

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم مالية ومحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر  
الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

## المصادقة على المعلومة المحاسبية والمالية ومسؤولية محافظ الحسابات

دراسة حالة محافظ الحسابات- بمستغانم -  
مقدمة من طرف الطالبين:  
حميدات صادق  
حمو عبد الهادي

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	قوديج احمد تركي	أستاذ محاضراً	مستغانم
مقررا	تيفالي بن يونس	أستاذ محاضراً	مستغانم
مناقشا	دحمان احمد	أستاذ مساعد	مستغانم

السنة الجامعية: 2020-2019

# اهداء

إلى أمي نبع الحنان ومصدر سعادي دواء كل سقم

إلى أبي الذي أنار دروب حياتي وكافح من أجل تعليمي

أهدي ثمرة جهدي هذا

إلى كل الإخوة وكل الأخوات

وإلى كل عائلتي الكبيرة وكل الأهل والأحباب والجيران والأصدقاء

وإلى كل من يحبهم قلبي ولم يخطهم قلبي

إلى كل من ساعدني من بعيد أو قريب ولو بكلمة طيبة

# كلمة شكر

إذا كان ولا بد من الشكر

نشكر الله عز وجل الذي منحنا القدرة على البحث والاجتهاد وشكر جزيل

وامتنان إلى الأستاذ المشرف الذي أضاء لنا الطريق كلها

وإلى كل الذين كانت قلوبهم معنا في كل خطوة.

الفهرس

الصفحة	العنوان
	اهداء
	كلمة شكر
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول الاشكال
	مقدمة
	الفصل الأول لمحة عامة حول المراجعة
	مقدمة الفصل
	المبحث الاول: مفاهيم وأنواع المراجعة
	المطلب الأول: تعريف المراجعة:
	المطلب الثاني: فروض واجراءات المراجعة
	المبحث الثاني: معايير المراجعة وأنواع المراجعة والعلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية
	المطلب الأول: معايير المراجعة
	المطلب الثاني: أنواع المراجعة
	المبحث الثالث: المسلك العام لعملية المراجعة
	المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق
	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
	المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
	المطلب الرابع: مدقق الحسابات
	خاتمة الفصل
	الفصل الثاني الإطار النظري لمحافظ الحسابات ومراجعة الحسابات

	المبحث الأول: محافظ الحسابات
	المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات ومهامه.
	المطلب الثاني: مؤهلات وصفات مهنة محافظ الحسابات.
	المطلب الثالث: تعيين وعزل محافظ الحسابات.
	المبحث الثاني: المقومات الأساسية لمهنة محافظ الحسابات.
	المطلب الأول: انواع التقارير والعناصر المكونة لها
	المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.
	المطلب الثالث: مسؤولية محافظ الحسابات
	المبحث الثالث: مراجعة الحسابات
	المطلب الأول: ادوات وتقنيات محافظ الحسابات.
	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
	المطلب الثالث: مراجعة حسابات القوائم المالية
	خاتمة الفصل
	الفصل الثالث دراسة حالة لدى محافظ الحسابات
	مقدمة الفصل
	المبحث الأول: مقدمة عن المؤسسة A
	المطلب الأول: تعريف المؤسسة A
	المطلب الثاني: مهام وأهداف الشركة
	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي وشرحه
	المبحث الثاني: الاجراءات والأدوات التي اعتمد عليه محافظ الحسابات
	المطلب الأول: الملف الدائم
	المطلب الثاني: العينة التي اعتمد عليه محافظ الحسابات
	المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات عن المؤسسة محل الدراسة

	المطلب الأول: التقرير العام لمحافظة الحسابات
	المطلب الثاني: تقرير خاص بمحافظة الحسابات
	المطلب الثالث: التقرير التقني تعليقات حول الحسابات
	خلاصة الفصل
	خاتمة
	قائمة المراجع والمصادر

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان
	جدول رقم 1-1 الاهداف التقليدية والمعاصرة للتدقيق
	جدول رقم 2-11 يبرر تطور أهداف المراجعة
	جدول رقم 3-111 تقييم راس مال العامل
	جدول رقم 4-111 تقييم صافي الاصول
	جدول رقم 5-111 تقييم الاجور
	جدول رقم 6-111 تقييم النظام الضريبي
	جدول رقم 7-111 جدول المديونية والتوفير
	جدول رقم 8-111 الديون
	جدول رقم 9-111 التكاليف
	جدول رقم 10-111 المبيعات
	جدول رقم 11-111 المبيعات: تقييم صافي الموجودات لشركة المسؤولية المحدودة A
	جدول رقم 12-111 تقييم الديون

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان
	الشكل رقم 1-1 يبين الحاجة الى المراجعة وعلاقتها بإمكان التحقق من البيانات المالية محمل المراجعة
	الشكل رقم 2-1 معايير التدقيق المتعارف عليها
	الشكل رقم 3-1 يوضح استقلالية المراجع
	الشكل رقم 4-1 المصادقة الايجابية
	الشكل رقم 5-1 مصادقة سلبية
	الشكل رقم 6-11 نموذج لتقرير التنظيف
	الشكل رقم 7-11 نموذج لتقرير غير التنظيف
	الشكل رقم 8-11 مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر
	الشكل رقم 9-11 تقييم نظام الرقابة الداخلية
	الشكل رقم: 10-111 الهيكل التنظيمي للمؤسسة A

# مقدمة

تمهيد:

المراجعة هي علم تقوم على مجموعة من المفروض والمعايير والإجراءات والمراجعة تطورت تبعاً للتطور المستمر في الحياة الاقتصادية، وتوسع المؤسسات وانفصال الإدارة عن الملكية ترجع أهمية المراجعة إلى مستخدمي المعلومات المالية، ومراجعة تتبع أربع خطوات وهذا من أجل تسهيل عمل محافظ الحسابات وتمكنه من الوقوف على نقاط الضعف في الرقابة الداخلية والأعمال غير قانونية. محافظ الحسابات هو من يمارس وظيفة المراجعة الخارجية، ويستطيع القيام بثلاث أنواع من المراجعة (مراجعة قانونية، مراجعة تعاقدية، خبرة قضائية). المصادقة على المعلومات المالية من طرف محافظ الحسابات تمثل أكبر ضمان لمستخدمي المعلومات المالية لأنه يتمتع بالاستقلالية والحياد في ابداء رأيه عن القوائم المالية.

أولاً: الإشكالية

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

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

السؤال الرئيسي يتفرع إلى الأسئلة الفرعية التالية :

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

ثانياً: الفرضيات

للإجابة على الإشكالية قمنا بصياغة الفرضيتين التاليتين:

- إن اعتماد المراجع مسلك أثناء أداء المهام يمكن أن يسهل عمله.
- تكمن مسؤولية محافظ الحسابات في الوقوف على نقاط القوة والضعف للرقابة الداخلية.

## ثالثا: أهداف البحث

تهدف هذه الدراسة إلى:

-التعرف على مراجعة الحسابات وأهميتها وأهدافها

-التعرف على المسلك الذي يقوم محافظ الحسابات بإتباعه في المؤسسة حتى يتمكن من إبداء رأيه

-التعرف على المصادقة المالية ومسؤولية محافظ الحسابات.

## رابعا: أهمية البحث

تتمثل الدراسة في كون المصادقة على المعلومات المالية عبر العالم لأنه تدخل في القرارات التي يقومون الأطراف المتخلفة المرتبطة مع المؤسسة باتخاذها بناء على تقريره وتبرز أهمية هذه الدراسة من خلال الآتي:

-أهمية الدراسة كونها تهتم بموضوع طرأت عليه تغيرات خاصة بخول قوانين وتشريعات وأصبحت عالمية  
-أهمية المصادقة على المعلومات المالية في ميدان المراجعة.

## خامسا: أسباب اختيار الموضوع

-الرغبة في الموضوع لأنه يتماشى مع ميدان التخصص.

-اكتساب خبرة ولو بسيطة عن طريق الدراسة الميدانية

-الرغبة في الاطلاع إذا كان ما نتطرق إليه نظريا يطبق الواقع.

## سادسا: الدراسات السابقة

أ- دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية  
مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، سنة 2010.

انطلقت هذه الدراسة من الإشكالية: ما مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة؟  
وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

-أن المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وظيفتان هامتان لا غنى للمؤسسة عنهما

-وان مل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لهما منهجيتان علمية منتظمة، وتسد على وسائل وتقنيات لتعديم حكمهما لحالة المؤسسة.

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

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

-مراجعة ظهرت من أجل تحقيق أهداف المستعملين الخارجين

-أن الجزائر تطبق المعايير الدولية للمراجعة حتمية بعد دخولها هذه الهيئات.

ج- ديلمي عمر، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة  
ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة سنة 2009، وإشكالية البحث هي: إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها

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

د: شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة العربية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2013، وانطلقت هذه الدراسة من إشكالية هي: ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة مقارنة بتونس والمملكة العربية، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

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

سادسا: حدود البحث

الحدود المكانية: كانت الدراسة بمكتب محافظ الحسابات بمستغانم وذلك لدراسة الموضوع ميدانيا.

الحدود الزمانية: مت الدراسة الميدانية خلال شهر ماي 2015

سابعا: منهج البحث

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

ثامنا: صعوبات البحث

أثناء انجاز البحث واجهتنا الصعوبات التالية:

-خلال فترة التربص محافظ الحسابات كانت لديه انشغالات.

تاسعا: تقسيمات البحث

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

-الفصل الأول لمحة عامة عن المراجعة وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث متمثلة في مفاهيم حول المراجعة، ومعايير المراجعة وأنواع المراجعة والعلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية، والمسلك العام لعملية المراجعة. أما الفصل الثاني تناولنا فيه محافظ الحسابات ومسؤولياتها وتطرقنا فيه إلى محافظ الحسابات ومقومات أساسية لمهنة الحسابات والإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات.

- والفصل الثالث دراسة ميدانية لدى محافظ الحسابات بولاية مستغانم وتطرقنا فيه على المؤسسة الذي قام بفحصه، والأدوات التي استخدمت في قبول المؤسسة، وتقرير محافظ الحسابات عن المؤسسة.

# الفصل الأول ملحة

عامه حول المراجعة

## مقدمة الفصل:

ان زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف مراجعة الحسابات تتمثل العامل الرئيسي لتطوره والهدف من المراجعة هو الوصول إلى المعلومات مالية ذات مصداقية وترتكز عملية المراجعة على مجموعة من الفروض والمعايير وتنقسم المراجعة إلى عدة أنواع وستناول في هذا الفصل ثلاث مباحث هي:

المبحث الاول: مفاهيم وأنواع المراجعة

المبحث الثاني: معايير وأنواع

المبحث الثالث: المسلك العام لعملية المراجعة

## المبحث الأول: مفاهيم وأنواع المراجعة

يشمل هذا المبحث على مفاهيم حول المراجعة تعريفها، الفروض، واجراءات التي يقوم عليه وأهداف المراجعة.

## المطلب الأول: تعريف المراجعة:

تعددت تعاريف المراجعة نتيجة لارتباطها بالمحاسبة:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج إلى الأطراف المعنية"<sup>1</sup>

وعرف Bonnault et Germond المراجعة على انها "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة"<sup>2</sup> وتعرف كذلك على أنها "مراجعة نقدية لنشاط الشركة لضمان أنه يعبر باخلاص في البيانات المالية مع الأنظمة المعمول بها، وعلى المديرين التنفيذيين والمراجعة تعمل لتنفيذ اهداف العمل وهو فحص الوضع المنهجي، وتحقق من الامتثال الحقائق والقواعد والمعايير ويتم تنفيذ عملية التدقيق من قبل مراجع الحسابات"<sup>3</sup>

والمراجعة هي علم يقوم بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع.<sup>4</sup>

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

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

## المطلب الثاني: فروض واجراءات المراجعة

ان طبيعة ونوعية المشاكل وتنوعها والتي بصدد الحل من طرف المراجعة جعل وضع مجموعة من الفرضيات والتي تمثل الاطار الفكري الذي يمكن رجوع اليه في المراجعة أمرا ضروريا.

ففرضيات المراجعة تتمثل في العناصر التالية:

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

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

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

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الاطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص9

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص9

<sup>3</sup> KhelassiReda, L'audit Interne, Audit Operationnel, Editions Houma, Alger, 2005, P22, 23

<sup>4</sup> سفير محمد، رزقي اسماعيل، مسؤولية ودور المراجع في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المحلي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 2013، ص39

البعد عن التحيز: أي تسجل الحقائق بكل موضوعية.

قابلية للقياس الكمي: من الخواص الأساسية التي يجب أن تكون محققة للمعلومات المحاسبية لا وجود لتعارض في المصالح بين المراجع والادارة: واضح أن هناك تبادل للمنفعة بين الادارة ومراجع الحسابات، فالادارة تستعمل المعلومات المالية التي قام بفحصها وأبدى رايه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات، كما يستوجب أن يكون هناك نوع من التكامل والتعاون والمراجع الخارجي الشيء الذي يسرع ويساعد عملية المراجعة.

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

ان هذه الفرضية تساعد المراجع في تحديد المراجعة وعدم توسيع اختباره باقتصاره على الأخطاء المادية فقط، كما انها لا تساعد المراجع على اكتشاف الأخطاء غير المادية، ذلك لان مسؤوليته محدودة بالأخطاء المادية فقط، لكن هذا لا يعني ان الأخطاء غير المادية والتي هي واضحة لا تقع تحت مسؤوليته لذلك يجب التركيز على العناية المطلوبة من المراجع عند قيامه بمهمته.

وجود نظام للرقابة الداخلية سليم يبعد احتمال وجود اخطاء:

ان وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يحد ويقلل من حدوث الأخطاء الشيء الذي يجعل المراجع يقلل من مدى الفحص عند اعداده لبرنامج المراجعة.<sup>1</sup>

يلتزم المراجعون بمعايير المراجعة المتعارف عليها: والتي تحددها مهمتهم بالاضافة الى ما تفرضه التشريعات والقواعد المهنية.

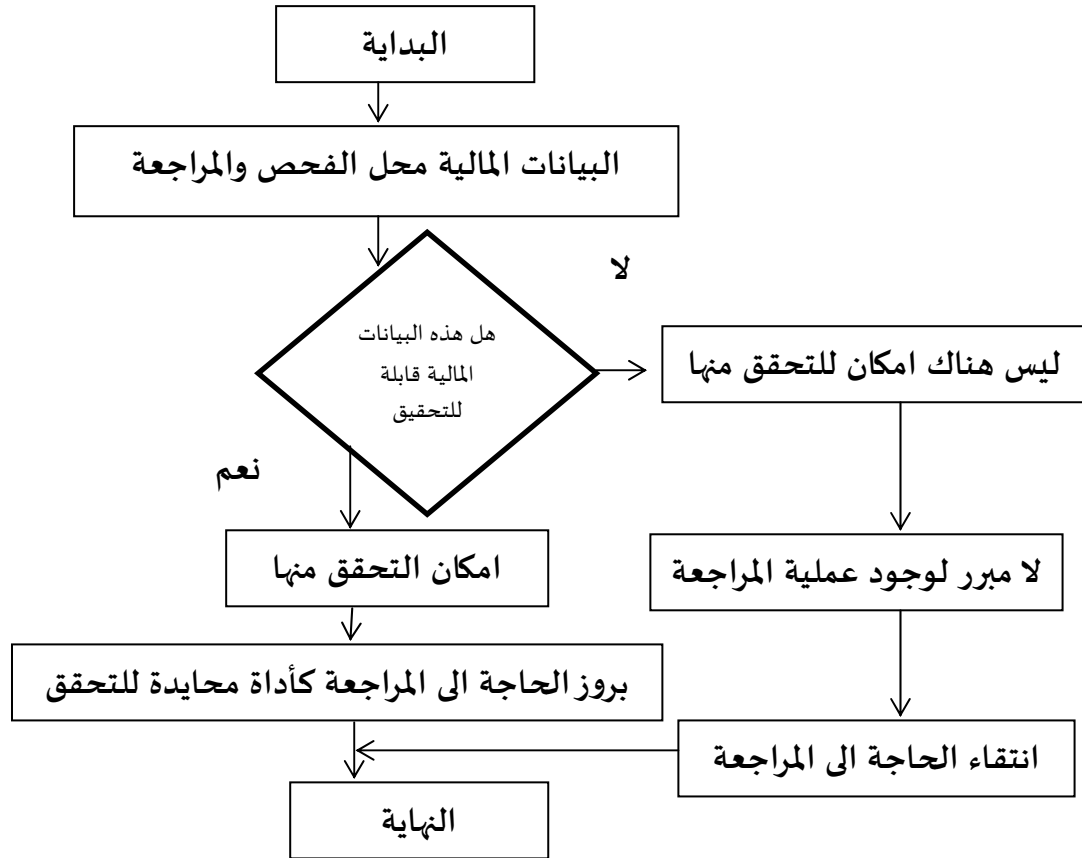
تمثل المبادئ المحاسبية المقبولة عموما: اساسا رئيسيا لعمل المراجع ويحدد مدى الالتزام بها درجة الصدق والعدالة في القوائم المالية.

اذا كانت المحاسبة تفترض استمرار المشروع فان المراجعة تفترض أيضا دورات النشاط والاحداث التي واجهتها المنشأة في السنة السابقة سوف تتكرر ولعل ذلك يعطي مغزى لجميع التقارير التي تحتويها القوائم المالية.

المراجع خبير مهني: ويؤدي عمله في المراجع ملتزما بهذه الحدود ولا يتحمل المسؤولية عن الادارة ولا يخضع لأي ضغوط تحد من درجة واستقلاله كما أنه لا يتدخل في اعمال الادارة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تسيير المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 28، 29.  
<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شبابية الجامعية، اسكندرية، مصر، ص 29.

الشكل رقم 1-1 يبين الحاجة الى المراجعة وعلاقتها بإمكان التحقق من البيانات المالية محمل المراجعة



المصدر: عبد السلم عبد سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 3، 2010، ص 14

### اجراءات المراجعة:

هي مجموعة من الخطوات التفصيلية التي سوف يطبقها المراجع للحصول على الأدلة والبراهين التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية، من ثم فان الاجراءات يتم تصميمها وتحديدها لمقابلة الاهداف المراجعة ونجد أن اجراءات المراجعة تمثل الخطوات التفصيلية اللازمة لتحقيق الاهداف والتي تختلف باختلافها تبعاً لظروف الحال أو الموضوع محل الفحص، وهي جميع اعمال المنجزة أثناء عملية المراجعة لجميع البنود لتوصل الى أن يستطيع المدقق وضع رايه.<sup>1</sup>

وتعكس اجراءات المراجعة تصرفات وممارسات محددة يجب أدائها، أو السلوك الواجب أدائه

وسنقوم بتلخيص اجراءات المراجعة في برنامج المراجعة.

وتتمثل الاجراءات الخطوات اللازمة لتحقيق الاهداف، وعليه فان الاجراءات يتم تحديدها لمقابلة وتحقيق الاهداف المراجعة وبرنامج المراجعة عبارة عن خطة عمل المراجع التي يتبعها في مراجعة السجلات والدفاتر وماتضمنه من البيانات، ويشمل أيضا على الاهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق تلك الاهداف، والبرنامج هو ملخص لما يجب أن يقوم به المراجع من الاعمال، وهو سجل بالعمل

<sup>1</sup>Robert Obert, Mairie Pierre, Comptabilité et Audit, Corrigés du Manuel, 2<sup>ème</sup> Edition, dunod, Parie,P203.

وتوجد اعتبارات تؤخذ بالحسبان عند تصميم برنامج المراجعة تتمثل فيما يلي:  
استخدام وسائل المراجعة التي تمكن المراجع من الحصول على قرائن قوية في حجتها،  
اتباع طرق المراجعة التي تتلاءم مع ظروف كل حالة، فلكل مؤسسة ظروفها الخاصة والتي على ضوءها يقوم  
المراجع باعداد برنامج المراجع الملائم.

ونظرا لاختلاف المؤسسات فان تطبيق برنامج المراجعة يختلف من مؤسسة الى اخرى وبصفة عامة  
هناك نوعين من برامج المراجعة هما:

أولا-برنامج مراجعة ثابتة أو مرسومة مسبقا:

حيث يطلب من مساعدي المراجع التقييد بها مع تعديلها وتتميز:  
-بكونها تعليمات صريحة وواضحة لخطوات العمل الواجب اتباعه،  
-انها ضرورية في المشاريع الكبرى،

-تعتبر أساسا لعمليات المراجعة في السنوات اللاحقة، كما تعتبر سجلا كاملا بما قام به المراجع تستخدم كأداة  
رقابة على المساعدين.

ثانيا-برامج مراجعة متدرجة

تحتوي على تحديد الخطوط العريضة لعملية المراجعة وهذا النوع من البرامج يترك لموظفي مكتب  
المراجعة مجالا واسعا لاستخدام خبرتهم ودرايتهم الفنية في اتباع ما يرونه ضروريا من الخطوات.  
حيث يقوم العديد من المراجعين باستخدام الاجراءات التحليلية التي يقوم بتحليل العلاقات بين المنشأة،  
وزاد عدد مستخدمي للبيانات الحاسوبية كلما أصبحت مهمة مراجع الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام  
هذه البيانات في اتخاذ القرارات.

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

أهداف المراجعة:

التدقيق وسيلة وليست غاية تقدم خدماتها للعديد من الجهات والفئات التي تشكل قطاعات،  
وخدمات التدقيق أصبحت وسيلة ايصال للمعلومات لمتخذي القرارات سواء داخل الوحدة الاقتصادية أو  
الجهات المتعددة خارج الوحدة الاقتصادية مثل: المستثمرين، العملاء، البنوك..... الخ  
وقديما كانت النظرة الى اهداف التدقيق قاصرة على أنها مجرد وسيلة الغش والاطفاء أو محاولات التلاعب  
والتزوير في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

ولكن هذه النظرة لاهداف التدقيق تغيرت، حيث أن اكتشاف هذه العوامل تتحقق تلقائي أثناء  
المراحل والخطوات التنفيذية لعملية التدقيق باعتبار أن الناتج الرئيسي لعملية التدقيق هو ابداء المدقق  
لرايه الفني المحايد في قوائم المالية، وان اكتشاف الغش والخطأ والتزوير، هو المنتج الفرعي وانما ينبغي  
اعتبارها اهداف تبعية يمكن أن يعتمد عليها المدقق في ابداء رايه عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية،

-نتائج فحص الحسابات ونتائج تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية، الذي يسعى المدقق من خلالها الى التأكد من خلو الحسابات من الأخطاء والغش.  
-كما أن هذه العوامل تمثل هدف أساسيا في حالة طلب المدقق للقيام بتدقيق خاص الهدف منه اكتشاف تلك العوامل، ومع تطور المفاهيم والاهداف في المجالات العلمية ومنها علوم الادارة والمحاسبة<sup>1</sup>.  
والجدول الاتية تبين لنا الاهداف التقليدية والمعاصرة للتدقيق وتطورها:  
الجدول رقم 1-1 الاهداف التقليدية والمعاصرة للتدقيق

الأهداف التقليدية	الأهداف الحديثة
- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بدفاتر وسجلات المشروع، وتقرير مدى الاعتماد عليها -الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات - اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش - تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة.	- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها - تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة -القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط - تحقيق أقصى قدرة من الرفاهية للأفراد المجتمع

المصدر: حسام ابراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 14، 15

الجدول رقم 2-1 يبرر تطور أهداف المراجعة

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

<sup>1</sup> حسام ابراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء الأول، الطبعة 1، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ص 14، 13.

المبحث الثاني: معايير المراجعة وأنواع المراجعة والعلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية  
المراجعة تقوم على مجموعة من المعايير وهي تنقسم الى ثلاث مجموعات، والالتزام بها يزيد من مصداقية المعلومات المالية، وللمراجعة.

المطلب الأول: معايير المراجعة

تنقسم معايير التدقيق المتعارف اليها ثلاث مجموعات:

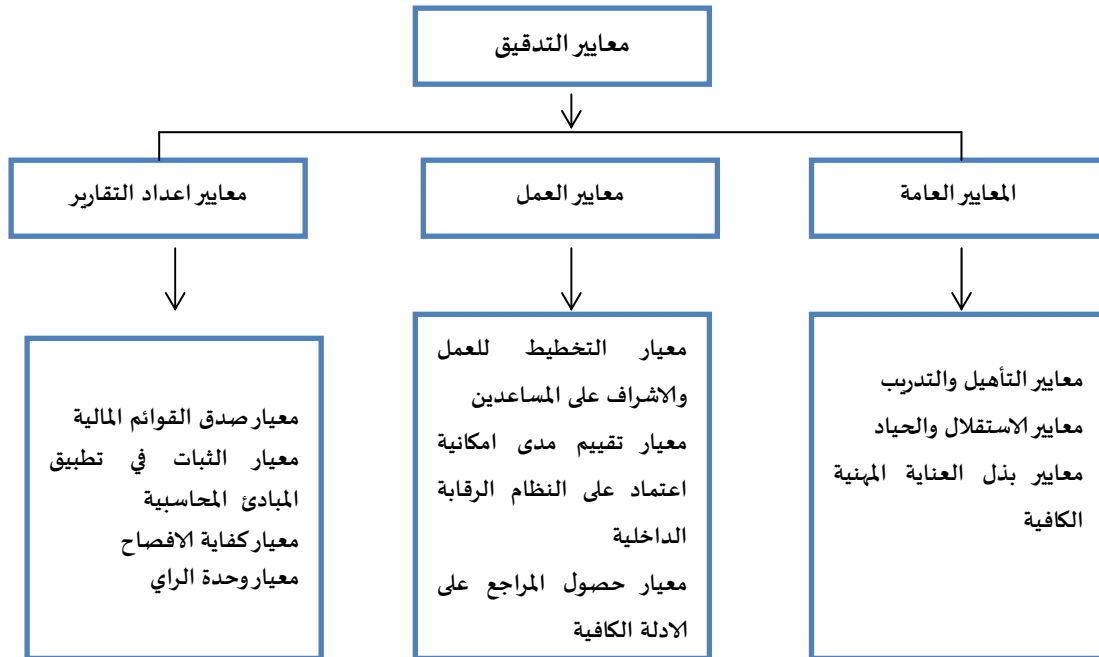
-مجموعة المعايير العامة

-مجموعة العمل الميداني

-مجموعة اعداد التقارير

ويمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 1-2 معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: من اعداد الطالب

المعايير العامة:

وتتكون من ثلاثة معايير خاصة بالتأهيل والتدريب والاستقلال والعناية كما يلي:

أولاً: معيار التأهيل والتدريب

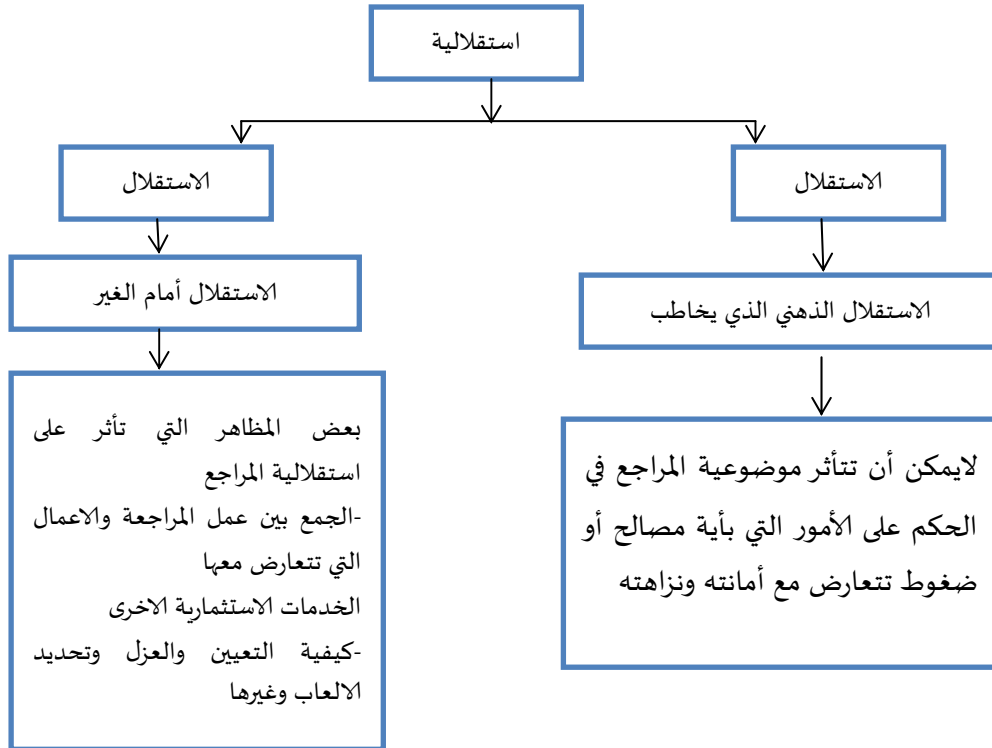
يجب على مراقب الحسابات أن يكون قد سبق له دراسة، والتدريب على استخدامات تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة والمراجعة.

يجب عليه أن يجتاز برنامجاً تدريبياً في هذا المجال كل سنتين تحت جمعية المحاسبين والمراجعين.

ثانياً: معيار والاستقلال والحياد

يجب أن يكون مراجع الحسابات مستقلاً ومحايداً في الواقع والظاهر

الشكل رقم 1-3 يوضح استقلالية المراجع



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

### ثالثاً: بذل العناية المهنية الكافية

يجب أن يبدل مراجع الحسابات العناية المهنية الكافية واللازمة، ويتطلب الأمر منه أن يفي بمسؤوليته القانونية والمهنية مع مراعاة انه وفريق المراجعة مطالبون ببذل العناية مهنية أكبر، خاصة عن أداء عملية المراجعة أو تطبيق معايير العمل الميداني.

المعايير المتعلقة بالعمل الميداني:

وهي تضم المعايير الفرعية التالية:

أولاً: معيار التخطيط للعمل والإشراف على مساعدين

يتطلب ذلك من المدقق أن يخطط للعمل الذي سيقوم به وأن يخصص المهام على حسب المساعدين في سبيل تنفيذ العمل بطريقة فاعلة الأمر الذي يتطلب الفهم الكافي للنظام المحاسبي المعتمد بالمؤسسة لكي يرتب الاجراءات بالشكل الذي يمكنه من الحصول على أدلة كافية تدعم رايه أما فيما يتعلق بالإشراف على المساعدين فيتطلب من المدقق التالي:

-تقسيم العمل بين المساعدين حسب اختصاصهم

-متابعة عمل المساعدين من خلال برنامج المخطط<sup>1</sup>

<sup>1</sup> www.Bapt.Com.03-04-2020 a20:30

ثانيا: معيار تقييم مدى امكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ويتوجب على المراجع الحصول على معلومات عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة، ان دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعملة لدى المؤسسة. يعتبر بحق نقطة بداية، وكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا ومتماسكا، كلما زاد اعتماد المراجع على اسلوب العينة في الحصول على ادلة وقرائن الاثبات، حيث أن هناك نوعين من الاخطاء تواجه المراجع ويتمثل الأول في الاخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث أثناء وخلال العملية المحاسبية التي تنتج عنها القوائم المالية، أما الخطأ الثاني هي أخطاء جوهرية لا يمكن اكتشافها من خلال فحص المراجع، وبالتالي فالمراجع يعتمد على نظام الرقابة الداخلية من أجل تخفيض النوع الأول من الخطأين.

ثالثا: معيار حصول المراجع على الأدلة الكافية

الهدف من المراجعة هو ابداء رأي فني محايد في مدى صحة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية، فهذا لا يمكن أن يقوم بدون وجود مادي لهذه القوائم المالية والسجلات، وكلما يصل المراجع الى جمع أكبر حجم م الادلة كلما كان رايه النهائي ذو صحة ومصداقية، ففي بعض الاحيان يتطلب على المراجع ان يقدم هذه الادلة لمتخذي القرار.

رابعا: كفاية وصلاحيّة أدلة –قرائن- الاثبات

وهذا المعيار يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الاثبات الكافية ويمثل دليل الاثبات مجرد الاساس لعملية المراجع وهو يدعم كافة معايير العمل الميداني وهي الاساس المنطقي والرشيدي لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، والمراجع يستخدم الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الاثبات الواجب الحصول عليها وتأخذ أدلة الاثبات عدة اشكال أو صور كالملاحظة المادية والمعلومات التي يقدمها والاجراءات الرقابة الداخلية فالأدلة أولا يجب أن تكون كافية أي تكون كمية الادلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المراجع ويجب أن يكون لدليل الاثبات خاصية الصلاحيّة الملائمة وحتى تتوافر لدليل الاثبات هذه الخاصية فانه يجب أن يكون مناسب وفعال، أي يكون قابلا للقياس الكمي وخلوه من التحيز الشخصي وبهذا فان هذا المعيار يوفر للمراجع كثيرا ما يحتاجه لاجراء تقديراته حول صدق وعدالة المعلومات المالية.<sup>1</sup>

معايير إعداد التقارير:

تحكم اعداد محافظ الحسابات لتقرير اربعة معايير تتمثل في:<sup>2</sup>

أولا: معيار صدق القوائم المالية

<sup>1</sup> معي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، 2008، ص ص49-51

<sup>2</sup> بن جميلة محمد، مسؤولة محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير، جامعة منتوري، الجزائر، 2011، ص ص89-90

يعتبر التزام الادارة بالمبادئ المحاسبية في اعداد القوائم المالية وعرضها أمرا يتضمن صدقها بمعنى أنه ستكون خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات غير معتمدة أي أخطاء أم معتمدة أي غش وهذا الأمر يتخذ محافظ الحسابات كمعيار لصدق القوائم المالية وعليه أن يشير في تقريره الى أنه قد تم عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

ثانيا: معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية

المقصود بذلك الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية بمعناها الواسع المبادئ والاعراف والفروض والسياسة المحاسبية وطرق تطبيق المبادئ المحاسبية والتشريعات والقوانين بمعنى أنه على ادارة الشركة أن تطبق في السنة الجارية المبادئ المحاسبية التي طبقتها في السنة السابقة، وينظر محافظ الحسابات للثبات على أنه القاعدة وفي الحالات الاستثنائية يجب الاشارة في التقرير الى الظروف التي لم تراعي فيها الادارة الثبات في تطبيقها.

ثالثا: معيار كفاية الافصاح

يتطلب هذا المعيار من محافظ الحسابات أن يفترض كفاية الافصاح في القوائم المالية ما لم يشر هو الى غير ذلك، وكفاية الافصاح معناها أن تكون هذه القوائم شاملة، ملائمة بدرجة معقولة ومقبولة لكن في حال ما إذا رأي المحافظ أن هناك قصورا في كم هذا الافصاح أو نوعه أو محتواه فسوف يشير اليه في تقريره.

رابعا: معيار وحدة الرأي

يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية ككل أو امتناعه عن ابداء الرأي، وفي حالة الاخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.<sup>1</sup>

المطلب الثاني: أنواع المراجعة

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

أولا: من حيث مواعيد ابتداء المراجعة

وتنقسم الى:<sup>2</sup>

المراجعة النهائية:

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

الأنه يؤخذ على المراجعة النهائية النقاط التالية:

-قصر الفترة الزمنية للقيام بعملية المراجعة.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية، الطبعة الثانية، داروائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2004، ص19

<sup>2</sup> غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل المراقبة داخل المؤسسة، مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير، جامعة منتوري، الجزائر، 2004، ص ص8-9

-إريك العاملين في مكاتب المراجعة خاصة اذ كانت نهاية السنة المالية للشركات التي يراجع حساباتها واحدة أو متقاربة.  
المراجعة المستمرة:

تقضي بقيام المراجع أو مساعديه بزيارة المؤسسة مرارا وبشكل دوري هذه الطريقة تتمتع بوقت طويل وكاف وتتيح للمراجع القيام بالاختبارات كافية وعمل كل ما يراه مناسب لتكوين قناعة حول صحة حسابات، أضف الى ذلك أن المراجعة المستمرة تهدد السبيل لاكتشاف التزوير أو الغش أو الخطأ بعد فترة قصيرة من ارتكابه ولا حاجة للانتظار الى آخر الدورة ويمكن حصر مزايا التي توفرها المراجعة المستمرة في النقاط التالية:

-طول الفترة الزمنية التي تم فيها عملية المراجعة تساعد المراجع على التوسع في البحث وزيادة حجم الاختبارات،

-تسمح للمراجع بالانتهاء المبكر من ابداء الراي عن القوائم المالية محل الفحص

-اكتشاف الخطأ أول بأول مما يساعد على تفاديها في المستقبل.

-تواجد المراجع ومساعدوه في المؤسسة باستمرار يؤثر على سلوك العاملين من حيث درجة الاهتمام باداء الاعمال المطلوبة.

-توزيع الاعمال على العاملين في مكاتب المراجعة على مدار سنة دون ضغط أو ارهاق

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

-اتاحة الفرصة لتعديل بعض الأرقام التي تمت مراجعتها على اعتبار أن المراجع لا يعود اليها مرة ثانية ولمعالجة ذلك يشترط على المراجع عدم تعديل أية ارقام تم مراجعتها الا بعد الاتصال به لتبرير هذا التصرف.

-انقطاع عملية الفحص لفترة معينة على أن يستكمل في موعد لا حق قد يستغله العاملين بالمؤسسة لتحقيق الأغراض واخفاء بعض الحقائق.

-تردد المراجع ومعاونوه بصورة مستمرة على المؤسسة قد يؤدي الى وجود صداقات بين المراجعين والخاضعين لعملية المراجعة مما يؤثر على حياد واستغلال المراجع.

-حضور المراجع ومعاونوه بصورة مستمرة خلال السنة قد يريك العمل داخل الادارات المختلفة وخاصة ادارة الحسابات.

ثانيا: من حيث القائم بعملية المراجعة: تنقسم الى المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية  
المراجعة الداخلية:

هي وظيفة تقييم الرقابة الداخلية بصفة دورية والمنظمة من قبل شخص لمساعدة المديرين على جميع مستويات لتحسين أنشطتهم.<sup>1</sup>

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

<sup>1</sup>KHELASSI ASSI REDA ,OP ,CIT ,P93

**المراجعة الخارجية:**

يقوم بها شخص مستقل عن الادارة الوحدة ويقدم خدماته بصفة مستقلة ومعظم الخدمات التي يؤديها المراجع المستقل تتركز على مراجعة القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية بجميع جوانبها الهامة وتماشيا من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.<sup>1</sup>  
وتنقسم الى ثلاثة أنواع:<sup>2</sup>

**التدقيق القانوني:**

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

**التدقيق التعاقدى:**

يقوم به شخص محترف خارجي ومستقبل بطلب من الادارة المؤسسة أو أحد اطراف المتعاملة معها والتي يمكن تجديده سنويا.  
الخبرة القضائية: يقوم بها الشخص محترف خارجي بطلب من المحكمة وذلك لاستعانة تقريره في حل نزاع بين المؤسسة المعينة وطرف آخر متعامل معها.

ثانيا: من حيث ميدان التدقيق

وينقسم التدقيق الى ما يلي:<sup>3</sup>

**التدقيق الاجتماعي:**

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

**التدقيق البيئي:**

عرفها المعهد المراجعين الداخليين على أنها جزء متكامل من نظام الادارة البيئية، من خلاله تحديد والادارة المؤسسة ما اذا كانت تنظم الرقابة البيئية بها كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية التشريعية بالإضافة الى المتطلبات السياسية الداخلية للمؤسسة.

**تدقيق الاستراتيجية:**

يهتم بدقيق الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب ادخالها فيها قصد مواجهة المحيط المحيط والرغبة في التطور والبقاء على الأقل.

تدقيق الجبائي: وينقسم الى نوعين:

**النوع الاول:**

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

<sup>1</sup>WWW.PDF FACTORY.COM.LE 15-04-2020 a 22 :00

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصرعلي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الخامس ، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009، ص59

<sup>3</sup>WWW.PDF FACTORY.COM.LE 15-04-2020 a 22 :00

## النوع الثاني:

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

## تدقيق الاعلام الالي:

هذا النوع من التدقيق نتيجة التطور الحاصل في معالجة البيانات استخدام الاعلام الالي وما له من خصوصيات يجب على المدقق اخذها بعين الاعتبار أثناء تأدية مهامه.

رابعا: من حيث الحجم والمراجعة:

تنقسم المراجعة الى نوعين:<sup>1</sup>

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

-جميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد سواء

-جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف انواعها،

-جميع الحسابات يتضمنها دفتر الاستاذ،

-جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة،

-جميع المستندات والاوراق والملفات والسجلات والدفاتر،

-يلجأ المراجع الخارجي الى اتباع اسلوب الكاملة في غالب عندما تكون النتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية يضطر الى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برامج عمله.

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

-بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها،

-عمليات أيام الايرادات أو المصروفات

-غير ذلك من عمليات المراجعة التي يتولاها المراجع

في هذا المجال يجب مراعاة ما يلي:

-يجب على المراجع اطلاع المسؤولين في المنشأة موضوع المراجعة الطبيعية للعمليات التي سوف يقوم بمراجعتها والتي قام باختيارها يجب على المراجع استخدام نفس العمليات ونفس الاسلوب عند قيام بمراجعة عمليات نفس المنشأة مرة أخرى،

-على المراجع أن يكتب في تقريره تفاصيل وطبيعة العمليات التي قام باختيارها ومراجعتها حتى لا يتعرض لأي مسؤولية معينة بالنسبة للعمليات التي يقوم باختيارها،

-لا يجب على المراجع اتباع اسلوب المراجعة الجزئية الا بعد أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة موضوع المراجعة للتأكد من أنه نظام جيد.

خامسا: من حيث مدى الالتزام في المراجعة:

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الاطار النظري، دارالمكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007، ص ص41، 40

وتتفرع الى:<sup>1</sup>

### المراجعة الالزامية:

وهي المراجعة الملزمة بنص القوانين في الدولة المعنية ومثال ذلك القوانين المنظمة للشركات المساهمة في مختلف الدول فمن اهم ما تنص عليه القوانين ضرورة تعيين مراجع حسابات أو ما يعرف مراقب حسابات قانوني للشركة يتولى مراجعة حساباتها وقوائمها المالية، وقد جرى العرف في هذا المجال ان يقوم مجلس ادارة الشركة بترشيح مراقب الحسابات وتصدر الجمعية للمساهمين في الشركة قرار وتحديد ونفي هذا الصدد تنص المادة 715 مكرر من القانون التجاري على انه تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين تعيين مندوب حسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول الوطني. من ناحية أخرى قد تنص القوانين النظامية في بعض الشركات في القطاع الخاص على ضرورة مراجعة حساباتها عن طرق مراجع قانوني متخصص.

### المراجعة الاختيارية:

هي المراجعة التي تتم دون الزام معين بقانون أو بلائحة معينة، ومنها بعض المراجعات التي قد تطلبه ادارة المنشأة من المراجع الخارجي لتحقيق غرض معين أو للتحقيق من أمر ما أو لاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة المراجعة ومثال ذلك:

-مراجعة وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة،

-مراجعة وتدقيق عمليات المخازن،

-مراجعة بعض عمليات الشراء

وأن هذه المراجعات تكون بناء على طلب ادارة بهدف معين من ناحية اخرى على الرغم أن العديد من الشركات الخاصة لا تلتزمها قوانين بعملية المراجعة الاختيارية الا انها في الغالب تتفق الشركات صغيرة كانت أو كبيرة مع مراجعين قانونيين لفحص ومراجعة دفاترها وحساباتها لاسباب التالية:

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

-تسيير التعامل مع الاجهزة الحكومية وكسب ثقتها وخاصة الاجهزة الضريبية في الدولة،

-الحفاظ على سلامة المركز المالي للشركة وسمعتها التجارية في مجال نشاطها.

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

أولاً: أوجه التشابه

ونذكر منها ما يلي:

-ان كل منهما لهما تاهيل عملي ومهني،

-ان كل منهما يهدف لوجود نظام رقابة داخلية فعال وتقليل حدوث الاخطاء والتلاعب، -ان كما منهما يساعد في توفير نظام فعال بتوفير المعلومات التي تساعد في اعداد القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها من قبل الاطراف المعنية.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص41، 43

ثانيا: أوجه الاختلاف

ونذكر منها مايلي:<sup>1</sup>

الهدف:

التدقيق الداخلي يهدف الى:

-وجود نظام فعال للضبط الداخلي واجراءات منع وقوع الاخطاء والتلاعب،

-وجود نظام محاسبي فعال، يساعد في اعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة

-أما التدقيق الخارجي يهدف الى:

-ابداء الراي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شامل لنتائج عملية التدقيق،

-وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل، خاصة في اعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة.

التعيين:

المدقق الداخلي يتم تعيينه عن طريق الادارة العليا في المنشأة عن طريق تخصيص أحد المحاسبين

من ذوي الخبرة لتولي عمل التدقيق الداخلي.

أما المدقق الخارجي فيتولى مجلس الادارة ترشيح أحد المدققين الخارجيين من ذوي الخبرة وعرض الترشيح

على الجمعية العامة للمساهمين لاقرار تعيينه واتخاذ القرار بذلك.

الاستقلالية:

المدقق الداخلي مستقل جزئيا لانه من ناحية مستقل عن باقي ادارات واقسام المنشأة ومن ناحية

اخرى يتبع الادارة العليا بالمنشأة.

المدقق الخارجي يتمتع باستقلال كامل، اي انه محايد وليس له اي علاقة بالادارة العليا ولا باقسام وادارات

المنشأة.<sup>2</sup>

نطاق العمل:

المدقق الداخلي نطاق عمله محدد عن طريق الادارة المسؤولة عن تعيينه، والذي عادة يتضمن

مراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل المراجعة.

المدقق الخارجي يحدد نطاق عمله من خلال المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه، أو بالاتفاق في حالات معينة

مع ادارة المنشأة، حيث يقوم المدقق الخارجي بوضع برنامج خاص يتولى تنفيذه خلال فترة التدقيق.

<sup>1</sup> رعدة ابراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، الجامعة الاسلامية،

ص 52

<sup>2</sup> حسام حسن ابراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء الثاني، ط1، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الاردن، 2010، ص ص

35، 36

## المبحث الثالث: المسلك العام لعملية المراجعة

تمر عملية المراجعة على أربعة مراحل تساعد المراجع على قيام بمهامه حتى يتمكن من ابداء رايه حول القوائم المالية وتتمثل هذه المراحل في قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق، تقييم نظام الرقابة الداخلية أدلة اثبات وملف الجاري، تقرير مدقق الحسابات.

## المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

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

1-خطوات التمهيدية: تتكون الخطوات التمهيدية للتدقيق من:

أ-التأكد من صحة تعيينه:

حيث تختلف اجراءات التعيين بحسب الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية محل التدقيق، ففي حالة المنشآت الفردية وشركات الاشخاص، يتم المدقق الخارجي بموجب عقد مكتوب يوضح نطاق ومدى المهمة التي كلف بها، وحدودها أما بالنسبة للشركات المساهمة حيث يكون تدقيقها الزاميا يتم تعيين المدقق عن طريق قرار من الجمعية العمومية أو عن طريق مجلس الادارة بتفويض من الجمعية العمومية.

ب-التأكد من نطاق عملية التدقيق:

تحديد نطاق ومدى عملية التدقيق الخارجية، يتوقف على الكيان القانوني للمنشأة محل التدقيق، ونطلق عملية التدقيق يختلف بين أنواع المنشآت، ففي المنشآت الفردية وشركات الاشخاص، قد تكون عملية التدقيق شاملة لجميع الدفاتر والسجلات، وقد تكون تدقيق جزئي تهدف الى تدقيق غرض معين، كتدقيق الإيرادات، أما بالنسبة للشركات المساهمة تكون عملية التدقيق شاملة والزامية، وانه ليس هناك تحيد النطاق.

ج-فحص النظام المحاسبي والاطلاع على نتائج الاعمال السابقة:

يقوم المدقق بدراسة دقيقة للنظام المحاسبي المطبق في المنشأة، وذلك بالاطلاع على الدفاتر والسجلات، ودراسة طرق وأسلوب الدورة المحاسبية والحصول على قائمة باسماء المسؤولين عن تدقيقها داخليا، ويقوم بالاطلاع على نتيجة الاعمال والمركز المالي عن السنوات السابقة، ودراسة تقرير المدقق السابق، وفحص أية تحفظات تناولها التقرير السابق.

د-النظام الضريبي:

يقوم المدقق بفحص مركز المنشأة من الناحية الضريبية، للتعرف على دقة بين المنشأة وبين ادارة الضرائب المختصة، وان كان هناك نزاعات واحتمالات تسويتها، وذلك بهدف التحقق من صحة وحقيقة المركز المالي للمنشأة محل التدقيق.

2-مخطط التدقيق:

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

3- الاشراف على مهمة التدقيق: كما سبق وأن تطرقنا اليه في معايير العمل الميداني

4- أوراق العمل:

أوراق العمل هو سجل المدقق للاجراءات التي تم تطبيقها، الفحوصات التي تمت، والمعلومات التي تم الحصول عليها وهو سجل للبرهان بأن المدقق قد قام بالتدقيق حسب المعايير التدقيق. وأنواع أوراق العمل تشمل نوعان من الملفات: الملف الدائم والملف الجاري سوف نتطرق الى الملف الجاري في المرحلة الثالثة من مسار تنفيذ عملية المراجعة.

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

-نسخة من النظام الداخلي وقانون المنشأة

-نسخة من النظام المحاسبي

-نظام الرقابة الداخلية

-العقود طويلة الأجل<sup>1</sup>

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد المرحلة الاولى تأتي مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر معيار الثاني من معيار العمل الميداني فالمراجع يقوم بالتعرف على مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم فيما نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وعليه يتأكد حسب ما نصت عليه القوانين والتنظيمات أن تلك الاخيرة تمسك الدفاتر الاجبارية مثل: دفتر اليومية، دفتر الاجور، سجل ومداولات الجمعية العامة وسجل مداولات مجلس الادارة وعيهاً يتأكد كذلك من احترام ما جاء به المخطط المحاسبي الوطني من مبادئ أساسية، عليه التأكد أن نظام الرقابة الداخلية هذا يسمح باعداد القوائم المالية ذات درجة عالية من حيث الثقة، وفي حالة العكس يمكن للمراقب أن يرفض المصادقة على الحسابات.<sup>2</sup>

المطلب الثالث: أدلة إثبات المراجعة والملف الجاري

أدلة الاثبات هي كل مامن شأنه أن تؤثر على حكم وقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية وادلة الاثبات تعتبر معيار من معايير العمل الميداني التي يعتمد عليه المراجع الخارجي لابتداء رأيه حول القوائم المالية.

وغير أن أدلة اثبات اشكال عديدة نذكر منها:

1- الفحص: ان الفحص يأخذ اشكالا مختلفة، فمثلا يتم فحص المعدات وآلات العمل للتأكد من وجودها، كما أن المخزون يمكن تفحص حالته للمساعدة في تقويمه بشكل صحيح وهو أداة للتأكد من وجوده الحقيقي.

<sup>1</sup> هادي تميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2004، ص ص51-59

<sup>2</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ط3، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص35.

2-الملاحظة:

تعد الملاحظة طريقة مباشرة فمعظم العناصر أو الأمور التي يهتم بها المراجع يمكن ملاحظتها من خلال الملاحظة يتم مقارنة ومسجل في دفاتر ويبين ما تم ملاحظته والجدير بالذكر هنا انه على الرغم من ان الملاحظة الاصول الملموسة قد توفر دليلا هاما لاثبات وجود هذه الاصول الا أن هذه الملاحظة عادة ما تكون قليلة.

3-المصادقات:

إن أكثر أدله اثبات اقناعا هي المصادقات والتي يستخدمها المراجع كإجراء للتحقق من وجود أشههم راس مال أو أصول أو التزامات معينة، فالمصادقات تستخدم عموما من وجود النقدية فإن مثل هذه المصادقات توفر دليلا للاصبات يمكن اعتماد بدرجة كبيرة، وتختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف نوعية المعلومات المطلوبة لكنه يمكن القول بصفة عامة أن هناك نوعين من طلبات مصادقات المراجعة. الطلبات الايجابية: وفيها يطلب من الطرف الخارجي الذي يجري معه المصادقة ضرورة الرد على المراجع وبغض النظر ما إذا كان هذا الطرف الخارجي يوافق على صحة المعلومات الواردة بطلب المصادقة أم لا. الطلبات السلبية: وفيها يطلب من الطرف الخارجي الذي يجري معه المصادقة ضرورة الرد على المراجع فقط، إذا ما كانت المعلومات الواردة يطلب مصادقة غير صحيحة وخاطئة. وفيما يلي: شكلين للمصادقة ايجابية وسلبية لحسابات المدنيين:

شكل رقم 4-1 المصادقة الايجابية

<p>يجري المراجع القانوني فحص للتأكد من ارصدة العملاء، الرجاء فحص رصيدكم الموضح أدناه حتى تاريخه بعناية، ثم تبليغ المراجع بصفة مباشرة أما بالتصديق أو بوجود فروقات واعادة ظرف مغلق للمراجع. وتقبلوا بقبول فائق الاحترام</p>	<div style="border: 1px solid black; display: inline-block; padding: 5px;">مصادقة الحسابات</div>			
	رقم الحساب	حتى تاريخه	وصف الحساب	القيمة
	<p style="text-align: center;"><u>الرجاء التوقيع ثم اعادته الى المراجع</u></p> <p style="text-align: center;">صحيحة <span style="margin-left: 200px;">غير صحيحة</span></p> <p style="text-align: center;"> <input style="width: 50px; height: 20px;" type="text"/> <span style="margin-left: 100px;"> <input style="width: 50px; height: 20px;" type="text"/> </span> </p> <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p style="text-align: center;">التوقيع <span style="float: right;">الاسم</span></p> <hr style="width: 80%; margin: 0 auto;"/> <p style="text-align: center;">التاريخ</p> <p style="text-align: center;">ليست هذه مطالبة بالسداد</p>			

المصدر: سلطان محمد العلي سلطان، مرجع سابق، ص334

شكل رقم-5 مصادقة سلبية

<p>يجري المراجع القانوني فحص للتأكد من ارصدة العملاء، الرجاء فحص رصيدكم الموضح أدناه حتى تاريخه بعناية، ثم تبليغ المراجع بصفة مباشرة أما بالتصديق أو بوجود فروقات وإعادة ظرف مغلق للمراجع. وتقبلوا بقبول فائق الاحترام</p>	<p>مصادقة الحسابات</p>								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 25%;">رقم الحساب</th> <th style="width: 25%;">حتى تاريخه</th> <th style="width: 25%;">وصف الحساب</th> <th style="width: 25%;">القيمة</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> </tbody> </table>		رقم الحساب	حتى تاريخه	وصف الحساب	القيمة				
رقم الحساب	حتى تاريخه	وصف الحساب	القيمة						
	<p style="text-align: right;">الرجاء تبيان أية فروق مبشرة الى المراجع السادة: معلومات أعلاه غير صحيحة كما هو موضح في الجانب المقابل</p> <p style="text-align: right;">التوقيع</p> <hr/> <p style="text-align: right;">الاسم</p> <hr/> <p style="text-align: right;">لا داعي للرد اذا كانت المعلومات الموضحة أعلاه صحيحة</p>								

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

#### الملف الجاري:

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

- مساعدة المراجع على القيام بخطوات اللازمة لمراجعة القوائم المالية،
- يمثل المصدر الرئيسي للمعلومات التي تمكن المراجع من ابداء رأيه في مدى سلامة بيانات القوائم المالية وعدالتها،
- يستخدم كدليل على اتباع المراجع معايير المراجعة المقبولة عموماً وبذل العناية اللازمة التي نصت عليها هذه المعايير.
- وعلى الرغم من أن كمية المعلومات الموجودة في هذا الملف ونوعيتها تختلف من مراجع إلى آخر باختلاف اتجاهاتهما وباختلاف طبيعة العمل المنجزة.
- ويمكن أن يشمل هذا الملف على مايلي:<sup>1</sup>
- الادلة التي تثبت التخطيط للعمل والاشراف على اعمال المساعدين.

<sup>1</sup> حسين أحمد حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية، الجزء الاول، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009، ص ص 158، 159

- بيانات كافية تثبت أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تتفق مع أرصدة سجلات العميل المحاسبة.
  - كيفية تحديد الاختبارات،
  - الاجراءات والاختبارات التي قام بها المراجع لتقويم الرقابة الداخلية.
  - الاجراءات والاختبارات الاخرى التي قام بها المراجع،
  - بيان المخالفات التي اكتشفها،
  - رأي المراجع بعدالة في القوائم المالية.
- المطلب الرابع: مدقق الحسابات**

كما ذكرنا سابقا يجب أن يحتوي تقرير المراجع على رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، وفي حالة ابداء رأيه يجب أن يذكر الاسباب التي أدت الى ذلك، كما يجب أن يبين التقرير وبصورة واضحة وجليه مدى الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، وهناك نواحي شكلية يجب ان يتضمنها التقرير نوجزها فيما يلي:<sup>1</sup>

-اثبات تاريخ التقرير وحتى تحدد مسؤولية المراجع عن فحص العمليات الواقعة بين تاريخ الميزانية وتاريخ التقرير بما قد يكون بها من أثر على المركز المالي والنتيجة المنشأة.

-توجيه التقرير الى أطرف المعينة باعتبار المراجع وكيل عنهم،

-ذكر اسم المنشأة بدقة، ذكر المدة التي شملتها المراجعة،

الوضوح في التعبير المستعمل بحيث يجب أن لا تحمل أكثر من معنى،

-صياغة التحفظات بعناية حتى تكون واضحة وكافية لظهار ما يرد المراجع اظهاره للمعنيين بالمنشأة،

-أن يحتوي تقري على توقيعه الشخصي.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، اسكندرية، مصر، 1993، ص 369، 370

## خاتمة الفصل:

على ضوء ما سبق توصلنا الى العديد من النقاط الهامة، أن المراجعة زادت أهميتها وهذا بانفصال الادارة عن الملكية، فبواسطة المراقبة الحسابات يتم الحكم على عمل المؤسسة والتزامها بالمبادئ المحاسبية. وتنفيذ عملية المراجعة عن طريق مراحل تساعد محافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء الموجودة في الحسابات.

# الفصل الثاني

الإطار النظري لمحافظ الحسابات

ومراجعة الحسابات

## مقدمة الفصل:

في هذا الفصل سوف نتطرق إلى محافظ الحسابات والمسؤوليات التي تقع على عاتقه عند القيام بتدقيق المنشأة، ولهذا نجد أن كل بلدان العالم قامت بتنظيم هذه المهنة وتعديلها من فترة إلى أخرى ومن هذه الجوانب اهتم المشرع الجزائري بتعريف محافظ الحسابات وتحديد حقوقه وواجباته ومسؤولياته تحديد شروط تعيينه وممارسة هذه المهنة، لأن مهمة المصادقة على المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية تهم العديد من الفئات في المجتمع لأنهم على أساس المصادقة على المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية تهم العديد من الفئات في المجتمع لأنهم على أساس المصادقة يتخذون قرارات التعامل مع المنشأة لتحقيق أغراضهم.

ويتكون هذا الفصل من ثلاث مباحث:

المبحث الأول: محافظ الحسابات

المبحث الثاني: المقومات الأساسية لمهنة التدقيق

المبحث الثالث: مراجعة الحسابات.

## المبحث الأول: محافظ الحسابات

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

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات ومهامه.

## أولا: تعريف محافظ الحسابات

تعددت تعاريف محافظ الحسابات نذكر منها:

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

وحسب المادة 22 من القانون 10-11 يعد المحافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.<sup>2</sup>

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

المحاسبون المتعمدون، المحاسبون القانونيون، مراجع خارجي، مراقب الحسابات.<sup>3</sup>

كما يعرف كذلك بأنه الشخص الذي يطمئن له المساهمين على سلامة النتائج التي تظهرها الحسابات النهائية في شكل تقرير يرفعه إليهم في ختام المراجعة السنوية.<sup>4</sup> وعليه يكمن تعريف محافظ الحسابات بصفة عامة:

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

## ثانيا: مهام محافظ الحسابات

وتتمثل فيما يلي:<sup>5</sup>

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

-المصادقة على الحسابات السنوية

-تدقيق وصدق وتطابق المعلومات المحتواة في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات

-إعطاء الرأي حول شروط إبرام اتفاقيات المحددة قانونا، من طرف المسؤولين

<sup>1</sup> زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 191.

<sup>2</sup> قانون 10-11 المؤرخ في 29 يوليو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، المؤرخة في 11 يوليو 2010، ص 07.

<sup>3</sup> عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سبق ذكره ص 28.

<sup>4</sup> حسين عمر، الموسوعة الاقتصادية، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، 1992، ص 422.

<sup>5</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 48، 49.

- الإعلان أن النقائص الممكن أن تهدد الإستمرارية في النشاط
- وعلى المحافظ في نهاية المهمة الأولى والثانية كتابة تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات
- وتقرير خاص حول إبرام الإتفاقيات القانونية، إن التقريرين يحملان التاريخ والإمضاء ويوجهان إلى الجمعية العامة للمساهمين، كما على المراجع إلقاء كلمة يفضل أن تكون مكتوبة، على مجلس الإدارة في إجتماعه حول الحسابات السنوية، وتتضمن تلك الكلمة النقاط التالية:
- معايير الأداء المهني والأساليب الفنية التي طبقها المراجع في مهمته
- نقاط الضعف نظام المراقبة الداخلية التي وقف عليه أثناء عمله
- العناصر التي على القوائم المالية والتي ينبغي إدخال تعديلات عليها
- ملاحظات حول طرق التقييم المتبعة وطرق تحضير القوائم المالية
- الأخطاء والأعمال غير الشرعية المكتشفة
- العراقيل والقيود التي واجهها أثناء قيامه بمهامه
- حوصلة لكل ما سبق وخاصة آثار ذلك على النتيجة.
- المطلب الثاني: مؤهلات وصفات مهنة محافظ الحسابات.
- أولاً: مؤهلات محافظ الحسابات
- مؤهلات محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري هي:<sup>1</sup>

- حسب المادة 2 من القانون 11-30 يلزم الشخص الطبيعي المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال طلب الإعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى مجلس الوطني للمحاسبة، مرفقا بالوثائق التالية:
- شهادة الجنسية الجزائرية
- مستخرج من سجلات شهادة ميلاد 12
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي، تمنح الحق في ممارسة المهنة
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم3.
- تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، بعد فحص مادي للوثائق يمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا ومرقما وموقعا، يسلم له شخصيا مقابل وصل إستلام أو برسل له بواسطة رسالة موصى عليها.
- وحسب المادة 3 من القانون 11-30 يلتزم الشخص المعنوي، المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال طلب الإعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة أو يودع مقابل وصل إستلام مرفقا بالوثائق الإدارية التالية.
- نسخة من التصريح بالإكتتاب وإيداع رأس مال الشركة قيد التكوين.
- ونسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعده الموثوق المكلف بتحرير العقد
- نسخة من إعتماد كل شريك يكون إعتماده مفروض

<sup>1</sup> القانون رقم 11-30 المؤرخ في 27 يناير 2011، يتعلق بتحديد شروط وكيفية الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 07، المؤرخة في 2 فبراير 2011، ص 21.22.

-نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الإعتماد من قبل الشخص المعنوي.

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بعد فحص المادي للوثائق بتسليم وصل إيداع للمعني شخصيا يكون مؤرخا ومرقما وموقعا مقابل وصل إستلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.  
وحسب المادة 4 من القانون 11-30 تعاد الملفات غير الكاملة أو غير مقبول شكلا إلى مرسلها مرفقة بمذكرة توضح أسباب عدم القبول.

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

-نسخة مصادق عليها من الإعتماد

-شهادة الجنسية الجزائرية

-مستخرج من سجلات شهادة ميلاد 12.

-مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3.

-نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة.

-نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المني

-النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المني والشروط المادية لممارسة المهنة -نسخة مصادق عليها من شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقييمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول

-نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين

-سته (6) صور شمسية على خلفية بيضاء

-تصريح شرقي بعدم تقاضي أجرا تحت أية صفة كانت

-وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية، قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة مهنة المحاسبة.

**أما بالنسبة للأشخاص المعنويين:**

-نسخة مصادق عليها من الإعتماد

-نسخة من الإعتماد لكل شريك يفرض إعتماده

-نسخة من التصريح بالإكتتاب ودفن رأس مال الشركة قيد التكوين

-نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعدها الموثق المكلف بتحرير العقد

-نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول

-النسخة الأصلية للمحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المني والشروط المادية لممارسة المهنة

-نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين

-سته 6 صور شمسية على خلفية بيضاء

-نسخة مصادق عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول

-نسخة مصادق عليها من القوانين الأساسية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول  
-نسخة من بطاقة القيد الجبائي والرقم التعريفي الإحصائي الواجب تقييمها خلال شهرين بعد التسجيل في الجدول

-وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء

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

ثانيا: صفات محافظ الحسابات

هناك عدة من الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة:<sup>1</sup>

-أن يكون محافظ على أسرار العميل الذي يدقق أعماله وأن يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع خلال عمله

-أن يكون عمليا ومواكب لما هو جديد من قوانين وتشريعات

-أن يكون تابعا لأي جهة إلا لضميره وان يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية

-أن يتصرف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل

-أن يكون عمله في مجال إختصاصه وان يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذ كانت مرتبطة بعمله

-أن يكون لبقا في التعامل وأن يكون قادرا على التعبير بكل وضوح

-أن يكون أميناً وواقعيًا وأن يكون مستقلا في رأيه

-أن لا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.

المطلب الثالث: تعيين وعزل محافظ الحسابات.

أولا: تعيين محافظ الحسابات:

شروط تعيين محافظ الحسابات في الجزائر:

حسب المادة 30 من القانون 08-91 تعيين جمعية عامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات المحافظ

الحسابات بعد موافقته من بين محترفين مسجلين في جدول المنتظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليه في هذا القانون.<sup>2</sup>

وحسب المادة 31 من القانون 08-91 تدوم الوكالة الحسابات لثلاث سنوات قابلة للتحديد مرة

واحدة، ولا يمكن وكالتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد ثلاث سنوات وحسب المادة 32 من نفس

القانون عندما تعين شركة المحافظة الحسابات كمحافظ الحسابات لدى مؤسسة أو شركة أو هيئة تعين من

بين أعضائها المسجلين في جدول المنتظمة الوطنية محافظ أو محافظين الحسابات يعملون بإسمها ولا يمكن

<sup>1</sup>-غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر من الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 81.

<sup>2</sup> القانون رقم 08-91 المؤرخ في 27 أفريل 1991، المتعلق بمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 20 الصادر في 1 ماي 1991.

## ثانيا: عزل محافظ الحسابات

يتم عزل مدقق الحسابات في المنشأة لعدة أسباب ويتم تعيين مدقق حسابات آخر ليقوم بعملية التدقيق ويتم عزل المدقق عن طريق الهيئة العامة للمساهمين كون المدقق يعتبر الوكيل عن المساهمين للقيام بمهمة التدقيق ويحق لهذه الهيئة عزله أو إعادة تعيينه ومن الممكن أن يتم عزل المدقق أما بسبب الوفاة أو الإستقالة أو فقدان أهلية الشركة ويجب على الشركة توضيح أسباب العزل وإعطاء الحق للمدقق للدفاع عن نفسه وقد اتفقت عدد الدراسات الميدانية على أن تغيير مدقق الحساب يمكن أن يرجع إلى واحد أو أكثر من الأسباب التالية:<sup>1</sup>

## أولاً: أسباب مرتبطة بالشركة

-تغيير الإدارة

-الحاجة إلى خدمات اضافية

-حجم الشركة

-العلاقة بين إدارة الشركة والمدقق

-التعثر المالي.

## ثانيا: أسباب مرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني

-الخلاف حول تقييم الأصول الثابتة

-الخلاف حول العرض والإفصاح

-إصدار المدقق تقرير متحفظ

-عدم رضا الإدارة عن مقدرة المدقق في تقييم معلومات سريعة ودقيقة عن المشكلات الجارية

-تحفظ المدقق في تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية

-الخلاف حول النطاق وإجراءات عملية التدقيق

-الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة

- تخفيض الأتعاب

## ثالثاً: أسباب مرتبطة بكتب التدقيق

-الرغبة في استخدام مكاتب ذات سمعة وشهرة

-استخدام مكتب كبير لكسب ثقة الممولين

-تخصص المدقق في قطاع معين من الشركات

-عدم رضا الإدارة عن جودة أداء المدقق

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في التدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكنوز المعرفية العملية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، صص 64، 63.

المبحث الثاني: المقومات الأساسية لمهنة محافظ الحسابات.

توجد أنواع للتقارير وإبداء الرأي لمحافظ الحسابات لأن محافظ الحسابات يقوم بإعداد تقريره وإبداء رأيه في القوائم المالية حسب المعلومات المالية التي تم الحصول عليها في مهامه الأولى، ولمحافظ الحسابات حقوق تمكنه من ممارسة مهنته وواجباته يجب الإلتزام بها أثناء ممارسته لمهنته لأن تقع على عاتقه مسؤوليات.

المطلب الأول: أنواع التقارير والعناصر المكونة لها

أولاً: أنواع التقارير

تقرير المراجعة هو ذروة عملية المراجعة، وما تتم عملية وتقييم أدلة الاثبات الكافية والمناسبة الا بغرض التعبير عن رأي هذا الراي هو الهدف القاطع للمراجع، ولا يمكن التعبير عن الراي بعد ان يكون المراجع اكمل جميع اختبارات المراجعة.<sup>1</sup>

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

-الغرض من التقرير، حيث يتم التمييز بين التقرير العام والتقرير الخاص،

-التفصيلات التي يتضمنها التقرير حيث يتم التمييز بين التقرير المختصر والتقرير المطول،

-الموقف الذي تبناه مراجع الحسابات في تقريره، حيث يمكن التمييز بين التقرير بين التقرير النظيف والتقرير المتحفظ، والتقرير المعاكس وتقرير الامتناع عن ابداء الراي.

1-1 التقرير العام والتقرير الخاص:

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

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

التقارير التي تعد عن القوائم المالية للمشروعات التي لا تهدف الى الربح، مثل: المستشفيات

التقارير التي تعد لأغراض معينة مثل التقارير التي تطلبها جهات حكومية.<sup>2</sup>

1-2 التقرير المختصر والتقرير المطول

التقرير المختصر: وهو التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موجودة في معظم البلدان المتقدمة محاسبياً، ويتكون من فقرتين، فقرة النطاق ويبين فيها مدى عملية التدقيق وشمولهما واغراضها وفقرة الراي وفيها يقوم المدقق بابداء رايه الفني في القوائم المالية ككل، ويستخدم لاغراض المراجعة الخارجية لتوصيل المعلومات للطرف الثالث، ويعطي هذا التقرير اذا لم تكن هناك ملاحظات بالمره، أو لم تكن كثيرة تستدعي الشرح والتوضيح.

التقرير المطول: وتأتي التسمية هذه لتمييزه عن التقرير الخارجي الاول المختصر ولانه يسهم في شرح لا يرد ذكرها في التقرير المختصر ويعد المدقق هذا النوع من التقارير ويقدم للإدارة لانه تحتوي على معلومات لا تهم

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، اسكندرية، مئ 2007، ص 97

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن والآخرين، اصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 392، 391

1-3 التقرير النظيف والمتحفظ والمعاكس والامتناع عن ابداء الرأي:

التقرير النظيف:

ويتم التعبير بهذا الرأي عندما تعطي القوائم المالية للمدقق صور عادلة حقيقية، التمثيل العادل في جميع جوانبها المادية، وفقا لاطار التدقيق المالي المحدد، كما يشير هذا الرأي ضمنا الى تغيرات في المبادئ المحاسبية أو الطرق المطبقة وأثارها قد تم والافصاح عنها في القوائم المالية.<sup>2</sup>

الشكل رقم II-6 نموذج لتقرير النظيف



المصدر: أحمد حلمي، مدخل الى التدقيق الحديث، ط2، دار صفاء النشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص332، ترجمة من اعداد الطالب

التقرير المتحفظ:

اذا المراجع الى انه يصعب عليه اصدار راس نظيف، فانه أو الرأي الايجابي بشأن القوائم المالية وهذا معناه انه لا تتوفر الظروف اللازمة لاصدار رأي خالي من التحفظ، فالتحفظات نوع من التحذير وهي أقل خطورة في نفس الوقت من الامتناع عن ابداء الرأي أو ابداء الرأي العكسي وينبغي ان تكون صيغة المراجع لتحفظاته واضحة وفي فقرة مستقلة تسبق عادة فقرة ابداء رايه.

ومن الحالات التي تستخدم فيها التحفظات عادة، يمكن اشارة الى ما يلي:

وجود قيود على نطاق عمل المراجع: سواء كان ذلك يرجع الى ادارة المشروع كان يمتنع عن تمكين المراجع من قيام اجراءات المراجعة أو الحصول على بعض ادلة الاثبات، أمكان ذلك لسبب خارج ادارتها كان يتم التعاقد مع المراجع بعد انتهاء السنة المالية مما لا يجعله في وضع يسمح له بحضور عملية الجرد الفعلي.

<sup>1</sup> ISLAMFIN.GO-FORUM.NET /t1104-TOPIC ,05/05/2020 ,H20 :34

<sup>2</sup> محمد محمود حوسو، مداخلة حول انواع تقرير مدقق الحسابات، ملتقى المحاسبين الاردنيين والعرب محاسبة، 03 مايو 2010، ص1

الشكل رقم II-7 نموذج لتقرير غير النظيف



المصدر: أحمد حلمي، مرجع سبق ذكره، ص332، ترجمة من اعداد الطالب

ثانيا: العناصر المكونة للتقارير

حددت معايير تدقيق الحسابات الدولية الصادرة بقرار وزير الإقتصاد رقم 265 لسنة 2000 والتي تتفق اتفاقا شبه كامل مع معايير تدقيق الحسابات الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين العناصر الرئيسية لتقرير محافظ الحسابات عن القوائم المالية السنوية وذلك في معيار تدقيق الحسابات الدولي رقم 20 ووفقا لهذه تشمل العناصر الرئيسية لتقرير محافظ الحسابات ما يلي وبالترتيب:  
عنوان التقرير:

نص المعيار الدولي لتدقيق الحسابات على انه يجب أن يكون التقرير عبارة عن تقري محافظ الحسابات لتمييزه عن التقارير الأخرى التي تعد عن طريق مدير الشركة. ولاشك أنه كان من الأفضل أن يكون عنوان التقرير تقرير محافظ الحسابات المستقل وذلك لان صفة الاستقلال هي الأساس لاعداد هذا التقرير، لان لها دلالة هامة لمستخدمي القوائم المالية مما يؤثر على ثقتهم في الراي الفني الذي يقوم محافظ بتوصيله من خلال التقرير وبعبارة أخرى اذا لم يكن محافظ الحسابات مستقل فلا يكون هناك اساسا اية حاجة لاعداد هذا التقرير، هذا فضلا على ان معايير تدقيق الحسابات الدولية والامريكية اكدت على صفة الاستقلال عنوان تقرير المراجعة الطرف الذي يوجه اليه التقرير:

يجب أن يوجه تقرير محافظ الحسابات الى الفئة المعنية وفقا لظروف عملية المراجعة الحسابات القوائين واللوائح ويوجه التقرير عادة اما لا المساهمين أو اصحاب أو الشركات أو المديرين أو الى اعضاء مجلس ادارة المنشأة التي تم التدقيق حسابات قوائمها المالية.  
الفقرة الافتتاحية:

وهي الفقرة الأساسية الأولى من فقرات التقرير النمطي لمدقق الحسابات، ويجب ان تتضمن هذه الفقرة اشارة واضحة الى كل من القوائم المالية التي تمت مراجعتها عادة ما تكون قائمة الدخل، قائمة

## فقرة النطاق:

وهي الفقرة الثانية في التقرير النمطي غير المتحفظ، ويجب أن تشمل هذه الفقرة ما يلي:  
وصف نطاق مراجعة الحسابات وذلك بان عملية المراجعة تمت طبقا لمعايير تدقيق الحسابات الدولية،  
وتوضيح أنه قد حصل على البيانات والايضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة،  
أن تتضمن فقرة النطاق عبارة تفيد أن عملية تدقيق الحسابات خططت ونفذت للحصول على تأكيد  
مناسبة معقول عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية،  
يجب أن تهدف فقرة النطاق عملية تدقيق الحسابات بانها تضمنت فحصا اختباريا للمستندات والادلة  
المؤيدة للقيم والافصاحات الواردة بالقوائم المالية.  
أن تشير فقرة النطاق إلى أن عملية تدقيق الحسابات قد تضمنت تقييما للعناصر الثلاثة التالية وهي:  
السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، والتقدير الهامة المعدة بمعرفة الإدارة  
والمستخدمة في إعداد القوائم المالية، وتقييم صحة عرض القوائم المالية ككل  
ويجب أن تتضمن فقرة النطاق عبارة تفيد بأن أعمال تدقيق الحسابات التي قام بها توفر أساسا مناسباً  
لإبداء الرأي على القوائم المالية.

## فقرة الرأي:

وهي فقرة الأساسية الثالثة في التقرير النمطي غير المتحفظ وتتضمن هذه الفقرة رأي مدقق  
الحسابات كما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها المهمة عن المركز المالي في تاريخ نهاية السنة  
ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ.

## تاريخ التقرير:

على الرغم من انه من المفروض أن يؤرخ تقرير مدقق الحسابات بتاريخ يوم إكمال عملية تدقيق الحسابات،  
أي بتاريخ نهاية أعمال الفحص الميداني، إلا أن المسؤولية مدقق الحسابات هي إصدار تقرير برأيه عن القوائم  
المالية التي أعدها وتعرضها الإدارة، لذا فيجب ألا يؤرخ التقرير بتاريخ سابقا على توقيع أو اعتماد الإدارة  
للقوائم المالية للشركة، وترجع أهمية هذا التاريخ إلى أن يضع حدا زمنيا لمسؤولية المدقق عن الأحداث  
اللاحقة لإصدار القوائم المالية.

## عنوان محتفظ الحسابات:

يجب يوضح التقرير عنوانا معنايا لمحافظ الحسابات وهو المدينة التي يقع فيها مكتب محافظ  
الحسابات المسؤول عن عملية المراجعة.

## توقيع محافظ الحسابات:

يجب أن يوقع التقرير باسم محافظ الحسابات، ويجب أن يصاحب الرقم الخاص بمحافظ الحسابات في  
سجل المحاسبين والمدققين أو رقم عضويته في جمعية المحاسبين والمدققين الدولية.  
المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

أولاً: حقوق محافظ الحسابات

وتتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- يمكن لمحافظ الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات او الموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة على كل الوثائق.
- يمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالادارة والاعوان في الشركة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة.
- يمكن لمحافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالادارة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة.
- يقدم القائمون بالادارة في الشركات في كل سداسي على الاقل لمحافظ الحسابات جدولاً للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق الحسابات جدولاً للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق الحسابية ينص عليها القانون.
- يعلم محافظ الحسابات في حالة عرقلة ممارسة مهنة كتابة الاجهزة الادارية قصد تطبيق احكام القانون التجاري.
- يحدد محافظ الحسابات بكل حرية كفيات ومدى مهنته في الرقابة مع مراعاة الالتزام بمقاييس التفتيش والواجبات المهنية.
- يستدعي محافظ الحسابات الى اجتماع مجلس الادارة أو المراقبة الذي يضبط حسابات النتائج وموازنة السنة المنصرمة 45 يوماً على الكثر قبل انعقاده.
- يمكن تعيين محافظي الحسابات بصفة محافظين للحصص طبقاً للاحكام القانونية المعمول بها،
- يمكن لمحافظي الحسابات اثناء ممارسة مهامهم على الحسابات وتحت مسؤوليتهم ان يستعينوا بكل خبير مهني آخر.
- يحضر محافظوا الحسابات الجمعيات العامة عندما تنعقد للمداولة على اساس تقرير اعده هؤلاء المحافظون ولهم الحق في تناول الكلمة في الجمعية ارتباطاً بتأدية مهمتهم.
- تحدد الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع محافظ اتعابه طبقاً للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المتخصصة بمساعدة المنظمة الوطنية في اطار التشريع المعمول به، ولا يمكن ان يتلقى محافظ الحسابات امتياز تحت اي شكل كان،
- يعد محافظوا الحسابات مسؤولين تجاه الشركة أو الهيئة عن الاخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو اتجاه الغير عن الاضرار الناجمة عن مخالفة احكام هذا القانون ولا يتدبرون من مسؤوليتهم قيما يخص المخالفات التي لم يشركوا فيها الا اذا برهنوا على انهم قاموا بالمتطلبات العادية لمهمتهم وانهم اعلنوا هذه المخالفات في مجلس الادارة وان لم تتم معالجة ذلك بصفة ملائمة في الجمعية الهامة اقرب انعقاد بعد اعلامهم بذلك،

<sup>1</sup> [www.star.times.com](http://www.star.times.com),20/04/2020,H09:38

-يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يحتلرم اشعار مسبقا مدته 3 اشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والاثباتات الحاصلة ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية.

#### ثانياً: واجبات محافظ الحسابات

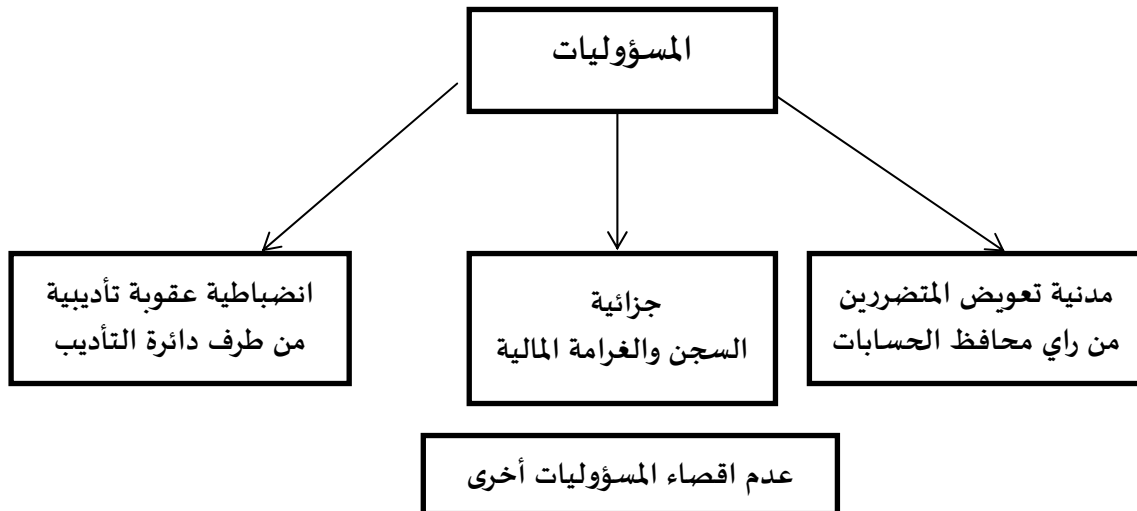
- تمثل فيما يجب ان يقوم به من اعمال مختلفة لانجاز برنامج يدقغه على اكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال ومن اهم الواجبات ما يلي:
- يجب عليه ان يقوم بالتدقيق لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات الاستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف اي اخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.
- يجب على مدقق الحسابات التحقق من القيم المسجلة لعناصر الاصول والالتزامات المختلفة باي طريق من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر.
- يجب على مدقق الحسابات ان يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات مدقق الحسابات ملائم وسليم معظم عمليات الشركة.
- يجب على مدقق الحسابات ان يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة كما يلي:<sup>1</sup>
- معالجة وتصحيح الاخطاء التي تم اكتشافها
- عدم الوقوع في الاخطاء مستقبلا ما امكن ذلك،
- حسن سير العمل في الاقسام وادارات الشركة
- يجب على مدقق الحسابات التأكيد الى جانب التدقيق،
- يجب على مدقق الحسابات اثناء قيامه بمهمته التحقق من ان الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية، المتعارف عليها في الدفاتر بتكلفتها التاريخية،
- تسجيل الاصول الثابتة في الدفاتر التاريخية،
- اكتشاف اهتلاك لهذه الاصول القابلة للاهتلاك وفقا لطرق المعادلات الممول بها في الشركة في السنوات السابقة دون تغيير الا بالسلوب معين يقتنع مدقق الحسابات بها وفقا لما جرى عليه العرف المحاسبي بالنسبة للشركات والانشطة المماثلة،
- اثبات طرق التقييم المخزون السلعي مثل طريقة التقييم وفقا لسعر السوق،
- اتباع مبدأ الحيطة والحذر عن طريق تكوين بعض المخصصات الملائمة لتطبيق هذا المبدأ مثل مخصص الديون المشكوك فيها واساس تكوينه ومدى ملائمة معدله لرصيد المدينون في الشركة،
- عدم المبالغة في تكوين المخصصات بصفة عامة والتي يتم تحميلها على حساب الدخل حتى لا يترتب عليها عند زيارتها عن اللازم تخفيض الارباح وبالتالي:
- تخفيض نصيب المساهمين من الارباح التي يتقرر توزيعها،
- التهرب من الضرائب عن طريق تخفيضها أنها سوف تحدثب على ارباح ضئيلة غير حقيقية.
- عدم اظهار المركز المالي الحقيقي للشركة

<sup>1</sup> سامي محمد الوقاد، لؤي الوديان، تدقيق الحسابات، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ص ص106-109

- القيام بعمل التسويات الفردية اللازمة لعناصر الإيرادات والمصروفات وفقا للقواعد المتعارف عليها،
  - يجب على مدقق الحسابات فحص عناصر قائمة المركز المالي للتحقيق من انها تعبر تعبيراً صخيخاً عن القيم الحقيقية لعناصر الاصول والالتزامات،
  - يجب على مدقق الحسابات ان يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره، بحيث يكون تقرير شامل على جميع البيانات الهامة والازمة التي تعبر عن:
  - ما إذا كان مدقق الحسابات قد حصل على كل البيانات والمعلومات والسجلات والدفاتر لانجاز عمله،
  - ما إذا كانت الحسابات والدفاتر والسجلات سليمة ومنظمة،
  - ما إذا كانت الحسابات الختامية والميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات التقارير،
  - ما إذا كان الجرد والتسويات الجردية التي قامت بها الشركة قد روعي فيها القواعد المتعارف عليها،
  - ما إذا كانت وقعت مخالفات معينة لاحكام بعض النظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط الشركة.
- المطلب الثالث: مسؤولية محافظ الحسابات

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

الشكل رقم 8-11 مسؤولية محافظ الحسابات في الجزائر



المصدر: شريقي عمر، الملتقى الوطني الثامن، حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، مداخلة حول محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، جامعة سكيكدة، يوم 11 و12 أكتوبر 2010.

#### 1- المسؤولية المدنية:

لقد أقر المشرع بالمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات في المادة 45 من القانون المنظم للمهنة "يعد محافظو الحسابات مسؤولين اتجاه الشركة أو الهيئة عن الاخطاء التي يرتكبونها اثناء تأدية مهامهم، ويتحملون بالتضامن من سواء اتجاه الشركة كما أكد الغير من الاضرار الناجمة عن مخالفة احكام هذا القانون".

كما أكد على ذلك نص المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 من القانون التجاري: "مندوبون الحسابات مسؤولون، سواء ازاء الغير من الاضرار الناجمة عن الاخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم"

يجد انه نتيجة للنقل الوفي للنقل لنص المادة 234 من القانون 537/66 المنظم في فرنسا، اذ ان هذا القانون جاء ينظم اساس المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات، فبعد ان كانت المسؤولية المدنية تقام على اساس احكام الوكالة في ظل القانون القديم تغير الاساس باعتبار العلاقة التي تربط محافظ الحسابات والشركة ليست علاقة تعاقدية وانما هي علاقة قانونية.

ولقيام المسؤولية المدنية ينبغي توفر الشروط القانونية والتي منها توافر خطأ محافظي الحسابات، إلا أنت لا تجد أننا لا نجد تعريف الخطأ لا في القانون المدني باعتبار الشريعة العامة ولا في القانون المنظم للمهنة، غير أنه قام الفقهاء الفرنسيين ببعض المحاولات من أجل تعريف بخطأ محافظي الحسابات، فقد عرف أنه إنحراف محافظ الحسابات عن السلوك الفني الألوف، وسواء تعلق الأمر بخطئه الشخصي أو خطأ العاملين تحت إشرافه فيكون محافظ الحسابات مسؤولاً مدنياً عن هاته الأفعال متى تسببت في أضرار وإستطاع طالب التعويض أن يثبت وجود علاقة سببية بين الفعل والضرر الناتج عنه غير أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع المسؤولية عنه نفسه بإثباته عدم وجود خطأ أو إثباته أن الضرر كان نتيجة أسباب خارجة عن نطاق إرادته.

أما عن الجهة القضائية المختصة بالدعوى المسؤولية المدنية، فلا نجد حكم خاص أو في القانون المنظم للمهنة وأمام ذلك ترفع الدعوى ضد محافظ الحسابات أمام الجهة القضائية التي تقع محل في دائرة إختصاصها.<sup>1</sup>

## 2- المسؤولية الجزائية:

وحسب المادة 73 من القانون 10-01 يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة 500000 دج إلى 2000000 دج،<sup>2</sup> ويعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس يتراوح مدته من ستة (6) إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة.

وحسب المادة 825 من القانون التجاري يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20000 دج إلى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: مندوبوا الحسابات الذي وافقوا عمداً على البيانات غير صحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة وحسب المادة 829 من نفس القانون يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة 20000 دج إلى 200000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية.

<sup>1</sup> طيطوس فتحي، الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، جوان 2013، ص 44، 45.

<sup>2</sup> المادة 73 من القانون 10-01.

وحسب المادة 830 يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20000 دج إلى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب الحسابات يعتمد أن لا يكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الدولة.<sup>1</sup>

وتطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء السر المهني.

المسؤولية الإنضباطية:

إن الدور المهم الملقى على عاتق المدقق الخارجي جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقعي من الرشوة أو الفساد أو الإساءة الإستعمال، وبالتالي فإن سكوته عن المخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقة على توزيع أرباح وهمية تلبية لأغراض الإدارة، فالمراجع قام بإخلال بواجباته لمهنة مما يؤدي إلى إحالته إلى لجنة تابعة لجمعية المحاسبين، وتعرضه إلى فقدان المركز الأدبي الذي يتمتع به هذا المراجع بالإضافة إلى شعور المجتمع بخيبة أمل نتيجة تحول من يفترض به أنه أداة رقابة وحماية إلى أداة من أدوات الإحتلاس والتلاعب ولهذا تصرف أثار سلبية حالية ومستقبلية على الإقتصاد نتيجة لغياب الجانب الأخلاقي الذي يحيي مهنة تلاقي الحسابات ومثل هذه التصرفات تحط من شرف المهنة وتكون هذه العقوبات كما يلي:<sup>2</sup>

-التنبيه

-الإنذار

-الوقف عن العمل لمدة زمنية محددة

-شطب إسمه نهائيا من جدول المحاسبين القانونيين.

ومن الأمور التي تعاقب عليه أديبا:

-أن يعمل على تحديد أتعابه بشكل يؤثر على أتعاب زملائه

-أن يبدي رأي مخالف لما تتضمنه الدفاتر والسجلات

-وضع اسمه على التقرير الخاص بقوائم مالية لم يتم بمراجعته

-إفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها

-أن يقوم بأعمال تتعارض مع وضعه كمراجع قانوني.

<sup>1</sup> المادة 830، 829، 825 من القانون التجاري.

<sup>2</sup> <http://www.dorar-aliraq.net/threads/11639,30-04-2020, H 13 :50>

## المبحث الثالث: مراجعة الحسابات

لكي يقوم محافظ الحسابات بالمصادفة المالية فانه يستعمل مجموعة من الأدوات والتقنيات في هذا المبحث سوف نقوم بشرح العمليات التي يقوم بها محافظ الحسابات.  
المطلب الأول: ادوات وتقنيات محافظ الحسابات.

من اجل الحصول على عناصر الاثبات الضرورية لابداء رايه، يعتمد المراجع على عدة تقنيات تلخصها فيما يلي:<sup>1</sup>

- التفتيش المادي أو الملاحظة، وتسمح بالتحقق من وجود الأصول الملموسة (الاستثمارات)
- المصادقات، وتسمح بالحصول من الغير الذين لهم علاقات تجارية أو المالية مع المؤسسة على المعلومات حول رصيد حساباتهم أو العمليات التي تمت معهم
- الفحص المسندي للوثائق التي استلمتها المؤسسة من الغير: الفواتير، المورددين، الكشوفات البنكية
- الرقابة الحسابية
- التحليلات، التقديرات، المقاربات بين المعلومات المحصل عليها والمستندات التي تم فحصها
- الفحص التحليلي، ويتضمن.
- اجراء مقارنات بين المعطيات الناتجة عن القوائم المالة والمعطيات السابقة بهدف ايجاد العلاقة بينهما،
- تحليل التغيرات،

-دراسة وتحليل العناصر الغير عادية اي الغير مألوفة الناتجة عن المقاربات

-المعلومات المحصلة من المسيرين والموظفين في المؤسسة،

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

## المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

## أولاً: الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية يتم تنفيذه من قبل متخصصين في المؤسسة باعتبارها تلبى احتياجات جميع الانشطة التشغيلية والادارية للمؤسسة وهي تعمل على تحقيق أفضل الاهداف هذه المنظمة ومن هذه الاهداف بالمعلومات المالية وهي تتكون مما يلي:<sup>2</sup>

بيئة الرقابة: وتعني الوقف العمومي للمدراء والادارة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته للمنشأة، وبيئة الرقابة تأثير على بعض اجراء الرقابة وتتضمن العوامل التي تعكس بيئة الرقابة مثل: وظيفة مجلس الادارة والهيكل التنظيمي للمنشأة.

<sup>1</sup> شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2012، ص95.

<sup>2</sup>Willy groffils, introduction au contrôle interne,p10

نشاطات الرقابة: وتعني تلك السياسات والاجراءات التي اعتمدها الادارة اضافة لبيئة الرقابة لغرض تحقيق الاهداف وتضمن هذه الاجراءات تقديم التقارير وفحص الدقة الحسابية للسجلات.

تقييم المخاطر: تفسخ انظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية، كما يعتبر وضع الاهداف الثابتة وواضحة للشركة شرطا اساسيا لتقييم المخاطر، لذلك فان تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الاهداف المحددة في خطط الاداء طويلة الاجل، ولحظة تحديد المخاطر فانه من الضروري تحليلها للتعرف على اثرها الممكن وذلك من حيث اهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية ادارتها والخطوات الواجب القيام بها.<sup>1</sup>

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

مراقبة النظام: تتعلق انشطة المراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير الفترة معينة لجودة أداة الرقابة الداخلية تقوم به الادارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة على ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد امكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغير في الظروف المحيطة، ويتم التوصل الى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل مصادر المراجع الداخلي، وتقري الاستثنائي عن أنشطة الرقابة، تقارير التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، وشكاوي العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير.<sup>2</sup>

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية:

### 1- جمع الاجراءات:<sup>3</sup>

تهدف هذه المرحلة الى جمع كل ما يساعد المراجع في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتتعلق الاجراءات بتعليمات تنفيذ الاعمال، الوثائق المستخدمة، وتختلف الاجراءات المستخدمة يبين كل قسم ووظيفة في المؤسسة، ان نتيجة هذه المرحلة تسمح بتحديد نقاط القوة والضعف واعداد وثيقة تحليلية تسمح بفحص النظام، وتعتمد هذه المرحلة بأربع تقنيات:

-التعرف على الوثائق الموجودة:

أي كل الوثائق الداخلية والخارجية المستخدمة في المؤسسة.

<sup>1</sup> عطا الله احمد سويلم الحسيان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الاولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ص ص56، 57

<sup>2</sup> ألفين أريز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطنى الجزء الاول، دار المريخ للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، ص389

<sup>3</sup> عيادي محمد لين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص ص142، 144

-استجواب التقارب:

يقوم المراجع باستجواب أو عدة استجابات تهدف الى وصف الانظمة الموجودة، وهي تقنية غير رسمية.

-تحليل الدورات باستخدام المخططات:

المخطط هو عرض بياني لعمليات متتابعة والتي تبين الوثائق المستخدمة ويعبر عنها برموز مترابطة مع بعضها البعض حسب التنظيم الاداري للمؤسسة.  
-قوائم الاستقصاء تحتوي على مجموعة من الاسئلة المحددة وهي تسمح باكتشاف نقاط القوة والضعف للرقابة الداخلية.

2-اختبارات المطابقة:

في هذه المرحلة يقوم المراجع باختبار الاجراءات من بدايتها الى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف الاجراءات مع ما هو موجود في الواقع عن طريق اختبار بعض العمليات والهدف من هذه العملية هو التأكد من تطابق النظام مع واقع المؤسسة ويقدم اختبار المطابقة ضمانا على صحة وصف النظام. وفي حالة اكتشاف الاخطاء يجب تصحيح الوصف، ويعاد هذا الاختبار كل سنة للتأكد من عدم تغيير النظام بالنسبة للسنة الماضية.

3- التقييم الأولي للرقابة الداخلية:

يجب على المراجع أن يدس النظام المحاسبي ونواحي الرقابة المتعلقة به للوقوف على تسلسل العمليات واجراءات الرقابة المحددة وذلك ليتمكن من التقييم الاولي وتحديد تلك النواحي ذات الكفاءة والفاعلية التي يمكن الاعتماد عليها عند قيامه بالمراجعة، يتم فحص الرقابة الداخلية عن طريق الاستفسار مناقشة الاشخاص على مختلف المستويات داخل المنشأة بالاضافة الى الرجوع الى بعض المستندات مثل: خرائط النظم، مذكرات، دليل الاجراءات للتعرف على نواحي الرقابة التي حدد المراجع أهميتها بالنسبة لمراجعتة، وفي مراجعات السنوات التالية يكون لدى المراجع المام بالرقابة الداخلية من فحصه السابق، الا أنه يحتاج باستمرار الى تعديل وتجديد معلوماته عنها كل عام<sup>1</sup>. وخرائط النظم هي عبارة عن عرض بياني لاجراءات تدقيق البيانات في نظام معين أو في دورة حياة محددة، والمذكرة الوصفية هي عبارة عن مذكرة يقوم باعدادها المراجع، وهي تحتوي على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية.

4-اختبارات المداومة:

المراجع يقوم بتحديد نقاط القوة التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية وهو يقوم عند كشف نقاط القوة نطاق رقابته يكون ضيق، لكن المراجع قبل اتخاذ قرار في الاعتماد على نقاط القوة فهو يقوم بالتأكد من ان ندم الرقابة يعمل في الواقع بها، يقوم المراجع باعداد برنامج للتحقق من عمل النظام بشكل جيد، بحيث تسمح له هذه الاخيرة باظهار ان اجراءات الرقابة الداخلية.

-موجودة فعلا

-مطبقة بطريقة صحيحة

-ومنفذة بواسطة اشخاص مؤهلين.

<sup>1</sup> وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2010، ص109

فبعد أن يقوم المراجع بهذه الاجراءات، يصل المراجع الى نتيجة حول عمل نظام الرقابة الداخلية التي تسمح له باتخاذ القرار حول توسيع أو تقليص مراقبته، اذا كانت نتيجة مرضية، فان المراجع يعتمد عليه. يستطيع استعمالها لتقليص نطاق مراقبته.

وإذا كانت النتائج غير مرضية، يقوم المراجع بتقييم تأثيرها على بقية الاعمال وهذا دليل بان اجراءات الرقابة الداخلية غير مطبقة.

قد يكون من المفيد تتبع بعض العمليات من خلال النظام المحاسبي وذلك للمساعدة في تفهم النظام ونواحي الرقابة المتعلقة به، وعندما تكون هذه العمليات المختارة ممثلة لنوعية العمليات التي يتناولها النظام ويحب على المراجع أن يستفسر عما اذا كانت عناصر الرقابة قد استخدمت طوال فترة المراجعة، واذا طبقت عناصر الرقابة مختلفة في اوقات مختلفة خلال الفترة يجب على المراجع دراسة كل منها على حدى وقد يستخدم عدة اساليب لتسجيل المعلومات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، ويجب أن يبني تقييم المراجع الاولى للرقابة الداخلية على افتراض أن هذه الرقابة تطبق كما هو مخطط، والهدف من التقييم الاولي هو تحديد نواحي الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها وقد يقرر المراجع الاعتماد على بعض العناصر المعينة للرقابة الداخلية لاسباب منها على سبيل المثال:

القصور في أصلا وما يترتب عليه من عدم الاطمئنان الى دقة واكتمال البيانات المستخرجة من النظام المحاسبي.

المجهود اللازم لاجراء اختبارات وفحص هذه العناصر قد يتجاوز في الوقت الذي يمكن تحقيقه بالاعتماد عليها.<sup>1</sup>

-تقييم تأثير نقاط الضعف:

من خلال المرحلة السابقة يقوم المراجع بتحديد نقاط الضعف المرتبطة بنظام وبتطبيق النظام وهناك حالتين:

-نقاط الضعف لها تأثير هام على الحسابات السنوية وفي هذه الحالة تحتوي ورقة تقييم النظام على التأثيرات الفصلية على الحسابات السنوية.

-نقاط الضعف ليس لها تأثير هام على الحسابات السنوية: في هذه الحالة يتم تبليغ المسؤولين بنقاط الضعف حتى يقومون بتحسين نظام رغم أنه لا يوجد لها تأثير على الحسابات السنوية، وهذا النوع من نقاط الضعف يسجله في اوراق العمل، وفي نهاية هذه المرحلة، يستقطب تقرير مدى امكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

3-التقييم النهائي للنظام:

ان الهدف من هذه المرحلة هو اعطاء نتائج تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة ويكون ذلك عن

طريق:

-اجراء نقاش جماعي لطرح نقاط الضعف أمام المسؤولين،

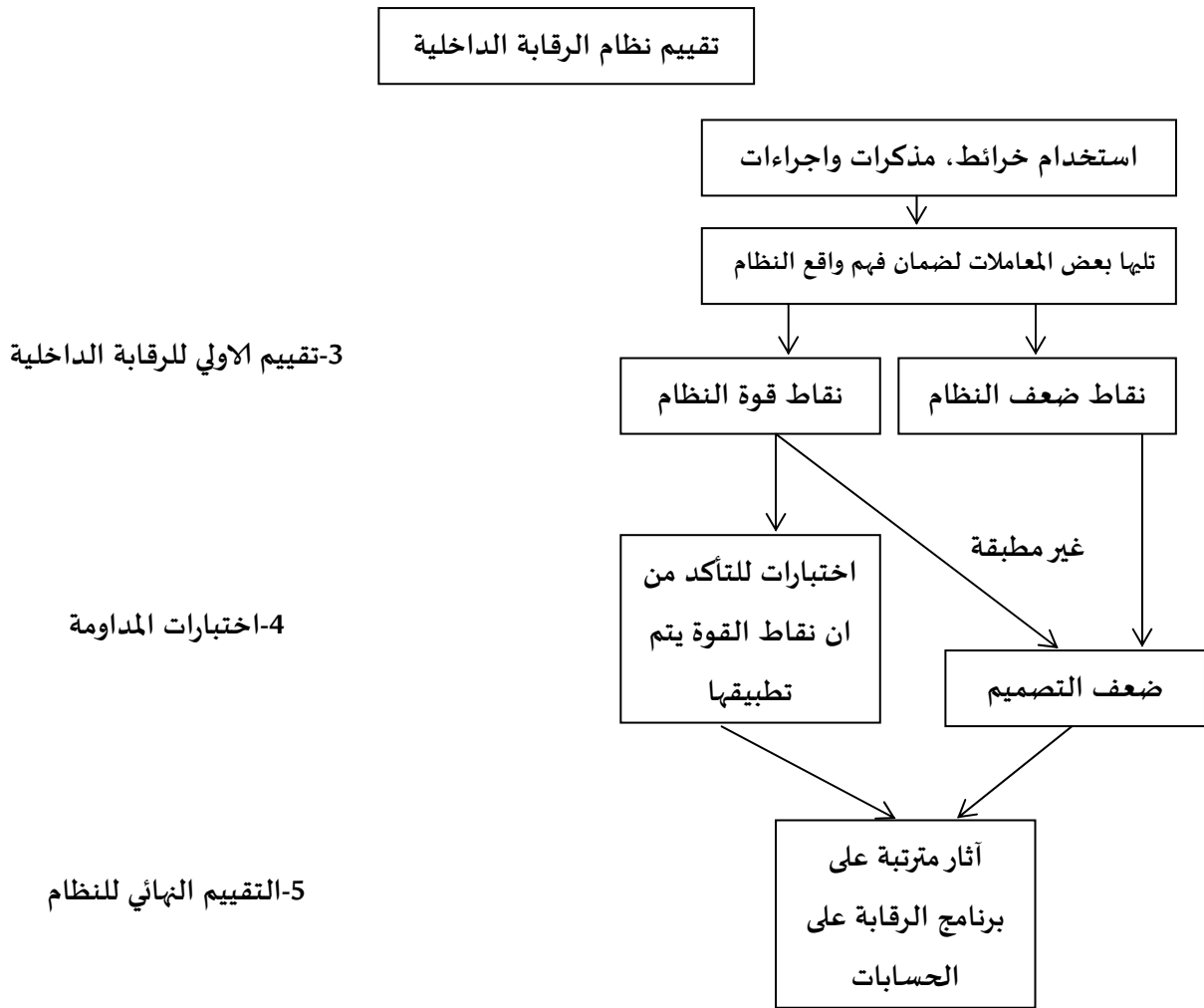
<sup>1</sup>وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص ص110، 111

-تأكيد النقاش كتابيا في تقرير نهائي حول الرقابة الداخلية، تسمح هذا التقرير باجراء اعمال تصحيحية لزيارة الوثوق في الحسابات.

-يجب ارسال التقرير الى المؤسسة بفترة قبل نهاية السنة وذلك للقيام باجراءات تصحيحية.

ونلخص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشكل الموالي.

الشكل رقم II-9 تقييم نظام الرقابة الداخلية



Source : Robert Obert,Pierre Mairesse, Comptabilité Et Audit Manuel Et Application 2 Edition, Dundo, Parie, 2009, P534

### المطلب الثالث:مراجعة حسابات القوائم المالية

محافظ الحسابات للتأكد من صحة المعلومات المالية التي تحتويها بها القوائم المالية تقوم بمراجعة

حساباتها لابداء رايه فيه.

مراجعة التثبيتات:

هو الاصل الذي تستعمله المؤسسة في نشاطها والاجراءات التحقق من الاصول الثابتة كالتالي:

1-التحقق من الوجود:

يهدف هذا الاختبار الى التحقق المادي من الاصل الثابت والمخصص له حساب، وفيما يتعلق بالاصول الثابتة المادية-الاراضي، المباني، الآلات.....- يتم التحقق منه خلال الملاحظة والجرد الفعلي أما بالنسبة للاصول غير الملموسة -حق الاختراع- فيتم التحقق من وجودها بالرجوع الى العقود المبرمة بين الشركة وصاحب الاختراع.

2-التحقق من ملكية المنشأة للاصل الثابت:

ويتم هذا الاختبار من خلال فحص مستندات الشراء وعقود الملكية، وهذا للتحقق من وجود الشروط القانونية اللازمة وبالإضافة الى ذلك يمكن للمراجع الخارجي للتأكد من خلال الحصول على الشهر العقاري للتأكد من استمرار ملكية المنشأة لسلك الاراضي والمباني.

3-التحقق من سالمة التقييم:

يرتبط هذا الاختبار بضرورة تحديد القيمة الملائمة والتي يظهر بها الاصل في قائمة المركز المالي ولقد اوضحت القواعد المحاسبية المتعارف عليها أن الاصول الثابتة يتم تقييمها على اساس التكلفة التاريخية للاصل بعد استبعاد الاهتلاك.

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

تتميز الاصول الثابتة بملائمتها للاستخدام للحصول على القروض طويلة الاجل، ثم ستعسّن على مراقب الحسابات التحقق من عدم وجود اية حقوق للغير على تلك الاصول. ويتم التحقق من ذلك من خلال الاطلاع على القروض ونشرات اصدار السندات للتعرف على اية ضمانات منصوص عليها للحصول على شهادات من الشهر العقاري تفيد عدم وجود حقوق للغير على الاراضي والمباني المملوكة للشركة.

5-التحقق من الدقة الحسابية:

ويتضمن هذا الاختبار ضرورة مطابقة مجموع مفردات الاصول الثابتة مع الحسابات الاجمالية لها بدفتر الاستاد العام.

6-التحقق من سلامة العرض في الميزانية العمومية:

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

7-التحقق من استمرار منفعة الاصل:

ويهدف المراجع الخارجي من خلال الاختبار للتأكد من ان الاصول الثابتة على اختلاف انواعها ما زالت تستخدم في الانتاج وان خدماتها المتوقعة ما زالت على نفس القدر من النوعية والكفاءة.

8-التحقق من وجود سلطة الاعتماد:

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

وعند اتمام الخطوات الثمانية السابقة، يتمكن المراجع الخارجي من تكوين الراي الفني المحايد عن مدى سلامة عنصر الأصول الثابتة.

مراجعة الأصول الجارية:<sup>1</sup>

1-المخزون:

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

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

2-الحقوق: الزبائن

يقوم المراجع بفحص حسابات الزبائن لتأكد من ان رصيد العملاء ليس اكبر من قيمة الحقيقة فيقوم بمجموعة من الاختبارات:

- جمع الحركة المدينة على مستوى الحسابات التحليلية للعملاء وطابق المجموع مع حساب اجمالي للعملاء مع ضرورة الاستفسار وفحص كل الاختلافات التي قد تظهر،
- مقارنة الارصدة مع العميل مباشرة-طبقا للأسس الموضوعية في المصادقات- مع ضرورة الاستفسار،
- فحص أية مناقضات تردى المصادقات مع ضرورة القيام باجراء بديل للمصادقات التي لم يرد عليها،
- فحص النقدية المحصلة بهد نهاية العام، وتأكد من انها تخص العميل مع ربطها بالفواتير التي سددت عنها،
- مقارنة رصيد العملاء مع الفترات السابقة والموازنة التقديرية،
- اختبار رصيد العملاء مع الفترات السابقة والموازنة التقديرية،
- اختبار الديون المشكوك في تحصيلها مع الاخذ في الاعتبار بالنسبة للفترات السابقة والحالية والفترات القادمة ان امكن وفحص الديون التي يسبق اعدادها.

<sup>1</sup> أحمد علي ابراهيم، المراجعة المتقدمة كود 173، مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، 2012، ص ص22-30.

مراجعة الخصوم الثابتة:

### 1-الأموال المملوكة:<sup>1</sup>

ان تفكير المستثمرين بالنشاط في قطاع معين هو انشاء مؤسسة بشكل قانوني، وبعقد تأسيس يضمن حقوق الاطراف المساهمة فيها لان كل مساهم يقدم حصة من مال تحدد عدد اسهمه فالمراجع يقوم بالتأكد من اسهم الشركاء وعددهم ومن تقييمهما بشكل سليم وتسجيلها وفقا للمبادئ المحاسبية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة موضوع المراجعة، وكذا تخصيص الاحتياطات يتفق مع قرارات مجلس الادارة والقانون المعمول به والاختبارات التي يقوم بها تكون على النحو التالي:

-التأكد من العقد الابتدائي والقانون النظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة راس مال وأنواع الاسهم،  
-الاطلاع على قرارات مجلس الادارة والجمعية العامة بخصوصية التخصيص وزيادة أو تخفيض راس مال،

-يتحقق من ان المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة،

-فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيها،

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

مراجعة الخصوم الجارية:

### 1-الموردون:

الهدف على بيان بالموردين يوضح تحليل الديون واجراءات مطابقة مع حساب المراقبة.

التأكد من عرض الارصدة المدينة، للموردين في الميزانية،

-اختبار عينة من ارصدة الموردين،

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

-هل يتفق الرصيد مع كشف حساب المورد،

-مدى الاحتياج لا جراء مصادقات على حساب الموردين،<sup>2</sup>

-فحص المدفوعات للموردين بعد انتهاء السنة المالية مباشرة،

-القيام بإجراءات تحليلية على الموردين وذلك بمقارنة دوران الديون في هذه الفترة مع الفترات السابقة.

مراجعة النواتج والاعباء:

هي مكونات أساسية لجدول حسابات النتائج وتكون هذه الارصدة في بداية السنة صفر لان رصيد السنة

الماضية لا يمكن نقله الى السنة موضوع المراجعة.

وعلى العموم فان مراجعة النواتج والاعباء تكون عن طريق الآتي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004، ص108

<sup>2</sup> جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مراجعة الالتزامات وراس المال والتقديرات المحاسبية، الفصل الثامن عشر، ص3

<sup>3</sup> عمر ديلي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، سنة2009، ص ص51.50

-ينبغي أن تعبر المعلومات المحاسبية عن طريق العمليات المختلفة والمتعلقة سواء كانت أعباء أو نواتج، وأنه قد تم تسجيلها محاسبيا وأنه يمكن الرجوع الى البيانات المتعلقة بالعنصر موضوع المراجعة لاعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

الوجود: التأكد من ان الاعباء والنواتج تتعلق مباشرة بالمؤسسة، ويكون ذلك باستعمال المراجعة المستندية من حيث ان لكل عملية مستند تقوم عليه وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية، التقييم: يجب التأكد من صحة تقييمه من حيث صحة معالجتها، وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة الى أخرى.

التسجيل المحاسبي: يقوم المراجع بالتحقق من سلامة تسجيل الاعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

خاتمة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى احاطة عامة حول محافظ الحسابات في الجزائر، حيث تم توضيح المهام المستندة اليه واهمية التقنيات التي يستعمله للتأكد من عناصر الموجودة في القوائم المالية لابداء الرأي الفني المحايد، وأهمية العناصر الموجودة في تقرير محافظ الحسابات لأنه تقع عليه مسؤوليات

# الفصل الثالث

دراسة حالة لدى محافظ الحسابات

## مقدمة الفصل:

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

المبحث الأول: مقدمة عن المؤسسة A

المبحث الثاني: الاجراءات والادوات التي اعتمد عليها محافظ الحسابات،

المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات على المؤسسة A

## المبحث الأول: مقدمة عن المؤسسة A

سيتم تقديم المؤسسة محمل الدراسة من خلالها تعريفها وشرح هيكلها التنظيمي ومعرفة مهامها

## المطلب الأول: تعريف المؤسسة A

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

يبلغ رأئ مالها 1492000.00 دج يشرف عليها مسيرين هما المسؤولين عنها سجلتها تجاري رقم 07 بـ 0143390

## الموقع الجغرافي:

يقع مقر الشركة A ذات المسؤولية المحدودة شرق منطقة النشاط التجاري، طريق حمادي كرومة

## المطلب الثاني: مهام وأهداف الشركة

يتمثل نشاط الشركة A في المقاوله والبناء والخدمات الصناعية

-اشغال بناء في مختلف مراحلها

-أشغال كهرباء

-كراء معدات والادوات الصناعية لكل الاجهزة والمحركات والمعدات.

-تركيب والصيانة الصناعية لكل الاجهزة

ثانيا: اهداف الشركة

تسعى الشركة لتحقيق الاهداف التالية:

-تحسين جودة خدماتها

-مواصلة نشاطها وتحقيق الربح

-تلبية حاجيات زبائنها

-توفير مناصب من اجل القضاء على نسبة من البطالة

-تسعى الى مواكبة التطورات في مجال نشاطها من حيث التكنولوجيا المستعملة سواء في الالات التي تقوم

بكرائها أو الخدمات التي تقدمها للزبائن،

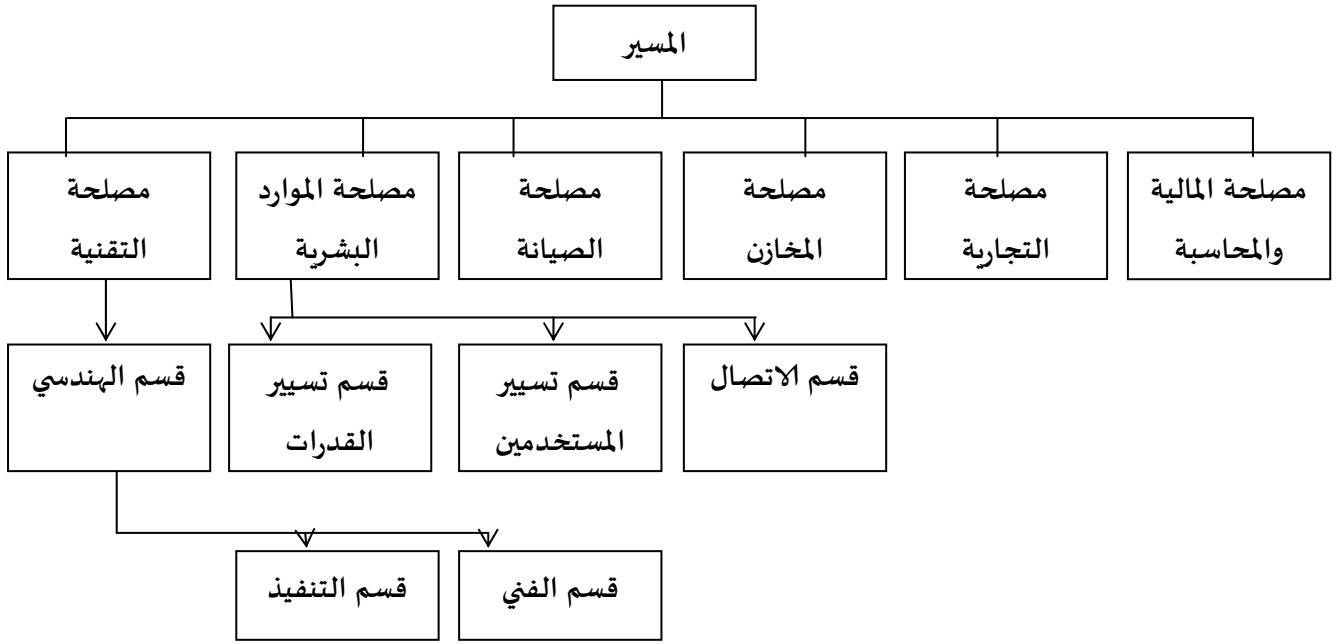
-تقوم باتباع استراتيجيات من اجل السيطرة على التكاليف،

-تقوم باجراء دورات لبعض العمال لاطلاعهم على آخر التطورات في نشاطهم الذي يمارسونه

-تقوم بتحديد الوسائل من فترة الى اخرى من اجل تسهيل العمل.

## المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي وشرحه

الشكل رقم: III-10 الهيكل التنظيمي للمؤسسة A



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

### ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي

الميسر:

هو المشرف الأول على أقسام الشركة وتحويل له الصلاحيات اللازمة لاتخاذ القرار الذي يراه مناسباً الشركة وفي الشركة A يوجد مسيرين يمكن أن ينوب أحدهما على الآخر.  
الدائرة المالية والمحاسبة:

تتكون هذه المصلحة من مسؤول يقوم بمراقبة الاعمال من الجانب المحاسبي من تسجيل وتحليل المعطيات والبيانات وتسيير الميزانية وتسيير النفقات والايادات وهناك عمال يساعدون في اعداد الاجور والمرتببات الخاصة بكل موظف.  
مصلحة مالية والمحاسبة:

تتكون من مسؤول لهذه المصلحة لمراقبة الاعمال التي تكون داخل هذه المصلحة: التسجيلات المحاسبية وتحليل المعطيات والبيانات متابعة وتسيير الارادات والنفقات ومن مهام هذه المصلحة أيضا اعداد الاجور والمرتببات الخاصة بكل موظف.  
مصلحة التجارية:

يشرف على هذه المصلحة مسؤول من مهام هذه المصلحة  
-اعداد الفواتير  
-قيام باجراءات التسليم والفوترة  
-استقبال طلبات الزبائن  
-تحديد التكلفة

## مصصلحة المخازن:

تتكون هذه المصلحة من مخزينين:

المخزن: يكون فيه آلات والمعدات التي تقوم بكرائها،

المخزن الثاني: يوجد فيه المعدات التي تستعمله في نشاطاتها.

لكل مخزن مسؤول عنه يتولى مهمة مراقبة المخزن.

## مصصلحة الصيانة:

يتم في هذه المصلحة بصيانة العتاد اذا حصل فيه أي عطب سواء كانت المعدات التي تقوم بكرائها

أو التي يستعمله في نشاط الخاص بالمؤسسة.

## مصصلحة المراد البشرية:

-قسم تسيير القدرات،

تعمل على استقبال وتوجيه طلبات العمل، وتطوير ومتابعة القدرات والكفاءات

-قسم تسيير المستخدمين:

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

## -قسم الاتصال:

تقوم بالاخبار بمختلف المستجدات على مستوى الشركة.

## مصصلحة التقنية:

في هذه المصلحة يقوم رئيس الادارة التقنية بمتابعة الدراسات الهندسية إذا كانت ملائمة وصالحة

وقابلة للتطبيق بما يتناسب مع المؤسسة وتتكون من قسم هندسي الذي ينقسم قسم فني وقسم التنفيذ.

## قسم الهندسي:

## 1-قسم الفني:

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

-رئيس مكتب فني:

يتكون هذا القسم من مهندس معياري يقوم بمتابعة سير تنفيذ الدراسات الهندسية من الناحية الفنية على

الوجه الصخيخ ويقوم بتنسيق عمله مع كافة الاطراف الاخرى بالمؤسسة.

## -مكتب الهندسة:

يشمل على مجموعة من المهندسين

2-قسم التنفيذ: وهي تتكون من ادارة المشاريع من كافة الجوانب.

المبحث الثاني: الاجراءات والأدوات التي اعتمد عليه محافظ الحسابات  
الأدوات التي اعتمد عليها محافظ الحسابات في المؤسسة A لقبول مهمة مراجعة حساباتها تتصل في:

المطلب الأول: الملف الدائم

أولاً: القانون التأسيسي للشركة A

المادة الأولى: الشكل:

تم بهذا العقد تأسيس شركة ذات المسؤولية المحدودة بين المالكين للحصص المحددة أدناه والتي قد

المادة الثانية: الموضوع:

يتمثل موضوع الشركة في مقاوله والبناء

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

المادة الثالثة: التسمية

تسمى هذه الشركة شركة ذات المسؤولية محدودة A

المادة الرابعة: المقر

المقر الاجتماعي بولاية مستغانم ويمكن تحويل أي مكان آخر بمجرد قرار من الجمعية العامة غير

العادية وكذلك انشاء فروع عبر التراب الوطني.

المادة الخامسة: المدة

حددت مدة الشركة بتسعة وتسعون عاما 99 سنة

2-التقديرات، رأس المال خفض ورفع رأس المال

المادة السادسة: التقديرات

-السيد: ايهاب. ش

-السيد جاسم. س

وأودع المبلغ المذكور فعلا بحساب الزبائن المفتوح باسم الموثق بخزينة الدولة في هذا اليوم كما هو

ثابت في سجلات المحاسبة ولا يمكن سحب هذا المبلغ الا بعد اتمام جميع الاجراءات القانونية وفي حالة ما إذا

كانت احدى الحصص عينية يجب تعيينها وذكر قيمتها وفقا للمادة 568 من القانون التجاري.

المادة السابعة: رأس المال

حدد رأى مال الشركة بمبلغ 1492000.00 دج مقسم الى حصص اجتماعية بقيمة اسمية 1000 دج

المادة الثامنة: رفع راس المال

يمكن رفع راس مال الشركة مرة واحدة أو مرات عديدة سواء برضى لشركاء أو بمقرر من الجمعية

العامة كما سيأتي بيانه في المادتين 17-18 من هذا القانون الاساسي بجميع الاشكال القانونية أي:

1-باحداث حصص جديدة توزع كمثيلا لتقديرات حصص النقدية أو عينية

-برفع القيم الاسمية للحصص الموجودة

-بإدماج الاحتياطات الناتجة عن الأرباح التي لم تودع ويمكن للقرار الجماعي المتعلق برفع رأس المال أن ينص على أن هذه الزيادة تكون بإحداث أسهم مزودة بقسك يحدد القانون الأساسي مقداره.

المادة التاسعة: خفض رأس المال

يمكن تخفيض رأس المال عن طريق انقاص عدد الأسهم أو قيمتها الاسمية دون أن يقل عن 10000 دج 3-تمثيل الأسهم، إحالة الأسهم، حقوق الشركاء، اقرار القانون الأساسي.

المادة العاشرة: تمثيل الأسهم

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

المادة الحادي عشر: إحالة الأسهم

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

المادة الثانية عشر: حقوق الشركاء

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

المادة الثالث عشر: اقرار القانون الأساسي

أن الحقوق والالتزامات المتعلقة بكل سهم تظل تابعة له بأي يد كانت،

أن ملكية كل سهم تقتضي حتما اقرار قانون الشركة وتظل أموال الشركة وقيمها ملكا للشخص المعنوي الجماعي طوال مدة دوامها أو بعد حلها وحتى يعين أجل التصفية العامة ولا يمكن اعتبارها ملكا خاص لكل واحد من الشركاء منفردا أو ورثته.

-كما لا يمكن لورثة الشركاء أو ممثلهم مهما كان السبب أن يطلبوا وضع الاختتام على أموال الشركة أو وثائقها وأن يتدخلوا بأية صفة كانت في عملية التسيير وعليهم أن يلجأوا إلى جرد الشركة للقيام بحقوقهم.

4-إدارة الشركة، تسمية المسيرين، إيداع الشركاء للأموال

المادة الرابعة عشر: إدارة الشركة

يتولى إدارة الشركة مسير أو مسيرون سواء شركاء كانوا أو غير شركاء يعينون بمقر جماعي وعادي للشركاء الذين يسوغ لهم تعيينهم فيما بعد بعقد لاحق بالميسر أو الميسرين أن تعددوا التوقيع باسم الشركة بالعبارة التالية:

شركة ذات مسؤولية محدودة A

المادة الخامسة عشر: تسمية المسير

سعي السيد: أحمد م. مسيرا للشركة لمدة غير محدودة ابتداء من اليوم الذي رضي بالمهمة المسندة إليه وقبلها صراحة.

وتم تعيين السيد: إيهاب. ش مسير مساعد.

-وقد تم الاتفاق بين الشريكين على أن تتم امضاءاتهما معا على مختلف الشيكات والصكوك وجميع الوثائق ذات الطابع المالي المحررة باسم الشركة -امضاء موافق- وفي حالة غياب احدهما يتبع منح توكيل للطرف الاخر ليحل محله وينوب عنه لا مضاء تلك الشيكات والصكوك والوثائق.

#### المادة السادسة عشر: ايداع الشركاء للأموال

يسوغ للشركاء مسيرين كانوا أو غيرهم أن يودعوا الأموال بحساب جار للشركة على ان ينتج هذه الأموال فائدة تحدد نسبتها باتفاق بين الادارة والشريك المودع وكل شريك أودع مالا لا يستطيع سحبه الا إذا اخطر شركاهه مسبقا في مدة ستة أشهر على الاقل برسالة مضمنة لتتخذ الشركة احتياطاتها اللازمة.

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

#### المادة السابعة عشر: القرارات الجماعية

لا يتخذ حق ادخال ما يروونه صالحا من التعديلات على القانون الاساسي لا سيما فيما يخص تغيير تسمية الشركة أو بيان عنوانها.

الترخيص تحويل الاسهم الى أحد الشركاء أو أجنب عن الشركة وفي جميع الأحوال الأنفة الذكر تأخذ بعين اعتبار إذا أجمعت عليها أغلبية الشركاء تملك 3/4 راس مال الشركة.

#### المادة التاسعة عشر: حق الشركاء في الاطلاع

للشركاء غير المسيرين الحق في الاطلاع سواء بأنفسهم أو بواسطة وكيل قانوني على كافة الشركة وكذلك الاطلاع بمقر الشركة على سجلات حساباتها ودفاتها.

#### المادة العشرون: الحسابات الختامية

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

#### 6-السنة المالية، الجرد، تخصيص وتوزيع الارباح، دفع الارباح

#### المادة الواحد والعشرون: السنة المالية

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

#### المادة الثالثة والعشرون: تخصيص وتوزيع الارباح

الارباح هي الباقي الناتج السنوي المثبت بالجرد

وتخصم من الارباح:

-خمسة في المائة لانشاء احتياطي القانوني

-خمسة في المائة للتسيير

يوزع القابض من الارباح على الشركاء بنسب اسهمهم في الشركة على انه يمكن للشركاء ان يقرروا في كل وقت شاءوا خصم كل الارباح أو جزء منها قبل توزيعها لتخصيص الاحتياطات الاستثنائية اذا اقتضى الامر لذلك:

## المادة الرابعة والعشرون: دفع الأرباح

يكون دفع الأرباح في المواعيد التي يحددها المديرون  
4-الحل، التصفية، المنازعات، الاعلانات، المصاريف

## المادة الخامسة والعشرون: الحل

لا تحل الشركة الا اذا توفي احد الشركاء وبقي قائمة بين الشركاء الباقين وبين ورثة الشريك  
ويجب على الشركاء في حالة ما اذا فقدت ثلاثة ارباع راس مال الشركة أن يستشيروا الشركاء لتقرير أمر  
مصير الشركة ويجب الاظهار طبقا لنص المادة 589 من القانون التجاري.

## المادة السابعة والعشرين: التصفية

عندما تنتهي الشركة أو تحل قبل الاوان لأي سبب كان يقوم المديرون بالتصفية والنتائج الصافي بعد  
التصفية يسدد للشركاء مبلغ حصصهم وما زاد عنه يوزع عليهم حسب الاسهم التي تكون لهم في الشركة.

## المادة التاسعة والعشرون: المصاريف

تتحمل الشركة جميع المصاريف اللازمة لهذا العقد وتوابعه القانونية طبقا لما هو جاري به العمل وتدرج في  
المصاريف العامة.

## ثانيا: محضر الجمعية العامة العادية

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

اللائحة الأولى: بعد تلاوة تقرير الادارة والاطلاع على حسابات السنة المالية المقفلة في 31-12-1999 وتصادق  
الجمعية العامة على الحساب اختامي، والمحدد بمجموع الحساب الختامي لجدول الاصول والخصوم والمقدر  
ب: 3001398.00 دج وثلاث ملايين وواحد الف وثلاث مئة وثمانية وتسعون الف دينار جزائري.

اللائحة الثانية: بعد تلاوة تقرير الادارة حول الحسابات السنة المالية المقفلة بتاريخ 31-12-1999 تقرر  
الجمعية وتصادق على ايقاف السنة المالية.

## ثالثا: السجل التجاري:

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

-العنوان الاجتماعي

-التسمية أو اللافتة المستعملة

-ولاية

-الشكل القانوني

-راس مال الاجتماعي

-تاريخ بداية النشاط

-عدد المحلات الثانوية

-الممثل القانوني للشركة

-قطاع النشاط

-رمز النشاط

-عدد المحلات الثانوية

-الممثل القانوني للشركة

-قطاع النشاط

-رمز النشاط، نص النشاط

المطلب الثاني: العينة التي اعتمد عليه محافظ الحسابات

1-طريقة الجرد:

تعتمد المؤسسة A على نظام الجرد السنوي أي مرة في نهاية سنة مالية 31-12-Nذ

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

3-التأكد من الاصول وملكية المؤسسة لها،

4-العينة التي قام باختياره هي عينة الأشهر الفردية.

5-بعد النظر الى الهيكل التنظيمي وضع خريطة تدقيق على اساس المصالح.

6-نقاط الضعف في الرقابة الداخلية عدم تسجيل المعدات

7-معدل الاهتلاك ثابت والمؤسسة تلتزم به.

المبحث الثالث: تقرير محافظ الحسابات عن المؤسسة محل الدراسة

يتمثل عمل محافظ الحسابات في مراجعة حسابات القوائم المالية واعداد حول ما قام بانجازه

المطلب الأول: التقرير العام لمحافظ الحسابات

طبقا لاحكام المادة 715 المكرر 4 من المرسوم التشريعي رقم 08-93 لـ 1993-04-25 المعدل والمكمل للأمر 59-79 لـ 1975-09-26 القانون التجاري المادة 28 و 29 وقانون رقم 91-08 بتاريخ 1991-04-27 الحامل لتنظيم مهنة جراء المحاسبة، ومحافظين الحسابات والمحاسب المعتمد، والمادة 1) ايضا تحتوي على حالة شركة ذات مسؤولية محدودة A لي الشرف ان اقدم لكم تقرير العام لمحافظ الحسابات تحمل مايلي:  
-رقابة الحسابات السنوية الممتدة من 2000-01-01 الى 2000-07-31.

-الفحص والمعلومات الخاصة منصوص عليها في القانون.

-ملفات المحاسبة المصادق عليه حسب قواعد المادة 715 والوثيقة 59-75 بتاريخ 1975-09-26 تحتوي على قانون التجارة معدل والمكمل والذي نص عليه مسير المؤسسة لتعريف:

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

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

المدة القانونية المرتبطة بتسليم الملفات والعقود لجمعية العامة للشركاء المدعويين للحضور حول حسابات عام 2000 اذا تم التزامها في نفس الوقت اريد اخباركم انه توجد متابعة ومراقبة قضائية مفروضة على المؤسسة المحدودة A ابتداء من 2000-08-07 والملفات الحسابية المرتبطة بالمدة الزمنية من 2000-08-01 حتى 2000-12-31 لم تضع تحت تصرفي وذلك رغم مراسلتي للتذكير بتاريخ 2001-04-10.

مراقبة الحسابات الاجتماعية كانت تحت امثال للاجراءات المستخدمة من طرف محافظ الحسابات.

التدقيق المحدد المنصوص في القانون:

1-التقرير المعنوي للمسير:

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

هذا التقرير لا يقدم أي معلومات أو ملاحظات متعلقة بحسابات 2000.

2-مشاركة الموظفين:

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

3-الاتفاق الجماعي والنظام الداخلي:

الاتفاق الجماعي والنظام الداخلي المقرر تنفيذها على التوالي من خلال حكم المادة 114 المتبعة والمادة 75 من القانون 11-90 بتاريخ 1999-04-21 و المتعلقة بعلاقة العمل القوة على مستوى المؤسسة تم تحديدها من خلال السلطات المخولة تحقيقا لهذه الغاية ويتضح فيما يلي:

أ- الاتفاق الجماعي:

-مفتشية العمل تحت الرقم 01 بتاريخ 2000-02-14

-كاتب المحكمة تحت الرقم 102 بتاريخ 2000-02-26

ب- النظام الداخلي:

-مفتشية العمل تحت الرقم 05 بتاريخ 1999-11-14

-كاتب المحكمة تحت الرقم 513 بتاريخ 1999-11-16

4-راس المال العامل:

في 2000-07-31، راس مال العامل في شركة ذات المسؤولية المحدودة A بقيمة 3.199.471.00 بعد التقييم كما يلي:

الوحدة-دج- جدول رقم III-3تقييم راس مال العامل

المدة	القيمة	تقييم		الملاحظة
		القيمة	%	
8 اشهر 1998	2813670	-	25.06-	
1999	3534053	720383	-9.47	
7 اشهر 2000	3199471	-334582		

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات

التعليق على النتائج:

راس مال العامل ارتفعت قيمته سنة 1999 بـ 720383، وانخفضت سنة 2000 بـ 334582 –ومعدل التقييم أصبح سالب.

صافي الاصول:

في 2000-07-31، صافي الاصول للمؤسسة بقيم 3.046,982.00دج، بعد ملاحظة التقييم كما يلي:

جدول رقم III-4تقييم صافي الاصول

الوحدة-دج-

المدة	القيمة	تقييم		الملاحظة
		القيمة	%	
8 اشهر 1998	2009362	-	-	من 1998-03-14
1999	3001398	992036	49.37	الى 1998-12-31
7 اشهر 2000	4496982	1495584	49.83	

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات

التعليق على النتائج:

الحسابات تتطلب يقظة التي تك انجازها من خلال ركيزة وتوصية المهنية وهي موضوع افتتاح وتحديث الكتب القانونية ومعالجة عنصر الاستثمار والمخزون وارادات الاستهلاك المنخفضة، وايضا تقديم الرسوم الموفرة من اجل CAC، اعتقد انها ستكون قادرة على التحقيق من الحسابات السنوية المذكورة في

المطلب الثاني: تقرير خاص بمحافظة الحسابات

التعليق على الجور التي ارتفعت

شهادة من المبلغ الاجمالي لخمسة رواتب الاكثر ارتفاعا المدفوعة خلال السنة المالية 2000 مطابقة للمادة 680، والمرسوم التشريعي 08-93 بتاريخ 25-04-1993، مصحح ومكمل للوثيقة 59-75، بتاريخ 26-09-1975 الحامل للقانون التجاري، مسير مؤسسة ذات مسؤولية المحدودة A ذكر وأعطى المبلغ الاجمال ومكافآت المدفوعة لخمسة اشخاص الاحسن اجرا في المؤسسة هذا المبلغ ارتفع الى 559.03246 دح في سبعة اشهر يتضح كما يلي:

جدول رقم III-5 تقييم الاجور

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

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات

طبقا لشروط الوثيقة 59-75 في 26-09-1975 الحامل للقانون التجاري المعدل والمكمل لي الشرف بتقديم تقريره الخاص حيث يظهر النتائج الاجمالية للمؤسسة خلال 3 سنوات المالية المنقضية انطلاقا من قانون الاساسي:

جدول رقم III-6 تقييم النظام الضريبي

فترة	المبلغ الاجمالي	المبلغ الاجمالي للضريبة	صافي الدخل المتراكم
عام 1998	24803.04	17362.13	17362.13
عام 1999	399466.38	279626.25	296988.38
عام 2000 7 اشهر	1350834.35	945584.05	1242572.43
المجموع	1775103.47	1242572.43	1242572.43

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات

محافظ الحسابات

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

وفق للحكم المذكور اعلاه للمادة 28 من القانون 08-91 بتاريخ 27-04-1991 تحمل تنظيم مهنة خبير الحسابات ومدقق الحسابات ومحاسب المعتمد وفي المادة 02 من القرار رقم 94 SPM/103 في 02-02-1999، صادر عن وزير الاقتصاد المتعلق بمهنة محافظ الحسابات، أود اعلامك انه ليس لدي علم بالاتفاقية المشار والبنود والمراجعات مسير المؤسسة A من جهة لم يظهر أي اتفاقية تدخل في هذا الاطار. في الواقع النظام الاساسي للمؤسسة لم يقدم استشارات مراقبة.

### المطلب الثالث: التقرير التقني تعليقات حول الحسابات

#### ا- حقوق المساهمة

-حقوق المساهمين في A كما يلي:

1-المساهمة الاولية للشركات الزميلة تقدر بمبلغ 1492.000.00 دج، مقدمة من طرف التعويضات المساهمة،

في فتح حق COD المدفوعة من طرف الخزينة العامة في اطار تصفية الشركة الام A

2-الاحتياط عام 1999: 42.036.00 دج

3-النتيجة عام 1998: 17362.00 دج

عام 2000: 945584.00 دج

4-احتياط من اجل الخسائر والتكاليف: 2000.000.00

يكون المجموع: 4496982.00

#### صافي الموجودات:

في 31-07-2000 صافي الموجود، للشركة ايجابي يقدر ب: 2.496.982.00 دج وتحليله كما يلي:

-راس مال 1492000.00 دج

-نتيجة عام 1998 RIA 17362.00 دج

-نتيجة عام 1998 احتياطي: 42036.00 دج

-نتيجة عام 2000 لم يبق: 945584.00 دج

-احتياطي الخسائر والتكاليف: 2000.000.00 دج

المجموع: 4496.982.00 دج

لتحديد صافي اصول الشركة، احتياطي الخسائر والتكاليف تأخذ على انها ديون غير مستحقة.

#### II-الاستثمارات:

القيمة الاجمالية للاستثمارات تظهر من خلال جدول الميزانية في 31-07-2000 بمبلغ يقدر بـ 815945.56 دج لا

تمثل واقع المعدات التي تحتفظ بها الشركة.

في الواقع المعدات اخذت من طرف الشركة a في اطار تصفية الشركة a، والمقدر تقريبا

20.000.000.00 دج وهم دائما تحت تقييم من طرف ادارة المنطقة لولاية مستغانم وأن توظف الاستهلاك

متعلق بعام 2000 والمقدر تقريبا بـ 550.000.00 دج، وسجل مؤقتا في حسابات 19 احتياطي الخسائر

والتكاليف.

الجرد المادي للمعدات موجود "غير مقدر" مقدم ووضع تحت تصرفنا.

## III-المخزون:

-زاوية مخزون تطهر في جدول الميزانية في 31-07-2000، بقيمة صفر وذلك لعدم انهاء عملية التقييم الجرد المادي:

لم يتم تقديم جرد مادي للمخزون حجر من طرف المؤسسة بتاريخ 31-07-2000  
IV-المديونية والتوفير:

في 31-07-2000 القيمة الاجمالية للديون كما ظهرت في جدول الميزانية قدرت بـ 24-300-7240 دج وهي كما لي:

## جدول رقم III-7 جدول المديونية والتوفير

الرقم	المادة والمخزون	1998	1999	2000
40	حسابات الديون المطلوبة	47004.76	13357.56	-
42	ديون استثمارات	2760.00	2760.00	2760.00
43	ديون المخزون	-	45000.00	45000.00
44	ديون الشركاء	1492.000.00	1492.000.00	1492.000.00
45	حسابات مسبقة	-	-	-
46	مقدم التشغيل	930470.00	930470.00	3014270.25
47	ديون على العملاء	141460.39	141460.39	2141142.73
48	المتوفر	752408.24	752408.24	545127.26
	المجموع	3366103.39	5296920.20	7240300.24
	التقييم N +1 /N	-	1930816.81	1943380.04
	النسبة	-	57.36	36.68

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات

## التعليقات:

ديون استثمارات يجب أن تمثل 80% من مجموع العام COD وتحفظ الخزينة العامة، وذلك من اجل تسوية مبلغ أو قيمة الدفعة الاولى للمعدات، للشركة القديمة a في اطار تصفية الشركة الام.

-مقدم التشغيل يقدر بـ 41.63% في زاوية الديون

-ديون العملاء تقدر بـ 29.57% من القيمة الاجمالية في زاوية الديون

-التوفير 7.53% من نفس القيمة

-قام بتسجيل وانهاء جدول الصندوق النقدي في 31-07-2000 ولكن القيمة مطابقة مع دفتر الحساب وهناك

خلل زيادة تقدر بـ 0.29 دج كما يلي:

-حساب البنك: 503321.55 دج

-المتوفر في الصندوق: 41805.71

الحساب في دفتر الحسابات العام: 545127.26 دج

-وجود فعليا 545127,55 دج اي يوجد بزيادة تقدر بـ 0.29 دج

-تم اخراج حالة الحساب البنكي 2000-31607

## V-الديون:

في 31-07-2000 القيمة الاجمالية للديون تصاعدت الى قيمة 2947814.35 دج حيث كانت في 31-12-1999: 1760106.36 دج كما يتضح كما يلي:

## جدول رقم III-8 الديون

الرقم	المادة والمخزون	1998	1999	2000
52	ديون استثمارات	20000.00	-	-
53	ديون المخزون	27105.20	10000.00	10000.00
54				
55	ديون دفعات الشركاء	434168.05	1202041.41	1920344.03
56	ديون التشغيل	31400.00	31400.00	268990.71
57	ديون تجارية			
58	دفعات البنك			
	المجموع	569672.94	1760106.36	2947814.35
	التقييم N +1 /N	-	1190433.42	1187707.99
	النسبة المرتفعة	-	208.97	67.48

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات

## تعليقات:

المنشور 54، تحجز الحسابات

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

## VI-حسابات التسيير:

## 1-6 تكاليف التشغيل:

في 31-07-2000 المبلغ الاجمالي للتكاليف تصاعد الى مبلغ 5072.948 دج بمقابل 5415466.65 دج في عام 1999، مع انخفاض في التكاليف 342518.14 دج في 7 اشهر فقط وقد تم تحليلها كما يلي:

## جدول رقم III-9 التكاليف

الرقم	تعيين التكاليف	1998	1999	2000
60	م استهلاكها	619896.11	1544165.32	1552425.17
61	Four /M اهتلاك	409713.00	561672,02	331887.09
62	خدمات	945089.90	1866038.76	1676956.58
63	مصاريف موظفين	77889.33	242576.15	332946.73
64	ضرائب ورسوم	1536.40	43221.70	10973.76
65	مصاريف مالية	29382.98	15533,59	47593.93

66	تكاليف مختلفة	1162.50	121889.11	83147.81
67	تخفيضات	505872.04	1020370.00	1037017.44
68	تكاليف التشغيل			
	المجموع	2590542.26	5415466.65	5072948.51
	التقييم N +1 /N	-	2824924.39	342513.14
				-
	النسبة	-	109.35	-6.32

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات

#### التعليقات:

تكاليف التشغيل يتم تقديمها اساسا انطلاقا من تكاليف الموظفين بمنافسة تقدر بـ 33.06% استهلاك الموارد واللوازم بالمنافسة 60.30% والضرائب والرسوم بـ 6.56% وتكاليف خارج التشغيل بـ 20.44%. وبالإضافة الى ذلك المبلغ منح خفض لا يدخل في المنح المرتبطة بالمعدات المأخوذة في ماي 1998 لا تزال غير مقيمة مقدرة بسعر موحد بـ 550.000.00 دج وذلك في 7 اشهر أولى من عام 2000.

#### -الاحتياط:

تنفيذ لقرار الجمعية العامة للشركاء بتاريخ 1999-01-28 تقرير 1999-01-28، تمت دراسة بيع اكسسوارات الهيدروليكية وقطع الغيار، انه لا توجد لديها اي فائدة للمؤسسة والمقدرة بقيمة 715250.00 دج.

#### الايادات:

المبلغ الاجمالي للايرادات عام 2000 تصاعد الى 5953.347.80 دج بمقابل 5.5750932.73 دج لعام 1999 وكانت الزيادة بـ 202415.07 دج في 7 اشهر الممتثلة في:

#### جدول رقم III - 10 المبيعات

الرقم	تعيين مخزون	1998	1999	2000
70	مبيعات بضائع	176857.89	1284522.65	715260.00
71	انتاج مبيع	-	36473.99	1551580.96
74	الخدمة المقدمة	2438487.41	44299360.09	3640041.47
77	منتجات	-	-	42322.71
79	النتيجة خارج التشغيل	-	-	4142.66
	المجموع	2590542.26	5415466.65	5953347.80
	التقييم N +1 /N	-	3135587.43	202415.07
	النسبة	-	119.89	3.52

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات

#### التعليق على الحسابات:

زاوية بيع المنتج، انتاجها، بيعها وتقديم خدمات كلا سجلت عام 1999، تقييم على التوالي:

44.32% انخفضت في المرة الاولى

42.53% انخفضت في المرة الثانية

17.83% انخفضت في المرة الثالثة

نتيجة السنة:

النتيجة الاجمالية لأي عام يظهر في جدول توازن والمستفيد بـ 1350834.35 دج أو ضريبة صافي

945584.05 دج

جدول رقم III-11 المبيعات: تقييم صافي الموجودات لشركة المسؤولية المحدودة A

تحديد الزوايا	1998	1999	2000
1- حقوق المساهمين			
راس المال	1492000.00	1492000.00	1492000.00
احتياط	-	17362.00	59398.00
نتيجة	17362.00	42036.00	1 945584.00
احتياط الخسائر والتكاليف	500000.00	1450000.00	2 2000.000,0
المجموع			
2- الموجودة دون قيمة	200963200	300139800	449698200
المجموع	-	-	-
3- صافي الموجود الحقيقي	-	-	-
- احتياط الخسائر والتكاليف	200936200	300139800	449698200
- احتياط عطل مدفوعة الاجر	PM	PM	PM
- احتياط الديون	PM	PM	PM
- احتياط من اجل المالية	PM	PM	PM
المجموع	PM	PM	PM
4- صافي الاصول			
	200936200	300139800	449698200

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات

1 تجرد بان نتيجة عام 2000 في الحسابات المالية، قد تنشأ في 01-07-2000، لم يتم توزيعها ولكن من

المحتمل وضعها في الحساب ونتيجة انتظار رفع الحوالة المفروضة حاليا على المؤسسة.

2 احتياطي الخسائر والتكاليف المخصصة لتغطية رسوم الدين لم يتم بعد كمية يتم استيعابها في الديون

غير المستحقة ولكن في تحقيقها تقييمهم للحسابات الميزانية العمومية في الاهتلاك كما يلي:

جدول رقم III-12 تقييم الديون

تحديد الزوايا	1998	1999	جويلية 2000
المخزون	-	-	-
الديون 1	25639330.00	4491021.00	6692413.00
المتوفر	752480.00	789781.00	54527.00
المجموع	3316338.00	5280802.00	6147286.00
الديون	502668.00	1746749.00	2917815.00
المجموع	502668.00	1746749.00	2947815.00
راس المال	2813670.00	3534053.00	3199471.00

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على وثائق من مكتب محافظ الحسابات

#### التعليق على النتائج:

راس المال ارتفع سنة 1999 عن سنة 1998 بقيمة 720383.

وسنة 2000 انخفض بقيمة 334582 -

لم ندرج الديون المستحقة للخزينة العامة تحت اسناد ادارة التامين من اصول الشركة الأولى A

## خلاصة الفصل:

بعدها يقوم محافظ الحسابات بقبول المهمة المراجعة، يبدأ بالتعرف عليه من خلال الوثائق القانونية تثبت وجودها وممارسته نشاطها، ثم يقوم بتقييم نقاط القوة والضعف الرقابة الداخلية ومراجعة حسابات الميزانية للتأكد من ان المعلومات المالية صادقة، واخيرا يقوم بابداء رايه حول القوائم المالية.

قائمة المراجع

والمصادر

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ-الكتب

1. أحمد علي ابراهيم، المراجعة المتقدمة كود 173، مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، 2012
2. ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطنى الجزء الاول، دار المريخ للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر
3. حسام ابراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء الأول، الطبعة 1، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن
4. حسام حسن ابراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء الثاني، ط1، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الاردن، 2010
5. حسين أحمد حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية، الجزء الاول، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009
6. حسين عمر، الموسوعة الاقتصادية، الطبعة الرابعة، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، 1992
7. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2004
8. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الياض للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009
9. سامي محمد الوقاد، لؤي الوديان، تدقيق الحسابات 1، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن
10. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، اسكندرية، مصر 2007
11. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، اسكندرية، مصر، 1993
12. عبد الفتاح محمد الصحن والآخرين، اصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000
13. عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، اسكندرية، مصر
14. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الخامس ، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009
15. عطا الله احمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الاولى، دار الياض للنشر والتوزيع، عمان، الاردن
16. عيادي محمد لمن، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008
17. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر من الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009

18. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الاطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003
19. محمد السيد سرايا، وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الاطار النظري، دار المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007
20. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ط3، بن عكنون، الجزائر، 2008
21. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في التدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكنوز المعرفة العملية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009
22. هادي تميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2004
23. وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2010

#### ب- المذكرات والأطروحات

24. بن جميلة محمد، مسؤولة محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير، جامعة منتوري، الجزائر، 2011
25. رغدة ابراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات شهادة الماجستير، الجامعة الاسلامية
26. سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004
27. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2012
28. شعباني لطفى، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تسيير المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004
29. عمر ديلي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، سنة 2009
30. غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل المراقبة داخل المؤسسة، مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير، جامعة منتوري، الجزائر، 2004
31. معي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، 2008

ج-المجلات والملتقيات:

32. سفير محمد، رزقي اسماعيل، مسؤولية ودور المراجع في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المحلي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 2013
33. طيطوس فتحي، الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، جوان 2013
34. محمد محمود حوسو، مداخلة حول انواع تقرير مدقق الحسابات، ملتقى المحاسبين الاردنيين والعرب محاسبة، 03 مايو 2010

د-القوانين:

35. الجريدة الرسمية، العدد42، المؤرخة في 11 يوليو 2010
36. الجريدة الرسمية، العدد07، المؤرخة في 2 فبراير 2011
37. الجريدة الرسمية العدد 20 الصادر في 1 ماي 1991
38. القانون التجاري 2006

ه-المنظمات:

39. جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مراجعة الالتزامات وراس المال والتقديرات المحاسبية، الفصل الثامن عشر  
ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية
40. KHELASSI ASSI REDA ,OP ,CIT
41. KhelassiReda, L'audit Interne, Audit Operationnel, Editions Houma, Alger,2005
42. Robert Obert, Mairie Pierre, Comptabilité Et Audit, Corrigés Du Manuel, 2<sup>Eme</sup> Edition, Dunod, Parie
43. Willy Groffils, Introduction Au Contrôle Interne

ثالثا: مواقع الانترنت:

44. [www.Bapt.Com.03-04-2020](http://www.Bapt.Com.03-04-2020) A20 :30
45. [www.Pdf.Factory.Com](http://www.Pdf.Factory.Com) .Le 15-04-2020 A 22 :00
46. [www.Pdf.Factory.Com](http://www.Pdf.Factory.Com) .Le 15-04-2020 A 22 :00
47. [www.Star.Times.Com](http://www.Star.Times.Com),20/04/2020,09 :38
48. [Http://Www.Dorar-Aliraq.Net](http://Www.Dorar-Aliraq.Net) /Threads/11639,30-04-2020, H 13 :50
49. [Islamfin.Go-Forum.Net](http://Islamfin.Go-Forum.Net) /T1104-Topic ,05/05/2020 ,H20 :34

خاتمة

كانت هذه الدراسة محاولة الربط بين الجانب النظري ودراسة حالة من خلال موضوع دراستنا المصادقة على المعلومات المالية والمحاسبية ومسؤولية محافظ الحسابات، حيث تطرقنا الى مراجعة الحسابات واهميتها واهدافها والمعايير التدقيق المتعارف عليه التي يجب أن تتوفر في محافظ الحسابات حتى تكون لعملية المراجعة معنى لوجودها.

محافظ الحسابات يلتزم بالواجبات المهنية في اداء المهام الموكلة له وذلك سعياً وراء معلومات مالية صادقة تبين المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، لان تقرير محافظ الحسابات يتحمل فيه مسؤولية لانه يمثل ضمان المستخدمين.

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

#### أولاً: نتائج البحث

##### 1-النتائج النظرية:

- مراجعة الحسابات تطورت اهدافها وزادت اهميتها وهذا راجع الى الظروف المحيطة حولها،
- ظهرت انواع جديدة لمراجعة الحسابات وهذا نتيجة توسع الميدان المهني،
- محافظ الحسابات تم تنظيم المهام الموكلة له والاجراءات التي يتبعها من مختلف انحاء دول العالم والجزائر ايضا تقوم بتغيير قوانين تخص محافظ الحسابات حتى يمكن ان يتبعها في التخطيط الى عملية التدقيق حتى يتم التوصل الى ابداء رايه ويكون صحيح.
- توجد عدة انواع للتقارير التي يلجأ اليها محافظ الحسابات حتى تكون مطابقة مع القوانين الدولية،
- محافظ الحسابات توجد له عدة ادوات وتقنيات يمكن أن يتبعها في التخطيط الى عملية التدقيق حتى يتم التوصل الى ابداء رايه ويكون صحيح.
- توجد هدة انواع للتقارير التي يلجأ اليها محافظ الحسابات في نهاية المهمة وذلك حسب القوائم المالية التي قام بمراجعتها.
- توجد لمحافظ الحسابات مسؤوليات متعددة وذلك بحسب الخطأ أو المخالفة الذي قام بها سواء اثناء ممارسته مهنته أو في التقرير الذي يقدمه للأطراف المستخدمين له.

##### 2-النتائج التطبيقية:

- محافظ الحسابات يقوم باتباع منهجية التي تم التطرق اليها في الفصل النظري من خلال التعرف على المؤسسة والتأكد من وجودها وذلك عن كريق الوثائق القانونية التي تثبت صحة ذلك حتى يقبل مراجعة حساباتها،
- يعتمد محافظ الحسابات في مراجعة الحسابات على عينة وفي حالة اكتشاف الاخطاء لا يقوم بتوسيع العينة بل ذكر الملاحظات التي شملت عملية المراجعة.
- تكمن مسؤولية محافظ الحسابات في الوقوف على نقاط الضعف والقوة للرقابة الداخلية وتقابلها ايضا مسؤولية التقرير الذي قام باعداده لانه يتم عن طريق اتخاذ قرارات،
- محافظ الحسابات يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من انه نظام فعال ويمكن الاعتماد على الوثائق الداخلية والخارجية للمؤسسة التي تم الحصول عليها من اجل القيام بمراقبة حساباتها،

-محافظ الحسابات يقوم باختيار المؤسسة بنقاط الضعف الموجود في النظام من اجل القيام بإجراءات تصحيحية لتكون العمليات المسجلة ف حسابات المؤسسة لا تحتوي على التلاعبات ويقوم محافظ الحسابات كل سنة بالتأكد من فعالية هذا النظام للتأكد من تطبيقه لأنه في بعض الاحيان توجد له آثار على حسابات القوائم المالية.

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

-المصادقة على المعلومات المالية والمحاسبية تمثل الضمان الذي يتطرق له الطالب خلال السنوات الجامعية

-التعمق اكثر في التدقيق من خلال تكوين فروع لها ليتم الفهم الجيد لهذه المهنة حساسة داخل المجتمع،

ثالثا: أفاق البحث:

كأفاق مستقبلية نرى من الضروري قيام بدراسات حول محافظ الحسابات مثل:

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

## ملخص

محافظ الحسابات يلتزم بالواجبات المهنية في اداء المهام الموكلة له وذلك سعياً وراء معلومات مالية صادقة تبين المركز المالي الحقيقي للمؤسسة. لان تقرير محافظ الحسابات يتحمل فيه مسؤولية لانه يمثل ضمان المستخدمين.

-إن مراجعة الحسابات تطورت اهدافها وزادت اهميتها وهذا راجع الى الظروف المحيطة حولها.

-ظهرت انواع جديدة لمراجعة الحسابات وهذا نتيجة توسع الميدان المهني،

-محافظ الحسابات تم تنظيم المهام الموكلة له والاجراءات التي يتبعها من مختلف انحاء دول العالم والجزائر ايضاً تقوم بتغيير قوانين تخص محافظ الحسابات حتى يمكن ان يتبعها في التخطيط الى عملية التدقيق حتى يتم التوصل الى ابداء رايه ويكون صحيح.

-توجد عدة انواع للتقارير التي يلجأ اليها محافظ الحسابات حتى تكون مطابقة مع القوانين الدولية،

- محافظ الحسابات توجد له عدة ادوات وتقنيات يمكن أن يتبعها في التخطيط الى عملية التدقيق حتى يتم التوصل الى ابداء رايه ويكون صحيح.

-توجد هدة انواع للتقارير التي يلجأ اليها محافظ الحسابات في نهاية المهمة وذلك حسب القوائم المالية التي قام بمراجعتها.

-توجد لمحافظ الحسابات مسؤوليات متعددة وذلك بحسب الخطأ أو المخالفة الذي قام بها سواء اثناء ممارسته مهنته أو في التقرير الذي يقدمه للأطراف المستخدمين له.

## ABSTRAT

The accounts governor is committed to professional duties in performing the tasks assigned to him in pursuit of honest financial information that shows the true financial position of the institution, because the report of the accounts governor bears responsibility because it represents the guarantee of users.

- The audit of the accounts has developed its objectives and increased its importance, and this is due to the surrounding circumstances.

- New types of auditing have emerged, and this is a result of the expansion of the professional field.

- The account governor has been organizing the tasks assigned to him and the procedures that he follows from various parts of the world, and Algeria is also changing laws pertaining to account portfolios so that he can follow them in planning the auditing process until an expression of opinion is reached and is correct.

- There are several types of reports that the account governor uses at the end of the assignment, according to the financial statements he has reviewed.

- The account manager has multiple responsibilities, according to the error or violation he committed, whether during the exercise of his profession or in the report he submits to the parties using him.

## الملخص:

المصادقة على المعلومات المالية والمحاسبية من طرف محافظ الحسابات لها اهمية بالغة لمستخدمي القوائم المالية، ولمحافظ الحسابات لانه تقع على عاتقه مسؤولية حول التقرير الذي قام باعداده.

الهدف الاساسي للبحث هو المصادقة على المعلومات المالية والمحاسبية ومسؤولية محافظ الحسابات حيث حاولنا ابراز مفهوم المصادقة على القوائم المالية ودور محافظ الحسابات، وقمنا بالدراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات ودراسة حالة المؤسسة A والتعرف على المتهجية التي يسلكها محافظ الحسابات حتى توصل الى ابداء رايه نظيف حول القوائم المالية الكلمات المفتاحية: المصادقة على المعلومات المالية، محافظ الحسابات، مسؤولية محافظ الحسابات.

## Summary:

Certification of the financial and accounting information by the accountsgovernoris of great importance to the users of the financialstatements, and to the accountgovernorbecausehe has a responsibilityregarding the report heprepared.

The main objective of the researchis to validate the financial and accounting information and the responsibility of the accountsgovernor as wetried to highlight the concept of approval of the financialstatements and the role of the accountsgovernor, and wedid a fieldstudywith the office of the accountsgovernor and a study of the status of the institution A and to identify the methodologyused by theaccountsgovernoruntilhereached to express a clean opinion about the lists Finance

**Key words:Certification Of Financial Information, AccountsGovernor, AccountantsResponsibility**