الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعـــة الـــــوادي

قسم علوم التسيير

﴿مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير

-تخصص محاسبة وضرائب﴾

تحت عنوان:

# دور محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية

## دراسة حالة : شركة روايال موندیال – كوينين الوادي


من إعداد الطالبان:

✍ خالد رشدان

✍ قيس العايب

إشراف الأستاذ:

☜ عقبة ريمي


السنة الجامعية: ( 1434هـ - 1435هـ) - (2013-2014) م

# فهرس المحتويات


| العنوان | الصفحة |
|---|---|
| شكر و تقدير | I |
| فهرس المحتويات | II |
| فهرس الأشكال و الجداول | III |
| المقدمة | أ- ب-ج |
| **الفصل الأول : أساسيات حول المراجعة** | 04 |
| تمهيد | 05 |
| المبحث الأول : مفاهيم عامة حول المراجعة | 06 |
| المطلب الأول : المراجعة ، تكورها التاريخي ، و مفهومها | 06 |
| المطلب الثاني : فروض ومبادئ المراجعة | 10 |
| المطلب الثالث : أهمية و أهداف المراجعة | 13 |
| المبحث الثاني : المراجعة الخارجية مفهومها و خصائصها | 18 |
| المطلب الأول : تعريف المراجعة الخارجية و أنواعها | 18 |
| المطلب الثاني : خصائص المراجعة الخارجية | 19 |
| المطلب الثالث : مراحل المراجعة الخارجية | 21 |
| المبحث الثالث : الإجراءات التمهيدية للمراجعة الخارجية | 25 |
| المطلب الأول : متطلبات مرحلة القبول | 25 |
| المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية | 28 |
| المطلب الثالث : برنامج المراجعة و أهدافه | 32 |
| خلاصة الفصل الأول | 34 |

| | |
|---|---|
| **الفصل الثاني : عموميات حول مهنة محافظ الحسابات** | 35 |
| تمهيد | 36 |
| المبحث الأول : نبذة تعريفية حول محافظ الحسابات | 37 |
| المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات | 37 |
| المطلب الثاني : المؤهلات العلمية و العملية لمحافظ الحسابات | 38 |
| المطلب الثالث : مهام محافظ الحسابات | 42 |
| المبحث الثاني : الإجراءات المالية و القانونية لمحافظ الحسابات | 34 |
| المطلب الأول : تحديد أتعاب محافظة الحسابات | 34 |
| المطلب الثاني : حقوق و واجبات محافظة الحسابات | 45 |
| المطلب الثالث : مسؤوليات محافظة الحسابات | 48 |
| المبحث الثالث : تقرير محافظ الحسابات على القوائم المالية | 50 |
| المطلب الأول : ماهية تقرير محافظة الحسابات و أهميته | 50 |
| المطلب الثاني : معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات | 51 |
| المطلب الثالث : بدائل تقرير محافظ الحسابات على القوائم المالية | 54 |
| خلاصة الفصل الثاني | 58 |
| **الفصل الثالث : الإطار العملي للمراجعة الخارجية** | 59 |
| تمهيد | 60 |
| المبحث الأول : اختبارات المراجعة العامة | 61 |
| المطلب الأول : اختبارات المراجعة الخارجية | 61 |

| | |
|---|---|
| المطلب الثاني : أوراق العمل | 64 |
| المطلب الثالث : أدلة الإثبات | 67 |
| المبحث الثاني : وسائل التحقق في المراجعة | 70 |
| المطلب الأول : التحقق الحسابي | 70 |
| المطلب الثاني : التحقق المستندي | 72 |
| المطلب الثالث: التحقق المحاسبي | 73 |
| المبحث الثالث : دراسة تطبيقية للمراجعة الخارجية ( مراجعة شركة روايال موندیال ) | 74 |
| المطلب الأول : تقديم عام لشركة روايال موندیال | 74 |
| المطلب الثاني : الإجراءات التمهيدية و مراجعة قوائم المالية للشركة | 79 |
| المطلب الثالث : إعداد التقرير النهائي | 91 |
| خلاصة الفصل الثالث | 96 |
| الخاتمة | 99 |
| قائمة المراجع | 103 |

## المقدمة :

إن المؤسسات الاقتصادية أداة لتجميع المدخرات، و وسيلة قانونية لتنظيم المشروعات الاقتصادية الكبرى ، التي تنتج سلعا أو تقدم خدمات تشبع حاجة السوق، كما أنها عن طريق ما تدفعه من ضرائب و رسوم تعتبر ممولا هاما للخزانة العامة، و التي إلى جانب هذا الدور الاقتصادي ، فإن المؤسسات الاقتصادية تلعب أيضا دورا اجتماعيا، إذا توفر الكثير من فرص العمل للمواطنين ، و لذلك فإن أي خلل في إدارتها يتعدى أثره دائرة المصالح الخاصة التي تحميها المسؤولية المدنية ليهز الأمن الاجتماعي، و من ثمة صار من اللازم أن يتدخل المشرع فيفرض جزاءات رادعة للمخالفات التي يرتكبها القائمون على أمر الشركة، أو التي من شأنها إن تمس كيان الشركة ذاته، لذلك كان محافظ الحسابات هو الرقيب على إدارة الشركة ،و حرس الشرعية و القانون فيها وصمام الأمان في المؤسسات الاقتصادية في اعتقادنا

في عالم المال و لأعمال نجد أن المقرضين و المستثمرين يقومون بتجميع حقائق و معلومات تتعلق بماضي الشركات ، و لذلك قبل اتحاد أي قرار خاص بإقراضها أو الاستثمار فيها، و أغلب الحقائق و المعلومات التي يحتاجها المقرضون و المستثمرون الجدد تكون متضمنة في القوائم المالية المنشورة و التي تبين المركز المالي و نتائج الأعمال لتلك الشركات

و من المعروف أن إعداد القوائم المالية من مهمة إدارة الشركة و ذلك من واقع الدفاتر و السجلات المحاسبية المحتفظ بها ، و لكي تعكس هذه القوائم الوضع المالي و نتائج الأعمال بصورة موثوق بها من جهة نظر قارئ أو استخدام القوائم المالية، فإن مهمة إعداد القوائم المالية و مهمة التصديق عليها لا يجب أن تقوم بها نفس الجهة

و التصديق على القوائم المالية يتمثل في إعطاء المراجع لرأيه حول مدى عدالتها و الذي يضمنه في تقريره في نهاية المراجعة . و على ضوء هذا التقرير يكون في استطاعته مستخدمي القوائم المالية، أن يتخذوا القرارات الاقتصادية السليمة و الرشيدة ، حيث أن رأي المراجع يزيد من ثقة مستخدمي القوائم بالبيانات و المعلومات المتضمنة بها .

و أثناء قيام محافظ الحسابات بمهامه ، فإنه يتخذ في ذلك مسلكا محددا يبين فيه الإجراءات و الخطوات اللازمة لأداء مهمته على أكمل وجه ، هذا ما سنحاول التفصيل فيه في هذا البحث، و ذلك من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية التالية : " **ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية في الجزائر** " ؟

و لمزيد من التفاصيل في هذا الموضوع، نقترح بعض الفرضيات التي سنحاول من خلالها الإجابة على الإشكالية الرئيسية :

1- ما مفهوم مراجعة الحسابات ؟ و ما هي آلية تطبيقها ؟

2- ما هي طبيعة و دور محافظة الحسابات ؟

3- ما مدى تأثير تقرير محافظ الحسابات على قرارات مستخدمي القوائم المالية ؟

4- ما مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية على عملية المراجعة الخارجية ؟

و كإجابة مؤقتة على الإشكاليات السابقة الذكر نقترح الفرضيات التالية :

1- تعد مراجعة الحسابات وسيلة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

2- يتمثل دور محافظة الحسابات في حماية مصالح أصحاب حقوق الملكية

3- تعد التقارير على إخبار المستخدمين للقوائم المالية بما قام به المراجع و النتائج التي توصل إليها

4- إن نظام الرقابة الداخلية يؤثر على الاختبارات التي سوف يقوم بها المراجع

أسباب اختيار الموضوع :

**– جانب ذاتي :**

– ميل الطلبة إلى احتراف مهنة المراجعة

– حب الإطلاع على هذا النوع من المواضيع المحاسبية

**– جانب موضعي :**

– نوع التخصص الذي ندرس فيه له علاقة وطيدة مع الموضوع المختار

– تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة

– محاولة تقديم أو إعطاء صورة أكثر وضوحا حول مهنة محافظ الحسابات و الدور الذي فيه

**-أهمية البحث :**

نسعى من خلال دراستنا هذا إلى إبراز الدور الذي أصبحت تلعبه المراجعة الخارجية في التأكيد على عادلة القوائم المالية، من خلال عرض تشكيلة خدمات مراقب الحسابات لخدمة أصحاب المصلحة و الشركات و المؤسسات المالية و المقترضين، كذلك المستثمرين

**-أهداف البحث :**

إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة في خدمة المجتمع، خاصة في عصر العولمة و التداول و ثورة تكنولوجيا المعلومات و التجارة الالكترونية .

عرض و تقديم أهم المتطلبات للقيام بعملية المراجعة، و ذلك كونها أصبحت إجبارية لكافة المؤسسات و الشركات .

**- المنهج المتبع :**

للإجابة على التساؤلات المطروحة و اختبار صحة أو خطا الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري و منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي

**- الخطة :**

سعيا منا للإحاطة بكافة جوانب الموضوع ارتأينا إلى تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول رئيسية

حيث سنتطرق في الفصل الأول على أساسيات حول المراجعة و الذي ينقسم بدوره إلى ثلاثة مباحث يتجلى الأول على عموميات حول المراجعة، و الثاني على المراجعة الخارجية مفهومها، خصائصها، و الثالث الإجراءات التمهيدية للمراجعة الخارجية

أما الفصل الثاني فيتمحور في عموميات حول مهنة محافظ الحسابات و ينقسم إلى ثلاث مباحث، يتمثل الأول في نبذة تعريفية حول محافظ الحسابات و الثاني في الإجراءات المالية و القانونية لمحافظ الحسابات أما الثالث في تقرير محافظ الحسابات على القوائم المالية .

لنختم في الأخير في الفصل الثالث الإطار العملي للمراجعة الخارجية و بدوره ينقسم إلى ثلاث مباحث، الأول الأدوات المستخدمة في المراجعة الخارجية و الثاني وسائل التحقق في المراجعة أما الثالث فهو دراسة تطبيقية لعملية المراجعة الخارجية ( مراجعة شركة ) .

## تمـهيد:

نلاحظ في وقتنا الحالي أن المراجعة أصبحت كثيرة التداول في الأوساط الاقتصادية ، و ما تراه هو أنه هناك تصنيفا في حقل المراجعة و تحديد مجالها في المحاسبة و المالية فقط ، حيث جعل هذا المفهوم الخاطئ للمؤسسات تحصر المراجعة في المحاسبة و المالية .

انطلاقا من هذا حاولنا في هذا الفصل تسليط الضوء على أهم مميزات الإطار النظري للمراجعة متطرقين من بذلك للتطور التاريخي للمراجعة ، و أهميتها ، و مفهوم المراجعة الخارجية و الإجراءات التمهيدية لها و قد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث :

- المبحث الأول : عموميات حول المراجعة
- المبحث الثاني : المراجعة الخارجية مفهومها و خصائصها
- المبحث الثالث : الإجراءات التمهيدية للمراجعة الخارجية

**المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة.**

إنّ المراجعة ميدان واسع، عرف تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات، و تنوعها.

**المطلب الأول: المراجعة– تطورها التاريخي– مفهومها .**

**الفرع الأول : التطور التاريخي للمراجعة**

إنّ المراجعة قديمة قدم الإنسان، تستمد نشأتها من حاجته إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي تعتمد عليها في اتخاذ قراراته و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، و حتى نتناول التطور التاريخي بدقة نورده في فترات [1].

1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500: كانت المراجعة في هذه الفترة غير معروفة، لأنّ المحاسبة كانت مقصورة على العائلات المالكة، فكان قدماء اليونان و المصريين يستخدمون المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، حيث ظهرت الحاجة لدى الحكومة لمراجعة الحسابات، ثم تطور استخدامها، و أصبح التجار يستعينون بها في مختلف ممتلكاتهم.

2-الفترة ما بين 1500 حتى 1850: في هذه الفترة ظهر انفصال الملكية عن الإدارة، مما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمراجعين، و كذلك تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية و خاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج، و لقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة سنة 1581 بمدينة "Venis" بإيطاليا و تأسست كلية تسمى" ROXONATI".

3- الفترة ما بين 1850-1905: أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الثورة الصناعية، حيث ظهرت شركات المساهمة الكبرى، و ظهر معها الانفصال النهائي بين أصحاب المشروع و الإدارة، مما تتطلب وجود وكلاء عن رأس المال فبرزت بذلك المراجعة كمهنة.

[1] - ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير واجراءات، دار النهضة العربية، بيروت،1996، ص14.

4- الفـترة مـن 1905 إلى وقتنـا الحاضـر: تم اسـتخدام أسـلوب العينـات الإحصـائية في عمليـات المراجعة المختلفة و التي تعتمد اعتمادا كلياً على نظم الرقابة الداخلية المطبقة بالشركة فعلاً ، و كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1916.

فالتطور التاريخي خلال المراحل المختلفة كان موازياً لأحداث اقتصادية واجتماعية، و كل ذلك أثر على مجال و هدف و أسلوب المراجعة[1].

فحدث تطور رأسي رفع من كفاءة المراجعة- أما الأفقي تمثل في إيجاد معلومات متكاملة تخدم المؤسسة.

[1] - ادريس عبد السلام اشتيوي، المرجع السابق، نفس الصفحة

**الجدول(1) : التطور التاريخي للمراجعة و أهدافها**

| المـدة | الأمر بالمراجعة | المراجع | أهداف المراجعة |
|---|---|---|---|
| **من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي** | الملك، إمبراطور الكنيسة، الحكومة | رجل الدين كـاتب | معاقبة السراق على اختلاس الأموال حماية الأموال |
| **من 1700 إلى 1850** | الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين | المحاسب | منع الغش، و معاقبة فاعليه حماية الأصول |
| **من 1850 إلى 1900** | الحكومة و المساهمين | شخص مهني في المحاسبة أو قانوني | تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية |
| **من 1900 إلى 1940** | الحكومة و المساهمين | شخص مهني في المحاسبة و المراجعة | تجنب الغش و الأخطاء، الشهادة على مصداقية القائم المالية التاريخية |
| **من 1940 إلى 1970** | الحكومة، البنوك، المساهمين | شخص مهني في المراجعة و الحاسبة | الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية |
| **من 1970 إلى 1990** | الحكومة هيئات أخرى و المساهمين | شخص مهني في المراجعة و المحاسبة والاستشارة | الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة |
| **ابتداءاً من 1990** | الحكومة هيئات أخرى و المساهمين | شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة | الشهادة على الصورة السابقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي |

**المصدر: محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر2003، ص07**

**الفرع الثاني: مفهوم المراجعة**

لقد تعددت تعاريف المراجعة لتعدد الكتاب نذكر منها:

المراجعة هي علم يتمثل في مجموعة من المبادئ و المعايير و القواعد و الأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، و البيانات المثبتة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمشروع من طرف شخص خارجي محايد و مستقل عن المشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع و عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة"[1].

المراجعة هي عملية فحص و اختبار البنود الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى الحسابات و السجلات المنشأة لها، و كذلك المستندات المؤيدة لها، و ذلك لغرض إعطاء رأي فني محايدة حول مدى عدالة القوائم المالية، و تمثيلها للمركز المالي و نتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية موضوع المراجعة"[2]

المراجعة هي عملية منظمة تنطوي على تجميع و تقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث و تصرفات اقتصادية، و ذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات و المعايير الموضوعة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام" [3]

المراجعة هي عملية فحص المستندات و الحسابات و السجلات الخاصة بالمنشأة فحصاً دقيقاً حتى يطمئن المراجع من أنّ التقارير المالية سواءاً كانت تقريراً عن تتابع المشروع خلال فترة زمنية أي تقرير آخر يظم فيه صورة واضحة و حقيقية و دقيقة للغرض الذي تم من أجله هذا التقرير" [4]

من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن أن نخلص إلى تعريف شامل للمراجعة:

---

[1] – خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، 1998، ص9.

[2] – ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص14.

[3] – رجب السيد راشد، عبد الفتاح محمد الصحن، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000، ص5

[4] –عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة الجامعية مصر، 1993، ص4.

المراجعة هي علم يعتمد على مجموعة من المبادئ و الأساليب و المعايير و القواعد، حيث يهتم هذا العلم بالقيام بفحص انتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية، و يتمثل في تقييم تحليلي للسجلات و المستندات بفرض تقديم رأي فني محايد على نتيجة أعمال المؤسسة، و مركزها المالي".

من التعاريف السابقة نستنتج ما يلي:

1- المراجعة هي علم قائم بذاته له منهج، يرتكز على أدلة إثبات و قرائن.

**2**- المراجعة هي مجموعة من المعارف و الكم الهائل من المعايير التي عندما تستخدم يتم الوصول إلى تبيان مدى صحة النتائج.

3- المراجعة عملية منظمة و موضوعية.

4- المراجعة يقوم بها شخص خارجي محايد و مستقل عن المؤسسة و هذا لإبداء رأي فني محايد.

5- إعطاء صورة واضحة و دقيقة و حقيقية من خلال التقرير الذي يقدم للأطراف المعنية.

**المطلب الثاني : فروض و مبادئ المراجعة :**

إن المبادئ العامة التي تحكم عمليات المراجعة عرف بمعايير المراجعة المقبولة و التعارف عليها و هذه المعايير تمثل الإطار العام و الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام إجراءات المراجعة المناسبة و التي يراها ضرورية في الظروف المحيطة في جميع مراحل عملي المراجعة و سنورد فيما يلي معايير المراجعة التي تحظى قبولا و متعارف عليها بين المحاسبين و المراجعين .

**الفرع الأول-معايير عامه : [1]**

1- يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب و تتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو مراجعين

2- يجب أن تتوفر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل حياد في الاتجاه الذهني .

3- يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء المراجعة و إعداد التقرير.

---

[1] – أحمد حامد حجاج و محمد عبد القادر الريسطي ، "المراجعة مدخل متكامل " دار المريخ للنشر المملكة العربية السعودية ، 20032 ، ص 41

**الفرع الثاني: معايير العمل الميداني:**

1- يجب أن يتم تخطيط العمل و تخصيص المهام على المساعدين و الإشراف عليهم على نحو ملائم [1].

2- يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة و تحديد طبيعة توقيف و مدى الاختبارات التي يجب بها .

3- يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص و الملاحظة و الاستفسار و إرسال المصادقات .

**الفرع الثالث معايير التقرير:**

1- يجب أن يحدد التقارير ما إذا كانت القوائم المالية ، تتفق مع المبادئ المحاسبة المتفق عليها .

2- يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، بين الفترة الحالية و الفترة المتفق عليها .

3- ما لم يذكر عكس ذلك في التقرير ، بعد الإفصاح و الشفافية بالقوائم كافيا .

4- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية ، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي ، و عندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية ، يجب أن يذكر في التقرير الأسباب وراء ذلك ، وعندما يقترن اسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير ، يجب أن يحدد في التقرير على النحو قاطع ، و الإشارة إلى طبيعة عمل المراجع و إلى درجة المسؤولية ، و تمثل هذه المعايير قواعد عامة مرشدة لسلوك ،و هي تأخذ أشكالا متعددة مثل القوانين و اللوائح و السياسات و الإجراءات و المعدلات و الموازنات و المتطلبات التي يحددها بعض الهيئات المهنية .

5- أن إيجاد فروض للمراجعة عملي ضرورية لحل مشاكل المراجعة و التوصل إلى نتائج ساعد في إيجاد نظرية شاملة لها ، و من الملاحظ أن فروض المراجعة لم تلقي الاهتمام الكافي لها كما هو

[1] – أحمد حامد حجاج و محمد عبد القادر الريسطي ، المرجع السابق، نفس الصفحة

الحال في مجال فروض المحاسبة ، و لذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة المراجعة ، و نوعية المشاكل التي تتعامل معها ، و هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع لدراسة انتقاديه حتى يمكن أن تلقي القبول العام من المهنة [1] .

تتمثل الفروض التجريبية للمراجعة في ما يلي [2] :

1-قابلية البيانات المالية للفحص

2-عدم وجود تعارض (ضروري) بين مصلحة كل من المراجع الخارجي و الإدارة

3-وجود نظام سليم لرقابة الداخلية يبعد (يلغي) احتمال حدوث أخطاء

4-التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها . يؤدي إلى سلامة مثيل القوائم المالية للمركز المالي و نتائج الأعمال .

5-العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي ، سوف تكون كذلك في المستقبل ، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك .

6-عند مزاولة مراقب الحسابات لعمله في ما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية ، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط .

7-يفرض المركز المهني للمراجع الخارجي ، التزامات مهنية تتناسب و هذا المركز .

8-و من ثم نجد إن الفروض السابقة ،و طبيعة عملية المراجعة جعلت من الممكن القول بأن المراجعة لاختياريه تعتبر أساسا للعمل الميداني للمراجع الخارجي في وقتنا الحاضر .

---

[1] – أحمد حامد حجاج و محمد عبد القادر الريسطي ، مرجع سابق ، ص 41 .

[2] – عبد الفتاح الصحن و محمد سمير الصبان و شريفة على حسن ، مرجع سابق ، ص 35 .

**المطلب الثالث: أهمية و أهداف المراجعة.**

ترجع أهمية المراجعة كونها وسيلة لا غاية، تهدف إلى خدمة مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتماداً كبيراً في رسم خططها المستقبلية و اتخاذ قراراتها على البيانات المحاسبية للمشروع، خاصة إذا ما تم اعتماد هذه الأخيرة من قبل جهة محايدة أو مستقلة عن إدارة المشروع، مما يضفي عليها صفة الثقة و المصداقية من قبل الجهات المعنية[1].

**الفرع الأول: أهمية المراجعة.**

يمكن تصنيف الجهات التي تعتمد على بيانات المراجعة على النحو التالي[2]:

**1- أهمية المراجعة بالنسبة لإدارة المشروع و الملاّك:**

**1-1-** إدارة المشروع: لكي تقوم إدارة المشروع بوضع الخطط و مراقبة الأداء و تقييمه لابد أن تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية و لهذا تحرص على أن تكون هذه البيانات دقيقة، و ليس هنك من ضمان لصحتها و دقتها إلاّ عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة.

**1-2-** أهمية المراجعة للملاّك و المساهمين: يعتمد الملاّك و المساهمين في توجيه مدخراتهم و استثماراتهم على القوائم المالية المعتمدة و يسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية و مدى صلابة مركزها المالي، و ذلك بقصد تحقيق أكبر عائد ممكن، و لضمان حماية أموال المستثمرين لابد أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة و صحيحة و تم فحصها واعتمادها من طرف هيئة محايدة.

---

[1] - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص15، 16.

[2] - راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص12، 13.

2- أهمية المراجعة بالنسبة للدائنين و الموردين و البنوك و مؤسسات إقراض أخرى:

**2-1-** أهمية المراجعة للدائنين و الموردين: إنّ كل من الدائنين و الوردين في تعاملهم مع المؤسسة هم بحاجة إلى تقرير الراجع لأنّ هذا الأخير يعطي لهم صورة حقيقية على صحة و سلامة القوائم المالية التي تعبر عن المركز المالي للمؤسسة و قدرتها عل الوفاء بالتزاماتها و من ثم يمكن لهم اتخاذ القرارات اللازمة بشأن التعامل معها و منحها الائتمان التجاري و التوسع فيه و بالشروط التي يرونها مناسبة.

**2-2-** أهمية المراجعة للبنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى: للبنوك و المؤسسات المصرفية دور هام جداً في تمويل مشاريع المؤسسات لذلك فهي بحاجة ماسة إلى القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة، و تقرير المراجع و هذا بغرض التأكد من صحة و سلامة القوائم المالية، و مدى تعبيرها عن المركز المالي للمؤسسة و منه الاطمئنان على قدرتها في تسديد ديونها و في الآجال المحددة قبل الشروع في منح الائتمان المصرفي و التوسع فيه و تقديم التسهيلات الائتمانية أو الامتناع عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي.

3- أهمية المراجعة بالنسبة لإدارة الضرائب، نقابة العمال، و الهيئات الحكومية:

**3-1-** أهمية المراجعة بالنسبة لإدارة الضرائب: تعتمد إدارة الضرائب على القوائم المالية و المحاسبية لتحديد الوعاء الضريبي على ضوء النتائج المتوصل إليها، و من المهم جداً أن تعبر هذه القوائم المالية على الحالة المالية الحقيقية للمؤسسة.

**3-2-** أهمية المراجعة لنقابة العمال: نقابة العمال في مفاوضاتها مع العمال بشأن الأجور و العلاوات و التعويضات و المشاركة في الأرباح و مختلف المزايا الأخرى التي تخص العمال هي الأخرى بحاجة ماسة إلى تقارير المراجعة المالية و المحاسبية لتدعيم مطالبها لأنّها هي التي تعبر عن المركز المالي للمؤسسة[1].

(1) - راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، المرجع السابق، نفس الصفحة.

**3-3-** أهمية المراجعة بالنسبة إلى الهيئات الحكومية: تحتاج الدولة إلى تقارير مراجعة القوائم المالية لكل المؤسسات الاقتصادية وخاصة منها المؤسسات التي تنشط في قطاعات حساسة ولها تأثير مباشر على الاقتصاد الوطني، وهذا لمراقبة النشاط الاقتصادي ورسم السياسات الاقتصادية للدولة كفرض الضرائب، تشجيع نشاطات معينة، تحديد أسعار بعض المنتجات، وكل هذا لا يمكن أن يتم دون الاعتماد على بيانات واقعية سليمة ومعتمدة من طرف مراجعين أكفاء.

4- أهمية المراجعة بالنسبة لرجال الاقتصاد:

يعتمد رجال الاقتصاد على البيانات المالية والسياسية وهذا لتقدير الدخل الوطني والقيام بالدراسات الاقتصادية المستقبلية وتحليل الأزمات التي قد يتعرض لها الاقتصاد،

ولرسم الخطط الاقتصادية وإصدار الأحكام بشأن الخطط المنهجية، وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على درجة دقة البيانات المحاسبية والمالية المعتمدين عليها.

**الفرع الثاني: أهداف المراجعة.**

عرفت أهداف المراجعة تطوراً ملحوظاً راجعاً لعدة عوامل، إذ يمكن أن نوجز أهداف المراجعة في أهداف عامة تتمثل في شرعية وصدق الحسابات وهو هدف عام
متفق عليه دولياً وأهداف خاصة تتمثل في اكتشاف أعمال الغش والتزوير وتحسين التسيير[1].

أما الأهداف انطلاقاً من التطور التاريخي للمراجعة ونتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى سنورد الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية[2]:

---

[1] – محمد بونين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 2003، ص29 .

[2] – محمد توهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص15.

1- الوجود والتحقق:

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية والختامية موجود فعلاً.

2- الملكية و المديونة: تعمل المراجعة في هذا البند إلى التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم هي التزام عليها، والتي تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدّة سواء داخلية أو خارجية.

3- الشمولية أو الكمال:

الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة فعلى نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت والعمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

4- التقييم والتخصيص:

أي تقييم الأحداث المحاسبية وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم التخصيص لهذه العملية في الحسابات المعينة، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية[1].

إن الالتزام الصارم بهذا البند يضمن الآتي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية.
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

[1] - محمد توهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق ، نفس الصفحة.

5- العرض والإفصاح:

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة والتي تم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، والتي تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها وليتأكد من مصداقيتها.

6- إبداء رأي فني محايد:

ينبغي على المراجع في إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- لا بد رأي فني محايد.
- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.
- مراقبة عناصر الأصول والخصوم.
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات وكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء.
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل، والأهداف والخطط، والهيكل التنظيمي.

وفي الأخير نشير إلى أن الأهداف المتوخاة من المراجعة هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة وإذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة [1].

[1] - محمد توهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق ، نفس الصفحة.

**المبحث الثاني : المراجعة الخارجية مفهومها ، خصائصها**

لقد تعددت الكتابات التي تناولت تعريف المراجعة الخارجية ، و لكنها كانت جميعها تتركز على بيان الهدف منها ، و مجال عملها دون تحديد لطبيعتها ، و النظرية التي تعمل على أساسها، و بالرغم من الاهتمام بالنظرية المحاسبية ، فإن القليل فقد أعطى لنظرية المراجعة ، مما جعل المراجعين يستمدون مركزهم من مزاولة المهنة ذاتها ، أن يكون لها هيكل أو نظرية لتعضيد المزاولة الفعلية .

**المطلب الأول : تعريف المراجعة الخارجية و أنواعها :**

**الفرع الأول: تعريف المراجعة الخارجية**

1-تعرف المراجعة الخارجية بأنها " عملية المنظمة للمجتمع و التقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل ، بشأن نتائج الأحداث و التصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة ، و توصيل نتائج لمستخدمي القوائم المالية أصحاب المصلحة في المشروع" [1]

2- و حسب جمعية المحاسبة الأمريكية فإن المراجعة " عملية منتظمة للحصول على القوائم المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية ، و تقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، و توصيل نتائج ذلك الأطراف المعينة "

3-كما أن هناك تعريف وصفي أورده المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مفاده :[2]

" المراجعة هي عملية فحص و اختبار البنود الواردة بالقوائم المالية ، للرجوع إلى الحسابات و السجلات المنشأة لها ، و كذلك المستندات المؤيدة لها ، و ذلك لغرض إعطاء رأي فني محايد حلول مدى عدالة القوائم المالية و تمثيلها المركز المالي و النتائج الأعمال للشركة موضوع المراجعة "

4-يمكن القول أنه بالرغم من تعدد تعاريف المراجعة الخارجية فإننا نستخلص مفهوم واحد أنها مراجعة يقوم بها طرف خارجي مستقبل و مجالها القوائم المالية و الإيضاحات المتممة لها و هدفها إبداء الرأي الفني المحايد على هذه القوائم المالية

---

[1] – عبد الفتاح الصحن محمد سمير الصبان شريفة علي حسن ، مرجع سابق ، 2000 ، ص 13 .

[2] – إدريس عبد السلام اشتيوي ، " المراجعة معايير و إجراءات " ، منشورات جامعة قاريوس بنغازي ، ط5 ، 2008 ، ص 16.

**الفرع الثاني :أنواع المراجعة الخارجية**

يفرق في الواقع بين ثلاث أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات هي [1] :

1- المراجعة القانونية : إي التي يفرضها القانون ، و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية ، التي تقوم بها مراقب الحسابات

2- المراجعة التعاقدية ( الاختيارية ) : و هي التي يقوم بها محترف بطلب من أحد أطراف ( الداخلية أو الخارجية ) المتعاملة مع المؤسسة و التي يمكن تجديدها سنويا

3- الخبرة القضائية : و هي التي يقوم محترف خارجي بطلب من المحكمة

**المطلب الثاني : خصائص المراجعة الخارجية [2] :**

بالنظر إلى التعارف السابقة ، التي وردة في خصوص المراجعة الخارجية ، يمكننا إن نلاحظ أهم سماتها، و تشمل هذه السمات إن المراجعة الخارجية عملية منظمة ، و إن تجمع و تقييم الأدلة هو جوهر عملية المراجعة ، و إن مجال المراجعة هو مزاعم العميل ، كما تظهرها القوائم المالية بشأن نتائج الأحداث و التصرفات الاقتصادية ، و انه يلزم وجود معايير قياس لكي يحدد مراقب الحسابات مدى تمشي أو تطابق هذه المزاعم معها ، و أخيرا يجب إن تنتهي المراجعة بتوصيل نتائجها إلى أصحاب المصلحة في المشروع .

و في الفروع التالية سنستعرض لهذه السمات ببعض التفاصيل ، و ذلك على النحو التالي :

1-المراجعة الخارجية عملية منتظمة : تعبير المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمة ، لأنها تتم من خلال عدة مراحل متتابعة تتابع منطقيا ، و تحتوي كل مرحلة على مجموعة من الخطوات المتتابعة أيضا .

2- أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية : تمثل عملية تجمع و تقييم الأدلة ، جوهر عملية المراجعة حيث تمثل أدلة الإثبات إلى المعلومات المقنعة لمراقب الحسابات ، حيث تساعد على مدى مزاعم ( تأكيدات ) العميل ، كما تعكسها القوائم المالية ، مع معايير قياس القائمة

---

[1] – محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 27 .

[2] – عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، منشورات جامعة قاريوس بنغازي ، ط 5 ، 2008، ص 14 .

3- مجال و نطاق المراجعة الخارجية : مهنيا هناك فرق بين مجال المراجعة و نطاقها، و هو فرق جوهري بلا شك .

كما سيتضح فيما يلي :

يشير مجال المراجعة الخارجية إلى القوائم المالية و الإيضاحات المتممة لها ، و التي يكلف محافظ الحسابات بمراجعتها و إبداء الرأي الفني عليها

و يشمل مصطلح القوائم المالية كل من قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية و قائمة التغيير في حقوق المساهمين ، و السياسات المحاسبية المتبعة والإيضاحات المتممة لتلك القوائم ، بالإضافة إلى أية قوائم اخرى ، أو بيانات تفسيرية تعتبر مكملة للقوائم المالية

تشير نطاق المراجعة إلى إجراءات المراجعة التي تبدو ضرورية أو لازمة في ضوء الظروف المحيطة يسعى محافظ الحسابات لتحقيق أهداف المراجعة .

و من المتفق عليه مهنيا إن مدى طبيعة و توقيت الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة هي أمور يحددها محافظ الحسابات [1]

4-معايير قياس صدق القوائم المالية : تعمل القوائم المالية و إيضاحاتها المتممة لها ، و التي مجال المراجعة الخارجية ، كوسائل لتوصيل المعلومات المالية ، لأصحاب المصلحة في الشروع ، مستخدمي هذه القوائم و نظرا لأهمية هذه المعلومات لهؤلاء المستخدمين في اتخاذ القرار ، التي تحقق مصالحهم إلا اقتصادية ، يجب أن تعد هذه القوائم المالية و الذي سيعتمد عليه محافظ الحسابات في قياس مدى صدق هذه القوائم ، كلا من المبادئ المحاسبية المقبولة قيولا عاما و معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية في ما لم يصدر بشأنه معايير محاسبية وطنية .

5-تؤدي المراجعة الخارجية من خلال علاقة ثلاثية الأطراف : يمثل فيها محافظ الحسابات الطرف الثاني و الإدارة الطرف الأول و أصحاب المصلحة في المشروع الطرف الثالث

[1] - عبد الوهاب نصر علي ، المرجع السابق ، نفس الصفحة.

6-المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل : إن عملية الاتصال تنطوي على طرفين يمثل أحدهما المرسل و يمثل الآخر المستقبل ، و تنطوي أيضا على رسالة و على قناة اتصال، و بالنظر إلى المراجعة نجد أنها تستوفي بصفة عامة مقومات الاتصال السابق الإشارة إليه [1] فمراجع الحسابات يمثل المرسل بينما يمثل التقرير الذي يعده نهاية العملية المراجعة قناة اتصال إما الرسالة فتتماثل في الرأي المهني الذي يبديه المراجع في تقريره، و يحمل في صيانة طياته معلومة جيدة حول صدق و سلامة القوائم المالية ، يمكن الاستفادة بها مستقبلي التقرير من المستخدمين الخارجيين

**المطلب الثالث : مراحل المراجعة الخارجية**

يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق إيطار متكامل من الخطوات المنطقية المترابطة و المنظمة حيث تتكون المراجعة من أربعة مراحل رئيسية و هي : مرحلة قبول التكليف، مرحلة تخطيط أعمال المراجعة، مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة، ثم تنتهي عملية المراجعة بإعداد تقرير المراجعة الذي يشمل على رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية المعروضة عليه، و سنفصل في هذه المرحلة على النحو التالي :

1- مرحلة قبول التكليف : و تشمل هذه المرحلة مجموعة من الخطوات بدءا من تلقي محافظ الحسابات للتكليف و انتهاء بقبول التكليف، و من أهم الخطوات ما يلي :

- استلام خطاب التكليف
- الإلمام بطبيعة نشاط العمل
- تقييم مخاطر العمل
- تحديد احتياجات التكليف من الموارد المادية و البشرية
- تقييم مدى مقدرة المكتب على أداء التكليف
- الرد بقبول التكليف من خلال خطاب الارتباط

[1] – عبد الوهاب نصر علي ، مرجع ذكر سابق ، ص 14

2 – مرحلة تخطيط أعمال المراجعة : و تشمل هذه المرحلة مجموعة من الخطوات اللازمة لوضع خطة المراجعة المبدئية، ثم النهائية، وصولا لبرنامج المراجعة و موازنة الوقت، و من أهم هذه الخطوات ما يلي:

- أداء الإجراءات التحليلية الأولية
- تحديد مستوى الأهمية النسبية
- تحديد مستوى خطر المراجعة المقبول
- فهم هيكل الرقابة الداخلية
- تقييم خطر الرقابة
- إعداد الخطة العامة للمراجعة و برنامج المراجعة المبدئي
- أداء اختبارات الرقابة [1]
- أداء الاختبارات الأساسية للعمليات
- تخطيط مستوى خطر الاكتشاف المقبول
- إعداد برنامج المراجعة النهائي
- إعداد موازنة الوقت

3– مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة : و تشمل هذه المرحلة على خطوات تنفيذ خطة و برنامج المراجعة ، و من أهم هذه الخطوات ما يلي :

- أداء اختبارات الفحص التحليلي
- أداء اختبارات التفاصيل
- أداء الاختبارات الإضافية للتفاصيل
- تجمع الأدلة الأولية

[1] – عبد الوهاب نصر علي ، مرجع ذكر سابق ، ص 15

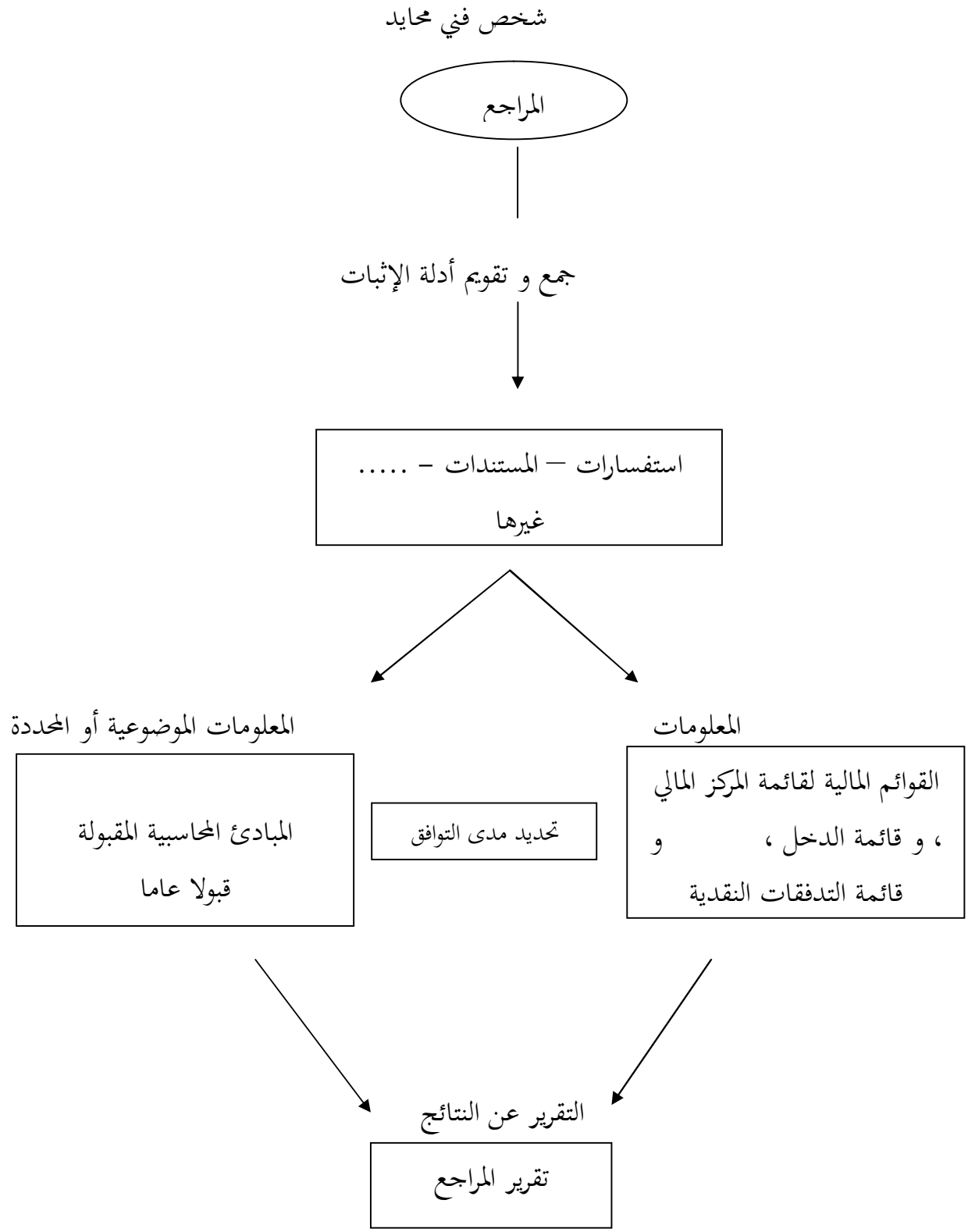
4- مرحلة تحديد نتائج المراجعة و إعداد التقرير : و تشمل هذه المرحلة بدورها مجموعة من الخطوات بدءا من استكمال أعمال المراجعة و انتهاء بالاتصال بلجنة المراجعة، و من أهم هذه الخطوات ما يلي :

- فحص الأحداث الطارئة في تاريخ الميزانية
- فحص الأحداث التالية لتاريخ الميزانية
- تجمع الأدلة النهائية و الحكم النهائي عليها
- تقييم نتائج المراجعة
- إعداد تقرير المراجعة و عرضه على الجمعية العامة للمساهمين
- إتمام الاتصال بلجنة المراجعة

و عند قيام محافظ الحسابات بكافة عملية المراجعة بدءا من قبول التكليف و انتهاء بإعداد تقريره حول مدى مصداقية القوائم المالية، يقوم بتوثيق كل عملية تكليف على حدي، و بتفصيل واف بما يوفر و يتيح فهمها كافيا و واضحا للعمل الذي قام به، خاصة طبيعة و مدى توقيت و نتائج الإجراءات التي قام بأدائها و الأدلة التي جمعها و مصادر تلك الأدلة[1]

[1] - عبد الوهاب نصر علي ، مرجع ذكر سابق ، ص 16

**الشكل رقم 1 : مراحل عملية المراجعة**




**المصدر** : حاتم محمد الشيشيني ، " أساسيات المراجعة " ، الناشر المكتبة العصرية ، 2007 ، ص 18

**المبحث الثالث : الإجراءات التمهيدية للمراجعة الخارجية[1] :**

بعد ما سبق عرضه في المبحث الثاني بشأن تعريف المراجعة الخارجية سنتطرق في هذا المبحث إلى الإجراءات التمهيدية التي يقوم بها المراجع قبل البدء في التطبيق الإجراءات الأساسية للمراجعة الخارجية و ذلك على النحو التالي :

**المطلب الأول : متطلبات مرحلة القبول :**

تتطلب مرحلة قبول التكاليف و التخطيط الميداني لعملية المراجعة أن تقوم محافظ الحسابات بعد تلقي التكاليف بالمراجعة ، بجمع المعلومات الخاصة بطبيعة نشاط العميل و إدارته و بيئة أعماله بما فيها هيكل الرقابة الداخلية لديه ، ثم يحدد ما إذا كان في استطاعته الوفاء باحتياجات التكاليف من الموارد المادية و البشرية، على أن يريد على عملية الارتباط أو قبول التكاليف طالما قرر القيام بعملية المراجعة و رغم كل كثرة المتطلبات إلا أنه يمكن عرض أهم هذه المتطلبات ببعض التفاصيل على النحو التالي:

1 – تكاليف محافظ الحسابات بالمراجعة : يجرى العمل على أن الجمعية العامة للشركة هي صاحبة الحق الأول في تكاليف أو تعين محافظ الحسابات و تحديد أتعابه و عزله إذا توافرت لديها أسباب العزل .

و من الطبيعي أن تخطر إدارة الشركة محافظ الحسابات بتكاليف الجمعية العامة للشركة له، و عادة ما ترسل له خطايا رسميا تشير فيه إلى قرار الجمعية هذا و يكون هذا الخطاب مختصرا يوضح قرار التكاليف، كما يمكن أن يكون مطولا تشير فيه الإدارة إلى ما يلي :

- قرار الجمعية العامة للشركة بالتكاليف و تاريخ اجتماع الجمعية
- أتعاب محافظ الحسابات كما حددها قرار الجمعية العامة للشركة
- المطلوب من محافظ الحسابات ، و هو سيراجع القوائم المالية للشركة عن سنة المالية المنتهية، و بعد تقريرا برأيه على هذه القوائم
- الحد الأقصى لتاريخ تسليم المحافظ الحسابات لتقريره على القوائم المالية
- الإشارة إلى أية قوانين أو لوائح رسمية ملزمة للشركة و بالتالي يجب مراعاتها

[1] – عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق ، ص 339 .

– الإشارة استعداد الإدارة التام لتقديم كافة التسهيلات لمحافظة الحسابات في سبيل انجاز أعمال المراجعة و تقديم تقريره في ميعاده

– الإشارة إلى ضرورة رد محافظ الحسابات على هذا الخطاب

2– الإلمام المبدئي بطبيعة نشاط العميل و سمعة الإدارة و الرقابة الداخلية : بعد أن يلتقي محافظ الحسابات [1] خطاب الإدارة بتكاليفه بمراجعة القوائم المالية للشركة، عليه أن يجمع المعلومات المبدئية عن نشاط الشركة، و الصناعية التي تنتمي إليها و مجلس إدارتها و الإدارة العليا هذا إذا كانت الشركة تمثل له عميلا جديدا من عملاء المكتب إما إذا كانت لشركة عميلا سابقا فعليه مجرد تحديث معلوماته عن الشركة و مجلس إدارتها .

3– تحديد احتياجات التكاليف من الموارد المادية و البشرية والتكنولوجيا : بعد أن ينتهي محافظ الحسابات من الإلمام بطبيعة النشاط الشركة، كعميل جديد له، و سمعة إدارتها و هيكل الرقابة الداخلية لديها، فمن الطبيعي أن يحدد متطلبات الإنجاز التكاليف من الموارد المادية و البشرية و التكنولوجيا .

في حقيقة الأمر غالبا ما تكون المتطلبات من الموارد المادية متوافرة، أو تدبيرها بدون صعوبة، أما الموارد البشرية فهي الأهم فيجب مراعاة بشأنها ما يلي :

- تحديد الشكل المناسب لفريق المراجعة المطلوبة
- تحديد الاحتياج إلى مساعدين من ذوي الخبرة في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة مثال ذلك متخصصين في المراجعة الحسابات البنوك أو شركات الأسمنت
- تحديد ساعات العمل المطلوبة مبدئي لإنجاز التكاليف
- تحديد مدى الإحتياج لخبير متخصص في نشاط العميل، مثل خبير البيئي و المستشار القانوني

4– تقييم مقدرة المكتب على أداء التكاليف بمراجعة الحسابات : بعد إنتهاء من تحديد الاحتياجات في هذا الصدد يجب أن يقوم بما يلي

- تحديد مدى توافر الموارد المادية لديه، وهل يحتاج إلى تدابير بعضها أم لا

[1] – عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق ، ص 340 .

- حصر إحتياجاته من موارد المادية غير الموجودة لديه و تحديد هل بإمكانه تدبيرها أم لا
- تحديدها إذا كان لدي مكتب مساعدين متخصصين في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة ، إن لم يوجد فكيف يجدهم، هل سيعين بعضهم ؟ أم ستتقاعد معهم كخبراء ؟

- في ضوء ساعات العمل المطلوبة مبدئيا ، لإنجاز التكاليف و تحديد ما إذا كان المراجعين بالمكتب يستطيعون الوفاء بها، أم يلزم تدعيم طاقة المكتب بمراجعين آخرين
- إذا كان في احتياج لخدمات متخصصة أو خبراء أو استشاريين عليه تحديدهم، و تدبير طريقة الاستعانة بهم
- تحديدها إذا كان سيلجأ إلى أستاذ بعض مهام المراجعة لزميل أو مكتب آخر أو جهة متخصصة

5- الرد بقبول التكاليف : في حالة ما إذا انتهى إلي أنه استطاعته قبول التكاليف و لديه القدرة الكافية على إنجازه، عليه القيام بعدة إجراءات منطقية أهمها [1]

**5-1 إعداد خطاب قبول الارتباط :**

- أن يوجه إلى مجلس الإدارة الشركة ، مستوفيا النواحي الشكلية له
- يجب أن يتضمن خطاب الارتباط في جميع الأحوال ما يلي :
- الهدف مراجعتك للقوائم المالية للشركة
- مسؤولية إدارة الشركة القوائم المالية
- شكل تقرير المراجعة، وأي وسيلة أخرى لتوصيل نتائج التكاليف
- الترتيبات الخاصة بتخطيط المراجعة
- إمكانية الحصول من الإدارة على أية مصادقات مكتوبة خاصة بإقرارات إدارية مرتبطة بالمراجعة
- طلب بأن تعتمد الإدارة شروط التكاليف حسبما جاء بخطابها له ، و وفقا لهذا الخطاب
- أتعابك عن التكليف من حيث قبولك لها، و طريقة حصولك عليها
- الاتصالات التي يجب إجراءها مع مراجع السابق

[1] – عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق ، ص 340 – 341 .

**5- 2 بدء الاستعداد للدخول مبدئيا في مرحلة تخطيط أعمال المراجعة :**

بعد أن يتلقى المراقب الحسابات ردا من الإدارة، باعتماده خطابة قبوله التكاليف، سوف يبدأ في الاستعداد للقيام بعملية تخطيط أعمال مراجعة القوائم المالية للشركة، ويتطلب الاستعداد للدخول المبدئي في مرحلة تخطيط أعمال المراجعة

- تحديد أهداف مرحلة تخطيط أعمال المراجعة
- تحديد مساعديه الذين سيشركهم في تخطيط أعمال المراجعة
- تحديد ذو الخبرة المختصة ، التي سيشركهم في بعض مراح تخطيط أعمال لمراجعة
- تحديد الإطار الزمني للانتهاء من تخطيط أعمال المراجعة
- حصر الخطوات و مهام تخطيط أعمال المراجعة
- تحديد مدخل المراجعة و ما إذا كان سيعتمد على مدخل المراجعة المهيكلة أو مدخل المراجعة غير المهيكلة

**المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية [1]**

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة، و لحجم المفردات المراد اختبارها و الوقت المناسب للقيام بالإجراءات المراجعة و الإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها، و كل هذا يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها .

و تمر عملية تقييم هذا النظام بأربعة خطوات رئيسية هي :

1- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية : بغرض فهم المراجع لمدى تأثير نظام الرقابة الداخلية على عملية المراجعة ، بتعيين عليه تجزئة النظام الرقابي إلى عدد من النظم الفرعية ، ثم يقوم بدراسة كل منها تفصيلا ، تأسيسا على هذا الأسلوب يمكنه وضع مجموعة من الإجراءات المراجعة لك من تلك النظم الفرعية

و عادة ما يقوم المراجع بدراسة و تقييم كل من إجراءات النظام الرقابة الداخلية على حدى، حيث يتم أولا عمل فحص مبدئي لكل جزء للتحقق من أي شركة لديها أساليب رقابة داخلية، يمكن أن يعتمد المراجع عليها في أداء وظيفته .

---

[1] - آمين السيد لطفي ، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، دار الجامعية الإسكندرية، 2005 ، ص 11

2- التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية : يمكن للمراجع أن يفهم و يلم بالبيئة الرقابية، و تدفق العمليات بالشركة مبدئيا عن طريق الاعتماد على :

- الخبرة السابقة للمراجع
- فحص أوراق المراجعة للأعوام السابقة
- عمل استفسارات أو مراقبة للعمليات
- الاطلاع على الخريطة التنظيمية للشركة، أو دليل الإجراءات بالشركة محل المراجعة

فإذا ما قرر المراجع الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بعد الانتهاء من الفحص المبدئي، فسوف يقوم بدارسة و تقييم النظام تفصيليا

3- الدراسة و التقييم التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية: بعد فحص و التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، يركز المراجع على أساليب الرقابية التي تهدف إلى منع حدوث الأخطاء و المخالفات أو اكتشافها، في سبيل ذلك يمكن الاعتماد على عدد من أساليب أهمها [1]

- الاستبيان
- الملخص التذكيري
- التقرير الوصفي
- دراسة الخرائط التنظيمية
- فحص النظام المحاسبي

4- اختبارات الالتزام بسياسات و إجراءات الرقابة الداخلية :

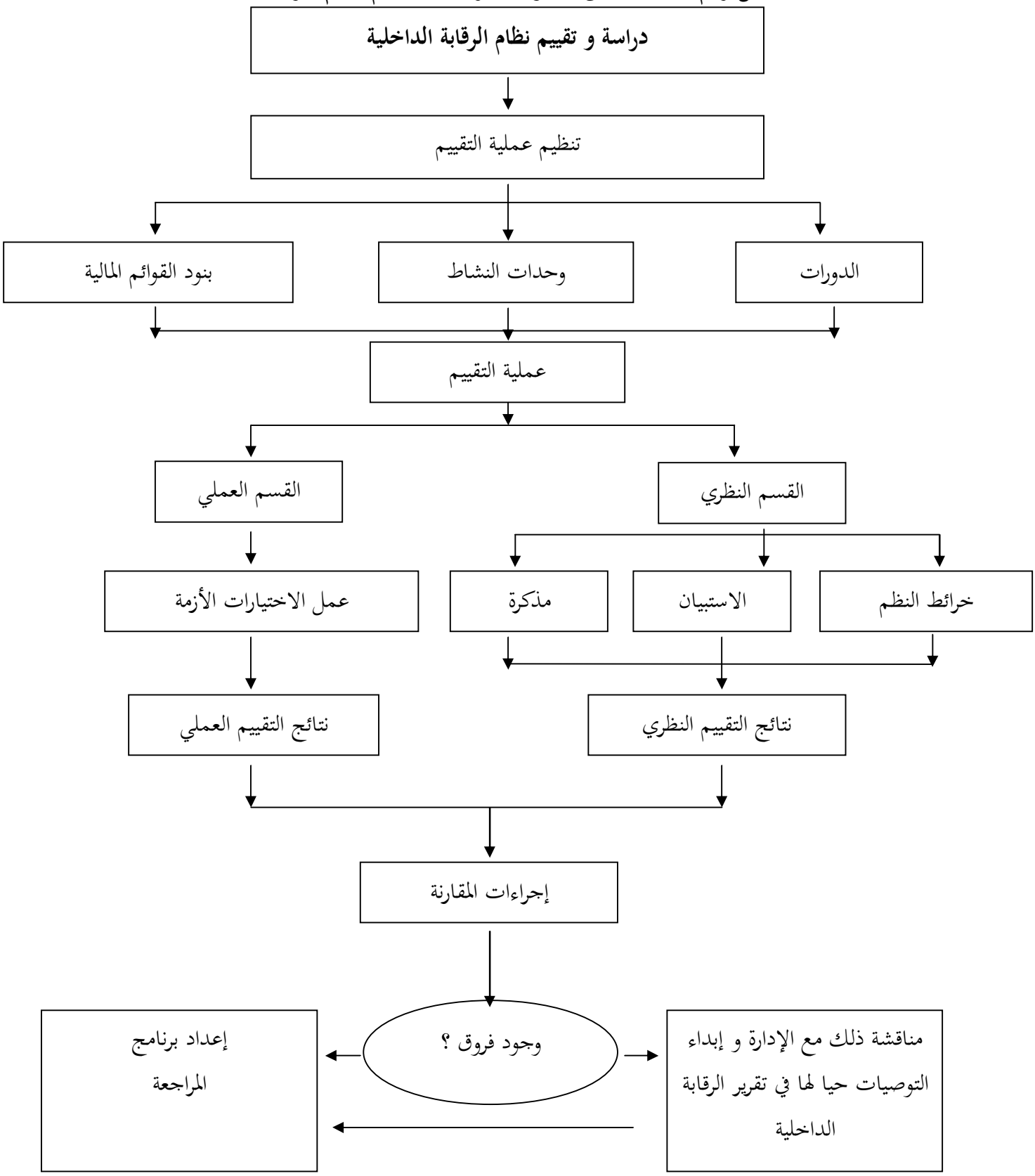
بعد الانتهاء من الدراسة و التقييم المبدئي و توثيق نظام الرقابة الداخلية و اقتناع المراجع بكفاية مواطن قوة النظام، يتم أداء اختبارات الالتزام، حيث تصمم بهدف التأكد من وجود مواطن قوة النظام فعلا، و أن عميل يتبع تعليمات و إجراءات و سياسات النظام الموجودة في دليل الإجراءات، و تساعد تلك الاختبارات المراجع في اتخاذ لقراره النهائي بخصوص مدة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية .

[1] – محمد سعيد شهوان 'الوجيز في مراجعة و تدقيق الحسابات ' جمعة عمال المطابع القاهرة ،بدون تاريخ نشر ، ص 49 .

يتمثل الغرض من اختبارات الالتزام هو الحصول على التأكيد معقول، بأن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق كما وضعت و أنها تعمل بفعالية، و تتضمن اختبارات الالتزام أساليب اختبار متعددة أهمها : الاستفسار، الملاحظة و فحص المستندات، و إعادة أداء الرقابة الداخلية [1]

[1] - آمين السيد لطفي ، مرجع سابق ، ص 12

**الشكل رقم 02 ملخص خطوات دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية :**




**المصدر : أمين السيد لطفي ، مرجع سابق ، ص 12**

**المطلب الثالث : برنامج المراجعة و أهدافه** [1] : يتعين على المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، مكن حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة و كذالك تخصيص العمالة المتوفرة ( المساعدين ) بالمكتب على الأعمال المختلفة

فبرنامج المراجعة خطة مكتوبة لتنفيذ المراجعة، و يتضمن عادة الدفاتر و السجلات الواجب فحصها و الوقت المحدد لذلك مع مراعاة أن يتصف البرانامج بالمرونة بحيث يكون واضحا أن الهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم و ليس بمجرد استكمال برنامج المراجعة و تنفيذه بالكامل، و يستخدم هذا البرنامج كأداة للتخطيط المسبق على الأداء، و يعتبر من ناحية أخرى هذا البرنامج من أوراق العمل في المراجعة الخارجية و التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في إعداد تقريره .

و بشيء من التفصيل يمكن حصر أهداف برنامج المراجعة في الجوانب التالية :

1- يستخدم لخطة تفصيلية لعملية المراجعة، حيث يبين نطاق الفحص و يشمل على جميع الاختبارات المراد القيام بها و المفردات الخاضعة للفحص و الخطوات الفحص الضرورية و توقيت القيام بتلك الاختبارات و عمليات الفحص

2- يستخدم هذا البرنامج للدلالة على العمل المنجز و من ثم يمكن لمحافظ الحسابات في أي لحظة أن يحدد المدى الذي أنجز من عمليات و اختبارات المراجعة، و كذلك مقدار الأعمال الباقية و التاريخ المتوقع للانتهاء منها .

3- يعتبر برنامج المراجعة بمثابة أداة لتخطيط المسبق و الرقابة، فهو خطة بالنسبة لمحافظ الحسابات و مساعديه لتبيين ما يجب القيام به في الفترة الزمنية الملائمة للتنفيذ و توقيت عملية البدء و الانتهاء من الاختبارات المختلفة و تحديد المسؤولية عن تلك المعلومات ، و بعد الانتهاء من التنفيذ يمكن استخدام هذا البرنامج كأداة للرقابة و تقيم الأداء، حيث يتم مقارنة ما تم عمله مع ما كان يجب أن يتم

4- أداة لتحديد مسؤولية الأداء المهني، حيث يبين الشخص المسؤول عن تنفيذ كل من جزء من عملية المراجعة حيث انه يخصص في برنامج المراجعة عمود أو خاصة لتوقيع من قام بالعمل

---

[1] – محمد سمير الصبار و عبد الوهاب نصر علي ، 'المراجعة الخارجية ' ، الدار الجامعية ، 2002 ، ص 78 ، 77 ، 76

تمهيدا لتحديد المسؤولية المهنية في حالة حدوث أي انحرافات أو مساءلة من الأطراف ذات المصلحة، و لهذه الاعتبارات فإن تخطيط برنامج المراجعة من الخطوات الهامة في عملية المراجعة، و لقد ازدادت هذه الأهمية في وقت الحاضر لعدة أسباب من بينها ، الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية، التطور في نظام تشغيل البيانات، التغيير في مفاهيم المراجعة مثل استخدام أسلوب المراجعة المستمرة

ففي ضوء الفحص و التقييم النظري، و في ضوء النتائج التقييم العملي، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص، عن نظام الرقابة الداخلية، يوضح فيه كافة نواحي الضعف مع توضيح الإرشادات التي من شأنها تصحيح هذا العيب، و كنتيجة نهائية لتقييم نظام الرقابة الداخلية يقوم المراجع بإعداد برنامج المراجعة في ضوء عملية التقييم .

**خلاصة الفصل :**

من خلال ما تقدم من الدراسة نستنتج أن المراجعة ليست وليدة اليوم، و إن المراجعة هي فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة و الحكم على العمليات التي قامت بها .

و هي وجدت و نشأة من اجل تحقيق جملة من الأهداف من أهمها تحقيق الرفاهية لأفراد لمجتمع و تقوم على مجموعة من الفروض و المعايير تحدد مسارها و مطابق عملها .

و المراجعة تنقسم إلى عدة أقسام بحسب الزاوية التي ينظر من خلالها للمراجعة و لعل أهمها زاوية قائمة بعملية المراجعة و التي تنبثق منها المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية .

حيث أن الأولى يقوم بها شخص داخل المؤسسة يسمى بالمراجع الداخلي ، أما الثانية فيتولى القيام بها شخص أجنبي عن المؤسسة يسمى بالمراجع الخارجي ( محافظ الحسابات )

حيث هذا يتم تعيينه من طرف جهات خاصة على أساس شروط معينة يحددها القانون و التي تعتبر من الدراسة التي سنتطرق إليها في الفصل الثاني .

## تمـهيد:

مـن المعـروف أن إعـداد القـوائم الماليـة مـن مهمـة إدارة الشـركة و ذلـك مـن واقـع الـدفاتر و السجلات المحاسبية المحتفظ بها و لكي تعكس هذه القوائم الوضع المالي و نتائج الأعمال بصورة موثوق بها لابد من أن يكون مصدق عليها من قبل طرف ثالث محايد و هذا الطرف المحايد هو محـافظ الحسـابات أو المراجـع الخـارجي، أو المراجـع المسـتقبل، و التصـديق علـى القـوائم يتمثـل في إعطاء المراجع لرأيه حول مدى عدالتها، و الذي يضمنه في تقريره في نهاية عملية المراجعة، و هذا سيكون موضوع دراستنا في هذا الفصل .

و قد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث :

المبحث الأول : نبذة تعريفية حول محافظ الحسابات

المبحث الثاني : الإجراءات المالية و القانونية لمحافظ الحسابات

المبحث الثالث : تقريره محافظ الحسابات على القوائم

**المبحث الأول : ماهية محافظ الحسابات**

يعتبر محافظ الحسابات في الجزائر، كهيئة للمراقبة جديدة العهد، محافظو الحسابات هم المهنيون المكلفون قانونا بمراقبة الشركات و من بينها الشركات التجارية، و أيضا هم الوحيدون المخول لهم قانونا في الجزائر بالمراقبة القانونية للحسابات كما هو محدد في المرسوم التشريعي رقم 75-59 المؤرخ في 26 ديسمبر 1975 المعدل و المتمم للمادة رقم 88-04 المؤرخة في 12 جانفي 1988، و بالمرسوم التنفيذي رقم 93-88 المؤرخ في 15 أفريل 1993 .

**المبحث الأول : نبذة تعريفية حول محافظ الحسابات**

**المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات:**

محافظ الحسابات أو المراجع الخارجي ، أو المحاسب القانوني ،أو مراجع الحسابات، هو شخص مؤهل و مدرب و مستقبل و محايد و مسوؤل عن إبداع رأي فني محايد على القوائم المالية لمنشاة العميل و إيضاحاتها المتممة لها، و رغم انه يحصل على إتعابه من إدارة الشركة الاخ أن الجمعية العامة للمساهمين هي التي تعينه أو تجدد تعيينه أو تعزله و تحدد إتعابه و لذلك فهو يقدم تقريره لها

و سواء كان محافظ الحسابات يعمل بمفرده أو من خلال منشأة أو مكتب محاسبة فهو يحتفظ بصفته كمهني مؤهل و مدرب و محايد[1] .

و حسب القانون 91-08 الصادر بتاريخ 1991/04/24 المتعلق بممارسة مهنة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين، و وفق المادة 27 و التي تنص على " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤولية مهنة الشهادة بصفة انتظامية حسابات الشركات و الهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى " [2]

---

[1] – عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 24 .

[2] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، و المتعلقة بالخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب العمومي العدد 20 ، 1991 ، ص 654.

إن محافظة الحسابات هي رقابة ممارسة من طرف حرفي مؤهل للقيام بعملية الشهادة على انتظامية و مصداقية الحسابات السنوية للشركة، ويسمى هذا الحرفي بمحافظ الحسابات [1] .

و من خلال هذه التعاريف يتضح لنا أن محافظ الحسابات هو شخص مستقبل عن الدولة و يعمل تحت مسؤوليته ، و مهمته مراجعة الحسابات .

و حسب القانون التجاري عرف محافظ الحسابات في المادة 715 مقرر 4 المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، كما يلي : " تعيين الجمعية العادية للمساهمين سنويا مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على الجدول المصنف الوطني و يمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقق من الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها " .

**المطلب الثاني : المؤهلات العلمية و العملية لمحافظة الحسابات :**

لمزاولة نشاطه على أكمل وجه على محافظ الحسابات أن يتمتع بالتأهيل العلمي و العملي و اكتساب معارف مختلفة منها [2]

- معرفة معمقة في المحاسبة و التمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي و تقنيات المراجعة
- معارف في الاقتصاد العام و المؤسسات التي تساعده على فهم جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية و لكن على مستوى أنظمتها و التنظيم العام و محيطها .
- معارف كافية في القانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته و مسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني و التشريعي للمؤسسة و مدى تأثيره على صحة و انتظامية القوائم المالية .

(1) – فايز دحموش ، النظام القانوني لمحافظ الحسابات " رسالة لنيل شهادة ماجستير ، كلية الحقوق جامعة بن عكنون الجزائر ، 2001 ، ص 14

(2) – بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر، 2002، ص 98 .

و عليه أن يكون ملما بالقانون التجاري ، التشريع الجبائي، قانون العقوبات و القانون المدني و حسب المقرر المؤرخ في 24 مارس سنة 1999 في المادة 03 : [1] يمكن أن يسجلوا محافظي حسابات الأشخاص الذين تتوفر فيهم المقاييس التالية :

1- الحائزون إحدى شهادات التعليم العالي الآتية أو أية شهادة أجنبية معادلة لها

- ليسانس في العلوم المالية
- شهادة المدرسة العليا للتجارة ( فرع المالية و المحاسبة )
- الجزء الأول و الثاني من الإمتحان في الخبرة المحاسبية، و يجب عليهم زيادة على ذلك :
- إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان ( 02 ) يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني .
- و إما إثبات خبرة قدرها عشرة ( 10 ) سنوات في الميدان المحاسبي و المالي و متابعة تدريب مهني مدته ستة ( 06 ) أشهر .

2- الحائزين إحدى شهادات التعليم العالي المذكورة أدناه :

- شهادة المدرسة العليا للتجارة ( فروع أخرى غير فروع المالية و المحاسبة ) .
- شهادة المدرسة الوطنية للإدارة ( فرع المراجعة و المراقبة و فرع الاقتصاد و المالية ) .
- ليسانس في العلوم الاقتصادية ( النظام القديم ) .
- ليسانس في التسيير .
- شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة و التسيير ( فرع مراجعة الحسابات ) .
- شهادة المعهد الوطني للمالية ( فرع الخزينة أو الضرائب ) .
- شهادة الاقتصاد الجمركي و المالي بالجزائر .
- شهادة معهد التمويل و التنمية للمغرب العربي بتونس .
- شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية و المحاسبة .

(1) - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مقرر مؤرخ في 1999/03/24 ، العدد 32 ، المادة 03 ، ص ، 05

كما يجب أن تكون بحوزتهم إحدى الشهادات المهنية الآتية :

- شهادة تقني سامي في المحاسبة .
- شهادة عليا في الدراسات المحاسبية .
- شهادة مهنية كاملة في المحاسبة .
- بكالوريا تقني في المحاسبة .
- شهادة تحكم في المحاسبة .

و بإثبات ما يلي :

- إما تدريب مهني مدته سنتين ( 02 ) في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات
- إما عشرة ( 10 ) سنوات خبرة في الميدانين المالي و المحاسبي و تدريب مهني مدته ستة ( 06 ) أشهر .

3- المحاسبون المعتمدون المسجلون في جدول النقابة الوطنية عند نهاية تاريخ المدة الانتقالية المنصوص عليها في القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل سنة 1991 و الذين نجحوا في امتحانات الاندماج التي تنظمها اللجنة الخاصة في دورة واحدة كل سنة خلال مدة ثلاث ( 03 ) سنوات .

4- أعوان المفتشية العامة للمالية الحاصلين على رتبة مفتش المالية من الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل و المتمتعون بخبرة قدرها عشرة ( 10 ) سنوات من النشاط ضمن هذه الهيئة .

بالإضافة إلى ذلك و حسب المادتين 66 – 77 من القانون 91 – 08 يمكن للأشخاص الآتي ذكرهم ممارسة مهنة محافظ حسابات : [1]

(1) – وزارة المالية ، مجموعة النصوص التشريعية و القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة ، مدرسة التحديث و ضبط المقاييس المحاسبية ، الجزائر 1988 ، ص : 18 .

5- القضاة القدامى لمجلس المحاسبة و المراقبون العامون للمالية الذين مارسوا الرقابة على شركات تجارية و المثبتون بشهادة جامعية .

6- المفتشون العامون للمالية الذين مارسوا مدة خمس (05 ) سنوات على الأقل في مجال المحاسبة المالية و مثبتون شهادة جامعية .

7- محافظون الحسابات لدى مؤسسات وطنية و شركات الاقتصاد المختلط الذين مارسوا هذه المهنة إما طوال ستة ( 06 ) سنوات متتالية و إما طوال وكالتين مدة كل منها ثلاث ( 03 ) شريطة أن يكونوا حاصلين على شهادة جامعية .

8-الأشخاص الذين قاموا بعمليات إعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية، شريطة الحصول على شهادة جامعية و مارسوا في مجال المحاسبة و المالية مدة خمس سنوات .

9-الأشخاص الحاصلين على الإعدادي الثاني في الخبرة المحاسبية أو الأهلية المهنية و المثبتون خبرة مهنية قدرها 20 سنة، بالإضافة إلى سنتين تدريب في مكتب المراجعة .

الثقافة و المعرفة : على المدقق أن يكون متمكنا من علم المحاسبة و تدقيق الحسابات ، و أن يكون على معرفة بكثير من العلوم الاجتماعية و الإنسانية الوثيقة الصلة بالمحاسبة و التدقيق مثل محاسبة التكاليف و التحليل المالي و أدواته، و كذلك ما تصدره الدولة من قوانين ضريبية، أو القانون التجاري و قانون الشركات، و أن يكون ملما بالأصول العلمية للإدارة و التنظيم و مبادئ الاقتصاد[1] .

(1) - بو معد عبد القادر و الزاير الزهرة ، المراجعة الخارجية و دور محافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2008-2009 ، ص 59 .

**المطلب الثالث : مهام محافظ الحسابات :**

إن مهام محافظ الحسابات متعددة لكن كلها تجتمع في المصادقة على شرعية و صدق القوائم المالية ، و من جملة هذه المهام نورد الآتي : [1]

- فحص حسابات الشركة و التحقق من القيود و الكشف عن الأخطاء
- التحقق من قيم الأصول و الخصوم
- يعتبر محافظ الحسابات قد قام بواجبه على أحسن اختيار اختباراته للعمليات المثبتة في الدفاتر على ضوء نظام المراقبة الداخلية المطبق في المنشأة، و وفقا لبرنامج المراجعة.
- التحقق من أن الميزانية تصور ملخصا حيويا لمراكز الحسابات المتعلقة بالأصول و الخصوم و رصيد حساب الأرباح و الخسائر في تاريخ معين، و واجب محافظ الحسابات هو التحقق من سلامة هذا التصور
- على محافظ الحسابات أن يتحقق من أن إدارة المنشأة قد طبقت قواعد المحاسبة و من هذه القواعد ما هو متفق عليه كما سبق أن أوضحنا ذلك .
- على محافظ الحسابات أن يراعي سلامة التطبيق للنصوص و القوانين و الأنظمة و العقود و غيرها من الوثائق المتعلقة بالمنشأة موضوع المراقبة .
- إعلام و تنبيه المسيرين و الجمعية العامة بكل النقائص و المخالفات التي اكتشفها محافظ الحسابات و اطلع عليها و التي من شأنها عرقلة استغلال المؤسسة قصد الحفاظ على إستمراريتها [2]
- تشكيل رأي حول الصعوبات التي تعترض المؤسسة العمومية :

حيث يقوم محافظ الحسابات بإعلام و تنبيه الجهاز الإداري الذي الحق في التصرف و التدخل، و ذلك استنادا على الثغرات و نقاط الضعف التي يكتشفها ويراها تعرقل استمرارية الاستغلال في المؤسسة [3]

---

[1] – محمد سمير الصبان ، " دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية " ، الدار الجامعية ص ب 35 الإبراهيمية رمل الإسكندرية ص 672 .

[2] – الأمر رقم 75 – 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن لقانون التجاري المعدل و المتمم سنة 2005

[3] – بو معد عبد القادر و الزاير الزهرة ، مرجع سابق ، ص 61 .

– المراقبات الخاصة : و تتمثل هذه المراقبات في الإطلاع على الأجور المدفوعة للأشخاص الذين يحصلون على أعلى الأجور و مراقبة الأسهم أي ملكية من رأسمال الشركة لصالح مجلس الإدارة و يحدد القانون الأساسي الحد الادنى من الأسهم التي يحوزها كل قائم بالباردة

– كتابة تقرير : تنتهي كل مهمة مراجعة بكتابة تقرير يتضمن رأي المراجع النهائي حول شرعية و صدق الحسابات .

**المبحث الثاني : الإجراءات المالية و القانونية لمحافظ الحسابات :**

**المطلب الأول : تحديد أتعاب محافظة الحسابات**

حدد قرار مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1427 الموافق 6 ديسمبر سنة 2006 يعدل و يتمم القرار المؤرخ في جمادى الثانية عام 1415 07 نوفمبر سنة 1994 و المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات [1].

– بمقتضى القانون رقم 91–08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمدة لاسيما المادة 24 منه

– و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 06–176 المؤرخ في 2 ربيع الثاني عام 1427 الموافق 25 مايو سنة 2006 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة

– و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 92–20 المؤرخ في 8 رجب عام 1412 الموافق 13 يناير سنة 1992 الذي يحدد تشكيل المجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و يضبط إختصاصاته و قواعد عمله، المعدل و المتمم

– و بمقتضى القرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية عام 1415 الموافق 7 نوفمبر سنة 1994 و المتعلم بسلم أتعاب محافظي الحسابات .

---

[1] – الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، قرار وزاري صادر عن تزوير المالية ، قانون 2007 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1427 الموافق 6 ديسمبر 2007 المتمم و المعدل للقرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية 1415 الموافق 7 نوفمبر 1994 و المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات ، رقم 04 ص 18 – 19 .

**و حسب ما تقرره المادة الأولى:**" يعدل هذا القرار و يتمم القرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية عام 1415 الموافق 7 نوفمبر سنة 1994 و المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات "

**و تنص المادة الثانية :** " يعدل سلم أتعاب محافظي الحسابات و يتمم حسب السلم الملحق بهذا القرار"حرر بالجزائر في 15 ذي القعدة عام 1427 الموافق 6 ديسمبر سنة 2006

**الجدول رقم 02 – أتعاب محافظ الحسابات**

| المبلغ الإجمالي الخام على الموازنة السنوية ( الاستثمارات غير المعادة للتقويم و عائدات الاستغلال ) | العدد العادي لساعات العمل | الأتعاب حسب كلم / دج (*) |
|---|---|---|
| حتى أقل من 50 مليون دج | من 80 إلى أقل من 160 | من 40 إلى أقل من 80 |
| من 50 إلى أقل من 100 مليون دج | من 160 إلى أقل من 240 | من 80 إلى أقل من 120 |
| من 100 إلى أقل من 200 مليون دج | من 240 إلى أقل من 340 | من 120 إلى أقل من 170 |
| من 200 إلى أقل من 400 مليون دج | من 340 إلى أقل من 460 | من 170 إلى أقل من 230 |
| من 400 إلى أقل من 800 مليون دج | من 460 إلى أقل من 600 | من 230 إلى أقل من 300 |
| من 800 إلى أقل من 1600 مليون دج | من 600 إلى أقل من 760 | من 300 إلى أقل من 380 |
| من 1600 إلى أقل من 3200 مليون دج | من 760 إلى أقل من 1030 | من 380 إلى أقل من 515 |
| من 3200 إلى أقل من 6400 مليون دج | من 1030 إلى أقل من 1400 | من 515 إلى أقل من 700 |
| من 6400 إلى أقل من 12800 مليون دج | من 1400 إلى أقل من 1800 | من 700 إلى أقل من 900 |
| من 12800 إلى أقل من 25600 مليون دج | من 1800 إلى أقل من 2400 | من 900 إلى أقل من 1200 |
| أكثر من 25600 مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2 % أي 48 ساعة لكل حصة إضافية بـ 5000 مليون دج حتى الأقصى 4500 ساعة | الحد الأقصى 4500 ساعة | الحد الأقصى 2250 |

**المصدر: وزارة المالية مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة محاسب**

(*) – يحصل عليها بضرب عدد الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج

**المطلب الثاني : حقوق و واجبات محافظ الحسابات :**

بعـد أن تطـورت مهنـة مراجعـة الحسـابات مـن الفحـص الشـامل للـدفاتر و السـجلات إلى الفحص الانتقادي المنظم لإبداء الرأي الفني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة كونه الرقيب و الراعي لحقوق الأطراف المعينة بالمنشأة ، لذلك و للقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع محافظ الحسابات ببعض الحقوق و الواجبات[1] :

**الفرع الأول : حقوق محافظ الحسابات:** ومن أهم هذه الحقوق نذكر ما يلي :

1-حق الاطلاع على دفاتر المنشأة و سجلاتها و مستنداتها في أي وقت، و يشمل ذلك جميع الدفاتر و السجلات المحاسبية و غير المحاسبية و محاضر جلسات مجلس الإدارة و الهيئة العامة و في حالة عدم تمكن محافظ الحسابات من ممارسة هذا الحق بسبب قيام المنشأة بوضع العراقيل، فإنه يجب عليه هذه الحالة رفع تقريره بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة و إلى الجمعية العمومية للمساهمين

2- حق طلب الإيضاحات و البيانات من إدارة المنشأة التي تقوم بفحص حساباتها للقيام بمهنته بالشكل المناسب

و في حالة رفض إدارة المنشأة توفير البيانات و الإيضاحات الضرورية لمحافظ الحسابات فإنه يحق له إبلاغ مجلس الإدارة عن إمتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات .

3-حق الحصول على الصورة الإخطارات المراسلة للمساهمين، التي يرسلها مجلس الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور إجتماع الهيئة العامة للمساهمين

4-حق الدعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث طارئة بالمنشأة، تهدد مركزها المالي و استقرارها و ذلك كونه وكيلا عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم و أموالهم، و ذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل المنشاة من خلل و مشاكل حتى يخلى مسؤوليته

(1) – غسان الفلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة ، ط 1 ، دار المسير للنشر و التوزيع و الطباعة ، 2006،ص 90

5-حق احتجازه للأوراق و مستندات للمطالبة بأتعابه و الحصول عليها كامله و لا يقوم بردها إلى المنشأة حتى يحصل على أتعابه و تكاليف استخراج تلك المستندات .

6-حق تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة والتزاماتها، حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المنشأة، و أن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه، و إلا من حقه إن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشراقه .

7-حق الحضور إلى مقر الشركة في أي وقت ، و زيارة فروع الشركة أو مخازنها و إجراء جرد مفاجئ للنقدية أو المخزون السلعي ، لكن دون المبالغة في استعمال هذا الحق مما يؤدي إلى تعطيل و إرباك العمل داخل المؤسسة [1] .

**الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات:**

إن القانون كما منح المحافظ الحسابات الحقوق تمكنه من أداء مهامه على أحسن وجه حمله بالمقابل واجبات و التزامات من اجل تحقيق الهدف الأساسي من محافظة الحسابات و المتمثلة في إثبات شرعية و صدق الحسابات، و يمكن ذكر أهم واجبات محافظ الحسابات على النحو التالي : [2]

1-إعداد تقرير : يعتبر التقرير الواجب الأول من واجبات محافظ الحسابات ، ويجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين و غيرهم من الأطراف ذوي العلاقة، و يجب على محافظ الحسابات أن يتلو تقريره أمام الجمعية العامة للمساهمين و الرد على التساؤلات التي يبديها الحضور في تقرير .

2-حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين : يجب على محافظ الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين، حتى يتمكن من مناقشة تقريره و التأكد من محتوياته، و يقوم محافظ

(1) - بو معد عبد القادر و الزاير الزهرة ، مرجع سبق ذكره ، ص 68 .

(2) - غسان الفلاح المطارنة ، مرجع سابق، ص 22 .

الحسـابات بعـرض قائمـة المركـز المـالي و الحسـابات الختاميـة لمناقشـتها و التصـديق عليهـا، و كذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة المنشأة

3-التدقيق و التحقيق في أصول و خصوم الشركة : يعتبر هذا الواجب من أهم واجبات محافظ الحسـابات، وذلـك كونـه مطالبـا بإبـداء رأيـه الفـني المحايـد حـول عدالـة القـوائم الماليـة، و مدى تمثيلها لحقيقة وضع المنشأة، لكي يقوم بإبداء رأيه بعدالة و استقلالية لابد أن يقوم بفحص و التحقق من أصول المنشأة و خصومها .

4-مراقبة سير أعمال الشركة و تدقيق حساباتها : من واجب محافظ الحسابات مراقبة أعمال الشركة و التحقق من مدى انتظام الدفاتر و السجلات و أنه تم مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها

5-فحص الأنظمة المالية و الإدارية للشركة : من واجبات محافظ الحسابات أن يقوم بفحص الأنظمة المالية للشركة محل المراجعة ، و النظام الإداري و كذلك نظام الرقابة الداخلية و مدى ملائمته

6-الالتزام بأصول المهنة : يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بأصول مهنة التدقيق و أن يراعي مصالح العميل

7-أن يقوم الاقتراحات التي يراها صالحة لحسن سير المؤسسة [1]

8-اختيار اختباراته للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة

9-العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه و تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي .

10- العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه و تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي .[2]

(1) - بو معد عبد القادر و الزاير الزهرة ، مرجع سبق ذكره ، ص 68 .

(2) - محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 71 .

11- أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية، بجانب العمل على تطوير المعرفة التي لديه و خاصة في مجال اكتشاف الأخطاء و التلاعب

**المطلب الثالث : مسؤوليات محافظ الحسابات :**

يتعرض محافظ الحسابات عند قيامه بواجبات وظيفته، للمسؤولية المدنية ، فصبح ملتزما بتعويض الأضرار التي قد يسببها بخطئه للشركة أو للغير، ما يترتب مسؤولية جنائية و ذل عندما يقترف بعض الأفعال الايجابية أو السلبية التي يحرمها القانون، و أخيرا قد يسال مسؤولية تأديبية عند إخلاله ببعض الواجبات المهنية و هذا ما سنفصل فيه في هذا المطلب .

**1-** المسؤولية المدنية :

تعرف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر، و هو نوعان [1]

مسؤولية عقدية تقوم على الإخلال بالتزام عقدي، فالمدين و الدائن في المسؤولية العقدية كانا مرتبطين بعقد قبل تحقق المسؤولية تقصيرية تقوم على الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير فالمدين قبل أن تتحقق كان أجنبيا عن الدائن

و على الرغم من أن التفرقة بين مسؤولية محافظ الحسابات العقدية و مسؤولية التقصيرية قد فقدت الكثير من أهميتها فكل منها يقوم على خطا واجب الإثبات ذلك أن التزام محافظ الحسابات قد حددها المشرع تحديدا أمرا، فلا يجوز إذن الاتفاق على تخفيف مسؤوليته أو إعفائه منها

2- المسؤولية الجنائية : لما كان مراقب الحسابات هو الرقيب على إدارة الشركة و حارس الشرعية و القانون فيها فإنه قد يرى كثيرا مسؤوليته الجنائية قد انعقدت إلى جانب مسؤوليته المدنية، زد على ذلك أن بعض الأخطاء التي قد يركبها محافظ الحسابات، تعتبر ماسة بشرف المهنة و اعتبارها مما قد يعرضه للمسؤولية التأديبية

(1) – قاسم سيد علي ، مراقب الحسابات ، دراسة قانونية و مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي: 1991، ص 658 .

تعتبر المسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية، و ذلك ارتكاب المراجع لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد [1]

و من هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجنائية هذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير شرعية لوكيل الجمهورية :

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة
- عدم إحترام سر المهنة

كل محافظ و كل من يعمل في المكتبة تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته، أو أخفى عمدا جوهرية، و أغفل عمدا هذه الوقائع في التقرير الذي يقدم للجمعية العامة .

نلاحظ أن المسؤولية الجنائية لا تنعقد إلا بالنسبة لمحافظي الحسابات من الأشخاص الطبيعيين وحدهم دون الأشخاص الاعتباريين

المسؤولية التأديبية : إذا كانت المسؤولية الجنائية تخضع لمبادئ شرعية الجرائم و العقوبات إذ الجريمة و العقوبة إلا بنص قانوني فإن المسؤولية التأديبية لا تتقيد بهذا المبدأ العام، لأنها تمتد لتشمل كل عمل يتنافى مع كرامة المهنة، دون حاجة إلى نص يحدده

- هي المسؤولية الناتجة عن الإخلال بالأمانة و أخلاقيات المهنة و من أمثلة ما يلي :
- إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عند المراجعة .
- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر
- الإهمال أو التقاعس في أداء عمله
- إذا ابدي رأيا معينا غير الحقيقة لمنافقة أحد المسئولين
- إذا لم يتضمن تقريره كل الانحرافات التي شف عنها [2]

(1) – بو معد عبد القادر و الزاير الزهرة ، مرجع سبق ذكره ، ص 69 .

(2) – بو معد عبد القادر و الزاير الزهرة ، مرجع سبق ذكره ، ص 69 .

**المبحث الثالث : تقرير محافظ الحسابات على القوائم المالية :**

يعتبر تقرير محافظ الحسابات المنتج النهائي لعملية المراجعة و إعداد هذا التقرير يمثل الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة فهو لا يعد إلا بعد استكمال محافظ الحسابات لاختياراته الأساسية، و موافقة العميل على تضمين القوائم المالية التعديلات الضرورية، و إعادة التبويب، و الملاحظات الأزمة لتوفير الإفصاح الكافي

**المطلب الأول : ماهية تقرير محافظ الحسابات و أهميته**

هنا العديد من الأطراف التي قامت بتعريف تقرير محافظ الحسابات، حيث عرفه البعض بأنه عبارة عن رأي معطى بشكل مهني يمكن الاعتماد عليه، هذا الرأي يشهد أن الحسابات المعنية يمكن الاعتماد عليها يجب صياغة هذا الرأي باستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة(1)

يجد أن تقرير محافظ الحسابات يمكن أن يعرف على انه ملخص مكتوب يبدي فيه المراجع رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية، و التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات و يوجه التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات

هنالك عدد من الأركان أو الشروط التي يجب توافرها في تقرير المراجع أهمها :

- يجب أن يكون التقرير مكتوبا كونه وثيقة موجهة من المراجع إلى الجمعية العامة للمساهمين
- أن يكون التقرير موجها إلى الهيئة العامة للمساهمين، أي إلى جميع المساهمين إلى فئة معينة منهم بصفته وكيلا عن هؤلاء جميعا .
- يجب أن يكون التقرير مؤرخا حيث أن التاريخ يفيد في تحديد مسؤوليته، حتى لا يسأل عن أحداث أو وقائع تقع بعد تاريخ إعداده للتقرير و تؤثر على المركز المالي للمؤسسة .
- يجب أن يتضمن تقريره الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية، و التي تغطيها المراجعة و التقرير

صياغة التقرير بعبارات سهلة و واضحة ، يسهل على القارئ فهمها، دون غموض أو احتمال اختلاف المعنى و التفسير .

(1) - غسان الفلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 113 .

أهمية التقرير : لتقرير محافظ الحسابات أهمية خاصة لكل الأطراف المهتمة بخدمة مراجعة القوائم المالية للمشروع ، وهم محافظ نفسه ، و المتعاملين في سوق المال و إدارة المشروع و المنظمات المهنية، و نقابات العمال، و المسؤولين المهتمين بحكومة الشركات (1) .

و تتبع أهمية تقرير المحافظ يعد الوسيلة التي يستطيع أن يعبر عنها عن رأيه حول عدالة البيانات و القوائم المالية، و ذلك يحدد مسؤوليته عن تلك القوائم، أما بالنسبة للمستفيدين من هذا التقرير فتنبع أهميته من كونه الأساس الذي يعتمد فئات مختلفة من المجتمع، و ذلك لاتخاذ قراراته، و رسم السياسات الحالية و المستقبلية، لذلك و نظرا لأهمية تقرير المراجع فقد اهتمت به الهيئات العلمية للمساهمين و المراجعين و التشريعات التي تتناول مراجعة الحسابات في معظم الدول

**المطلب الثاني : معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات :**

لقد أصدرت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية ثلاثة أنواع من معايير المراجعة التي تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من محافظ الحسابات في أدائه لمختلف أعماله الأول يتعلق بالمعايير العامة ( الشخصية ) والثاني بمعايير الأداء المهني، أما الثالث فيتعلق بالمعايير إعداد تقرير محافظ الحسابات و هو الذي سوف نتطرق له في هذا المطلب

تتضمن معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات العناصر التالية : (2)

1-معايير الإشارة لمقياس صدق القوائم لمالية : يتطلب هذا المعيار من محافظ الحسابات أن يشير تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها و عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، و مهنيا ينظر محافظ الحسابات للمبادئ كمعيار لقياس صدق القوائم المالية، أي أنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات غير معتمدة أي أخطاء، أو تحريفات معتمدة، أو غش .

(1) – عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 195 .

(2) – محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق ، ص 88 .

2-معيار الإشارة لظروف عدم الثبات في تطبيق مقاييس صدق القوائم المالية : و يقضي هذا المعيار بأن يبين مراقب الحسابات في تقريره ما إذا كانت المبادئ التي طبقت في الفترة الجارية تتميز بالثبات إذا ما قورنت بالفترات السابقة

و الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية لازم لإمكان إجراء المقارنات بين القوائم المالية الختامية التي يعدها القوائم للمقارنة بين الفترات المختلفة لثبات المبادئ المحاسبية المستخدمة، و عند تغيير المبادئ المحاسبية فإن ذلك يستلزم من محافظ الحسابات بيان طبيعة هذه التغيرات و أثرها على القوائم المالية ذلك لان عدم الثبات يؤدي إلى التداخل بين عناصر الإيرادات و المصروفات للفترات المالية المختلفة مما يؤدي إلى إظهار أسس نتائج مظللة، و من ثم نجد التطبيق السليم لمعايير الثبات يستلزم فهما واضحا من محافظ الحسابات للعلاقة بين الثبات و القابلية للمقارنة .

و بصفة عامة تتأثر إمكانية المقارنة بين القوائم المالية لعدد من السنوات بالتغيرات الناشئة عن :

- التغيير في المبادئ المحاسبية .
- التغيير في بعض الظروف و التي ليس لها صلة بالمحاسبة .
- التغيير في بعض الظروف المحيطة بالمشروع و التي تستلزم إجراء تغيير محاسبية و لكنها لا تتضمن تغيرات في المبادئ المحاسبية المطبقة .

و النوع الأول فقط من التغيرات هو الذي يؤثر على المعايير الثبات

3- معيار كفاية الإفصاح : يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي نتيجة النشاط[1] ، و إلا فيجب أن يشمل تقرير محافظ الحسابات على التوضيحات الملائمة و بالتالي فإن محافظ الحسابات لا يعطي أي إيضاحات إضافية إلا إذا عجزت القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الكافي الملائم و من ناحية أخرى فإن الإفصاح لا يستلزم بالضرورة استخدام التفصيلات الكثيرة ، بل انه يتطلب التركيز على النواحي الجوهرية التي قد تخفيها التفصيلات الكثيرة ، يضاف إلى ذلك أن الملاحظات المطولة و المعقدة دون مبرر لها تؤدي إلى عدم الإفصاح بدلا من أبرز الوضوح

(1) – محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق ، ص 93 .

المناسب من القوائم المالية فالإفصاح هو الوسيلة التي تربط بين الدقة الفنية و القوائم المالية ذات البيانات و المعلومات المفيدة و لتحديد الإفصاح الكافي و الملائم سوف يرجع محافظ الحسابات إلى مقاييس معينة تشمل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما معايير المحاسبية الوطنية، معايير المحاسبة الدولية و اللوائح الملزمة .

و من الصعوبات التي تواجه محافظ الحسابات عند تحديد مستوى الإفصاح المطلوب تعدد المصطلحات التي تستخدم، في هذا المجال، لتصنيف مستويات الإفصاح و من بين هذه المصطلحات الإفصاح الكامل و الإفصاح العادل، و الإفصاح الكافي، و نجد أن الإفصاح الكافي هو الأفضل حيث يمثل الحد الأدنى لما يمكن قبوله .

4- معايير وحدة الرأي : يتطلب هذا المعيار من محافظة الحسابات أن يتضمن تقريره إما إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية ككل، أو تأكيد بأن لن يستطيع إبداء مثل هذا الرأي، و أثر ذلك و في حالة عدم إبداء الرأي يجب عليه أن يوضح أسباب ذلك، و في جميع الأحوال طالما ارتبط اسم محافظ الحسابات بالقوائم المالية فيجب أن يحتوي التقرير على : (1)

- إشارة قاطعة لطبيعة عمل محافظ الحسابات ، أن وجد هذا العمل .
- درجة المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات .

و مهنيا ينظر محافظ الحسابات لهذا المعيار على أنه إلزام له بالاستجابة لشروط التكليف و قبول هذا التكليف فهو مطالب بإبداء الرأي أو توضيح أسباب عدم إبداء الرأي إن حدث، و إن رأيه الفني سيكون على القوائم المالية ككل، هي قائمة المركز المالي، و قائمة الدخل، و قائمة التدفقات النقدية، و ليس على أي منها ، أو بعضها فقط .

و مما سبق عرضه يتضح أن هذه المعايير تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المحافظ الحسابات عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية،

(1) – محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 97 .

حيث تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير ( الحكم ) الشخصي، و من ثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية لمحافظ الحسابات التي يكتسبها من مزاولته للمهنة

**المطلب الثالث : بدائل تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية :**

يرفع مراقب الحسابات سنويا تقريرا عاما إلى الجمعية العمومية العادية للمساهمين ما بذله من عناية في فحص دفاتر الشركة و مراجعة حساباتها و ميزانيتها و تحقيق موجداتها و التزاماتها و يثبت فيه ما توصل إليه من نتائج ، سيكون أمام محافظ الحسابات خمس بدائل للتقرير هي[2] :

- التقرير برأي غير متحفظ
- التقرير برأي غير متحفظ مع لفت الانتباه
- التقرير برأي متحفظ
- التقرير برأي معاكس
- و التقرير مع الامتناع عن إبداء الرأي

و ذلك على النحو التالي :

1-التقرير برأي غير متحفظ : يعد مراقب الحسابات تقريرا غير متحفظ إذا تحققت خمس شروط مجتمعة هي :

- إذا اشتملت القوائم المالية على كافة القوائم المالية للمشروع و هي : قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات المالية، و قائمة الأرباح المحجوزة، إذا كان هناك إلزام باعداها و نشرها
- إذا استوفى المعايير العامة الثلاثة للمراجعة المتعارف عليها في كل جوانب التكليف، أي كان مؤهلا و مدربا، و كان مستقبلا و محايد، و بذل على العناية المهنية الكافية
- إذا استطاع جمع الادلة الكافية و الملائمة و يرى أنه أدى التكاليف في ظل التزام كامل بمعايير العمل الميداني الثلاث .

(2) – محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 396 .

- إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا لمعايير المحاسبة الوطنية و القوانين و التعليمات السارية
- و لا توجد ظروف تستدعي إضافة فقرة توضيحية للتقرير، أو تعديل لغته

و يحمل هذا الرأي في ثناياه إشارة إلى أن أي تغيرات في المبادئ المحاسبية أو طرق تطبيقها، و الآثار المترتبة عليها قد تم تحديدها بدقة و الإفصاح عنها بالقوائم المالية

2-التقرير برأي غير متحفظ مع فقرة لفت الانتباه أو تغيير لغة التقرير: هناك حالات يرى فيها محافظ الحسابات ضرورة تعديل تقريره بإضافة فقرة للتوجيه ، أو لفت انتباه القارئ لأمر معين يؤثر على القوائم المالية ، ورد تفضيلا ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للشركة، و نظرا لأن إضافة هذه الفقرة لا يؤثر على رأيه فيتم إضافتها بعد فقرة الرأي ، كما أن هناك حالات أخرى يعدل فيها محافظ الحسابات راية ولا تتطلب إضافة فقرة للفت الانتباه لكن تحتاج إلى تعديل لغة التقرير غير المتحفظ فقط .

**-حالات إضافية فقرة لفت الانتباه لأمور تؤثر على القوائم المالية** : تتضمن حالات إضافة فقرة لفت انتباه القارئ مع الإبقاء على التقرير غير المتحفظ كلا من : مشكلة الاستمرارية، عدم التأكد، عدم الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية، و التأكيد محافظة الحسابات على أمور لا تؤثر على القوائم المالية [1] .

-حالة المشكلة الاستمرارية : من العوامل التي تدعو محافظ الحسابات للشك في استمرار المشروع لفترة معقولة ما يلي :

- وجود خسائر تشغيلية متكررة و جوهرية
- وجود مشاكل خاصة برأس مال العامل
- تزايد التزامات المشروع لكبار عملائه أو مواجهة كوارث طبيعية
- تراكم القضايا و الدعاوي القضائية على المشروع مما يهدد قدرته على العمل

(1) - محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 397 .

–حالة عدم التأكد : يجب أن يدرس محافظ الحسابات الحاجة إلى تعديل تقريره بإضافة فقرة لفت الانتباه إذا هناك عدم تأكد مؤثر، بخلاف مشكلة الإستمرارية، و الذي يعتمد في معالجته على أحداث مستقبلية، قد تؤثر جوهريا على القوائم المالية و عدم التأكد هو أمر تعتمد نتائجه على تصرفات أو أحداث مستقبلية لا يمكن للمنشأة التحكم فيها، و لكنها قد تؤثر جوهريا على القوائم التالية .

–حالة عدم الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية : و إذا قامت إدارة المشروع بتغيير المبادئ المحاسبية أو طرق تطبيق هذه المبادئ، يجب عليها الإفصاح عن طبيعة أو أثر التغيير .

و إذا رأى محافظ الحسابات أن التغيير كان جوهريا، فيجب عليه تعديل تقريره بإضافة فقرة للفت الانتباه تالية فقرة الرأي يناقش فيها طبيعة التغيير، و يلفت انتباه القارئ إلى الإيضاح الذي يناقش هذا التغيير[1] .

–حالة إضافة فقرة لفت الانتباه لأمور لا تؤثر على القوائم المالية : بالإضافة إلى استخدام فقرة لفت الانتباه بالنسبة لأمور تؤثر على القوائم المالية، كما سبق ، فإن محافظ الحسابات قد يستخدم أيضا في تقريره فقرة أخرى، بعد فقرة الرأي للتقرير عن أمور أخرى لا تؤثر على القوائم المالية .

3–التقرير برأي متحفظ : في حالات معينة قد لا يمكن محافظ الحسابات قادرا على إبداء رأي غير متحفظ و في مثل هذه الحالات يكون محافظ الحسابات مقتنعا أن القوائم المالية ككل صادقة ما عدا أثر هذه الحالات و الظروف عليها و هذه الحالات عبارة عن ظروف يرى المحافظ الحسابات أن لها تأثيرا جوهريا على القوائم المالية في الحاضر و المستقبل و من أهم هذه الحالات [2] :

– عندما توجد قيود على نطاق عمله لا تستدعي وجهة نظره الامتناع عن إبداء الرأي

– عندما يوجد خلاف مع إدارة حول إمكانية قبول السياسات المحاسبية التي اتبعها أو طرق تطبيقها ، أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية .

(1) – محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 397 .

(2) – محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 398 .

- التقرير برأي معاكس : يبدي محافظ الحسابات رأي عكسيا أعتقد أن القوائم المالية محرفة أو مضلل كليا، بمعنى أنها لا تعتبر بوضوح عن المركز المالي للمشروع و نتائجه و أعماله و تدفقاته النقدية، و يبدي مراقب الحسابات رأيا عكسيا في الحالات التالية :
- إذا كان الخلاف بينه و بين الإدارة بشأن السياسات المحاسبية المختارة، أو طرق تطبيقها، أو مدى كفاية الإفصاح، كبيرا و مؤثرا على القوائم المالية بحيث يرى أن الرأي المحتفظ غير مناسب
- إذ خلص من مراجعته للقوائم المالية إلى أن هذه القوائم مضللة، لأن التحريف فيها كان جوهريا

4-التقرير مع الامتناع عن إبداء الرأي : يمتنع محافظ الحسابات عن إبداء الرأي الذي لم يقم بأعمال المراجعة بدرجة كافية من حيث النطاق بما يمكنه من تكوين، أو إصدار رأي فني محايد على القوائم المالية، و يمتنع محافظ الحسابات عن إبداء الرأي في الحالات التالية :

- إذا فرضت الإدارة قيودا على نطاق عمله كأن تشترط عليه عدم أداء إجراءات معينة يراها ضرورية [1]
- إذا فقد محافظ الحسابات استقلاله في علاقته مع الشركة ( العميل ) .
- إذا رأى، حسب حكمة المهني، أنه غير قادر على تقييم فرص استمرارية المشروع

(1) - محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 398 .

**خلاصة الفصل**

تعيينه وفق للقوانين المتعلقة من خلال توفر المؤهلات اللازمة لذلك للقيام بمهامه في عملية المراجعة بكل حيادية و شفافية و موضوعية في الفحص و التحقق من سير المؤسسات و الشركات التي هي محل المراجعة و يكون ذلك طبعا باحترام المسؤوليات المكلف بها طبقا لأحكام القانون الذي يحدد مسؤوليات محافظ الحسابات .

ليصدر في الأخير تقريره حول القوائم المالية بعد دراسة و فحص مجمل لوثائق و دفاتر المؤسسة أو الشركة استنادا على وسائل التحقيق و كذلك الأدوات المستخدمة في ذلك و سنفصل في ما سبق خلال الفصل الثالث .

**تمهيـد:**

بعدما تطرقنا في الفصلين السابقين لعملية المراجعة و عموميات حول مهنة محافظ الحسابات لجانبهما النظري سننهي هذا العمل بدراسة ميدانية لشركة روايال موندیال بعدما تطرقنا إلى الأدوات و الوسائل التي يستخدمها المراجع في عمله و ذلك من أجل إتمام المفاهيم النظرية التي درسناها سابقا و قد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول : الأدوات المستخدمة في المراجعة الخارجية .
- المبحث الثاني : وسائل التحقق في المراجعة .
- المبحث الثالث: دراسة تطبيقية للمراجعة الخارجية ( مراجعة شركة روايال موندیال).

## المبحث الأول : الأدوات المستخدمة في المراجعة الخارجية [1] :

إن المراجعة في حد ذاتها هي عملية تجميع للأدلة و الإثبات و التي على أساسها يتمكن المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية و مدى عدالتها في تمثيل المركز المالي و نتائج الأعمال لشركة معينة حيث ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على وجوب الحصول على أدلة و براهين كافية و مقنعة بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة و أوراق عمل المراجع هي المجموعة متكاملة تحتوي على ما جمعه المراجع من أدلة و براهين بالإضافة إلى جميع ما تحصل عليه المراجع من بيانات و معلومات أثناء عملية المراجعة .

### المطلب الأول : اختبارات المراجعة الخارجية

يستخدم المراجعون خمسة أنواع من الاختبارات لتحديد مدى عدالة القوائم المالية و هي إجراءات التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية ، اختبارات الرقابة ، الاختبارات الأساسية للعمليات الإجراءات التحليلية ، و الاختبارات التفصيلية للأرصدة ، وهذا ما سيتم تفصيله على النحو التالي :

1- إجراءات التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية :

و يركز المراحل اهتمامه في هذه المرحلة من المراجعة على كل من تصميم و تنفيذ جوانب الرقابة الداخلية في أنه يتم التوصل إلى المتطلبات التي تدعم هذا الفهم بواسطة الأدلة التي تدعم هذا الفهم ، و يوجد خمسة أنواع من إجراءات المراجعة التي ترتبط بفهم المراجع للرقابة الداخلية و هي :

- تحديث و تقويم ممارسة المراجع السابقة من الوحدة الاقتصادية
- الاستفسار من فوائد العميل
- قراءة كتيبات استخدام النظام و السياسة لدى العميل
- فحص المستندات و السجلات
- ملاحظة النشطة و العمليات التشغيلية بالوحدة الاقتصادية

(1) - محمد عبد القادر الديسطي و أحمد حجاج ، " المراجعة المتكاملة " ، دار المريخ للنشر ص ب 10720 الرياض 2002 ، ص 429

2 – اختبارات الرقابة :

يتمثل استخدام الأساسي لفهم المراجع للرقابة الداخلية في تقدير خطر الرقابة لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية ، و عندما يعتقد المراجع أن أساسيات و إجراءات الرقابة الداخلية قد تمت تصميمها على النحو فعال ، و عندما يكون من الكفاءة القيام بذلك ، سيقوم بتقدير خطر الرقابة الذي يعكس هذا التقييم و للتواصل لهذه التقدير للخطر مع ذلك يجب أن يكون خطر الرقابة المقدر محدودا بالمستوى الذي تدعمه الأدلة ، و يطلق على الإجراءات التي يتم استخدامها للتواصل إلى هذه الأدلة اختبارات الرقابة .

و يتم تنفيذ اختبارات الرقابة لتحديد مدى فعالية تصميم و تنفيذ أنواع محددة من الرقابة الداخلية و تشمل هذه الاختبارات أنواع الإجراءات التالية :

- الاستفسار من الأفراد الملائمين
- فحص المستندات و السجلات و التقارير
- ملاحظة الأنشطة المرتبطة بالرقابة
- إعادة تشغيل الإجراءات لدى العميل

3– الإجراءات الأساسية للعمليات : [1]

تمثل الاختبارات الأساسية إجراءات يتم تصميمها لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر في أرصدة القوائم المالية ، و يطلق على هذه الأخطاء أو المخالفات الأخطاء و المخالفات النقدية و هي تمثل تحديدا واضحا للتحريف في الحسابات ، و يوجد ثلاثة أنواع من الاختبارات الأساسية :

الاختبارات الأساسية للعمليات ، الإجراءات التحليلية ، الاختبارات التفصيلية للأرصدة .

و تهدف الاختبارات الأساسية من فئات العمليات المالية ، و يؤدي المراجع أيضا هذه الاختبارات لتحديد ما إذا كانت العمليات المالية المسجلة قد تم تسجيلها في الفترة الزمنية الملائمة ، و تم تبوبها

(1) – محمد عبد القادر الديسطي و أحمد حجاج ، مرجع سابق ، ص 254

على نحو صحيح و تم تلخيصها و ترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام و الملفات الرئيسية على نحو صحيح ، فإذا كان المراجع واثقا من تسجيل العمليات المالية في دفاتر اليومية على نحو صحيح تم ترحيلها على نحو صحيح ، يستطيع المراجع أن يثق في صحة الإجماليات بدفتر الأستاذ العام

4- الإجراءات التحليلية :

تم تعريف الإجراءات التحليلية على أنها تقيم للعمليات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية و بعضها البعض و بين البيانات الغير مالية و يتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بدفاتر مع توقعات المراجع .

يتمثل الجانب الأهم في استخدام الإجراءات التحليلية في اختيار النوع الأكثر منها ، و يوجد خمسة أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية :

- مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه
- مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة
- مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل
- مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع
- مقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية

ويوجد أربعة أغراض لإدلاء الإجراءات التحليلية و هي : فهم مجال عمل العميل ، تقدير قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار ، الإشارة إلى وجود تحريفات محتملة بالقوائم المالية ، تخفيض الاختبارات التفصيلية للمراجعة ، و تساعد هذه الأغراض بصفة خاصة الغرضين الآخرين ، المراجع في تقدير مدى اختبارات المراجعة الأخرى [1].

[1] - محمد عبد القادر الديسطي و أحمد حجاج ، مرجع سابق ، ص 254

5– الاختبارات التفصيلية للأرصدة :

تركز الاختبارات التفصيلية للأرصدة على الأرصدة الختامية بدفتر الأستاذ العام للحسابات قائمة الدخل و الميزانية ، و لكنها تتعلق بشكل أساسي في معظمها بالاختبارات التفصيلية للأرصدة بالميزانية

و يتمثل الهدف من الاختبارات التفصيلية الخاصة بالأرصدة في تنفيذ إجراءات لاختبارات المخالفات و الأخطاء المالية في الأرصدة بالقوائم المالية ، و يعد تمثيل الاختبارات التفصيلية للأرصدة الختامية أمرا حيويا عند أداء المراجعة ، حيث يتم التوصل إلى أسعار المبيعات غير صحيحة على نحو ثابت ، فمن المحتمل أن تظهر فروق جوهرية ، كذلك يتمثل الهدف منها في التعرف على مدى صحة القيم النقدية للحسابات و بالتالي تعد هذه الاختبارات اختبارات أساسية [1] .

**المطلب الثاني : أوراق العمل :**

يخصص محافظ الحسابات الجزء الكبير من وقته للتخطيط و إعداد و مراجعة أوراق العمل ، لأنها تزيد من كفاءته في أداء المهام الملقاة على عاتقه حيث أنه ضرورية لتنفيذ عملية المراجعة ، و إعداد تقريره المتضمن لرأيه الفني المحايد عن القوائم المالية ، و هذا مما جعل من الممكن القول بأن أوراق العمل تستخدم في تحكم على قدرة محافظ الحسابات في الأداء المطلوبة منه .

و قد تم تعريف أوراق العمل أنها : أدلة مكتوبة و ملموسة يتم تجميعها بواسطة محافظ الحسابات خلال القيام بإجراءات المراجعة و إعداد التقرير ، فهي تشمل على كل ما قام بإعداده محافظ الحسابات ، و ما تم الحصول عليه و الطرق التي اتبعها و النتائج التي توصل إليها .

كما يمكن تعريفها على أنها عبارة عن سجل للإجراءات التي اتبعها و الاختبارات التي قام بها و للمعلومات التي تحصل عليها و لنتائج التي توصل إليها خلال قيامه بعملية المراجعة

و من التعريفين السابقين يمكن القول أن أوراق العمل عبارة سجل يحتفظ به محافظ الحسابات طيلة عملية المراجعة و بعدها ، يثبت فيه قيامه بكافة اختبارات و مراحل المراجعة و الأدلة التي تجمعها

(1) - محمد عبد القادر الديسطي و أحمد حجاج ، مرجع سابق ، ص 257

إن أوراق العمل هي الوسيلة لتجميع كل القرائن و ادلة الإثبات التي يحتاج إليها المراجع الخارجي للتعبير عن رأيه الفني ، فلذلك سوف تتعدد تلك الأوراق بصورة كبيرة ، و لكن من الأنواع الرئيسية لأوراق العمل في المراجعة ما يلي :

1- برامج المراجعة :

هي الخطط التي يعدها المراجع لتنفيذ عملية المراجعة

2- موازين المراجعة :

يمثل ميزان المراجعة حلقة الاتصال بين حسابات دفتر الأستاذ و بين القوائم المالية الختامية التي يتعين على المراجع أن يبدي رأيا عن مدى سلامتها ، و تشمل هذه الموازين على أرصدة جميع الحسابات الظاهرة بالدفاتر في تاريخ معين

3- الجداول الملحقة :

و هي التي يعدها المراجع للإفصاح عن العمل الذي تم تأديته في تجميع القرائن للحصول على الإقناع بدقة الحسابات ، و قد تعد هذه الجداول بواسطة العميل مع الاستعانة بالمستندات التي تخضع لفحص المراجع

4- المصادقات :

و هي التي يتم الحصول عليها من العملاء ، البنوك ، الدائنون ، و يتعين على المراجع أن يتحقق من مدى جدية تلك المصادقات عن طريق التحقق من توافر الشروط الواجبة في إعداد المصادقات و إعادتها إلى المراجع مباشرة .[1]

5- المحاضر و المستخرجات من العقود و السجلات و الأخرى :

نجد صور محاضر اجتماعات مجلس الغدارة و الجمعية العمومية للمساهمين ، و كذلك فإن صور العقود المرتبطة بعمليات المشروع و الملاحظات التي يبديها المراجع عن تلك العقود تدخل ضمن أوراق العمل .

[1] - محمد عبد القادر الديسطي و أحمد حجاج ، مرجع سابق ، ص 254

6- القيود الدفترية و التسويات :

قد ينتج عمليات الفحص اكتشاف بعض الاخطاء بالدفاتر و التي يتعين إجراء تصحيح لها ، و إعداد قائمة بجميع تلك القيود على أن يسلم أصل تلك القائمة إلى المسؤولين بالشركة و يحتفظ ضمن أوراق بصورة من تلك القائمة ، و من الملاحظ في هذا الصدد أن هناك بعض التسويات التي يقترحها المراجع و لا تنطوي على أخطاء بالمعنى المفهوم و من أمثلة ذلك تسوية الحساب البنك بدفاتر الشركة لكي يتطابق مع رصيد حساب البنك كما هو الوارد بكشف الحساب المستلم من البنك ، و يتعين على المراجع إثبات جميع تلك التسويات في أوراق العمل الخاصة به .

7- تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية :

و الذي يبين نتائج الفحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المنشأة و بيان نقاط الضعف و القوة و التوصيات اللازمة لمعالجة نواحي القصور القائمة

8- المسودة الأصلية لتقرير المراجع :

المسودة الأصلية لتقرير المراجع من أوراق العمل التي يحتفظ بها المراجع للرجوع إليها عند الحاجة ، و هو يمثل خلاصة ما وصل إليه حتى تاريخ إعداد تلك المسودة

ملفات العمل : أن كون المراجع التي يقوم محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطر إلى مسلك ملفين ضروريين للقيام بمهمة هما الملف الدائم و الملف السنوي

الملف الدائم : في حالة استمرار مراقب الحسابات مع الشركة و قيامه بمراجعة المتكررة لحسابها سيكون من المنطقي الاحتفاظ بالأوراق عمل طويلة الآجل ، يتم خفضها في ملف الدائم على أن تحديده سنويا ، و عادة فإن من أهم محتويات هذا الملف ما يلي :

- صورة من عقد الشركة الأساسي .
- صورة من تعاقدا الشركة مع الغير
- صورة من عقد قروض طويلة الأجل
- صورة من خريطة تنظيمية المنشأة الموضحة بها أسماء الإدارة المختلفة و المديرين

– تفاصيل نظام الرقابة الداخلية و تقارير الخطر الرقابة الداخلية و نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية

– تفاصيل نتئج المراجعة التحليلية في السنوات السابقة و التي قد يستخدمها المراجع في إجراء مقارنات مع نتائج المراجعة التحليلية عن العام الحالي لتحديد ما إذا كانت هناك تغيرات عادية أو لا

– النظام المحاسبي الذي تستخدمه الشركة و تفاصيل هذا النظام ، و قائمة بالدفاتر و اليوميات و نماذج و مستندات مستخدمة و الدليل المحاسبي .

**المطلب الثالث : أدلة الإثبات :**

تستخدم أدلة الإثبات في المهن المختلفة ، و لكن يختلف دور أدلة الإثبات في كل مهنة فالأدلة تستخدم نطاق واسع بواسطة العلماء و المحامين و المؤرخين .

و تستخدم محكمة الأدلة للحكم بإدانة أو براءة متهم ما ، كما يستخدم العلماء الأدلة للأبحاث العالمية للتكوين أو وضع نظريات طبية أو لتقويم أثر استخدام دواء الجديد في علاج مرض ما أما المراجع فيستخدم أدلة الإثبات في تحديد مدى صدق و عدالة عرض القوائم المالية

لقد تعددت التعاريف التي تناولت القرينة ، و لكنها تشترط جميعها في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه ، فهي تقدم البرهان و بالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم و إصدار الحكم المطلوب القائم على الأسباب الموضوعية .

و من هذه التعاريف : تعرف الأدلة بأنها كلما من شأنه أن يؤثر على حكم و تقدير المراجع فيها و يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية [1]

و قد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة و لتأكيد و قواعد اختلافات المهنة أدلة الإثبات بأنها المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتواصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني ، و مما سبق نلاحظ إن المعيار ينص على أن أدلة الإثبات يجب أن تتصف بصفتين :

(1) – غسان الفلاح ، مرجع سبق ذكره، ص 177

الكفاية : أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مراقب الحسابات بالقدر الكافي و الضروري بدعم رأيه الفني من عدالة القوائم المالية المقدمة .

الاعتبارات التالية يمكن أن تساعد محافظ الحسابات في تحديد كفاية أدلة الإثبات :

- طبيعة العنصر محل الفحص
- الأهمية النسبية للأخطاء المتوقعة حدوثها فيما يخص العنصر محل الفحص
- أنواع الأدلة المتوفرة المتاحة للمراجع و مدى ارتباطها و ملائمتها للعنصر محل الفحص

هناك عديد من أنواع أدلة الإثبات المتاحة أما المراجع للاختيار من بينها ، و من أهمها : [1]

1- الجرد الفعلي : يصلح الجرد الفعلي للأصول الملموسة لتحقيق من وجود الأصل ، و يعتبر الجرد أكثر أدلة الإثبات وثوقا لتحقيق من وجود الأصول ، و يمكن أيضا استخدام الجرد الفعلي لتحقيق من مقدار الأصل ( عدد وحدات لمخزون ، عدد السيارات ، عدد الآلات ) و حالة الأصل ( سليم أو عادي ، متقادم ، تألف )

2- المصادقات : تشير المصادقات إلى استلام رد مكتوب أو شفهي من طرف ثالث مستقبل ، و يؤكد صحة أو عدم صحة المعلومات المرسلة إليه بناءا على طلب المراجع ، و تستخدم المصادقات على نطاق واسع لأنها ترد من شخص مستقل عن العميل على درجة الوثوق المطلوبة في موقف مراجعة ما ، و أيضا بدائل الأدلة المتاحة

3- الفحص المستندي : يتمثل الفحص المستندات و دفاتر العميل للتحقق من المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية و التعرف على أنشطة العميل ، و تحديد مدى القيد في الدفاتر بطريقة منظمة و يستخدم الفحص المستندي على نطاق واسع في كل عملية مراجعة لأنه متاح و معد سلفا أمام المراجع ، و تعتبر المستندات الخارجية أعلى درجة وثوق من المستندات الداخلية .

4- المراجعة التحليلية : تتمثل إجراءات المراجعة التحليلية في المقارنات و إنشاء العلاقات و تحديد مدى معقولية أرصدة الحسابات أو غيرها من البيانات تستخدم إجراءات المراجعة

(1) – حاتم محمد الشيشي ، مرجع سلبق ، ص 197

التحليلية في الواقع العملي في شكل كبير و ازداد استخدامها مع توفر الكمبيوتر و البرامج الجاهزة الأزمة لإجراء العمليات الحسابية

5- الاستفسار من العميل : الاستفسار هو الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل كرد أو كإجابة على إسالة المراجع و على الرغم من توافر كم كبير من الأدلة يتم الحصول عليها من العميل إلا يمكن اعتبارها أدلة ذات حجية عالية لأنها قد تكون متحيزة لمصلحة العميل ، و لذلك فعندما يحصل المراجع على أدلة من خلال استفسارات غالبا ما يسعى إلى تعميمها بأدلة أخرى من خلال إجراءات المراجعة

6- المراجعة الحسابية : تتضمن المراجعة الحسابية فحص عينة من العمليات الحسابية ( عمليات الجمع في دفاتر الأستاذ و ميزان لمراجعة مثلا ) و الترحيل من دفاتر اليومية إلى الأستاذ العام خلال فترة المراجعة و قد يقوم المراجع أيضا بإجراء الطبقات مثلا مطابقة دفتر يوميات المبيعات الآجلة مع دفتر الأستاذ مساعد المدينين

7- الملاحظات : تتمثل الملاحظات في استخدام الحواس في تقويم أنشطة معينة ففي خلال عملية المراجعة هناك العديد من الفروض للاستماع و الرؤية و الحديث و يمكن استعمال ذلك في تقويم عدة بنود ، فعلى سبيل المثال قد يقوم المراجع بجولة بالمصانع و تحديد ما إذا كانت الآلات تم تقويمها بعدالة أو تقدير ما إذا كانت تقادمة ، و من الضروري أن يتبع الملاحظات أو الانطباعات الأولى جمع أنواع أخرى من أدلة الإثبات مخصص فيما سبق إلا إن هناك عدة أنواع من أدلة الإثبات ، لكل منها درجة معينة من الوثوق و مدى الاعتماد عليها ، و التأثير على تفكير محافظ الحسابات فيما بين إلزام إلى إقناع أو عدم إقناع و لذلك فإن الإقناع يتزايد و يقترب من الإلزام عندما تتحد أنواع من القرائن لتدعيم موضوع معين.[1]

(1) – حاتم محمد الشيشي ، مرجع سلبق ، ص 197

الملف السنوي : يتضمن هذا الملف عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم كل العناصر المهمة للدورة خاضعة للمراقبة و لا تتعد هذه الدورة ، و يتضمن كافة الأوراق و المستندات و الوثائق التي تخص السنة الحالية من أمثلها ما يلي :

- نسخة من القوائم المالية التي أعدتها الإدارة المنشأة .
- نسخة من ميزان المراجعة المستخدم غي إعداد القوائم المالية
- ملخص لقيود تسويات التي قامت الإدارة المنشأة بإجراها في نهاية السنة المالية
- محاضرة جرد الأصول الملموسة و الموجودة في حيازة المنشأة مثل المخزون السلعي ، و النقدي و الاستثمارات و الأسهم
- نسخة من قائمة التسوية
- نسخة من المراسلات مع البنوك

إذا فأوراق العمل تمثل إجراء هام في كل عملية مراجعة يتمثل الهدف منها في تخطيط المراجعة بشكل فعال و توفير سجل الأدلة التي تم جمعها و نتائج الاختبارات ، و تحديد النوع الملائم من تقارير المراجعة و فحص عمل المساعدين

**المبحث الثاني : وسائل التحقق في المراجعة :**

التحقق يقصد به الحكم على صاحبه القوائم المالية الختامية كاداة للتغير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة و على مدة تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة ، و هناك ثلاث وسائل للتحقق أو المراجعة هي : التحقق الحسابي ، التحقق المستندي ، التحقق المحاسبي ، و فيما يلي شرح ملخص لكل وسيلة

**المطلب الأول : التحقق الحسابي [1]**

هو قيام المراجع بالتحقق من الدقة المحاسبية للعمليات المختلفة من جمع و طرح و ضرب و غيرها ، و من أمثلة ذلك ما يلي :

(1) – إدريس عبد السلام اشتيوي ، مرجع سابق ص 124

- التحقق من عمليات الضرب الأفقي في فاتورة مبيعات ( مثلا ) عدد الوحدات في سعر البيع
- التحقق من الجمع الدراسي لمبالغ أو بنود معينة
- التحقق من العملية الحسابية الخاصة باحتساب أقساط الاستهلاك
- التحقق من العملية الخاصة بتكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
- التحقق من جمع جانبي الميزانية أو ميزان المراجعة التحقق من عملية الترصيد لحساب معين
- التحقق من تسلسل أرقام الفواتير أو الصكوك أو غيرها من المستندات التي تحمل أرقاما مستلمة
- التحقق من مطابقة الرصيد في أخر الصفحة ( إلى ما بعده ) مع الرصيد في بداية الصفحة الموالية ( مما قبله )
- التحقق من العملية الحسابية الخاصة بتطبيق طريقة من طرق تقييم المخزون على بطاقات الصنف
- المطابقة بين الرصيد الظاهر بحساب المراقب الإجمالي لبند معين من الأرصدة الفردية بحسابات الأستاذ المساعدة لهذا البند

مثل[1] مطابقة دفتر يوميات المبيعات الآجلة مع دفتر الأستاذ مساعد المدنين ، و مطابقة إجمالي رصيد العملاء ( المدنين ) المستخرج من دفتر الأستاذ العام مساعد المدنين

و تتم معظم عمليات المطابقة و اختبار الدقة المحاسبية باستخدام الكمبيوتر و برنامج المراجعة الخاص بالعميل .

إعادة تجميع دفتر اليومية ، التحقق من مجاميع اليوميات المساعدة .

(1) - حاتم محمد الشيشي ، مرجع سلبق ، ص 207

**المطلب الثاني : التحقق المستندي :**

المستندات هي أوراق العمل التي تعد مرجعا سليما يستند إليه محافظ الحسابات في التأكد من صحة حدوث عملية معينة و كذلك المبلغ المتعلق بها ، فالمستند بما يحتوي من بيانات يدل على طبيعة العملية التي تمت فعلا [1] إن وجود مستندات الدالة على ذلك ، و من أمثلة هذه المستندات ما يلي : [2]

- فواتير البيع و الشراء ( سواء الآجلة أو النقدية )
- فواتير الصيانة و لإصلاح و فواتير الكهرباء و المياه و الهاتف
- أذونات الصرف
- الصكوك و الحوالات
- إيصالات استلام أو دفع نقدية
- محاضر أو كشوف الجرد ( المخزون ، نقدية ، أصول ثابتة ... )
- كشوف المرتبات
- الاتفاقات و العقود التي تبرمها الشركة مع الغير
- عقد تأسيس الشركة
- عقود أو اتفاقيات القروض أو إصدار الأسهم
- كشوف المصاريف
- المصادقات بمختلف أنواعها

و التحقق المستندي هو أن يقوم المراجع بالتأكد من وجود المستند و كذلك من صحته ، فوجود مستند معين لا يعني بالضرورة صحته و قانونيته ، و من الأمثلة المتعلقة بالتحقق المستندي ما يلي :

- التأكد من المواصفات الخاصة بأصناف مخزون و مطابقتها بالمواصفات الواردة بأمر الشراء

(1) – خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 120

(2) – إدريس عبد السلام اشتيوي ، مرجع سابق ص 124

- التأكد من وجود توقيع الشخص المعني على المستندات المختلفة
- التأكد من التاريخ الذي أرخ به المستند و هل يقع في الفترة تحت المراجعة أم لا
- التأكد من نصوص العقود و الاتفاقيات و مدى مطابقتها أو إتباعها ، و كذلك اللوائح
- التأكد من نوعية الأسهم المبينة في عقد الإصدار و قيمتها
- التأكد من أن كل عملية أثبتت بالدفاتر و لها ما يؤيدها من المستندات
- التأكد من صحة التوقيع على مستند معين ، و للمراجع الاستعانة بذوي الخبرة للتحقق من مطابقة لتوقيع الشخص المخول
- [1] التحقق من أن جميع العمليات الفعلية قد أثبتت في الدفاتر بطريقة سليمة وفق للأسس و القواعد المحاسبية المتعارف عليها .

**المطلب الثالث: التحقق المحاسبي:**

المحاسبة هي مجموعة من النظريات و المبادئ و الطرق التي تعني بتسجيل و تبويب و توصيل البيانات المالية و التي يكون لها تأثير المباشر على المركز المالي و نتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية و التحقق المحاسبي هو من يتأكد المراجع من إتباع الشركة للمبادئ المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها عند إثبات العمليات المختلفة و عند إعداد القوائم المالية ، و من أمثلة التحقق المحاسبي ما يلي :

- التحقق من أن الطرق التي استخدمت في احتساب الاستهلاك أو تكوين المخصصات أو تقيم المخزون ، هي طرق محاسبية مقبولة و متعارف عليها
- التأكد من توجيه القيود المحاسبية الخاصة بالعمليات المختلفة و التحقق من صحة المعالجة المحاسبية و من مثله ذلك : * القيد حسب طريقة إجمالي الفاتورة أو صافي الفاتورة
- القيد الخاص باستبدال الأصول الثانية و هل على أصول متشابهة أو وصول غير متشابهة
- قيد البيع و الشراء عن استخدام نظام الجرد المستمر أو الجرد الدوري
- التأكد من التبويب المسلم للبنود في القوائم المالية

[1] – محمد سمير الصبان ، مرجع سابق ، ص 174 .

- التأكد من إتباع مبدأ الثبات و مبدأ الإفصاح الكامل عند إعداد القوائم المالية

## المبحث الثالث: دراسة تطبيقية للمراجعة الخارجية ( مراجعة شركة روايال موندیال)

### المطلب الأول: تقديم عام لشركة روايال موندیال

في هذا المبحث سنتعرف على شركة روايال موندیال المتخصصة و الرائدة في مجال صناعة الأثاث المنزلي لمادة PVC و صناعة الأكياس المنسوجة

**الفرع الأول : لمحة تاريخية لشركة روايال موندیال و مراحل تطورها**

**1 – نشأة الشركة و مراحل تطورها** : شركة روايال موندیال تأسست في شهر ديسمبر سنة 1999 م بالوادي على مساحة تقدر بـ 2000 م$^2$ حيث بدأت بصناعة الأكياس المنسوجة ، و في آخر سنة 2000 م ، قامت المؤسسة بتوسيع نشاطها من خلال إضافة وحدة الأثاث المنزلي PVC

و قامت المؤسسة في شهر مارس 2001 م بتحديث إضافة بعض الآلات لوحدة الأكياس المنسوجة بغرض رفع طاقاتها الإنتاجية كما قامت بإضافة آلات جديدة لوحدة صناعة الأثاث المنزلي PVC في أواخر نفس السنة

و قامت المؤسسة ببعض التوسيعات بمقرها لتصل بذلك مساحتها إلى : 7000 م$^2$ و هذا في سنة 2002 م و من خلال هذه التوسعة زادت الشركة ورشة تكميلية لصناعة الأثاث وورشة ميكانيكية لمراقبة و صيانة آلات الشركة ، في نفس السنة قامت الشركة بتصميم و نشر موقع للانترنيت يهدف إلى التعريف بالشركة و بمنتجاتها و يسمح للزبائن للاتصال بالشركة عن طريق البريد الإلكتروني و في سنة 2003 م انتقلت إدارة الشركة إلى مقرها الجديد المجهز بشبكة اتصال داخلية باستعمال الإعلام الآلي تربط بين مختلف المصالح في الشركة ، و تسهل مرور المعلومات بينها .

**2 – البطاقة الفنية للمؤسسة** :هي الشركة ذات مسؤولية محدودة ( SARL ) تأسست في سنة 1999 م برأسمال اجتماعي قدره 500.000.00 دج ، كما تنتمي الشركة إلى قطاع الصناعات الخفيفة

**مقرها** : المنطقة الصناعية ببلدية كونين ولاية الوادي

**اسم مسيرها** : جمال الباهي

**رقم سجلها التجاري** : 0542291 B00

**نوع النشاط** : صناعة الادوات من البلاستيك مرموزة بالرمز 11305

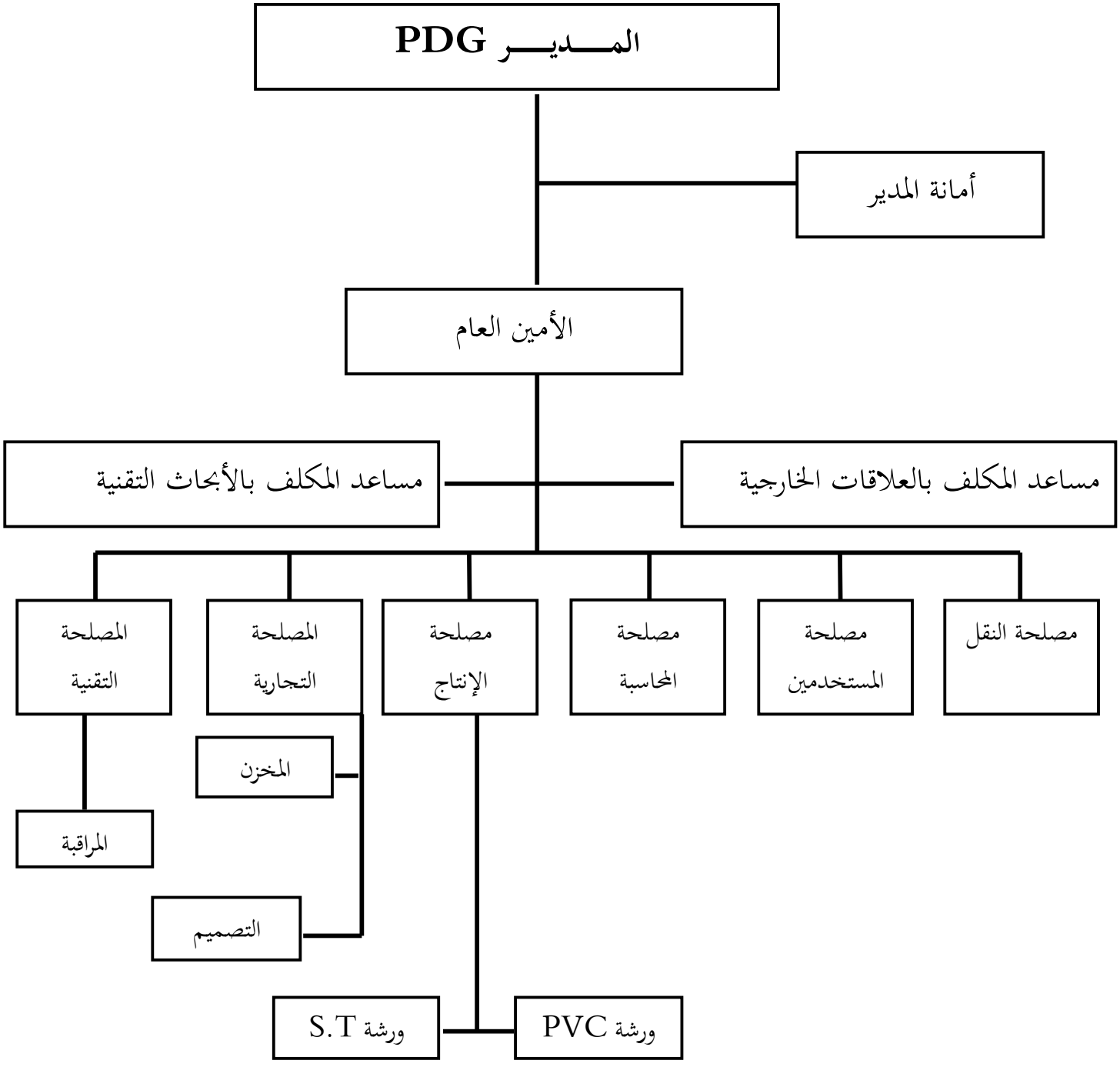
**موقعها على الإنترنيت** : http://www.rms-bahi.com

**بريدها الإلكتروني** : rms-bahi@rms-bahi

**الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي للشركة و أهدافها**

**1- الهيكل التنظيمي للشركة** : يتكون الهيكل التنظيمي للشركة من 6 مصالح ذات طابع عماري و من ورشتين ، ورشة خاصة بمنتوج الأثاث المنزلي PVC ، و ورشة خاصة بنسيج الاكياس ، كما أن للإدارة أمانة خاصة و مساعدة مكلف بالأبحاث التقنية ، و أمين عام ، و مساعد مكلف بالعلاقات الخارجية ، كما هو في الشكل (03) :

**الشكل رقم (03) : يوضح الهيكل التنظيمي للشركة**




**المصدر : مصلحة المستخدمين بشركة روايال موندیال**

**2: أهداف الشركة المستقبلية :**

صمم الهيكل التنظيمي لهذه الشركة لتحقيق ما ترمي إليه أهدافها التي حددت على المدى القصير و المتوسط و هي كالآتي :

- تحقيق أوسع رقعة تجارية ممكنة
- تعظيم الربحية مع تدنية التكاليف
- الحفاظ على إبقاء حفاظ الشركة لرفع المستوى المردودية
- توفير أكبر عدد ممكن من وسائل الإنتاج
- السعي إلى رفع رقم الأعمال و ذلك بالاستغلال الأمثل لكل من عوامل الإنتاج
- تكوين و تدريب العمال و تلقيهم خبرات و مهارات جديدة
- تحقيق اكبر حصة سوقية لمنتجاتها
- المساهمة في القضاء على البطالة من خلال تشغيل نسبة من اليد العاملة
- التعبئة نحو مسار الثقافة الشركة بنشر فكرة توحيد السلوك و الالتزام
- تحفيز الأفراد بوضع سياسة في مجال الاتصال ، تدبير الأداء ، و الحوار
- المساهمة في الأعمال الخيرية
- العمل علة جلب الآلات المتطورة و النماذج الراقية من منتج الـ PVC
- استخدام أحسن للتقنيات التسيير للحفاظ على استمرارية الشركة

**الفرع الثالث : تحليل وظائف مصالح الشركة :**

**1-المدير العام** : يشرف المدير العام على إجمالي التعاملات من و إلى الشركة الداخلية و الخارجية ، كما يسهر على نجاعة و حسن تسيير لجميع نشاطات الشركة ، و هو مسؤول على اتخاذ القرارات المناسبة كما له صلاحية بالتدخل عند الحاجة في باقي أعمال بقية الأفراد داخل المؤسسة

أمانة المدير : تتكفل بـــ :

- استقبال البريد الوارد للشركة
- مساعدة المدير العام في مهامه
- استقبال المكالمات الداخلية و الخارجية
- متابعة السير الحسن للنشاط و التسيير في حالة غياب المدير العام

**2-الأمين العام** : و هو بمثابة حلقة الوصل بين المدير العام و مختلف المصالح داخل الشركة .

**3-مساعد المكلف بالعلاقات الخارجية** : و يقوم بمساعدة المدير العام بالإشراف على التعاملات الخارجية مساعد و متابعتها .

**4-مكلف الأبحاث التقنية** : يكلف بإدخال المعلومات في برنامج الإعلام الآلي ، و تحليلها و استغلالها في الدراسات و التخطيط و كذلك المتابعة الإنتاج .

**5-مصلحة النقل** : و تتكلف بنقل السلع و المنتجات ، و تأمين نقل العمال من و إلى الشركة

**6-مصلحة المستخدمين** : و تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية :

- متابعة حضور و غياب العمال
- استقبال طلبات العمل و الرد عليها
- الإشراف على العطل السنوية للعمال
- متابعة التربصات التكوينية للعمال بحيث تكون مدة التربص لصناعة الأكياس المنسوجة تتراوح بين 15 إلى 60 يوما ، و بالنسبة لصناعة الأثاث المنزلي PVC فمدة التربص شهرا واحد استقبال طلبات العمال من حيث التنسيقات و العطل

**7-مصلحة المحاسبة** : و تقوم بـ :

- إعداد الميزانيات و مختلف الوثائق المالية
- تطبيق السياسة المالية للشركة
- تنظيم و ترتيب و حفظ مختلف الوثائق المحاسبية ( الفواتير ، وصول استلام ... الخ )

**8-مصلحة الإنتاج** : و تتكفل هذه المصلحة بالإشراف على عمليات الإنتاج و متابعة الحسن للعمل و تضم ورشتين :

- ورشة الأكياس المنسوجة
- ورشة الأثاث المنزلي PVC

**9-مصلحة التجارية** : و تقوم بعرض و بيع و تسويق منتجات الشركة ، كما تقوم بالإشراف على عمليات التموين و الشراء و تتكفل أيضا بتخزين المنتجات و المواد الأولية ، و استقبال طلبات الزبائن الأثاث المنزلي PVC و تصميمها حسب رغباتهم

**10-المصلحة التقنية** : و تقوم بـ :

- الصيانة و المتابعة الدورية لمختلف الآلات الإنتاجية
- القيام بتصليح مناطق الخلل الموجودة داخل ورشة الإنتاج و خارجها
- القيام بترتيب مختلف التجهيزات الكهربائية

**المطلب الثاني : الإجراءات التمهيدية و مراجعة القوائم المالية للشركة**

**فرع الأول : الإجراءات التمهيدية :**

1- عملا بما نص عليه القانون إلزامية تعيير محافظ الحسابات بالنسبة للشركات ذات المسؤولية محددة على أن يتم التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية للشكاء و بما شركة روايال مملة بتعيين محافظ الحسابات لمراجعة القوائم المالية الختامية ، و التأكد من صحتها و تطبيقها لما نص عليه القانون فقد عقد جمعية عامة عادية تم فيها تعيين محافظ حسابات ، و بعد اتصال إدارية الشركة بالسيد المحافظ و إعلامه بقرار تعيينه كمحافظ حسابات ، و قد قام هذا الأخير بالتأكد من أن تعيينه قد تم بصورة قانونية و أنه لا توجد موانع قانونية تمنعه من تأدية العمل الموكل إليه ، و بعد التحقق من صحة التعيين اتصل بمحافظ الحسابات السابق مستفسرا إياه عن سبب التوقف فعلم أن السبب هو انتهاء و كالته القانونية ، و بعد أن قام بكل هذه الإجراءات بعث إلى إدارة الشركة رسالة قبول الوكالة ليتم بعد ذلك الاتفاق على حدود و نطاق العمل المطلوب ، الأتعاب المستحقة و تحديد مهلة إيداع التقرير ، و بعد ذلك قام محافظ الحسابات بإرسال رسالة إلى المنظمة الوطنية التابع لها يعلمهم فيها بتعيينه محافظ للحسابات لشركة روايال مونديال .

**2- تقديم الكشوفات المالية**

**جدول رقم (03) :أصول الميزانية**

| الأصول | 2011 | | | 2010 |
|---|---|---|---|---|
| | مبلغ إجمالي | اهتلاكات و مؤونات | المبلغ الصافي | |
| **أصول غير جارية** | | | | |
| فارق بين الاقتناء | | | | |
| الممنوح الإيجابي أو السلبي | | | | |
| تثبيتات معنوية | 361577 | | 361577 | |
| تثبيتات عينية | | | | |
| أراضي | 1080000 | | 1080000 | 900000 |
| مباني | 1258001 | 273556 | 984445 | 820371 |
| تثبيتات عينية أخرى | 70964442 | 33966879 | 36997563 | 30831302 |
| تثبيتات ممنوح امتيازها | | | | |
| تثبيتات جاري ايجازها | | | | |
| تثبيتات مالية | | | | |
| سندات موضوعية موضحة | | | | |
| معادلة | | | | |
| مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها | | | | |
| سندات أخرى مثبتة | | | | |
| قروض و أصول مالية أخرى غير جارية | | | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ضرائب مؤجلة | | | | |
| **مجموع الأصول غير جارية** | **7364021** | **34240435** | **394213586** | **38852988** |
| أصول جارية | | | | |
| مخزونات و منتجات قيد التنفيذ | 72250094 | | 72250094 | 55579448 |
| حسابات دائنة و استخدامات مماثلة | | | | |
| الزبائن | 45856979 | | 45856979 | 36321057 |
| المدينون الآخرون | 31045613 | | 31045316 | 31602115 |
| الضرائب و ما شابهها | 5621232 | | 5621232 | |
| حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة | | | | |
| الموجودات و ما شابهها | | | | |
| الأموال الموظفة و الأصول المالية جاري أخرى | | | | |
| الخزينة | 10765728 | | 10765728 | 9057504 |
| **مجموع الأصول جارية** | **165539351** | | **165539351** | **13250125** |
| **المجموع العام للأصول** | **239203373** | **34240435** | **204962937** | **165413114** |

**المصدر : مصلحة المحاسبة لشركة روايال موندیال**

جدول رقم (04) :خصوم الميزانية

| الخصوم | 2011 | 2010 |
|---|---|---|
| رؤوس الأموال خاصة | 50000000 | 5000000 |
| رأس مال تم إصداره | | |
| رأس مال غير مستعان | 1037668 | 864724 |
| علاوات احتياطية ، احتياطات مرجعية | | |
| فوارق إعادة التقييم | | |
| فارق المعادلة | | |
| نتيجة صافية / نتيجة صافية حصة المجمع | 579132 | 1452450 |
| روؤس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جيد | 2027839 | 1734766 |
| **حصة الشركة المدمجة** | | |
| **حصة ذوي الأقلية** | | |
| **المجموع** | 53644640 | 54051941 |
| الخصوم غير جارية | 5640000 | 4700000 |
| قروض و ديون مالية | | |
| ضرائب مؤجلة و مرصود لها | | |
| ديون أخرى غير جارية | | |
| مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا | | |
| **مجموع الخصوم غير الجارية** | **5640000** | **4700000** |
| الخصوم الجارية | | |
| موردون و حسابات ملحقة | 29086516 | 24531961 |
| ضرائب | 449640 | 706370 |
| ديون أخرى | 116142140 | 814224841 |
| **مجموع الخصوم الجارية** | **14564829** | **106661173** |
| **مجموع عام للخصوم** | **204962937** | **165413114** |

**جدول رقم (05) : جدول الحسابات النتائج الوظيفة**

| جدول الحسابات النتائج الوظيفة | | | | |
|---|---|---|---|---|
| البنيان | 2011 | | 2010 | |
| | مدين | دائن | مدين | دائن |
| المنتوجات العملياتية الأخرى | | | | |
| الأعباء العملياتية الأخرى | | | | |
| المخصصات للاهتلاك | | | | |
| المؤونات | | | | |
| خسائر القيمة | | | | |
| مخصصات المؤونة | | | | |
| النتيجة العماليات | | 714976 | | 595814 |
| المنتوجات المالية | | | | |
| الأعباء المالية | | | | |
| النتيجة المالية | | 714976 | | 595814 |
| النتيجة العادية | | | | |
| العناصر غير عادية المنتوجات | | | | |
| العناصر غير عادية الأعباء | | | | |
| النتيجة غير العادية | | | | |
| الضرائب الواجبة على النتائج | 135844 | | | |
| الضرائب المؤجلة على النتائج | | | 113204 | |
| **نتيجة السنة المالية** | | **579132** | | **482610** |

**المصدر : مصلحة المحاسبة لشركة روايال موندیال**

**جدول رقم (06) : جدول الحسابات النتائج الطبيعة**

| جدول الحسابات النتائج الطبيعة | | | | |
|---|---|---|---|---|
| البنيان | 2010 | | 2011 | |
| | مدين | دائن | مدين | دائن |
| مبيعات بضاعة | | | | |
| منتجات مباعة | | | | |
| منتجات مصنعة | | | | |
| خدمات مقدمة | | | | |
| منتجات ملحقة | | | | |
| التنزيلات و التخفيضات و الحسومات الممنوحة | | 1299581 | | 10832984 |
| الانتاج المخزن أو المنتص المخزون<br>الانتاج المثبت اعانات الاستغلال | | | | |
| **نواتج الدورة** | | **10832984** | | **1299851** |
| بضاعة مباعة | | | | |
| المواد الأولية | 10942682 | | 9118902 | |
| التموينات الأخرى | 390688 | | 325574 | |
| تغيرات المخزونات | | 5554756 | | |
| مشتريات الدراسات و الخدمات المؤداة | | | | |
| استهلاكات أخرى | | | | 4628963 |
| التقيصات و التنزيلات و المحسونات المتحصل عليها عن المشتريات | 32715 | | 27263 | |
| التقاوم العام | | | | |
| الإيجادات | | | | |
| الصيانة و الصليحات و الرعاية | | | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| أقساط التأمينات | 197956 | | 164963 | |
| العاملون الخارجيون عن المؤسسة | | | | |
| أجور الوسطاء و الأتعاب | 122400 | | 102000 | |
| إشهار | 20292 | | 16910 | |
| التنقلات و المهمات و الاستقبالات | | | | |
| خدمات أخرى | 2002954 | | 1669128 | |
| التنزيلات و التخفيضات و المحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية | | | | |
| **استهلاك الدورة** | **8154933** | | **6795777** | |
| استغلال القيمة المضافة | | 4844648 | | 4037207 |
| أعباء المستخدمين | 3946591 | | 3288826 | |
| ضرائب و الرسوم و المدفوعات | 183080 | | 152567 | |
| المماثلة عن الأجور | | | | |
| **الفائض العام لاستغلال** | | **714976** | | **595814** |

**المصدر : مصلحة المحاسبة لشركة روايال موندیال**

**الفرع الثاني : مراجعة القوائم المالية للشركة**

**1- مراجعة عناصر الميزانية :**

تقام المراجعة بعناصر الميزانية لسنة 2011 ، على اعتبار أن عناصر ميزانية 2010 تمت مراجعتها في السنة الماضية .

**1- 1 مراجعة عناصر الأصول :**

**-الأصول غير الجارية** : و تشمل تثبيتات غير مادية بقيمة 361577 و تتمثل في قيم معنوية و هي على شكل برامج إعلام آلي ، و رخص إنتاج حيث برامج الإعلام الآلي بقيمة 60000 أم قيمة تراخيص الإنتاج 301577 و من خلال المراجعة وجد المراجع أن القيمة الدفترية حقيقية ، و ذلك بالرجوع إلى لعقود المسجلة فيما يخص إنتاج و كذلك بالنسبة إلى برامج الإعلام الآلي ، أما الشيء الملاحظ فنجد :

* ارتفاع قيمة العناصر المعنوية ، فقد انتقلت من 31314 في سنة 2010 إلى 361577 لسنة 2011 و يعود هذا الارتفاع إلى التحسينات التي دخلت على برامج الإعلام الآلي و يمكن اعتباره إعادة لبرامج الإعلام الآلي

كما تجدر الملاحظة أن المؤسسة لم تقم بتسجيل قسط الاهتلاكات للعناصر المعنوية و قد يعود السبب إلى عدم عرفه المؤسسة قيمة الحياة التثبيت أو عدم معرفتهم بالقيمة العادلة لهذا التثبيت المعنوي .

أما بالنسبة لعناصر الأصول المادية فهي :

*الأراضي : لا تهتلك و هذا يتوافق مع المفهوم المحاسبي للأراضي و بالرجوع للوثائق نجد أن الأراضي بقيمة 1080000 و هي قيمة أراضي اقتنتها المؤسسة في سنة 2011 من أجل توسعة نشاطها

*المباني : قامت المؤسسة بانجاز مباني جديدة لسنة 2011 و قد يكون هذا للأراضي التي اقتنتها في سنة 2011 أما قيمة المباني الجديدة فهي 164074

كما نشير هنا أن المؤسسة تطبق طريقة القسط الثابت في اهتلاك المباني و بلغت قيمة الاهتلاك المتراكم 273556 .

*أما بقيمة عناصر الأصول المادية فتشمل المعدات و الأدوات و معدات النقل و بقية التجهيزات فقد ارتفعت بقيمة 6166261 ، و تتمثل في عملية التوسعة التي قامت بها المؤسسة نتيجة زيادة الأراضي و المباني ، و بالتالي هناك أيضا زيادة في المعدات و الأدوات ، و معدات النقل ، و تطبق المؤسسة طريقة الامتلاك الخطي ، و بلغت قيمة الاهتلاكات المتراكمة لسنة 2011 قيمة 33966879 .

بالرجوع إلى التسجيلات المحاسبية و الوثائق المحاسبية وجدنا أن العمليات مسجلة بشكل سليم و خالية من الأخطاء و القانونية

**-الأصول الجارية :**

*بالنسبة للمخزونات : لم تشكل المؤسسة مؤونة نظرا لعدم وجود تغير في أسعار المخزونات بين سعر المخزون و المخازن و سعر السوق ، أي أن هناك استقرار في الأسعار سواء بالنسبة للمواد أو المواد المستهلكة في عملية الصنع ( تمويلات أخرى ) أو بالنسبة للمنتجات التامة ، و كذلك نفس الشيء للمنتجات قيد التصنيع بحكم أن المؤسسة تنتج بناءات جاهزة و يستغرق إنتاجها بعض الوقت مما قد يؤدي إلى اختلاف الأسعار

أما بالنسبة لفرق المخزون النهائي فهناك زيادة مقارنة بنسبة 2010 و تقدر هذه الزيادة بقيمة 16670646 و بالرجوع للوثائق الموجودة داخل المؤسسة تحصلنا على معلومة مفادها أن هذه الزيادة ناتجة عن انجازات الخاصة بالبناءات الجاهزة لم يتم الانتهاء منها بعد ، و التي تقدر بكميات كبيرة و هذه نتيجة اتفاق شركة مع شركة أجنبية لانجاز قاعدة حياة لهذه الشركة

*بالنسبة بزبائن : للمؤسسة نوعين من الزبائن

النوع الأول من الزبائن :الذي يقوم بشراء الأكياس المستعملة في المطاحن و غيره

النوع الثاني من الزبائن : و الذي يقوم بشراء البناءات الجاهزة ( بناءات صحية أي التغليف الداخلي للبناءات ) و الخاصة بالاستعمالات المنزلية و الإدارية

و في كلتا الحالتين فإن رقم أعمال لكلى الحالتين دخل ، و تقوم المؤسسة بالبيع على الحساب و تبلغ نسبة الزيادة مقارنة بالنسبة الماضية 9535922 .

لم تقم المؤسسة بتشكيل المؤونة لأنه لا يوجد زبائن مشكوك فيهم و بالرجوع إلى عينة الفواتير نجد أن هذه الفواتير مطابقة للموصفات القانون من حيث ذكر الاسم و العنوان و رقم التسجيل الجبائي و

طبيعة النشاط و مواصفات السلع و كميتها و سعرها و قيمتها و أيضا بالنسبة لمجاميع صحيحة كما تم التأكد من و جود الطابع بالنسبة للسلع التي تم بيعها نقدا و كذلك كل الفواتير المعاينة تم التأكد من وجود طابع بها و تسجيلات محاسبية خاصة بها كانت سلمية و دون أخطاء .

أما باقي حسابات المدن الأخرى هناك نقص مقارنة بسنة 2010 يقدر بـ 556799 و تمثل حساب المدينون الأخرى حسابات المتعلمين من دون الزبائن مثل التسبيقات من الموردين أو أوراق القبض أو فواتير لم تحرر ، و بالرجوع لتسجيلات المحاسبية و في هذه الحالة لا نحتاج إلى اخذ عينة لأن مجموع الفواتير ليست كثيرة و بالتالي يمكن حصرها و كل الوثائق هي وثائق قانونية سليمة و خالية من الأخطاء من حيث الجانب السكلي و من حيث التسجيلات المحاسبية

أما حساب الضرائب و ما شابهها فتمثل حقوق على الغير مثل ضريبة IRG المحصلة من عند العمل أو مبالغ الضمان الاجتماعي و التي لم تدفع بعد و هذه المبالغ هي حقوق على الغير و تقوم المؤسسة بتحصيلها من العمل من اجل تسديدها إلى مصلحة الضرائب أو إلى الضمان الاجتماعي

**2-1مراجعة عناصر الخصوم :**

بالنسبة لرأس المال و الذي يقدر بـ 50000000 لم يتم التعديل فيه سواء بالزيادة أو النقصان و هذا أمر طبيعي و بالرجوع إلى السجل التجاري وجدنا قيمة رأس المال هي نفسها المسجلة في السجل التجاري .

- بالنسبة للاحتياطات نجد أن هناك زيادة في الاحتياطات تقدر بـ 172944 و هي قيمة احتياطات سنة 2011 ، كما نلاحظ أن الاحتياطات المتراكمة في زيادة و هذا يدل على أن المؤسسة تحقق أرباحا
- بالنسبة للنتيجة إن النتيجة المحققة هذه السنة قيمتها 579132 و نلاحظ أن النتيجة المحققة في السنة الماضية و التي تقدر بـ 1452450 و حساب الترحيل من جديد قدرت قيمته بـ 2027839 و هو في انتظار انعقاد الجمعية العامة التسوف تنعقد قبل 30 جوان
- بالنسبة للديون الطويلة الأجل هي ديون مالية على شكل قروض مالية ، و ذلك من أجل مواكبة التوسع الذي تقوم به المؤسسة قدر دين المؤسسة لسنة 2012 بـــ 5640000

- بالنسبة للديون القصيرة الأجل فهي تشمل ديون الموردين بقيمة 29086516 و بالرجوع لهذه الديون نجد أنها كلها مسجلة في الفواتير و صحيحة من حيث الشكل ، حيث أن فواتير الموردين مستوفاة الشروط القانونية كذلك المجاميع صحيحة

و عموما بالنسبة للحسابات الميزانية هي حسابات صحيحة من حيث الشكل المضمون

**2 – مراجعة جدول حسابات النتائج** : من خلال جدول حسابات النتائج المقدم من طرف المؤسسة ، و بالرجوع إلى بعض الوثائق المحاسبية لدى المؤسسة توصلنا إلى ما يلي :

الإنتاج المباع 12119981 و هو في تطور مقارنة بالنسبة الماضية الذي يقدر بـ 10099984 و هذا نتيجة التوسعة التي عرفتها المؤسسة من حيث زيادة الأراضي و المباني و الالآت الإنتاجية

و نشير هنا أن كل المصاريف مسجلة بشكل قانوني ، و أن الإيرادات المحصل عليها هي محصلة فعلا و بالتالي فإن عناصر جدول حسابات النتائج صحيحة

أما فيما يخص قائمة التدفقات النقدية فإن المؤسسة لم تقدمها ، كذلك الأمر بالنسبة لحركة التغير في رؤوس الأموال و نحن نجهل الأسباب

المطلب الثالث : في بداية أعداد التقرير النهائي يتوجب على محافظ الحسابات أن يضع رسالة يفتتح بها تقريره يشكر فيها إدارة الشركة و العمال على المساعدات التي قدموها له ، و يذكر فيها أهم ما سيتطرق إليه في تقريره و ذلك كما يلي :

**الوادي في** : 2011/02/12

**إلى السيد** :

الرئيس و السادة الأعضاء في الجمعية

العامة العادية لشركة روايال موندیال

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة في 2011/11/22 يشرفني أن أقدم لك تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المغطى من 2011/01/01 إلى 2011/12/31 لشركة روايال موندیال .

والتقرير يحتوي على ثلاث عناصر و هي :

- التقرير عام لمراقبة الحسابات
- التقارير الخاصة
- القوائم المالية في 2011/12/31

و تبقى دائما تحت تصرفكم عن أي استفسار على أية معلومة تضمنها هذا التقرير و يسعني إلا أن أتقدم بالشكر إلى إدارة الشركة و عمالا على روح التعاون الذي أبدوه

و في الأخير تقبلوا مني سيدي الرئيس أسمى عبارات التحية و الاحترام

**محافظ الحسابات**

**المطلب الثالث: إعداد التقرير النهائي:**

**فرع الأول : تقرير عام لمراقبة الحسابات**

**الوادي في** : 2011/02/12

**إلى السيد** :

الرئيس و السادة الأعضاء في الجمعية

العامة العادية لشركة روايال موندیال

التقرير العام لمراقبة الحسابات للجمعية العامة السنوية لشركة "روايال موندیال " للسنة المالية المقفلة في 2011/01/01 الحسابات المعطاة في الميزانية و جدول حسابات النتائج

لقد قمنا بمراقبة الحسابات وفق المبادئ العامة للمراجعة ، و كذلك وفقا المبادئ المحاسبية المعمول بها و بتطبيق الآليات المختلفة للمراقبة مع مراعاة القواعد العامة .

كل الأخطاء و النقائص المكتشفة خلال عمليات المراقبة التي قمنا بها على العمليات المحاسبية و المالية سيتم تداركها قبل الغلق النهائي للحسابات

و طبقا للقرار 94/SPM/103 المتضمن الاجتهادات المهنية قمنا بما يلي :

- التأكد من الميزانية الافتتاحية و ملأمتها للميزانية في 2011/12/31
- مقارنة مراكز الحسابات في الميزانية و جدول حسابات النتائج مع ميزان المراجعة
- التقارب بين الأرصدة المحاسبية و الدفاتر و الوثائق المحاسبية الأخرى

و نظرا للاجتهادات التي قمت بها و وفقا لتوصيات المهنية بإمكاني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي لشركة روايال موندیال شرعية و ذات مصداقية ، كما أنها تعطي صورة واضحة لنتيجة عمليات النشاط المغلق في 2011/12/31 و المطابق للمبادئ المحاسبية و النظام المحاسبي المالي

**محافظ الحسابات**

**الفرع الثاني : التقرير الخاص لمحافظ الحسابات**

في هذا المطلب سنتطرق إلى الأنواع الثلاث للتقارير الخاصة و هي :

**1- التقرير الخاص حول الاتفاقيات النظامية**

**الوادي في** : 2011/02/12

**إلى السيد** :

الرئيس و السادة الأعضاء في الجمعية

العامة العادية لشركة روايال موندیال

التقرير الخاص رقم 01 : حول الاتفاقيات النظامية :

بمقتضى المادتين 628 و 670 الأمر 79 – 75 المؤرخ في 1975/09/26 في القانون التجاري و المعدل و المكمل بمقتضى المرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 25 أفريل " لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة و أحد القائمين بإرادتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا ، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات و يكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة و مؤسسة أخرى و ذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا أو شريكا ، مسيرا أو قائما بالإدارة أو مدير للمؤسسة ، و على القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة "

و نعلمكم بأنه و على حسب علمنا لا توجد أي اتفاقية مخالفة للمادة المذكورة

**محافظ الحسابات**

**2- التقرير الخاص حول أحسن الأجور لسنة 2011**

**الوادي في** : 2011/02/12

**إلى السيد** :

الرئيس و السادة الأعضاء في الجمعية

العامة العادية لشركة روايال موندیال

التقرير الخاص رقم 02 : حول أحسن الأجور للسنة المالية 2011 :

أنا الممضي أسفله السيد ..... محافظ حسابات لشركة روايال موندیال ، أشهد على تطبيق المادة 680 م القانون التجاري أن المبلغ الخام الإجمالي الأعلى إلى أحسن 05 في الشركة لسنة 2011 .

هذا المبلغ ارتفع إلى 3.927.600.00 دج ثلاث ملايين و تسع مائة و سبعة و عشرون ألف و ستمائة دينار جزائري ، هذا المبلغ يحتوي على الأجور السنوية الإجمالي حيث

**جدول رقم (07) : أحسن أجور سنة 2011**

| الرقم | الاسم و اللقب | المهنة | المبلغ السنوي |
|---|---|---|---|
| **01** | / | الرئيس المدير العام | 1.014.000.00 |
| **02** | / | المدير العام المساعد | 957.600.00 |
| **03** | / | رئيس الدائرة | 804.000.00 |
| **04** | / | مسؤول الاستغلال | 612.000.00 |
| **05** | / | مسؤول الإدارة و المالية | 540.000.00 |
| **المجموع السنوي** | | | 3.927.600.00 |

**محافظ الحسابات**

3- التقرير الخاص حول نتائج الشركة

**الوادي في** : 2011/02/12

**إلى السيد** :

الرئيس و السادة الأعضاء في الجمعية

العامة العادية لشركة روايال موندیال

التقرير الخاص رقم 03 : حول نتائج الشركة :

تقرير خاص نتائج الشركة محدد من طرف المادة 678 مكرر 6 للمرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 1993/04/25 ، المعدل و المكمل بالأمر رقم 59-75 بتاريخ 1975/09/26 من قانون التجاري .

بتطبيق المادة 678 مكرر 6 يشرفنا أن نعلمكم بالنتائج المحققة من طرف شركة روايال موندیال للسنوات السابقة .

**الجدول رقم (08) النتائج للسنوات الثلاث السابقة**

| | | |
|---|---|---|
| نتيجة سنة 2009 | ربح | 312.450.00 |
| نتيجة سنة 2010 | ربح | 1.452.450.00 |
| نتيجة سنة 2011 | ربح | 579.132.00 |

**محافظ الحسابات**

**الفرع الثالث : القوائم المالية :**

إن القوائم المالية الأساسية التي يتطرق إليها محافظ الحسابات في تقرير هي القوائم التي تشتمل على جميع جوانب الشركة ، و تتطرق إلى حالة الشركة بالتفصيل و بوضوح تام ، و يمكن من خلالها معرفة طبيعية نشاط الحركة و مكانتها في قطاعها و في السوق بصفة عامة ، و يمكن أن نذكر أهم القوائم المالية ما يلي :

- أصول الشركة في 2011/12/31 : و تمثل جميع استخدامات الشركة خلال سنة 2011 من تثبيتات ، مخزونان ، حقوق .
- خصوم الشركة في 2011/12/31 : و تمثل جميع موارد الشركة من أموال خاصة و ديون .
- جدول حسابات النتائج في 2011/12/31 : و هو الجدول الذي يبين جميع حسابات تسيير الشركة من حسابات الإيرادات النتائج الهامشية المحققة إلى أن يصل إلى النتيجة الصافية

و تم التطرق سابقا لعرض القوائم المالية لشركة " روايال موندیال" للسنة المالية 2011 المغلقة في 2011/12/31 المتعلقة بالميزانية المحاسبية و جدول حسابات النتائج .

**ملاحظات:**

1- تقرير المحافظ الخارجي لا يشمل أي تحفظات و في الغالب تكون التقارير بتحفظ لأن المسؤولية في حالة عدم وجود أي تحفظ هي كاملة على عاتق المحافظ.

2- لم يتم الإشارة لأي دورة تم التركيز عليها .

3- عدم وجود أي ملاحظات تتعلق بنتائج الجرد ، فعادة ما تكون جرد مرة واحدة في السنة على الأقل

4- عدم الإشارة إلى كشوف المقاربة البنكية .

5- عدم الإشارة إلى طبيعة الملف الدائم و الجاري.

**خلاصة الفصل:**

و قد تم في هذا الفصل التطرق إلى وسائل التحقيق التي يستعين بها محافظ الحسابات في أعماله بالإضافة إلى الأدوات المستخدمة في عملية المراجعة الخارجية من خلال الاختبارات و أوراق العمل و أدلة الإثبات و قد وضحت كل العمليات التي يقوم بها المحافظ خلال عمله في الدراسة التطبيقية التي تطرقنا إليها و التي تتجلى في نبذة عامة حول المؤسسة ثم أبرزنا أهم الخطوات المتبعة في عملية المراجعة أملا منا على إعطاء فكرة واضحة عن معالم هذه المهمة إضافة إلى الدور الذي يؤديه محافظ الحسابات من أجل الحفاظ على حقوق الذين كلفوه بالمهمة من الضياع و الاختلاس و التزوير و بالتالي حماية ممتلكاتهم و استثماراتهم و سلامتها .

و هذا بوضع تقرير عام الذي يتضمن المراجعة الداخلية للمؤسسة من خلال المستندات المحاسبية المتمثلة في :

(جدول حسابات النتائج و الميزانيات)

ليختتم مراجعته و تقريره حول الشركة بتقاريره حول هذه الشركة و الذي ظهر في حالتنا هذه بشكل جيد .

# قائمة المراجع

## 1 – الكتب :


1- أحمد حامد حجاج و محمد عبد القادر الريسطي ، "المراجعة مدخل متكامل " دار المريخ للنشر المملكة العربية السعودية ، 2002 .

2- أمين السيد أحمد لطفي :، " مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة " دار الجامعة الإسكندرية 2005

3- إدريس عبد السلام اشتيوي ، " المراجعة معايير و إجراءات " ، منشورات جامعة قاريوس بنغازي ، ط5 ، 2008 .

4- حاتم محمد الشيشيني ، " أساسيات المراجعة " ، الناشر المكتبة العصرية ، 2007

5- حسين قاضي ، " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية " ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 1999

6- خالد أمين عبد الله ، " علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية و العلمية " ، ط1 ، دار وائل للطباعة و النشر 2000 .

7- عبد الفتاح الصحن و محمد الصبان ،و شريفه علي حسين ، " أسس المراجعة " الدار الجامعية 84 شارع زكريا غنيم الإبراهيمي ( رمل الإسكندرية ) 2004

8- عبد الفتاح الصحن ، " مبادئ المراجعة علما و عملا " مؤسسة شباب الجامعة ، 1971

9- عبد الوهاب نصر علي، " موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة " ، الدار الجامعية 84 شارع زكريا غنيم الإبراهيمية الناشر الدار الجامعية الإسكندرية 2004

10- غسان الفلاح المطارنة ، " تدقيق الحسابات المعاصر" ، ط1 دار المسيرة و التوزيع و الطباعة 2006 .

11- قاسم سيد علي ، " مراقب الحسابات ، دراسة قانونية و مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة "، دار الفكر العربي: 1991،

12- محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق "، ديوان المطبوعات الجامعية ط3، 2008 .

13- محمد سعيدان شهوان ، " الوجيز في المراجعة و تدقيق الحسابات " جمعية عمال المطابع القاهرة ، بدون تاريخ للنشر

14- محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي ، 'المراجعة الخارجية ' ، الدار الجامعية ، 2002

15- محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي ، 'دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية ' ، الدار الجامعية ، ص ب 35 الإبراهيمية رمل الإسكندرية

16- محمد عبد القادر الديسطي و أحمد حجاج ، " المراجعة المتكاملة " ، دار المريخ للنشر ص ب 10720 الرياض 2002 .

17- محمد التهامي طوهر ، مسعود صديقي " المراجعة و التدقيق الحسابات " الديون المطبوعات الجامعية الجزائر 2003

**3 – الرسائل و المذكرات :**

1- بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر، 2002

2- بو معد عبد القادر و الزاير الزهرة ، " المراجعة الخارجية و دور محافظ الحسابات "، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2008-2009 .

3- فايز دحموش ، " النظام القانوني لمحافظ الحسابات" ، رسالة لنيل ماجستير ، كلية الحقوق جامعة بن عكنون الجزائر ، 2001

**2 – الوثائق الرسمية :**

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 20 ، 1991 ، ص 654 ، و المتعلقة بالخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب العمومي

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 32 ، الموافق لـ 01 ماي 1999 ، ص 5

3- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن لقانون التجاري المعدل و المتمم سنة 2005 .

4- – الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، قرار وزاري صادر عن تزوير المالية ، قانون 2007 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1427 الموافق 6 ديسمبر 2007 المتمم و المعدل للقرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية 1415 الموافق 7 نوفمبر 1994 و المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات ، رقم 04 ص 18 – 19 .

## الخاتمة

إن المراجعة هي عملية فحص و اختبار البنود الواردة بالقوائم المالية ، أي أن عمل المراجع يبتدي من حيث ما انتهى المحاسب ، حيث يبدأ بالبنود الواردة بقائمة المراكز المالية و قائمة النشاط ، من خلال الرجوع إلى السجلات و الدفاتر المنشأة لها ، بحيث أن كل عملية مالية تحدث خلال السنة المالية يجب أن تثبت في السجلات و الدفاتر المحاسبية حسب تسلل حدوثها ، و بالتالي فإن أي عملية مالية حدثت في نبد معين هي مسجلة و مثبتته ، و كذلك كل عملية تم إثباتها بالدفاتر و السجلات المحاسبية يجب أن تكون مؤيدة بالمستندات الدالة على حدوث هذه العملية ، و بالتالي الرجوع إليها يساعدها في عملية التحقق من البند تحت المراجعة ، و يمكن الغرض من عملية المراجعة في إعطاء رأي فني محايد ، حيث أن نتيجة المراجعة هي أن يقوم محافظ الحسابات بإعطاء رأيه الفني المحايد ضمن التقرير الذي يتم تسليمه إلى الشركة تحت المراجعة ، و إذا أن هدف المراجعة هو إعطاء الرأي حول مدى عدالة القوائم المالية .

أن المراجعة الخارجية تلعب دور مهما في التأكيد على مدى صدق القوائم المالية و عدالتها ، من خلال رأي محافظ الحسابات الذي يتضمن تقريره ، متبعا في ذلك عددا من الخطوات و الإجراءات بدأ بتقييم نظام الرقابة الداخلية ثم جمع الأدلة الكافية التي تدعم رأيه ، وصولا إلى إصدار التقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة ، و الذي يجب أن يكون وحدة واحدة ، و في الأحوال التي لا يمكن إبداء رأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك

و يستخدم محافظ الحسابات مجموعة متكاملة من أوراق العمل تحتوي على ما جمعه من أدلة و براهين بالإضافة إلى جميع ما تحصل عليه من بيانات و معلومات أثناء عملية المراجعة .

و من خلال تعمقنا في البحث توصلنا إلى إجابات نموذجية للفرضيات التي ساهمت في الإجابة على الإشكالية الرئيسية للبحث و المتمثلة في ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية و تتمثل هذه الإجابات في :

1- تعد مراجعة الحسابات في تقييم اداء المؤسسات الاقتصادية ، و مصدر ثقة للمستثمرين و أصحاب رؤوس الاموال ، هذا ما يثبت أن المراجعة الحسابات تعد وسيلة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية .

2- يتمثل دور محافظ الحسابات في التحقق من أن القوائم المالية الختامية تصور النتيجة الحقيقية لعمليات المشروع خلال فترة زمنية معينة ، و تظهر المركز المالي بصورة صادقة و عدالتها في هذا التاريخ .

3- إن المراجعة الخارجية تسعى إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية على توجه قراراتهم الاقتصادية من خلال النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات أثناء قيامه بعملية المراجعة الخارجية و التي تضمنها التقرير الذي أعده .

4- إن القوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يحدد مدى وحجم الإجراءات التي سوف يقوم بها محافظ الحسابات ، لأنه على ضوء تقييم نظام الرقابة الداخلية يضع نظام برنامج المراجعة

و مجمل النتائج التي تم التوصل إليها من خلال مختلف النقاط التي تم معالجتها و التطرق إليها في هذا البحث ما يلي :

1 ) – إن الهدف الأساسي من وراء عملية المراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية المعدة من قبل غدارة الشركة ، و تمثيلها للمركز المالي و نتائج الأعمال في نهاية الفترة المالية، و هذا لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية الشاملة تتفق مع معايير محددة ، و عادة ما تتمثل في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

2 ) – أن يكون المراجع حذرا في إثناء فحصه ، و أن يجمع و يضم إلى أوراق المراجعة كشوفا كاملة عن بيانات عمله و النتائج المتوصل إليها .

3 ) – يجب أن يهدف أي عمل يقوم به المراجع إلى تجميع أدلة و براهين كافية و مقنعة عن طريق الفحص و الملاحظة الشخصية و الاستفسارات و المصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية .

4 ) – يجب أن تتصف أدلة الإثبات بخاصية الكفاية و الملائمة ، فليس هناك عدد معياري أو كمية محددة من الأدلة و التي يجب على المراجع الحصول عليها عبر عدة طرق .

5 ) – أوراق العمل في مجموعة متكاملة تحتوي على ما جمعه المراجع من بيانات و معلومات بالإضافة إلى أدلة و براهين يتحصل عليها المراجع أثناء عملية المراجعة .

6 ) – و ليكن تقرير المراجع ذا أهمية و مصداقية ، عليه القيام بتوثيق عملية المراجعة في ملفين ، الملف الدائم و الملف السنوي، و يجب أن ينص عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها .

من خلال عرضنا لأهم جوانب هذا الموضوع، و من خلال النتائج المتوصل إليها ، ارتأينا تقدم بعض التوصيات التي يمكن شأنها تفعيل عملية المراجعة الخارجية باعتبارها أصبحت إلزامية على كافة المؤسسات و المتمثلة في :

1- يجب أن يتوفر في المراجع خاصية الحياد و الاستقلالية من اجل بشفافية ،و على درجة كافية من تأهيل و الكفاءة العملية كمراجع

2- على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بالفحص و الاختبار و كذلك عند إعداد التقرير ، أي من بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها

3- بذل محاولات جادة من جانب المنظمات المهنية ، لاشتقاق معايير مهنية تحكم المراجع الخارجي لخدمات مهنية مسجلة ، مثل المراجعة الاجتماعية و المراجعة البيئية .

و في الأخير نقترح الاقتراحات التالية :

1- ما هي الإجراءات الجديدة لمراجعة الحسابات في حالة تطبيق الجزائر للمعايير المراجعة الدولية؟

2- هل الإطار القانوني 2010 لمحافظ الحسابات كاف لأداء المهمة حسب المعايير الدولية للمراجعة.