



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: تدقيق محاسبي

تطبيق مراجعة الحسابات في المؤسسات
الصغيرة والمتوسطة

- دراسة حالة شركة الزغبيات ذات أسهم لإنتاج الجبس -
المنطقة الصناعية حاسي خليفة ولاية الوادي

تحت إشراف الدكتور:
زكرياء دمدوم

إعداد الطالبان:

- ياسين واسع
- الزبير سعداني

لجنة المناقشة:

رئيسا	أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	محمد الهادي ضيف الله
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	زكرياء دمدوم
ممتحنا	أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	نصر رحال

السنة الجامعية: 2017/2016



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: تدقيق محاسبي

تطبيق مراجعة الحسابات في المؤسسات
الصغيرة والمتوسطة

- دراسة حالة شركة الزغبيات ذات أسهم لإنتاج الجبس -
المنطقة الصناعية حاسي خليفة ولاية الوادي

تحت إشراف الدكتور:
زكرياء دمدوم

إعداد الطالبان:

- ياسين واسع
- الزبير سعداني

لجنة المناقشة:

رئيسا	أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	محمد الهادي ضيف الله
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	زكرياء دمدوم
ممتحنا	أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	نصر رحال

السنة الجامعية: 2017/2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الرَّحْمَنُ ﴿﴾ عَلَمُ

الْقُرْآنُ ﴿﴾ خَلَقَ الْإِنْسَانَ

عَلَّمَهُ الْبَيَانَ ﴿﴾

إهداء

إلى من قال فيهم المولى عز وجل:

﴿وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا﴾ {الإسراء : 23}

فخرا وشرفا أعتز بهما فوق الواجب وأنا أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى بهجة القلب وهبة الرب وكمال الود، إلى التي تعبت لارتاح وسهرت لأنام وحلمت لأنال، إلى الشمس التي تضيء صباحي والقمر الذي ينير ليالي

أمي الحنون

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقني قطرة الحب، إلى من كلّت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة، إلى من حصد الأشواك عند ربي ليمهد لي طريق العلم إلى القلب الكبير

أبي العزيز

إلى شريكة حياتي، ورفيقة دربي

زوجتي الغالية

إلى قرة عيني

إبنتي تسنيم

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله... إلى من آثروني على أنفسهم * إخوتي *

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي * أخواتي *

إلى من أظهروا لي أجمل ما في الحياة، وإلى كافة الأهل والأقارب

إلى جميع الأصدقاء وزملاء العمل وخاصة السيد المدير * عبد القادر عروة *

زُبير

إهداء

إلى من قال فيهم المولى عز وجل:

﴿وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا آفٌ وَلَا تُنْهَرُهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا﴾ {الإسراء : 23}

فخرا وشرفا أعتز بهما فوق الواجب وأنا أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى بهجة القلب وهبة الرب وكمال الود، إلى التي تعبت لارتاح وسهرت لأنام وحلمت لأنال، إلى الشمس التي تضيء صباحي والقمر الذي ينير ليالي

أمي الحنون

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقني قطرة الحب، إلى من كلّت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة، إلى من حصد الأشواك عند ربي ليمهد لي طريق العلم إلى القلب الكبير

أبي العزيز

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله... إلى من آثروني على أنفسهم

إخوتي

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي

أخواتي

إلى من أظهروا لي أجمل ما في الحياة، وإلى كافة الأهل والأقارب
إلى جميع الأصدقاء وزملاء الدراسة وخاصة الأستاذة - سارة ميسي -

ياسمين

شكر ونقد

تأسياً بقول رَسُولِ اللَّهِ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ:

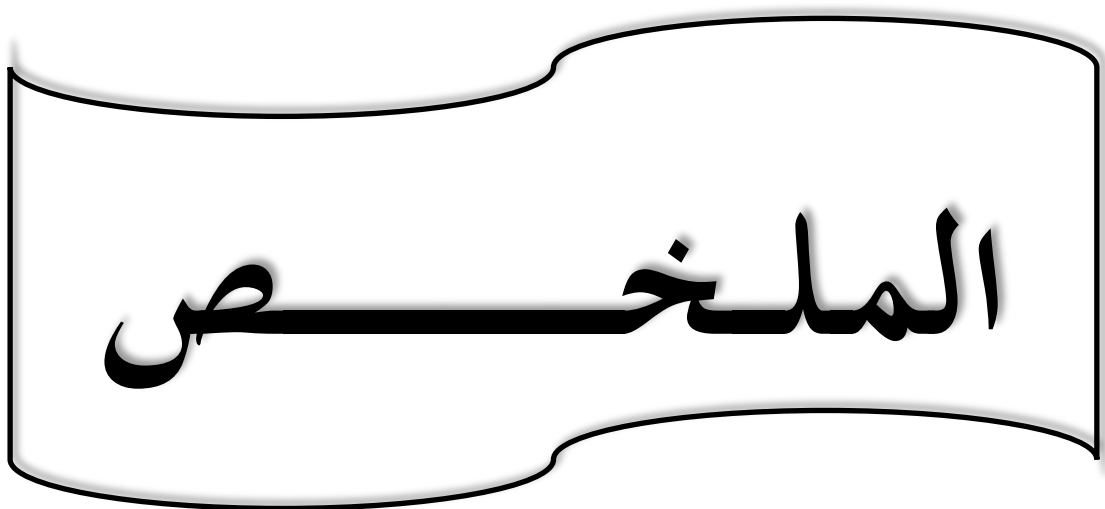
«مَنْ لَمْ يَشْكُرِ النَّاسَ، لَمْ يَشْكُرِ اللَّهَ»

-رواه الترمذي-

الحمد والشكر لله عز وجل الذي أمدنا بالقوة والصبر لإتمام هذا العمل. فلا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير للدكتور: زكرياء دمدوم على قبوله الإشراف على هذا العمل وعلى جميع التوجيهات والنصائح المقدمة من طرفه طيلة فترة البحث.

كما لا يفوتنا أيضاً أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير لمحافظي الحسابات الدكتور مصطفى عوادي والدكتور بلقاسم بن خليفة اللذان لم يبخلا علينا بعملهم ووقتهم وخبرتهم وسعة صدرهم وتوجيهاتهم السديدة. كما لا ننسى أن نشكر الأستاذ منير عوادي والأستاذة سارة ميسي على مد يد العون لنا في إنجاز هذا العمل.

وكما لا يفوتنا أن نتوجه بالشكر والتقدير لأساتذتنا أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذا العمل وتحملهم عناء قراءته وتقييمه. إلى جميع أساتذة وإطارات وعمال وطلبة كلية العلوم الاقتصادية بالوادي إلى كل عمال شركة الزغبيات لإنتاج الجبس بحاسي خليفة - الوادي إلى كل من ساعدنا في إتمام هذا العمل من قريب أو بعيد ولو بكلمة طيبة. ونسأل الله تعالى أن يجعل ذلك في ميزان حسناتهم، وأن يجزيهم عنا وعن المسلمين خير الجزاء.



تطبيق مراجعة الحسابات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**دراسة حالة شركة الزغبيات لإنتاج الجبس المنطقة الصناعية حاسي خليفة – ولاية الوادي**

إن الهدف من هذه الدراسة هو محاولة تسليط الضوء على واقع تطبيق مراجعة الحسابات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وفقا لمعايير المراجعة وكذا ما جاء به القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد، من تنظيم للمهنة وما أعقبه من مراسيم تنفيذية، كل ذلك من أجل زيادة ثقة المتعاملين بالقوائم المالية وتحسين نظام المراجعة .

كما سعينا إلى فهم الجانب التطبيقي لمراجعة الحسابات في شركة الزغبيات، وذلك من خلال الإطلاع على القوائم المالية والتقارير المعدة من طرف مراجع الحسابات مبينا أهم الإجراءات التي يقوم بها أثناء تأدية مهامه.

الكلمات المفتاحية: مراجعة، مراجع، معايير، مؤسسات صغيرة ومتوسطة.

L'application de l'audit dans les petites et moyennes entreprises**Etude de cas: Spa Zoghbiate, pour la production de Platre,****Z.I. Hassi Khalifa – W.El-oued**

Le but de cette étude est d'essayer de connaître la réalité de l'application de l'audit dans les petites et moyennes entreprises, selon les normes d'audit internationales, ainsi que ce qu'il dit par la loi 10-01 relative à les professions comptables, et les décrets exécutifs ultérieurs, tous afin d'accroître la confiance des opérateurs sur les états financiers et d'améliorer le système d'audit.

Comme nous avons étudié le côté pratique de l'audit dans l'entreprise zoghbiate, à travers l'étude sur le terrain, par l'étude des états financier et les rapports de commissaire aux comptes, ce qui indique les procédures les plus importantes effectuées par l'auditeur dans l'exercice de ses taches.

Mots-clés: audit, auditeur, normes, les petites et moyennes entreprises.

الفهارس:

❖ فهرس المحتويات

❖ فهرس الجداول

❖ فهرس الأشكال

❖ فهرس الملاحق

فهرس المحتويات:

الصفحة	العنوان
	البسمة والآبسة القرآنية
	الإهداء
	شكر وتقدير
-	الملخص
I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال
V	فهرس الملاحق
أ - د	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة
2	تمهيد:
3	المبحث الأول: ماهية المراجعة
3	المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة
5	المطلب الثاني: مفهوم المراجعة وأهميتها
6	المطلب الثالث: أهداف وأنواع المراجعة
10	المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة مراجع الحسابات
10	المطلب الأول: مفهوم مراجع الحسابات وشروط ممارسة المهنة
11	المطلب الثاني: تعيين وموانع تعيين مراجع الحسابات
16	المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات مراجع الحسابات
19	المبحث الثالث: منهجية مهمة مراجع الحسابات
19	المطلب الأول: التخطيط لعملية المراجعة
23	المطلب الثاني: تجميع أدلة الإثبات
28	المطلب الثالث: إعداد التقارير
35	المبحث الرابع: ماهية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
35	المطلب الأول: مفهوم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
37	المطلب الثاني: خصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
39	المطلب الثالث: أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
40	خلاصة الفصل.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمراجعة حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (دراسة حالة شركة الزغيبات شركة ذات أسهم)	
42	تمهيد:
43	المبحث الأول: معايير تقارير مراجعة الحسابات والمعايير الجزائرية للمراجعة
43	المطلب الأول: معايير تقارير محافظ الحسابات وفق المرسوم التنفيذي 202/11
44	المطلب الثاني: المعايير الجزائرية للتدقيق وفق المقرر 002/16
48	المطلب الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق وفق المقرر 150/16
51	المبحث الثاني: تقديم عام لشركة الزغيبات ش.ذ.أ
51	المطلب الأول: تعريف بالشركة وهيكلها التنظيمي
57	المطلب الثاني: نشاط الشركة ومراحل الإنتاج بها
63	المطلب الثالث: أهداف ومحيط الشركة وواقع المحاسبة بها
65	المبحث الثالث: عرض القوائم المالية للشركة ومراجعتها
65	المطلب الأول: الميزانية المقفلة في 2015/12/31 (جانب الأصول)
69	المطلب الثاني: الميزانية المقفلة في 2015/12/31 (جانب الخصوم)
71	المطلب الثالث: جدول حساب النتائج للشركة بتاريخ: 2015/12/31
73	المبحث الرابع: وصف تقرير مراجع حسابات الشركة
73	المطلب الأول: التقرير العام
75	المطلب الثاني: التقارير الخاصة
78	المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية
87	خلاصة الفصل.
88	الخاتمة.
92	قائمة المصادر والمراجع
96	الملاحق

فهرس الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-2)	المعيار الجزائري للمراجعة (م.ج.م: 210) اتفاق حول أحكام مهمة المراجعة	44
(2-2)	المعيار الجزائري للمراجعة (م.ج.م: 505) التأكيدات الخارجية	45
(3-2)	المعيار الجزائري للمراجعة (م.ج.م: 560) الأحداث اللاحقة	46
(4-2)	المعيار الجزائري للمراجعة (م.ج.م: 580) التصريحات الكتابية	47
(5-2)	المعيار الجزائري للمراجعة (م.ج.م: 300) تخطيط مراجعة الكشف المالية	48
(6-2)	المعيار الجزائري للمراجعة (م.ج.م: 500) العناصر المقنعة	48
(7-2)	المعيار الجزائري للمراجعة (م.ج.م: 510) مهام المراجعة الأولية-الأرصدة الافتتاحية	49
(8-2)	المعيار الجزائري للمراجعة (م.ج.م: 700) تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشف المالية	50
(9-2)	جدول يمثل توزيع الإطارات بالشركة	57
(10-2)	جانب الأصول لميزانية الشركة للسنة المالية المقفلة بتاريخ 2015/12/31	65
(11-2)	تطور حسابات الأصول غير الجارية للشركة للسنوات 2015/2014	66
(12-2)	فروق الجرد والمحاسبي والفعلي للأصول غير الجارية للشركة لسنة 2015	66
(13-2)	تطور حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ لشركة الرغيبات للسنوات 2015/2014	67
(14-2)	تفصيل المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ لشركة الرغيبات في 2015/12/31	67
(15-2)	فروق الجرد والمحاسبي والفعلي للأصول غير الجارية للشركة لسنة 2015	67
(16-2)	جانب الخصوم لميزانية الشركة للسنة المالية المقفلة بتاريخ 2015/12/31	69
(17-2)	تطور حسابات الأموال الخاصة للشركة لسنتي 2015/2014	70
(18-2)	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة للفترة من 2015/01/01 إلى 2015/12/31	71
(19-2)	تطور حسابات رقم الأعمال للشركة لسنتي 2015/2014	72
(20-2)	تطور حسابات التكاليف للشركة لسنتي 2015/2014	72
(21-2)	الأجور الخمسة الأولى بالشركة لسنة 2015	76
(22-2)	نتائج السنوات الخمس الأخيرة المحققة من طرف الشركة	77
(23-2)	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالنظام المحاسبي	79
(24-2)	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات	80
(25-2)	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية	81
(26-2)	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمخزونات	82
(27-2)	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية	83
(28-2)	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والأجور	84

فهرس الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ	30
(2-1)	نموذج تقرير شهادة بتحفظ	31
(3-1)	نموذج رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية	32
(4-1)	نموذج رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة	32
(5-1)	نموذج غياب اتفاقيات أو اتفاقيات غير مكتشفة	33
(6-1)	نموذج اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط واتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة والتي استمر تنفيذها	33
(1-2)	رسم توضيحي لموقع شركة الرغيبات	53
(2-2)	الهيكل التنظيمي لشركة الرغيبات	55
(3-2)	رسم تخطيطي يوضح مراحل الإنتاج بالشركة	62

فهرس الملحق:

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
97	ميزانية الشركة في 2015/12/31 (جانب الأصول)	(1-2)
98	ميزانية الشركة في 2015/12/31 (جانب الخصوم)	(2-2)
99	جدول حساب النتائج للشركة بتاريخ: 2015/12/31	(3-2)
100	نموذج عن واجهة تقرير مراجع الحسابات للشركة	(4-2)
101	نموذج للرسالة الموجهة إلى رئيس مجلس الإدارة بالشركة	(5-2)
102	نموذج عن تقرير الإدلاء بالشهادة مع التحفظ الموجهة إلى رئيس مجلس الإدارة بالشركة	(6-2)

مقدمة

1- تمهيد:

أدت التحولات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي شهدتها العالم خلال العقدین الأخيرین، إلى حدوث انعکاسات وآثار مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية من حيث حجم نشاطها وتعدد وظائفها وأهدافها وباعتبارها الوحدة أو الخلية النشطة للنسيج الاقتصادي، ما يجبرها على ضمان حسن التسيير وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها، وحسن اختيار القرارات سواء كانت هذه القرارات إستراتيجية أو إدارية أو تشغيلية والتي تمكنها من استغلال مختلف وسائلها المادية والبشرية استغلال أمثل.

ومع تطور النشاطات الاقتصادية ظهرت أنواع مختلفة من الشركات منها شركات مساهمة وشركات متعددة الجنسيات، بسياسات مختلفة منها توسع واندماج وشراكة وذلك بما يخدم مصالحها وفقا لإمكانياتها، ولقد ترتب على هذا التنوع في حجم الشركات ظهور ما يسمى بالملكية الغائبة أي انفصال رؤوس الأموال "المالكين" عن إدارة وتسيير الشركة، بحيث أصبح الأطراف ذات العلاقة بعيدين بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي ورأس مالهم المساهم به، لذلك أصبح من الضروري وجود طرف ثالث يسمى بمراجع الحسابات محايد ومستقل تماما عن الشركة يقوم بإبداء رأي محايد ومدعم بأدلة وقرائن الإثبات عن مدى صدق وشرعية الحسابات، والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية فهذا الشيء وحده يعتبر دليلا يمكن أن يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثماروه.

وعلى ضوء ما تشهده التغيرات الاقتصادية على أكثر من صعيد، احتلت المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دورًا رياديًا في عملية التنمية الاقتصادية، وأولت كثير من الدول اهتمامها، حيث عملت على توفير ظروف نجاحها وعملها وجعلتها من الأولويات ضمن برامج التنمية. وعلى غرار ذلك أدركت أهمية ومكانة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في اقتصادها، ولهذا بادرت باتخاذ مجموعة من الإصلاحات والتحولات حتى تكفل لها بيئة عمل مواتية، وتوجهها قدمًا نحو بلوغ الأهداف التنموية. لكن في الوقت الحاضر تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة العديد من المشاكل والتحديات التي تعترض طريقها وتعزل مسيرتها نحو التطور والتنمية، مما يجعل تأهيلها وتطويرها أمرًا ملحًا حتى تتمكن من تحقيق التنمية الاقتصادية المنشودة.

وكضرورة حتمية فرضتها الظروف الجديدة التي دفعت بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى إحداث نمط جديد للتسيير يقضي بإحلال آليات السوق محل التخطيط المركزي بغية ضمان الفعالية والصرامة لتضمن بها البقاء في هذا المحيط الذي تشوبه المخاطر والمنافسة الشديدة نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي في كنف تحرير التجارة

الخارجية وفتح المجال أمام الاستثمار الوطني الخاص والأجنبي وما يُخلفه من منافسة كبيرة بين هذه المؤسسات، وفي ظل هذه الظروف تبدو الحاجة إلى مهمة المراجعة حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات الصائبة والرقابة على الأداء.

2- المشكلة الرئيسية:

وعلى هذا الأساس فإن السؤال الجوهرى الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذه الدراسة يمكن صياغته في الإشكالية التالية:

ما هي الإجراءات العملية لتطبيق مراجعة الحسابات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؟

3- الأسئلة الفرعية:

إن الإجابة على هذه الإشكالية يتطلب منا تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما هو الإطار النظري والقانوني لمهنة مراجع الحسابات؟

2- كيف يتم تطبيق معايير المراجعة الجزائرية عند القيام بعملية المراجعة؟

3- هل الإجراءات العملية لمراجعة الحسابات في المؤسسات الصغيرة هي نفسها في المؤسسات المتوسطة

وكذلك المؤسسات الكبيرة؟

4- فرضيات الدراسة:

وللإجابة عن التساؤلات نطلق من الفرضيات الأساسية التالية:

أولاً: لا يلتزم مراجعو الحسابات بالإجراءات الواردة في القانون

ثانياً: لا تتوفر مهنة المراجعة في الجزائر على معايير

ثالثاً: الإجراءات العملية لمراجعة الحسابات في المؤسسات الصغيرة هي نفسها في المؤسسات المتوسطة وكذلك

المؤسسات الكبيرة.

5- فرضيات اختيار الموضوع:

تتجلى مبررات اختيار الموضوع في ما يلي:

أ. مبررات ذاتية:

- الميول الشخصي لهذه الدراسة؛

- مدى تلائمه مع تخصصنا (تدقيق محاسبي)؛

- مدى تقاربه مع ممارسة مهنتنا كمسيري مؤسسات عمومية.

ب. مبررات موضوعية:

- التعرف على كيفية تطبيق مراجعة حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

6- أهداف الدراسة وأهميتها:

أ. أهداف الدراسة:

تهدف من خلال هذه الدراسة التعرف على إجراءات مراجعة الحسابات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كما تهدف إلى إبراز الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات في الشركة لزيادة وتدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

ب. أهمية الدراسة:

تكمّن أهمية هذه الدراسة في الدور الذي تلعبه مراجعة الحسابات في مساعدة ملاك الشركات في اتخاذ القرارات المناسبة والسليمة في الوقت المناسب، ومساعدتهم في إنجاح وتحقيق الأهداف المثلى التي يسعون إليها.

7- الدراسات السابقة:

زينب عون، الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر (القانون 10-01)، دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي، بحث عبارة عن: مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الوادي، سنة 2015/2014، إشكالية حول: "ما هي الإجراءات المتبعة لمراجعة الحسابات في الجزائر في ظل القانون 10-01"، تمت دراسة هذا البحث من خلال فصلين: الفصل الأول حول التنظيم المهني لمراجعة الحسابات في الجزائر، أما الفصل الثاني حول دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي.

8- الإطار الزمني والمكاني:

أ. الإطار الزمني:

○ منذ صدور القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/07/29 إلى يومنا هذا.

○ منذ صدور قانون 18-01 يتضمن القانون التوجيهي بترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المؤرخ في 2001/12/12 إلى يومنا هذا.

ب. الإطار المكاني:

في ظل نقص الدراسات السابقة بمراجعة الحسابات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تناول هذا البحث دراسة ميدانية لشركة الزغيبات (شركة ذات أسهم) المنطقة الصناعية بحاسي خليفة، ص.ب 60، ولاية الوادي.

9- المنهج والأدوات المستخدمة:

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية للدراسة والأسئلة الفرعية، واختبار صحة الفرضيات فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي، وكذا المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي لمراجعة الحسابات، والمنهج الوصفي والتحليلي في ما يخص الدراسة الميدانية.

أما عن الأدوات التي تم الاعتماد عليها لإنجاز هذه الدراسة فتمثلت في المسح المكتبي بهدف التعرف على مختلف المراجع والكتب المتناولة لموضوع الدراسة، كما اعتمدنا على استمارات لاستقصاء قدمت للعينة المختارة داخل الشركة وإجراء المقابلات الشخصية مع أفراد العينة (موظفين).

10- صعوبات البحث:

نظرا لخصوصية الموضوع المتعلق بمراجعة الحسابات في الجزائر في ظل قانون 10-01 وجدنا أمامنا صعوبات أهمها الآتي:

- قلة المراجع وخاصة في الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع؛
- عدم توضيح القانون 10-01 لبعض النقاط الأساسية المتعلقة بالمراجعة وخاصة فيما يتعلق بالإجراءات العملية لمراجعة الحسابات.

11- محتوى البحث:

فقد تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين الأول متعلق بالجانب النظري تحت عنوان الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والذي تم التطرق من خلاله إلى ماهية المراجعة، ثم تسليط الضوء على الإطار القانوني لمهنة مراجع الحسابات يليها منهجية مهمة مراجع الحسابات، أما في آخر هذا الفصل فقد تناولنا ماهية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

أما في ما يخص الفصل الثاني قد خصصناه لدراسة ميدانية لمراجعة حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (دراسة حالة شركة الزغيبات شركة ذات أسهم) المنطقة الصناعية حاسي خليفة - ولاية الوادي.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

❖ المبحث الأول: ماهية المراجعة

❖ المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة مراجع الحسابات

❖ المبحث الثالث: منهجية مهمة مراجع الحسابات

❖ المبحث الرابع: ماهية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

تمهيد:

إن ظهور التطور العلمي أدى إلى تغير كل الأفكار والمبادئ الاقتصادية التي كانت سائدة قبل ذلك ويظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا فلم يعد للمالك أي دخل في تسيير المؤسسة بل له الحق في تعيين شخص مستقل يمثل في مراجعة حسابات المؤسسة، ومن هنا ظهر مراجع الحسابات.

إن مراجع الحسابات يباشر مجموعة من الإجراءات الفنية يطلق عليها المراجعة المحاسبية للمستندات والسجلات والقوائم المالية للمؤسسات ليتمكن من إبداء رأيه الفني والمحايد عن مطابقة تلك البيانات، ونظرا لما تتمتع به المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خصائص تتعلق بالنواحي التنظيمية العامة والمالية فضلا عن دورها في زيادة القيمة المضافة للإنتاج لكونها أحد المكونات الأساسية في الحياة الاقتصادية، الأمر الذي يتوجب من مراجع الحسابات تحديد ووضع برنامج مراجعة ملائم لهذه المؤسسات بغرض تقويمها.

حيث تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: ماهية المراجعة

المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة مراجع الحسابات

المبحث الثالث: منهجية مهمة مراجع الحسابات

المبحث الرابع: ماهية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

المبحث الأول: ماهية المراجعة

قبل التطرق لمراجع الحسابات أن نبين ونعرف أهم مراحل تطور المراجعة وما هي مختلف تعاريفها، وكذا أهمية وأهداف المراجعة ومختلف أنواعها، وكل ما يتعلق بمراجع الحسابات.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة

نشأت مهنة المراجعة من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الأفراد والعائلات، بحيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة مراجعة "auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "audire" ومعناها "يستمع".¹ ومراحل التطور التاريخي للمراجعة نسردها كما يلي:²

1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500: في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية وخصوصاً العائلات المالكة، وكانت المراجعة غير معروفة ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصبا على المخزون السلعي، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.

كما أنه في عهد الإمبراطورية الرومانية كانت الدفاتر المحاسبية تتلى على مسمع من الحاكم وبحضور مستشاريه وذلك للوقوف على ممتلكات، ولمنع أو اكتشاف أي تصرفات غير مسؤولة من قبل المقيمين على تلك الممتلكات وحفظة الحسابات، وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات، ظهرت الحاجة لعملية المراجعة وخصوصاً بعد نمو المدن الإيطالية والتي كانت تشتهر بالتجارة مثل فلورنسا وجنوا وفينيسيا، حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة في مراجعة العمليات المسجلة بالدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهور السفن التجارية، وفي هذه الحقبة أيضاً كان الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو اكتشاف الغش في الحسابات.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2001، ص 17.

² ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير واجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996، ص: 14-17.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

2- الفترة من 1500 حتى 1850: في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف المراجعة يميزها عن الفترة التي سبقتها، ففي هذه الفترة كانت أهداف المراجعة لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتزوير، كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي:

○ انفصال الملكية عن الإدارة، مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين.

○ تبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

وكنتيجة لهذه التغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع، ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

3- الفترة من 1850 حتى 1905: هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا وخاصة في المملكة المتحدة، وذلك بعد انبلاج الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور مؤسسات مساهمة الكبيرة، وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية والإدارة، وبناء على هذا كله أصبحت المراجعة كمهنة، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعين يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها.

4- الفترة من 1905 حتى وقتنا الحاضر: في هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1819 وبظهور المؤسسات الكبيرة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة أصبح اختباري، وفي أواخر هذه الفترة أستخدم أسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة، ومن ثم أصبحت المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع، أما الهدف الأساسي لعملية المراجعة أصبح إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتيجة أعمال المؤسسات، أما اكتشاف الأخطاء فلم يعد الهدف الأساسي لعملية المراجعة، بل ذلك يتأتى كنتيجة طبيعية لقيام المراجع المؤهل علميا وعمليا لمهمته على أحسن وجه.

ولقد شهدت الفترة الأخيرة تطورات مهمة في أهداف المراجعة وتطوراتها وبرامجها ومفاهيمها وأهمها:¹

○ تغير أهداف المراجعة لحماية الأصول من التلاعب والاختلاس إلى تقييم عدالة القوائم المالية.

○ تزايد مسؤولية المراجع تجاه مستخدمي القوائم المالية.

○ تغيير طريقة وإجراءات المراجعة من مراجعة كاملة تفصيلية إلى مراجعة كاملة اختبارية.

○ تزايد أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية كمؤشر لتوجيه المراجعة وتحديد نطاقها وتوقيتها واتساعها.

○ تزايد أهمية الإفصاح عن البيانات والمعلومات الإضافية التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية، والمركز المالي

كملاحظات وملاحظات ضمن الإبلاغ المالي.

¹ رافت سلامة محمود، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص 21.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

○ تطور إجراءات المراجعة الحديثة نتيجة تطور نظم المعالجة الإلكترونية للبيانات والتوسع في استخدام الحاسب الآلي في نظم المعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة وأهميتها

أولا : مفهوم المراجعة

لقد تعددت تعريفات المراجعة من مرجع لآخر، وسنبرز البعض منها فيما يلي:

المفهوم الأول: "هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني".¹

المفهوم الثاني: "هو عملية منتظمة للحصول على القرائن بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".²

المفهوم الثالث: "هو رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة مثل: الجرد، جدول حسابات النتائج، الميزانية".³

من خلال التعاريف السابقة نستنتج التعريف التالي: المراجعة هي كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني محترف خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي في محيد عن مدى سلامة وشفافية القوائم المالية ومدى مطابقتها للمستندات والدفاتر.

ثانيا: أهميته

تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المراجعة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن الأمثلة على هذه الأطراف والفئات نجد المديرين، والمستثمرين، والبنوك والزبائن والموردون، والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرها. إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تبرز أن تكون تلك البيانات مراجعة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.⁴

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 20.

² عبد الفتاح الصحن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 13.

³ Mokhtar Belaiboud, *pratique de l'audit*, Berti édition, Alger, 2005, p4.

⁴ خالد أمين عبدالله، مرجع سابق، ص 14.

المطلب الثالث: أهداف وأنواع المراجعة

تتمثل أهداف المراجعة في أهداف تقليدية وأخرى حديثة، ويفرق في أنواعها من حيث المنظور ومن حيث القائم بها.

أولاً: أهداف المراجعة

كما ذكرنا فإن المراجعة رافق لنشوء الحضارة وتطور بتطورها وكذلك أهدافها، حيث يتمثل في:¹

1- الأهداف التقليدية:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني استناداً إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش.
- التقليل من فرض ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

2- الأهداف الحديثة:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافات وأسابيها.
- تقييم الأداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية.
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية.
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لجميع أفراد المجتمع.
- التأكد من صحة الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

ثانياً: أنواع المراجعة

سوف نميز بين مختلف أنواع المراجعة انطلاقاً من حيث المنظور من خلالها إلى المراجعة، وكذلك من حيث القائم بها.

¹ حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999، ص 15.

1- من حيث درجة الإلزام:¹

إن هذا النوع يضيفي الإلزامية والاختيارية للمراجعة.

أ- **المراجعة الإلزامية:** هي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع حسابات يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من خلال المراجعة. حيث نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته 609 على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

ب- **المراجعة الاختيارية:** هي المراجعة التي تتم دون درجة الإلزام وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي بعض المؤسسات كالمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات مراجع الحسابات بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي.

2- من حيث حجم المراجعة:²

أ- **المراجعة الكاملة:** هي التي تخول مراجع الحسابات إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات وفيه يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل، فعملية المراجعة لا بد أن تتقيد بمعايير ومستويات المتعارف عليها، وفي ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجم أصناف منها وبالتالي من الضروري أن تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات الذي يقوم به مراجع الحسابات بفحصها مما يعكس على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختبارات.

ب- **المراجعة الجزئية:** هي التي تتضمن وضع قيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقتصر عمل مراجع الحسابات على بعض العمليات دون غيرها، بحيث يختار قسما من أقسام المؤسسة ويقوم بمراجعته من قوائم وسجلات محاسبية، لكن في هذه الحالة فإنه لا يستطيع الخروج برأي نهائي لاقتصار دراسته، فعند كتابته للتقرير يبدي رأيه حول ما قام بفحصه، ويستحسن في هذا النوع من المراجعة أن يكون هناك اتفاق أو عقد كتابي بين مراجع الحسابات أو المؤسسة وبين حدود ومجال المراجعة.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 21.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 28-29.

3- من حيث التوقيت:¹

أ- **المراجعة المستمرة:** هي المراجعة التي تتم على مدار السنة المالية وغالبا ما يتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الحسابات والدفاتر المحاسبية، وذلك بغية التحقق من التسويات النهائية اللازمة لإعداد القوائم المالية الختامية، وينفذ البرنامج بواسطة مراجع الحسابات أو مساعديه على أن يؤشر في البرنامج الذي أتمه، وبذلك يمكن معرفة ما تم من عمل أثناء المراجعة المستمرة بمجرد الاطلاع على برنامج المراجعة.

ب- **المراجعة النهائية:** هي المراجعة التي تتم بعد انتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات واقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية، وتعتبر هذه المراجعة مناسبة للمؤسسة الصغيرة إلا أنه غير ممكن للمؤسسة الكبيرة لكثرة عملياتها، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات، إلا أن لهذا النوع مزايا تتجلى فيما يلي:²

- انصراف مراجع الحسابات إلى عمله دون أن يطالب بالدفاتر والوثائق التي يفحصها؛
- عدم استطاعة الموظفين إضافة أو حذف أي شيء من الدفاتر.

4- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية المراجعة:

أ- **المراجعة الداخلية:** إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة، مما أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا، كان من الأسباب المباشرة في ظهور المراجعة الداخلية، إذ مع كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية المادية والمالية المستعملة يصعب التسيير، تكثر العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحيانا، لذا لا بد من خلية المراجعة الداخلية للمؤسسة من المفروض أن يتبع أعضاؤها للمديرية العامة مباشرة تراقب مدى تطبيق محتويات نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في مجموعة القوانين الداخلية، الإجراءات وطرق العمل (المكتوبة وغير المكتوبة) المعمول بها وكذا تعليمات الإدارة.

وإذا كانت المراجعة الداخلية تهتم في السابق بالناحية المالية والمحاسبية فقط، كما هو عليه الحال في معظم المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، فإن مجال تدخله قد توسع لدى المؤسسات الغربية، وله أن يغطي مختلف الوظائف بها، وعليه فإن أهداف خلية المراقبة الداخلية التابعة للمديرية العامة، قمة الهرم التنظيمي، والمستقلة عن

¹ محمد سمير الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 47.

² حسين أحمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 51.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

بقية المديرية الخاضعة للمراقبة الداخلية، هي التأكد دوريا من أن النصوص المعمول بها كافية، المعلومات المتدفقة عبر مختلف المستويات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة.¹

ب- المراجعة الخارجية: هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بحيث يكون مستقل عن إدارتها بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية الخاصة.²

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص: 13-14.

² عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص 38.

المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة مراجع الحسابات

بعد تطرقنا لماهية المراجعة، فإن هذا المبحث يهدف إلى توضيح مختلف الجوانب القانونية لمهنة مراجع الحسابات من خلال مفهومه وشروط ممارسة المهنة، تعيينه وموانع تعيينه، وكذلك مهامه ومسؤولياته.

المطلب الأول: مفهوم مراجع الحسابات وشروط ممارسة المهنة

أولاً: مفهوم مراجع الحسابات

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم مراجع الحسابات نبين منها:

- 1- عرف القانون التجاري مراجع الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".¹
- 2- حسب المادة 22 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في: 2010/07/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".²

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: مراجع الحسابات هو الشخص المؤهل علمياً وعملياً لمراجعة حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بمراجعة نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية لمراجعة انتقاديته قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

ثانياً: شروط ممارسة المهنة

لممارسة مهنة مراجع حسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:³

- 1- أن يكون جزائري الجنسية،
 - 2- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
- ✓ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزاً على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفاً بمعادلتها؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر، ص 188.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد 42، المادة 22، ص 7.

³ المرجع نفسه، المادة 8، ص 5.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

✓ بالنسبة لمهنة مراجع الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائية لمراجع الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،

4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمراجع الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،

6- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكنم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

المطلب الثاني: تعيين وموانع تعيين مراجع الحسابات

يتم تعيين مراجع الحسابات حسب المواد 26، 27 من القانون رقم 10-01، كما لا يجوز تعيينه في عدة حالات وذلك وفقا للمادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري.

أولا: تعيين مراجع الحسابات

حسب المواد 26، 27 من القانون رقم 10-01 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوالات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، مراجع الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، وتحدد عهدة مراجع الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس مراجع الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على مراجع الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

وصدر المرسوم التنفيذي رقم 11-32 تعين مراجع الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي:¹

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، العدد 7، المواد من 03 إلى 15، ص: 23-24.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

- 1- خلال أجل أقصاه شهر بعد اقفال آخر دورة لعهددة مراجع أو مراجعي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين مراجع أو مراجعي الحسابات من طرف الجمعية العامة.
- 2- يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي:
 - ✓ عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج،
 - ✓ ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداه مراجع أو مراجعو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا مراجع أو مراجعو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات،
 - ✓ العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة مراجع الحسابات والتقارير الواجب إعدادها،
 - ✓ الوثائق الإدارية الواجب تقديمها،
 - ✓ نموذج رسالة الترشح،
 - ✓ نموذج التصريح الشرقي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة،
 - ✓ المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.
- 3- يتحصل مراجع الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة مراجعة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يلي:
 - ✓ تنظيم الكيان وفروعه،
 - ✓ تقارير مراجعي الحسابات للسنوات المالية السابقة،
 - ✓ معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط.
- 4- يلزم مراجع الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعترمون إخضاعه لمهمة مراجعة الحسابات.
- 5- يوضح مراجع الحسابات في العرض، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه، ما يأتي:
 - ✓ الموارد المرصودة،
 - ✓ المؤهلات المهنية للمتدخلين،
 - ✓ برنامج عمل مفصل،

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

✓ التقارير التمهيديّة، الخاصّة والختامية الواجب تقديمها،

✓ آجال ايداع التقارير.

6- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها مراجع الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب

المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة مراجعة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

7- يمكن أن ترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل مراجع الحسابات المعين في إطار العرض التقني للعقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

8- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعينون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقاً للأحكام التشريعية المعمول به.

9- في حالة تحديد عهددة مراجع الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

10- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار مراجع الحسابات.

غير أنه، يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي.

11- تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين مراجع الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

✓ تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين مراجع الحسابات أو مراجعي الحسابات المنتقنين مسبقاً؛

✓ غير أنه يجب أن يعادل عدد مراجعي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد مراجعي الحسابات المزمع تعيينهم.

12- يرسل مراجع الحسابات المقبول رسالة قبول العهددة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

13- طبقاً لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين مراجع الحسابات لأي سبب كان، يعين مراجع الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

ثانيا: موانع تعيين مراجع الحسابات

المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين مراجع الحسابات في الحالات التالية:¹

1- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة.

2- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر (10/1) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه المؤسسات.

3- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مراجع الحسابات على أجرة أو مرتباً، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.

4- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مراجع الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

5- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

وحدد القانون حالات التنافي، يجب عدم توفر ما يلي:²

أ- كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية،

ب- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني،

ج- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس المراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري،

د- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومراجع الحسابات والحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة،

هـ- كل عهدة برلمانية،

و- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة،

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، لإبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهده، يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سابق، ص 189.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01-10، مرجع سابق، المواد من 64 إلى 70، ص: 10-11.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مراجع الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

ويمنع مراجع الحسابات من:

أ- القيام المهني بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة،

ب- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين،

ج- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير،

د- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها،

هـ- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها،

و- شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده.

زيادة على حالات التنافي والموانع:

أ- يمنع الخبير المحاسب ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

ب- إذا استقدمت مؤسسة أو هيئة مراجعين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين

لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتقلين إلى نفس مؤسسة مراجعة الحسابات.

ج- إذا أراد الخبير المحاسب أو مراجع الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة

يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية

نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية

للمهنة.

د- يمنع الخبير المحاسب ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون

لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض

الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى

الجمهور.

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات مراجع الحسابات

تتضح مهام ومسؤوليات مراجع الحسابات كما يلي:

أولاً: مهام مراجع الحسابات

تتمثل مهام مراجع الحسابات فيما يلي:¹

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

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم، 01-10، مرجع سابق، المواد من 23 إلى 25، ص: 07.

- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة،
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات،
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار.

ثانياً: مسؤوليات مراجع الحسابات

هناك ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي:

1- **المسؤولية المدنية:** تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيتها العقدية أو التقصيرية ضد مراجع الحسابات يجب توافر ثلاث أركان وهي¹:

- ✓ حصول إهمال وتقصير من جانب مراجع حسابات في أداء واجباته المهنية،
- ✓ وقوع ضرر لأصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير مراجع الحسابات،
- ✓ رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير مراجع الحسابات.

2- **المسؤولية الجزائية:** هي التي تتمثل في ارتكاب مراجع الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات هي²:

- ✓ تأمر مراجع الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة.
- ✓ تأمر مراجع الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.
- ✓ تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة.
- ✓ إغفال مراجع الحسابات وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة.
- ✓ عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

¹ يوسف محمود جبروع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الزواق، عمان، الأردن، 2000، ص 238.

² محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 74.

3- المسؤولية التأديبية: يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني

للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

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

✓ الانذار،

✓ التوبيخ،

✓ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر،

✓ الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.¹

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم، 10-01، مرجع سابق، المادة 63، ص 10.

المبحث الثالث: منهجية مهمة مراجع الحسابات

قبل أن يصادق مراجع الحسابات بتنفيذ مهمته يجب عليه أن يباشر مهمته بإتباع منهجية لا بد من القيام بها، وهي التخطيط لعملية المراجعة وجمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير النهائي الذي يكمل مهمته، وهو ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: التخطيط لعملية المراجعة

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

ويعني التخطيط: "وضع استراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات المراجعة المتوقعة وتوقيعها ومدها، ويخطط مراجع الحسابات لتأدية عملية المراجعة بكفاءة وفي الوقت المناسب، ويكون التخطيط واسعا في حالة ما إذا كانت المراجعة تتم لأول مرة".¹

أولاً: خطة المراجعة

على مراجع الحسابات وضع وتوثيق خطة المراجعة الشاملة واصفا المدى المتوقع من عملية المراجعة وكيفية تنفيذها، وفي الوقت الذي يجب أن تحتوي مذكرة خطة المراجعة الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج المراجعة، فإن التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة استنادا إلى حجم المؤسسة، وتعقيدات عملية المراجعة، والمنهجية التقنية الخاصة المستعملة من قبل مراجع الحسابات.

وبالتالي الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام مراجع الحسابات بوضع خطة المراجعة الشاملة هي:²

أ- المعرفة بطبيعة العمل:

- العوامل الاقتصادية العامة وظروف القطاعات الاقتصادية التي تؤثر في أعمال المؤسسة.
- الصفات المميزة للمؤسسة ولأعمالها ولأدائها المالي ومتطلبات الإفصاح، ومن ضمنها التغيرات منذ تاريخ المراجعة السابقة.
- المستوى العام لكفاءة الإدارة.

¹ حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 242.

² مدونة صالح محمد القرا. 13:01، 02/05/2017، 2000/ isas2000، <http://www.sqarra.wordpress.com>

ب- فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية:

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

ج- المخاطر والأهمية النسبية:

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

د- طبيعة الإجراءات وتوقيتها:

- إمكانية تغيير التأكيدات على مجالات خاصة للمراجعة.
- عمل المراجعة الداخلية وتأثيرها على إجراءات المراجعة الخارجية.
- تأثير تقنية المعلومات على عملية المراجعة.

هـ- التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة:

- مشاركة مراجعين آخرين في مراجعة الأقسام التابعة مثلاً: المؤسسات التابعة أو الفروع أو الأقسام.
- متطلبات التوظيف.
- إشراك الخبراء.
- عدد المواقع.

و- الأمور الأخرى:

- إمكانية الشك في فرضية استمرار المؤسسة.
 - طبيعة وتوقيت التقارير أو وسائل الإبلاغ الأخرى في المؤسسة.
 - ظروف تتطلب اهتمام خاص مثل وجود أطراف ذات علاقة.
- وعندما يستدعي الأمر الاستعانة بمساعدين في عملية المراجعة يجب على مراجع الحسابات:
- أن يأخذ في الاعتبار عدد ونوعية مقدرة المساعدين المطلوبين للعمل، وتوقيت زيارتهم الميدانية للمؤسسة،
 - أخذاً في الحسبان توقيت إعداد القوائم المالية بواسطة إدارة المؤسسة.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

- أن يصف المؤسسة ونشاطها وتنظيمها، وأهداف المراجعة وأساليب وطرق وإجراءات التي سيتم إتباعها من قبل أفراد فريق المراجعة الذين تتم الاستعانة بهم.
- أن يحدد مدى الإشراف اللازم على أعضاء فريق المراجعة بعد الأخذ في الحسبان صعوبة الأعمال المكلف بها كل عضو من أعضاء الفريق.
- وإذا كان هناك مراجع حسابات آخر يشارك في عملية المراجعة، فيجب عليه:
- أن يكون على دراية تامة بنطاق ومسؤوليات مهمته.
- التشاور مع مراجع الحسابات الآخر لتحديد مسؤولية كل منهما وإجراءات المراجعة التفصيلية.
- يجب على مراجع الحسابات إعادة النظر في خطة المراجعة وبرنامج المراجعة كلما دعت الحاجة لذلك خلال فترة المراجعة.

ثانياً: برنامج المراجعة

يحتاج مراجع الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية مراجعة البيانات المالية إلى تصميم برنامج المراجعة، لذلك يعرف بأنه: "خطة مرسومة على هدى النتائج التي توصل إليها مراجع الحسابات بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف مراجعة البيانات المالية".¹

ويمكن أن يعد برنامج المراجعة المكتوب في شكل عام لأية عملية مراجعة الحسابات لأي مؤسسة بغض النظر عن حجمه، وإن كان بعض المراجعين يرون أنه ليس من الضروري إعداد برنامج مراجعة الحسابات رسمي بالنسبة لفحص المؤسسات الصغيرة، إلا أن هناك اتفاقاً عام بين المراجعين على أن البرنامج الرسمي لمراجعة الحسابات يكون ذا فائدة كبيرة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة الحجم، ويكون هذا البرنامج أمراً ضرورياً بالنسبة لعمليات مراجعة الحسابات الكبيرة وخاصة إذا كانت عمليات المؤسسة منتشرة بشكل كبير ويتطلب عدد كبير من المستخدمين، ويمكن القول أنه مفيد بالنسبة لأي نوع من المؤسسات نظراً لأنه يوفر الخطوط الأساسية للعمل الذي ينبغي القيام به، ويشجع على فهم تنظيم المؤسسة والظروف التي يعمل فيها، ويساعد هذا البرنامج على رقابة العمل وتحديد المسؤولية، ويوفر ضبطاً تلقائياً للأخطاء الممكنة، ويوفر سجلاً للعمل المنجز ويعمل على مراجعة الحسابات وفحص عملية مراجعة الحسابات ذاتها، ويمكن القول أن برنامج مراجعة الحسابات هو بمثابة الموازنة التقديرية لعملية الفحص فهو يخدم كموجه وكمشرد للأداء الفعلي ويوفر الأساس للمقارنة مع الأداء الفعلي، ويمكن أن يشتمل على خانة يظهر بها توقيع كل من قام بأداء عملية معينة من الأعمال الواردة في

¹ أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى المراجعة والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 272.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

البرنامج وتاريخ القيام بذلك العمل، ولهذا فإن هذا البرنامج لا يظهر فقط الأعمال التي ينبغي القيام بها وإنما يظهر أيضا الأداء الفعلي بالنسبة للمهام المختلفة، ولهذا فإنه يفيد في تحديد مدى التقدم في عملية المراجعة. ويعد برنامج مراجعة الحسابات متاحًا لاستخدام مراجع الحسابات وموظفي مكتبه فقط، بمعنى أنه لا ينبغي أن يكون متاحًا للعاملين بالمؤسسة التي يتم فحصها، وينبغي أن يكون هذا البرنامج مكتوبًا على الآلة الكاتبة وموقعًا من مراجع الحسابات الذي قام بإعداده، وكذلك توقيع من قام بمراجعته والمسؤول الذي اعتمده مع تاريخ كل توقيع من تلك التوقيعات¹.

لذلك يتضح أن هدف تصميم برنامج المراجعة يتضمن العناصر التالية:²

1. تحديد خطوات الفحص الذي يغطيه برنامج المراجعة ينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المستخدمة بواسطة المؤسسة، ويجب أن تنتج بنتائج مرضية في هذا المجال بأقل جهد وتكلفة ممكنة.
2. توقيت أداء وانجاز كل خطوة من هذه الخطوات.
3. هدف كل خطوة وأجراء من خطوات وإجراءات المراجعة.
4. تحديد نطاق واطار العمل المطلوب حفاظًا على وقت مراجع الحسابات.
5. تحديد مسؤولية كل مراجع من المساعدين عن تنفيذ مرحلة من المراحل التي يتكون منها البرنامج عندما يتولى تنفيذه فريقًا من المراجعين.

ثالثًا: أوراق العمل

تعرف أوراق العمل على أنها: "السجلات التي يحتفظ بها مراجع الحسابات والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية المراجعة"³.

يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة مراجع الحسابات على تقديم تأكيد مناسب بأن المراجعة قد تم أدائها وفقًا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتحديدًا توفر أوراق العمل التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية في العام الحالي، أساسًا للتخطيط، سجلًا للأدلة التي تم جمعها ونتائج الاختبارات، بيانات تحدد نوع تقرير المراجعة الملائمة، وأساسًا للفحص الذي يقوم به المشرفون والشركاء لعمل أعضاء الفريق، عندما يخطط مراجع الحسابات

¹ رأفت سلامة محمود، مرجع سابق، ص: 144-145.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 242.

³ ألفين أرنيز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسلي، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002، ص 300.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

لأداء المراجعة عن السنة الحالية على نحو ملائم، يجب أن تتاح المعلومات الضرورية التي تستخدم كإطار مرجعي في أوراق العمل، وتتمثل هذه المعلومات في معلومات وصفية عن الرقابة الداخلية، وقت الموازنة في كل جانب بالمراجعة، برنامج المراجعة، ونتائج المراجعة عن السنة السابقة.¹

وتتكون أوراق العمل من ملفين رئيسيين ملف دائم وملف سنوي:

أ- **الملف الدائم:** يحتوي هذا الملف على عموميات حول المؤسسة، وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية، الحسابات السنوية والتقارير، التحاليل الدائمة للحسابات، كل ما يتعلق بالجانب الضريبي والاجتماعي والقانوني، أو الخصوصيات الاقتصادية.

ب- **الملف السنوي:** يحتوي هذا الملف على مصادقات العملاء وشهادات البنوك، برنامج المراجعة، أي بيانات خاصة بتحليل الحسابات المختلفة، البيانات المستخرجة من العقود والمحاضر والارتباطات، الحسابات الختامية والميزانية العمومية عن الفترة الحالية، حيث المعلومات المحتويات في ملفات العمل يجب أن تكون سرية.²

المطلب الثاني: تجميع أدلة الإثبات

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

أولاً: طبيعة أدلة الإثبات

لقد تعددت التعاريف التي تناولت تعريف الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنها: "حصول مراجع الحسابات على أدلة تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها".³

وقد يتضمن دليل الإثبات في مراجعة الحسابات على درجة عالية من الإقناع، مثل عند قيام مراجع الحسابات بنفسه بحصر عدد الأوراق المالية المملوكة للمؤسسة كالأستثمارات، كما قد ينطوي الدليل على درجة منخفضة من قوة الإقناع لديه مثل حالة الاعتماد على إجابات أسئلة موجهة للعاملين في المؤسسة، ويمكن القول أن أدلة الإثبات التي تدعم رأي مراجع الحسابات في القوائم المالية تنقسم بصفة عامة إلى قسمين رئيسيين، الأول

¹ المرجع نفسه، ص 301.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 340.

³ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 174.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

يشتمل على البيانات المحاسبية الأساسية، أما الثاني فيتضمن كل معلومات الإثبات الأخرى، فالبيانات المحاسبية الأساسية تنطوي على كافة البيانات المتعلقة بالدفاتر المحاسبية بأنواعها فضلا عن كل السجلات الرسمية المختلفة لدى المؤسسة، فهي سجلات تدعم القوائم المالية بصورة مباشرة، أما أدلة الإثبات الأخرى فهي لازمة أيضا لتدعيم القوائم المالية نظرا لأن البيانات المحاسبية الأساسية لا تكفي وحدها في هذا الشأن، فالقوائم المالية يجب أن تدعم بصورة أكبر من خلال أدلة إثبات مختلفة يتم جمعها بواسطة مراجع الحسابات من خلال تطبيقه لإجراءات المراجعة¹.

ويجب على مراجع الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني، حيث يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى، ونعني باختبارات الرقابة الاختبارات المنجزة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملائمة التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي، كما تعني الإجراءات الجوهرية الاختبارات التي تنجز للحصول على أدلة الإثبات التي تكشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وهي على نوعين:²

• الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة.

• إجراءات تحليلية جوهرية.

ثانيا: كفاية وملائمة أدلة الإثبات

يقصد بكفاية الأدلة حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها مراجع الحسابات لتدعيم رأيه، وكفاية الأدلة يتم قياسها بحجم العينة التي يختارها، حيث أنه كلما زاد حجم العينة المختارة عند تنفيذ إجراء ما من إجراءات المراجعة كانت الأدلة أكثر كفاية، أي أنه توجد علاقة طردية بين حجم العينة وكفاية الأدلة. أما ملائمة الأدلة فيقصد بها القياس النوعي لأدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها، أن ملائمة الأدلة لا تتأثر بحجم العينة أو بمفردات المجتمع الذي سحبت منه العينة، وإنما تتأثر باختيار مراجع الحسابات لإجراءات معينة تساعد على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم، ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب أن تتوافر فيه الشروط التالية:³

¹ رأفت سلامة محمود، مرجع سابق، ص: 173-174.

² مدونة صالح محمد القرا. 11/03/2012، 14:20. <http://www.sqarra.wordpress.com/isas2000/>

³ حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 326.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

1. يجب أن يتناسب الدليل مع هدف المراجعة الذي يقوم مراجع الحسابات باختياره حتى يمكن أن يتحقق الاقتناع به.
 2. أن يكون مصدر الدليل مستقل، فالدليل الذي يحصل عليه مراجع الحسابات من الأطراف الخارجية أكثر ملائمة من الدليل الذي يحصل عليه من داخل المؤسسة.
 3. أن تكون الرقابة الداخلية في المؤسسة فعالة، حيث يكون الدليل الذي يتم الحصول عليه موثوقا به، ويعتمد عليه لاو ينظر إليه على أنه دليل ضعيف.
 4. أن يحصل مراجع الحسابات على الدليل مباشرة، لأن الدليل الذي يحصل عليه مباشرة يكون أكثر صلاحية من الدليل الذي يحصل عليه بطريقة غير مباشرة.
 5. أن يكون مصدر الدليل من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك.
 6. أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائما، سواء في ما يتعلق بجمعه أم الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال المراجعة، ويكون الدليل أكثر اقناعا لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليه في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان.
 7. أن يأخذ مراجع الحسابات الأثر المشترك لهذه الشروط، حيث أنه يمكن أن يتم تقويم مدى إقناع الدليل فقط بعد دمج أثر كل من الشرط الأول والكفاية والتوقيت معا، ولكن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف المراجعة التي تم اختيارها.
- وفي الختام تبقى عملية تحديد كفاية وملائمة الأدلة مرتبطة باجتهاد مراجع الحسابات وأنّ اجتهاده يتأثر بما يلي:¹
- درجة الخطورة التي تنتج من الخطأ، وهذه الخطورة تتأثر بطبيعة البند، طبيعة نشاط المؤسسة، سلامة الرقابة الداخلية، مركز المؤسسة المالي، الحالات التي يكون لها تأثير غير عادي على الإدارة.
 - الأهمية النسبية للبند منسوب إلى القوائم المالية ككل.
 - الخبرة المكتسبة عن البند من خلال المراجعة السابقة.
 - نتائج إجراءات المراجعة.
 - نوع البيانات المتاحة.
 - يجب أن يكون هناك تقييم لتكلفة الحصول على دليل المراجعة بالنسبة لفائدتها.

¹ محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة توزيع المعارف، الإسكندرية، مصر، 2003، ص: 185-186.

- عند وجود شك لدى مراجع الحسابات بالنسبة لموضوع هام ومؤثر يجب عليه العمل للحصول على أدلة سليمة وكافية لإزالة هذا الشك وإن لم يستطع فيجب عليه عدم إصدار تقريره بدون تحفظات.

ثالثا: إجراءات الحصول على أدلة الإثبات

يحصل مراجع الحسابات على أدلة الإثبات بمزاوته لكل من إجراءات مدى الالتزام وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات الآتية:

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

ب- **المصادقات:** هو الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، ونظرا لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن مراجع الحسابات، ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم استخدامه كثيرا بواسطة المراجعين، تكون المصادقات دليلا مكلفا نسبيا عند التوصل إليه وقد لا يكون ملائما أن يطلب من بعض الأفراد الرد على المصادقات. لذلك لا يتم استخدام المصادقات في كل الحالات التي لا يصلح تطبيقها فيها، حيث يقوم عادة بالحصول على استجابة كتابية وليس استجابة شفوية كلما كان ذلك ممكنا، فالمصادقات المكتوبة يسهل فحصها فضلا عن أنها تعطي تدعيما أكثر له متى كان ضروريا توضيح المعلومات الواردة بشأنها، وعند استخدام المصادقات كأدلة إثبات في مراجعة الحسابات فلا بد الأخذ في الاعتبار نظام الرقابة الداخلية للعمليات، وتحدد ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن لمراجع الحسابات استخدامها ويتمثل النوع الأول في المصادقة الإيجابية مع طلب معلومات من المصادق والتي يتم من خلالها الطلب من الشخص الذي تسلم المصادقة بأن يقوم بإرسالها إلى مراجع الحسابات بعد الرد عليها في كافة الأحوال، ويتمثل النوع الثاني في المصادقة الإيجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها، ويعتمد مراجع الحسابات على هذا النوع بدرجة أقل من النوع الأول حيث يمكن لمستلم المصادقة أن يوقع عليها ويعيدها دون أن يهتم بفحص

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 503.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

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

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

د- **الملاحظة:** تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم أدائه من قبل آخرين، توفر الملاحظة أدلة المراجعة بشأن أداء عملية أو إجراء، لكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها، كذلك بحقيقة أن إجراء الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية، وعموماً فإن الملاحظة في حد ذاتها لا تعتبر كافية لمراجع الحسابات لما يحيط بها من مخاطر في أن أفراد العميل يكونون على علم بأنه سوف يحضر لملاحظة ما يقومون به من أعمال مما قد يؤدي إلى تضليل مراجع الحسابات إذا توهم بأنهم فعلاً ينفذون أعمالهم وفقاً للسياسات الموضوعية بينما هم في الحقيقة عكس ذلك.³

هـ- **الاستفسار:** يتكون الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص مطلعين في داخل المؤسسة أو خارجها، والاستفسار هو إجراء يستخدم على نطاق واسع أثناء المراجعة، وكثيراً ما يكون مكملًا لأداء إجراءات المراجعة الأخرى، وقد تتراوح الاستفسارات من رسمية كتابية إلى غير رسمية شفوية، وتقييم الاستجابات للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار، وبعد ما يحصل مراجع الحسابات على الإجابات اللازمة لا بد أن يختبر هذه الإجراءات للوقوف على مدى فاعليته في الرقابة الداخلية وذلك باستخدام أدلة إثبات أخرى.⁴

¹ ألفين أرنيز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص: 246-247.

² ألفين أرنيز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص 247.

³ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 315.

⁴ المرجع نفسه، ص 316.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

- و- إعادة الاحتساب: تتضمن فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات، ويمكن إجراء إعادة الحساب من استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب لفحص دقة تلخيص الملف.¹
- ز- الإجراءات التحليلية: تشمل الإجراءات التحليلية النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث في التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع معلومات أخرى ذات العلاقة، وتستخدم الإجراءات التحليلية بشكل كبير في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.²

المطلب الثالث: إعداد التقارير

يعد التقرير آخر مرحلة من مراحل مراجع الحسابات في عمله، والذي يعبر عن: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون مؤهلاً لإبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدها المؤسسة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل المراجعة".³

وفيما يلي نبين إعداد التقرير، والأنواع.

1- إعداد التقرير: عند إعداد تقرير مراجع الحسابات، يعتمد على فرض العرض العادل والصادق للقوائم المالية، وهذا يعني ما يلي:⁴

أ- يعني ضمناً استخدام قواعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ب- مفهوم العرض الصادق والعادل.

ج- يعني الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في:

✚ التعبير عن حقيقة الموارد المالية للمؤسسة؛

✚ التعبير عن الالتزامات الحقيقية لحظة معينة؛

✚ التغيرات التي حدثت في هذه الموارد أو الالتزامات خلال فترة زمنية معينة.

د- يعني التزامات المراجعة والأمانة والإخلاص في:

✚ بذل العناية المهنية الواجبة؛

✚ تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح الملائم للبيانات المالية.

¹ حسين أحمد دحدوح، مرجع سابق، ص 331.

² المرجع نفسه، ص 331.

³ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 450.

⁴ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 348-349.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

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

2- أنواع التقارير: هناك عدة أنواع من التقارير نذكر منها:¹

أ- التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية: يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- + التذكير بكيفية وتاريخ تعيين مراجع الحسابات،
- + التعرف على المؤسسة والدورة موضوعة المراجعة،
- + الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمضى وترفق بالتقرير كملاحق،
- + التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة،
- + عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة،
- + المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس،
- + أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم،
- + خاتمة واضحة لمراجع الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة،
- + الأوضاع الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط،
- + المساهمات في رؤوس أموال مؤسسات أخرى التي قامت بها المؤسسة إن وجدت،
- + المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس وأي موظف في المؤسسة التي ينبغي التصريح بها لوكيل الجمهورية.

على مراجع الحسابات في حالة المصادقة بدون تحفظ أن القوائم المالية التي تم مراجعتها يتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين وبدون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات.

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 48-52.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

شكل رقم (1-1): نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم تقريرتي حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من..... إلى.....

1- تقرير حول المراقبة والشهادة:

أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

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

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

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة."

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

2- معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

تم في.....

يوم.....

الإمضاء.....

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

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 1991، ص 84.

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

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

شكل رقم (1-2): نموذج تقرير شهادة بتحفظ

طبقاً للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ..... يشرفني أن أقدم لكم تقريراً حول الحسابات السنوية للنشاط المغطى للفترة من..... إلى.....

1- تقرير المراقبة والشهادة:

- أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.
"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة".
- ب- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.
"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".
- ج- يجب علي أن أبدي تحفظات حول النقاط الآتية:
تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظراً للاجتهادات التي أدبتهما طبقاً لتوصيات المهنة، أقدر أنه بإمكانني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات..... لهذا التقرير، منتظمة وصادقة ومصداقية، وتعطي صورة وافية لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضاً الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

2- معلومات:

طبقاً للقانون أعلمكم بالأمر الآتي:

تم في.....

يوم.....

الإمضاء.....

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

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص 85.

أما رفض المصادقة يعني الأخطاء والنقص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها، وقد يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف مراجع الحسابات، وبالتالي يجب عليه في حالة رفض المصادقة تقديم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل وذلك حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة واتخاذ القرارات اللازمة.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

شكل رقم (1-3): نموذج رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المتعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم تقريرتي حول الحسابات السنوية للنشاط المغطي للفترة من..... إلى.....

1- تقرير المراقبة والشهادة:

أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

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

أثناء قيامي بعمليات المراقبة بانتقاء الملاحظات التالية:

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

ب- قمت بالتحقيق حول مصادقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو

الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

لا أستطيع تأكيد مصادقية هذه المعلومات.

2- معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتية:

الجزائر في.....

يوم.....

الإمضاء.....

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

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص86.

بالإضافة إلى هذه النماذج يقوم أيضا مراجع الحسابات بإعداد تقرير اتفاقية مع المؤسسة، ومن بين هذه النماذج:

شكل رقم (1-4): نموذج رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة

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

1- تقرير المراقبة والشهادة:

أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

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

تضمن فحصي المراقبين التي اعتبرتها ضرورية نظرا لتوصيات المهنة ما عدا النقاط الآتية:

"وصف حدود لنشاط المهمة التي تعارض الشهادة."

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

ب- قمت بالتحقيق حول مصادقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وحالة الحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو

الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

لا أستطيع تأكيد مصادقية هذه المعلومات.

2- معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتية:

يوم.....

الإمضاء.....

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

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص87.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

شكل رقم (5-1): نموذج غياب اتفاقيات أو اتفاقيات غير مكتشفة

إن المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 لـ 25 أبريل 1993، المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 والمؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، ينص على أن كل اتفاقية بين مؤسسة واحد متصرفيها الإداريين، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أو عن طريق شخص معترض، يجب أن تعرض مسبقاً لإذن الجمعية العامة العادية للمساهمين.

يطبق نفس الإجراء بالنسبة للاتفاقيات المبرمة بين الشركة ومؤسسة أو أحد متصرفيها الإداريين وشريك، متصرفين إداريين أو مديريين.

طبقاً لهذه الأحكام، أعلمكم بأنني لن أحاط علماً بالاتفاقيات المنصوص عليها في المادة المشار إليها.

إن رئيس مجلس الإدارة، لم يشير لي إلى أية اتفاقية تدخل في هذا الإطار.

حرر في.....

يوم.....

الإمضاء.....

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص 88.

شكل رقم (6-1): نموذج اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط واتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة والتي استمر تنفيذها

طبقاً لأحكام المرسوم التشريعي المشار إليه أعلاه، نخططكم علماً بالاتفاقيات التي تم ترخيصها مسبقاً من قبل مجلسكم الإداري.

1- اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط:

(ترقيم وتحديد كل اتفاقية).

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

(التذكير بالاتفاقيات وطرق التنفيذ أثناء النشاط).

حرر في.....

يوم.....

الإمضاء.....

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص 89.

ب- التقرير الخاص: أما التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات المبرمة، خلال الدورة والمسموح بها قانوناً، بصفة

مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، التي صرح بها لمراجع الحسابات، ويتضمن هو

الآخر ما يلي:

+ قائمة الاتفاقيات، طبيعتها وموضوعها، المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين،

+ قائمة المستفيدة منها،

+ شروط إبرامها،

+ الرأي حولها.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

على مراجع الحسابات قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد اطلاعه على محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية. وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات، ومهما يكن فحتى في حالة غياب الاتفاقيات على مراجع الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه، عليه كتابة تقرير خاص لكل حدث ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حول زيادة رأس المال، تقرير حول توزيع تسيقات الأرباح، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للمؤسسة... إلخ.

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

+ تقرير حول المراقبة الداخلية،

+ تأشير مراجع الحسابات،

+ تقرير حول الحسابات المجمعة.

المبحث الرابع: ماهية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر

اكتسبت المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أهمية بالغة في النشاط الاقتصادي والاجتماعي جعلها محط أنظار العديد من الباحثين والمفكرين الاقتصاديين الذين أجمعوا على حيوية هذا القطاع دوره الفعال في تحقيق التنمية الشاملة الأمر الذي دفع بهم إلى التأكيد على ضرورة إجراء تشخيص ومراجعة للوضعية المالية لهذه المؤسسات بشكل دوري لضمان استغلال أمثل لنقاط القوة، وتدارك سريع لنقاط الضعف المسجلة.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

اجتهد بعض المفكرين الاقتصاديين على تحديد مفهوم وتعريف جامع للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة أدى إلى اعتماد معايير معينة والتي يراها كل منهم مناسبة في تحديد هذا التعريف.

الفرع الأول: معايير تحديد تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

يقصد بها الأسس المعتمد عليها في إعطاء تعريف موحد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من جهة والمؤسسات الكبيرة من جهة أخرى ويمكن تقسيمها إلى:

1- المعايير الكمية: وتعتبر من المعايير الأكثر استخداما لتعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لاشتمالها

على العديد من الجوانب الكمية المستخدمة في المجالات الإحصائية والعلمية مما يعكس إمكانية تواجدها بسهولة ومن ثم إبراز أحجامها، ومن أهم هذه المعايير:¹

- معيار عدد العمال (حجم العمال)
- معيار رقم الأعمال؛
- معيار رأس المال؛
- معيار معامل رأس المال؛
- معيار درجة الانتشار؛²
- معيار التكنولوجيا وأسلوب الإنتاج.

2- المعايير النوعية: إن الاعتماد على المعايير الكمية لوحدها للفرقة بين مختلف المؤسسات لا يظهر طبيعة

تنظيم العمل أو علاقة المؤسسة بالمحيط أو درجة التخصص مما جعل الباحثين الاقتصاديين يدرجون المعايير النوعية التي من شأنها الأخذ بعين الاعتبار هذه الأمور.

¹ نبيل جواد، إدارة وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ط1، الجزائرية للكتاب، ص30.

² عبد المطلب عبد الحميد، إقتصاديات تمويل المشروعات الصغيرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص28.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

ومن أهم هذه المعايير ما يلي¹:

- معيار الاستقلالية ؛
- معيار الملكية؛
- المعيار التنظيمي؛
- معيار الحصة في السوق.

الفرع الثاني: تعريف المؤسسات المصغرة والصغيرة والمتوسطة حسب القانون الجزائري

حسب قانون رقم 02-17 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1438 الموافق 10 يناير سنة 2017 يتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفي المادة الخامسة منه يعرف المشرع الجزائري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كما يلي²:

تعرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مهما كانت طبيعتها القانونية بأنها مؤسسة إنتاج السلع و/أو الخدمات:

- تشغل من واحد (1) إلى مائتين وخمسين (250) شخصا؛
 - لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي أربعة (4) ملايين دينار جزائري أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية مليار (1) دينار جزائري؛
 - تستوفي معيار الاستقلالية.
- ولقد جاء في المواد 8 و 9 و 10 من نفس القانون تفصيلا لتعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى ثلاث مجموعات هي:

- **المؤسسات الصغيرة جدا:** هي تلك المؤسسات التي تشغل من شخص (1) واحد إلى تسعة (9) أشخاص، ورقم أعمالها السنوي أقل من أربعين (40) مليون دينار جزائري، أو مجموع حصيلتها السنوية لا يتجاوز عشرين (20) مليون دينار جزائري؛
- **المؤسسات الصغيرة:** هي تلك المؤسسات التي تشغل ما بين عشرة (10) إلى تسعة وأربعين (49) شخصا، ورقم أعمالها السنوي لا يتجاوز أربعمائة (400) مليون دينار جزائري، أو مجموع حصيلتها السنوية لا يتجاوز مائتي (200) مليون دينار جزائري؛

¹ رايح خوني، رقية حساني، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومشكلات تمويلها، ط1، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص22.

² قانون رقم 02-17 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1438 الموافق 10 يناير سنة 2017 يتضمن القانون التوجيهي لتطوير م ص م، الجريدة الرسمية، العدد 02، ص 06-05.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

- المؤسسات المتوسطة: هي تلك المؤسسات التي تشغل ما بين خمسين (50) إلى مائتين وخمسين (250) شخصا، ورقم أعمالها السنوي ما بين أربعمئة (400) مليون دينار جزائري إلى أربعة (4) ملايين دينار جزائري، أو مجموع حصيلتها السنوية ما بين مائتي (200) مليون دينار جزائري إلى مليار (1) دينار جزائري.

المطلب الثاني: خصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

هناك عدة من المعايير المستخدمة في تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إذ سنبرز نوعين منها:

أولاً: الخصائص العامة

حتى وإن اختلفت الآراء حول المعايير المستخدمة في تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إلا أنه تم الاتفاق على أهميتها في اقتصاديات الدول لما تتميز به من خصائص والتي نذكر منها:¹

1. سهولة التأسيس (النشأة)؛
2. الاستقلالية في الإدارة؛
3. مركز للتدريب الذاتي؛
4. جودة الإنتاج؛
5. توفير الخدمات للصناعات الكبرى؛
6. تعديل الميزان التجاري؛
7. إحداث توازن بين المناطق؛
8. قدرة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على الابتكار والتجديد؛
9. سهولة الدخول والخروج من السوق؛
10. المعرفة التفصيلية بالعملاء و ظروفهم؛
11. احتمال مخاطرة أكبر في الاستثمار.

¹ زغيب شهرزاد وعيساوي ليلي، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر واقع وآفاق، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في التنمية"، الأغواط، 8-9 أفريل 2002، ص: 6-7.

ثانيا: الخصائص المالية

بالإضافة إلى الخصائص السابقة تملك المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خصائص مالية نذكر منها¹:

1. غالبا ما تكون المؤسسات الصغيرة والمتوسطة امتداد للمقاول، بينما في المؤسسات الكبيرة يوجد فصل طبيعي بين التسيير والملكية؛
2. تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عددا محدودا من خيارات الاستثمار والتمويل، مما يؤدي إلى تخفيض إمكانية التنويع؛
3. تتميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بمحدودية الموارد في مختلف المستويات؛
4. تتميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالقابلية للتعرض إلى مشاكل كبيرة في السيولة عند دنوها من مرحلة النمو؛
5. يرتبط التسيير المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى حد كبير بمهارات ومعارف الفرد الواحد أو مجموعة الأفراد؛
6. لا توجد سوق منظمة لتداول الأوراق المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
7. لا يتبغي المقاول هدفا واحدا، كهدف تعظيم الثروة الذي يسعى إلى تحقيقه مسير مؤسسة كبيرة، وإنما يتبغي أهدافا متعددة ومختلفة ومعقدة؛
8. إلى جانب الأهداف المالية، يسعى المقاول إلى تحقيق أهداف أخرى غير مالية؛
9. يتمتع المقاول بحرية الوصول إلى أهدافه غير المالية، على عكس المسير في شركة كبرى، حيث تتحدد القيمة من خلال سوق العمل ويتم تقييم المؤسسة في السوق دوما من خلال النتائج المحققة.

¹ دادن عبد الوهاب، دراسة تحليلية للمنطق المالي لنمو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، نحو بناء نموذج لترشيد القرارات المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص 40.

المطلب الثالث: أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

لقد استطاعت الكثير من الدول النامية وحتى المتقدمة تجاوز مشكلاتها الاقتصادية والاجتماعية من خلال اعتمادها على قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية بما يتميز به من إمكانيات اقتصادية هائلة في تطوير النشاط الاقتصادي وترقيته¹.

أ- أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية:

تساهم هذه المؤسسات في التنمية الاقتصادية من خلال ما يلي²:

1. توفير مناصب الشغل؛

2. تنمية الصادرات؛

3. تقديم منتجات وخدمات جديدة؛

4. توفير احتياجات المؤسسات الكبرى؛

5. زيادة الناتج الوطني؛

6. تعبئة الادخار؛

7. الفعالية في التسيير.

ب- أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاجتماعية:

تكمن الأهمية الاجتماعية لهذا النوع من المؤسسات فيما يلي³:

1. تكوين الأطارات الإدارية؛

2. فرص عمل جديدة؛

3. تكوين علاقات وثيقة بين المستهلكين في المجتمع؛

4. مساهمتها في تشجيع المبادرات الفردية وظهور منظمين جدد؛

5. مساهمتها في التنمية الجهوية و الريفية؛

6. الرفع من دخل الفرد.

¹ شعيب أنشي، واقع وآفاق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر في ظل الشراكة الأوروبية الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة سعد دحلب البليدة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007-2008، ص 15.

² سيد علي بلحمدي، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كأداة لتحقيق التنمية الاقتصادية في ظل العولمة، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم علوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2006، ص 49.

³ عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي، دار الإشهار الفنية، الإسكندرية، 2004، ص 95.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن مهنة مراجع الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف مراجع الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحيادا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، ولا بد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في المراجعة مما يسهل للمراجع القيام بمهمة المراجعة، والوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصالح بوضعية المؤسسة؛ كما نستنتج أيضا أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتميز بعدد من الخصائص التي تميزها عن غيرها من المنشآت، إذ أن هذا المعنى لا يقتصر فقط على حجم هذه المؤسسات بل كذلك لخصائصها النوعية والمؤشرات الكمية. إذ أن هناك تركيز في الملكية والإدارة والموارد فضلا عن محدودية أنظمة الرقابة الداخلية.

وبما أنه يتوجب على مراجع أي منشأة تكييف أسلوب المراجعة حسب ظروفها، إذ أنّ مراجعة هذه المؤسسات يختلف عن مراجعة المنشآت الكبيرة والمستندات قد تكون منظورة، كما أن عمليات مراجعة هذه المؤسسات تكون عادة أقل تعقيدا، وقد يتم أدائها باستخدام عدد أقل من المساعدين.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية لمراجعة حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

(دراسة حالة شركة الزغبيات ش.ذ.أ)

❖ المبحث الأول: معايير تقارير مراجعة الحسابات والمعايير الجزائرية للمراجعة

❖ المبحث الثاني: تقديم عام لشركة الزغبيات ش.ذ.أ

❖ المبحث الثالث: عرض القوائم المالية للشركة ومراجعتها

❖ المبحث الرابع: وصف تقرير مراجع حسابات الشركة

تمهيد:

تعتبر المؤسسات الصغيرة والمتوسطة قاطرة أساسية للنمو الاقتصادي نظرا للدور الذي تلعبه في حركية أي اقتصاد، وعليه فالمدخل الصحيح لإعادة هيكلة الاقتصاد الوطني هو تأهيل هذه المؤسسات وترقيتها ومحاولة تطويرها وتكييفها مع متطلبات السوق.

إن هذه المؤسسات مطالبة باستدراك تأخراتها والاستعداد لمواجهة تحدي تكييفها مع المنافسة الشديدة، لذا تسعى هذه الأخيرة إلى أن تسطر أهدافا وتسعى لتحقيقها وإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسيرين والملاك، فكذلك يهم الغير (الزبائن مثلاً)، فالمؤسسة محل أنظار العديد من المتعاملين، ذو المصالح المختلفة والمتعارضة أحياناً، ومن هذا المنطلق ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول النشاطات والنتائج، ولكي تنال رضاهم لا بد أن تكون تلك المعلومات بعيدة عن الشكوك، ولكي تكون كذلك لا بد أن تخضع للمراجعة من طرف شخص مستقل ومحاييد ومؤهل.

حيث تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: معايير تقارير مراجعة الحسابات والمعايير الجزائية للمراجعة

المبحث الثاني: تقديم عام لشركة الزغبيات ش.ذ.أ.

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية للشركة ومراجعتها

المبحث الرابع: وصف تقرير مراجع حسابات الشركة

المبحث الأول: معايير تقارير مراجعة الحسابات والمعايير الجزائرية للمراجعة

تعتبر المعايير بمثابة الموجه والمرشد بالنسبة للمراجع، ولكن في الجزائر سابقا لا توجد لديها معايير للمراجعة وإنما مجرد نصوص قانونية وتوصيات يلتزم بها المراجع الجزائري، وفي سنة 2011 ظهرت عدة معايير تتعلق بتقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، أما حاليا فظهرت ثمانية معايير خاصة بالمراجعة في الجزائر من خلال المقرر رقم 002 والمقرر رقم 150 لسنة 2016، ولهذا سوف نحاول التطرق إلى عرض مختصر لأهم ما جاء في هذه المعايير.

المطلب الأول: معايير تقارير محافظ الحسابات وفق المرسوم التنفيذي 202/11

يقوم محافظ الحسابات في الجزائر بعدة مهام نصت عليها المادة (23) من القانون 10-01 أنه يترتب على هذه المهام تحرير محافظ الحسابات لتقرير كتابي يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية ونتائج النشاط للشركة أو الهيئة يقدمه للجمعية العامة المساهمين. وستناول من خلال هذا الجزء معايير التقرير المعمول بها في الجزائر وذلك من خلال نوعين من التقارير وهما التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية والتقرير الخاص. نشير إلى أنه تم إصدار مرسوم تنفيذي في ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، على أن يحدد محتوى كل معيار بقرار من الوزير المكلف بالمالية، والتي إلى غاية نهاية 2011 لم يتم إصدارها، وتمثل هذه المعايير فيما يلي¹:

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة؛ أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة؛
- معيار حول الاتفاقات المنظمة؛
- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية؛
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- معيار حول استمرارية الاستغلال؛

¹ المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 2011/05/26، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 30، 2011، المادة 02.

- معيار يتعلق بجيازة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

المطلب الثاني: معايير المراجعة الجزائية وفق المقرر 002/16

نظرا لما جاء به هذا المقرر، فإننا سنحاول تقديم عرض مختصر لأهم محتوى المعايير.

جدول رقم (1-2): المعيار الجزائري للمراجعة (م.ج.م : 210) اتفاق حول أحكام مهمة المراجعة

- يعالج هذا المعيار الجزائري للمراجعة واجبات المراجع للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة المراجعة. - يخص المعيار كل مهام مراجعة الكشف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقه، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص المراجعات المتكررة. - لا تشكل نماذج رسائل المهمة إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة. - يقصد بالمراجع في هذا المعيار مراجع الحسابات أو المراجع المتعاقد وفق الحالة.	مجال تطبيق المعيار
إن هدف المراجع هو قبول ومتابعة مهمة المراجعة فقط في الحالات التي تكون الشروط التي ستجرى المراجعة على أساسها قد تم الاتفاق عليها: - ضمان أن الشروط المسبقة للمراجعة مجتمعة، وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المراجع والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة، على أحكام مهمة المراجعة. - يجب على المراجع أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.	الأهداف
يجب على المراجع أن يضمن أن الشروط المسبقة للمراجعة مجتمعة، لاسيما: - المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدد كشفه المالية، - الإدارة تعترف، تدرك وتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشف المالية، - تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال، - لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبة المؤداة والضرورية للقيام المهمة. - إذا توقع المراجع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة فإنه يتوجب على هذا الأخير مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.	الشروط المسبقة للمراجعة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمراجعة حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (دراسة حالة شركة الزغبيات ش.ذ.أ.)

الأحكام الأساسية لرسالة المهمة: يجب أن تدون أحكام مهمة المراجعة في رسالة مهمة المراجعة. المراجعات المتكررة: - يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعنيين، على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المراجع في السنة الأولى من المهمة وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة. - يحدد المراجع أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغته. - تدمج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة، أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية.	محتوى رسالة المهمة
- يجب على المراجع أن لا يقبل تعديل أحكام مهمة المراجعة إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك. مثلاً، لا يمكن للإدارة أن تطلب تحديد مهمة المراجعة إذا كان الهدف من ذلك هو تجنب الحصول على رأي مع التحفظ حول جوانب معينة. - قبل انتهاء مهمة المراجعة، وإذا طُلب المراجع بتعديل مهمة المراجعة إلى مهمة تقود إلى مستوى تأمين أقل، فإن عليه تحديد ما إذا كان هناك سبب معقول يستدعي ذلك مع تقدير الآثار القانونية والتنظيمية المحتملة. - إذا وافق المراجع على تعديل أحكام مهمة المراجعة إلى مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها فيجب على هذا الأخير والإدارة وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة أو تحت أي شكل آخر مناسب للاتفاق الكتابي. - إن تقرير المراجع لا يجب أن يحيل إلى المهمة الأصلية كمرجع أو أن يذكر الإجراءات المتخذة التي تضمنتها هذه الأخيرة إلا إذا كانت المهمة الجديدة معنية بهذه الإجراءات. - إذا تعذر على المراجع قبول تعديل أحكام مهمة المراجعة ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية، يجب عليه: - الاستقالة من مهمة المراجعة إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق بذلك؛ - تحديد وجود أي نوع من الالتزام، تعاقدى أو شكل آخر، وإبلاغ آثار ذلك للأطراف الآخرين مثل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة أو المالكين أو سلطات المراقبة.	تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة المراجعة التعاقدية

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على المقرر رقم: 002 المؤرخ في: 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

جدول رقم (2-2): المعيار الجزائري للمراجعة (م.ج.م : 505) التأكيدات الخارجية

يعالج المعيار الجزائري للمراجعة 505 استعمال المراجع لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.	مجال تطبيق المعيار
هدف المراجع الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية.	الهدف
التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المراجع من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر. - طلب تأكيد مستعجل (تأكيد إيجابي) هو طلب من خلاله يكون "الغير" مدعو للرد مباشرة على المراجع ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة. - طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المراجع فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب. إجراءات التأكيد الخارجية رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب التأكيد نتائج إجراءات التأكيد الخارجي - مصداقية الردود على طلبات التأكيد؛ - عدم تلقي الردود؛ - حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل الضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة؛ - الفوارق. التأكيدات الضمنية تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها	الأداءات المطلوبة

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على المقرر رقم: 002 المؤرخ في: 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

جدول رقم (2-3): المعيار الجزائري للمراجعة (م.ج.م : 560) الأحداث اللاحقة

مجال تطبيق المعيار	يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المراجع اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة الكشوف المالية.
الأحداث اللاحقة	الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المراجع والتي علمها المراجع بعد تاريخ تقريره. وقد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة: - بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المراجع؛ - بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة.
الأهداف	أهداف المراجع في إطار هذا المعيار هي: - الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛ - المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.
الإجراءات المطلوبة	أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المراجع: - تتضمن بنود "مذكرة مهمة" في إطار م.ج.م 210، موافقة الإدارة على إعلام المراجع بالأحداث التي من شأنها التأثير على الكشوف المالية، والتي علمت بها بين تاريخ إصدار التقرير وتاريخ نشر الكشوف المالية. - من واجب المراجع وضع الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ إصدار التقرير والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومات متضمنة في هذه الأخيرة، قد تم تحديدها. - يجب على المراجع إجراء عمليات المراجعة المطلوبة في الفقرة 4 التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المراجع أو إلى أقرب تاريخ ممكن منه. - إذا تبين للمراجع، أثر تحقيق الإجراءات المطلوبة في الفقرات أعلاه، وجود أحداثا تستوجب إحداث تعديلات على الكشوف المالية، أو معلومة متضمنة فيها، فانه يستوجب عليه تحديد ما إذا كان كل منها ينعكس بشكل صحيح في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المعمول به. التصريحات الكتابية - يجب على المراجع أن يطالب الإدارة حسب الحالة، أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، بمنحه رسالة تثبت تؤكد أن كل الأحداث اللاحقة لتاريخ الكشوف المالية التي استوجبت إحداث تعديل أو تقديم معلومة وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها، قد تمت معالجتها. حقائق أعلم بها المراجع بعد تاريخ تقرير المراجعة إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية: - لا يلزم المراجع بالقيام بإجراءات المراجعة على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره، لكن، وإذا صادف أن أعلمت الإدارة المراجع، بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة على الكشوف المالية، بحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير إن هو علم به عند إصداره. حقائق أعلم بها المراجع بعد نشر الكشوف المالية: - لا يلتزم المراجع بأي إجراء مراجعة على الكشوف المالية بعد إشهارها.

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على المقرر رقم: 002 المؤرخ في: 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

جدول رقم (2-4): المعيار الجزائري للمراجعة (م.ج.م 580) التصريحات الكتابية

- يعالج المعيار الجزائري للمراجعة 580 إلزامية تحصل المراجع على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية. - الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للمراجعة الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيّد تطبيق هذا المعيار.	مجال تطبيق المعيار
التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمراجع في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا.	التصريحات الكتابية كعنصر مقنع
أهداف المراجع هي: - الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمراجع؛ - تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المراجع ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير مراجعة أخرى؛ - الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المراجع.	الأهداف
<u>المسيرون الذين تطلب لديهم التصريحات الكتابية:</u> على المراجع المطالبة بالتصريحات الكتابية، من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة بإعداد الكشوف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعنية، <u>التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة:</u> - إعداد الكشوف المالية؛ - تفصيل مسؤوليات الإدارة على التصريحات الكتابية. <u>تصريحات كتابية أخرى:</u> تكملة للتصريحات المطلوبة في إطار معايير المراجعة الأخرى، قد يعتبر المراجع ضروريا الحصول على تصريحات كتابية أخرى لدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوف المالية أو بتأكيدات خاصة عديدة متضمنة فيها. <u>تاريخ ومدة التصريحات الكتابية:</u> يجب أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية الأقرب مما يمكن من تاريخ تقرير المراجع حول الكشوف المالية، و ليس بعده. <u>شكل التصريحات الكتابية:</u> يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المراجع. <u>التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة والغير متحصل عليها:</u> التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية؛ تصريحات كتابية مطلوبة وغير متحصل عليها.	الواجبات المطلوبة

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على المقرر رقم: 002 المؤرخ في: 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الجزائرية وفق المقرر 150/16

نظرا لما جاء به هذا المقرر، فإننا سنحاول تقديم عرض مختصر لأهم محتوى المعايير.

جدول رقم (2-5): المعيار الجزائري للمراجعة (م.ج.م : 300) تخطيط مراجعة الكشوف المالية

- يدرس المعيار م.ج.م 300 التزامات المراجع فيما يخص تخطيط مراجعة الكشوف المالية. - يخص هذا المعيار المراجعات المتكررة. - تعالج على حد المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة المراجعة الأولية.	مجال تطبيق المعيار
يستوجب تخطيط المراجعة إعداد إستراتيجية عامة للمراجعة مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم لمراجعة الكشوف المالية، حيث يساعد المراجع على: - الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات المراجعة؛ - التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛ - التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة المراجعة بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة.	هدف ورزنامة التخطيط
يشكل تخطيط مهمة المراجعة في توقع: - المنهج العام للأعمال؛ - إجراءات المراجعة التي يتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة المراجعة؛ - طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء فريق المراجعة ومراجعة أعمالهم.	تخطيط مهمة المراجعة
يهدف المراجع إلى تخطيط المراجعة حتى تنجز المهمة بفعالية في هذا الإطار، يلزم المراجع بإعداد إستراتيجية المراجعة وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها.	المهدف الذي يرمي إليه المراجع وتنظيم المهمة
- اشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة؛ - الأعمال الأولية لتخطيط المهمة؛ - تخطيط مهمة المراجعة؛ - التوثيق.	الواجبات المطلوبة
- القيام بالإجراءات المنصوص عليها في المعيار م.ج.م 220 المتعلقة بقبول الزبون ومهمة المراجعة الخاصة؛ - التواصل مع المراجع السابق، فيحال تغيير المراجع، طبقا للقواعد الأخلاقية المعنية.	مسائل إضافية

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على المقرر رقم: 150 المؤرخ في: 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

جدول رقم (2-6): المعيار الجزائري للمراجعة (م.ج.م : 500) العناصر المقنعة

- يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار مراجعة الكشوف المالية، ويعالج واجبات المراجع فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ لإجراءات المراجعة قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه. - يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء المراجعة.	مجال تطبيق المعيار
يهدف المراجع إلى تصور ووضع حيز التنفيذ لإجراءات المراجعة والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المراجع في تأسيس رأيه.	المهدف

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمراجعة حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (دراسة حالة شركة الزغبيات ش.ذ.أ)

مفهوم العناصر المقننة: وهي كل المعلومات التي جمعها المراجع قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه. عناصر مقننة كافية وملائمة: - الكفاية والملائمة: تقدر الكفاية بالنظر إلى "كم" العناصر التي تم جمعها. وتتوقف الملائمة على نوعية العناصر المجمعة، أي على مصداقية هذه العناصر ودلائها؛ - دلالة ومصادقية العناصر المقننة: تقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء المراجعة وعلى التأكيد المتعلق به.	تعريف
معلومات سيتم استخدامها كمصدر لعناصر مقننة تأكيدات ستستعمل في جمع العناصر المقننة إجراءات المراجعة المتعلقة بجمع العناصر المقننة: وتتمثل في: تفتيش التسجيلات أو الوثائق؛ تفتيش الأصول العينية؛ الملاحظة المادية؛ طلبات المعلومات؛ طلبات التأكيد الخارجية؛ المراقبة الحسابية؛ إعادة التنفيذ؛ الإجراءات التحليلية.	الواجبات المطلوبة

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على المقرر رقم: 150 المؤرخ في: 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

جدول رقم (2-7): المعيار الجزائري للمراجعة (م.ج.م : 510) مهام المراجعة الأولية – الأرصدة الافتتاحية

- يعالج هذا المعيار واجبات المراجع في ما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة الأولية؛ - تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات؛ مثل الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة؛ - مهمة المراجعة الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشف المالية للفترة السابقة.	مجال تطبيق المعيار
يجب على المراجع في إطار مهمة المراجعة الأولية، جمع العناصر المقننة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن: - قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشف المالية الخاصة بالنسبة للسنة المالية الجارية؛ - الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعدادا الكشف المالية للفترة الجارية؛ - قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.	الهدف
الأرصدة الافتتاحية: تتمثل الواجبات التي على المراجع القيام بها في: - فحص الكشف المالية الأحدث وكذلك تقرير المراجع السابق حول الكشف المالية؛ - جمع العناصر المقننة الكافية والمناسبة التي تُظهر أنَّ الأرصدة الافتتاحية تحوي اختلالات لها تأثير معتبر على الكشف المالية للفترة الجارية. استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية: يجب على المراجع جمع العناصر المقننة الكافية والملائمة لتحديد ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشف المالية للفترة الجارية، وأن أثر التغيرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيله محاسبيا بصفة ملائمة ويكون موضوع عرض ومعلومة ملائمين في الكشف المالية، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق. - معلومة ذات دلالة واردة في تقرير المراجعة للمراجع السابق: إذا تم مراجعة الكشف المالية للفترة السابقة من طرف مراجع آخر وكان الرأي موضوع تعديل فيجب على المراجع تقييم أثر المسألة التي نجم عنها التعديل، في إطار تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة للفترة الجارية وفقا للمعيار الجزائري للمراجعة رقم: 315*	إجراءات المراجعة

* م.ج.م 315: التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها، عن طريق معرفة الكيان ومحيطه.

الأرصدة الافتتاحية: إذا المراجع: - كان غير قادر على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الافتتاحية يجب أن يقدم رأي بتحفظ ويبين استحالة تقديم رأي حول الكشف المالية؛ - توصل إلى نتيجة أن الأرصدة الافتتاحية تحمل اختلالا لديه تأثير معتبر على الكشف المالية للفترة الجارية وأن تأثير هذا الاختلال لم يتم تسجيله محاسبيا بطريقة ملائمة ولم يكن محل عرض وموضوع معلومة مناسبة في الكشف المالية، وجب عليه تبعا للحالة، تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض طبقا لمعيار المراجعة الجزائري 705** استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية: إذا توصل المراجع إلى نتيجة (وفق للمرجع المحاسبي المطبق) أن: - الطرق المحاسبية للفترة الجارية لم تطبق بشكل مستمر مقارنة بتلك المطبقة على الأرصدة الافتتاحية؛ أو - أثر التغيرات المحدث على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيله محاسبيا بالشكل الملائم ولم يكن موضوع عرض أو معلومة مناسبة في الكشف المالية. يتوجب عليه، تبعا للحالة، تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض طبقا لمعيار المراجعة الجزائري 705. تعديلات مقدمة على تقرير مراجعة المراجع السابق: إذا طرأ تعديل في الرأي في تقرير المراجع السابق المتعلق بالكشف المالية للفترة السابقة لا يزال ذات دلالة ومعبر بالنسبة للكشف المالية للفترة الجارية، يجب على المراجع أن يعدل رأيه في المراجعة على تلك الكشف المالية وفقا للمعايير الجزائرية للمراجعة 705 و 710.	النتائج وتقرير المراجعة
---	--------------------------------

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على المقرر رقم: 150 المؤرخ في: 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

جدول رقم (2-8): المعيار الجزائري للمراجعة (م.ج.م : 700) تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشف المالية

يعالج هذا المعيار ما يلي: - التزام المراجع بتشكيل رأي حول الكشف المالية؛ - شكل ومضمون تقرير المراجع عندما تتم المراجعة وفق المعايير الجزائرية للمراجعة ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.	مجال تطبيق المعيار
تمثل أهداف المراجع فيما يلي: - تشكيل رأي حول الكشف المالية قائم على أساس الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة. - التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.	الأهداف
- تأسيس الرأي حول الكشف المالية؛ - شكل الرأي؛ - تقرير المراجع؛ - المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشف المالية.	الواجبات المطلوبة

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على المقرر رقم: 150 المؤرخ في: 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

** م.ج.م 705: التعديلات المحدث على الرأي المعبر عنه في تقرير المراجع المستقل.

المبحث الثاني: تقديم عام لشركة الزغبيات ش.ذ.أ.

سنحاول في هذا المبحث التعرف على شركة الزغبيات وكذلك المرور بمراحل إنشائها وكيفية الإنتاج بها بالإضافة إلى مكائنها في السوق وأهدافها وواقع المحاسبة بها.

المطلب الأول: تعريف بالشركة وهيكلها التنظيمي¹

للتعريف بشركة الزغبيات الكائنة بحاسي خليفة ولاية الوادي؛ يجب علينا التطرق إلى إعطاء لمحة تاريخية عن الشركة وتطورها، ثم الحديث عن موقعها ومحتواها.

الفرع الأول: النشأة والتطور

شركة الزغبيات منبثقة عن المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنتاج الجبس (UPP) ومقرها الاجتماعي المنطقة الصناعية بحاسي خليفة - الطريق الوطني رقم: 16 لولاية الوادي. أنشئت سنة 1973 تحت رقم: 77.أ.د.73.213 من طرف كتابة الدولة للتخطيط وكانت آنذاك تكلفة المشروع: 1.049.000 دج من طرف الشركة الفرنسية فرال بيكس ودخلت حيز الإنتاج في: 03 فيفري 1985. وطبقا ل:

- لائحة المجلس الوطني لمساهمة الدولة الصادرة في: 25 ديسمبر 1997.
- التعليم رقم: 03 المؤرخة في: 02 ماي 1998 للسيد رئيس الحكومة.
- وبناء على قرار المجلس الوطني لمساهمة الدولة بتاريخ: 14/07/1998 والمتعلق بالحل المسبق للمؤسسة العمومية الاقتصادية (وحدة الجبس UPP).
- وبناء على اللائحة المصادق عليها من طرف الجمعية العامة الاستثنائية للمؤسسة العمومية الاقتصادية (وحدة الجبس UPP) المنعقد بتاريخ: 02 أوت 1998 المتضمنة الحل المسبق للمؤسسة.
- وبناء على ما ذكر تم تأسيس شركة الزغبيات بتاريخ: 29 سبتمبر 1998 شركة ذات أسهم رأس مالها الاجتماعي 5.832.000 دج مقسمة على 5832 سهم مبلغ السهم الواحد 1.000 دج مملوكة كلها من طرف المساهمين وانطلقت الشركة الفتية الزغبيات عملها بتاريخ: 01 ديسمبر 1998.
- وفي سنة 2002 بدأت عملية التنازل عن الأسهم وتداولها بين المساهمين لتبقى العملية مفتوحة. وفي سنة 2006 تم إضافة مساهم جديد يملك 171 سهم ليصبح رأس مال الشركة 6.003.000 دج مقسمة على 6003 سهم.

¹ رئيس مجلس الإدارة لشركة الزغبيات.

وكحصيلة نهائية يبلغ عدد المساهمين حتى نهاية -سنة 2014- 42 مساهم برأس مال قدره: 6.003.000 دج.

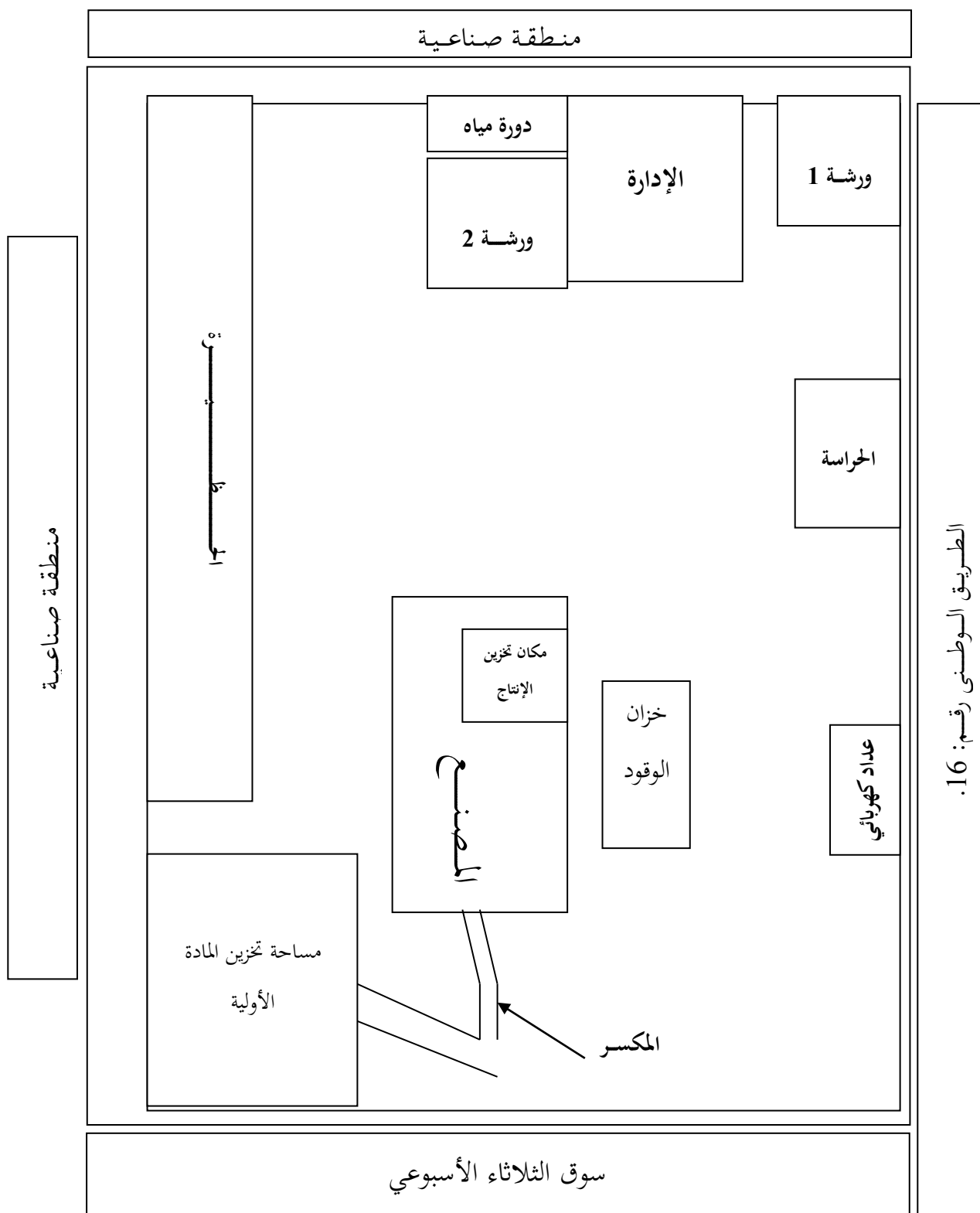
الفرع الثاني: موقعها ومحتواها

بعد التعرف على نشأة الشركة وتطورها نقوم بتحديد موقع الشركة ومحتواها.

أولاً: الموقع

تقع شركة الزغبيات لإنتاج الجبس في المنطقة الصناعية بحاسي خليفة على بعد 30 كلم شرق مدينة الوادي، بمحاذاة الطريق الوطني رقم 16 شمالاً، ويحدها من الجهة الشرقية سوق الثلاثاء - الأسبوعي - ، ومن الجهة الغربية والجنوبية منطقة صناعية. تتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ: 24025 م²، منها 13331.8 م² مساحة مغطاة. كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): رسم توضيحي لموقع شركة الزغبيات



المصدر: رئيس مجلس الإدارة لشركة الزغبيات

ثانياً: الهياكل والتركيبات

1- التركيب الصناعي:

- فرن رقم 01 وفرن رقم 02.
- مطحنة مجهرة لطحن 60 طن يوماً، بمعدل 21000 طن سنوياً.
- خزانات ضخمة بطاقة تخزين 40000 طن سنوياً.
- نواقل مغزلية من مادة الحديد ونواقل شريطية من مادة المطاط.
- رافعات ومضخة هوائية.
- مولد كهربائي.

2- الآليات:

حيث تحتوي الشركة على مجموعة وسائل نقل من الشاحنات، نقل البضائع، جرافات ورافعات... الخ

3- المنشآت:

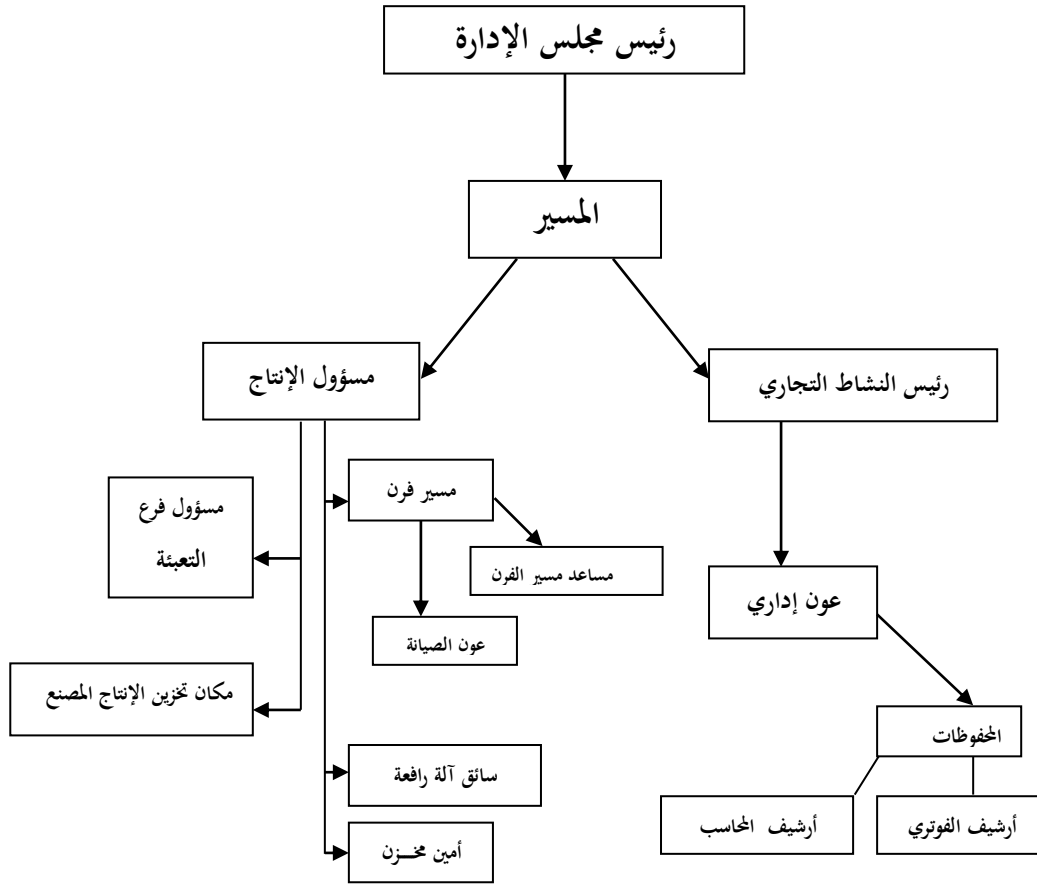
- * الإدارة: تحتوي على 04 مكاتب وقاعة اجتماعات.
- * المصنع: وهو الركيزة الأساسية لشركة بحيث يحتوي على الآلات الصناعية.
- * مكان تخزين المادة الأولية: وهي مساحة مسيجة تتربع على مساحة قدرها 22500م²
- * الحظيرة: وتحتوي على كل آلات الشركة (شاحنات، جرافات، رافعات... الخ).
- * مخزن لقطع الغيار وأكياس التعبئة: يحتوي على قطع غيار ميكانيكية وكهربائية وأكياس تعبئة ورقية وبلاستيكية فارغة.
- * ورشة 1 للخراطة والتفريز: وهي مزودة بآلة الخراطة والتفريز.
- * ورشة 2 خاصة بالتوشيع الكهربائي: وهي مزودة بكل أنواع الأسلاك الخاصة بتلفيف المحركات الكهربائية بالإضافة إلى عدة أدوات خاصة بهذا المجال.

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة ودراسة المناصب¹

أولاً: الهيكل التنظيمي الحالي لشركة الزغبيات

نظراً للوضع الحالي المادي والاقتصادي الذي تمر به الشركة حاولت هذه الأخيرة بقدر الإمكان تقليص مناصب الهيكل التنظيمي دون المساس في الأداء والمهام والمحافظة على الشكل التنظيمي الهرمي ليصبح على الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي لشركة الزغبيات



— : يحتوي

→ : مراقبة وتوجيه

المصدر: رئيس النشاط التجاري.

¹ - رئيس النشاط التجاري لشركة الزغبيات.

ثانيا: دراسة مناصب الشركة

- 1- **رئيس مجلس الإدارة:** يشرف على الجمعيات العامة والاجتماعات الداخلية للشركة.
- 2- **المسير:** ينوب رئيس مجلس الإدارة في حالة العطل أو المهام الخارجية وهو الممثل الوحيد لشركة أمام الهيئات المتعامل معها (بنك، ضمان اجتماعي، ضرائب، صفقات تجارية...الخ). وله حق الإمضاء على الوثائق الرسمية للشركة. ويشرف على المصالح التالية: مسؤول الإنتاج، رئيس النشاط التجاري.
- 3- **مسؤول الإنتاج:** يقوم بإعداد التقارير اليومية والشهرية للإنتاج والحرص على توفير مادة الوقود وتوفير طلبيات الزبائن، ويقوم بتعيين المقالع بمساعدة من مصالح المناجم والطاقة، كما يحرص على توفير كل مستلزمات المصنع (يحرص على توفير الأكياس اللازمة لتكيس الجبس، طلب الوقود...الخ). بالإضافة إلى ذلك ينظم عمال التعبئة وينظم عملية تخزين الأكياس الجاهزة للبيع ويقوم بتوجيه كل من:
أ- **مسير الفرن:** وتنحصر مهامه في الإشراف على عملية الطباخة وتدوينها خطوة بخطوة في الورقة الخاصة بها (ورقة الطباخة) وفق المعايير المتفق عليها مع مسؤول الإنتاج. ويقوم بتوجيه كل من عون الصيانة ومساعد مسير الفرن.
* **مساعد مسير الفرن:** يشرف على نقل المادة الأولية إلى الفرن وتشحيم الرحي ومراقبة المحركات الكهربائية.
* **عون الصيانة:** يقوم بتشحيم وتزييت جميع الآلات والآليات.
ب- **سائق الآلة الرافعة:** نقل المادة الأولية من مكان التخزين إلى المكسر. وفي حالة نفاذ المادة الأولية من مكان التخزين داخل الشركة يساعد في تعبئة الشاحنات وذلك بانتقاله إلى المقلع الخاص بالشركة، المعين من طرف المناجم والطاقة.
ج- **أمين المخزن:** وهو يعمل على توفير قطع الغيار وكل احتياجات المصنع من زيوت وشحم وأدوات كهربائية. بالإضافة إلى ذلك يعتبر المخزني أحد أعضاء اللجان المخصصة للقيام بعملية الجرد في نهاية السنة.
د- **مسؤول فرع التعبئة اليدوية:** ينظم الأفواج العمال وعملية التعبئة ومراقبة الكمية المعبئة في كل كيس، كما يقوم مسؤول الإنتاج بالإشراف على:
هـ- **مكان تخزين الإنتاج المصنع:** وهو مقسم إلى قسمين قسم يتم فيه تعبئة الإنتاج التام الصنع وقسم يتم فيه تخزين الفائض من الإنتاج التام الصنع.

- 4- **رئيس النشاط التجاري:** يشرف على المعاملات التجارية بين الشركة والزبائن ويقوم بإمضاء على الوثائق الخاصة بالمستخدمين ومخالصة وصولات الاستلام، ويقوم بتصريحات التأمينات الضمان الاجتماعي للعمال، والتصريحات الشهرية والسنوية (ضرائب، ضمان اجتماعي، اشتراكات الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر... الخ)، ويسدد فواتير الممنونين، ويقوم بمراقبة الأولية للكشوف البنكية لتأكد من الوضعية المالية لشركة وبعد الحصول على النتائج النهائية الخاصة بالديون _المرسلة من طرف المحاسب المعتمد خارج الشركة_ يقوم بمحاولة تحصيلها بشكل سلمي وفي حالة عدم الامتثال يحيل الملف إلى محامي الشركة لنظر فيها قضائيا.
- ويشرف على كل ما يتعلق بشؤون العمال (عطل، تراخيص غياب، شهادات عمل، تنقيط الحضور... الخ). كما يقوم بإعداد الأجور للعمال، يقوم بإنجاز وصل استلام البضاعة والفواتير بعد المخالصة وإعداد التقرير السنوي للعملاء. ومراقبة المبالغ المالية المودوعة إلى البنك من طرف العون الإداري.
- أ- **العون الإداري:** وتنحصر مهامه في الخدمات بين الشركة والهيئات المتعامل معها بالإضافة إلى مساعدة رئيس النشاط التجاري، وتنظيم أرشيف الفوترة والمحاسبة، وإيداع المبالغ المالية إلى البنك.
- لتشغل بهذا الهيكل 42 عاملا موزعين كما يلي:

الجدول رقم (2-9): جدول يمثل توزيع الإطارات بالشركة

الإطار	العدد
الإطارات العليا	03
إطارات	04
أعوان تحكم	13
أعوان تنفيذ	22
المجموع	42

المصدر: العون الإداري لشركة الرغيبات.

المطلب الثاني: نشاط الشركة ومراحل الإنتاج بها

الفرع الأول: نشاط الشركة

يتمثل نشاط الشركة في القيام بمختلف العمليات والأنشطة التجارية من صناعة وتحويل وإنتاج وإنجاز وتسويق وتوزيع وبيع بالجملة والتجزئة، تصدير واستيراد بالإضافة إلى تقديم مختلف أنواع الخدمات كل ذلك في المجالات والقطاعات التالية¹:

¹ القانون الأساسي لشركة الرغيبات.

أولاً: مجال الإنتاج

- إنتاج مختلف مواد البناء (جبس ومشتقاته، بلاط، قوالب إسمنتية، وقوالب زخرفية.. الخ)
- إنتاج مختلف مواد التغذية العامة وفي كل الأشكال والأصناف والأنواع بكل التركيبات والمكونات.
- إنتاج الخبز، الحلويات، المرطبات، المشروبات، المعطرات الغذائية، المستخلصات والمستحضرات.
- إنتاج وحياسة وخياطة الملابس ومختلف المنسوجات من كل المواد ولكل الاستعمالات.
- إنتاج مختلف المواد الفلاحية وتحويلها وتكييفها وتصبيرها.
- إنتاج قطع الغيار من مختلف المواد والمعادن المخصصة لكل الاستعمالات.
- إنتاج مواد تغذية الأنعام والحيوانات والطيور والأسماك.
- إنتاج الروائح والعطور، مواد التجميل، التطهير والتنظيف، العقاقير، مواد الصيانة، النظافة، المبيدات، المعطرات بمختلف أنواعها والمخصصة إلى كل الأغراض والاستعمالات.
- إنتاج مختلف التجهيزات الفلاحية للسقي والري.

ثانياً: مجال الإنجاز

- إنجاز ودراسة أعمال الأشغال العمومية، البناء، الطرقات، المطارات، الجسور، مسالك، موانئ، سدود وكل نشاط يتصل بميدان الأشغال العمومية والبناءات المعدنية بمختلف أنواعها واستعمالاتها وكل الأعمال المرتبطة والمملكة.
- تركيب شبكات والمراكز بمختلف أنواعها كالشبكات الكهربائية والهاتفية وشبكات توزيع المياه وصرفها، معدات ووسائل وأجهزة التدفئة والتبريد والتهوية.
- أعمال الحفر والتنقيب البحث الباطني والسطحي.
- أعمال التهيئة السكنية، الترميم والتحديث، مسح الأراضي ومد القنوات والأسلاك والشبكات والأعمال والاستصلاح.
- أعمال المقاولات بمختلف أنواعها وأغراضها.
- أعمال الطباعة والنشر والإنتاج والنقش على مختلف المواد والمعادن.
- النجارة العامة، تحويل الخشب والألمنيوم وكل المعادن والتلحيم.
- ميكانيك عامة: خراطة وتفريز، تفصيل، تلحيم، وتحويل المواد الحديدية.

ثالثا: مجال الصناعة والتحويل

- استخراج وصناعة وتحويل مواد البناء بكل أنواعها والمخصصة لكل الاستعمالات.
- صناعات التركيبية والتحويلية المختلفة، بلاستيكية، الورق، الخشب والزجاج، الألمنيوم، المطاط المواد المنجمية.
- المواد الكيماوية مركبة وغير مركبة، سائلة وغير سائلة.
- تركيب وصناعة مختلف التجهيزات، المعدات، الآلة الصناعية المهنية والحرفية ولوازمها وقطاع الغيار.

رابعا: مجال التوزيع والتسويق

القيام بعمليات الاستيراد والتصدير، البيع بجملة والتجزئة والمقايضة لمختلف المواد المتعلقة بالتغذية العامة، الملابس، المنسوجات المختلفة، وما يتعلق بها الجلود والمواد والمصنوعات الجلدية والمنتجات والمواد البلاستيكية والمطاطية الزجاج الدهن والعقاقير، الخردوات، الحدادة الأدوات الحديدية، المعادن، الحديد والمستعمل، الألمنيوم، لوازم الكهرباء وقطع الغيار المخصصة لكل الميادين والاستعمالات ومواد الصيانة والنظافة والروائح والعطور ومواد التطهير والتجميل والخشب والفلين، المعادن، مواد تشحيم والزيوت، الأواني والأجهزة المنزلية، الكهربائية والالكترونية والكهرومنزلية أدوات التزيين والزخرفة الداخلية والخارجية، لوازم تجهيزات المكاتب والأدوات والمركبات والمخابز والنزل والمطاعم، المقاهي والنوادي بمختلف أنواعها وأصنافها، لوازم ومعدات وتجهيزات ووسائل النقل وقطع غيارها والآلات الصناعية والمهنية والحرفية، مواد ومعدات قطاع الفلاحة والري وسائل الإنارة العمومية، الدرجات النارية والمعادن وقطع غيارها، وسائل ومعدات الحفر والتنقيب والبحث والتوصيل، لوازم وتجهيزات قطاع الرياضة، التسلية والترفيه، لوازم وتجهيزات قطاع التربية والتكوين والتعليم، مواد ومعدات آلات قطاع الأشغال العمومية والبناء، الفلاحة والري والأشغال الكبرى في كل قطاعات المنتجات الفلاحية والبحرية بكل أنواعها وأصنافها واللحوم الحمراء البيضاء البيض، الألبان والحليب ومشتقاته والمنتجات ومكونات نباتية وحيوانية والمواد الصيدلانية والبيطرية، الأجهزة الطبية وشبه الطبية والعلمية، أجهزة ولوازم الاتصال السلكي واللاسلكي وتجهيزات ومعدات التدفئة والتبريد والتكييف ولوازم التوضيب والتعبئة من كل المواد وكل الاستعمالات والأجهزة السمعية والبصرية وأجهزة ولوازم تصدير بصفة عامة، وسائل ومعدات النقل والشحن والتفريغ والتحميل، التبغ والكبريت، لوازم التدخين وفتح مساحات كبرى للتسويق والتوزيع والبيع.

خامسا: مجال الخدمات

- تقديم وتوفير العمل المؤقت.
- القيم بأعمال المحاسبة.

- القيام بمختلف الدراسات.
 - تقديم الخبرات الفنية والتقنية والإرشادات القانونية.
 - النقل بكل أنواعه.
 - أعمال الشحن التفريغ والترحيل.
 - كراء وسائل وعتاد وآلات الأشغال العمومية والبناء ووسائل النقل.
 - حراسة المؤسسات والإدارات والهيئات والمنشآت العمومية والخاصة.
 - وكالات سياحة وسفر.
 - إيجار المحلات والعقارات ذات الطابع السكني والتجاري والمهني.
 - أعمال الوكالات العقارية.
- بالإضافة إلى أنشطة ثانوية أخرى تتمثل في:
- استصلاح واستغلال الأراضي الفلاحية.
 - تربية الأبقار، الأغنام الدواجن، الطيور، ومختلف الحيوانات الأليفة المخصصة لإنتاج اللحوم البيض والألبان.

إلا أن نشاط الشركة الحالي يتركز على الإنتاج وبالضبط إنتاج الجبس الصناعي. بقدرة الإنتاجية تقدر بـ:

- | | |
|---|--------------------|
| { | • اليومي: 60 طن |
| | • السنوي: 21000 طن |
- (نظري)

الفرع الثاني: مراحل الإنتاج بها¹

تمر عملية إنتاج الجبس الصناعي بثلاثة مراحل وهي:

أولاً: مرحلة التكسير

تبدأ عملية الإنتاج بنقل المادة الأولية بواسطة الآلة الرافعة من مساحة التخزين إلى المكسر الأول الذي يقوم بتكسير المادة الأولية وبعد ذلك تمر عبر شريط ناقل إلى المكسر الثاني لتفتت إلى حجم أصغر ويقوم الناقل الثاني بنقلها إلى مكان تخزينها على هذا الشكل هو عبارة عن غرفة مزودة أرضيتها بغربال متوسط الحجم بحيث ينزل المادة الأولية بالكميات المرغوب فيها لتنقل إلى الفرن.

¹ مسؤول الإنتاج لشركة الزغبيات.

ثانيا: مرحلة الطهي

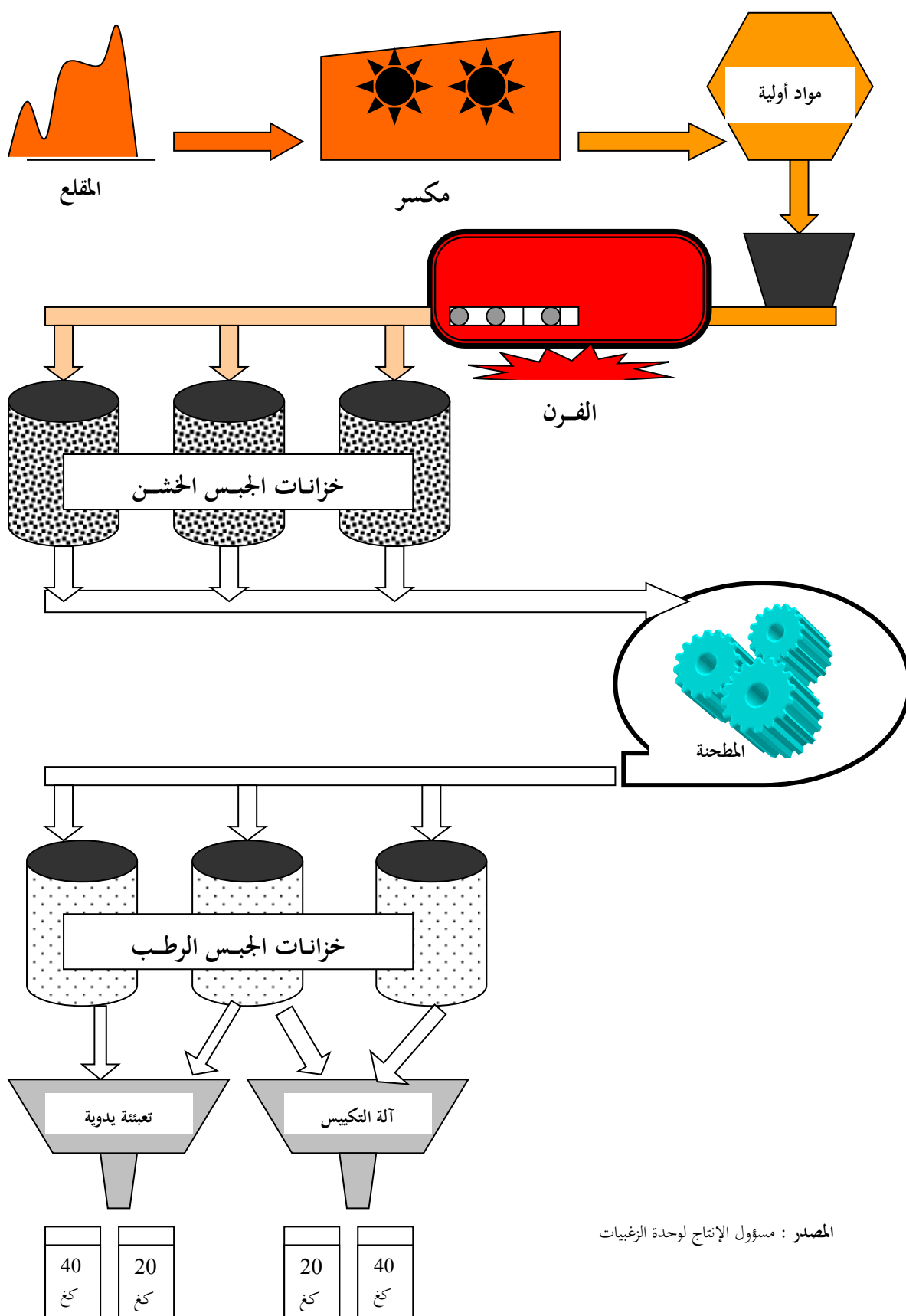
تنقل المادة المخزنة بواسطة الناقل الثالث الذي يقوم بنقلها إلى الرافعة رقم 01 التي تصب في خزان خاص بالفرن سعته 2 طن ويتم تفريغ المادة منه إلى الفرن رقم 01 (الذي سعته 1.5طن) حسب الحاجة. وتطبخ المادة داخل هذا الفرن في فترة زمنية محددة وتحت درجة حرارة أقصاها 160° .بعد ذلك يتم نقل المادة إلى خزان مؤقت لتنتقل عبر ناقل مغزلي إلى الرافعة رقم 03 التي تقوم بدورها بقلبها إلى خزانات أرقام: 01-02-03.

ثالثا: مرحلة الرحي

تنقل المادة من الخزانات 01-02-03 عبر نواقل مغزلية إلى الرافعة رقم 04 التي تنقل المادة إلى الرحي لتقوم بالرحي وبعد ذلك يتم نقل المادة المصنعة عبر مسلكين:

- عن طريق الناقل رقم 11: الذي يصب في مكان التخزين.
 - عن طريق الناقل رقم 12: الذي يصب في الخزانات 05-06 ليتم نقل الجبس منها بواسطة الناقلين 15-16 إلى الرافعة 05 التي تصب في خزان خاص بالأكياس الورقية مزود بميزان آلي لكمية الجبس وبعد ذلك يتم نقل الأكياس عبر شريط ناقل الأول إلى شريط ناقل ثاني المتحرك.
- إلا أنه في الوقت الحالي لا تستعمل الشركة المسلك الثاني لعدم توفر الأكياس الورقية وكذلك الفرن رقم 02 ونواقله لعدم توفر المادة الأولية الخاصة به.
- والشكل الموالي يوضح مراحل الإنتاج بشكل عام:

الشكل رقم (2-3): رسم تخطيطي يوضح مراحل الإنتاج بالشركة



المطلب الثالث: أهداف ومحيط الشركة وواقع المحاسبة بها

الفرع الأول: أهداف الشركة

تتمثل أهداف الشركة في:

- توفير مناصب شغل.
- توفير مادة الجبس على مستوى الجنوب الشرقي الجزائري.
- تحسين نوعية مادة الجبس وتطويرها من الإنتاج التقليدي إلى الإنتاج الصناعي.
- فتح مجالات صناعية أخرى وذلك من خلال تزويد مصانع الطباشير والمراكز الصيدلانية لإنتاج الجبس الطبي والأسنان الصناعية بالمادة الأولية الخاصة بذلك.

الفرع الثاني: محيط الشركة

أولاً: السوق

يتلقى إنتاج الشركة إقبالاً كبيراً من طرف المقاولين مثل: مقاولات سعداني والفار، مقاوله حمودة سيدي علي... الخ والمقاولات أمثال: شنة نجلاء، شبرو دليمة، فار علجية... الخ. ومواد البناء مثل: دراجي جمال، علالي محمد الصالح، نوبلي معراج، عشي محمد، قدوري معمر... الخ، والشركات مثل: شركة شيحاني، شركة معلول، شركة العامرية... الخ.

وإضافة إلى ذلك المستهلكين المستعملين لمادة الجبس، فاستحوذ بذلك على السوق المحلية بنسبة 90% تقريباً. أما على مستوى سوق الجنوب الشرقي فيستحوذ على نسبة 80% تقريباً وذلك من خلال: الشركات كشركة سوتندكو وشركة البيات في ورقلة، شركة صنع المواد والبناء (EFMC) توقرت وغيرها، والمقاولين مثل: مساوي فوزي من حاسي مسعود، غندير عون بشير من توقرت... الخ.

وبالإضافة إلى هذه المناطق فقد تعاملت الشركة مع العديد من الولايات الأخرى كولايات الشرق تمثلت في العديد من المقاولين مثل: بخوش بالقاسم من سوق أهراس، شيلي رمضان من ميله، فهادة أحمد من سوق أهراس، مؤسسة كالما للبناء من قالما، قعري أحمد من تبسة، وولايات الشمال تمثلت في: شركة دينوروت من الجزائر، مقاولات خنتوش المولدي من بجاية، مقاول بن عمران جمال من الجزائر... الخ، وولايات الوسط تمثلت في: بن أحمد محمد لمين من برج بوعرييج... الخ، وكذلك تم التعامل مع شركة أجنبية المتمثلة في شركة سينوهيدرو الصينية.

ثانياً: المنافسون

أ- داخل الولاية: تتمثل في:

- المنشآت لصنع الجبس الصناعي: مصنع عاد.
- المنشآت لصنع الجبس اليدوي: الفولية، منشأة الجبس الممتاز.

ب- خارج الولاية:

— مصنع أولاد جلال.

— مصنع غرداية.

— مصنع بوسعادة.

ثالثا: الممولين

أ- مموني المادة الأولية: المناجم والطاقة بحيث تقوم بتوفير المناجم.

ب- مموني مادة التكييس: مؤسسة تحويل البلاستيك العبروجي بالدبيلة، مؤسسة تحويل البلاستيك بده عادل

بالبياضة، مؤسسة تحويل بلاستيك سوف بالوادي.

ج- مموني الوقود: مؤسسة نفطال بالوادي.

د- ممونين آخريين: كموااد البناء والموااد الكهربائية، وبعض المكاتب لتجهيزات المكتبية.

هـ- التمولين بالطاقة الكهربائية: سونلغاز.

رابعا: مقدمو الخدمات

أ- اتصالات الجزائر (المصلحة التجارية): خدمات هاتفية.

ب- خراطة وتفريز: فرحات أحمد بحاسي خليفة، حدّد بشير بحاسي خليفة.

ج- شركة العزالي: نقل المادة الأولية من المقلع إلى المصنع.

خامسا: العملاء

— الشركات.

— المقاولين.

— تجار مواد البناء.

— وبعض المستهلكين.

الفرع الثالث: واقع المحاسبة بها

نظرا للمحاسب داخل الشركة أحييت العمليات المحاسبية (الميزانية، تحديد الديون، مراقبة الوثائق المحاسبية والكشوف البنكية... الخ) إلى محاسب معتمد خارجها، وبهذا تصبح العمليات التي تتم داخل الشركة عبارة عن عمليات تسيير وقد أوكلت هذه الأخيرة إلى رئيس النشاط التجاري بالشركة.

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية للشركة ومراجعتها

بناءً على تقرير محافظ الحسابات سنتطرق في هذا المبحث إلى عملية التدقيق كممارسة والتي تنصب على مخرجات عملية المحاسبة وهي الميزانية المحاسبية بجانبها الأصول والخصوم وأيضا سنتطرق إلى جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة الزغبيات ش.ذ.أ؛ كما تم التعليق والتحليل على القوائم المالية وذلك لإبراز مدى التطور أو النقص الحاصل في بنود ميزانية الشركة، كما يقوم بالتعليق للمستفيد من تقرير المراجعة فهمها بسهولة، كما أنه يعطي صورة توضيحية أفضل للمبالغ الواردة في الحسابات عند إرفاقها بتفسيرات وملاحظات.

المطلب الأول: الميزانية المقفلة في 2015/12/31 (جانب الأصول)

في هذا المطلب سنتطرق إلى الميزانية من جانبها الأول وهو جانب الأصول للشركة محل الدراسة كما يلي:

الجدول رقم (2-10): جانب الأصول لميزانية الشركة للسنة المالية المقفلة في: 2015/12/31

الأصل	ملاحظة	إجمالي 2015	اهتلاك رصيد 2015	صافي 2015	صافي 2014
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء - المنتج الايجابي أو					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراض					
مبان					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري انجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضوع موضع					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري		186,146,188.28	131,206,996.15	54,939,192.13	52,973,753.86
أصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما شابهها					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات					
الموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية		11,768,354.01		11,768,354.01	8,730,449.11
المجموع العام للأصول		197,914,542.29	131,206,996.15	66,707,546.14	61,704,402.97

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على مختلف مستندات الشركة ومساعدة مراجع الحسابات؛ أنظر الملحق رقم (2-1)، ص 97.

نلاحظ من خلال هذا الجدول وجود بيانات متعلقة بسنة 2014 وبيانات متعلقة بسنة 2015 وهو تطبيقاً لمبدأ المقارنة، وسنحاول من خلال هذا الجدول أن نعلّق ونحلّل أبرز الحسابات لكي تسهل على الشركة فهمها من خلال تقرير المراجع.

أولاً: أصول غير جارية

القيمة الإجمالية للأصول غير الجارية الظاهرة في ميزانية الشركة والمقفلة في 2015/12/31 بلغت 54,939,192.13 وبالتالي فإن قيمة الأصول غير الجارية زادت مقارنة بسنة 2014 موضحة كما يلي:

الجدول رقم (2-11): تطور حسابات الأصول غير الجارية للشركة للسنوات 2015/2014

الأصل	سنة 2015	سنة 2014
أصول غير جارية		
تثبيتات عينية	54,939,192.13	52,973,753.86
أراض	1,032,550.00	1,032,550.00
مبان	13,941,128.73	13,941,128.73
تثبيتات عينية أخرى	39,965,513.40	38,000,275.13
مجموع الأصول غير الجاري	54,939,192.13	52,973,753.86

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على ميزانية الشركة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه زيادة في قيمة التثبيتات العينية الأخرى سنة 2015 والمقدرة بـ: 1,965,238.27 دج.

وفقاً لتقرير مراجع حسابات الشركة فإن قيمة الزيادة في التثبيتات العينية الأخرى والمقدرة بـ: 1,965,238.27 دج، ترقى ضمن جدول في آخر التقرير يكون على شكل ملحقات، يشمل الجدول (تعيين الحساب، تاريخ الاقتناء، ومبلغ الاقتناء)، لكن نظراً لكونها لا تخدم موضوعنا، اكتفينا بالإشارة إليها فقط.

* الجرد الفعلي للأصول غير الجارية: المقارنة بين الجرد الفعلي والجرد المحاسبي، أظهر فارق موضح من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-12): فروق الجرد والمحاسبي والفعلي للأصول غير الجارية للشركة لسنة 2015

الأصل	الجرد المحاسبي	الجرد الفعلي	الفروق
أراض	1,032,550.00	1,032,550.00	0
مبان	13,941,128.73	13,941,128.73	0
تثبيتات عينية أخرى	171,172,509.55	164,257,223.10	6,915,286.45
الجماليات	54,939,192.13	52,973,753.86	6,915,286.45

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على ميزانية الشركة لسنة 2015.

☒ ملاحظة ناتجة عن فحص الأصول غير الجارية:

هناك سوء تقدير في تحديد فارق الجرد.

ثانيا: الأصول الجارية

1- المخزونات: ورد في ميزانية شركة الزغبياش ش.ذ.أ في 2015/12/31 ما يعادل 4,908,542.28 دج كمخزونات في مقابل قيمة 3,700,312.15 دج في 2014/12/31.

ومن خلال الجدول التالي نوضح تطور المخزونات خلال سنتين:

الجدول رقم (2-13): تطور حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ لشركة الزغبياش للسنوات 2015/2014

الأصل	سنة 2015	سنة 2014
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	4,908,542.28	3,700,312.15
المجموع	4,908,542.28	3,700,312.15

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على ميزانية الشركة.

وتفصل هذه المخزونات لسنة 2015 من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-14): تفصيل المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ لشركة الزغبياش في 2015/12/31

المبالغ	طبيعة الحساب
754,161.78	زيوت وشحوم
1,075,298.71	قطع غيار
453,891.95	لوازم مكتبية
524,849.63	منتجات قيد التنفيذ
2,100,340.21	مواد ولوازم البناء
4,908,542.28	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على ميزانية الشركة لسنة 2015.

الجدول رقم (2-15): فروق الجرد والحاسبي والفعلي للأصول غير الجارية للشركة لسنة 2015

الأصل	الجرد الحاسبي	الجرد الفعلي	الفروق
زيوت وشحوم	754,161.78	754,161.78	0.00
قطع غيار	854,298.71	854,298.71	0.00
لوازم مكتبية	453,891.95	453,891.95	0.00
منتجات قيد التنفيذ	524,849.63	524,849.63	0.00
مواد ولوازم البناء	2,321,340.21	2,321,340.21	0.00
المجموع	4,908,542.28	4,908,542.28	0.00

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على تقرير مراجع حسابات الشركة لسنة 2015.

☒ ملاحظة ناتجة عن فحص المخزونات:

- عدم إدراج المؤونات لبعض عناصر المخزون خاصة ما تعلق باللوازم المكتبية، إذ تحوي على قيمة معتبرة لم تعد صالحة للاستعمال، وجب تحرير محضر تلف بشأنها من أجل إخراجها من قيمة المخزونات؛
- عدم تسجيل بعض المصاريف المتعلقة بأكياس الجبس والتي تتحملها الشركة وهي الإنتاج من أجل البيع، وهذا من أجل الوصول وتحديد القيمة النهائية الحقيقية لهذه الأكياس حتى يتسنى على ضوئها تحديد سعر بيع صحيح؛
- القيام بعملية المقاربة بين أرصدة المخزون لدى مسؤول الإنتاج ومصلحة النشاط التجاري إلا في آخر السنة وهو ما ينتج عنه عادة فروق الجرد.

2- الحسابات الدائنة:

حقوق شركة الزغبيات ذات مسؤولية محدودة أظهرت مبلغ 11,768,354.01 دج، أي ما يُعادل نسبة 5.95% من مجموع المبالغ الإجمالية للميزانية سنة 2015.

تطور حسابات الحقوق خلال سنتي 2015/2014 موضحة كما يلي:

3- الزبائن: قدّرت حقوق الديون في 2015/12/31 اتجاه زبائنه بـ: 906,060.00 دج، مقابل 801,113.00 دج في 2014/12/31، أي بزيادة تقدر بـ: 104,947.00 دج.

أما في ما يتعلق بالمؤونة المتعلقة بتدني قيمة حقوق الزبائن، فوجدنا بأنها تعبر عن القيمة الحقيقية لحقوق الزبائن المشكوك في تحصيلها وفقا للقائمة المبررة لمبلغ المؤونة.

المطلب الثاني: الميزانية المقفلة في 2015/12/31 (جانب الخصوم)

في هذا المطلب سنتطرق إلى الميزانية من جانبها الثاني وهو جانب الخصوم للشركة محل الدراسة كما يلي:

الجدول رقم (2-16): جانب الخصوم لميزانية الشركة للسنة المالية المقفلة في: 2015/12/31

2014	2015	ملاحظة	الخصوم
143,000,000.00	135,000,000.00		رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة
1,381,450.80	1,564,179.91		نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة الجمع)
-72,250,301.79	-73,103,624.85		رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة
			حصة ذوي الأقلية
72,131,149.01	63,460,555.06		المجموع (1)
			الخصوم غير الجارية
			قروض وديون مالية
			ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
			ديون أخرى غير جارية
			مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
0.00	0.00		مجموع الخصوم غير الجارية (2)
			الخصوم الجارية
1,090,320.11	1,521,295.37		موردون وحسابات ملحقه
190,003.00	200,528.00		ضرائب
980,210.02	1,525,167.71		ديون أخرى
			خزينة سلبية
2,260,533.13	3,246,991.08		مجموع الخصوم الجارية (3)
74,391,682.14	66,707,546.14		مجموع عام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على مختلف مستندات الشركة ومساعدة مراجع الحسابات؛ أنظر الملحق رقم (2-2)، ص 98.

نلاحظ من هذا الجدول أن هناك ثلاث أعمدة، الأعمدة الأولى يخص البيان أما الأعمدة الثانية فيخصص بيانات سنة 2015 والأعمدة الثالث يخص بيانات سنة 2014 وذلك تطبيقاً لمبدأ المقارنة من طرف مراجع الحسابات كما نلاحظ أيضاً أن الجدول ينقسم أفقياً إلى ثلاثة أقسام، القسم الأول يخص رؤوس الأموال الخاصة، والذي يضم العديد من العناصر والمبالغ، أما القسم الثاني فيخصص الخصوم غير الجارية الذي بدوره يضم مجموعة من العناصر والمبالغ، ومن ثم القسم الثالث الذي يخص الخصوم الجارية ويحتوي أيضاً على مجموعة من العناصر والمبالغ.

أولاً: رؤوس الأموال الخاصة:

1- رأس مال تم إصداره: أظهرت الأموال الخاصة رصيد يقدر بـ: 135,000,000.00 دج، والجدول التالي يظهر تطورها خلال السنتين 2015/2014:

الجدول رقم (2-17): تطور حسابات الأموال الخاصة للشركة لسنتي 2015/2014

الأصل	سنة 2015	سنة 2014
رأس مال تم إصداره	135,000,000.00	143,000,000.00
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع)	1,564,179.91	1,381,450.80
رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد	-73,103,624.85	-72,250,301.79
المجموع	63,460,555.06	72,131,149.01

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على تقرير مراجع الشركة لسنة 2015.

مراجعة حسابات الأموال الخاصة لم تطرح أي ملاحظات تذكر، لكونها قليلة الحركة.

ثانياً: الخصوم الجارية

1- موردون وحسابات ملحقة: قدر الرصيد الدائن لديون المخزونات بـ: 1,521,295.37 دج والمتمثل في فاتورة لم تُسدد بعد اتجاه أحد الموردين، كذلك التحفظ الوحيد على هذا الحساب هو غياب وثيقة إثبات الدين من طرف الشركة الدائنة.

2- ديون أخرى: قدرت مديونية شركة الزغبيات ذات مسؤولية محدودة بتاريخ 2015/12/31 بـ: 1,525,167.71 دج أي ما يمثل 46.97% من مجموع الخصوم الجارية.

المطلب الثالث: جدول حساب النتائج للشركة بتاريخ: 2015/12/31

أما في هذا المطلب سنتطرق إلى جدول حساب النتائج للشركة محل الدراسة كالآتي:

الجدول رقم (2-18): جدول حساب النتائج حسب الطبيعة للفترة من 2015/01/01 إلى 2015/12/31

2014	2015	ملاحظة	
38,213,686.12	40,141,707.50		رقم الأعمال
-2,319,400.00	-1,652,416.00		تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
			الإنتاج المثبت
			إعانات الاستغلال
35,894,286.12	38,489,291.50		1- إنتاج السنة المالية
14,618,341.78	18,791,776.31		المشتريات المستهلكة
991,963.64	1,060,468.07		الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
15,610,305.42	19,852,244.38		2- استهلاك السنة المالية
20,283,980.70	18,637,047.12		3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
11,251,900.91	16,239,654.16		أعباء المستخدمين
600,516.21	834,769.19		الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
8,431,563.58	1,562,623.77		4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
57,410.50	68,543.60		المنتجات العملية الأخرى
2,001.13	2,716.59		الأعباء العملية الأخرى
			المخصصات للاهلاكات والمؤونات
			استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
8,433,836.18	1,559,907.18		5- النتيجة العملية
4,272.73	4,272.73		المنتجات المالية
			الأعباء المالية
4,272.73	4,272.73		6- النتيجة المالية
8,433,835.18	1,564,179.91		7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
8,433,835.18	1,564,179.91		مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
8,433,835.18	1,564,179.91		8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها)
			العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج
			ومنها حصة ذوي الأقلية
			حصة المجمع

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على مختلف مستندات الشركة ومساعدة مراجع الحسابات؛ أنظر الملحق رقم (2-3)، ص 99.

نلاحظ في هذا الجدول احتواءه على أربعة أعمدة متضمنة بيانات كما يلي:

العمود الأول يتضمن البيانات اللازمة أما العمود الثاني فيتضمن الملاحظات التي يرفقها محافظ الحسابات في تقريره، أما العمودين الثالث والرابع يتضمنان مبالغ سنتي 2015 و 2014 على التوالي. وفي آخر الجدول يصل مراجع الحسابات إلى النتيجة الصافية للسنة المالية محل الدراسة ومقارنتها بالنتيجة الصافية للسنة السابقة.

أولاً- الإيرادات: تطور حسابات الإيرادات خلال السنتين 2015/2014 كما يلي:

1- تطور رقم الأعمال: الجدول التالي يوضح تطور رقم الأعمال خلال السنتين 2015/2014 كما يلي:

الجدول رقم (2-19): تطور حسابات رقم الأعمال للشركة لسنتي 2015/2014

طبيعة الحساب	سنة 2015	سنة 2014
رقم الأعمال	40,141,707.50	38,213,686.12

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على تقرير مراجع الشركة لسنة 2015.

هناك زيادة في مبلغ رقم الأعمال خلال سنة 2015 مقارنة بسنة 2014 نتيجة زيادة حجم المبيعات.

2- المنتوجات مالية: أظهر رصيد هذا الحساب بتاريخ 2015/12/31 مبلغ يقدر بـ: 4,272.73 دج، الممثل

في الحسابات، فوائض التنازلات، إيرادات مالية، وإيرادات مالية أخرى.

ثانياً- التكاليف: تطور حسابات التكاليف خلال السنتين 2015/2014 كما يلي:

الجدول رقم (2-20): تطور حسابات التكاليف للشركة لسنتي 2015/2014

طبيعة الحساب	سنة 2015	سنة 2014
التكاليف	17,077,139.94	11,854,418.25

المصدر: من إعداد الطالبان، بالاعتماد على تقرير مراجع الشركة لسنة 2015.

1- استهلاكات المواد واللوازم: استهلاكات المواد واللوازم بعنوان 2015 قدرت بـ: 18,791,776.31 دج

بينما قدرت في سنة 2014 بـ: 14,618,341.78 دج.

نلاحظ زيادة معتبرة في استهلاكات المواد واللوازم وهذا راجع إلى الزيادة في حجم الإنتاج.

2- أعباء المستخدمين:

إن تحليل حساب مصاريف العمال خلال سنة 2015 أظهر بأن كتلة الأجور مرتفعة جدا مقارنة مع القيمة المضافة بحيث وصلت نسبة هذه الزيادة إلى 144.33% (16239654.16 دج/11251900.91 دج)، ولهذا وجب على الشركة إيجاد أسلوب يعمل على الحد من ارتفاع كتلة الأجور بهذا الشكل، لكن نشير هنا أنه من خلال مراجعتنا لهذا الحساب اتضح بأنه ارتفع بهذا الشكل بسبب استدراك أجور عمال الشركة لسنة 2014.

- إن حسابات التكاليف الأخرى لم تُطرح على مستواها أي ملاحظات هامة.

المبحث الرابع: وصف تقرير مراجع حسابات الشركة

من المعروف بأن من نتائج المراجعة الخارجية تحسين إجراءات العمل المتبع داخل الشركة، باعتبار أن المراجع الخارجي وعند إنجازه مهمته أن يصرح بكافة النقائص ومواطن الضعف التي اكتشفها عنده إلى الإدارة، وهذه الأخيرة تسعى دوماً إلى تجنبها في السنوات القادمة. لذلك يعتبر تقرير مراجع الحسابات ذو أهمية بالغة بالنسبة للمستفيدين منه، وهذا لما يقدمه من خدمات مختلفة للشركة محل المراجعة، ويتبلور ذلك من خلال اكتشاف العيوب والتجاوزات واقتراح الحلول اللازمة لتصحيحها وتجنبها.

وبعد الإطلاع على تقرير مراجع الحسابات لشركة الزغبيات ش.ذ.أ. للسنة المالية المقفلة في: 2015/12/31، يمكن تلخيص مضمون هذا التقرير مع الإشارة إلى أنه معد باللغة الفرنسية.

المطلب لأول: التقرير العام

في هذا المطلب سنحاول التطرق إلى الجانب العام لتقرير مراجع الحسابات وذلك من خلال ما يلي:

1- تتضمن الصفحة الأولى:¹

- اسم الشركة ورأس مالها وعنوانها؛
- عنوان التقرير: تقرير محافظ الحسابات لشركة ZOGHBIATE/SPA ELOUED للسنة المالية المنتهية في 2015/12/31.

- اسم مكتب مراجع الحسابات بالإضافة إلى عنوان المكتب ورقم الهاتف ورقم الفاكس... الخ

2- تتضمن الصفحة الثانية:²

رسالة موجهة إلى رئيس مجلس الإدارة وتتضمن ما يلي:

- اسم مراجع الحسابات.
- تاريخ ومكان التقرير.
- إلى من يوجه التقرير: السيد رئيس مجلس الإدارة للشركة.
- العنوان.

- أجزاء التقرير والتي هي كما يلي:

■ تقرير الإدلاء بالشهادة؛

¹ أنظر الملحق رقم (2-4)، ص 100.

² أنظر الملحق رقم (2-5)، ص 101.

■ الحالة المالية بتاريخ 2015/12/31؛

■ تعليقات حول البنود الرئيسية للوضع المالية.

- إمضاء مراجع الحسابات مع الختم الخاص به.

3- تتضمن الصفحة الثالثة:¹

الإدلاء بالشهادة مع التحفظ

- اسم محافظ الحسابات.

- تاريخ ومكان التقرير.

- إلى من يوجه التقرير: السيد رئيس مجلس الإدارة للشركة

- العنوان.

- الموضوع: الإدلاء بالشهادة مع التحفظ

- أجزاء التقرير والتي هي كما يلي:

■ تقرير الإدلاء بالشهادة

■ الحالة المالية بتاريخ 2015/12/31.

■ تعليقات حول البنود الرئيسية للوضع المالية.

في نهاية الصفحة يدلي مراجع الحسابات بشهادته حول مطابقة الميزانية للقانون وبالنقائص التي لا تؤثر تأثير سلبي

بل هي أخطاء بسيطة يمكن معالجتها وإدراكها وبدورها جعلته يقوم بتحفظات حولها.

- إمضاء محافظ الحسابات مع الختم الخاص به.

¹ أنظر الملحق رقم (2-6)، ص 102.

المطلب الثاني: التقارير الخاصة

يشمل تقرير مراجع الحسابات على ثلاثة تقارير الخاصة وهي:

أولاً- التقرير الخاص حول الاتفاقيات التنظيمية: جاء نموذج هذا التقرير بما يلي:¹

الوادي في:.....

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة الرغيبات ش.ذ.أ.

بمقتضى المادتين 628 و 670 الأمر رقم 75-79 المؤرخ في 1975/09/26 في القانون التجاري والمعدل والمكمل بمقتضى المرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 1993/04/25، "لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين المؤسسة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان المديرية العامة مسبقاً، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين المؤسسة ومؤسسة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة المؤسسة مالكا أو شريكا أو قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة، وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة". ونعلمكم بأنه وعلى حسب علمنا لا توجد أي اتفاقية مخالفة للمادة المذكورة أعلاه.

مراجع الحسابات

ويكون الأمر بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة وشركات أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا شريكا أم مسيرا أم قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة. ولا تسري الأحكام آنفة الذكر على الاتفاقيات العادية التي تتناول عمليات الشركة مع زبائنها ويحظر تحت طائلة البطلان المطلق على القائمين بإدارة الشركة أن يعقدوا على أي وجه من الوجوه قروضا لدى الشركة أو أن يحصلوا منها على فتح حساب جاري لهم على المكشوف أو بطريقة أخرى كما يحضر عليهم أن يجعلوا منها كفيلا أو ضامنا احتياطيا لالتزاماتهم اتجاه الغير وعلى مندوبي الحسابات أن يقدموا للجمعية العامة تقريرا خاصا عن الاتفاقيات التي رخص بها المجلس وتتولى الجمعية العامة الفصل في تقرير مراجع الحسابات.

¹ استنادا على تقرير السيد مراجع حسابات شركة الرغيبات ش.ذ.أ. للسنة المالية 2015.

استنادا لنص هذه المادة، فإن مراجع الحسابات ملزم بإعداد وتقديم تقرير خاص حول الاتفاقيات المباحة والتي أعلم بها من طرف الأجهزة المسيرة أثناء النشاط.

وقبل تحرير التقرير الخاص، يتحقق مراجع الحسابات من عدم وجود اتفاقيات أخرى بغض النظر عن تلك التي أحيط بها علما، وهذا عن طريق فحص محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض، وفي حالة اكتشافه لاتفاقيات ممنوعة، عليه الإعلان عن هذه المخالفة في تقريره العام للشهادة على الحسابات السنوية.

ثانيا- تقرير حول الأجور الأولى لسنة 2015¹

الوادي في:.....

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة الزغبيات ش.ذ.أ.

نحن الممضي مراجع حسابات شركة الزغبيات ش.ذ.أ، وتطبيقا للمادة 680 من القانون التجاري، أشهد أن المبلغ الخام الإجمالي الأعلى المخول إلى أحسن الأجور الأولى للسنة 2015 (وعدددهم خمسة) يخص الأشخاص المذكورين أدناه.

هذا المبلغ قدر بـ: 1.575.251,74 دج.

الجدول رقم (2-21): الأجور الخمسة الأولى بالشركة لسنة 2015

الوحدة (دينار جزائري)

الرقم	المنصب	المبلغ
01	المدير العام	428.114,05
02	رئيس مصلحة الإدارة المالية	290.251,56
03	رئيس المصلحة التقنية	289.478,85
04	رئيس المصلحة التجارية	287.859,45
05	رئيس المصلحة التقنية	279.547,83
المجموع		1.575.251,74

مراجع الحسابات

¹ استنادا على تقرير السيد مراجع حسابات شركة الزغبيات ش.ذ.أ. للسنة المالية 2015.

ثالثا- تقرير حول نتائج الشركة¹

الوادي في:

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة الزغيبات ش.ذ.أ.

تقرير خاص حول نتائج الشركة محدد من طرف المادة 678 مكرر 6 للمرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المعدل والمكمل بالأمر رقم 59-75 بتاريخ 26 سبتمبر 1975 من القانون التجاري.

بتطبيق المادة 678 مكرر 6، يشرفنا أن نعلمكم بالنتائج المحققة من طرف شركة الزغيبات بحاسي خليفة ولاية الوادي للخمس سنوات الأخيرة.

الجدول رقم (2-22): نتائج السنوات الخمس الأخيرة المحققة من طرف الشركة

الوحدة (دينار جزائري)

نتيجة سنة 2010	ر—ح	3.254.748,12
نتيجة سنة 2011	ر—ح	4.251.963,28
نتيجة سنة 2012	ر—ح	4.572.478,17
نتيجة سنة 2013	ر—ح	13.478.032,47
نتيجة سنة 2014	ر—ح	9.738.473,49

مراجع الحسابات

ملاحظة:

مما سبق أشرنا لأهم المعلومات التي تضمنها تقرير مراجع حسابات شركة الزغيبات ش.ذ.أ، وهو ما يعكس ما تم التطرق إليه في الجانب النظري فيما يتعلق بالجانب العملي لمراجعة الحسابات. وما يشار إليه أن تقرير مراجع الحسابات يشمل على عناصر أخرى، لكن لم نتطرق إليها لكونها لا تخدم موضوعنا، لهذا تم تجنبها حتى لا نضر بلب وأهمية دراسة الحالة.

¹ استنادا على تقرير السيد مراجع حسابات شركة الزغيبات ش.ذ.أ للسنة المالية 2015.

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

سوف نحاول إجراء استبيان وفق (أسلوب قوائم الاستقصاء) في شركة الزغيبات وذلك على بعض المصالح، من أجل إبراز وإضفاء هذه المعلومات بالنسبة لمستخدمي، لنخلص في الأخير إلى مجموعة من النتائج على ضوء العناصر السابقة.

الفرع الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق أسلوب قوائم الاستقصاء

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة والمراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة، مثل: العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك....الخ¹.

قمنا بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة تحت إشراف مراجع حسابات الشركة على الموظفين لتلقي الإجابة عليها ومن ثم تحليلها للوقوف على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.

بحيث سيتم التطرق في هذا المطلب إلى طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق أسلوب قوائم الاستقصاء، معتمدين على طرح أسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل الشركة محل الدراسة في شكل جداول هي كالآتي:

- الجدول الأول: مدى صحة التنظيم المحاسبي؛
- الجدول الثاني: المشتريات؛
- الجدول الثالث: المدفوعات النقدية؛
- الجدول الرابع: المخزونات؛
- الجدول الخامس: المقبوضات النقدية؛
- الجدول السادس: الرواتب والأجور.

¹ شعبان لطفى، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 115.

أولاً: مدى صحة التنظيم المحاسبي

الجدول رقم (2-23): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالنظام المحاسبي

المرجع		ملف	
التاريخ: 2015/12/23			
الملاحظات	الجواب		الرقم
	لا	نعم	
العمل المحاسبي يتم بشكل جماعي		X	01
	X		
	X		
		X	
		X	02
	X		03
		X	
		X	04
	X		05
لا يوجد مخطط محاسبي خاص			06
		X	07
	X		08
		X	09

المصدر: من إعداد الطالبين بالتنسيق مع مراجع حسابات الشركة.

ثانيا: المشتريات

الجدول رقم (2-24): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات

المرجع		ملف	
التاريخ: 2015/12/23			
الملاحظات	الجواب		الرقم
	لا	نعم	
يدخل ضمن قسم الوسائل	X		01 هل هناك قسم خاص بالمشتريات؟
		X	02 هل هذا القسم مستقل تماما عن: - قسم الحسابات - قسم الاستلام و الشحن
			03 هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء؟
على رئيس قسم الوسائل العامة		X	04 هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟
قسم الوسائل العامة		X	05 هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟
استشارة		X	06 هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات؟
قسم الوسائل العامة		X	07 هل تعتمد أسعار الشراء على مسؤول بقسم مشتريات؟
نفسه قسم الوسائل العامة		X	08 هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص؟
	X		09 إذا كان الأمر كذلك هل يقوم هذا القسم بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد؟
لا يتم إعداد تقرير			10 هل مثل هذه التقارير سلسلة الأرقام؟
لا يتم إعداد تقرير			11 هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص إلى: أ- قسم الحسابات ب- قسم المخازن
		X	12 هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام؟
		X	13 هل تتحقق الشركة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟
		X	14 هل تمسك الشركة يومية مستقلة للمشتريات؟
		X	15 هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟
		X	16 هل هناك نظام فعال لتسجيل ومراجعة عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة؟
		X	17 هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول؟
		X	18 هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟
		X	19 هل ترفق بالشيك المحرر للمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟
بناء على قسم الوسائل العامة		X	20 هل تعتمد جميع المردودات من مدير المشتريات بناء على تقرير قسم الاستلام والفحص؟
	X		21 هل يحظر قسم المحاسبات بمردودات المشتريات بالسرعة الممكنة؟

المصدر: من إعداد الطالبين بالتنسيق مع مراجع حسابات الشركة.

ثالثا: المدفوعات النقدية

الجدول رقم (2-25): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية

المرجع		ملف	
التاريخ: 2015/12/23			
الملاحظات	الجواب		الرقم
	لا	نعم	
		X	01 هل تتم جميع المدفوعات ذات المبالغ الكبيرة بواسطة شيكات؟
		X	02 هل الشيكات والملفات يحتفظ بها في ملف خاص؟
		X	03 هل يلزم نظام الشركة وجود أكثر من توقيع على الشيك؟
		X	04 هل هناك حظر بتوقيع الشيكات على بياض؟
		X	05 هل حدد التنظيم المالي من له حق توقيع الشيكات؟
	X		06 هل حق توقيع الشيكات يعطي لموظفين لا علاقة لهم بالسجلات المحاسبية أو النقدية؟
		X	07 هل هناك حظر بتحرير شيكات لحاملها
		X	08 هل تقوم دائرة الحسابات باستلام كشوف حسابات البنك شهريا مباشرة؟
	X		09 هل يقوم بإعداد تسوية البنك موظف لا علاقة له بالعمليات النقدية وأخصها التوقيع على الشيكات؟
		X	10 هل تقدم المستندات المؤيدة للدفع إلى المسؤولين بالشركة عند توقيع الشيكات المتعلقة بتلك المستندات؟
		X	11 هل يقوم من له حق التوقيع على الشيكات بمراجعة تلك المستندات المؤيدة للدفع؟
		X	12 هل يقوم الموظف الذي يعد مقارنة البنك للتسوية بمراجعة الشيكات المنصرفة حسب كشف البنك، كما يتأكد بمدى مطابقة البيانات المدونة بكشوف الشيكات التي ألغيت وهل يتحقق من تسلسل أرقام الشيكات؟
		X	13 هل الشيكات المعلقة (لم تقدم للدفع) لمدة طويلة تخضع للفحوص والتسوية والمتابعة؟
		X	14 هل يؤثر على المستندات المؤيدة للصرف بما يتعلق بسحب شيك قديم؟
	X		15 هل يقوم موظف مسؤول بالتحقق من مصلحة التحويلات من بنك إلى آخر؟

المصدر: من إعداد الطالبين بالتنسيق مع مراجع حسابات الشركة.

رابعاً: المخزونات

الجدول رقم (2-26): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمخزونات

المرجع		ملف	
التاريخ: 2015/12/23			
الملاحظات	الجواب		الرقم
	لا	نعم	
لا توجد حركة كبيرة للمخزون	X		01 هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟
		X	02 هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف؟
		X	03 هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية؟
استخدام النظام الآلي في هذا الصدد، وتوجد إلا المواد	X		04 هل تتبع الشركة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد والبضائع تحت التشغيل والتامة الصنع؟
	X		05 هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن؟
مواد و لوازم استهلاكية وليست بضاعة		X	06 هل يجري جرد فعلي دورياً لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على الأقل كل سنة؟
		X	07 هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن وماسكو تلك المخازن.
يتعلق بالمؤسسات التجارية وليس حالة الشركة	X		08 هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لشخص مسؤول عن : أ- مفردات البضائع بطيئة الحركة ب- المفردات عديمة الحركة ج- المفردات التي تجاوزت الحد المعقول من حيث الكمية؟
لا وجود لمثل هذه العمليات بالشركة	X		09 هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على : أ- بضائع الأمانة المرسلة إلى الغير؟ ب- بضاعة الأمانة للغير؟
من مسؤوليات رئيس قسم الوسائل العامة		X	10 هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للشركة؟
العملية لا تتطلب.	X		11 هل هناك تأمين على أمناء المخازن ضد خيانة الأمانة؟
لا وجود لمثل هذه العمليات بالشركة	X		12 هل يقضي التنظيم الإداري للشركة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات؟
		X	13 هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات؟
		X	14 هل تعرض الفروق إن وجدت من الجرد الفعلي والدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها؟
لا وجود لمثل هذه العمليات بالشركة	X		15 هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة؟

المصدر: من إعداد الطالبين بالتنسيق مع مراجع حسابات الشركة.

خامسا: المقبوضات النقدية

الجدول رقم (27-2): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية

ملف		المرجع
موضوع الاستمارة: المقبوضات النقدية		التاريخ: 2015/12/23
الرقم	الجواب	الملاحظات
	لا	نعم
01		هل هناك استقلال بين واجبات أمين الصندوق وبين القائمين بالوظائف التالية : أ- تجهيز الإشعارات الدائنة وإرسال ما يثبت إلى المدينين ب- اعتماد الحقوق والمسموحات ج- تجهيز مذكرات التسوية د- فتح البريد الوارد هـ- تجهيز المستندات للصرف واعتمادها و- تجهيز الشيكات أو أذون صرف الأجور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها. ز- تجهيز أوراق الدفع أو أية التزامات أخرى أو توقيعها ح- الترحيل إلى دفتر الأستاذ ط- القيد في دفاتر المشتريات ي- إمساك عهدة الأوراق المالية أو أوراق القبض أو الأجور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها ك- إمساك دفاتر العملاء والذمم
02	X	هل تثبت المقبوضات النقدية بواسطة آلة تسجيل النقد؟
03	X	هل تثبت المقبوضات النقدية بإيصالات أصلية
04	X	هل تودع جميع المقبوضات النقدية اليومية بالبنك بالكامل؟
05	X	هل يقوم بعملية الإبداع موظف آخر غير أمين الصندوق أو ماسك الحسابات الشخصية للمدين (الذمم)؟
06	X	هل يتحقق شخص آخر غير الذي قام بالإبداع من استلام قسيمة الإبداع من البنك؟
07	X	هل يقوم موظف آخر عدا أمين الصندوق باستلام الشيكات المرفوضة؟
08	X	هل يجري جردا دوريا مفاجئا للنقدية في الشركة؟
09	X	هل هناك رقابة على دفاتر إيصالات القبض؟
10	X	هل يتم تظهير جميع الحوالات أو الشيكات باسم الشركة والختم عليها؟
11	X	إذا كانت للشركة فروع فهل تقوم تلك الفروع بإبداع متحصلاتها في البنوك المحلية لحساب المركز الرئيسي الذي له وحده حق السحب على هذا الحساب؟
12	X	هل فتح الحسابات بالبنوك المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة؟
13	X	هل هناك تأمين ضد خيانة الأمانة أو ضمانا آخر على الموظفين المختصين بالمقبوضات ؟
14	X	هل هناك رقابة ومتابعة للمقبوضات الأخرى مثل الفوائد والعمولات والإيجارات والأرباح؟

المصدر: من إعداد الطالبين بالتنسيق مع مراجع حسابات الشركة.

سادسا: الرواتب والأجور

الجدول رقم (28-2): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والأجور

المرجع		ملف	
التاريخ: 2015/12/23			
الملاحظات	الجواب		الرقم
	لا	نعم	
		X	01 هل هناك نظام آلي لمعالجة الأجور؟
		X	02 هل تمسك بطاقات تسجيل الوقت لإعداد الرواتب؟
		X	03 هل تتطابق البيانات المسجلة ببطاقات الحضور مع كشوف الغياب والحضور الفعلي؟
		X	04 هل يوقع رؤساء العمال في الكشوف؟
رؤساء الدوائر		X	05 هل إعداد الكشوف موزع على أكثر من موظف
			06 هل تتغير مهام هؤلاء الموظفين دوريا؟
		X	07 هل تعتمد مهام التغيرات في فئات الأجور والعلاوات وتعيين الموظفين وفحصهم من قبل موظف مسؤول؟
		X	08 هل تمسك الشركة بطاقات حالة مدنية لكل عامل يدون فيها جميع البيانات اللازمة لإعداد كشوف الأجور؟
		X	09 هل تدقق كشوف الأجور حسابيا ومستنديا؟
		X	10 هل يقوم بصرف الأجور شخص خلاف من اشتركوا في إعداد الكشوف؟
		X	11 هل تعتمد الرواتب من موظف مسؤول قبل الصرف؟
أوامر الدفع، وأحيانا بالشيكات للعمال الجدد		X	12 هل تصرف أجور الموظفون بالشيكات أو عن طريق أوامر الدفع؟
	X		13 هل يخص حساب بالبنك لدفع الأجور والرواتب؟
	X		14 هل يوقع الموظفون والعمال على إيصالات الاستلام؟
		X	15 هل توجد رقابة على سلفيات الموظفين؟
		X	16 هل توجد رقابة على الأجور والرواتب التي لم يستلمها أصحابها في حينها وتتبع صرفها فيما بعد؟
وجود مراجع داخلي حديث بالشركة	X		17 هل يقوم المراجع الداخلي بحضور مفاجئ لعملية صرف الأجور؟
	X		18 هل الموظف الذي يقوم بسحب شيك بقيمة الأجور المستحقة له علاقة بقسم الحسابات أو عهدة الخزينة أو بتجهيز كشوف الأجور؟

المصدر: من إعداد الطالبين بالتنسيق مع مراجع حسابات الشركة.

الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية لشركة الزغبيات ش.ذ.أ.

و يمكن حصرها من خلال التالي:

أولاً: الهيكل التنظيمي

نلاحظ أن الهيكل التنظيمي الموجود بالشركة يبرز ثلاث مصالح رئيسية تحت إشراف مدير عام. عموماً يناسب هذا التقسيم حجم الشركة وطبيعة نشاطها، غير أن هذا التقسيم لا يبرز المهام الموكلة لكل موظف، وهذا راجع بسبب غياب نظام داخلي للشركة.

ثانياً: نظام المعلومات المحاسبية

من خلال الدراسة الميدانية، وخاصة فيما تعلق بالجانب المحاسبي، اكتشفنا أن نظام المعلومات المحاسبية يتميز بالعناصر التالية:

- هناك معالجة آلية لجميع العمليات التي تقوم بها الشركة؛
- تمسك محاسبة وفقاً للنظام المحاسبي المالي؛
- يتم تحرير مجموعة من المستندات الداخلية تغطي مجمل أوجه النشاط باستثناء بعض العمليات التي ليست ذات أهمية كبيرة؛
- عدم تطبيق نظام المحاسبة التحليلية.

ثالثاً: وجود أو عدم وجود إجراءات تفصيلية

نلاحظ على مستوى الشركة وجود عمل جماعي لمهام الوظيفة أو المصلحة الواحدة، بحيث لا يمكن للمتدخل أن يتعرف على مهمة كل فرد بالتحديد ضمن المصلحة الواحدة، وهذا ما يسمح بتداخل المهام وغياب الرقابة الذاتية أو التلقائية، وهي الغاية المراد تحقيقها من خلال وضع نظام الرقابة الداخلية، وهي نفس الملاحظة التي أشرنا لها سابقاً، وقلنا يرجع سبب ذلك إلى غياب نظام داخلي للشركة.

رابعاً: مدى كفاءة الموظفين

تم التوصل وتسجيل عند التطرق إلى هذا العنصر النقاط التالية:

- معظم الشهادات التي يملكها الموظفون في الشركة متنوعة وحسب الاحتياجات؛
- اعتماد الخبرة من حيث مدة العمل في المنصب، وليس بحسب حجم التكوين المتحصل عليه؛
- اعتماد الموظفين على رؤوسهم في تحمل المسؤولية، وعدم اتخاذ أي قرار بسيط دون الرجوع إليهم.

خامسا: الرقابة على الأداء

فيما يتعلق بالرقابة على الأداء توصلنا إلى الملاحظات التالية:

- في حالة وجود خطأ ما، يكون التدخل مباشرة من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه؛
- الأخطاء التي لا يتم اكتشافها، فمراجع الحسابات كفيف باكتشافها عند قيام هذا الأخير بالمصادقة على القوائم المالية الخاصة بالشركة.

سادسا: مدى استخدام الوسائل الآلية

في هذا الجانب تعتمد الشركة على معالجة البيانات والمعلومات المتدفقة على أنظمة الإعلام الآلي لأنها تعطي نتائج صحيحة وبأقل وقت.

الفرع الثالث: التوصيات المقدمة إلى الشركة والخاصة بالرقابة الداخلية

وتتمثل هذه التوصيات في النقاط التالية:

أولاً: تقسيم العمل حسب المصالح

تقوم مصلحة الإدارة والمالية بجميع العمليات المتعلقة بالجانب الإداري، المحاسبي والمالي، وذلك بمتابعة الموارد المالية والقيام بالمعالجة المحاسبية للبيانات ومتابعة النفقات المختلفة.

ثانياً: وصف تدفق وفعالية المستندات

1- بالنسبة لاقتناء الاستثمارات: فيما يتعلق بالاستثمارات ذات المبالغ الكبيرة تقوم الشركة بالرجوع إلى المدير العام لاتخاذ قرار الاقتناء، أما فيما يتعلق بباقي الاستثمارات ذات المبالغ البسيطة يتم اختيار العرض المناسب.

2- بالنسبة لشراء وتسيير حركة المخزونات: معروف أن نشاط الشركة إنتاجي، أي على حركة كبيرة للمواد المستعملة في عمليات الإنتاج، وكذا المنتجات نفسها، لذلك يجب أن تولى حركة المخزون أهمية بالغة حتى لا يقع أي صرف للمخزون.

3- بالنسبة لتسيير المستخدمين: يقع مستوى المكتب من خلال الهيكل التنظيمي تحت مصلحة الإدارة والمالية، وبعد الأجور استنادا إلى دفتر الحضور اليومي (كشف التنقيط) الموجود على مستوى مصلحة الإدارة والمالية.

خلاصة الفصل:

بالرغم من أن مراجعة حسابات الشركة حديث بالنسبة لها، لكن بإمكانها أن تستفيد من كافة ما يرد بتقرير مراجع الحسابات على المدى القصير.

ولقد كان للدراسة الميدانية في هذا الفصل دورا كبيرا في إبراز وتوضيح بعض العناصر في الجانب النظري، ولهذا حاولنا قد الإمكان إسقاط الجانب النظري للدراسة على الجانب التطبيقي. بحيث تطرقنا في بداية الفصل إلى معايير تقارير مراجعة الحسابات والمعايير الجزائرية للمراجعة والتي تعتبر الموجه والمرشد بالنسبة للمراجع، وتجدد الإشارة إلى عدم تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة لشركة الزغبيات (ش.ذ.أ)، وذلك كون الدراسة متعلقة بالسنة المالية 2015 وتقرير مراجع حسابات الشركة لسنة 2016 لم يُعد بعد؛ وبعد إعطاء لمحة عن شركة الزغبيات وضحنا المراحل التي يتبعها مراجع الحسابات عند أداء مهامه بدءا بعرض القوائم المالية والتعليق عليها تليها الإجراءات العملية لمخرجات تقرير مراجع حسابات الشركة الذي يعرض التقرير العام وكذلك التقارير الخاصة. ومن خلال ذلك لاحظنا غياب تام لنظام الرقابة الداخلية داخل الشركة، لكن بالرغم من ذلك أردنا وبالتنسيق مع مراجع حسابات الشركة أن ننتهج إحدى الأساليب المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية (طريقة الاستقصاء) وهذا حتى نبرز بطريقة غير مباشرة أهميته بالنسبة لعمال الشركة وكذا المسؤولين. كما يمكن أن يؤدي اعتماد شركة الزغبيات (ش.ذ.أ) على مراجعة خارجية إلى تغطية إلى حد كبير النقائص التي كانت موجودة من قبل.

الخاتمة

1- تذكير بالمشكلة:

من خلال دراستنا لتطبيق مراجعة الحسابات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من قبل مراجع الحسابات المستعرضة في الفصلين السابقين وللإجابة على الإشكالية الرئيسية لها المتمثلة في: ما هي الإجراءات العملية لتطبيق مراجعة الحسابات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؟، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال جمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى، بحيث تناولنا في الدراسة النظرية لمحة عن المراجعة من خلال التطرق إلى تطورها التاريخي، كما قمنا بعرض أهم الجوانب المتعلقة بها والمتمثلة في فروضها، مبادئها، تصنيفاتها، أهميتها وأهدافها، ومعاييرها المتعارف عليها، متطرقين إلى الإطار القانوني لمهنة مراجع الحسابات والهيئات المشرفة على مراجعة الحسابات، كما تناولنا منهجية مهمة مراجع الحسابات، أما العنصر الأخير في الدراسة النظرية فقد تطرقنا فيه إلى ماهية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. أما في الشق الثاني المتعلق بالدراسة الميدانية فقد تم التعرّيج إلى معايير تقارير مراجعة الحسابات والمعايير الجزائية للمراجعة، ثم قمنا بعرض تقديم عام لشركة الرغيبات لإنتاج الجبس (شركة ذات أسهم) المنطقة الصناعية بجاسي خليفة ولاية الوادي، وتوضيح الإجراءات العملية لمراجعة حسابات شركة، وفي الأخير تم تدعيم الدراسة بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق أسلوب قوائم الاستقصاء.

2- اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: مدى التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية والجزائرية؛ بحيث يراعي هذا الأخير المعايير السالفة الذكر عند القيام بعملية المراجعة، كذلك يلتزم المراجع بالإجراءات الواردة في القانون، وهكذا نكون قد نفينا الفرضية الأولى.

أما الفرضية الثانية: التي تنص على أن مهنة المراجعة في الجزائر لا تتوفر على معايير فقد تم نفيها؛ في كون مهنة المراجعة في الجزائر تتوفر على دليل للمعايير أي على نصوص قانونية منظمة وذلك وفقا للمقر رقم 002/16 والمقرر رقم 150/16، حيث أن هذا الأخير يتوافق نوعا ما مع المعايير المتعارف عليها.

وبالنسبة للفرضية الثالثة: التي ترى بأن الإجراءات العملية لمراجعة الحسابات في المؤسسات الصغيرة هي نفس الإجراءات المتعارف عليها في المؤسسة المتوسطة وكذلك المؤسسات الكبيرة، فقد تم إثبات هذه الفرضية حيث أن مراجع الحسابات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة يقوم بنفس الإجراءات المتعارف عليها أثناء تأدية مهامه، ومتمثل في التعرف على الشركة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع الأدلة والإثباتات ومراجعة القوائم المالية وفي الأخير إعداد التقرير.

3- النتائج:

توصلنا من خلال بحثنا إلى النتائج العامة التالية:

- ✓ إن الغرض من القيام بعملية المراجعة هو إعداد تقرير يتضمن رأي مهني لمراجع الحسابات حول القوائم المالية الذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، وبذلك يعتبر تقرير مراجع الحسابات بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية المراجعة.
- ✓ إن تطبيق معايير المراجعة يؤدي الى زيادة موثوقية القوائم المالية.
- ✓ أن معايير المراجعة جاءت لتنظيم عمل المراجعين وتحسينه حتى لا تتسبب في إحداث أزمات مالية للمؤسسة و المجتمع ككل.
- ✓ إن ظهور معايير المراجعة الجزائرية يساعد على تحسين ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وفقا للمعايير الدولية.
- ✓ إن شركة الزغيبات محل الدراسة الميدانية تعتبر من المؤسسات الصغيرة وذلك حسب قانون رقم 17-02 الموافق لـ 10 جانفي 2017.
- ✓ إن المهمة الرئيسية لمراجع الحسابات سواء في المؤسسات الصغيرة أو المؤسسات المتوسطة هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى.
- ✓ أنه توجد هيئات مسؤولة عن مهنة المراجعة في الجزائر تقوم بتطوير مهنة المراجعة واستحداث المعايير الجزائرية للتدقيق مستمدة من المعايير الدولية و تراعي خصوصية البيئة الجزائرية.

4- التوصيات:

بناء على النتائج السابقة قمنا باقتراح التوصيات التالية:

- ✓ وضع القوانين والمعايير وتحديثها بشكل مستمر مع المرجعيات الدولية؛
- ✓ تفعيل القوانين وتشريعات الخاصة بمراجعي الحسابات؛
- ✓ على مراجع الحسابات أن يكون دائما حريص على أداء مهامه على أكمل وجه، ولا يعتمد في ذلك على عمل المراجع الداخلي فقط؛
- ✓ دعم الهيئات المهنية الخاصة بالمراجعة من اجل إجراء ملتقيات مهنية لدى الجامعات الجزائرية، تساهم في تطوير المراجعة في الجزائر، وكذلك لتبادل الخبرات بين الاكاديميين والمهنيين و الطلبة الجامعيين.
- ✓ ضرورة تكوين المراجعين علميا وعمليا كتوعيتهم لممارسة المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الجزائرية.

5- آفاق البحث:

- أخيرا يمكن أن نشير إلى أن بحثنا هذا يمكن أن يكون مرحلة تمهيدية لمواضيع بحث مستقبلية في مجال المراجعة، ولذا سوف نقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا والتي نراها مكتملة لهذا البحث:
- ✓ تأهيل وتطوير مهنة المراجعة في الجزائر في ظل القانون رقم 10-01 المنظم لمهنة محافض الحسابات والمحاسب والمحاسب المعتمد.
 - ✓ واقع إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر ومدى توافقها ومعايير المراجعة الدولية.
 - ✓ مدى التوافق بين ممارسة المراجعة في الجزائر وفق المعايير الجزائرية للتدقيق و معايير المراجعة الدولية.
 - ✓ المشاكل الناجمة عن مراجعة الحسابات وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

I. الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
2. ادريس عبد السلام شتيوي، المراجعة معايير واجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996.
3. ألفين أرنييز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002.
4. حسين أحمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
5. حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.
6. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2001.
7. رايح خوني، رقية حساني، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومشكلات تمويلها، ط1، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
8. رأفت سلامة محمود، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.
9. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، 2007.
10. عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي، دار الإشهار الفنية، الإسكندرية، 2004.
11. عبد الفتاح الصحن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
12. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات تمويل المشروعات الصغيرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
13. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
14. محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002.
15. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.

16. محمد سمير الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.

17. محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة توزيع المعارف، الإسكندرية، مصر، 2003.

18. نبيل جواد، إدارة وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ط 1، الجزائرية للكتاب.

19. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.

20. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.

II. الرسائل والأطروحات الجامعية:

21. دادن عبد الوهاب، دراسة تحليلية للمنطق المالي لنمو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، نحو بناء نموذج لترشيد القرارات المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

22. سيد علي بلحمدي، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كأداة لتحقيق التنمية الاقتصادية في ظل العولمة، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم علوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2006.

23. شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.

24. شعيب أنشي، واقع وآفاق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر في ظل الشراكة الأوروبية، رسالة ماجستير، جامعة سعد دحلب البليدة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007-2008.

III. التقارير والقوانين والمراسيم والمقرارات:

25. تقرير السيد محافظ حسابات شركة الزغبيات ش.ذ.أ للسنة المالية 2015.

26. المقرر رقم: 002 المؤرخ في: 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

27. المقرر رقم: 150 المؤرخ في: 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

28. قانون رقم 02-17 المؤرخ في 11 ربي الثاني 1438 الموافق 10 يناير 2017، يتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الجريدة الرسمية، العدد 02.

29. المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 2011/05/26، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 30، 2011، المادة 02.
30. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر.
31. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، العدد 7، المواد من 03 إلى 15.
32. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد 42، المادة 22.

IV. الملتقيات:

33. زغيب شهرزاد وعيساوي ليلي، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر واقع وآفاق، مداخله مقدمة ضمن الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في التنمية"، الأغواط، 8-9 أفريل 2002.

V. المواقع الإلكترونية:

34. مدونة صالح محمد. 02/05/2017, 13:01. <http://www.sqarra.wordpress.com/isas2000/>, 13:01.
- القرا

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

I. Livres:

35. Mokhtar Belaiboud, **pratique de l'audit**, Berti édition, Alger, 2005.

الملاحق

الملحق رقم (1-2): ميزانية الشركة في 2015/12/31 (جانب الأصول)

Entreprise ZOGHBIAT La Production De Pelater El-Oued SPA

Actif Du Bilan Exercice Close 31/12/2015

ACTIF	NOTE	MONTANT 2015			MONTANT 2014
		BRUT	AMOR.PRO	NET	
Actif non courants					
Ecart d'acquisition-Goodwill positif ou negatif					
Immobilisation incorporelles					
Immobilisation corporelles		186,146,188.28	131,206,996.15	54,939,192.13	52,973,953.86
Terrain		1,032,550.00		1,032,550.00	1,032,550.00
Batiments		13,941,128.73		13,941,128.73	13,941,128.73
Autres immobilisation corporelles		171,172,509.55	131,206,996.15	39,965,513.40	38,000,275.13
Immobilisation en cession					
Immobilisation en cours					
Immobilisation financières					
Titres mis en equivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêt et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTALE ACTIF NON COURANT		186,146,188.28	131,206,996.15	54,939,192.13	52,973,953.86
Actif courants					
Stocks et en cours		4,908,542.28		4,908,542.28	3,700,312.15
Créances et emplois assimilés					
Clients		906,060.00		906,060.00	801,113.00
Autres débiteurs		2,732,415.21		2,732,415.21	1,918,541.20
Impôts et assimilés		415,352.91		415,352.91	307,268.32
Avances d'exploitaion					
disponibilités et assimilés					
Placement et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		2,805,983.61		2,805,983.61	2,003,214.44
TOTALE ACTIF COURANT		11,768,354.01		11,768,354.01	8,730,449.11
TOTALE GENERAL ACTIF		197,914,542.29	131,206,996.15	66,707,546.14	61,704,402.97

COMMISSARIAT AUX COMPTES

الملحق رقم (2-2): ميزانية الشركة في 2015/12/31 (جانب الخصوم)

Entreprise ZOGHBIAT La Production De Pelater El- Oued SPA

Passif Du Bilan Exercice Close 31/12/2015

PASSIF	NOTE	MONTANT 2015	MONTANT 2014
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis		135,000,000.00	143,000,000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réservesconsolidées)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalances			
Résultat net-résultat part de groupe		1,564,179.91	1,381,450.80
Autres capitaux propres-Report à nouveau		-73,103,624.85	-72,250,301.79
Part de la société cosolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL 1		63,460,555.06	72,131,149.01
<u>Passif non courants</u>			
Emprunt et dettes financiers			
Impôts (différés et provisions)			
Autres dettes non courants			
provision et produits comptabilisés d'avance			
TOTAL PSSIF NON COURANT		0.00	0.00
<u>Passifs courants</u>			
Fournisseurs et comptes rattachés		1,521,295.37	1,090,320.11
Impôts		200,528.00	190,003.00
Autres dettes		1,525,167.71	980,210.02
Trésorerie passif			
disponibilités et assimilés			
Placement et autres actifs financiers courants			
Trésorerie			
TOTAL PASSIF COURANT		3,246,991.08	2,260,533.13
TOTALES GENERAL PASSIF		66,707,546.14	74,391,682.14

COMMISSARIAT AUX COMPTES

الملحق رقم (3-2): جدول حساب النتائج للشركة بتاريخ: 2015/12/31

Entreprise ZOGHBIAT La Production De Pelater El-Oued SPA

C.TABLEAU DES COMPTE DES RESULTATS Exercice Clos 31/12/2015

LIBELLE	NOTE	MONTANT 2015	MONTANT 2014
Ventes et produits annexes		40,141,707.50	38,213,686.12
Variation stocks produits finis et en cours		-1,652,416.00	-2,319,400.00
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
1-PRODUCTION DE L'EXERCICES		38,489,291.50	35,894,286.12
Achats consommés		18,791,776.31	14,618,341.78
Services extérieurs et autres consommations		1,060,468.07	991,963.64
2-CONSOMMATION DE L'EXERCICES		19,852,244.38	15,610,305.42
3-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		18,637,047.12	20,283,980.70
Charges de personnel		16,239,654.16	11,251,900.91
Impôts, taxes et versements assimilés		834,769.19	600,516.21
4-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1,562,623.77	8,431,563.58
Autres produits opérationnels		68,543.60	57,410.50
Autres charges opérationnels		2,716.59	2,001.13
Dotation aux amortissement,provisions et perts de valeurs			
5-RESULTAT OPERATIONNEL		1,559,907.18	8,429,562.45
produits financiers		4,272.73	4,272.73
Charges financiers			
6-RESULTAT FINANCIERS		4,272.73	4,272.73
7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT		1,564,179.91	8,433,835.18
Impot exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (variation)sur résultat ordinar			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1,564,179.91	8,433,835.18
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES			
8-RESULTAT NET DES ACTIVITE ORDINAIRES		1,564,179.91	8,433,835.18

COMMISSARIAT AUX COMPTES

الملحق رقم (2-4): نموذج عن واجهة تقرير مراجع الحسابات للشركة

Spa ZOUGHBIAT Haci Khalifa El-Oued / Rapport De CAC 2015

Entreprise ZOUGHBIAT La Production De Pelater El-Oued

SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 6.003.000.00 DA

Zone Industrielle Haci Khalifa W.El-Oued

Boîte postale 60 Tel/Fax: 032.20.09.74 E.mail: zoghbiat@hotmail.com

Rapport
de commissariat aux comptes
E.Zoghbiat la production de pelater Spa
haci khalifa el-oued
Exercice close le 31/12/2015

Mr. [REDACTED]

Cabinet d'audit, commissariat aux comptes et comptabilité

Cite: [REDACTED]

Tel: [REDACTED] Fax: [REDACTED]

E-mail: [REDACTED]@gmail.com

Agrément n°: [REDACTED]

الملحق رقم (2-5): نموذج للرسالة الموجهة إلى رئيس مجلس الإدارة بالشركة

E Spa ZOQHBIAT Haci Khalfia El-Oued / Rapport De CAC 2015

commissariat aux comptes.

El-oued le 30/04/2016

Monsieur
Le Président du conseil d'administration
De l'E ZOQHBIAT Spa EL OUED

Monsieur le Président,

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale ordinaire tenue en date du 23 Juin 2015, nous avons l'honneur de vous présenter notre Rapport du Commissariat aux Comptes sur les états Financiers de votre société pour l'exercice clos le 31 Décembre 2015.

Le présent Rapport comporte quatre (03) parties :

- Le Rapport de certification et les vérifications spécifiques,
- Les états Financiers au 31 Décembre 2015;
- Les Commentaires sur les principaux postes des états Financiers.

Nous restons à votre entière disposition pour vous communiquer toute information que vous pourriez désirer sur le contenu de ce Rapport.

Nous tenons à exprimer nos remerciements à la Direction et au Personnel pour l'esprit de coopération et la courtoisie dont ils ont fait preuve au cours de notre intervention.

Veuillez agréer, Monsieur le Président, l'expression de nos sentiments distingués.

Le Commissaire aux comptes

الملحق رقم (2-6): نموذج عن تقرير الإدلاء بالشهادة مع التحفظ الموجهة إلى رئيس مجلس الإدارة بالشركة

E Spa ZOĞHBIAT' Haci Kğhalifa EL-Oued / Rapport De CAC 2015

commissariat aux comptes.

EL-oued le 30/04/2016

Monsieur le Président
Messieurs les Membres de l'Assemblée Générale Ordinaire
De l'E ZOĞHBIAT' Spa EL OUED

Objet : Rapport de certification
De l'exercice clos le 31 Décembre 2015

Nous avons examiné les états Financiers ci-joints de la société « E Spa ZOĞHBIAT' » EL OUED pour l'exercice clos le 31 Décembre 2015 comprenant le bilan, les comptes de Résultats et les Tableaux Annexes établis selon la forme des documents de synthèse prévus par SCF.

Les comptes annuels ont été arrêtés par le conseil d'administration de la société E Spa ZOĞHBIAT' EL OUED, il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes.

1- Opinion sur les comptes annuels

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la profession ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à examiner par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes. Il consisté également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et apprécier leur présentation d'ensemble. Sous la réserve énumérée ci-après :

- insuffisances liées à l'assainissement de certaines rubriques du bilan, (opération en cours de traitement).

Nous estimons que nos contrôlent fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après.

Nous certifions que les comptes annuels qui sont repris dans les pages 15, 16 et 17 du présent rapport avec un total bilan brut de 197 914 542.29 DA et un résultat bénéficiaire de 1 564 179.91 DA sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ecoute ainsi que de la situation financière du patrimoine de l'entreprise à la fin de cet exercice.

2- Vérifications et informations spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes de la profession, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les documents adressées aux administrateurs et à la tutelle sur la situation financière et les comptes annuels.

Fait à EL-oued le 30/04/2016

³ Cabinet d'audit et de Commissariat aux comptes

Mr. [REDACTED]

واجهة القرص المضغوط



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
الخصص: تدقيق محاسبي

تطبيق مراجعة الحسابات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة - دراسة حالة شركة الزغيبات ذات أسهم لإنتاج الجبس - المنطقة الصناعية حاسي خليفة ولاية الوادي

تحت إشراف الدكتور:
زكرياء دمدوم

إعداد الطالبان:
- ياسين واسع
- الزبير سعداني

لجنة المناقشة:

رئيسا
مشرفا ومقررا
مصحفا

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

محمد الهادي صيف الله
زكرياء دمدوم
نصر رحال

السنة الجامعية: 2016/2017