INTERNE2<sup>EME</sup> TRIMESTRE 2014

Selon le plan d'action d'Audit Interne 2014 nous avons effectué 20 missions à travers l'ensemble des structures de l'Entreprise pendant le 2<sup>eme</sup> trimestre 2014.

- Comptabilité Générale Siège.....03 Audits.
- DRH et Administration Siège.....10 Audits.
- RE.CO.O.....03 Audits.
- PRO.MA.CO.O..... 01Audit.
- PRI.MO.O.....01 Audit.
- SECURITE et SURETE INTERNE..... 02 Audits.

A travers nos contrôles et vérifications nous avons retenu uniquement les points qui ont fait l'objet de remarques quant à ceux que nous n'avons pas présentés sont corrects et réguliers en procédures et gestion plus particulièrement dans les Finances.

REMARQUES.1- COMPTABILITE GENERALE DU SIEGE.

- \*Comptabilité souvent en retard.
- \*Créances commerciales de 4.424.798 da dont 2.552.964 da concernent le secteur privé non recouverts depuis plus de 10 ans.
- \*Anomalies de transcription des investissements sur fiches.
- \*Absence de rapport et canevas mensuel.

2-RESSOURCES HUMAINES SIEGE.

- \*Règlement intérieur non actualisé (1993)
- \*Convention collective non actualisé (2012)
- \*Congés annuels antérieurs et exercice non consommés.
- \*Postes de travail non organisé.
- \*Archives et données informatiques à sécuriser.
- \*Absence de rapport et canevas mensuel.
- \*Absence de centralisation avec filiales.

### **3- RE.CO.O.REALISATION SIDI-OTHMANE.**

- \*Ouverture de registres des travaux de commission.
- \*Absence de fiches de suivi technique et réalisation des travaux des projets.
- \*Situations des décomptes des travaux non arrêtées à chaque mois.
- \*Absence de programme d'approvisionnement des travaux.
- \*Absence de règles d'organisation de gestion technique et réalisation des projets.
- \*Absence de fichiers d'Entreprises de sous-traitance.
- \*Absence de registre de sécurité au niveau filiale et chantiers.
- \*Responsabilité et tâche de gestion des cadres non définies.
- \*Absence de rapport et canevas mensuel.
- \*Absence de comité de surveillance de la Filiale.
- \*Absence de registre de réunion de travail périodique des cadres.

### **4-PRO.MA.CO.O.DISTRIBUTION ET PRODUCTION.**

- \*Produits et matériaux de construction non disponibles.
- \*Programme de vente de ciment insuffisant.
- \*désorganisation des structures commerciales et administratives.
- \*Moyens humains et matériels sont négligés. (Procédure ).
- \*Stocks important de produits avariés. (Procédures et destruction)
- \*Stocks de pièces de rechange inutilisables avec matériel reformé (Ventes aux enchères).
- \*Absence de registre des travaux de commission.
- \*Procédures des tâches du personnel non définies.

\*Logiciel pour la commerciale et gestion des stocks non appliqué.

#### **5- PR.IMO.O PROMOTION IMMOBILIERE.**

- \*Créances de 137.942.089 da non recouvertes (P. Immobilière)
- \*Locaux commerciaux invendus pour 55.294.154 da.
- \*Organisation de la Filiale.
- \*Finalisation du dossier de la Filiale P. Immobilière. (Forme juridique)
- \*Tenir des supports de suivi des projets en travaux.
- \*Faire des rapports hebdomadaires des situations des avancements des travaux. (Respect des délais)
- \*Sécurisation des logements et locaux contre les risques de vols.
- \*Un registre des vols et de préjudices causés doit être tenu.
- \*Absence de rapport et canevas mensuels.

#### **6-SECURITE ET SURETE INTERNE.**

- \*La coordination dans la sécurité et la sureté interne rigoureuse et régulière.
- \*Les registres des entrées et sorties doivent être renseignés.
- \*Les opérations de relèves des gardiens doivent faire l'objet de passation de consignes en présence du coordinateur de sécurité.
- \*Instauration d'un programme de suivi et de vérification du matériel d'incendie.
- \*L'éclairage des sites doit être performant et efficace.
- \*La multiplication inopinée des rondes doit être permanente.

**7-Nous concluons** que ces remarques reposent essentiellement sur le manque d'organisation dans le travail et la maitrise de gestion..

Le présent rapport est remis à Mr le PDG à titre de compte rendu afin d'instruire aux cadres de régulariser les présentes anomalies citées ci-dessus.

**Veillez, agréer et croire Mr le PDG, l'assurance de mon profond respect.**

  
**DRIS Abid**

Mostaganem le 04.11.2015

EPE-SPA SGP EL OUEST  
 CAPITAL SOCIAL.200.000.000 DA  
 CELLULE AUDIT INTERNE  
 SIDI- LADJEL  
 MOSTAGANEM  
 REF : 17/2015

i.P.E. Spa EDIMCO - Mosta.  
 DIRECTION GÉNÉRALE  
 COURRIER ARRIVÉE

Le 04/11/2015. No.....

**RAPPORT D'AUDIT INTERNE**  
**CONTRÔLE ET VERIFICATION FILIALE RE.CO.O**

La cellule d'Audit interne à procédé à la vérification et à un contrôle inopiné de la filiale RE.CO.O SIDI-OTHMANE à Mostaganem.

- 1-Comptabilité
- 2-Banque
- 3-Caisse

**1-Pour la comptabilité**

Nous avons remarqué un retard de comptabilisation d'un (01) mois (Octobre 2015.)  
 Aucune anomalie n'est à signaler au niveau des pièces comptables.  
 A l'exception de l'imputation male chiffrée sur les pièces comptables plus particulièrement les zéros (Très important).

**2-Pour la banque**

- Le brouillard de banque accuse un mois de retard de comptabilisation(Oct.2015)
- Les états de rapprochement bancaire du mois d'octobre 2015 ne sont pas arrêtés.
- Le livre légal de centralisation n'est pas à jour (arrêté au 31.08.2015).
- Les fiches des immobilisations ne sont tenues.
- Le livre des immobilisations n'est pas séparé des immobilisations de moins de 30.000 da selon le SCF.

**3-Pour la caisse**

La vérification des espèces existantes en caisse arrêtées au 29.10.2015 sont de :  
 Huit mille dinars (8.000 da) + un bon de caisse de 5.000 da au nom du directeur gérant Mansour Mohamed et une pièce justifiée de 4.240.00 da datée le 03.11.2015 soit un total de 17.240.00 da.

La comparaison de ce montant avec le solde figurant sur le brouillard de caisse (17.192.07 da) ressort un excédent de 47.93 da autrement dit le solde est conforme.

**Pour conclure**, nous recommandons aux responsables de cette structure de suivre de près la situation et la mise à jour de leur comptabilité.

Le présent rapport est remis à Mr. le PDG, à titre de compte rendu avec copie au DFC.  
 Veuillez, agréer et croire, Mr. le PDG, l'assurance de mon profond respect.

