

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم الاقتصادية  
مدرسة الدكتوراه فرع تحليل استراتيجي، صناعي، مالي ومحاسبي  
تخصص محاسبة وتدقيق

المراجعة الخارجية في ظل اعتماد المؤسسة  
الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي  
المالي الجديد - دراسة حالة - EPE-  
ETRACOB-OUARGLA

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق

إعداد:

صبرينة العايب

إشراف:

أ.د. أحمد بوراس

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة أم البواقي	أستاذ التعليم العالي	أ.د. السعدي رجال
مقررا	جامعة أم البواقي	أستاذ التعليم العالي	أ.د. أحمد بوراس
عضوا	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر	د. محمود جمام
عضوا	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر	د. عبود زرقين

السنة الجامعية: 2012-2013

# الرحيم

{ مَا قُلْتُ لَهُمْ إِلَّا مَا أَمَرْتَنِي بِهِ أَنْ  
اعْبُدُوا اللَّهَ رَبِّي وَرَبَّكُمْ وَكُنْتُ عَلَيْهِمْ  
شَهِيدًا مَا دُمْتُ فِيهِمْ فَلَمَّا تَوَفَّيْتَنِي  
قَبِيبَ عَلَيْهِمْ وَأَنْتَ عَلَى كُلِّ شَيْءٍ  
شَهِيدٌ } ( "117" )

## شكر و عرفان

أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ أحمد بوراس على قبوله الاشراف على هذا البحث؛  
إلى الأستاذ سعدي رجال، الأستاذ جمام محمود و الأستاذ عبود زرقين على قبولهم عناء  
تقييم وتقويم هذا العمل ؛

الأستاذ عيادي عبد الحميد و جميع أساتذة و عمال جامعة أم البواقي؛

إلى الأستاذ بن داود عبد الرزاق و جميع عمال مكتبه، و عمال مؤسسة ETRACOB-  
OUERGLA ؛

إلى كل من الأساتذة قاسم مولود، سمارة ونيسة ، زموري ليندة ، و كل عمال جامعة قاصدي  
مرباح ورقلة؛

إلى الأستاذ زرمان أيمن على جهوده في تنقيح هذه المذكرة؛

إلى كل من كان ساهم في انجاز هذا العمل.

شكرا

# المقدمة

## مقدمة

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن، وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة، خاصة بعد انفصال الملكية عن الإدارة، إذ كان من الضروري توفير وسيلة ضمان للمتعاملين الاقتصاديين مع المؤسسة ومستخدمي قوائمها المالية ظهرت الحاجة إلى خدمات المراجعة الخارجية للقيام بفحص انتقادي منظم لعملية المؤسسة والنظم الموجودة التي أنتجت تلك العمليات بهدف إبداء رأي فني محايد عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة أو عن مركزه المالي في نهاية الفترة المحددة.

وهكذا لجأ مستخدمو القوائم المالية إلى المراجعة الخارجية المستقلة كونها وسيلة قادرة ومؤهلة للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسات، فكان عمل المراجع الخارجي بمثابة الضامن لسلامة وشرعية وصدق القوائم المالية النهائية للمؤسسة، فأصبحت بذلك المراجعة تلعب دورا هاما في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية، بمساهمتها بقدر كبير في تحقيق تقدم ونمو لكل من المؤسسات الاقتصادية والمجتمع، لما تضيفه من ثقة على المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون المؤسسة، كما ساهمت المراجعة بقدر كبير في مساعدة المؤسسة لبلوغ أهدافها والتأكد من أن السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية من قبلها قد تم تطبيقها بصورة جيدة، كما ساعدتها على تبني أنظمة رقابية قوية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها، محاولة من المؤسسة الوصول إلى أداء فعال وكفء بما يخدم غاياتها.

ومع تخلي الجزائر عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق في إطار مواكبتها للاقتصاد العالمي وتفتحها على العولمة، ومع الاستعداد للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، حاولت القيام بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية التي مست عدة جوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي، واعتماد مشروع نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، خاصة بعد ظهور العديد من النقائص على المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، الذي لم يكن يساير التغيرات التي تحدث على المستوى الدولي، الشيء الذي أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات المتعددة

الجنسيات، نظرا لمشاكل التسيير وعدم تطابق القوائم المالية مع القوائم المعدة وفقا لمعايير المحاسبية الدولية.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي شرع في تطبيقه بداية من سنة 2010، أدى إلى تغيير شكل ومضمون القوائم المالية التي تشكل المدخلات الرئيسية للمراجعة الخارجية، مما يؤدي إلى تغيير في إجراءاتها خاصة أثناء القيام بالانتقال لأول مرة، مما يحتم على المراجع الخارجي القيام بفحوص جديدة للتأكد من سلامة الانتقال، والتأكد من احترام المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة، بالإضافة إلى فحص عناصر القوائم المالية المتمثلة في قائمة المركز المالي وجدول حسابات النتائج بالإضافة إلى جدول تغيرات الأموال الخاصة وقائمة الدخل، والتأكد من صحتها ومن أنها تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة بصدق وعدالة.

على ضوء ما سبق، يمكن حصر إشكالية البحث في سؤال جوهري يتمثل فيما يلي:  
- كيف تساهم المراجعة الخارجية في ظل اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد في تفعيل أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الخارجي ؟
- ما هي أهمية تطبيق المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية؟
- كيف لإجراءات المراجعة الخارجية أن تتوافق مع النظام المحاسبي المالي ؟
- ما هو دور الإجراءات التحليلية، وكيف تساهم في تفعيل دور المراجعة الخارجية؟

تحتاج الدراسات الأكاديمية والأبحاث العلمية إلى مجموعة من الفرضيات وقد جاءت فرضيات الدراسة التي نحن بصدد إعدادها كالتالي:

- تظهر الحاجة للمراجعة الخارجية في الجزائر في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية خاصة مع غياب وظيفة المراجعة الداخلية في أغلب المؤسسات الجزائرية.
- تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة رقابية تسعى لتحسين التسيير بالمؤسسة وأدائها، وذلك باكتشاف نقاط الضعف وعناصر الخلل.

- يجب تكيف إجراءات المراجعة الخارجية لتتلاءم مع النظام المحاسبي المالي الجديد.  
- تساهم الإجراءات التحليلية في الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط المؤسسة وما أظهرته من نتائج خلال الفترة المالية محل المراجعة، بالإضافة إلى الحكم على حقيقة مركزها المالي في نهاية الفترة والتأكد من إمكانيتها على الاستمرار.

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية المراجعة الخارجية ومن خلال الدور الرئيسي الذي تلعبه في المحافظة على أصول المؤسسة وديمومتها، والمحافظة على الموارد المالية ورفع كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتبر الركن الأساسي في عمل المراجع الخارجي وعلية يتوقف مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به المراجع الخارجي وخاصة في ظل اتساع نطاق الأعمال التي تمارسها المؤسسات وتعقدتها، الأمر الذي يستدعي من المراجع أن يكون على يقين وعلى علم تام بحيثيات هذه الأعمال وسبل معالجتها.

ومن هنا فإن أهداف البحث في هذا المجال تبرز من خلال النقاط التالية:

- التعرف على المراجعة بشكل عام وما تقدمه من خدمات وطبيعتها وأهدافها وأنواعها وكذلك المعايير المتعارف عليها التي تعمل بموجبها، والتعرف على أهداف المراجعة الخارجية، وإجراءاتها بشكل خاص.

- التأصيل المنهجي والعلمي والتطبيقي للمراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل حتمية اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد، ومحاولة استخدامها للوصول إلى تحقيق أهدافها بفاعلية وكفاءة.

- تقييم المراجعة الخارجية في الجزائر من خلال الوقوف على التطبيق الفعلي للإجراءات والأهداف المرجوة منها بالمقارنة مع معايير الأداء المهني للمراجعة المتعارف عليها، ومحاولة التنسيق والمواءمة بين إجراءات المراجعة الخارجية المطبقة في الجزائر ومعايير الأداء المهني المتعارف عليها.

- دراسة نظام الرقابة الداخلية من حيث متانته وكفاءته، والتركيز على ما يقدمه ما يقدمه للمراجع الخارجي ودرجة الاعتماد عليه أثناء القيام بالتخطيط وتنفيذ المراجعة.

- محاولة تشخيص واقع المراجعة الخارجية في الجزائر وتوضيح أثر الانتقال إلى انتهاج النظام المحاسبي المالي عليها.

ولما كان على الدارسين والباحثين في مجال الأبحاث العلمية والدراسات الأكاديمية الاستعانة بجملة من المناهج بهدف الوصول إلى حقائق علمية، وبطبيعة الحال تستدعي نوع الدراسة أوطبيعتها منهج معين أوعدة مناهج، لذلك ولطبيعة الدراسة التي بين أيدينا اعتمدنا المنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمراجعة، والنظام المحاسبي في الجزائر، بالإضافة إلى المنهج الوصفي في الأجزاء المرتبطة بالمدخل العلمي للمراجعة بصفة عامة والمراجعة الخارجية والنظام المحاسبي المالي بصفة خاصة ويعتبر من المناهج الأكثر استخداما في الدراسات الإنسانية. بعدها تمت الاستعانة كذلك بمنهج دراسة الحالة لنكتشف من خلالها الأبعاد الميدانية للمراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء

## **ETRACOB OUARGLA**

لتأتي **هندسة الدراسة** في ثلاث فصول تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة اشتملت على النتائج التي تم التوصل إليها، ومجموعة من التوصيات التي تبدو ضرورية.

**-الفصل الأول:** التأسيس العلمي للمراجعة، سيقدم فيه الإطار النظري للمراجعة، وذلك بعرض تطورها التاريخي ومحاولة ضبط مفهومها من خلال التعرف على خصائصها أهدافها ومبادئها والفروض القائمة عليها، بالإضافة إلى تحديد المعايير الدولية للمراجعة مع الطرق لدور تقييم نظام الرقابة الداخلية، وسنقدم تفصيلا عن المراجعة الخارجية في الجزائر من حيث تطورها وإجراءاتها.

**- الفصل الثاني:** تناولنا من خلال هذا الفصل التعريف بالنظام المحاسبي المالي وإلقاء الضوء على المؤسسات القائمة على المحاسبة في الجزائر والتطورات التي لحقت بها، بالإضافة إلى أهم المبادئ والتنظيمات القائم عليها، وفي الأخير قدمنا مجموعة من الإجراءات العملية لمراجعة بعض عناصر حسابات النظام المحاسبي المالي.

**- الفصل الثالث:** دراسة حالة مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء - ETRACOB OUARGLA، حيث تم التعريف بالمؤسسة محل الدراسة من حيث نشأة وشكلها القانوني والمراحل التي مرت بها، وهيكلها التنظيمي، وتقييم نظام الرقابة الداخلية بها، ثم تتبعنا الإجراءات

التفصيلية للمراجعة الخارجية لحساباتها ولقوائمها المالية، والتأكد من سلامة الانتقال للنظام المحاسبي المالي للسنة المحاسبية 2009 و2010، وقمنا بتحليل بعض المؤشرات المالية التي تساعد في الحكم عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة محل الدراسة في نهاية المدة.

بعدها تم إعداد تقرير مراجعة خارجي كحوصلة لعملية المراجعة، وذلك بالتصديق على القوائم المالية للمؤسسة، والحكم على مدى سلامتها ومدى تعبيرها عن المركز المالي للمؤسسة محل الدراسة، وأنها أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد. لنختم الدراسة بمجموعة من النتائج والاقتراحات .

الفصل الأول:

التأصيل العلمي

للمراجعة

## تمهيد

تستخدم كلمة المراجعة لتعني لغويا للتأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته، وفي هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم وهي مراجعة الحسابات والفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها.

ومراجعة الحسابات لمؤسسة ما، تشمل على دراسة أعمالها والنظم المتبعة في القيام بعملياتها ذات المغزى المالي وطريق الرقابة والإشراف عليه وكذلك مستنداتها الختامية والتحقق من أصولها والتزاماتها وأي بيانات أو قوائم مالية أخرى مستخرجة منها، بقصد التأكد من أن الأعمال القائمة صحيحة وتقدم ما يدل على أن عمليات المؤسسة المالية أوتنتائجها أوالحقائق المتصلة بها أومركزها المالي صحيحة بدون أي مبالغة أوتقصير.

ولكي تؤدي المراجعة دورها فهي تعتمد على مجموعة من المبادئ والمعايير التي سنتطرق لها في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

- ماهية المراجعة؛
- خصائص المراجعة؛
- معايير المراجعة؛
- الرقابة الداخلية؛
- المراجعة الخارجية في الجزائر.

## I. ماهية المراجعة

للتعرف على المراجعة وماهيتها بشكل مفصل، سنتطرق خلال المبحث التالي إلى عرض التطور التاريخي لها، ومجموعة من المفاهيم المقدمة لها بالإضافة لتحديد أهدافها وأهميتها.

### 1. التطور التاريخي للمراجعة

قبل التعرض لماهية المراجعة وتعريفها والإلمام بجميع جوانبها، يتوجب العودة لجذورها، فهي تستمد نشأتها من حاجة الإنسان للتحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مدى واقعية وصحة تلك البيانات الظاهرة، ومدى مطابقتها للواقع.

فالوثائق التاريخية تدل أن حضارة قدماء المصريين واليونان استخدموا المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة[VALIN&AUTRES, 2006, P:5]، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها.

ونتيجة التطور الذي مس علم المحاسبة نظرا لإتباع نظام القيد المزدوج، الذي كان سببا رئيسيا في تطور كل من المحاسبة والمراجعة، خاصة بعد اتساع وكبر حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال نتيجة فصل الملكية عن الإدارة، مما أدى إلى زيادة الحاجة إلى التأكد من دقة البيانات الظاهرة على السجلات والدفاتر ومدى مطابقتها للواقع، مما دعا إلى اللجوء إلى مراجعي الحسابات كوكلاء بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في فينسيا بإيطاليا سنة 1581، وتأسست كلية Roxonati لتكوين الخبراء المحاسبين، وأصبح على مزاول مهنة المراجعة أن يكون عضوا في هذه الكلية، وانطلقت إلى باقي الدول الأخرى وأصبحت هذه الأخيرة تتجه إلى تنظيم هذه المهنة، وأصبحت مهنة المراجعة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأندنيرة عام 1854[عبد الله، 1999، ص:19].

وفي عام 1862 صدر ببريطانيا قانون الشركات - والذي ينص على وجوب المراجعة من أجل حماية أموال الملاك-، الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بمهنة المراجعة وانتشارها.

أما فرنسا فلم تعرف مهنة المراجعة إلا في سنة 1881، والولايات المتحدة الأمريكية عرفت هذه المهنة عام 1882 أين وجدت المراجعة البيئة الملائمة لزيادة وتيرة التنظيمات المتلاحقة على هذه المهنة، وتم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1912، وواصلت المراجعة بالانتشار بعد ذلك في كافة دول العالم [عبد الله، 1999، ص:20].

و قد عرفت المراجعة في ظل الأزمات المالية والانهيارات المتعددة في العالم خاصة في دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية والو.م.أ خصوصا أزمة شركة "Enron" وأزمة شركة "Worldcom"، التي يتحمل المراجعون جزءا كبيرا من المسؤولية باتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع المبادئ والمعايير المعترف بها، والالتزام بأداب المهنة، مما أدى إلى اهتزاز صورة مراجعي الحسابات وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب وشركات المراجعة ومثلما حصل مع "Arthur Anderson"، والتي كانت من ضمن أكبر خمس شركات مراجعة في العالم، وعلى أثر ذلك اختفى اسمها من السوق المهنية [حوري، 2010، ص:4].

ومن الأسباب البارزة المساعدة في تطور هذه المهنة منذ أول ظهور لها إلى ما هي عليه اليوم، هو السياسات المالية والضريبية من جهة، أين ازدادت الحاجة لعمل المراجع، والتوسع في ملكية الأسهم والسندات، وكذا إنشاء الأسواق المالية حيث أصبحت مصادقة المراجع شرطا ضروريا لأي شركة تريد التسعير في البورصة وهذا من أجل إظهار الصورة الحقيقية لنشاط هذه الشركة.

والجدول التالي يوضح أهم التغيرات التي عرفت المراجعة خلال تطورها تاريخيا:

#### جدول رقم(1-1): التطور التاريخي للمراجعة

الفترة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
سنة 2000 ق.م إلى 1700 م	الملك-إمبراطور- الكنيسة، الحكومة.	رجل دين	لمجازاة اللصوص والمختلسين وحماية الأموال.
من سنة 1700 إلى	الحكومة - المحاكم والمساهمين.	محاسب	تفادي الغش ومجازاة الفاعلين وحماية الأموال.

			1850
حماية الأصول.	محاسبي أو قانوني.	الحكومة والمساهمين.	من 1850 إلى 1900
تفادي الغش وتأكيد سلامة القوائم المالية السابقة.	مراجع ومحاسب.	الحكومة والمساهمين.	من 1900 إلى 1940
التأكيد على سلامة القوائم المالية السابقة.	مراجع ومحاسب.	الحكومة، المصارف والمساهمين.	من 1940 إلى 1970
جودة نظام الرقابة الداخلية نوعية المعايير المحاسبية ومقاييس المراجعة والمراجعة.	مراجع محاسب ومختص في الاستشارة	الحكومة، مؤسسات أخرى والمساهمين.	من 1970 إلى 1990
التأكد من صحة الحسابات ودقتها وجودة نظام الرقابة طبقا للمعايير الدولية.	شخص متخصص في المراجعة، المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الحكومة، مؤسسات أخرى والمساهمين.	بداية من 1990

المصدر: [ طواهر وصديقي، 2004، ص: 9 ].

## 2. تعريف المراجعة

اختلف المنظرون في تعريفهم للمراجعة، وذلك حسب الزاوية التي ينظرون إليها منها، فكلمة "AUDITING" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIR"، والتي تعني يستمع [MIKOL,1999,p:8].

وقد ترجم العرب هذه الكلمة في كل من الأردن، العراق ولبنان بالمراجعة، وترجموها في الجزائر ومصر ودول عربية أخرى بالمراجعة، كما استعملوا مصطلحات أخرى كمحافظة الحسابات، تفتيش الحسابات والرقابة على الحسابات... الخ [حولي، 2009، ص:4].

أما اصطلاحاً فقد عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية<sup>\*</sup> AAA على أنها " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية" [الصبان وعلي، 2002، ص:6].

<sup>\*</sup>American Accounting Assosiation جمعية المحاسبة الأمريكية

وعرفها خالد أمين عبد الله على أنها فحص لأنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، المستندات، الحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لها في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أوخسارة خلال تلك الفترة، وعليه فهي تشمل الفحص، التحقيق والتقرير [عبد الله، 1999، ص:13].

كما عرفها يوسف محمود جربوع على أنها فحص للقوائم المالية، المتكونة من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر، والمستندات والسجلات وفحص أنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وذلك اعتمادا على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء رأي فني ومحايد على صدق وسلامة القوائم المالية [جربوع، 2007، ص:8].

أما "GERMOND" و" BONNAULT" فقد عرفاها على أنها "اختبار تقني صارم وبناء، بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي محايد على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد، القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، ومدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة للوضع المالية ونتائج المؤسسة" [صديقي، 2004، ص:20].

وبحسب رأي الفيومي فإن المراجعة عملية منطقية منظمة، ونشاط مخطط له، ومنفذ بأسلوب مهني سليم [الفيومي، 2005، ص:11].

وقد عرف كل من BOUQUIN وBECOUR المراجعة على أنها النشاط الذي يطبق باستقلالية ووفقا لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة، ودرجة الثقة، وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفق معايير المحددة لها [BOUQUIN ET BECOUR,1996,p:12].

أما الرماحي فقد قدم لها تعريفا تقليديا تمثل في كونها مجموعة من الاجراءات المتمثلة في فحص مستندات وسجلات المؤسسة، والتأكد من مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبالقوانين والتعليمات المحلية، للتأكد من مدى سلامة التقارير المالية المستخرجة منها، وقدم لها تعريفا حديثا يتمثل في كونها مجموعة من الاجراءات التي يتبعها شخص مستقل ومحايد ومؤهل يقوم خلالها بتجميع وتقييم الأدلة الثبوتية حول المعلومات الكمية التي تعود للمؤسسة، من أجل الخروج بقرار مناسب حول رأيه في درجة العلاقة بين هذه المعلومات، والأسس والقواعد التي يجب اتباعها من قبل المؤسسة للوصول لقرار نهائي حول هذه المعلومات [الرماحي، 2009، ص:15].

كما أن BETHOUX, KREMPE&POISSON عرفوها على أنها فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي مستقل، على أن لا يكون هو الذي أعدها، وأن لا تكون موجهة لاستعماله الشخصي، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل [AUTRES,1986, P:21 ET BETHOUX].

وعرفها كل من مسعد والخطيب على أنها فحص منظم للمعلومات، يتم بواسطة شخص محايد ومستقل مؤهل فنيا، بقصد جمع تقييم أدلة وقرائن إثبات موثوق فيها، وإيصال نتيجة الفحص والتحقق إلى مستخدم المعلومات، كما تشمل عملية المراجعة حديثا تقييم القرارات المتخذة بناء على المعلومات المعدة، وفقا للمعايير المهنة المتعارف عليها دوليا [مسعد والخطيب، 2009، ص:17-18].

جل هذه التعاريف وغيرها يركز على أربع نقاط أساسية في المراجعة وهي:

## 1.2 الفحص

وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها وخلوها من العيوب [عبد الله، 2005، ص:13].

## 2.2 التحقيق

وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وما إذا كان الوجود الدفترى والمحاسبي مطابق للوجود الفعلي لعناصر الذمة.

## 3.2 التقييم

ويقصد به تقييم الأصول والخصوم التي تتضمنها القوائم المالية، وأنها سجلت وفقا للأسس والسياسات المتعارف عليها اعتمادا على أدلة إثبات وقرائن موثوق فيها، للتأكد من سلامة وصحة تسجيل العمليات ومصادقيتها [مسعد والخطيب، 2009، ص:19].

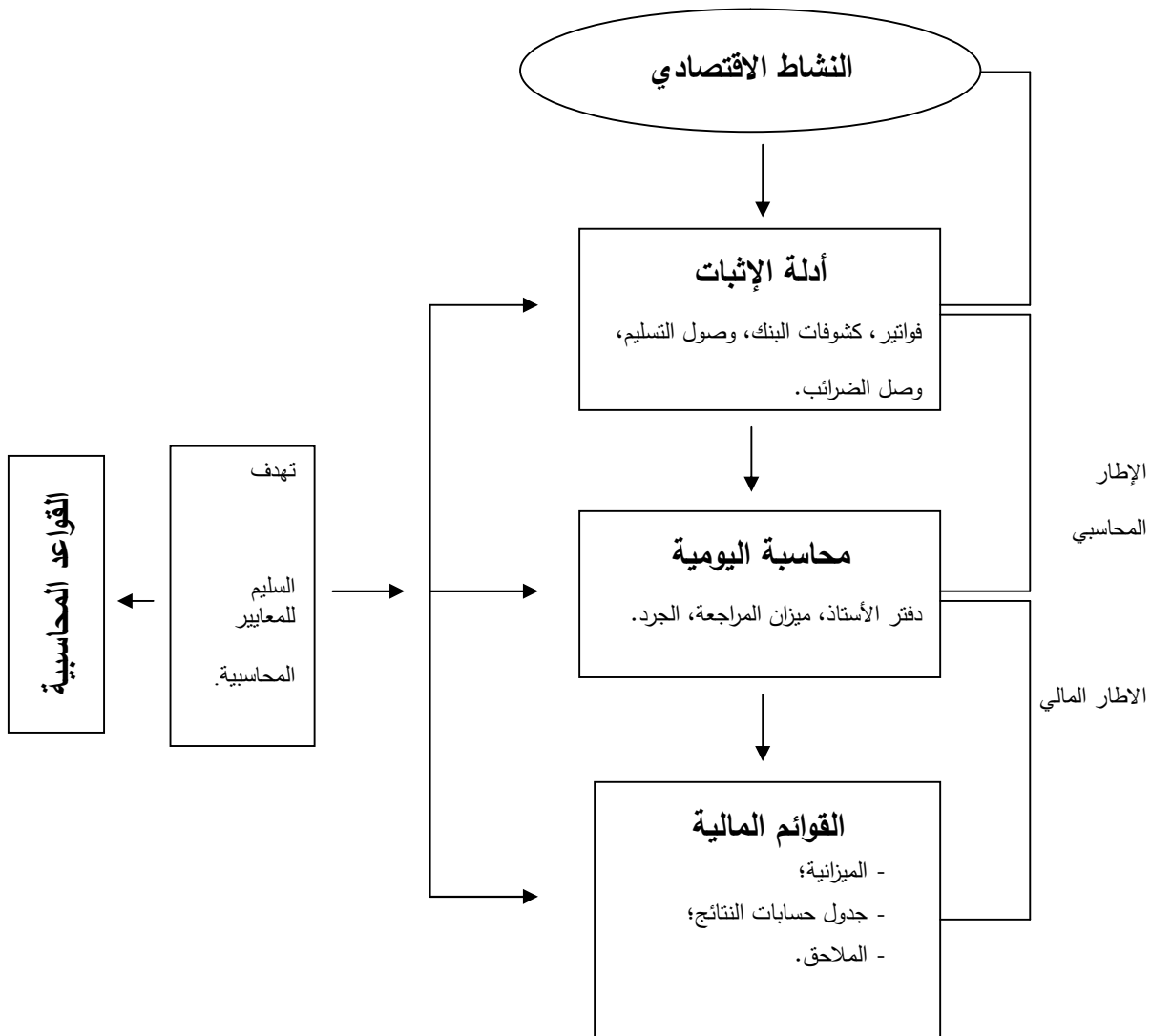
## 4.2 التقرير

وهو بلورة نتائج الفحص والمراجعة والتقييم، وإثباتها بنقير مكتوب، يمثل نتيجة المراجعة، يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

وعليه يمكننا استخلاص تعريف شامل للمراجعة وهو أنها عملية منهجية ومنظمة، تعتمد على تقييم نظام الرقابة الداخلية، وفحص المستندات، الحسابات والقوائم المالية، والتحقق من مدى احترام القواعد، القوانين والمعايير المعمول بها، اعتماداً على أدلة كافية وملائمة، لإبداء رأي فني ومحاييد عن مدى صدق وسلامة القوائم المالية [عبد الله، 1999، ص: 13].

والشكل التالي يوضح النطاق العام لعملية المراجعة:

الشكل (1-1): نطاق المراجعة الخارجية



المصدر: [VERDALLE, 2002, P :14]

### 3. أهداف المراجعة

إن المتتبع للتطور التاريخي للمراجعة يجد أنها تطورت بتطور الأهداف المنتظرة منها، فقديمًا كانت عملية المراجعة مجرد وسيلة لكشف الغش، الأخطاء، التلاعبات والتزوير، إلى أن قرر القضاء الإنجليزي صراحة عام 1897 أن ذلك ليس الهدف الرئيسي لها، وأنه ليس مفروضًا في المراجع أن يكون جاسوسًا أو شرطياً سرّياً يشك في كل ما يقدم له [عبد الله، 1999، ص: 19]، فأصبح الهدف الأساسي العام المتعارف والمتفق عليه دولياً من المراجعة، هو إعطاء رأي فني ومحايد، مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية، عدالة، وصدق القوائم المالية، لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وللمراجعة عدة أهداف ثانوية تتمثل في [سواد، 2009، ص - ص: 19-20]:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
  - تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
  - اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً؛
  - طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
  - معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
  - تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستثمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المراجع.
- ومع التطور الذي عرفته المهنة، أصبح لها أهداف حديثة ومتطورة تتمثل في [سواد، 2009، ص - ص: 19-20]:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للنتائج المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية؛
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير؛
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع [عبد الله، 2005، ص: 15].

والجدول التالي يبين التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومستوى الفحص، ومدى الاهتمام بالرقابة الداخلية:

جدول رقم(1-2): التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومستوى الفحص، ومدى الاهتمام بالرقابة الداخلية

الفترة	الهدف من المراجعة	مستوى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1850	اكتشاف الغش والاختلاس.	تفصيلي.	غير مهمة.
ما بين 1850 و1905	اكتشاف الغش والاختلاس. اكتشاف الأخطاء الكتابية.	بعض الاختبارات تفصيلي مبدئي.	غير مهمة.
ما بين 1905 و1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء.	فحص اختباري تفصيلي.	درجة اهتمام بسيطة.
ما بين 1933 و1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء.	اختباري.	بداية الاهتمام.
ما بين 1940 و1960	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي.	اختباري.	اهتمام وتركيز قوي.

المصدر: [الصبان وعلی، 2002، ص:5].

أما الأهداف العملية والميدانية للمراجعة فهي تتمثل في:

### 1.3 الشمولية

أي أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية، فكل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا [ SNC, P:8].

### 2.3 الوجود

كل العمليات المسجلة لها وجود مالي أي أن كل العناصر المادية في المؤسسة لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى ( الديون، النفقات، الإيرادات) يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أوديوانا أو إيرادات أونفقات وهمية، وكذلك التأكد من أن الأصول الموجودة مستعملة فعلا [SNC, P :8].

### 3.3 الملكية

نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا، تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولا بد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، هذا بحيث إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني[سواد،2009، ص: 21].

### 4.3 التقييم

معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى[سواد،2009، ص: 22].

### 5.3 التسجيل المحاسبي

هو جمع وتبويب العمليات بطريقة صحيحة، تسجيلها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى.

## 4. أهمية المراجعة

تتجلى أهمية المراجعة في كونها وسيلة تخدم أطراف مختلفة، تعتمد في اتخاذ قراراتها على البيانات والقوائم المالية المصادق عليها من طرف مراجع، ومن أهم هذه الأطراف:

### 1.4 مسيرو المؤسسات

يهتم مسيرو المؤسسة اهتماما كبيرا بالبيانات والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها سجلات المؤسسة وقوائمها المالية، إذ أنها تعتمد عليها في رسم السياسات، التخطيط، متابعة وتنفيذ الخطة، وتقييم أداء العاملين عليها، كما تعنى بالكشف عن الأخطاء أولا بأول، وبالتالي فهي تعتمد على عملية المراجعة، فعن طريقها يعزز المراجع من نفعية وقيمة القوائم المالية كما أنه يزيد من مصداقية المعلومات [لظفي، 2007، ص:2].

كما أنها وسيلة إثبات أن الإدارة قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى، وكذلك زيادة مكافآتهم[جربوع، 2007، ص:8].

### 2.4 المساهمون وملاك المؤسسة

يتجه اهتمام المسيرين إلى نتائج المراجعة للتأكد من قدرة تسيير المسؤولين ومدى تأهيلهم ومدى الاستغلال الجيد والأمتثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة والكشف عن الأخطاء والغش ومنع حدوثها أعلى الأقل الحد من انتشارها[علي، 2009، ص:24].

### 3.4 الدائنون والموردون

إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات والتي تتم بين المؤسسة، متعاملها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن لدرجة السيولة والربح أهمية قصوى بالنسبة لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية.

### 4.4 المستثمرون

يعتمد المستثمرون على القوائم المالية المصادق عليها من طرف مراجع محايد ومستقل وذلك لما تكتسبه من مصداقية في اتخاذ القرارات الاستثمارية الملائمة، فهي تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أوقرار الإفلاس أوفي حالة استثمارات إضافية[علي، 2009، ص:24].

## 5.4 الجهات الحكومية

تعتمد بعض أجهزة الدولة خاصة إدارة الضرائب على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي وأرسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها أو معتمدة [جربوع، 2007، ص:9]، ومن أهم هذه الهيئات نجد:

### - إدارة الضرائب

إن احترام النصوص التشريعية، والقانونية وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمح بتحقيق خاصية المصدقية والثقة في الحسابات أمام إدارة الجباية وكذا لتحديد الوعاء الضريبي وإعطاء المصدقية للتصريحات الضريبية.

### - البنوك

قبل تقديم أي قرض لأي مشروع تقوم البنوك بإعداد دراسات اعتمادا على القوائم المالية المراجعة، وذلك لتقليل نسبة الخطأ، وتقدير نسبة الفائدة والتأكد من مدى قدرة المؤسسة على السداد في المواعيد المحددة.

ويعتمد كذلك الاقتصاديون في هياكل الدولة على هذه القوائم للوصول إلى تحديد المؤشرات الوطنية منها مثلا الدخل القومي، الناتج الداخلي الخام... الخ، والقيام بعملية التخطيط الاقتصادي واتخاذ قرارات تنموية تخدم الصالح العام، لهذا وجب أن تكون المعلومات الظاهرة على هذه القوائم المالية تعبر عن الواقع فعلي للمؤسسة.

كما تؤثر المعلومات على الجمهور بالمساهمة الفعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أودعم الموردين المحليين، وذلك عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسات والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.

## II. خصائص المراجعة

تقوم المراجعة على عدة فرضيات ومبادئ تميزها عن غيرها من العلوم، وفي المبحث التالي سوف نتطرق إلى فرضيات المرجعة ومبادئها بالإضافة إلى أنواعها.

## 1. فرضيات المراجعة

وضعت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA ثمانى فرضيات أساسية تعتمد عليها المراجعة [إدحوح والقاضي، 2009، ص:47] والتي تتمثل في:

- قابلية القوائم المالية للمراجعة، وينبع هذا الفرض من المعايير الأساسية المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية المتمثلة في الملائمة والقابلية للفحص والقابلية للقياس الكمي بالاضافة للبعد عن التحيز [الصبان وعلي، 2002، ص:18]؛

- عدم وجود تعارض حتمي في المصالح بين المراجع والإدارة أو معدي البيانات المالية [سواد، 2009، ص:16]؛

- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص، من احتمال وجود أي أخطاء؛
- وجود نظام للرقابة الداخلية سليم، يحد احتمال حدوث أخطاء؛
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة القوائم المالية، وبالتالي التمثيل الصحيح للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها؛
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي، تبقى كذلك في المستقبل، وهذا الفرض مستمد من أخذ فروض المحاسبة ألا وهو فرض استمرارية المشروع؛
- مراجع الحسابات يزول عملها كمراجع فقط، أي يقوم بإبداء الرأي عن البيانات المالية فقط، وهذا لضمان استقلاليتها والتزامه بالمعايير المهنية والقواعد والقوانين الموضوعة؛
- فرض التزامات مهنية على المراجع تتناسب مع مركزه، [الصبان وعلي، 2002، ص:19] تتمثل في المقومات الموضوعية من تشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من معايير وأحكام وقواعد [سواد، 2009، ص:16].

## 2. مبادئ المراجعة

يمكن تقسيم مبادئ المراجعة حسب ارتباطها بأركان المراجعة وذلك كما يلي:

### 1.2 المبادئ المرتبطة بركن الفحص

تتمثل المبادئ المرتبطة بركن الفحص في ما يلي [جمعة، 2000، ص:23]:

- مبدأ التكامل والإدراك الرقابي والذي يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية المحتملة على كيانها.

- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري، والذي يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية، وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

- مبدأ الموضوعية في الفحص، وذلك بالاستناد إلى أدلة الإثبات الكافية، التي تؤيد رأى المراجع وتدعمه، خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، كتلك التي يكون احتمال حدوث خطأ أكبر من غيرها، مع ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي.

- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها، وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة، السلطة، الحوافز، الاتصال والمشاركة.

## 2.2 المبادئ المرتبطة بركن التقرير

تتمثل المبادئ المرتبطة بركن الفحص في ما يلي [جمعة، 2000، ص:24]:

- مبدأ كفاية الاتصال، نظرا لكون تقرير المراجع همزة وصل وأداة لنقل العمليات الاقتصادية للمؤسسة، لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية موثوق بها، لتحقيق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

- مبدأ الإفصاح عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

- مبدأ الإنصاف لتكون محتويات تقرير المراجع، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

- مبدأ السببية الذي يجعل من كل تقرير يشمل تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المراجع، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

## 3. أنواع المراجعة

تختلف أنواع المراجعة بحسب الزاوية التي ينظر منها إليها، وعليه يمكن تقسيمها إلى:

### 1.3 من زاوية نطاق عملية المراجعة

تنقسم المراجعة بالنظر لحدود ومجال التطبيق إلى نوعين: مراجعة كاملة ومراجعة جزئية:

## - المراجعة الكاملة

وهي التي تشمل جميع أعمال المؤسسة بدون استثناء، وبالتالي تقوم على فحص كل الحسابات والعمليات التي تمت خلال السنة المالية وهنا تكون مسؤولية المراجعة مسؤولية تامة وغير محدودة، ويعتبر هذا النوع غير عملي، نظرا للجهد والوقت الكبيرين المستهلكين مما يؤدي إلى ارتفاع تكاليفها.

## - المراجعة الجزئية

ويقصد بها اقتصار المراجع على عينة فقط من أعمال المؤسسة،تؤخذ بطريقة حكمية نظرا لخبرة المراجع، وأتبعاً لأسلوب العينة الإحصائية، ويعتمد حجم هذه العينات على مدى متانة نظام الرقابة الداخلية.

ولا يتحمل المراجع المسؤولية في هذا النوع من المراجعة، فمسؤوليته تتحدد فقط في إطار ما كلف به كتابيا كما يستحسن في هذا النوع من المراجعة أن يكون اتفاق أو عقد كتابي بين المراجع والمؤسسة يبين حدود ومجال المراجعة وكذلك الأهداف المراد الوصول إليها وتحققها[مسعد والخطيب، 2009، ص ص: 29-30].

## 2.3 من حيث وقت عملية المراجعة

وتنقسم المراجعة حسب هذا المعيار إلى مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية:

## - المراجعة المستمرة

وهي المراجعة التي تتم على مدار السنة المالية، أي انطلاقاً من تاريخ إقفال القوائم المالية للسنة السابقة، وافتتاح السنة المالية الجديدة إلى غاية إقفال أعمالها وحساباتها، فهذا النوع من المراجعة بالغ الأهمية في المؤسسات الكبيرة أين يقوم المراجع بمراجعة الحسابات طوال السنة المالية بقيامه لزيارات متعددة والتي يمكن أن تكون مفاجئة، زيادة على ذلك يقوم نفس المراجع بمراجعة الحسابات الختامية للمؤسسة الشيء الذي يعطي الوقت الكافي للتعرف على المؤسسة كما يسهل ويسرع في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش، وانتظام العمل بالنسبة للمراجع، والتقليل من

التلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية وعدم إهمال العامل بالمؤسسة لعمله نظرا للتدخل المستمر للمراجع[علي وآخرون، 2006، ص:320].

### - المراجعة النهائية

في هذا النوع من المراجعة، يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية وانتهاء المحاسب من عمله وإقفاله للحسابات الختامية، وهذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المراجع على فحص ومراجعة الميزانية.

### 3.3 المراجعة من حيث القائم بها

تنقسم المراجعة بالنظر لصفة القائم بها إلى مراجعة داخلية ومراجعة خارجية.

### - المراجعة الداخلية

هي المراجعة التي تقوم بها هيئة أو مصلحة داخل المؤسسة، مهمتها الحكم والتقييم من خلال فحص واختبار مدى كفاية الأساليب المحاسبية والإدارية والمالية والتشغيلية الأخرى المراقبة والتطابق والتحقق، كما أن عمل المراجعة الداخلية دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة[مسعد والخطيب، 2009، ص ص:34-35].

فالمراجع الداخلي يعتبر موظفا بالمؤسسة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقارير[دحوح والقااضي، 2009، ص ص:52].

وقد جاء هذا النوع من المراجعة نظرا إلى كبر حجم المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها أو حدوثها.

ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها[جربوع، 2007، ص:18].

## - المراجعة الخارجية

هي المراجعة التي تتم من طرف مراجع خارجي يمثل جهة مستقلة لا تنتمي لأجهزة المؤسسة، بحيث يكون مستقلا عن إدارتها، ولا يخضع لإشرافها [جربوع، 2007، ص:18]، وتتمثل مهامه الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية، وفحص المستندات والعمليات المالية خلال فترة معينة، والتأكد من أنها طبقت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، من أجل إبداء رأي فني ومحايد عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة، من ثم رفع تقريره للأطراف المستخدمة له [مسعد والخطيب، 2009، ص36].

وستتطرق لهذا النوع من المراجعة بالتفصيل باعتباره محورا أساسيا في موضوع الدراسة.

## 6.3 المراجعة حسب الأهداف

### - المراجعة المالية

تعني مراجعة العمليات وذلك بفحص نظم ووظائف المؤسسة، التمويل، الإنتاج والتسويق بالإضافة لفحص نظام المعلومات [PIGE&AUTRES, 2008, P :38].

يقتصر عمل المراجع في هذا النوع على فحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها [بوتين، 2003، ص:11]، إذ يطلع المراجع في عمله هذا على جل المستندات المبررة اعتمادا على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة التي تقدم معلومات مالية حول نشاطاتها.

وهي تؤدي من طرف المراجع الداخلي أوالخارجي على حد سواء إذ تركز بشكل كبير على تقييم نظام الرقابة [GRAND&VERDALLE, 2000 , P :9].

### - مراجعة العمليات

تعنى مراجعة العمليات بفحص النظم ووظائف المؤسسة كالتمويل والإنتاج والتسويق بالإضافة لفحص نظام المعلومات [PIGE & autres, 2008,p :383]، فهذا النوع من المراجعة والذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذي القرارات عبر مختلف المستويات ، بتحليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة [بوتين، 2003، ص12].

ويتم القيام بمراجعة العمليات بهدف تحليل الخطر والانحراف الموجود في الأهداف الموضوعة من طرف مجلس الإدارة، والعمل على النصيحة بوضع الإجراءات اللازمة لذلك واقتراح إستراتيجية جديدة [MIKOL, 1999, p:10].

## - المراجعة الجبائية

المراجعة الجبائية هي عبارة عن عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة & DUHEM [ JAMMES, 1996, P: 24]

في هذا النوع من المراجعة نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعميلة المراجعة الجبائية ] الحجازي، 1981، ص :75].

مراجعة تقوم بها مصلحة الضرائب إذ أنها تعمل على مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة وما يظهر عليها من معلومات وتستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة، بحيث تعمل على معرفة هل أن المؤسسة -أثناء إعدادها لهذه السجلات (التصريحات) المحاسبية عملت بما يشرعه القانون عند معالجة أي عملية أم لا.

وهذا النوع من المراجعة يشمل جميع العمليات أوالسجلات الخاصة بكل أربع سنوات إلا أنه قد تم جعل هذا النوع من المراجعة سنويا.

أما النوع الثاني من المراجعة الجبائية فهو المراجعة التي تقوم المؤسسة هي بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، إذ تعمل على تكليف إما جهة خارجية مراجع (محافظ) حسابات أوجهة داخلية، خلية المراجعة الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير المخطر الجبائي للمؤسسة إذ يكتفي هنا المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية [PAYRAVEAU & DESCOTTES , 2001, P:202].

## - المراجعة الاجتماعية

وهي المراجعة التي تهتم بالجانب الاجتماعي كمراجعة أجور العمال، مراجعة التأمينات لمختلفة للأشخاص، مراجعة التصريحات الاجتماعية، مراجعة شروط العمل كدرجة الخطر الناتج عن هذا العمل، التأثيرات الصحية لهذا العمل، السن القانوني للعمل كشرط منع استغلال الأطفال بالأجور الزهيدة [MIKOL, 1999, P:12].

فهي تتم بواسطة شخص مؤهل يعمل على مراجعة نظام الجودة في المؤسسة للتأكد من أن العمليات المنجزة داخل المؤسسة تمت وفقا لمعايير معينة من الجودة أم لا [ VILLALONGA, 2003, P:14].

## - المراجعة البيئية

هي عبارة عن مراجعة التأثيرات المختلفة لنشاط المؤسسة على البيئة وكذا مراجعة الإجراءات المتخذة من قبل المؤسسة من أجل التقليل أو الكف عن التأثيرات السلبية لنشاط المؤسسة على البيئة.[ MIKOL, 2000, P:12].

## III. معايير المراجعة

معايير المراجعة هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أدائه لمهمته[بوتين، 2003، ص:36].

وقد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين على أنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات [IIFAC,2010,p:08].

أما المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين \* AICPA فقد عرف المعايير على أنها تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المراجع وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي.

من المفاهيم السابقة يمكن أن نستنتج الصفات العامة المشتركة للمعايير والمتمثلة فيما يلي:

- كونه دليل على مصداقية البيانات بالإضافة إلى كونه وسيلة للقياس والحكم.
- كونه مؤشر يحتذي به المراجع أثناء أدائه لمهنته.
- كونه وسيلة لتحديد المراجعة الرسمية.
- كونه وسيلة للتعبير عن الصفات الشخصية والمهنية الواجب توفره في المراجع.
- كونه يستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير بالإضافة إلى اعتمادها على مرحلة طويلة من التفكير والبحث والدراسة.

\* American Institute of Certified Public Accountants.المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

فهي بالتالي تعتبر مقياسا لمستوى الأداء المهني المطلوب من المراجع، ولقد قسم المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات:

- المعايير العامة
- معايير العمل الميداني
- معايير إعداد التقرير [جربوع، 2007، ص: 37]

## 1.1 المعايير العامة

وهي مجموعة من المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي للمراجع أي ما يجب أن يتحلى به من خبرة، استقلالية، كفاءة وحسن أخلاق وإتباع لقواعد السلوك المهني المتعارف عليها، وهذه المجموعة تحتوي على ثلاث معايير وهي:

### 1.1 معيار التأهيل العلمي والعمل للمراجع

ويعني أن يكون المراجع حاصلًا على شهادة، التدريب والكفاءة اللازمة التي تؤهله بأن يمارس مهنة المراجعة بشكل صحيح وجيد فالتدريب المهني يتطلب مواصلة الدراسة والمداومة على الاطلاع على المجالات المهنية والنشرات والبيانات والإصدارات التي تصدر عن طريق الهيئات المهنية والرسمية ويشمل أيضا الاشتراك بشكل منتظم في الاجتماعات والندوات التي تنعقد من قبل المنظمات المهنية [زعبيط، 2010، ص: 4].

### 2.1 معيار استقلالية المراجع

على المراجع أن يكون مستقلا أي بتفكيره في جميع الأمور وفي اتخاذ القرارات دون أي تحيز لأطراف معينة داخل المؤسسة. فالاستقلالية ضرورة لا غنى عنها التي من شأنها أن تضيف المزيد من الثقة على البيانات الحسابية التي يبدي رأي فيها خصوصا أن المستثمرين والدائنين والدوائر الرسمية تعتمد على رأي المراجع لكونه طرفا مستقلا ومحايدا لا يتأثر بأي جهة داخل المؤسسة وخارجها [الصبان وعلي، 2002، ص: 59-60].

فحسب AICPA فاستقلالية المراجع تسمح بزيادة فعالية المراجعة نظرا لعدم التأثر بأي عوامل خارجية من شأنها التأثير برأي المراجع ونتيجة أعماله [AICPA, 2010, p: 01]، وعليه يجب القيام بتطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء على التهديدات والمخاطر التي تواجه استقلالية المراجع أو تقليص للمستوى المقبول [جمعة، 2009، ص: 248].

فيشترط في المراجع أن لا تكون له أية مصالح ذاتية لا له ولا لأي من أقربائه في المؤسسة محل المراجعة من شأنها أن تؤثر في حياده واستقلاليته، كما يشترط عدم تدخل الإدارة أو أي سلطة عليا أثناء أدائه لعمله في أي مرحلة من المراحل، وتمتعه بحرية كاملة في اختيار عيناته وتوقيت أدائه مهامه [زعبيط، 2010، ص:6].

### 3.1 معيار العناية المهنية اللازمة

وينص هذا المعيار على أن يبذل المراجع العناية الواجبة في عملية المراجعة وعند وضع التقرير النهائي وهذه العناية تتطلب مراجعة انتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم ومسألة العناية تتعلق بما يؤديه المراجع من عمل وبدرجة حسن أدائه له [دحدوح والقاضي، 2009، ص:64].

### 2. معايير العمل الميداني

وتعرف أيضا بمعايير الأداء المهني، فهي مرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة وإجراءاتها، إذ تمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة وكمية الأدلة والقرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بأهدافها، وهي تنقسم إلى ثلاث معايير:

### 1.2 معيار التخطيط والإشراف على المساعدين

يتعين على المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، تتضمن استراتيجية شاملة كتقييم المخاطر وأداء المراجعة على أكمل وجه والتخطيط السديد العائد لمهمة المراجعة يوفر تنظيمًا صحيحًا في مكتب المراجع وبين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل، ويجب أن تجري كل عملية مراجعة بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية أو بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص آخر أسندت إليه السلطة ولكن تبقى المسؤولية على عاتق صاحب المكتب [الصبان وعلي، 2002، ص:76].

### 2.2 معيار تفهم نظام الرقابة الداخلية

يجب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة محل المراجعة من طرف المراجع لتحديد نطاق عملية المراجعة وموعدها وطبيعتها وحجم الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية مراجعة الحسابات و الإجراءات اللازمة للتنفيذ، وهذا يعود لتقدير المراجع وحكمة الشخصي [الصبان وعلي، 2002، ص:75].

### 3.2 معيار الحصول على أدلة الإثبات الملائمة

يجب على المراجع الحصول على أدلة وبراهين كافية وملائمة، تكون أساسا يركز عليه أثناء أدائه لعمله، إذ يجب الوصول إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة والمصادقات للخروج برأي عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية محل المراجعة [بحدوح والقاضي، 2009، ص:64]، ويمكن تقسيم الأدلة إلى أدلة داخلية وأدلة خارجية فالأدلة الداخلية تشمل دفاتر الحسابات والشيكات والمستندات والأدلة الخارجية فتشمل المصادقات من العملاء والموردين ونتائج الاطلاع والاستفسارات التي تجرى خارج المؤسسة.

### 3.3 معايير وضع التقارير

يعتبر إعداد التقرير من طرف المراجع حوصلة لعملية المراجعة، إذ يعبر من خلاله عن رأي محايد حول مدى دلالة القوائم المالية و ذلك وفقا لمعايير اعداد التقارير التالية:

#### 1.3 الاتفاق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها

فيجب أن ينص تقرير المراجع بكل وضوح على ما إذا تم احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية [حماد، 2004، ص:40] فهي عبارة عن قواعد وأصول محاسبية، تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل، ويقصد بالمبادئ ليس فقط القوانين والنصوص العريضة الواجب إتباعها وإنما طرق تطبيق تلك المبادئ أيضا.

#### 2.3 أسباب تغيير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يجب على المراجع أن يوضح في تقريره ما إذا تم الالتزام بقاعدة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية وهذا بعد فحص ما إذا كانت المؤسسة تطبق المبادئ المحاسبية في تسجيل عملياتها وأنها مستمرة في تطبيقها من سنة لسنة دون توقف وفي حال وجود تغيير يجب أن يوضح ويذكر سببه في تقرير المراجع [حماد، 2004، ص-ص: 40-41].

#### 3.3 ملأمة الإفصاح عن المعلومات

يجب أن يوضح المراجع في تقريره ان الإفصاح قد تم بشكل مناسب [حماد، 2004، ص:40] ، وذلك للتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية وأنها تحتوي على كل متطلبات الإفصاح وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها [حماد، 2004، ص:41].

### 4.3 إبداء رأي المراجع في القوائم المالية

يصدر المراجع تقريراً يبين فيه رأيه الفني المحايد المستقل حول صحة القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حال عدم تمكنه من ذلك يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك في التقرير [دحدوح والقاضي، 2009، ص:65]، فإما أن يكون التقرير نظيف لا يوجد أية تحفظات على القوائم المالية وإما أن يكون نظيف مع فقرة توضيحية حول تحفظ معين لا يؤثر على القوائم بشكل كبير وإما أن يعترض أو أن يمتنع المراجع عن إبداء رأيه حول عدالة القوائم.

## IV. نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

من أهم العوامل التي على المراجع الخارجي أن يأخذها بعين الاعتبار، في تحديد طبيعة، وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيقوم بها هي وجود نظام للرقابة الداخلية، فعملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية هي إحدى مستويات الأداء المهني المتعلقة بالعمل الميداني للمراجعة، إذ تتخذ خطة المراجعة وبرنامجهما وكمية الاختبارات التي يقوم بها المراجع وفقاً لها.

### 1. تعريف نظام الرقابة الداخلية

يقصد بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة مجموع السياسات والإجراءات التي من شأنها توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف المؤسسة، والتأكيد المعقول يعني أنه لا يجب أن تتجاوز تكاليف الرقابة الداخلية المنافع المتوقعة منها [حماد، 2003، ص:45].

فهو لا يمثل وظيفة من وظائف المؤسسة أو نشاط معين بحد ذاته، وإنما هو نظام شامل يسمح بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يسعى إلى احترام صارم للإجراءات والقوانين، من أجل إدراك وكشف بطريقة عملية وسريعة للأخطاء والانحرافات، في جميع أنشطة المؤسسة [BELAIBOUD, 2005, p:18].

وقد عرفه معهد المراجعين الداخليين على أنه "الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات المؤسسة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها، ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها." [مخوف، 2007، ص:94].

ويعرفها المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين \* AICPA على أنها كل مخططات التنظيم والأساليب والإجراءات المطبقة داخل المؤسسة لحماية أصولها، وضمان دقة وصحة المعلومات المالية والمحاسبية، وتطبيق السياسات المحددة من طرف الإدارة وذلك لزيادة فعالية العمليات [Allel, 1993, p:22].

أما لجنة COSO<sup>†</sup> فتعرف الرقابة الداخلية على أنها عملية تتأثر بمجلس الإدارة، والإدارة والأفراد الآخرين، إذ تصممها بهدف توفير تأكيد معقول عن مدى التزام المؤسسة بالقوانين وبالتالى إمكانية الوثوق بقوائمها المالية، والتأكد من كفاءة التشغيل وفعاليتها [غالي، 2001، ص:341].

مما سبق يتضح أن الرقابة الداخلية هي تنظيمات وسياسات وإجراءات تضعها المؤسسة، بالمشاركة مع المسؤولين وعمال المؤسسة، لضمان تأمين كافٍ ومعقول فيما يخص حماية الأصول واحترام القانون وتحقيق الأهداف المتعلقة بصحة الحالة المالية والمعلومات بصفة عامة، وضمان التزام كل العمليات بالقوانين والإجراءات المعمول بها في المؤسسة، وتحقيق المؤسسة لأهدافها وتحقيق الفعالية عن طريق التحكم والتنبؤ بالأخطار المحيطة بها.

## 2. العوامل التي ساعدت على تطور واتساع نطاق الرقابة الداخلية

يعود تطور واتساع نطاق الرقابة الداخلية للعوامل التالية [جربوع، ص:116]:

- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها وتعقدتها وانفصال الملكية عن الإدارة؛
- تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية؛
- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة وسليمة؛
- مسؤولية الإدارة عن حماية موارد وممتلكات المؤسسة من الضياع والسرقة والاختلاس وسوء الاستخدام؛
- حاجة المؤسسات الحكومية وإدارتها إلى بيانات دقيقة وسليمة؛
- تطور إجراءات المراجعة إذ تحولت عملياتها من كاملة تفصيلية إلى كاملة اختبارية.

## 3. أنواع الرقابة الداخلية

من خلال التعاريف السابقة يمكننا التمييز بين ثلاث أنواع من الرقابة الداخلية التي تتمثل في:

\* American Institute of Certified Public Accountants المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين

† COMMITTEE OF SPONSORING ORGANISATION

### 1.3 الرقابة الإدارية

يقصد بها الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق وجميع الإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل الكشف الإحصائية، دراسة الوقت والحركة، تقارير الأداء، رقابة الجودة، الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، وكذا استخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين، وهي كما نرى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها والمالية [مسعد والخطيب، 2009، ص:194].

### 2.3 الرقابة المحاسبية

يقصد بها كل الطرق والوسائل والأنظمة التي تضعها الإدارة بقصد حماية مواردها المختلفة وضمان صحة التقارير والقوائم المالية، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال: إتباع نظام القيد المزدوج، وإتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، ووجود نظام مستندي سليم، وإتباع نظام المراجعة الداخلي، وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات الخاصة بالإنتاج والتخزين [مسعد والخطيب، 2009، ص:194].

### 3.3 الضبط الداخلي

يتمثل الضبط الداخلي في الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من جميع الأخطار الممكنة كالاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال، وذلك اعتمادا على تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات بحيث يشكل نظاما للرقابة الذاتية، فيخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية.

### 4. أهداف الرقابة الداخلية

يسعى نظام الرقابة الداخلية لضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لمواردها، إذ يستند على مبادئ أساسية تضمن له السير الفعال والقدرة على الرقابة الناجحة لكل أنشطة وعمليات المؤسسة، ويكون ذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- حماية أصول المؤسسة من أية تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام.
- الحد من الأخطاء ومحاولة اكتشافها فور وقوعها؛
- التأكد من الدقة المحاسبية للبيانات المحاسبية واكتمالها المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد قبل اتخاذ أي قرارات أو رسم استراتيجيات مستقبلية؛

- زيادة فاعلية وكفاءة الأحداث والعمليات أو الظروف التي تتأثر بها المؤسسة بما في ذلك استخدام الموارد بكفاءة وبشكل ملائم وزيادة الإنتاجية؛
- المحافظة على مستوى الأداء، واكتشاف أية انحرافات عن المستوى المطلوب؛
- اكتشاف أي تغيير مفاجئ في سير العمل أوفي مستوى الأداء من شأنه أن يؤثر على التكاليف؛
- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات المناسبة؛
- التقيد بالأنظمة والتعليمات والسياسات التي تتبناها الإدارة لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية.

## 5. عناصر الرقابة الداخلية

وتتكون الرقابة الداخلية من خمسة عناصر تتمثل في:

### 1.5 البيئة الرقابية

تعتبر البيئة الرقابية أساس المكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية، فعلى المراجع أن يحصل على فهم كافٍ للبيئة الرقابية لتقدير مواقف وإدراك وأفعال الإدارة تجاه الضوابط الداخلية وأهميتها في المؤسسة، فهي تحدد اتجاهات المؤسسة، ودرجة وعي وإدراك الأفراد بمدى أهمية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، والعوامل التي تُؤثر على محيط المراقبة تتمثل في [غالي، 2001، ص:340]:

- الأمانة والقيم الأخلاقية؛
- الالتزام بالكفاءة؛
- اشتراك مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في المسؤولية؛
- الهيكل التنظيمي وفلسفة الإدارة وطريقة قيامها بعملها؛
- تفويض السلطة وتحديد المسؤولية والسياسات والممارسات الخاصة بالموارد البشرية.

### 2.5 تقييم الأخطار

يستلزم تقييم الأخطار تعيين وتحليل وإدارة المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية التي تشمل أحداثاً خارجية وداخلية، وظروفاً قد تحدث وتؤثر سلباً على قدرة المؤسسة على تسجيل بيانات مالية، تتسق مع تأكيدات الإدارة في القوائم المالية، ومعالجة تلك البيانات وتلخيصها والتقرير عنها، وقد تنشأ المخاطر أو تتغير بتغير الظروف مثل [غالي، 2001، ص:340]:

- التغيرات في بيئة الأعمال والتغير في الموظفين؛
- أنظمة معلومات جديدة أو معدلة وتقنيات جديدة؛
- النمو السريع أو إعادة هيكلة المؤسسة بإنشاء خطوط إنتاج، أو منتجات، أو أنشطة جديدة؛
- التجارة الخارجية أو إصدارات محاسبية جديدة.

### 3.5 الأنشطة الرقابية

تتمثل الأنشطة الرقابية في السياسات والإجراءات و القواعد التي توفر تأكيداً معقولاً بخصوص أهداف المؤسسة، والأنشطة الرقابية لها أهداف عديدة ويتم تطبيقها عند مستويات تنظيمية ووظيفية متعددة، وبصفة خاصة، فالأنشطة الرقابية المتعلقة بعملية المراجعة، هي السياسات والأنشطة التي تعتمد على الوجود الفعلي وتتعلق بمعالجة المعلومات وفحص أداء المؤسسة في ظل الفصل بين المسؤوليات [غالي، 2001، ص:340].

### 4.5 المعلومات والاتصال

يتكون نظام المعلومات المتعلق بأهداف التقارير المالية بما في ذلك النظام المحاسبي، وتؤثر جودة المعلومات التي يولدها النظام على قدرة الإدارة في اتخاذ قرارات ملائمة للرقابة على أنشطة المؤسسة ولإعداد تقارير مالية موثوق بها. ويتضمن الاتصال توفير فهم للأدوار والمسئوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية على التقارير المالية.

### 5.5 القيادة والمتابعة

تحتاج أنظمة المراقبة الداخلية هي الأخرى إلى مراقبة، بهدف تقييم في الوقت المناسب فعالية النظام، لذلك لا بد أن تضع المؤسسة نظاماً للقيادة وإجراء تدخلات دورية للفحص والتقييم، وذلك بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية، ويعتمد تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة، والمخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية [غالي، 2001، ص:340].

## 6. وسائل فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

للحصول على معلومات مقنعة ومؤكدة وجمع الأدلة، يجب استعمال إحدى طرق فحص وتقييم نظام الرقابة المتمثلة في [الخطيب والرفاعي، ص:201]:

### 1.6 الاستبيان

يعتبر الاستبيان أسلوب يعتمد على قائمة أسئلة أو قائمة استقصاء، فهو من الأساليب الأكثر شيوعاً في مجال تقييم مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية، [عبيد وعبد الوهاب ،، ص: 185].

### 2.6 الملخص التذكيري

هو أن يقوم المراقب بوضع وأسس نظام رقابة داخلية سليم ولا يغفل عن أي نقطة ومن عيوبه أنه لا يقود إلى تدوين كتابه وهذا الملخص متروك لكل مراجع على حدة.

### 3.6 التقرير الوظيفي

هوأن يقوم المراجع بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع وتحديد نقاط الضعف في المشروع ومحاسبتها، ويعاب عليه في صعوبة تتبع الشرح المطول للنظام وصعوبة التأكد في تغطية جميع جوانب نظام الرقابة الداخلية.

### 4.6 دراسة الخرائط التنظيمية

وهوأن يقوم المراجع بدراسة الخرائط التنظيمية ومن خلال دراسته يقيم نظام الرقابة الداخلية ويعاب على هذه الطريقة صعوبة رسم واستخلاص درجة متانة هذا النظام.

### 5.6 فحص النظام المحاسبي

وهوأن يقوم المراجع بفحص السجلات وأسماء المدينين والدائنين وعهدتهم وكذلك المستندات والدورة المستندية ثم يحكم على متانة هذا النظام.

### 6.6 خرائط التدفق

هي عرض بياني لنشاط معين أولدورة عمليات محددة، إن هذه الإجراءات تمكن المراجع من تقويم إجراءات نظام الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وبفترة وجيزة نسبيا.

وتتميز خرائط التدفق عن طريقة التقرير الوصفي وعن طريقة الأسئلة بأنها توضح خط سير العمليات بين أجهزة النظام بطريقة بسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها يدويا أوآليا أوالكترونيا، وأجهزة الإدخال والإخراج في حالة الأنظمة الآلية والالكترونية، وتستخدم في إعداد خرائط التدفق رموز تختلف عن الرموز المستخدمة لإعداد خرائط الإجراءات[الخطيب والرفاعي، 2009، ص:201].

فبعد جمع الحقائق والمعلومات عن تصميم النظام وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيله، سيصبح المراجع في موقف يسمح له بالحكم على مدى فاعلية وكفاءة النظام ومن ثم تحديد درجة الاعتماد عليه والتي بدورها ستؤثر على إجراءات المراجعة الملائمة بهدف إعداد التقرير وإبداء الرأي في صحة وسلامة النظام محل الفحص.

فتحديد درجة الخطر المصاحبة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية ولكل مجال من مجالات الأنشطة داخل المؤسسة، يستطيع المراجع من خلاله تحديد طبيعة ومدى الاختبارات اللازمة لاستكمال عملية المراجعة.

## V. المراجعة الخارجية في الجزائر

إن مهمة المراجع الخارجي هي المراجعة في صحة المعلومات والإدلاء برأي حول الحسابات والوثائق المحاسبية وخاصة حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، فهذه المهمة هو تأمين حقيقة وطبيعة المعلومات المتوفرة في الوثائق المحاسبية في تلك الفترة وكذلك للتعبير الجيد حول الوضعية الحقيقية عند اختتام السنة المالية.

### 1. تعريف المراجعة الخارجية

اختلف المنظرون حول تقديم تعريف واحد شامل للمراجعة الخارجية فهناك من عرفها على أنها علم متمثل في مجموعة من المبادئ، المعايير، القواعد، والأساليب التي تسمح بالقيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر، السجلات، والقوائم المالية للمشروع، من طرف شخص خارجي محايد ومستقل عن المشروع لإبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية الختامية لمؤسسة ما وعن نتيجة أعمالها وعن مركزها المالي في نهاية فترة زمنية محددة [الخطيب والرفاعي، 2000، ص:92].

كما تعرف على أنها فحص مستقل للقوائم المالية وكل التسجيلات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة، من طرف مراجع مستقل مؤهل وذو خبرة، من أجل ضمان مصداقية القوائم المالية والتقارير الإدارية الأخرى، لوضع كامل مسؤولية المؤسسة في تسيير أموال المقرضين وأيضا السماح باكتشاف ضعف وعيوب أنظمة الرقابة الداخلية [BELAIBOUD, 2005, p:04].

أما أحمد حلمي جمعة فيعرف المراجعة الخارجية على أنها الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة [جمعة، 2000، ص:18].

ومما سبق يتضح أن المراجعة الخارجية هي المراجعة التي يقوم بها شخص محترف مستقل محايد وخارجي عن المؤسسة، وذلك للإبداء برأيه حول مدى شرعية، صحة، وصدق الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة والمصادقة عليها.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استخلاص الخصائص التالية للمراجعة الخارجية:

- أنها تتم من طرف شخص مهني ذو خبرة محايد و مستقل تماما عن المؤسسة محل المراجعة؛
- أنها عملية منهجية منظمة، تعتمد سلسلة منطقية مؤطرة من الخطوات والإجراءات، أي أن المراجعة تستخدم المنهج الاستدلالي في الوصول إلى النتائج، مما يؤكد علمية وعملية المراجعة، كونها تسترشد بمعايير متعارف عليها؛
- أنها عملية موضوعية، تعتمد على الإثباتات اللازمة، وتقويمها، وتقويم النتائج باستقلالية، وبدون تحيز؛
- تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات والبيانات المالية المعدة من قبل المؤسسة حول صحة العمليات والأحداث الاقتصادية؛
- تتم وفقا للمعايير ثابتة متعارف عليها، تشير إلى مدى التماثل والتطابق معها؛
- يتم إيصال النتائج عن طريق تقرير مكتوب، يبين عدالة القوائم المالية، ومدى احترام القوانين والمعايير المتعارف عليها، وهذا الإيصال إما يعزز أو يضعف من مصداقية تلك البيانات المالية، التي تكون إما بالمصادقة الإيجابية، أو بتقديم رأي سلبي أو متحفظ؛
- المستفيدون من تقرير المراجع، وهم الأشخاص الذين يعتمدون على نتائج المراجعة وتقاريرها في اتخاذ قراراتهم.

## 2. أنواع المراجعة الخارجية

وتنقسم المراجعة الخارجية من ناحية الإلزام القانوني إلى نوعين:

### - المراجعة القانونية

هي المراجعة التي ينص عليها القانون، حيث يلزم القانون عددا من المنشآت بمراجعة حساباتها، وأهم هذه المنشآت هي شركات الأموال [دحدوح والقاضي، 2009، ص:50].

فهي تتميز بوجود عنصر الجبر والإلزام وفقا لقوانين وقواعد ونصوص منصوص عليها، ومن ثم يترتب الجزاء على المخالفين لأحكامها.

فالمشرع الجزائري نص على ضرورة تعيين نراجع خارجي أو أكثر من قبل الجمعية العادية للمساهمين، وذلك لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، ويتم اختيار هذا المراجع من ضمن المهنيين المسجلين بالمصنف الوطني للمحاسبة [المرسوم التشريعي 93-08، 1993، 4/715].

و في ظل هذه المراجعة لا يمكن أن توضع أية قيود أوحدود على المراجع أثناء قيامه بمهامه، حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، فالمراجع غير ملزم بالتقيد بها ويتحمل المسؤولية عنها في حال رضوخه لها.

### - المراجعة الاختيارية

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني، إنما بناء على اتفاق بين الشركاء للقيام بها بواسطة مراجع خارجي، وقد تكون كاملة أوجزئية حسب ظروف المؤسسة.

وبناء على ذلك فإن عملية تعيين مراجع الحسابات في المشروعات الفردية أوشركات الأشخاص يرجع إلى أصحاب المؤسسة[دحوح والقاضي، 2009، ص:50].

والجدول التالي يلخص المقارنة بين كل من المراجعة الخارجية القانونية و المراجعة الخارجية التعاقدية:

#### الجدول(3-1): مقارنة بين المراجعة الخارجية القانونية والتعاقدية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية
1. طبيعة الحجم	مؤسسانية، ذات طابع عمومي.	تعاقدية.
2. التعيين	من طرف المساهمين.	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة.
3. الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية مراجعة معلومات مجلس المصادقة. الإدارة.	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.
4. التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية.
5. الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين.	تامة من حيث المبدأ.
6. مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما.	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير.

7. إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية). (عادية، غ	المديرية العامة، مجلس الإدارة.
8. شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية .لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل، مبدئياً، في الجمعية الوطنية.
9. إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غ ش.	نعم	لا
10. الالتزام	بحسب الوسائل.	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة.
11. المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.
12. التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة.	محددة في العقد.
13. الأتعاب	قانون رسمي.	محددة في العقد.
14. طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.

المصدر: [يونين، 2003، ص:25]

### 3. مسببات الحاجة للمراجعة الخارجية وفجوة التوقعات

#### 1.3 أسباب وجود المراجعة الخارجية

يتمثل الهدف الأساسي للمراجعة، في إضفاء مصداقية على القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة الاقتصادية، وذلك لتلبية حاجات المستخدمين لها، ويمكن تفسير تلك الحاجات بالنظريات التالية:

#### - مقابلة احتياجات الدائنين والمستثمرين

يتوجب على المراجع تقديم آراء غير متحيزة للدائنين والمستثمرين ومستعملي القوائم المالية، بخصوص مدى عدالة عرضها ونزاهتها، وذلك لكونها المدخل الرئيسي لاتخاذ قراراتهم.

ويعد المراجعون المستقلون هم الأفراد المؤهلون للقيام بهذه المهمة للعديد من الأسباب أهمها[حماد، 2004، ص:31]:

- تميزهم بالكفاءة العلمية والمهنية، وامتلاكهم الخبرة اللازمة للقيام بهذه الوظيفة.
- تمتعهم بالاستقلالية عن إدارة المؤسسة.
- إمكانية فحصهم للسجلات اللازمة المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة وفقا للقانون، وقدرتهم على تجميع الأدلة الكافية.

### - النظرية التحفيزية

طبقا لهذا الاعتقاد فإن القائمين بإعداد القوائم المالية يكون لديهم الحافز للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه، إذا ما توقعوا خضوعها للمراجعة، وبالتالي سوف تكون المعلومات التي تنطوي عليها متمشية مع احتياجات مستخدمي تلك القوائم.

وبالرغم من صعوبة قياس المنافع التحفيزية، أو التحقق منها بشكل قاطع، إلا أن العلم بخضوع القوائم المالية للمراجعة يمنع أعلى الأقل لا يشجع على إعداد قوائم مالية مضللة أوغير سليمة[حماد، 2004، ص:31].

### - نظرية الوكالة

تشير هذه النظرية إلى وجود مصالح متعارضة وصراع بين الفئات المختلفة المرتبطة بالمؤسسة والمتمثلة في الموكل والوكيل، فالمساهمون والملاك يوكلون أموالهم للإدارة التي تمثل الوكيل في هذه الحالة، ولكليهما رغبة مشتركة في الحصول على تأكيدات من طرف محايد ومستقل عن عدالة ومصداقية القوائم المالية، فالموكل يحتاج إلى تأكيد عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية، والوكيل يحتاج إلى دعم هذه القوائم لتقليل عدم ثقة الملاك بها، حتى لا يكون هناك حافز لتخفيض مكافاتهم، وتحسين مكانتهم بالمؤسسة[حماد، 2004، ص:31].

ونظرا لكون كل الأطراف تتمتع بالرشاد الاقتصادي، فالملاك يحتاطون لهذا التعارض بوضع أساليب الخاصة بالرقابة\* ومن أهمها الاعتماد على تقرير المراجعة الخارجية والمصادقة القوائم المالية من طرف مراجع خارجي محايد ومستقل [الدهراوي والسرايا، 2009، ص:97]

\* هناك وسائل رقابية أخرى تتمثل في عقود الحوافز ونظام المكافآت بالإضافة للمرتبات الثابتة وتشجيع

المديرين على امتلاك أسهم الشركة، للمزيد من الاطلاع أنظر: [الدهراوي والسرايا، 2009].

## 2.3 فجوة التوقعات

أدت الأزمات المالية والاقتصادية التي عرفها العالم إلى فقدان الثقة بمهنة المراجعة، وتحميلها المسؤولية عن العديد من هذه الأزمات نتيجة التباين الموجود بين اعتقادات وإدراكات مستخدمي القوائم المالية لواجبات ومسئوليات مراقبي الحسابات، الشيء الذي أدى إلى ظهور ما أُصطلح على تسميته بفجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية.

### - مفهوم فجوة التوقعات

توصل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA سنة 1978 إلى وجود فجوة توقعات في المراجعة، وأن سبب هذه الفجوة أن المستخدمين لتقارير مراجع خارجي يتوقعون من مراجعي الحسابات أن يتغلغلوا داخل أنشطة وعمليات المؤسسة، وأن يعدوا تقارير عن أداء الإدارة، وأن يكتشفوا العمليات غير القانونية والاختلاسات وعدم تلبية مراقبي الحسابات لتوقعات المستخدمين في تلك الأوجه أدى إلى ظهور فجوة التوقعات.

وقد عرفت فجوة التوقعات على أنها التباين بين ما هو متوقع أن يحققه المراجع الخارجي والأداء الفعلي له، حيث ترتبط تلك الفجوة بالأداء الفعلي للأعمال، وإخفاق مراجع الحسابات في أداء عمله بالشكل المطلوب [غالي، 2001، ص:06].

كما عرفها SIKKA بأنها الفارق الجوهرى بين ما يتوقعه المجتمع من عملية المراجعة وما تقدمه من خدمات فعلية للمجتمع، فهي تشير إلى الاختلاف بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به مراجع الحسابات وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منه [SIKKA & OTHERS, 1992, p :03].

وتعرف أيضا بأنها كم ونوع الزيادة فيما يطلب أصحاب المصلحة في الشركات وتقدير مراقب الحسابات من خدمات ومسؤوليات كما يقدمه مراقب الحسابات فعلا من خدمات وما يتحمله من مسؤوليات [علي، 2009، ص:57].

مما سبق يتضح أن فجوة التوقعات في المراجعة هي الفرق بين ما يقدمه أو ما يمكن أن يقوم به مراجع الحسابات، وبين ما ينبغي أن يقدمه أو ما يتوقع المستفيدون أن يقدم لهم.

وتتكون فجوة توقعات المراجعة من فجوات عديدة مختلفة بين مراقبي الحسابات وبين كل واحد من المجموعات المستخدمة الأخرى أو بينهم وبين الجمهور العام. إن كل من المجموعات المستخدمة والجمهور غالبا ما يشار إليها بتعبير أصحاب الشأن والمصلحة في المؤسسة.

## - مكونات فجوة المراجعة

تتكون فجوة التوقعات في المراجعة ممايلي[صديقي، 2004، ص:140]:

### 1- فجوة المعقولة

وتنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقع المجتمع من مراقبي الحسابات إنجازه، وبين ما يستطيع مراجع خارجي إنجازه بصورة معقولة.

### 2- فجوة الأداء

وتنشأ نتيجة التباين في التوقعات المعقولة من جانب المجتمع لما يجب أن يقوم به مراجع خارجي وبين الأداء الفعلي لمراجع خارجي، وتنقسم إلى:

- الفجوة بين المهام التي يمكن توقعها بصورة معقولة من مراقبي الحسابات والمهام المطلوبة من مراقبي الحسابات من خلال المعايير والإصدارات المهنية ويطلق عليها نقص المعايير.
- الفجوة بين المعايير المتوقعة للأداء للمهام الحالية لمراقبي الحسابات والأداء الفعلي لهم ويطلق عليها عدم كفاية أوقصور الأداء.
- وللحد من هذه الفجوة أوتضيقها يمكن الاعتماد على العوامل التالية [راضي، 1999، ص:95]:
- دراسة توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة، وتوسيع مسؤوليات وتدعيم استقلال المراجع الخارجي.
- زيادة فاعلية الاتصال في بيئة المراجعة، وتنمية البعد التعليمي والإعلامي عن دور مراجع خارجي ومسئوليته.
- تفعيل الدور الذي تلعبه المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة.
- سمات فجوة التوقعات[علي وآخرون، 2008، ص ص:444-445]:

- تعبر فجوة التوقعات عن فائض بين طلب أصحاب المصالح مستخدمي القوائم المالية وخدمات مراجع الحسابات.
- فجوة التوقعات ديناميكية، أي غير ساكنة بطبيعتها لأنها تتعلق بمتغيرين هما طلب أصحاب المصالح على خدمات المراجع وعرض خدماته.
- فجوة التوقعات يمكن أن تكون إما كمية أو نوعية.

## 4. تطور المراجعة الخارجية في الجزائر

### 1.4 المراجعة الخارجية في الجزائر

يعبر عن المراجع الخارجي في القانون الجزائري بمصطلح محافظ الحسابات الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري، وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات [قانون 91-08، 1991، المادة:27].

فالمراجع الخارجي في الجزائر يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين لمدة ثلاث سنوات، تختاره من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة، وفي مراقبة انتظام حسابات المؤسسة وصحتها، دون أي تدخل في التسيير [المرسوم 93-93، 1993، المادة 08، 4/715].

### 2.4 تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

كان المراجع خارجي يعين من طرف وزير المالية [الأمر رقم 69-107، 1969 بقانون المالية لسنة 1970]، إلى غاية سنة 1971، أين تم تنظيم مهنة المحاسبة، محافظيه الحسابات والخبرة المحاسبية في شكل المجلس الأعلى للتقنية المحاسبة "C.S.T.C" الذي تعلق عمله بضبط المقاييس المحاسبية " إعداد مخطط وطني لكل قطاع " [الأمر رقم 71-72، 1971]، إلا أنه عرف عدة ثغرات ونقائص أهمها قلة المراجعين، وهذا راجع لعدم الاهتمام بجانب التكوين، حيث كانت نسبة المترشحين ضعيف جداً مقابل احتياجات الاقتصاد الوطني.

وفي سنة 1992، تم تحديد تشكيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله من أجل تطوير وتحسين الممارسة المهنية [المرسوم التنفيذي رقم 92 - 20، 1992].

وفي الجمهورية الجزائرية حدد ما يلي [المرسوم 69-107، 1969]:

- الوزير المكلف بالمالية والتخطيط يعين المراجعين الخارجيين في المؤسسات الوطنية والعمومية ذات الصفة الصناعية أو التجارية من اجل ضمان الصحة والمصادقية وتحليل وضعية أصولها وخصومها. ثم بعد ذلك إنشاء مجلس المحاسبة سنة 1980 إضافة إلى المفتشية العامة للمالية اللتان تتضمنان المراجعة القانونية.

- تحديد أخلاقيات المهنة لكل من الخبير المحاسبي، مراجع خارجي، المحاسب المعتمد[المرسوم رقم 96-136، 1996، المادة: 6].
- وفي 24 مارس 1999 تم إصدار مرسوم آخر يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وشروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب، مراجع خارجي، المحاسب المعتمد
- وفي سنة 1996 تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة كأحد المنظمات المرتبطة بالتنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر[ المرسوم التنفيذي رقم 96 - 318، 1996] المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، ويعتبر المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري ومهني مشترك، ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها.

### 3.4 مهام المراجع الخارجي في الجزائر

تتمثل مهام المراجع الخارجي حسب القانون الجزائري فيما يلي[قانون 91-08، 1991، المادة:28]:

- التأكد بأن الحسابات السنوية والوضعية المالية وممتلكات المؤسسة في نهاية السنة منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج عمليات المؤسسة؛
- فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- إخطار المسيرين والجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه وعن طبيعة استمرار المؤسسة.

وهذه المهام عبارة عن فحص قيم وثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون تدخل في التسيير وتكون النتيجة المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على مدى صحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبررة قانونا.

### 4.4 مسؤولية المراجع الخارجي في الجزائر

يتحمل المراجع الخارجي وفقا للتشريع الجزائري مسؤولية مدنية أو مسؤولية جنائية تكون عن الجرائم التي يرتكبها أو يشترك في ارتكابها ضد مصلحة المؤسسة، بالإضافة إلى مسؤوليات تأديبية

تقرضها تقاليد المهنة المعمول بها.

#### : مسؤولية مدنية

تتمثل في مسؤولية المراجع في حالة إهماله أو خطئه في المراجعة أو عدم القيام بها إطلاقاً، إذ عليه الالتزام بنصوص العقد المبرم بينه و بين العميل، وتنفيذ جميع بنوده فالمراجع مسؤول تجاه المؤسسة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أي خطأ أو تقصير، يؤدي إلى أضرار ناتجة بصفة مباشرة أو غير مباشرة، عن تلك الأخطاء وذلك التقصير[الصبان وعلي، 2002، ص:125].

فالمراجع الخارجي وحسب ما تنص عليه أحكام المادة 517 مكرر 14 من التجاري غير مسؤول مدنيا عن أية مخالفات يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو وكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها [المرسوم التشريعي رقم 93-08، 1993، المادة 715/14].

#### - مسؤولية جنائية

يعتبر المراجع مسؤولاً جنائياً عن الجرائم التي يرتكبها أو يشترك في ارتكابها ضد مصلحة المؤسسة، أو مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، كعدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية وتقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة، أوعدم احترام سر المهنة.

#### - مسؤولية تأديبية

و تتمثل في مسؤولية المراجع أمام المهنة ككل[الصبان وعلي، 2002، ص:125]، فإذا أخل المراجع، باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها. فقد يتلقى المعني بالأمر إنذاراً، لوماً، فالتوقيف المؤقت عن مزاوله المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاوله المهنة.

### 5. إجراءات المراجعة الخارجية في الجزائر

تم تحديد توصيات إلزامية ينبغي على مراجع خارجي إتباعها، وعلى مجلس الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها من طرف أعضائه، تنقيحها أو إثرائها حسب ما تقتضيه الظروف وتطور تقنيات المحاسبة والمعايير الدولية حول المراجعة القانونية، وتتمثل في:

## 1.5 قبول المهمة وبداية العمل

قبل البدء في عمله على مراجع الحسابات التأكد من سلامة تعيينه أو حلولة محل مراجع سابق له، و مدى قدرته على أداء المهمة الموكلة إليه وباستقلالية تامة، محددًا الكيفية التي ستتجز بها المهمة محددًا مسؤليته، المهمة، المتدخلون، معايير العمل، فترات التدخل والمدد الزمنية القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب وكل ما له علاقة بانجازه لمهمته.

وفي حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية أو تنظيمية، أو لأسباب أخرى، عليه مراسلة المؤسسة وإخبارها بأسباب عدم قبوله المهمة وذلك خلال 15 يومًا، وعليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض المهمة إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه [بوتين، 2003، ص:29].

## 2.5 ملفات العمل

إن طبيعة المراجعة تحتم على المراجع الرجوع في أثناء فحصه للحسابات، أن يعتمد على وثائق ومستندات فحص البيئة محل الدراسة، ويكون ذلك بالاعتماد على معطيات سنوات سابقة، مما يحتم عليه العمل بملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، للتأكد من أنه جمع كل العناصر الضرورية التي تسمح له بالإدلاء برأيه النهائي، المدعم بالأدلة، حول الحسابات التي فحصها.

### -الملف الدائم

يحتوي هذا الملف على:

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة وخصائصها الاقتصادية والتجارية.
- الوثائق التي تسمح بتقييم نظام الرقابة و الخرائط التنظيمية؛
- معلومات محاسبية ومالية؛
- معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية، العقود التأسيسية والمحاضر وجميع الوثائق القانونية؛
- معلومات حول نظم المعلوماتية المستعملة.

### -الملف السنوي(ملف المراجعة)

يتضمن هذا الملف، كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراجعة ولا تتعدى هذه الدورة،

والمتمثلة في [يوتين، 2003، ص:29]:

- تنظيم وتخطيط المهمة وذلك بواسطة البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين تاريخ، فترة الزيارات ومكانها، تواريخ تقديم التقارير.
- تقييم نظام المراقبة الداخلية بشرح الأنظمة، خرائط التتابع واستمارات المراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية للنظام، إجراءات طرق المحاسبة باستعمال أوراق العمل، العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة؛
- مراقبة الحسابات السنوية؛
- مراجعة خاصة أو قانونية تتم بفحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونا، المصادقة على الـ 5 أو الـ 10 لأجور الأعلى الأولى؛.
- وثائق عامة كالرسائل المتبادلة مع المؤسسة، ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.

### 3.5 مراحل المراجعة الخارجية

يمر المراجع أثناء أدائه لمهامه بثلاث مراحل رئيسية تتمثل في:

#### - التعرف على المؤسسة

- بعد التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات القانونية، المادية والبشرية للقيام بمهمته على المراجع الخارجي الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة طبيعة النشاط المؤسسة أو المجمع، هيكلها، التنظيم العام لها، سياستها، تنظيمها الإداري والمحاسبي؛
- الممارسات المحاسبية؛
- المدد الزمنية وفترات إنتاج المعلومات المالية والتسييرية؛
- وجود نظام الرقابة الداخلية الأساسية؛
- تدخل محترفين من خارج المؤسسة؛

وهذا ما يمكنه، بعد إنجاز هذه المرحلة، من تحضير الملف الدائم وبرنامج عمله العام.

#### - فحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية

وتتضمن بدورها جملة من الخطوات نوجز فيها ما يلي:

- فبعد التعرف على المؤسسة المعنية بالمراقبة لا بد للمراجع من التعرف على مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم فيها أي نظام مراقبتها الداخلية. ويجب عليه أن يتأكد أن تلك الأخيرة تمسك الدفاتر الإلزامية مثل دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجل مداوات الجمعية العامة وسجل مداوات مجلس الإدارة. وكذا التأكد من احترام ما جاء به المخطط المحاسبي الوطني من مبادئ أساسية منها استمرارية الطرق المعمول بها، استقلالية الدورات، استمرارية النشاط التكلفة التاريخية، عدم المقاصة بين الحسابات، الحيطة والحذر... الخ. والتحقق من أن نظام المراقبة الداخلية هذا يسمح بإعداد القوائم المالية ذات درجة عالية من حيث الثقة. وفي حالة العكس يمكن للمراقب أن يرفض المصادقة على الحسابات، في هذه المرحلة بالذات ودون مواصلة العمل مادام أن النظام محل التشخيص والدراسة يحمل في طياته عيوباً خطيرة مما يفرغ القوائم المالية الناتجة عنه من كل مصداقية.

#### - فحص حسابات المؤسسة الاقتصادية

إنها مرحلة فحص الحسابات، وقد تتسع أو تضيق الأشغال فيها بحسب النتائج التي توصل إليها المراقب في المرحلتين السابقتين.

فعلى المراقب في هذه المرحلة مراجعة عناصر الميزانية وعناصر جدول حسابات النتائج، وذلك باستعمال تقنيات السبر وإتباع النهج الذي يراه مناسباً لذلك والذي يؤدي إلى إعطاء رأي حول شرعية وصدق الحسابات مدعم بأدلة إثبات وإصدار تقريره عن النتائج التي توصل إليها، وسنتطرق لهذا العنصر بالتفصيل في الفصول الآتية.

#### 4.5 تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر

تتمثل مهمة المراجع الخارجي في الجزائر في المصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة، والتأكد من صدق وتطابق المعلومات المحتواة في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات إعطاء الرأي حوله شروط إبرام اتفاقيات، المحددة قانوناً، من طرف المسؤولين [المرسوم التشريعي رقم 93-08، 1993، المادة 4/715].

ففي نهاية مهامه، على المراجع الخارجي كتابة تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات، وتقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية، وعلى التقريرين أن يحمل التاريخ والإمضاء ويوجهان إلى الجمعية العامة للمساهمين، مع ضرورة الإشارة للنقاط التالية [القانون 91-08،

1991، المادة: 2/29]:

- معايير الأداء المهني والأساليب الفنية التي طبقها المراجع في مهمته.
- نقاط الضعف نظام المراقبة داخلية التي وقف عليها أثناء عمله.
- العناصر التي احتوتها القوائم المالية والتي ينبغي إدخال تعديلات عليها.
- طرق التقييم المتبعة وطرق تحضير القوائم المالية.
- الأخطاء والأعمال غير الشرعية المكتشفة.
- العراقيل والقيود التي واجهها أثناء قيامه بمهامه.
- ملخص لكل ما سبق وخاصة آثار ذلك على النتيجة.

### - التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية

يتضمن هذا التقرير ما يلي [ين يخلف، 2004، ص: 145]:

- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين مراجع خارجي.
- التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة.
- الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمضى وترفق بالتقرير كملحق.
- التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة.
- عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة.
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس.
- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم.
- خاتمة واضحة لمراجع خارجي يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة.

وتعني المصادقة بدون تحفظ أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين ودون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة تتصف بالشرعية والصدق وأن القوائم المالية تعطي الصورة الصادقة عن نشاط المؤسسة ووضعيتها النتيجة.

كما أنها تعني أن الأخطاء والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراجع لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، على أن يذكر بوضوح كل تحفظ واقتراح الحلول حتى يتلاشى أثرها

على حسابات الدورة ونتيجتها.

أما رفض المصادقة فيعني أن الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها، وقد يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف المراجع نتيجة لوجود عراقيل أو رفض المسؤولين القيام بالتعديلات المقترحة مما حال دون استطاعة المراجع القيام بمهمته [بوتين، 2003، ص:32]:

وعلى المراجع في حالة رفض المصادقة تقديم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل وذلك حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة اتخاذ القرارات اللازمة.

وغالبا ما يكون رفض المصادقة على الحسابات يكون لسببين اثنين هما:

#### - عدم الموافقة

وهي حين تكون درجة الاختلال التي تم الوقوف عليها كبيرة مما يجعل الحسابات والوضعية المالية للذمة ونتائج المؤسسة المعنية غير شرعية، وغير صادقة ولا تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

#### - عدم اليقين

قد ينجم عدم التمكن من المصادقة على الحسابات والقوائم المالية إما من الظروف مثل تعيين المراجع بعد انتهاء الفترة المراد مراقبتها، حريق أتلث الوثائق المحاسبية...الخ. كما قدم ينجم من موقف إدارة المؤسسة نفسها كرفض هذه الأخيرة لجوء المراجع للمصادقات الخارجية وامتناعها على تزويده بالمعلومات الكافية داخليا.

#### - التقرير الخاص

أما التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات المبرمة، خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير [المرسوم التشريعي 93-08، 1993، المادة:672].

فعلى المراجع قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد اطلاعه على محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية. وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة، عليه تبين ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات. ومهما يكن فحتى في غالب الاتفاقيات على المراجع الخارجي كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها

فيه [يوتين، 2003، ص:34].

على المراجع كذلك كتابة تقرير خاص لكل حدث خاص ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حوله زيادة رأس المال، وتقرير حول توزيع تسبيقات حول الأرباح، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للمؤسسة... الخ.

بالإضافة إلى التقرير العام والتقرير الخاص يكتب المراجع تقارير أخرى هي:

#### - تقرير حول المراقبة الداخلية

وهو تقرير يقدم من طرف المراجع الخارجي بعد انتهائه من تقييم نظام المراقبة الداخلية، وذلك للفت انتباه المسؤولين إلى مشاكل النظام. وهو غالبا تقرير مختصر يبين بوضوح طبيعة نقاط الضعف المكتشفة، الأخطار الناتجة عن ذلك مع اقتراحات حلول.

#### - تأشيرة مراجع خارجي

تتمثل في تقرير حول النشرات الإعلامية التي تصدرها الشركات المقيمة في البورصة كلجؤها إلى قرض إلزامي.

#### - تقرير حول الحسابات المجمعة

يقدم فيه المراجع الخارجي رأيه حول عملية التجميع على مستوى المجمع وعلى مستوى المؤسسة.

#### - التصريح بالأعمال غير الشرعية

إذا وقف المراجع الخارجي على أعمال غير شرعية أثناء قيامه بمهامه. يتوجب عليه تقديم بلاغ كتابي لوكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن. و ينشرها في تقريره العام المقدم للجمعية العامة للمساهمين، وفي حالة امتناعه عن الإبلاغ فإنه يتحمل مسؤولية جزائية [المرسوم 93-08، 1993، المادة:13/715].

## الشكل(1-2): شكل يوضح منهج المراجعة الخارجية

### منهج المراجعة الخارجية

#### الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

- 1- أشغال أولية: التعرف على الوثائق الخارجية
- 2- اتصالات أولى مع المؤسسة: التعرف على الوثائق الداخلية، حوار، زيارات ميدانية...تحديد المقاييس، إعادة نظر

#### فحص وتقييم الإجراءات:

- 3- جمع الإجراءات: استعمال خرائط التدفق، كتابة ملخصات إجراءات، ملخص إجراءات الأدلة الكبيرة الحجم
- 4- اختبارات التطابق (الفهم): تتبع بعض العمليات للتأكد من وجود ومن حقيقة النظام
- 5- تقييم أولي لنظام المراقبة الداخلية: نقاط القوة للنظام نقاط الضعف ( )
- 6- اختبارات الاستمرارية: اختبارات للتأكد من أن نقاط مطبقة
- 7- تقييم نهائي لنظام المراقبة الداخلية: نقاط قوة النظام، ضعف التطبيق وضعف التصور:

#### فحص الحسابات:

- 8- تحديد آثار تقييم نظام المراقبة الداخلية: تخفيف البرنامج، تدعيم البرنامج (اختبارات إضافية) رفض المصادقة
- 9- اختبارات السريانية والتطابق: حسب الحالة وبصفة مكملة أحيانا
  - اختبارات التطابق (إعادة نظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية)
  - اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية
  - خارجية
  - اختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية
- 10- إنهاء عملية المراجعة

- فحص الأحداث ما بعد الميزانية

- فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية

-

المصدر: [بوتين، 2000، ص:50]

## خلاصة

تطورت للمراجعة بتطور الأهداف المنتظرة منها، فقديمًا كانت عملية المراجعة مجرد وسيلة لكشف الغش، الأخطاء، التلاعبات والتزوير، فأصبح الهدف الأساسي العام المتعارف والمتفق عليه دوليًا من المراجعة، هو إعطاء رأي فني ومحايد، مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية، عدالة، وصدق القوائم المالية، لنتيجة الأعمال والمركز المالي.

ومن أجل تحقيق المراجعة لأهدافها توجب اعتماد معايير دولية مقبولة قبولًا عامًا تتمثل في معايير العامة المتعلقة بشخص المراجع و تأهيله، ومعايير الأداء المهني التي توضح إجراءات المراجعة التي يجب على المراجع إتباعها، بالإضافة إلى المعايير إعداد التقارير التي تعتبر نتيجة المراجعة، و التي تكتسي أهمية بالغة لدى مستخدمي القوائم المالية، نظرًا لما توفره لهم من ثقة ومصداقية بالقوائم المالية المحددة لقراراتهم.

فالمحاسبة تعتبر بمثابة عمل إنشائي يهتم بتحليل وتبويب وتسجيل العمليات المالية التي تحدث خلال فترة معينة وتشغيل البيانات الأولية أو الأساسية، وتصل بها حتى إعداد القوائم المالية التي تحدد نتائج تلك العمليات في شكل ربح أو خسارة وإعداد المركز المالي للمؤسسة.

والمحاسبة بهذا المعنى تتعامل مع البيانات الأصلية وتكون مسؤولة عنها، أما المراجعة فهي عبارة عن عمل انتقادي، وغالبًا ما يبدأ المراجع في عمله المتعلق بالتحقق عند نهاية عمل المحاسب، وتكون مهمة المراجع هي تحديد مدى ملائمة القوائم المالية في صدق وعدالة عرض القوائم المالية التي تمثل نتائج المحاسبة، أي فحص المخرجات الأساسية للمحاسبة، بمعنى أن المخرجات الأساسية للمحاسبة هي نفسها المداخلات الأساسية للمراجعة، والتي يقوم المراجع بفحصها وتحديد مدى دقتها وإمكانية الاعتماد عليها.

وعليه فهناك علاقة وطيدة بين المحاسبة والمراجعة، فالمحاسبة عمل إنشائي تأتي المراجعة لفحصه وتقييمه وتقويمه.

## الفصل الثاني:

إجراءات المراجعة الخارجية

للقوائم المالية المعدة وفقا

لنظام المحاسبي المالي

## تمهيد

في إطار مواكبة الجزائر للاقتصاد العالمي وتفتحها على العولمة، وبتخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق من خلال الاستعداد لانضمامها إلى المنظمة العالمية للتجارة، حاولت القيام بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية، التي مست عدة جوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي، واعتماد مشروع نظام محاسبي مالي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، خاصة بعد ظهور العديد من النقائص على المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، الذي لم يساير التغيرات التي تحدث على المستوى الدولي، الشيء الذي أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات المتعددة الجنسيات، نظرا لمشاكل التسيير، وعدم تطابق القوائم المالية مع القوائم المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي شرع فيه بداية من سنة 2010 أدى إلى تغيير شكل ومضمون القوائم المالية التي تشكل المدخلات الرئيسية للمراجعة الخارجية، مما يؤدي إلى تغيير في إجراءاتها.

ولتوضيح ذلك سوف نتعرض في هذا الفصل إلى التعريف بالنظام المحاسبي، وإلقاء الضوء على المؤسسات القائمة على المحاسبة في الجزائر والتطورات التي مستها، وفي الأخير نقدم مجموعة من الإجراءات العملية لمراجعة بعض عناصر الحسابات المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي.

## I. النظام المحاسبي

للتعرف على اجراءات المراجعة الخارجية للحسابات المعدة وفقا للنظام المحاسبي، لابد من التعرف على ماهية هذا الأخير وذلك من خلال التطرق لمفهوم النظام المحاسبي وعناصره.

### 1. مفهوم النظام المحاسبي

النظام المحاسبي هو نظام للمعلومات يهتم بتحديد وقياس وتوصيل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة كليا [خنفر والمطارنة، 2009، ص:15].

كما يعرف على أنه أحد مكونات أي تنظيم يختص بتجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف المستخدمة لها [يمكن، 2002، ص:25].

ويعتبر النظام المحاسبي أحد أهم الفروع المكونة لنظام المعلومات، إذ يتولى جمع، تبويب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات في شكل قوائم مالية لمستخدميها [صديقي، 2000، ص:45].

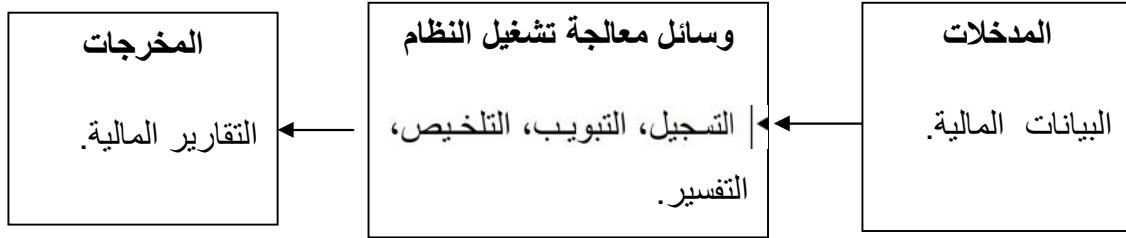
مما سبق يتضح بأن النظام المحاسبي يعتمد على طرق فنية للتسجيل المحاسبي للأحداث والمعاملات المالية، والمعالجة المحاسبية لها وفقا للأصول والقواعد والمبادئ العلمية العامة المتفق عليها، وتوصيل نتائجها في شكل قوائم مالية للأطراف المستخدمة لها.

### 2. عناصر النظام المحاسبي

تتمثل مدخلات النظام المحاسبي في الأحداث الاقتصادية، التي يمكن التعبير عنها ماليا، لتصبح أحداثا مالية، يقوم النظام بتسجيلها وتبويبها والتقرير عنها للأطراف المستخدمة لها، وتتولى إجراءات تشغيل النظام المحاسبي تسجيل تلك الأحداث الاقتصادية بوضعها أحداثا مالية في شكل قيود لليومية، وتدوين تلك الأحداث في صورة حسابات وتلخيصها في شكل ميزان أو موازين للمراجعة، ثم التقرير عنها، وتتمثل مخرجات هذا النظام في التقارير المحاسبية والمالية المتمثلة في القوائم المالية [الفيومي وآخرون، 2002، ص-ص:103-104].

والشكل التالي يوضح مكونات النظام المحاسبي:

الشكل رقم (2-1): شكل يوضح مكونات النظام المحاسبي



المصدر: [خنفر والمطارنة، 2009، ص: 16]

## .II المحاسبة في الجزائر

لقد صاحبت الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر خاصة منها المتعلقة مباشرة بمهنة المحاسبة تلك الإصلاحات المحاسبية التي قام بها المشروع الجزائري والمتعلقة بتبني الأنظمة المحاسبية، لما لهذه الهيئات والمنظمات المهنية من دور في الإشراف والمراقبة والمتابعة لهذه الإصلاحات والعمل على تطبيقها بما يتماشى وإطارها العام.

### 1. المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر

تتمثل هذه الهيئات في مجلس المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

#### 1.1 مجلس المحاسبة

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، قام المشرع الجزائري بسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلال التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وأن « مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها »[القانون 80-05، 1980، المادة: 05].

#### 2.1 المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

نشأت هذه المنظمة بموجب المادة رقم 5 من قانون 91-08 الصادر في 27-4-1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، إذ تنص على أن هذه المنظمة تتمتع بالشخصية المدنية، وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد، ويكون ذلك وفقا للشروط التي يحددها هذا القانون [قانون 91-08، 1991، المادة: 05].

وحددت مهام المنظمة كما يلي [قانون 91-08، 1991، المادة: 09]:

- تنظيم المهنة ، وتحديد النظام الداخلي للمنظمة؛
- مساعدة السلطات العمومية في ميدان التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير؛
- تمثيل مصالح المهنة تجاه السلطات والغير من المنظمات الأجنبية؛
- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

### 3.1 مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم التأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة في 1992 [المرسوم رقم: 92-20، 1992]، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01. والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائده عمله [المرسوم 97-458، 1997، المادة: 01].

وتمثلت اختصاصات المجلس في [المرسوم 97-458، 1997، المادة: 03]:

- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة؛
- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة؛
- تحديد المطالب العادية للمراجعة والرقابة؛
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة؛
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

### 4.1 المجلس الوطني للمحاسبة

تم إنشاء هذا المجلس في 1996 وحددت الطبيعة الاستشارية له، كما حددت اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره. وحدد أعضاء المجلس ورئاسته التي تعود لوزير المالية أو ممثله [المرسوم التنفيذي 96-318، 1996، المادة - المادة: 01-06].

حيث تمثلت صلاحياته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم فيما يلي [المرسوم التنفيذي 96-

318، 1996، المادة: 03]:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛
- المساهمة في كل مشاريع النصوص التشريعية المتعلقة بالمحاسبة؛
- المشاركة في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛

- تنظيم التظاهرات والملتقيات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه، ونشر تقاريره ودراساته وتحليله وتوجيهاته.

## 2. التغييرات الهيكلية للمنظمات المهنية

أدى تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يتوافق ومتطلبات المعايير الدولية المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، إلى ضرورة إحداث تغييرات جذرية على طبيعة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، وتم اعتماد هيكل جديدة لها، وفيما يلي أهم هذه التغييرات:

### 1.2 الهيكل الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة

تم تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس [المرسوم 11-24، 2011، المادة: 02].

### 2.2 المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح المحاسبي إحداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة وهي:

#### - المجلس الوطني لمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

يتم تحديد تشكيلة المجلس الوطني لمصنف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة [المرسوم 11-25، 2011، المادة: 01].

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية [المرسوم 11-25، 2011، المادة: 03]:

- إدارة الأملاك التابعة لمصنف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها، وتمثيل المصنف لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية؛

- إعداد النظام الداخلي للمصنف؛

- ضمان تعميم الأبحاث، والعمل على نشرها وتوزيعها.

### 3.2 المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وله نفس قواعد انتخاب

الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة[المرسوم 11-26، 2011، المادة: 01].

وتتمثل مهامه في مايلي:

- إدارة الأملاك التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها، وتنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- تمثيل الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.

### 4.2 المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

يتم تشكيل وتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

وصلاحياته وقواعد تسييره، كما تحدد مهامه من خلال[المرسوم 11-27 2011، المادة 01].

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها، وتحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصنف، وإعداد النظام الداخلي له؛
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها، وتنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.

ومما سبق يتضح أن إتباع الجزائر لخيار الإصلاح المحاسبي من خلال تبنيها المعايير

المحاسبية الدولية، أثر بشكل كبير على هيكلية المنظمات المهنية المرتبطة بصفة مباشرة بمهنة

المحاسبة، الأمر الذي أدى إلى ظهور منظمات جديدة، لكن تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية.

### 3. تطور المحاسبة في الجزائر

عرفت الجزائر جملة من الإصلاحات مست النظام المحاسبي، لجعله يتماشى مع طبيعة التغيرات التي مست المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وسوف نعرض خلال هذا المطلب أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة في الجزائر.

تبنت الجزائر النظام المحاسبي العام الفرنسي بعد الاستقلال إلى غاية سنة 1971، أين قامت وزارة المالية بإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة بتاريخ 1971/12/29 أين بلغيت، 2002، ص:56]، الذي أوكلت له مهمة تمثلت في إعداد مخطط محاسبي جديد، يتماشى مع السياسة الاقتصادية التي اتبعتها الجزائر خلال هذه المرحلة، فصدر المخطط الوطني للمحاسبة في إطاره القانوني [الأمر 35-75، 1975].

فالمخطط المحاسبي الوطني كان يعالج بصفة إجمالية كل من النطاق المفاهيمي العام لهذا المخطط، أهداف المحاسبة، مستعملي المعلومة المحاسبية، والمؤسسات التي تخضع له.

ولقد عرف المخطط المحاسبي الجزائري 4 إضافات فقط منذ سنة 1975 إلى غاية 1995، المرحلة التي عرفت فيها الجزائر تغيرات اقتصادية جذرية، وإنشاء البورصة وإخضاع المؤسسات إلى اقتصاد السوق، مما أدى إلى عجز النظام المحاسبي الوطني، وعدم ملاءمته مع هذه الإصلاحات، خاصة مع انفتاح الاقتصاد الوطني على العالم الخارجي، مما أدى إلى ضرورة التفكير في الانتقال من النظام المحاسبي الوطني إلى نظام محاسبي مالي يعتمد على المعايير الدولية، ويراعي الميزات الخاصة بالاقتصاد الجزائري [بوتين، 1994، ص:39].

حيث بدأ سنة 2001 الإعداد لنظام محاسبي مالي جديد، عن طريق إعداد مناقصة دولية للإصلاح المحاسبي، رصت على المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، الذي قدم بعد دراسة المخطط المحاسبي الوطني ثلاث خيارات للإصلاح المحاسبي تمثلت في [MEROUANI, 2007, p-] :p:69-70

- الخيار الأول: تهيئة بسيطة للمخطط المحاسبي الوطني؛
- الخيار الثاني: تكييف المخطط المحاسبي الوطني نحو الحلول الدولية؛
- الخيار الثالث: إعداد نظام محاسبي يتطابق مع معايير المحاسبة الدولية.

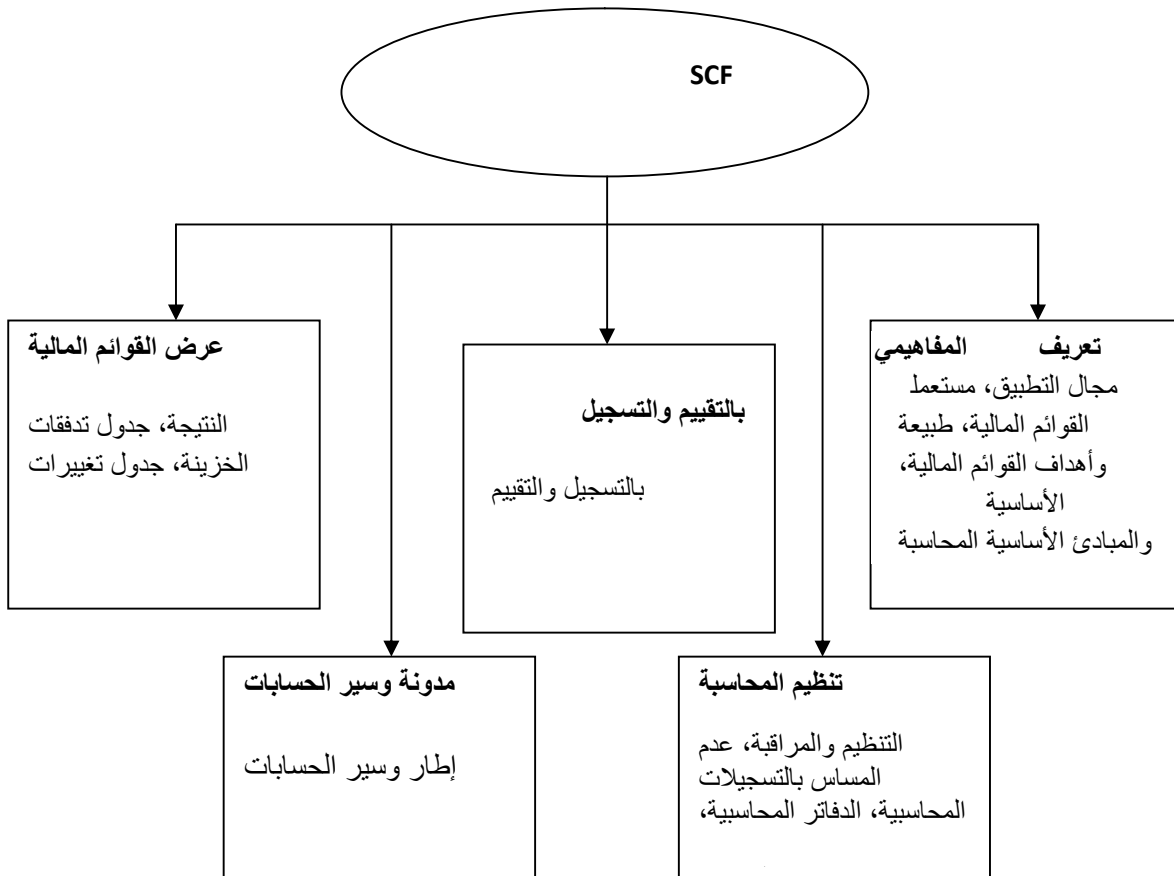
وتبنت الهيئات الوطنية فيما بعد الخيار الثالث، الذي نتج عنه تغييرات في النظام المحاسبي الوطني، وجاء مشروع المخطط المحاسبي المالي الجديد ليساير هذه المتغيرات والمستجدات الجديدة.

وقد تم إلغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ابتداء من دخول هذا القانون الجديد حيز التطبيق بتاريخ 01 جانفي 2009 [القانون 07-11، 2007، المادة 01].

لكن تأجل تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى غاية 01 جانفي 2010 [قرار وزارة المالية بتاريخ 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي مع سنة 2010، وكذا الإجراءات العامة والأحكام الواجب إتباعها لعملية تطبيق النظام المحاسبي المالي [التعليمية الوزارية رقم 09-02، 2009].

ويمكن تصوير هيكل النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

**الشكل رقم (2-2): مكونات النظام المحاسبي المالي**



المصدر: [إدادان ودادان، 2011، ص:09].

#### 4. الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

يسمح التوافق مع معايير المحاسبة الدولية بتحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى الرفع من أداء الإدارة و الوصول إلى اتخاذ قرارات ملائمة.

#### 1.4 دوافع الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

ويمكن تلخيص دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في [شونوف، 2006، ص:59] :

- انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛
- ضغوطات الهيئات الدولية المتمثلة في صندوق النقد الدولي، البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة قصد الالتزام بالمعايير الدولية؛
- عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر؛
- تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وخاصة القياس والتقييم والعرض والإفصاح؛
- إفرزات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية، وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد.

#### 2.4 نقائص وعيوب المخطط المحاسبي الوطني

عرف المخطط المحاسبي الوطني عدة نقائص تتمثل في :

- اقتصر المخطط المحاسبي الوطني على أهداف قانونية ومحاسبية فقط، مما يجعل الميزانية المحاسبية لا تستجيب لمتطلبات التحليل المالي [مراد، 2008، ص:05]؛
- عدم إمكانية تطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون، مما أدى إلى العدول عنه في أغلب المؤسسات [يوتين، 1991، ص:48]؛
- صعوبة تقييم بعض عناصر الأصول كالمنتجات نظرا لغياب المحاسبة التحليلية والجرد المستمر؛
- اعتماد مبدأ درجة سيولة الأصول ودرجة إستحقاقية الخصوم أثناء ترتيب عناصر الميزانية [مراد، 2008، ص:05]؛

- عدم موضوعية بعض عناصر الميزانية المحاسبية، مثل المصاريف الإعدادية فهي عبارة عن مصاريف وليست أصول مادية أو معنوية؛
- اعتماد المحاسبة العامة على مبدأ التكلفة التاريخية فقط، أي تقييم عناصر الأصول حسب تكلفة شرائها التي لا تعكس القيمة الحقيقية للسوق [بوتين، 1991، ص: 48]؛
- اعتبار أوراق المساهمة المالية من عناصر الحقوق، بينما تعتبر حسب المخطط المحاسبي العام من الاستثمارات؛
- عدم معالجة العمليات المنجزة في إطار عقد الإيجار، بحيث يسمح عقد الإيجار للمؤسسة بتمويل شراء تجهيزات، إلا أن المخطط المحاسبي الوطني يشترط الملكية لذلك لا يؤخذ بعين الاعتبار في الميزانية [مراد، 2008، ص: 06].

### .III الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

#### 1. تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال التطبيق

##### 1.1 تعريف النظام المحاسبي المالي

هو " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ونجاعتها ووضعية خزيرتها في نهاية السنة المالية" [القانون 07-11، 2007، المادة: 03].

و يعتبر الإطار التصوري من بين الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، فهو عبارة عن مجموعة من المفاهيم التي تعتبر القاعدة التي يتم على أساسها إعداد وتقديم البيانات المالية.

فقد عرفه ( FASB ) على أنه عبارة عن نظام متماسك يتكون من أهداف و مبادئ أساسية، مرتبطة ببعضها، تؤدي معايير فنية، و تبين طبيعة ودور وحدود المحاسبة والقوائم المالية [بلغيث، 2002، ص: 54].

يتضمن الإطار التصوري للمحاسبة المالية مفاهيم لكل من الأصول، الخصوم المنتجات و الأعباء و مجال التطبيق و المبادئ و الاتفاقيات المحاسبية، كما يجد طريقة تقييمها إضافة إلى

أنواع الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية و كيفية عرضها، و هذا ما يجعله دليلا عمليا لإعداد المعايير المحاسبية و تأويلها، واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة، التي تسمح بتلخيص الأحداث، وعرضها للأطراف المعنية.

جاء الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي لمساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودها في وضع المعايير ، و لكي يكون هذا الإطار المنطلق الرئيسي لاشتباة تلك المعايير، تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمور التي لم تصدر لها معايير محاسبية مالية بعد و زيادة فهم مستخدمي التقارير المالية للمعلومات التي تشملها و فهم حدود و استخدام تلك المعلومات، و من ثم زيادة مقدرتهم على استخدامها [عبداللاوي، 2008، ص:30].

## 2.1 مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

حدد القانون السالف الذكر مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المادة الثانية كالتالي:

"كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها." [القانون 07-11، 2007، المادة:02].

وقد فصلت المادة الرابعة منه هذه المؤسسات كما يلي [القانون 07-11، 2007، المادة:04]:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
  - التعاونيات؛
  - الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة؛
  - كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- وقد نصت المادة الخامسة من القانون السالف الذكر، على أن المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، فيمكنها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة [القانون 07-11، 2007، المادة:05].

## 2. خصائص النظام المحاسبي المالي

حتى تكون المعلومات المحاسبية صالحة وصادقة للاعتماد عليها في اتخاذ القرار لا بد أن تتصف ببعض الخصائص وهي:

## 1.2 محاسبة التعهد (الالتزام)

يقصد بمحاسبة الالتزام تسجيل المعاملات بمجرد الالتزام بها، أي عندما ينشأ الحق أو الدين، ويتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تخصها، دون اشتراط حدوث تدفق نقدي من اجل القيام بذلك.

وقد أكد المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على ضرورة محاسبة آثار المعاملات، وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث تلك المعاملات أو الأحداث، وعرضها في الكشف المالية لسنوات التالية المرتبطة بها [المرسوم التنفيذي رقم 08-156، 2008، المادة:06].

## 2.2 استمرارية الاستغلال

تعد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها، وستبقى عاملة في المستقبل المتوقع، أي ليس لديها نية للتصفية أو تقليص حجم عملياتها بشكل كبير ومؤثرا [OBERT, 1994, P:73]، وإن وجدت هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف، تكون مجبرة بالإفصاح عنه [جمعة، 2002، ص:17].

"وإذا لم تعد القوائم المالية على هذا الأساس، فان الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة، ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق" [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 07].

## 3.2 قابلية الفهم [القانون 07-11، 2007، المادة:06]

المعلومات القابلة للفهم أو الواضحة هي معلومة سهلة الفهم مباشرة من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير والمحاسبة والاقتصاد ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات، فالمعلومة المالية تسمح لمستخدمها بأخذ رؤية واضحة على المؤسسة ونشاطاتها وحساباتها.

## 4.2 الملائمة [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 08]

وهي قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين، وعليه يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار، وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثيرات على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق

مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية أوالمستقبلية، كما أنها تساعد على تصحيح التقييمات الماضية.

## 5.2 المصدقية

تكون المعلومة المحاسبية ذات مصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب مبدأ الصورة الصادقة، الشمولية، الحياد، مبدأ الحيطة والحذر، وتغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني.

## 6.2 قابلية المقارنة

من بين الأهداف المرجوة من القوائم المالية أنها تسمح للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن وما بين المؤسسات [القانون 07-11، 2007، المادة:06].

ووفقا لهذا المبدأ تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من عام لآخر ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، ويمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى [خنفر والمطارنة، 2009، ص:20].

## 3. المبادئ الأساسية للنظام المحاسبي

تبنى النظام المحاسبي المالي مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي:

### 1.3 استقلالية الدورات

يرتبط هذا المبدأ بفرضية الاستمرار، لكن يستوجب هذا المبدأ تقسيم حياة المؤسسة المستمرة إلى فترات أو دورات محاسبية مستقلة. إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط [القانون 07-11، 2007، المادة:12].

### 2.3 قاعدة الوحدة الاقتصادية

تعتبر المؤسسة كما لو كانت وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، وأن المحاسبة المالية تقوم على مبدأ الفصل بين أصول المؤسسة وخصومها وأعبائه ومنتجات وأصول وخصوم

وأعباء ومنتجات المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهميتها، ويجب ألا تأخذ القوائم المالية للمؤسسة في الحسبان إلا معاملات المؤسسة دون معاملات مالكيها [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة:13].

### 3.3 قاعدة الوحدة النقدية

نصت المادة 12 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية أما العمليات المدونة بالعملة الأجنبية فيجب ترجمتها إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية [القانون 07-11، 2007، المادة:12].

### 4.3 مبدأ الأهمية النسبية

تكون المعلومة ذات معنى، أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم، لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه المؤسسة، غير انه يجوز جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الوظيفة أو الطبيعة [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 11].

### 5.3 مبدأ الحيطة والحذر

ان اتباع مبدأ الحيطة والحذر يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع والأحداث في ظروف عدم التأكد وذلك لتفادي الأخطار التي من شأنها أن تثقل المؤسسة بالديون [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة:15]، وذلك بالتضخيم في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف [OBERT,2002,p :53].

### 6.3 مبدأ استمرارية الطرق

وذلك باعتماد نفس الطرق المحاسبية المطبقة في الدورات السابقة وفي الدورة الحالية، فانسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة:16].

### 7.3 مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية معينة مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة لها، وهذا يتوافق مع فرضية استمرارية الاستغلال [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 17].

### 8.3 أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني

يقصد بأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية دون الاعتماد على شكلها القانوني فقط، وذلك لوجود بعض الحالات يتناقض فيها الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 18].

### 9.3 مبدأ عدم المقاصة

وحسب هذا المبدأ، لا يمكن إجراء أي المقاصة بين عنصر من أصول وعنصر من خصوم الميزانية أوبين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة، إلا إذا كانت على أسس قانونية أو تعاقدية، وإذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع [القانون 07-11، 2007، المادة: 15].

### 10.3 مبدأ التكلفة التاريخية

تسجل في المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء، وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسابان أثار التضخم، لكن يمكن تقييم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة وفي حالات خاصة، مثل الأدوات المالية والأصول البيولوجية [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 16].

### 11.3 مبدأ القيد المزدوج

نص النظام المحاسبي المالي على أن تحرر التسجيلات المحاسبية وفقا لمبدأ القيد المزدوج، حيث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، [القانون 07-11، 2007، المادة: 16].

#### 4. قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي

تحديد المبالغ النقدية التي سجلت بها العناصر في الجداول المالية عند إجراء عملية التسجيل المحاسبي وعند نهاية كل دورة محاسبية.

طريقة تقييم العناصر المسجلة في المحاسبة تعتمد بصفة عامة على أساس قاعدة التكلفة التاريخية، لكن في بعض الحالات والعناصر يمكن إجراء مراجعة التقييم الأولي على أساس المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 16]:

- القيمة العادلة (التكلفة الحالية)؛
- القيمة للإنجاز (القيمة التاريخية)؛
- القيمة المحدثة (قيمة المنفعة).

تسجل هذه العناصر كباقي الأصول، بتكلفة شرائها بالنسبة للأصول الثابتة المشتراة وبتكلفة الإنتاج بالنسبة للأصول الثابتة المنتجة من طرف المؤسسة نفسها [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 112].

#### - الأصول الثابتة المادية والمعنوية

الأصل الثابت المادي هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار وللاستعمال في أغراض إدارية، والذي يفترض أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 1/121].

الأصل الثابت المعنوي هو أصل غير نقدي وغير مادي معترف به، تراقبه وتستهمله المؤسسة في إطار أنشطتها العادية، على سبيل المثال: شهرة المحل المكتسبة، العلامات التجارية، البرمجيات المعلوماتية، رخص الاستغلال الأخرى... [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 2/121].

وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، يتم تسجيل الأصول المادية والمعنوية في الأصول كما يلي [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 3/121]:

- إذا كان من المحتمل أن تعود على الوحدة بمزايا اقتصادية مستقبلية؛
- إذا كانت تكلفة هذا الأصل يمكن تقييمها بصفة موثوق فيها.

تعالج مكونات الأصل كعناصر منفصلة إذا كانت لديها مدة انتفاع مختلفة أو تعود بمزايا اقتصادية حسب وتيرة مختلفة [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 4/121].

تسجل الأصول الثابتة محاسبيا بالتكلفة المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتمثل في تكاليف الشراء وتكلفة وضع المشتريات في أماكنها، الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى بأن:

- تضاف تكلفة تفكيك أو تجديد الموقع، إذا كان يشكل التزاما للوحدة [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 5/121].

- تدرج النفقات المستقبلية المتعلقة بالأصول الثابتة الموجودة يجب في المحاسبة من إحدى الزاويتين؛

- تسجل في التكاليف إذا مكنت من استرجاع مستوى نجاعة الأصل؛

- تسجل النفقات في الأصول الثابتة، إذا زادت القيمة المحاسبية لهذه الأصول؛

## - الاهتلاك

- يجب أن تعد الاهتلاكات وفق طريقة الاهتلاك الخطي المتناقص أو المتزايد أو بواسطة طريقة وحدات الانتاج [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 7/121]؛

- يكون التوزيع التنظيمي للمبلغ المهتك لأصل معين حسب مدة الاستعمال المقدرة؛

- الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية الممكنة للأصل؛

- يجب إعادة النظر في مدة الانتفاع وطريقة الاهتلاك دوريا، وفي حالة تغير التقديرات

والتنبؤات السابقة، يجب أن يتم تسوية تخصيص قيمة الاهتلاك للدورة أو الدورات

اللاحقة [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 8/121]؛

## - الأصول المالية غير الجارية

هي عبارة عن سندات وحقوق لأكثر من سنة، مملوكة من طرف وحدة اقتصادية أخرى غير

القيم المنقولة للتوظيف، تتمثل هذه الأصول في [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 1/112]:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة؛

- السندات الثابتة لنشاط حافظة الأوراق المالية؛

- سندات ثابتة أخرى المتمثلة في حصص من رأس المال أو حصص التوظيف على المدى

الطويل؛

- القروض والحقوق التي ليس للمؤسسة النية في بيعها على المدى القصير ،والحسابات الدائنة.

تسجل الأصول المالية محاسبيا عند دخولها للوحدة بتكلفتها، والتي تمثل القيمة العادلة لمقابل معين يضاف إليها مصاريف السمسرة والرسوم الغير قابلة للاسترجاع ومصاريف البنك، ولكن لا تضاف إليها أرباح الأسهم والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء[المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 3/112].

تسجل في القوائم المالية الفردية، المساهمات في الفروع، المؤسسات المشتركة أوالوحدات الشريكة التي هي غير مملوكة ضمن الاحتمال الوحيد بالتنازل عنها في المستقبل القريب، والحقوق المتعلقة بهذه المساهمات تسجل بتكلفة مهتلكة، وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاعتبار التناقص في القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة، وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول المالية.

## - المخزونات

طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل تكلفة، وقيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام والتسويق[المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 6/123].

تسجل خسارة قيمة المخزونات كعبء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وعند خروجها من المخزن، تقيم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولا خرج أولا FIFO وإما بطريقة بتكلفة الوسطية المرجحة للشراء أوالإنتاج .

## الإعانات

تسجل الإعانات المالية في حسابات الإيرادات في حساب النتيجة، التي هي مخصصة لتعويض تكاليف دورة أوعدة دورات، والمتعلقة بالأصول القابلة للإهلاك تسجل في الإيرادات حسب تناسب أقساط الإهلاك المحسوب.

## - مؤونات الأعباء والمخاطر

مؤونة الأعباء هي خصم مالي يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤكد، وتسجل المؤونات محاسبيا عندما[المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 125]:

- تكون للوحدة التزام حالي قانوني أو ضمني (ناتج عن حدث ماضي)؛
- يكون من المحتمل خروج موارد تعتبر ضرورية لتسديد هذا الالتزام؛
- يمكن تقدير مبلغ الالتزام بصفة موثوق فيها.

### - قروض والخصوم المالية الأخرى

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى كأصول حسب تكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة للمقابل الصافي المستلم بعد خصم التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 1/126].

### - تقييم الأعباء والنواتج المالية

تأخذ في الحسبان الأعباء والنواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن، وترتبط بالسنة المالية التي تترتب خلالها الفوائد، والعمليات التي تم من خلالها حصول أو منح تأجيل للدفع بشروط تقل عن شروط السوق، تسجل محاسبيا بقيمتها العادلة بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 127].

يسجل الفرق بين القيمة الاسمية للمقابل للقيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح، يسجل محاسبيا كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكإيرادات مالية في حسابات البائع.

## 5. تكيف القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

تتضمن القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي زيادة على الميزانية وجدول حسابات النتائج جدول سيولة الخزينة أو تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة، كذلك ملحق يتضمن الطرق والقواعد المحاسبية المعتمدة.

### - الميزانية

الميزانية هي القائمة التي تصور المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين، وتوفر قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمؤسسة، فتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو أصول وما عليها من إلتزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير [خنفر والمطارنة، 2009، ص: 38].

و تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية معينة، وتعكس الميزانية الوضع المالي للمؤسسة بما يتفق مع المحاسبة التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها، فهي تعتبر أهم وثيقة مالية يتم التصنيف فيها حسب مصادر الأموال في المؤسسة واستخداماتها [خنفر والمطارنة، 2009، ص: 37]، حيث يفترض تقديم الميزانية حسب مفهوم دورة الاستغلال بالتمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير جارية.

### - حساب النتائج

في النظام المحاسبي المالي لا تظهر المعطيات الاستثنائية بجدول حسابات النتائج، لكن يتم التمييز بين نتيجة الأنشطة العادية والأنشطة الغير عادية [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 223].

### - جدول سيولة الخزينة

الهدف من هذا الجدول هو إعطاء المستعملين أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها، وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة أو التدفقات النقدية، والتدفق النقدي ليس مؤشرا كاملا على أداء المؤسسة، فمعظم الدراسات تشير إلى أهمية الريح المحاسبي على التدفق النقدي رغم وجود علاقة إيجابية بينهما، ما يجعل الميزانية في المقام الأول، ويحوي على صافي المجاميع التالية [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 240]:

- صافي تدفقات أموال الخزينة الناشئة عن الأنشطة العملياتية؛
- صافي تدفقات أموال الخزينة الناشئة عن أنشطة الاستثمار؛
- صافي تدفقات أموال الخزينة الناشئة عن أنشطة التمويل.

### - جدول تغيرات الأموال الخاصة

يعبر عن تحليل الحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية، ويحوي على البيانات التالية [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 225].

## - ملحق الكشف المالية

يتضمن على وجه الخصوص القواعد والطرق المحاسبية التي تسمح بفهم الميزانية، زيادة على عدة معلومات تكميلية، حيث أن كل معيار دولي يحدد ويعرف مستوى المعلومات الواجب تقديمها في الملحق[المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 226].

## IV. إجراءات المراجعة الخارجية للحسابات المعدة وفقا للنظام المحاسبي

### المالي

تتمثل مهام المراجع الخارجي في التأكد بأن الحسابات السنوية والوضعية المالية وممتلكات المؤسسة وفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير وذلك بفحص قيم وثائق المؤسسة، ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير، ويترتب عن هذه المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية، وبما أن الجزائر قد تبنت النظام المحاسبي المالي، فقد طرأت عدة تغيرات على حساباتها مما يستلزم تغير إجراءات المراجعة الخارجية الخاصة بحساباتها، والتي سنحاول تقديمها من خلال المبحث التالي.

### 1. مراجعة حسابات رؤوس الأموال

الأموال الخاصة وهي المتبقي من مجموع أصول المؤسسة بعد استبعاد الديون، أي أنها الفرق بين الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية، وللقيام بمراجعة الحسابات الفرعية لحساب رؤوس الأموال على مراجع القيام بالإجراءات التالية:

#### 1.1. ح/10 رأس المال

لكي يقوم المراجع الخارجي بمهمة مراجعة الأموال الخاصة يتوجب عليه القيام بما يلي[عبدالله، 2008، ص: 324]:

- الإطلاع على إجراءات تأسيس المؤسسة ونظامها الداخلي، وعلى قرارات الجمعية العامة للمساهمين المعدلة لأحكام عقد التأسيس والنظام الداخلي، وهذا للتعرف على رأس المال الاسمي؛

- الإطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة غير العادية وعلى محاضر جلسات الإدارة فيما يتعلق بالتخصيص وزيادة رأس المال وتعديل حقوق المساهمين؛
  - مراجعة ما تم تحصيله فعلا من الأسهم المكتتب فيها، كما تتم مطالعة جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد؛
  - التحقق من عائدات عملية الاكتتاب في الأسهم مع شعارات البنوك بالمقارنة مع ما تم تسجيله محاسبيا، وقيد في سجل المساهمين ومراجعة البيانات الواردة في هذا الأخير من حيث العدد وأرقام شهادات الأسهم؛
  - فحص الأقساط المتأخرة على المساهمين والتأكد من اتخاذ المؤسسة للإجراءات القانونية الكفيلة بالمحافظة على حقوقها؛
  - التأكد من صحة عملية التنازل عن الأسهم قد تمت في السوق المالي؛
  - التأكد من أن البيانات الخاصة برأس المال قد ظهرت بشكل واضح ودقيق.
- ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات التالية :

#### - د/103 العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة

ويسجل في هذا الحساب قيمة الفائض عن قيمة أسهم المؤسسة، أي المبلغ الزائد عن القيمة الاسمية عند التأسيس، وحتى يتمكن المراجع من مراجعة هذا الحساب، عليه إتباع الخطوات التالية:

- التأكد من القرارات الخاصة بزيادة رأس المال؛
- التحقق من أن هذه القرارات قد صدرت وفقا للنظام الداخلي للمؤسسة والقوانين المعمول بها؛
- التأكد من أن علاوات المساهمات والإصدار قد تم ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها؛
- مراجعة كيفية حساب هذه العلاوات وتسجيلها المحاسبي.

#### - د/106 الاحتياطات(القانونية، الأساسية، العادية، والمقننة)

تعتبر الاحتياطات القانونية من أهم موارد التمويل الداخلية لدى المؤسسة،[الرماحي،2009،ص:141]، وعليه يتوجب على المراجع الخارجي أثناء أدائه لمهامه التركيز على ما يلي:

- التحقق من تصنيف الاحتياطات حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها واعتمادا على النظام المحاسبي المالي؛
- التأكد من القرارات الخاصة بتكوين الاحتياطات؛
- التأكد من احترام النسبة القانونية في تكوين الاحتياطات القانونية؛
- مراقبة عدم استخدام الاحتياطي القانوني في التوزيع إلا في الحالات الاستثنائية والرجوع إلى الاقتطاع من الربح لإعادة تكوينه؛
- تحديد نوع الاحتياطي الرأس مالي الغير قابل للتوزيع وفتح حساب خاص له بحيث لا يستخدم في توزيع الربح؛
- التأكد من أن الاحتياطي الاختياري لا يتعدى النسبة القانونية.

### - د/11 الترحيل من جديد

للتحقق من هذا الحساب على المراجع إتباع الخطوات التالي:

- التحقق من صحة التسجيل المحاسبي؛
- مقارنة هذا الحساب مع حسابات نتيجة الدورة؛
- مقارنة المبالغ الموزعة مع تقارير مجلس الإدارة الخاصة بهذا الشأن.

### - د/13 المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال

لمراجعة هذا الحساب على المراجع القيام بالاجراءات التالية:

- التأكد من أن المبالغ المسجلة في هذا الحساب في نهاية الدورة الماضية حملت في حساب التكاليف المعنية؛
- التأكد من صحة كل المبالغ المتراكمة لمختلف الدورات؛
- التأكد من أن كل التكاليف المتضمنة في هذا الحساب تخص السنوات اللاحقة فقط.

### - د/16 الإقتراضات السندية والديون المماثلة

لمراجعة هذا الحساب على المراجع القيام بالاجراءات التالية:

- تحليل كل أرصدة القروض البنكية القصيرة، المتوسطة والطويلة الأجل؛
- فحص كل العقود والوثائق المتعلقة بالقروض البنكية؛

- التحقق في حالة القروض الخارجية بواسطة تسريح تحويل للبنك المركزي وكل الأعباء المالية المتحملة من طرف الشركة؛
- التحقق من جداول الديون؛
- التأكد من انتظام التسجيل المحاسبي لأصل القرض والفوائد المحصل عليها مدرجة في الحسابات مسبقا أو الفوائد الجارية.

## - د/18 حسابات الارتباط بين المؤسسات

يظهر هذا الحساب عندما تكون المؤسسة تملك عدة وحدات حيث تمسك هذه الوحدات بدورها محاسبة مستقلة لتجمع في نهاية السنة في مؤسسة الأم ويستعمل كوسيط بين المركز الرئيسي والوحدات وبين الوحدات فيما بينها باعتبار المركز كوحدة من الوحدات.

وتتمثل إجراءات التحقيق من هذا الحساب من:

- تحليل جميع الأرصدة الدائنة والمدينة؛
- إعداد المقارنة بين هذه الحسابات؛
- التأكد من تسوية كل الإختلالات في نهاية كل دورة؛
- فحص الحركات الموجودة بين حسابات المركز وفروعها.

## 2. مراجعة حسابات التثبيات والمخزونات

### 1.2 التثبيات المعنوية

الأصل الثابت المعنوي هو أصل غير نقدي قابل للتحديد أو بدون جوهر مادي يحتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيله للآخرين أو للأغراض الإدارية. وهذا الأصل تملكه المؤسسة وتتوقع أن تحقق منه منافع اقتصادية مستقبلية [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 2/121].

وتتم مراجعة التثبيات المعنوية باتباع الاجراءات التالية:

- التحقق من كون المبالغ تصلح كأصول غير ملموسة طويلة الأجل؛
- مقارنة الرصيد مع الفترات السابقة لوجود أية تغيرات هامة أو افتقاد تغيرات هامة كان ينبغي وجودها؛

- التأكد من معقولية فترة الاطفاء ومن صحة التسجيل.

## 2.2 التثبيتات المادية

- الأصل الثابت المادي العيني هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار أو للاستعمال في أغراض إدارية، والذي يفترض أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية، ولمراجعة التثبيتات المادية على المراجع القيام بالاجراءات التالية:
- التأكد منمدى ملاءمة نموذج الاهتلاك المطبق ؛
  - مراجعة الحسابات وجدول الاهتلاكات؛
  - الإطلاع على فواتير الشراء للمعدات الجديدة؛
  - الإطلاع على سند العمل وتحديد المواد الأولية المستهلكة بالنسبة للمعدات والأدوات التي تم صنعها من طرف المؤسسة[عبد الله،2000،ص:322]؛
  - بعد كل تنازل عن ملكية أي تثبيت ، تجري مراقبة للحالة الخاصة للاهلاك، وذلك لتحديد تاريخ التنازل ومن ثم نسبة الاهتلاك للسنة الأخيرة مع تحديد منحة القيمة المضافة؛
  - مراجعة فواتير الموردين لكل الاقتناءات الجديدة المذكورة في البطاقة؛
  - مراجعة خاصة في حالة التنازل على ملكية التثبيتات، وذلك بتحديد القيم الزائدة أوالناقصة جراء هذا التنازل؛
  - الاطلاع على الفواتير، و تحديد الاقتناءات المحصلة خلال الدورة؛
  - أخذ القيم الزائدة أوالقيم الناقصة من جراء التنازل على ملكيتها ثم إدخالها في حساب الإيرادات؛
  - تقييم وضعية عمليات الجرد الخاصة بالأغلفة؛
  - التحقق من إخراجاتها وإعادة تحصيلها من عند الزبائن؛

## د/22 القيم الثابتة على شكل امتياز

لمراجعة هذا الحساب على المراجع القيام بالاجراءات التالية:

- تحليل رصيد القروض؛
- فحص العقود أوالوثائق التي تثبت القرض؛
- التحقق من الضمانات المقدمة في حالة عدم استرجاع القرض؛
- التحقق من الإجراءات المتخذة عن القروض التي مرت عليها عدة سنوات ولم تسدد؛

## د30/ المخزونات

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فانه يمكن للمؤسسة أن تتبع في عملية تقييمها للمخزونات طريقة الجرد الدائم أو طريقة الجرد المتناوب وفقا لمتطلبات التسيير، أما بالنسبة لعملية التقييم تختلف حسب كل مرحلة، مرحلة التقييم عند الدخول إلى مخازن المؤسسة ومرحلة التقييم عند الخروج ومرحلة التقييم في آخر الدورة،

وللقيام بمهمة المراجعة عناصر المخزونات، يتوجب على المراجع الخارجي اتباع الخطوات التالية:

- مطابقة أرصدة الميزان المساعد للمخزون مع أرصدة هذه البنود في ميزان المراجعة النهائي للشركة في نهاية الفترة محل المراجعة؛
- مطابقة أرصدة أول المدة بالدفاتر مع أوراق عمل العام السابق أو القوائم المالية المعتمدة للعام السابق؛
- جرد المخزون في تاريخ المركز المالي وطابق مسودات الجرد والعينة المعدة بمعرفة مندوب المكتب مع محاضر الجرد النهائية وأبحث أسباب الفروق آن وجدت؛
- الاطلاع على حركة عينة من أصناف المخزون لمعرفة أعمارها وتحديد ما إذا كانت بطيئة الحركة أم لا، والاطلاع على كشوف المخزون للأصناف بطيئة الحركة لتحديد ما إذا كانت هناك أصناف تالفة وغير ممكن استخدامها، والتحقق من صحة مخصصاتها؛
- التحقق من صحة إجراءات القطع بالنسبة لأذون استلام وصرف المخازن في تاريخ المركز المالي وتسجيلها بصورة سليمة؛
- الحصول على شهادة من الشركة بأرصدة المخزون في تاريخ المركز المالي وطابقها مع أرصدة الدفاتر في تاريخ المركز المالي؛
- الحصول على شهادة من الجهات الخارجية والتي تحتفظ الشركة لديهم بمخزونها أجزء منه موضحاً بها الكمية والنوع والحالة التي عليها المخزون.

### 3. مراجعة حسابات الغير والحسابات المالية

#### 1.3 حسابات الغير

تمثل حسابات الغير الصف الرابع من النظام المحاسبي المالي ويندرج تحت هذا الصف حسابات فرعية على المراجع الخارجي القيام بتدقيقها يتمثل أهمها في:

#### - د/ 40 الموردون والحسابات المرتبطة بها

وتتم مراجعة هذا الحساب وبعض الحسابات المتفرعة منه كما يلي:

- الحصول على تحليل بالموردين والدائنين التجاريين وأوراق الدفع في تاريخ إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة، ومطابقة التحليل بالدفاتر وميزان المراجعة في تاريخ إعداد القوائم المالية؛
- مطابقة أرصدة أول المدة بالدفاتر مع أوراق عمل العام السابق أو القوائم المالية المعتمدة للعام السابق، وإعداد بيان بالمصادقات المستلمة ومطابقتها بالتحليل وأرصدة الميزان في نهاية الفترة وتحديد الاختلافات غير المبررة وحصرها ودراسة أسبابها؛
- تحديد مدى الحاجة إلى تكوين مخصص التزامات محتملة وتقديره بما يتناسب مع تلك الالتزامات المحتملة، وتقييم أرصدة الموردين والدائنين التجاريين وأوراق الدفع بالعملة الأجنبية في تاريخ إعداد القوائم المالية طبقاً لأسعار الإقفال وتحديد مدى جوهريّة الفروق إن وجدت؛
- الإطلاع على عينة من سندات سداد الشيكات والنقدية للموردين والدائنين التجاريين وأوراق الدفع في الفترة التالية للتحقق من صحة القطع؛
- فصل الأرصدة المدينة للدائنين كدفوعات وعرضها ضمن الأرصدة المدينة كموردين أرصدة مدينة، والتحقق من صحة عرض أرصدة الموردين وأوراق الدفع والدائنين بالقوائم المالية بالمقارنة للأعوام السابقة.

#### - د/ 41 الزبائن والحسابات المرتبطة بهم

وتتم مراجعة حسابات الزبائن والحسابات الفرعية له بإتباع الإجراءات التالية:

- مراجعة أوراق القبض من النواحي الشكلية القانونية والموضوعية، والمشاهدة الفعلية لهذه الأوراق إذا كانت بحوزة المؤسسة، أو يطلب مصادقات من الجهة المودعة لديها إذا كانت بصدد التأمين، الخصم أو التحصيل؛
- التأكد من التسجيل المحاسبي والمعالجة وفق المبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المالي المعمول به في المؤسسة؛
- الرجوع إلى مراسلات البنك بخصوص الأوراق المفروضة والمحصلة كإشعار الخصم.

#### - د/416: زبائن مشكوك فيهم

يتوجب على المراجع الخارجي القيام بما يلي:

- مطابقة أرصدة الزبائن الفردية بالرصيد الإجمالي للزبائن الظاهر بميزان المراجعة؛
- مراعاة وجود بطاقة خاصة لكل زبون، وفحص الأرصدة الدائنة لحسابات الزبائن الفردية، ومراجعة التسجيلات المحاسبية للفواتير في يومية المبيعات، والمراجعة الحسابية لمبالغ ومعدلات الرسوم المطابقة؛
- مقارنة فواتير المبيعات النقدية مع الإيرادات الخاصة بها، و مقارنة الفواتير مع أدونات الاستقبال والطلبات ؛
- دراسة تطورات ديون الزبائن المشكوكين فيهم، و التحقق من تكوين مؤونات للزبائن المشكوك فيهم من صحة تقدير هذه المؤونات ، و طلب المصادقات من الزبائن أصحاب هذه الأرصدة ؛
- لا بد على المراجع من التحقق من ترصيد الحساب الخاص للسنة السابقة لسنة المراجعة مع حسابات الزبائن المعنية، وفي حالة العكس يطلب توضيحات ويلزم إجراء التسويات.

أما بالنسبة لحساب الزبائن الدائنين فيتم فحصه بإتباع الإجراءات التالية:

- التأكد من أن الحسومات المستحقة في الدورة عدلت في السنة المقبلة، والتحقق من الوثائق والحسابات بالمراجعة لهذه الحسومات، و تحديد المبالغ بمساعدة يوميات الخزينة ؛
- التحقق بالتساوي للتسجيل المحاسبي، وإجراء تقارب مع الحساب أعباء استثنائية؛
- فحص الإثباتات الدقيقة التسيبقات المقدمة من الزبائن، و التأكد من إن التسيبقات استرجعت طبقا للقانون ومحاسبة الفاتورة.

## - د/42 المستخدمين والحسابات الملحقة

يتوجب على المراجع الخارجي ما يلي:

- تقريب مجاميع يوميات الأجور لهذا الحساب، والتحقق من القوانين بمساعدة يوميات الخزينة؛
- العمل علي تقريب التسيقات المدنية للحساب بيوميات الخزينة، والتحقق إن الرصيد في نهاية ديسمبر موافق للجزء المستحق في عنوان الشهر الأخير للدورة لاسيما لأجور الغير معلنة من طرف العاملين الذين تركوا الشركة؛
- فحص عقود الأشخاص ذوالمكافآت الجيدة والتحقق من شرعية الفوائد الممنوحة للأشخاص لمساعدة اتفاقية المؤسسة، والتحقق من الحسابات المختلفة للعلاوات.

## - د/43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة

وتتم مراجعة هذا الحساب وبعض الحسابات المتفرعة منه كما يلي:

- إجراء مقارنة بين التصريحات التي تدور ثلاث أشهر ودفتر الأجور، والتأكد من الكتابات المسجلة في نهاية كل شهر مع الحالات الموجودة في الأجور والعمليات المتعددة؛
- التأكد من خدمات المنح العائلية المقدمة للعاملين بالمؤسسة، وهم مدينواالحسابات واقتطاع المشاركات حسب النظام الذي يدوم ثلاثة أشهر؛
- التأكد من أن الرصيد في نهاية الدورة ممثل بمبلغ الاشتراكات للثلاثي الرابع وحسم الإعانات الجاهزة المعدة لعناوين إعانات المنح العائلية.

## - د/ 44 الدولة- الجماعات العمومية-الهيئات الدولية-الحسابات الملحقة

يتوجب على المراجع الخارجي ما يلي:

- مراقبة التصريحات المقدمة للإدارة الضريبية، و مراقبة رقم الأعمال المعلن، و إجراء مقارن بين لائحة الحسابات والنتائج المعلنة سنويا؛
- إجراء المقارنة مع الحسابات ذات العلاقة، والتحقق من صحة المبالغ المقيدة والتسجيلات المحاسبية؛

- تحديد القوانين مع يوميات الخزينة، والتحقق من أن المبالغ المعلنة هي الأجور الخامة، والتأكد من إن الدفع الأولي يتم في المواعيد المحددة لذلك.
- مراقبة العمليات المحاسبية، والتحقق من صحة التسجيلات المحاسبية؛

#### -د/45 المجمع والشركاء

ويتفرع إلى الحسابات التالية:

- إجراء فحص دقيق لكل حركات الصندوق؛
- فحص كل الوثائق التقريرية؛
- الطلب عند الحاجة موافقة الشركاء فيما يخص أرصدهم؛
- التحقق من الفوائد والعمل على تقريب الحساب؛
- عندما تكون الشركات الحليفة مستقلة، يجب فحص الميزانيات والملحقات المصدقة من طرف أعضائها الأكفاء.

#### - د/46 المدينون المختلفون والدائنون المختلفون

يقوم المراجع بمجموعة من الإجراءات لفحص هذا الحساب والحسابات الفرعية له تتمثل في:

- التأكد لمساعدة حالات الأجور، المبالغ المتضمنة كل آخر شهر لائتمان هذا الحساب؛
- مراقبة كتابات المسجلة في المحاسبة؛
- التأكد من أن الدفع الشهري لهذه الضريبة في هذه المؤسسة ليس إيجابياً للحساب في الإدارة الضريبية؛
- التأكد في نهاية الدورة على وجود المبالغ الضريبية المتعلقة بشهر ديسمبر (الدفع يكون قبل 15 جانفي للعام القادم)؛
- التحقق من كل الوثائق المحملة للمصارف المختلفة؛
- التحقق من الحسابات والحسومات والتسجيل المحاسبي.

### -د/47 الحسابات الانتقالية الانتظارية

يقوم المراجع بمجموعة من الاجراءات لفحص هذا الحساب والحسابات الفرعية له تتمثل في:

- التأكد من أصل تحركات هذا الحساب؛
- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي له؛
- فحص كل التسويات التي أجريت أثناء السنة محل المراجعة.

### -د/48 الأعباء أوالحواصل المعاينة سلفا والأرصدة

يتعين على المحاسب أن يقوم بـ:

- فحص المبالغ المدخلة في هذا الحساب؛
- التأكد من موضوعية الحسابات مع مراجعة معمقة المؤونات؛
- التأكد من شرعية المؤونات وشرعية التسجيل المحاسبي لها؛
- التأكد من أن المبالغ المسجلة في هذا الحساب في نهاية الدورة الماضية حملت في حساب التكاليف المعنية؛
- إتباع كل المبالغ المتراكمة لمختلف الدورات؛
- التأكد من أن كل التكاليف المتضمنة في هذا الحساب تخص السنوات اللاحقة فقط؛
- إثبات المنتجات الدائمة في عنوان الدورة السابقة وإجراء التصحيحات اللازمة عند الحاجة؛
- التأكد من إن كل المبالغ المحملة لهذا الحساب متعلق بالدورة اللاحقة؛
- فحص تطورات الحساب مقارنة بحسابات الدورة السابقة.

### - د/49 خسائر القيمة حسابات الأطراف الأخرى

يتم التحقق من هذا الحساب عن طريق قيام المراجع بـ :

- فحص المبالغ المدخلة في هذا الحساب؛
- التأكد من موضوعية الحسابات مع مراجعة معمقة المؤونات؛
- التأكد من شرعية المؤونات وشرعية التسجيل المحاسبي لها.

## 2.3 الأصول المالية

هي عبارة عن أصول تكون في شكل حقوق تحصل في مدة أكبر من سنة، أو سندات أو قيم مشابهة، للمؤسسة النية في الاحتفاظ بها لأكثر من دورة، وتضم سندات المساهمة، السندات الأخرى والقروض [المرسوم التنفيذي 08-156، 2008، المادة: 1/122].

### -د/ 50 قيم التوظيف المنقولة

يقوم المراجع بمجموعة من الإجراءات لفحص هذا الحساب والحسابات الفرعية له المتمثلة في:

- فحص الجرد الخاص بالأوراق المالية عن طريق الأوراق المالية ذاتها، أو عن طريق القانون الأساسي، والحصول على المصادقات من طرف المؤسسات المالية والنقدية ( البنك أو الخزينة)؛
- التحقق من المبالغ المسجلة محاسبيا، والتأكد من تكوين وتقدير المئونات، و التأكد من تحصيل الإيرادات المالية وتسجيلها المحاسبي؛
- التأكد من التميز بين القيمة الأصلية للأوراق المالية وبين المصاريف الملحقة بالشراء والاكتتاب؛
- ا/د/ 51: البنك - المؤسسات المالية وما شابهها

يلتزم المراجع بالإجراءات التالية:

- التأكد من أن حسابات تحويل رؤوس الأموال مرصده في مدة كاملة، وفي حالة فقدان التوازن بين المبالغ المدينة والمبالغ الدائنة، يجب تحليل الفرق وإتباع التأثير الضروري بين الحسابات المالية المتعلقة بحركات رأس المال، و التحقق من الصحة الحسابية لمذكرات التسوية البنكية؛
- مطابقة التحليل بميزان المراجعة والدفاتر في تاريخ إعداد القوائم المالية، ومطابقة أرصدة أول المدة بالدفاتر مع أوراق عمل العام السابق أو القوائم المالية المعتمدة للعام السابق؛
- مطابقة مذكرة التسوية لكل حساب بنك مع رصيد الدفاتر وكشف حساب البنك وشهادة البنك في تاريخ إعداد القوائم المالية؛

- تحقق من صحة تقييم الأرصدة بالعملة الأجنبية وإعادة ترجمتها إلى عملة الدفاتر طبقا لأسعار الإقفال في تاريخ إعداد القوائم المالية؛
- تحقق من صحة عرض أرصدة النقدية بالبنوك بالقوائم المالية بالمقارنة للأعوام السابقة، والتحقق من صحة التبويب والتبويب المقارن بين الأرصدة النقدية التي تغيرت طبيعتها عن الفترة المقارنة؛
- تحقق من فصل الشيكات تحت التحصيل ومؤجلة السداد والشيكات المسحوبة على حسابات البنوك التي لم تسلم لأصحابها في تاريخ المركز المالي من مذكرة التسوية إلى الحسابات الخاصة بها.

#### 4. مراجعة حسابات التسيير

لمراجعة حسابات التسيير على المراجع اتباع الاجراءات التالية:

##### - د/ 60 المشتريات المستهلكة

يتعين على المراجع القيام بالإجراءات التالية:

- التحقق من التسجيل اليومي، الأسبوعي والشهري لجميع الاستهلاكات من البضائع الأولية، والتحقق من التسلسل الرقمي لأذونات الخروج من المخارج؛
- التحقق من أن تقييم تكلفة الاستهلاكات تتم حسب الطريقة المتعارف عليها، ومقارنة الاستهلاك مع الجانب الدائن من مخزون بضاعة ومخزون مواد ولوازم؛
- مراجعة حسومات العمولات، الأتعاب والإتاوات التي دفعتها المؤسسة والإطلاع على الملاحظات المرافقة للبيانات التوضيحية.

##### - د/ 61 الخدمات الخارجية

تكمن مهمة المراجعة بالقيام بمايلي:

- فحص حسومات العمولات، الأتعاب والإتاوات التي دفعتها المؤسسة والإطلاع على الملاحظات المرافقة للبيانات التوضيحية؛
- فحص كل العقود الخاصة بالإيجار ومراقبة شروطه؛ مع مراقبة المبالغ المدفوعة كتكاليف تتحملها المؤسسة، إضافة إلى التأكد من شرعية المعالجة المحاسبية

- للاستثمارات الذي تم شراؤه بعد أن كان مؤخرًا، ومراقبة هذا الحساب بمراجعة كل مصاريف الصيانة المقدمة من طرف الآخرين وألتي قامت بها المؤسسة بنفسها والتأكد من صحة المعالجة الحسابية ؛
- فحص عقود التأمين، وملاحظة علاوتها ومدى تطلباتها مع العمليات، ومراجعة مصداقية الإمضاءات التي تحر لها الوثائق، التي تبرز المصاريف.

### -د/63 : أعباء المستخدمين

يتوجب على المراجع القيام بما يلي من الإجراءات:

- فحص الاتفاقات المبرمة مع العمال أوالقانون الأساسي للوزارة الوصية، والتحقق من كيفية حساب الرواتب والأجور، و مراجعة التسجيل المحاسبي للأجور ومقارنته بسجل الرواتب والأجور؛
- التحقق من العلاوات والتعويضات الممنوحة والمنصوص عليها في الاتفاقية أوفي القانون الأساسي، ومراجعة أوراق التتقيط والإمضاء لعمال المؤسسة؛
- فحص التصريحات الثلاثية للضمان الاجتماعي للتحقق من قاعدة حساب الاشتراكات اعتمادا على سجل الأجور، و مقارنة المبلغ المدفوع مع المبلغ المقبوض المسجل في الدفاتر المحاسبية لهيئة الخدمات الاجتماعية للمؤسسة.

### -د/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

يقوم المراجع بالإطلاع على كشوف الأجور وكذا تسجيلاتها المحاسبية، ومقارنتها بالتصريحات السداسية لإدارة الضرائب، مع مبالغ الاشتراكات الشهرية في يومية الأجور وما هو مصرح به لدى إدارة الضرائب، وملاحظة ما يقابلها في الحساب 564 (ضرائب الاستغلال المستحقة).

ومراقبة هذا الحساب للإطلاع على التصريحات الدورية لرقم الأعمال المحقق باستثناء نواتج متنوعة ونواتج مالية، مع ملاحظة ما يقابل ذلك ضمن حساب 564.

كذا مراقبة هذا الحساب بالإطلاع على الوثائق الجمركية والتأكد من هذه المبالغ التي قد تحملتها المؤسسة فعلا في إطار وارداتها من الخارج بالاعتماد على عقود الشراء نقوم بمراجعة ترتيبية الإدخالات المحاسبية.

## - د/66 الأعباء المالية

يقوم المراجع بإجراءات المراجعة التالية:

- تحليل المبالغ المسجلة في هذا الحساب والتأكد من وثائق إثباتها، وفحص عقود القرض المالي وما تتضمنه من شروط؛
- التحقق من العمليات الحسابية والتسجيل المحاسبي؛
- مراجعة جدول القروض، و التحقق من الضمانات الممنوحة للبنك، ومراجعة كيفية حساب أقساط الفائدة، و التأكد من معدلات الفائدة المطبقة؛

## - د/70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة

إن على المراجع في هذا الحساب:

- التحقق من البضائع المباعة و من أسس تقييم الإنتاج المباع ، ومقارنة فواتير البيع مع الطلبات المقدمة من طرف الزبائن ومع أذونات الخروج والمخازن، ومراجعة جدول التسعيرة المطبقة ؛
- التحقق من التسلسل الرقمي لفواتير البيع وأذونات الخروج، و التحقق من صحة التسجيل المحاسبي ؛
- التحقق من الشروط المطبقة والمزايا الممنوحة للزبائن، و مراجعة فواتير البيع ، و التأكد من حفظ فواتير البيع الملغاة ؛
- المراجعة الحسابية لفواتير البيع، ومراجعة المحاسبة التحليلية للمؤسسة إن وجدت.

## - د/72 إنتاج مخزن

يتعين على المراجع:

- إجراء مقارنة بين الحساب 72 وحساب المخزونات (إنتاج نصف مصنع، إنتاج قيد الصنع، إنتاج تام، فضلات ومهملات)؛
- التأكد من أن المبالغ الدائنة في الحساب 72 تمثل في نهاية السنة أرصدة مدينة في حساب المخزونات؛

- مراجعة مصداقية التأثيرات التي تحملها وثائق العمليات الحسابية.

### - د/73 إنتاج القيم الثابتة

في هذا الحساب يلتزم المراقب بالقيام بـ:

- التأكد من أن المبالغ الموجودة في هذا الحساب هي خاصة بأشغال أو إنتاج المؤسسة لذاتها وليس لهدف البيع؛
- مراجعة استعمالات المثونة المشككة في الدورة السابقة أو إدخالها في حساب تكاليف خارج الاستغلال؛
- مراجعة العمليات الحسابية وتسجيلها المحاسبي.

### - د/75 إيرادات أونواتج أخرى وظيفية

ويتقيد المراجع هنا:

- مقارنة الوثائق الخاصة لهذا الحساب وحسابات الحقوق؛
- مراجعة العمليات الحسابية والتسجيلات المحاسبية ومصداقية التأثيرات التي تحملها، والتحقق من مصدر هذه الإيرادات.

### - د/76 المنتوجات المالية

وفي هذا الحساب يتعين على المراجع مايلي:

- مقارنة الوثائق الخاصة لهذا الحساب وحسابات الحقوق؛
- مراجعة العمليات الحسابية والتسجيلات المحاسبية ومصداقية التأثيرات التي تحملها.

## خلاصة

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي، الذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقترضين وغيرهم، من خلال تناوله للمبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية.

وقد اعتمد النظام المحاسبي نتيجة متغيرات منها ما تعلق بالتحويلات المالية والاقتصادية التي عرفت الجزائر مع مطلع التسعينات، وأخرى متعلقة بالمحيط الدولي والعولمة الاقتصادية، مما يسمح بإعطاء دفع جديد للمؤسسات الوطنية لتتقدم وضعيتها المالية بكل شفافية، والتكيف مع المعطيات الجديدة، وتقييم وضعها بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، وإظهار بوضوح قدرتها التنافسية.

وقد أثرت هذه المتغيرات بشكل واضح على مخرجات النظام المحاسبي و المتمثلة في القوائم المالية، مما أثر على عمل المراجعين خاصة بالنسبة للسنة الأولى لاستخدام النظام المحاسبي المالي، أين تحتم على المراجع الخارجي فحص عمليات الانتقال و التأكد من عدم الوقوع في الأخطاء، بالإضافة للتأكد من أنه تم احترام المبادئ والقواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وفقا لمعايير المراجعة المعترف بها.

حيث قدمنا عرضا نظريا لمهمة المراجعة الخارجية واجراءاتها وكيفية التحقق من حسابات المؤسسة في ظل اعتماد النظام المحاسبي المالي، فالمراجع يقوم بإثبات شرعية وصدق حسابات المؤسسة من خلال قيامه بمراجعة خارجية مستقلة وفق إطار متكامل ومنتظم من الخطوات المرتبطة حسب للمعايير المتعارف عليها من شأنها أن تساهم في تقويم نظام المعلومات المحاسبية وإضفاء المصداقية علي مخرجاته وإبداء رأي فني مستقل حول حقيقة أعمال المؤسسة والمركز المالي لها والإفصاح عن أية مخالفات أو أخطاء يكتشفها.

الفصل الثالث:

دراسة حالة:

المراجعة الخارجية

لمؤسسة ( EPE

ETRACOB-

(OUARGLA

## تمهيد

للقوف على إجراءات المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل اعتماد النظام المحاسبي المالي، تم إجراء تريض دام أربعة أشهر بمكتب المراجعة للسيد س، مراجع حسابات سمح للباحثة بالمساهمة في مهمة مراجعة حسابات هذه المؤسسة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وإبداء رأينا الفني المحايد فيما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة تظهر بصورة عادلة المركز المالي وفقاً للنظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

وبما أن المراجع قد تكفل بمهمة مراجعة هذه المؤسسة منذ ثلاث سنوات، فقد كان يملك معرفة شاملة عنها، وملما بجميع ظروفها وتطوراتها وقوانينها، وكان يملك الملف الدائم المتضمن جميع الوثائق المتعلقة بحياة المؤسسة العقود التأسيسية، محاضر اللجان العادية والاستثنائية، طبيعة عملها، مراحل التطور، الهيكل التنظيمي، المسؤولون، أنظمة المؤسسة، العقود الطويلة الأجل، الحسابات الختامية للدورات السابقة... الخ.

وعليه كانت أول خطوة هي وضع خطة تتضمن الأعمال التي سنقوم بها، الزمن المقدر لها، وتوزيعها على فرقة المراجعة المكونة من ثلاث أعضاء:

- رئيس المهمة "مراجع الحسابات"؛
- خبير محاسب متمرن؛
- طالب متريض (الباحثة).

ثم القيام بجمع أدلة المراجعة والقيام بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ونظراً لما تتميزت بها السنة المالية محل الدراسة لكونها مرحلة انتقالية، تنتهج خلالها المؤسسة لأول مرة النظام المحاسبي المالي، فقد كان تدخل المراجع قبل إقفال الحسابات السنوية للقوف على أي أخطاء يمكن أن تقع، وبالتالي فقد تم التأكد من فحص سلامة الانتقال، وكذلك التأكد من أن القوائم المالية المعدة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد تعبر بصدق عن المركز المالي للمؤسسة.

ثم قمنا بدراسة بعض المؤشرات باستعمال الإجراءات التحليلية، وذلك لاستخراج بعض المعلومات الخاصة بسيولة ومديونية وربحية المؤسسة.

وفي الأخير تم إعداد تقارير المراجعة الخارجية التي تمثل ثمرة المراجعة، والمصادقة على القوائم المالية للمؤسسة.

## I. تقديم عام لمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة

لقيام بمهمة المراجعة يتوجب علينا أولاً معرفة المؤسسة محل المراجعة، والبيئة التي تعمل فيها، وذلك بتعريفها وعرض خصائصها وهيكلها التنظيمي.

### 1. نشأة وتطور مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة [وثائق داخلية خاصة

بالمؤسسة]

تأسست مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة (ETRACOB OUARGLA)، مؤسسة عمومية محلية، بمقتضى المداولة رقم 19 للمجلس الشعبي الولائي لولاية ورقلة المنعقد بتاريخ 03 مارس 1976 المنصوص عليه بمقتضى القرار الوزاري رقم 79/788 المؤرخ في 05 مارس 1979، وبدأت نشاطها الصناعي والتجاري في نفس السنة.

وقد تم تحويلها إلى مؤسسة عمومية اقتصادية تحمل اسم مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة-شركة ذات أسهم، عنوان مقرها الاجتماعي ولاية ورقلة، برأس مال قدره 12.000.000,00 دج، وذلك بموجب العقد رقم 96/417 المؤرخ في 1996/05/25.

وقد تم تكييف القانون الأساسي للمؤسسة العمومية الاقتصادية مع المادة 29 من الأمر رقم 25/95 المؤرخ في 1995/09/25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، وذلك بموجب المحضر رقم 97/566 للجمعية العامة الاستثنائية لمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة-شركة ذات أسهم، المنعقد بمقر (EPE ETRACOB-OUARGLA) القابضة العمومية الجهوية للجنوب الشرقي ببسكرة المالكة لأسهمها بتاريخ 1997/07/20.

وبتاريخ 1997/12/28، وبموجب المحضر رقم 98/286 للجمعية العامة غير العادية لمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة-شركة ذات أسهم، تم رفع رأسمال (EPE ETRACOB-OUARGLA) إلى 47.000.000,00 دج.

وبتاريخ 2000/09/18، تم رفع رأسمالها إلى 50.000.000,00 دج، وذلك بموجب عقد إيداع محضر الجمعية العامة الاستثنائية للمؤسسة الحامل رقم 2000/840.

كما تم تحويل جميع الأسهم والحصص الاجتماعية والمساهمات والقيم المنقولة الأخرى من (EPE ETRACOB-OUARGLA) القابضة العمومية الجهوية للجنوب الشرقي بسكرة المنحلة إلى شركة تسيير المساهمات للمؤسسات العمومية الاقتصادية للشرق والجنوب الشرقي عنابة (SGP/EPE EST- SUD EST)، وذلك بموجب عقد تحويل جميع الأسهم والحصص الاجتماعية والمساهمات والقيم المنقولة الأخرى، وتكيف القانون الأساسي للمؤسسة العمومية الاقتصادية.

وقد تم تكيف أحكام القانون الأساسي للمؤسسة العمومية الاقتصادية مع أحكام الأمر رقم 04/01 المؤرخ في 2001/08/20، والمتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية، تسييرها وخصوصتها، وبتاريخ 2005/12/03، تم توسيع نشاط (EPE ETRACOB-OUARGLA) إلى كل الأشغال المرتبطة بجميع نشاطات قطاع البناء والأشغال العمومية والري والخدمات.

وبموجب العقد رقم 08/590 المؤرخ في 2008/01/25، تم رفع رأسمال (EPE ETRACOB-OUARGLA) إلى 136.000.000,00 دج.

أما بتاريخ 2009/11/22، وبموجب محضر الجمعية العامة غير العادية للمساهمين، تم تحويل جميع الأسهم والحصص الاجتماعية والمساهمات والقيم المنقولة الأخرى للمؤسسة العمومية الاقتصادية، من شركة تسيير المساهمات للمؤسسات العمومية الاقتصادية للشرق والجنوب الشرقي عنابة إلى شركة تسيير المساهمات "انجاب".

وبتاريخ 2010/01/10، تم تحويل جميع الأسهم والحصص الاجتماعية والمساهمات والقيم المنقولة الأخرى لفائدة مجمع SOGECOR/SPA، شركة ذات أسهم، الشيء الذي أدى

إلى ضرورة تعديل القانون الأساسي للمؤسسة، وإعادة تقسيم رأسمالها البالغ 136.000.000,00 إلى 1360 سهم، بقيمة اسمية تقدر بـ: 100.000,00 دج.

## 2. أهداف مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة

تسعى مؤسسة الأعمال التكميلية لمواد البناء لتحقيق العديد من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

- إنجاز الاستثمارات وتلبية الحاجات الوطنية من المواد الاستهلاكية؛
- التشغيل والتكوين والتحكم التكنولوجي وتطوير مجال الأشغال التكميلية؛
- رفع الإنتاج، إن التوسيع في الاستثمارات ورفع الإنتاج والإنتاجية يستوجب حتما مستوى تكنولوجيا معين وهو ما سعت إليه المؤسسات وذلك بإكساب وسائل إنتاج حديثة يتحكم فيها إطارات استفادت من دورات تكوينية في الخارج؛
- رفع الفائض المالي والرفع من القدرة الإنتاجية للمؤسسة من خلال تحديد استثماراتها؛
- توزيع نشاطاتها من خلال الأسواق الداخلية والخارجية؛
- المساهمة في توفير مناصب الشغل؛
- تطوير معارف الموارد البشرية والموارد التقنية؛
- التوسع وكسب حصة أكبر في السوق.

## 3. طبيعة نشاط مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة

تركز مؤسسة على الأعمال التكميلية للبناء والانجازات المرفقية الثانوية التالية تكمن هذه الأنشطة المتكاملة من إنجاز مختلف طلبياتها، التي تكون عادة بعد انتهاء أشغال البناء التي تقوم بها المؤسسات العمومية منها والخاصة، فيتم إنجاز جزء كبير من الأنشطة أما داخل الورش ورشة نجارة الخشب وورشة الألمنيوم، وأوعن طريق ورش متنقلة فرضتها طبيعة القطاع مثل ورشة الكهرباء ورشة الطبقات العازلة، والطلاء وتركيب الزجاج... إلخ. ومن مهامه [وثائق داخلية للمؤسسة]:

- أشغال نجارة الخشب والألمنيوم الحدادة، والترصيص والكهرباء، الدهن وتركيب الزجاج والعوازل السقفية للمياه، بالإضاءة العمومية ولوازم التآنيث، التبريد وإصلاح التجهيزات؛
- البناء وإنتاج موارده، والهندسة المدنية.

#### 4. الآفاق المستقبلية

تطمح هذه (EPE ETRACOB-OUARGLA) كغيرها من المؤسسات الاقتصادية إلى تحسين صورتها ووضعها المالي وذلك من خلال مايلي:

- تعظيم حجم المبيعات وتقليص التكاليف المتعلقة بالإنتاج؛
- إنشاء ورشات جديدة، وتجديد المعدات للزيادة من حجم الإنتاج وتحسينه؛
- وضع نظام مراقبة داخلية يسمح بضبط المشاكل وأخذ القرارات في الوقت المناسب؛
- الدخول لأسواق جديدة، تطوير العلاقات التجارية مع المؤسسات البترولية؛
- التركيز على نشاطات البناء قصد زيادة إنتاج موده التكميلية؛
- انجاز البناءات الهيكلية (المساكن والمؤسسات)؛
- تنفيذ العديد من مشاريع الإنارة العمومية وتركيب وصيانة المولدات الكهربائية.

#### 5. الأهمية الاقتصادية للمؤسسة

تتجلى أهمية المؤسسة محل الدراسة في طبيعة الأسواق المتعاملة معها، فهي تتعامل مع المؤسسات العمومية والخواص ذات الحجم الكبير من أجل تطوير نشاطات البيع لكسب حصة سوقية عالية ومن أهم المؤسسات التي تتعامل معها القواعد الإنتاجية لسوناتراك، ووحدات القطاع العسكري والشركات الأجنبية، بالإضافة الجماعات المحلية، والمؤسسات الكبرى الأخرى.

## 6. دراسة البيئة الخارجية لمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة-شركة

### ذات أسهم (EPE ETRACOB-OUARGLA)

إن القطاع الذي تعمل فيه (EPE ETRACOB-OUARGLA) يعرف بصعوبات عديدة على المستوى الوطني حيث يعود ذلك إلى خصوصيات هذا القطاع، فضلا عن البيئة الخارجية التي تتعامل فيها (EPE ETRACOB-OUARGLA)، لكن بالرغم من هذه الصعوبات فقد عرفت تطورا في السنوات الأخيرة في ظرف اقتصادي كثيرا ما كان غير ملائم، ومن خصوصيات هذا القطاع:

- تعدد المتدخلين في عملية الإنتاج مثل صاحب المشروع المنجز، الهيئات العمومية؛
- طول مدة دوران رأس المال مقارنة مع نشاطات أخرى؛
- أهمية التكلفة المالية للمشروع حيث أن صعوبة في إجراءات التمويل من شأنه أن يؤثر على مستقبل (EPE ETRACOB-OUARGLA)؛
- التعقيد التقني لعملية الإنتاج حيث يتم تدخل عدة أنواع من المهن وهذا ما يصعب تنظيم عملية البناء؛
- الاعتماد على القطاعات الأخرى خاصة في مجال التمويل بمواد البناء؛
- التقدير المسبق لتكلفة الإنتاج مما يعرض (EPE ETRACOB-OUARGLA) للمنافسة من طرف مؤسسات أخرى في نفس القطاع.

## 7. تقديم الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة

يسهر على السير (EPE ETRACOB-OUARGLA) مجموعة من العمال الدائمين والمؤقتين موزعين بين مختلف مصالح (EPE ETRACOB-OUARGLA) والتي تتمثل في:

### 1.7 الرئيس المدير العام

إن مرسوم التسيير الذاتي للمؤسسات العمومية يوضح أن الرئيس المدير العام هو ممثل الدولة في (EPE ETRACOB-OUARGLA)، يعين من طرف وزير الصناعة، إذ يسهر على شفافية العمليات الاقتصادية والمالية ويضمن التوافق بين مخطط (EPE ETRACOB-OUARGLA)

والمخطط الوطني، ويسهر كذلك على تطبيق قرارات لجان التسيير ومجلس العمال وذلك طبقاً للقوانين السارية المفعول.

## 2.7 مصلحة المحاسبة والمالية

تقوم هذه المصلحة بالسهر على جميع العمليات المتعلقة بالمحاسبة والمالية خاصة منها عمليات معالجة البيانات المحاسبية والتسجيل المحاسبي لجميع الإيرادات والأعباء وكل العمليات التي من شأنها التأثير على المركز المالي للمؤسسة، تتكون هذه المصلحة من ثلاث خلايا وهي:

### 1- خلية المحاسبة

تقوم هذه الخلية بعملية المسك المحاسبي من خلال معالجة البيانات إلى إعداد القوائم المحاسبية الختامية من ميزانيات، جدول حسابات النتائج، والتي تبرز المركز المالي للمؤسسة بالإضافة إلى إعداد التصاريح الجبائية وشبه الجبائية وإعداد الميزانية الجبائية.

### 2- خلية المالية

تقوم هذه الخلية بمتابعة الحقوق وديون (EPE ETRACOB-OUARGLA)، من خلال السهر على قبضها وتسديدها والقيام هذه الخلية بالسهم على التوزيع على التوازن المالي للمؤسسة (البحث عن وضعية مالية مريحة).

### 3- خلية الصندوق

تقوم هذه الخلية على متابعة حركة الصندوق من المبالغ الداخلية والخارجية منه، كما تقوم بتغذيته بالمبالغ الضرورية للسير الحسن لنشاط (EPE ETRACOB-OUARGLA)، حيث تمثل هذه المتابعة جرداً مادياً للمنتجات المتوفرة في الصندوق.

### 3.7 مصلحة المستخدمين

تعمل هذه المصلحة على توفير وتسيير عنصر العمل من خلال السهر على تنظيم وتوجيه ومراقبة المستخدمين، بغية الرفع من إنتاجيتهم وتلبية حاجيات (EPE ETRACOB-OUARGLA) من هذا العامل الإنتاجي، كما تقوم بحساب الأجور والعمل على تطبيق القوانين المنصوص عليها في قانون العمل وكذا الاتفاقيات الجماعية، ولضمان ذلك نجد أن هذه المصلحة تتوفر على الخلايا التالية:

#### 1- خلية الأجور

ويكمن دورها في إدارة وحساب أجور مختلف المستخدمين، وإبراز مختلف مكونات الأجر ولتكنم مختلف الأطراف المعنية بالوقوف على مستحقاتها وتمثل في هذه الأطراف في الأجير، إدارة الضرائب، الضمان الاجتماعي، ... إلخ.

#### 2- لجنة التسيير

وتتكون من 3 إلى 11 عضواً منتخبين من القطاع الإنتاجي، تجتمع على الأقل مرة كل شهر، وتعمل هذه الخلية على إدارة المستخدمين والإشراف عليهم من خلال تنظيمهم وتوجيههم وتحفيزهم ومكافئتهم وذلك بغية زيادة إنتاجيتهم ومرد وديتهم، ومن مهامهم تأمين عمليات التسيير و تنظيم العمل وضع مخططات التنمية، بالإضافة لحل المشاكل اليومية المتعلقة بالإنتاج وتقرير الاقتراض القصير المدى.

#### 3- خلية الوسائل العامة

ويتجسد دور هذه الخلية في العمل على صيانة وسلامة ممتلكات (EPE ETRACOB-OUARGLA).

### 4.7 المصلحة التجارية

يعتبر دور هذه المصلحة جوهريا بالنسبة للمؤسسة، كونها تعمل على التسويق وترويج منتجاتها من خلال إيجاد الأسواق والزبائن من جهة والسهر على تموينها بالمستلزمات والمواد الأولية الضرورية لمختلف الورشات من خلال إيجاد موردين مناسبين أسعار مناسبة، جودة في المواد، آجال تسديد لا بأس بها، قروض موردين...". ومن جهة أخرى ولهذا الغرض تنقسم هذه المصلحة إلى ثلاث هي:

- 1- خلية التجارة التي تعمل هذه الخلية على إجراء الصفقات وفوترة المبيعات ومتابعة الزبائن في التحصيلات.
- 2- خلية التموين وهي التي تعمل هذه الخلية على توفير التموين اللازم من اللوازم والمواد الأولية للإنتاج.
- 3- خلية التخزين والتي تقوم هذه الخلية بالسهر على تسيير المخزون من المنتجات واللوازم والمواد الأولية وذلك بالقيام بتصنيفها والحفاظ عليها بالإضافة إلى تقديمها.

## 5.7 المصلحة التقنية

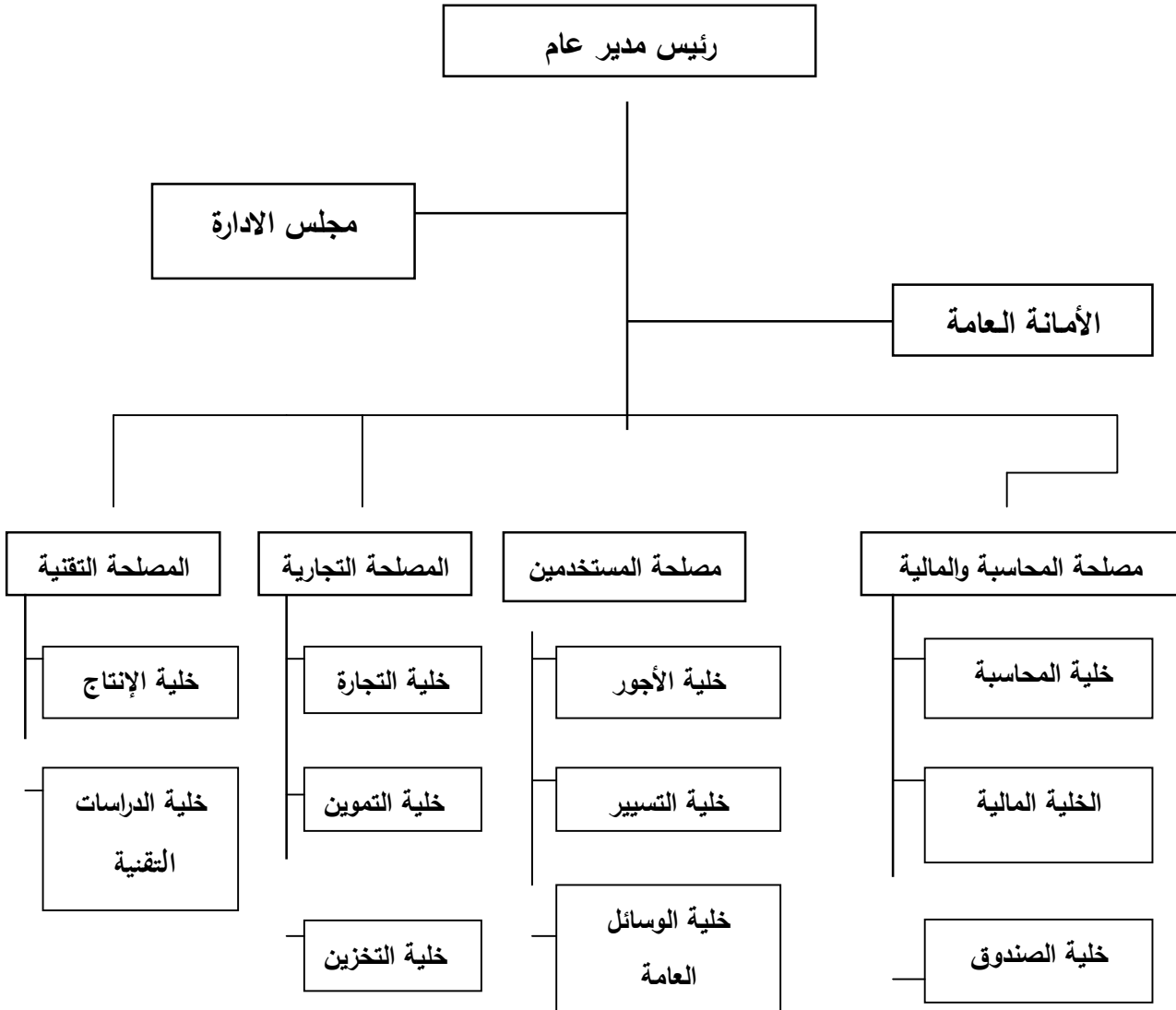
تقوم هذه المصلحة بالإشراف على مختلف ورش (EPE ETRACOB-OUARGLA)، ومن خلال الدراسات التقنية، التميز بها قطاع البناء وقصد قيامها بمهامها المنوطة بها تنقسم هذه الخلية إلى خليتين وهما:

- 1- خلية الإنتاج وهي التي تقوم هذه الخلية بتتبع منتجات (EPE ETRACOB-OUARGLA) عبر مختلف ورشاته.
- 2- خلية الدراسات التقنية و التي تضم مجموعة من المهندسين والتقنيين والمتخصصين في الهندسة المدنية والبناء بغية القيام بالدراسات التي تعمل على تحسين المنتج وجعله مطابقا للمواصفات والمعايير الفنية المطلوبة.

ويمكن توضيح مختلف هذه المصالح والخلايا المكونة للهيكل التنظيمي للمؤسسة على

النحو التالي:

الشكل (3-1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة



المصدر: الهيكل التنظيمي للمؤسسة من إعداد الباحثة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

## II. إجراءات المراجعة الخارجية لمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء

### بورقلة

للقيام بالمراجعة الخارجية، على مراجع الحسابات إتباع الإجراءات المتعارف عليها، خاصة في ظل عدم صدور أي تعليمات خاصة بإجراءات المراجعة للقوائم المالية المعدة وفقا للنظام

المحاسبي، مما يستوجب على المراجع إتباع الإجراءات المتعارف عليها وفق المعايير الدولية للمراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وعامة تتمثل هذه الإجراءات في المعرفة بالمؤسسة وطابعها، ثم القيام بجمع أدلة الإثبات في المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وفحص حسابات المؤسسة والتأكد من أنها أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي المالي، وفي الأخير إعداد تقرير عن نتائج عملية المراجعة.

## 1. معرفة شاملة بالمؤسسة

تعتبر مؤسسة (EPE ETRACOB-OUARGLA) من المؤسسات العمومية الاقتصادية، فهي عبارة عن شركة مساهمة، تملك الدولة أو الجماعات المحلية فيها مباشرة أو بصفة غير مباشرة جميع الأسهم أو جميع الحصص [القانون 88-11، 1988، المادة: 05].

ويتجلى ذلك في وبتنظيم عن طريق عقود إنشائها والقوانين الأساسية لها، فهي مسيرة من قبل مجلس الإدارة المكلف بمراقبة النتائج وحق تعيين وإقالة الرئيس المدير العام المكلف بالإدارة، وبهذا يصبح مجلس الإدارة من صلاحيته تحديد الآفاق المتوسطة الأجل للمؤسسة وكذا تطورها وتهيئة المحيط لها.

فالتسيير اليومي أو تسيير الاستغلال يعطي للرئيس المدير العام الحق بتسيير وتنمية نشاطات المؤسسة تحت الرقابة المستمرة لمجلس الإدارة وهو ما يستلزم وضع إستراتيجية ومخططات وبرامج تسمح للإدارة العامة بأن تتفاعل مع الظروف الاقتصادية الطارئة، وذلك عن طريق قرارات صارمة ومراقبة فعالة لدورة الاستغلال.

ونظراً للطابع المميز لهذه المرحلة الانتقالية من استعمال مخطط المحاسبة الوطني إلى اعتماد النظام المحاسبي المالي، وما يصاحبه من تحويل للقوائم المالية الخاصة بنشاط الدورة السابقة المقفلة بتاريخ 2009/12/31.

لقد تم التأكد من تسجيلات السنة المقفلة بتاريخ 2009/12/31 وفقاً للنظام المحاسبي المالي، حيث أنها كانت مسبقاً معدة وفقاً لمخطط المحاسبة الوطني، وتمت إعادة بنائها وفقاً للنظام

المحاسبي المالي كي تتم مقارنتها مع السنة اللاحقة لها، المقفلة في 31 / 12 / 2010 التي تعد أول انطلاقة لانتهاج النظام المحاسبي المالي، بالإضافة لفحص الميزانية وجدول حسابات النتائج، وجدول تغيرات الأموال الخاصة وجدول التدفقات النقدية والملاحق والحسابات السنوية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي وذلك حسب معايير المراجعة والتدقيق والاجتهادات المهنية المتكونة من جهة من قواعد محاسبية متعارف عليها عموما ومقبولة والمستعملة في مراجعة الحسابات، بالإضافة إلى التأكد من صحة وسلامة الانتقال، وبالتالي الحصول على قوائم مالية صحيحة وسليمة.

وقد تم الحصول على جميع الملفات المتعلقة بالمؤسسة محل الدراسة والمتمثلة في:

### - الملف الدائم

وهو ملف موجود لدى مكتب المراجعة نظرا لكون المراجع قام بعملية مراجعة حسابات المؤسسة محل الدراسة خلال السنوات الماضية، وهو يحتوي على ما يلي:

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة وخصوصياتها الاقتصادية والتجارية؛
- الوثائق التي تسمح بتقييم نظام الرقابة و الخرائط التنظيمية؛
- معلومات محاسبية ومالية؛
- معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية، العقود التأسيسية والمحاضر وجميع الوثائق القانونية؛
- معلومات حول نظم المعلوماتية المستعملة.

### - الملف السنوي (ملف المراجعة)

وهو ملف تم الحصول عليه للاطلاع على نشاط المؤسسة محل الدراسة للسنة الحالية، فهو يتضمن كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراجعة ولا تتعدى هذه الدورة، ومحتواه يتمثل فيما يلي:

- تنظيم وتخطيط المهمة وذلك بإعداد البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين تاريخ، فترة الزيارات ومكانها، تواريخ تقديم التقارير؛

- تقييم نظام المراقبة الداخلية و التأكد من أن الملاحظات والتوصيات التي قدمت للمؤسسة السنة الماضية قد أخذت بعين الاعتبار؛
- مراقبة الحسابات السنوية وذلك بإعداد برنامج يتماشى وخصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأشغال المنجزة، الوثائق أو نسخ عنها الحاصل عليها من المؤسسة أو من الغير المبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها، حوصلة وتعليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة؛
- مراجعة خاصة أو قانونية تمت بفحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونا والمصادقة على الثلاث اجور الأعلى؛
- وثائق عامة تمثلت في الرسائل المتبادلة مع المؤسسة، محاضر حول اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.

هذا الفحص انصب أساساً على النقاط الأساسية التالية:

- مراجعة انتظامية للتأكد من صحة الحسابات الاجتماعية؛
- فحص مدى صحة وصدق المعلومات المالية والمحاسبية، التي قدمت من طرف الجمعية العادية والموجهة إلى المساهمين؛
- مراقبة الوثائق التي أعلم بها المساهمون، خاصة:
  - الميزانية؛
  - جدول حسابات النتائج؛
  - جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
  - وجدول التدفقات النقدية؛
  - قائمة العقود المنجزة أثناء الدورة 2010؛
  - قائمة ثلاث أعلى تعويضات المدفوعة للموظفين خلال النشاط.

## 2. تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدد من القيود تحد وتقلل من درجة اعتماد المراجع على نظام المراقبة الداخلية وذلك خلال قيامه بعملية المراجعة وإعداد تقريره، فقد تحدث نتيجة لعدم فهم الموظف للتعليمات مثلا أو عدم العناية على تأدية الوظيفة ونحوه.

كما أن المراقبة الداخلية لا تسمح بأن يتواطأ وقد تكون هذه القيود التي تقلل من درجة اعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية إذا تعلق الأمر بالإدارة العليا بالتحايل وارتكاب أخطاء ومخالفات باستطاعتها إخفاء هذه الأخطاء، ولهذا وجب على المراجع تسليط الضوء على هذه العراقيل التي يمكن أن تتعرض من خلال القيام بعملية المراجعة وإعداد تقريره.

فرغم كون (EPE ETRACOB-OUARGLA) مؤسسة صناعية تجارية، إلا أنها لا تتوفر على مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية، مما يؤدي إلى التقليل من فعالية نظام الرقابة الداخلية خاصة مع وجود بعض التداخل بين بعض المهام والمسؤوليات، وهذا ما تم اكتشافه أثناء تخطيط مهمة المراجعة، لكن نظرا لكون الفريق الذي يقوم بهذه المهمة على إطلاع واسع بجميع خصائص هذا النظام، نكتفي بتقييمه من خلال إعطاء وصف كتابي لهذا النظام وذلك بإتباع الإجراءات التالية:

- الإطلاع على الخرائط التنظيمية للمؤسسة وتوزيع الاختصاصات على العاملين؛
- الإطلاع على التعليمات واللوائح الموضوعة من أجل ذلك؛
- الاستفسارات المتحصل عليها من الإدارة في بعض الأمور للتأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية؛
- كما قمنا باستخدام الأسلوب الإحصائي في قياس درجة الثقة في الدفاتر.

حيث تمت مراجعة القوائم المالية بعد انتهاء إدارة المؤسسة من إعدادها من بين هذه القوائم نذكر: القوائم المالية للسنة السابقة، ميزان المراجعة في نهاية السنة المالية، اليوميات المختلفة، قوائم الجرد وتسويات الجرد المتعلقة بالأصول والخصوم وكل المعلومات المستخرجة من هذا الفحص تم تدوينها في ملف المراجعة السنوي، فإجمالا قمنا بفحص العمليات، الإجراءات والخطوات المتبعة في مسك المحاسبة.

فأثناء فحصنا لهذه الخطوات تم تدوين بعض الملاحظات حول قوة نظام الرقابة الداخلية، الأخطاء التي تم اكتشافها تتمثل في:

- المقارنة بين الجرد المادي للمخزونات وتسجيلها المحاسبي لم يعطي أي فوارق، أي أن الرصيد المحاسبي في ح/ المخزونات في ميزان المراجعة يطابق تماما الجرد المقيم فعلا؛
  - تم التقييد بصفة دائمة في الدفاتر المحاسبية اللازمة ( دفتر الجرد ، بطاقات الجرد،...الخ) كل عمليات الشراء والاستهلاك؛
  - وجود مخطط منظم لتوزيع العطل المدفوعة الأجر بين موظفي المؤسسة مما يسمح بتوزيع العمل عليهم وتفادي التلاعب والاختلاس؛
  - يشرف رئيس الحسابات على القيود التي تثبت في اليومية والتسويات الحسابية كقيود تصحيح الأخطاء مثلا أو القيود المتعلقة بتسوية فروقات الجرد؛
  - رصيد الحسابات البنكية مثبتة بكشوفات المطابقات البنكية؛
  - هناك متابعة محاسبية لكل الحسابات المتعلقة بالأجور والمستخدمين في مستندات وملفات، من طرف مصلحة المستخدمين؛
  - تم مطابقة المستندات مع الأرصدة المحاسبية الظاهرة في ميزان المراجعة لم يظهر أية فروقات؛
  - عدم الاعتماد على دفتر فواتير مرقم ترقيما تسلسليا لتفادي أي تلاعبات ممكنة.
  - إلا أنه سجل وجود عدة حسابات لم تتم معالجتها بعد ووجود بعض الديون التي تجاوزت المدة القانونية للمطالبة بها، خاصة على مستوى العملاء والزبائن، وهذا ما يؤثر على القوائم المالية ومصداقيتها.
  - وجود تقائص ونقاط ضعف سجلت على مستوى فصل المهام والأعمال خاصة مع غياب وصف كتابي لمهام وأعمال الأعوان والموظفين، فالأعوان والموظفين العاملين بهذه الدائرة يتدخلون ويلعبون دور في كل الأعمال التسييرية، هذا ما أدى إلى ظهور نوع من التعدد في مهام الموظفين والأعوان، هذا يؤدي إلى مشاكل في تحديد المسؤوليات ومشاكل في تحديد أوتى استحالة إيجاد واكتشاف فوارق في التسيير.
- ومن أجل تفادي هذه الأخطار على المؤسسة أن تسهر على:
- التطبيق الحسن لتقسيم العمل والمهام من أجل التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء وتحديد المسؤوليات على كل المستويات؛

- المقارنة بين الجرد المادي للمحزونات وتسجيلها المحاسبي؛
- التقييد بصفة دائمة في الدفاتر المحاسبية اللازمة (دفتر الجرد ، بطاقات الجرد ،...) كل عمليات الشراء والاستهلاك.

### 3. فحص مدى سلامة الانتقال للنظام المحاسبي المالي

نظرا للطبيعة الاستثنائية التي يتميز بها الانتقال من اعتماد المخطط المحاسبي الوطني إلى انتهاج النظام المحاسبي المالي في الجزائر لأول مرة، كان على المؤسسات الاقتصادية الإفصاح عن كل التغيرات الناتجة عن هذا الانتقال.

وفي إطار قيامه بمهامه في هذه المرحلة الانتقالية، قام فريق المراجعة بالخطوات التالية:

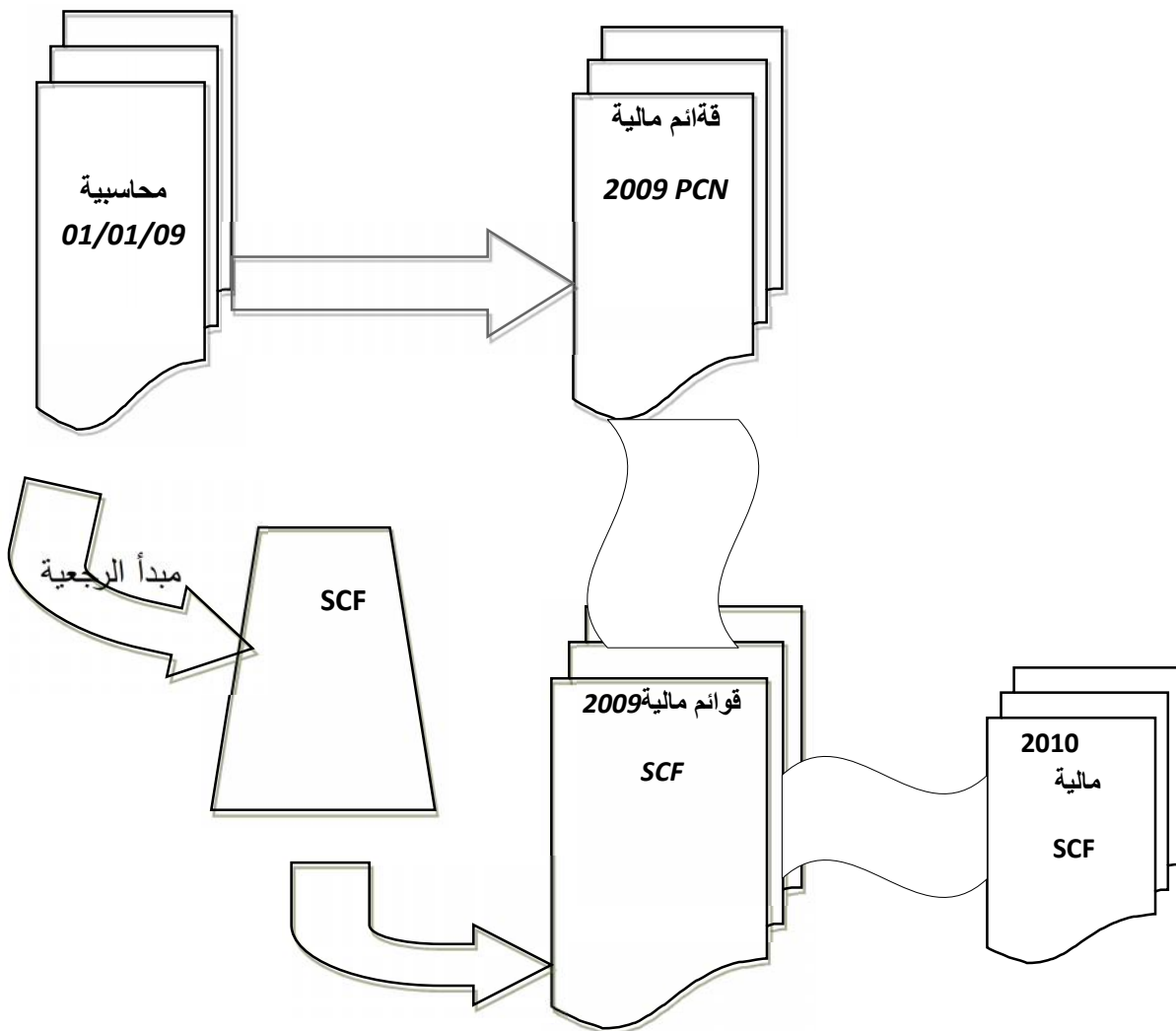
- فحص طريقة الانتقال من إتباع المخطط المحاسبي الوطني وانتهاج النظام المحاسبي المالي؛
- التأكد من احترام المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛
- التأكد من استعمال الطرق المحاسبية الصحيحة، والإفصاح عن كل تغيير ممكن أن يؤثر على سلامة وصحة القوائم المالية.

وفي حال اكتشافه لوجود نقائص أوعدم تمكن المؤسسة من استخدام الوسائل والطرق المحاسبية بشكل صحيح، أوفي حال وجود صعوبات أوأخطاء تعيق الانتقال السليم، على المراجع استدعاء الجمعية العامة للمؤسسة محل المراجعة، ومحاولة إيجاد حلول للمشاكل المواجهة وتصحيح الأخطاء.

وفي جميع الحالات على مراجع الحسابات التأكد من التزام المؤسسة بالثبات في استعمال الطرق المحاسبية المناسبة لها، وفي حال وجود تغيير يتوجب أن يكون مبررا ومفصحا عنه.

والشكل التالي يوضح أول اعتماد للنظام المحاسبي المالي:

الشكل رقم (2-3): تطبيق النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالبة

### .III آثار المعالجة المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي على الأموال

#### الخاصة

تأثرت حسابات الأموال الخاصة خلال المعالجة المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي

كالتالي:

## 1. الميزانية

ينص مبدأ الرجعية على أن تطبيق المعايير لأول مرة على الميزانية الافتتاحية و على كل السنوات السابقة يكون بطريقة و كأن المؤسسة تطبق المعايير منذ نشأتها، وهذا ما يحتم على المؤسسة إعادة بناء الميزانية الختامية لسنة 2009 وفقا للنظام المحاسبي المالي من أجل تسهيل عملية المقارنة\* ، ونظرا إلى الاختلاف في تصنيف عناصر الميزانية بين المخطط الوطني للمحاسبة و المشروع المحاسبي المالي توجب علينا التأكد من مدى التقيد بمبادئ النظام المحاسبي المالي خلال إعداد الميزانية الختامية للسنة المقفلة بتاريخ 2009/12/31 وذلك باتباع الاجراءات التالية:

- التأكد من صحة تسجيل كل الأصول و الخصوم وفقا لطرق المعالجة الفروضة وفقا للنظام المحاسبي المالي؛
- التأكد من إبعاد كل الأصول و الخصوم التي لا تخضع في معالجتها لنفس معالجة النظام المحاسبي المالي كالمصاريف الاعدادية؛
- التأكد من صحة إعادة ترتيب كل عناصر الأصول و الخصوم؛
- التأكد من صحة تقييم كل الأصول و الخصوم؛
- التأكد من تسجيل كل الفروق الناتجة عن التصحيحات ضمن الأموال الخاصة في الميزانية .

والجدول التالي يوضح التغير الوارد على الميزانية الختامية للمؤسسة محل المراجعة وذلك للسنة المنتهية ب: 2009/12/31:

جدول(3-1): الفرق بين الميزانية المعدة حسب PCN والمعدة وفق SCF للمؤسسة

البيان	الميزانية حسب PCN	الميزانية حسب SCF	الفرق
الميزانية الختامية	395 167 351.38	397 381 789.92	2 214 238.54

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية للمؤسسة

\* لمزيد من المعلومات الاطلاع على الموقع: <http://www.iasplus.com/en/standards/standard5>

ان اعادة بناء الميزانية الختامية لنشاط المؤسسة المغلقة بتاريخ 2009/12/31 وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي بعد أن كانت معدة وفقا لمخطط المحاسبة الوطني، نتج عنه فرق

يقدر بـ: 2 214 238.54 دج، وهذا الفرق يعود للأسباب التالية:

- استبعاد جميع الحسابات التي لا تمثل تقييقات وفقا للنظام المحاسبي المالي، وتسجيلها في الحسابات الموافقة لها.
- استبعاد الحساب 247 أثاث وتمديدات متضمنا الاهتلاكات برصيد يقدر بـ: 247682.03 دج.
- إضافة حساب ضرائب مختلفة بمبلغ قدره 2462066.57 دج.

وبالتالي نحصل على الفرق:  $247682.03 - 2462066.57 = 2214384.54$  دج.

## 2. النتيجة

جدول (2-3): تغيرات النتيجة لمؤسسة (EPE ETRACOB-OUARGLA)

البيان	الميزانية حسب PCN	الميزانية حسب SCF	الفرق
النتيجة	3 198 177.61	3 941 116.82	742939.21

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية لمؤسسة (EPE ETRACOB-OUARGLA)

يلاحظ فرق في النتيجة يقدر بـ: 742939.21 دج بالنسبة للسنة المالية المقفلة بتاريخ 2009/12/31 بالنسبة للحسابات المعالجة حسب المخطط المحاسبي الوطني وبين حساب النتيجة المستخلص من معالجة الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي.

حيث كانت النتيجة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني تقدر بـ: 3 198 177.61 دج، بينما أصبحت وفقا للنظام المحاسبي المالي تقدر بـ: 3 941 116.82 دج ،

وهذا الاختلاف راجع إلى إعادة معالجة حساب النتيجة الاستثنائية وحساب المصاريف الاستثنائية وتم تحويلهم إلى حساب 115 وذلك وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي.

- ح/ 696000	تكاليف السنوات السابقة	: 8 081 567.19 -	دج
- ح/ 697000	غرامات التأخير	: 2 992 028.00 -	دج
- ح/ 698000	مصاريف استثنائية	: 24 411.31 -	دج
- ح/ 792000	عوائد استثمارات	: 2 722 804.50	دج
- ح/ 796000	استرجاع تكاليف سنوات سابقة	: 7 632 262.79	دج
—			
	المجموع	: 742 939.21	دج

### 3. ترحيلات من جديد

تم اقضاء الحساب 247 معدات وأدوات، وذلك عملا وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي والتي تنص على أن جميع العمليات التي تعتبر مصاريف بحسب طبيعتها، يتم تحميلها للطرف الدائن للحساب 115 ترحيل من جديد كما يلي:

- ح/ 247000	أثاث وتمديدات	: 4 486 403.79	دج
- ح/ 247200	أثاث وتمديدات	: 1 799 410.87	دج
—			
	المجموع	: 6 285 814.66	دج

كما تم تسجيل الاهتلاكات الخاصة بالمواد المكتبية والمعدات وترحيلها للجانب الدائن للحساب 115 ترحيلات من جديد والتي تمثلت فيما يلي:

- ح/ 294700	اهتلاك مواد مكتبية	: 4 258 776.76	دج
- ح/ 294720	اهتلاك معدات	: 1 779 409.87	دج
—			

النتيجة : 6 038 186.63 دج

وعليه يصبح رصيد الحساب 115 ترحيلات من جديد مدينا بمبلغ 247628.03 دج يمكن حسابه كما يلي:

$$\begin{aligned} \text{الحساب 115 ترحيلات من جديد} &= 6\ 285\ 814.66 - 6\ 038\ 186.63 \\ &= 247628.03 \text{ دج.} \end{aligned}$$

بالإضافة لهذه العمليات، تمت معالجة الإيرادات خارج الاستغلال والمصاريف خارج الاستغلال وذلك كالتالي:

جعل الحساب 115 ترحيلات من جديد مدينا بمبلغ قدره: 11 098 006.50 دج وذلك بترحيل حسابات المصاريف خارج استغلال كآآتي:

- ح/696000 تكاليف سنوات سابقة' : 8 081 567.19 دج
- ح/697000 غرامات التأخير' : 2 992 028.00 دج
- ح/698000 تكاليف استثنائية' : 24 411.31 دج

النتيجة : 11 098 006.50 دج

وجعل الحساب 115 ترحيلات من جديد دائنا بمبلغ قدره: 10 355 067.29 دج وذلك بترحيل حسابات إيرادات خارج استغلال كآآتي:

- ح/792000 نتيجة دورة خارج استغلال' : 2 722 804.50 دج
- ح/796000 استرجاع تكاليف سنوات سابقة' : 7 632 262.79 دج

النتيجة : 10 355 067.29 دج

وعليه يصبح رصيد الحساب 115 ترحيلات من جديد دائنا بمبلغ 742939.21 دج يمكن حسابه كما يلي:

الحساب 115 ترحيلات من جديد = 10 355 067.29 دج - 11 098 006.50  
= -742939.21 دج.

قدرت مؤونات التقاعد الخاصة بالعاملين بمبلغ 10496178.55 دج تم تحميله بجعل  
الحساب 115 ترحيلات من جديد دائن، وقد تم احتسابه كالتالي:

مبلغ المؤونة + الحقوق لغاية 2009/12/31 = 12958245.12 دج

الضريبة = -2462066.57 دج

مبلغ المؤونة الصافي = 10496178.55 دج

قدرت مؤونات التقاعد الخاصة بعاملي (EPE ETRACOB-OUARGLA) الحقوق

لغاية 2010/12/31 ب: 13084053.00 دج، وهو مبلغ مهم نسبيا بالنسبة لحسابات النتيجة  
لنشاط سنة 2010.

#### 4. الميزانية المالية المقفلة في 2010/12/31<sup>†</sup>

ارتفاع رأس المال بمبلغ قدره: 102944000.00 دج، وذلك كالتالي:

- رصيد في 2009/12/31 : 213 936 597.69 دج

- رصيد في 2010/12/31 : 316 880 597.69 دج

—

ارتفاع : 102 944 000.00 دج

هذا الارتفاع جاء نتيجة عمليات التطهير التي قامت بها الجماعات المحلية لصالح

المؤسسة.

الحساب 115 ترحيلات من جديد الذي عرف عدة تسجيلات تمثلت في:

رصيد للحساب 115 ترحيلات من جديد في 2009/12/31 : -7545628397 دج

<sup>†</sup> انظر الملحق رقم 01

رصيد للحساب 115 ترحيلات من جديد في 2010/12/31 : 11486745.79-دج

ارتفاع : 3941116.82دج

هذا التغيير جاء نتيجة المعالجة المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي لنشاط المؤسسة لسنة 2010، وعدم توزيع النتيجة الصافية نشاط السنة السابقة لها 2009 والمقدرة ب: 3941116.82 دج.

### جدول حسابات النتائج

جدول نتائج المؤسسة خلال كل سنة مالية من السنوات أربع سنوات الممتدة من دورة 2007 إلى غاية 2010، والمستخرجة من نشاط المؤسسة كما يلي:

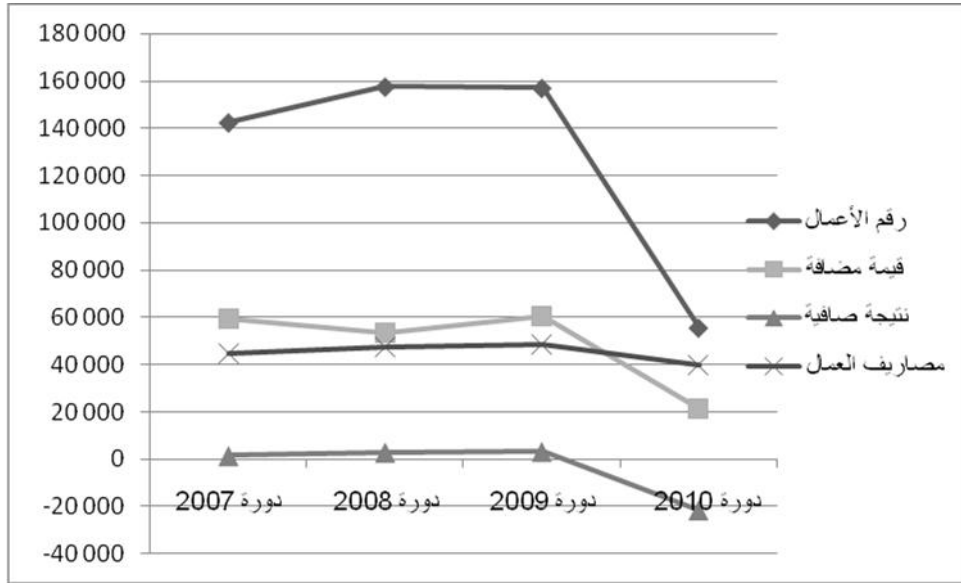
### جدول (3-3): تطور نتيجة نشاط المؤسسة خلال أربع سنوات

البيان	دورة 2007	دورة 2008	دورة 2009	دورة 2010
رقم الأعمال	142 454	157 640	157 080	55 523
قيمة مضافة	59 360	53 573	60 662	21 449
نتيجة صافية	1 430	2 904	3 198	-21 739
مصاريف العمال	44 648	47 408	48 376	39 751

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية لمؤسسة ETRACOB

والشكل البياني التالي يوضح هذه التطورات:

### الشكل(3-3):تطور حسابات النتائج خلال أربع سنوات



المصدر: من اعداد الطالبة

عرفت نتيجة مؤسسة ETRACOB انخفاضا كبيرا نتيجة انخفاض رقم الأعمال بسنة 2010 و هذا الانخفاض راجع إلى توقف بعض الورشات عن العمل، بالإضافة إلى عدم اتمام الانجاز بالوقت المحدد له، وكذلك تغير أساليب التقييم، كما عرفت القيمة المضافة انخفاضا كبيرا وذلك رغم انخفاض مصاريف العاملين بالنسبة لسنة 2010 و هذا راجع إلى غياب المدير الرئيس العام وتحصله على عطلة مرضية بالإضافة إلى انتهاء بعض العقود المؤقتة للعمال.

#### IV. المراجعة المحاسبية لحسابات مؤسسة (EPE ETRACOB-OUARGLA)

في إطار القيام بمهمة المراجعة، تم فحص وتدقيق الوثائق المحاسبية المتمثلة في المالية، دفاتر الأستاذ، موازين المراجعة، الدفاتر المحاسبية القانونية، اليوميات، والملاحق الخاصة بنشاط المؤسسة المغلقة بتاريخ 2010/12/31، وكذلك السنة السابقة لها أي المغلقة بتاريخ 2009/12/31، والتي وضعت تحت تصرفنا على مستوى كل المصالح ( مصلحة المحاسبة ، قسم الإدارة والمحاسبة ، الخزينة ... الخ) التي سمحت لنا بالقيام بالفحوص التالية:

## 1. حسابات الأصول الثابتة

جدول (3-4): تغير الأصول الغير جارية للمؤسسة (EPE ETRACOB-OUARGLA)

الأصول	2010 صافي	2009 صافي	التغير	نسبة التغير
أصول غير جارية				
تثبيات عينية	96867458,04	99 968 909,75	- 3 101 451,71	-3,20%
سندات موضوعة موضع معادلة	2 200 000,00	2 200 000,00	-	0,00%
سندات أخرى مثبتة	15 658 401,16	13 932 216,41	1 726 184,75	11,02%
ضرائب مؤجلة على الأصل	2 462 066,57	2 462 066,57	-	0,00%
مجموع الأصل غير الجاري	117 18 926,57	118 563 192,73	- 1 375 267	-1,16%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية للمؤسسة

في هذا المجال يمكن تسجيل الملاحظات التالية :

- انخفضت قيمة الأصول الثابتة المسجلة في الميزانية بالقيمة الصافية لسنة 2010 إلى 117187926.57 دج مقابل 118563192.73 دج لسنة 2009، أي بما يعادل 1375266 دج، وهذا الانخفاض يمثل نسبة 1.16%؛
- وانخفضت التثبيات المادية إلى 96867458.84 دج مقابل 99968909.75 دج لسنة 2009، وهو ما يعادل نسبة 3.1%؛
- في حين ارتفع حساب السندات المثبة ب: 1762185 دج، حيث كان يساوي إلى 15658401.16 لسنة 2010 مقابل 13932216.41 دج أي ما يعادل 12.39%.

## 2. مراجعة الأصول الجارية للمؤسسة

جدول (3-5) : حسابات الأصول جارية للمؤسسة (EPE ETRACOB-

(OUARGLA)

الأصول	N	N-1	التغير	النسبة
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	7 700 708 07	11 403 243 91	- 3 702 536	-32 47%
الزبائن	248 401 958 21	263 882 142 70	- 15 480 184	-5 87%
المدينون الآخرون	2 341 729 50	3 121 854 49	- 780 125	-24 99%
الخزينة	12 436 965 85	411 356 09	12 025 610	2923 41%
مجموع الأصول الجارية	270 881 361 63	278 818 597 19	- 7 937 236	-2 85%
المجموع العام للأصول	388 069 288 20	397 381 789 92	- 9 312 502	-2 34%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية لمؤسسة

### 1.2 المخزونات الجارية

سجل حساب المخزونات الجارية انخفاضا يقدر بنسبة 32.47% أي بقيمة 3702536 دج،

حيث كان يساوي 11403243.91 دج سنة 2009، وأصبح 7700708.07 دج لسنة 2010.

## 2.2 الزبائن

انخفض حساب الزبائن بما يعادل 15480184 دج، أي بنسبة 5.87% حيث أنه كان يقدر سنة 2009 بـ: 263882142.70 دج مقابل 248401958.21 دج سنة 2010، احتساب مؤونة تقدر بـ 6029342.10 دج.

بينت نتائج الفحص أن أغلب حسابات الزبائن ترجع لفترات سابقة، فهي عبارة عن حقوق قديمة غير مدفوعة تظهر دائما في حسابات الزبائن، الذين لا يذكرون بصفة تلقائية بدفع فوائد التأخير من طرف مصلحة التحصيل في حالة عدم دفعها، وبصفتها تنتمي إلى صنف الحقوق كأى حق آخر لأنها ناتجة عن عملية البيع، فعلى المؤسسة أن تتابع تحصيل هذه الأخيرة، أو تقوم بترصيدها وذلك بتسجيل حساب حقوق معدومة غير قابلة للتحصيل في جانب المدين وحساب الزبائن في جانب الدائن.

## 3.2 حساب المدينون الآخرون

انخفض هذا الحساب إلى 2341729.50 دج مقابل 3121854.49 دج سنة 2009، أي بقيمة 780125 وهو ما عادل نسبة 24.99%.

## 4.2 حساب الخزينة

سجلت الخزينة ارتفاعا ملحوظا يقدر بـ 12025610 دج أي ما يعادل نسبة 2923.41%، حيث كانت تدر بـ: 411356.09 دج سنة 2009، وأصبحت تقدر بـ: 12436965.85 دج لسنة 2010.

### 3. مراجعة الأموال الخاصة للمؤسسة

جدول (3-6): حسابات الأموال الخاصة لمؤسسة (EPE ETRACOB-OUARGLA)

الخصوم	N	N - 1	التغير	نسبة
رؤوس الأموال الخاصة				
رأس مال تم إصداره	136 000 000 00	136 000 000 00	-	-
رأس مال غير مستعان به	180 880 597 69	77 936 597 69	102 944 000	132.09%
علاوات واحتياطيات مدمجة	19 082 897 86	19 082 897 86	-	0.00%
نتيجة صافية/نتيجة صافية حصة المجمع	- 21 739 992 98	3 941 116 82	-25 681 110	-651.62%
حصة المؤسسة المدمجة	-7 545 628 97	- 11 486 745 79	3 941 117	-34.31%
<b>المجموع</b>	<b>306 677 873 60</b>	<b>225 473 866 58</b>	<b>81 204 007</b>	<b>36.01%</b>

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية لمؤسسة

سجلت الأموال الخاصة ارتفاعا يقدر بنسبة 36.01% أي ما يعادل 81204007 دج، إذ بلغت سنة 306677873.60 دج مقابل 225473966.58 دج لسنة 2009.

ويرجع هذا الارتفاع إلى زيادة الرأس مال الغير مستعان به بمبلغ قدر بـ: 10294400 دج، أي ما يعادل نسبة 132.09%، وذلك رغم انخفاض النتيجة بـ: 25681110 دج ، أي بنسبة

651.62% ، حيث أنها سجلت حسارة تقدر بـ -21739992.98 دج سنة 2010 مقابل 3941116.82 دج سنة 2009.

وكذلك انخفاض الترحيلات من جديد بنسبة 34.31% ، إي ما يعادل 3941117 دج، حيث كانت تقدر بـ: -11486745.79 دج سنة 2009 مقابل -7545628.97 دج لسنة 2010.

#### 4. الخصوم غير الجارية

جدول (7-3): حسابات الخصوم الغير جارية لمؤسسة (EPE ETRACOB- (OUARGLA

الخصوم	N	N - 1	التغير	نسبة
الخصوم غير جارية				
قروض وديون مالية		6 000 000 00	- 6 000 000	-100%
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	13 084 053 12	15 283 245 12	-2 199 192	39% -14
مجموع الخصوم غير الجارية	13 084 053 12	21 283 245 12	-8 199 192	52% -38

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية لمؤسسة

سجلت الخصوم غير الجارية انخفاضا يقدر بـ: 38.52%، إي ما يعادل 8199192 دج، حيث كانت تقدر بـ: 21283245.12 دج سنة 2009 مقابل 13084053.12 دج لسنة 2010.

وقد انخفضت الديون بنسبة 100% أي بمبلغ 600000 دج ولم يعد على المؤسسة أي قروض مالية.

وانخفضت المؤونات والمنتجات المثبتة سلفا بمبلغ قدره 8199192 دج أي بنسبة 38.52%، حيث كانت تقدر بـ: 15283245.12 دج سنة 2009، مقابل 13084053.12 دج سنة 2010.

## 5. الخصوم الجارية

جدول(3-8): حسابات الخصوم الجارية لمؤسسة -EPE ETRACOB-

الخصوم	N	N - 1	التغير	نسبة
الخصوم الجارية			-	
موردون وحسابات ملحقة	34 168 027 42	35 300 297 51	-1 132 270	-3 %
ضرائب	3 962 911 76	68 834 851 15	-64 871 939	-94 %
ديون أخرى	13 348 704 03	13 328 161 40	20 543	0 %
خزينة سلبية	16 827 718 27	33 161 368 16	-16 333 650	-49 %
مجموع الخصوم الجارية	68 307 361 48	150 624 678 22	-82 317 317	-54 %
مجموع عام للخصوم	81 391 414 60	171 907 923 34	-90 516 509	-52 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية لمؤسسة

سجلت الخصوم الجارية انخفاضا بنسبة 54.65 أي ما يعادل 82317317 دج، حيث كان يقدر سنة 2009 بـ 150624678.22 دج مقابل 68307361.48 دج لسنة 2010.

حيث انخفض حساب الضرائب بمقدار 64871939 دج أي بنسبة 94.24%، حيث كانت المؤسسة مدينة بمبلغ 68834851.15 دج سنة 2009 لمصالح الضرائب، في حين لم تعد مدينة سوى بمبلغ 3962911.76 دج سنة 2010.

أما حساب الديون الأخرى فقد ارتفع بنسبة 0.15%، أي زيادة قدرها 20543 دج، حيث كانت تقدر بـ 13328161.40 دج سنة 2009 مقابل 13348704.03 دج سنة 2010.

وعرف حساب موردين وحسابات ملخقة انخفاضاً قدر بنسبة 3.21% بمبلغ قدره 1132270 د.ج.

أما الخزينة السلبية فعرفت انخفاضاً قدر بنسبة 49.26% ، أي بمبلغ 16333650 د.ج، حيث كانت تقدر بـ: 33161368.16 د.ج سنة 2009 مقابل 16827718.27 د.ج سنة 2010؛

مع أن الخصوم الجارية والخصوم غير الجارية قد انخفضت بنسبة 52.65%، أي ما يعادل مبلغ قدره 90516509 د.ج، إلا أنه يبقى على المؤسسة تطهير بقية ديونها المطالبة بها.

## V. الإجراءات التحليلية

يقوم المراجع بالإجراءات التحليلية في مراحل مختلفة من عملية المراجعة فقد تكون إما خلال التعرف على المؤسسة أو أثناء القيام بفحص الحسابات [OBERT, 2004, P:91]، وتتألف المراجعة التحليلية من النسب والمؤشرات المهمة التي تعد إحدى وسائل المراجعة المستعملة للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بمنشآت أخرى مماثلة. ويعتمد مراجع الحسابات الخارجي المستقل في مراجعته التحليلية على تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض ، وفي حالة ظهور أية انحرافات في القيم الفعلية عن القيم المتوقعة فإن هذا يستدعي من مراجع الحسابات أن يقوم بالتحري عن أسبابها والعمل على تحليلها وتقييمها، ومن أهم هذه النسب هي نسب السيولة، نسب الربحية ونسب الديون.

### 1. نسب السيولة

تقيس نسب السيولة قدرة المؤسسة على السداد في الأجل القصير [خنفر والمطارنة، 2009، ص:129]، وسنكتفي بدراسة النسب التالية:

#### 1.1 نسبة التداول

تقيس نسبة التداول قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل من موجوداتها المتداولة، وتعكس حجم التغطية الذي توفره أصول المتداولة للالتزامات قصيرة الأجل. والزيادة في هذه النسبة بشكل عام مؤشر إيجابي على قدرة المؤسسة على السداد في الأجل القصير [خنفر والمطارنة، 2009، ص:130].

نسبة التداول = الموجودات المتداولة / المطلوبات المتداولة

$$\frac{278818597}{15062678.22} = 2010 \text{ نسبة التداول للسنة}$$

$$18.51 =$$

$$\frac{270881361.63}{68307361.48} = 2009 \text{ نسبة التداول للسنة}$$

$$3.97 =$$

التغير في نسبة التداول = نسبة التداول للسنة 2010

نسبة التداول 2009

$$\frac{18.51}{3.97} =$$

$$4.66 =$$

$$14.54 =$$

الملاحظة: نلاحظ ارتفاع نسبة التداول خلال سنة 2010 عما كانت عليه في 2009 وهذا ما يدل على تحسن قدرة المؤسسة في السداد في الأجل قصير.

## 2. نسب الديون

تهتم هذه النسب بتحليل المديونية وفي المؤسسة برفع قدرته على السداد في الأجل الطويل [خنفر والمطارنة، 2009، ص:134].

## 1.2 نسبة الديون طويلة الأجل لحقوق الملكية

تعكس نسبة الديون لحقوق الملكية حجم التغطية الذي يوفرها الملاك لديون طويلة الأجل، وتعتبر هذه النسبة مقياساً أقل تحفظاً من المقياس السابق لأنه يعتمد فقط على مصادر تمويل طويلة الأجل.

نسبة الديون لحقوق الملكية = إجمالي المطلوبات طويلة الأجل / إجمالي حقوق الملكية

$$\text{نسبة الديون لحقوق الملكية 2010} = \frac{21283245.12}{225473866.58}$$

$$0.09 =$$

$$=$$

نسبة الديون لحقوق الملكية 2009 =  $\frac{13084053.12}{306677873.6}$

$$0.04 =$$

$$=$$

التغير في نسبة الديون لحقوق الملكية = نسبة الديون لحقوق الملكية 2010 - نسبة الديون

لحقوق الملكية 2009

$$0.04 - 0.09 =$$

$$0.05 =$$

نستنتج انخفاض حجم التغطية الذي يوفره المالكين للديون طويلة الأجل وانخفاض عامل الأمان بالنسبة للديون طويلة الأجل وزيادة المخاطر التمويلية وانخفاض قدرة المؤسسة على السداد في الأجل الطويل للديون طويلة الأجل.

## 3. نسب الربحية

تستخدم نسب الربحية لتحليل قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح، كون تحقيق الربح هو السبب

الرئيسي لقيام المؤسسات الاقتصادية واستمرارها [خنفر والمطارنة، 2009، ص: 138].

### 1.3 معدل العائد على المبيعات (هامش الربح)

يعكس معدل العائد على المبيعات (هامش الربح) نسبة الأرباح بالمعدل في كل دينار مبيعات ويقاس قدرة كل دينار مبيعات على تحقيق الأرباح وبشكل عام التحسن في معدل العائد على المبيعات مؤشر على تحسن الربحية.

$$\text{معدل العائد على المبيعات (هامش الربح)} = \frac{\text{صافي الدخل}}{\text{المبيعات}}$$

$$\text{معدل العائد على المبيعات (هامش الربح) للسنة 2010} = \frac{3941116.82}{157080115.82} = 0.03 =$$

$$\text{معدل العائد على المبيعات (هامش الربح) للسنة 2009} = \frac{-21739992.98}{55234249.19} =$$

$$(-0.39) =$$

التغير في معدل العائد على المبيعات (هامش الربح) = معدل العائد على المبيعات (هامش الربح)

$$\text{معدل العائد على المبيعات (هامش الربح) 2010} - \text{معدل العائد على المبيعات (هامش الربح) 2009} =$$

$$(-0.03) - (-0.39) =$$

$$0.42 =$$

تدل نسبة التغير 0.42 على زيادة قدرة تحقيق المبيعات للأرباح وتحسن الربحية.

### 2.3 العائد على أصول

يقيس العائد على أصول قدرة كل دينار مستثمر بأصول على تحقيق الأرباح التشغيلية فهو يعكس القدرة على تحقيق الأرباح من أصول المتاحة بغض النظر عن الطريقة التي يتم بها تمويل أصول وبذلك يعكس كفاءة أنشطة العمليات ولا يعكس الأنشطة التمويلية.

العائد على أصول=صافي الدخل/إجمالي الموجودات

العائد على أصول2010= 3941116.82

39738172.92

0.10 =

العائد على أصول2009= - 21739992.98

388069288.2

(-0.06)=

التغير في العائد على أصول= العائد على أصول2010- العائد على أصول2009

0.10-(-0.06)=

0.16=

هذه التغير يدل على زيادة قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح التشغيلية

### 3.3 العائد على حقوق الملكية

يقيس العائد على حقوق الملكية بالمعدل ربحية كل دينار مستثمر في حقوق الملكية ويعكس

كل من الأنشطة التشغيلية والتمويلية وبالتالي يتأثر بالرفع المالي وحجم الديون في هيكل رأس المال

بالإضافة إلى معدل العائد على أصول.

العائد على حقوق الملكية = صافي الدخل

إجمالي حقوق الملكية

العائد على حقوق الملكية2010= 3941116.82

225473866.58

0.02 =

$$\frac{-21739992.98}{306677873.6} = \text{العائد على حقوق الملكية 2009}$$

$$(-0.07) =$$

التغير في العائد على حقوق الملكية = العائد على حقوق الملكية 2010 - العائد على حقوق الملكية 2009

$$0.02 - (-0.07) =$$

$$0.09 =$$

وعليه يمكن استنتاج زيادة ربحية الاستثمار في حقوق الملكية وزيادة كفاءة أنشطة العمليات التشغيلية والتمويلية.

من خلال دراسة وتحليل نسب السيولة والمديونية والربحية لمؤسسة الأشغال التكميلية للبناء بورقلة، نستنتج أنه رغم انخفاض حجم التغطية الذي يوفره المالكين للديون طويلة الأجل وانخفاض عامل الأمان بالنسبة للديون طويلة الأجل وزيادة المخاطر التمويلية وانخفاض قدرة المؤسسة على السداد في الأجل الطويل، إلا أن هناك زيادة ربحية الاستثمار في حقوق الملكية وزيادة كفاءة أنشطة العمليات التشغيلية والتمويلية.

## VI. إعداد تقرير المراجعة الخارجية

يعد التقرير المنتج النهائي لعمل المراجع، وفيه يوضح رأيه عن نتائج فحص التقارير والقوائم المالية [عطية، 2004، ص:76]، ويتوجب على المراجع في نهاية أعمال المراجعة كتابة تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات، وتقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية مشيراً إلى أنه تم اعتماد معايير الأداء المهني في مهمته والعراقيل والقيود التي واجهها أثناء قيامه بمهامه، ومركزاً على النقاط التالية:

- نقاط الضعف نظام المراقبة داخلية التي وقف عليها أثناء عمله؛
- العناصر التي احتوتها القوائم المالية والتي ينبغي إدخال تعديلات عليها؛

- ملاحظات حول طرق التقييم المتبعة وطرق تحضير القوائم المالية؛
- الأخطاء والأعمال غير الشرعية المكتشفة؛
- حوصلة لكل ما سبق وخاصة آثار ذلك على النتيجة.

حيث أن هذا التقرير يوجه بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكاليف بالمهمة والأنظمة المتبعة إما للمساهمين أو إلى مجلس إدارة المؤسسة محل المراجعة [المطارنة، 2006، ص: 297].

كما تجدر الإشارة إلى أن مسؤولية إعداد التقارير تعود لإدارة المؤسسة، ونظرا لكون المراجع الخارجي لا يقوم بفحص جميع العمليات والمستندات بل يعتمد على اختبار عينات فقط [دحوح والقاضي، 2009، ص: 112].

وفيما يلي مجموعة التقارير التي أعدت بعد الانتهاء من فحص نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة (EPE ETRACOB-OUARGLA) والقيام بجميع إجراءات فحص قوائمها المالية وحساباتها السنوية، مع التحقق من سلامة الانتقال إلى اعتماد النظام المحاسبي المالي [BENDAOU, 2011, P-P :3-7]:

ورقلة في .....

إلى سيد رئيس مجلس ادارة

للمؤسسة (EPE ETRACOB-OUARGLA)

الموضوع: مراجعة الحسابات

سنة مقفلة في 13 / 09 / 2010

تقرير مراجع الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية.

تنفيذا للمهمة التي أوكلت لنا من طرف مجلس الإدارة لنا الشرف أن نقدم لكم التقرير الخاص بالرقابة الداخلية للسنة المالية المقفلة في 2009/12/31 .

يحتوي هذا التقرير على الرقابات التالية :

- السجلات القانونية .
- الجرد المادي .
- حسابات النقديات .
- تسيير الاجور .
- الرقابة العامة للقوائم المالية قبل الإقفال .

## 1. السجلات القانونية

لقد سمحت لنا الرقابة العامة لمختلف العمليات على مستوى المؤسسة بالتوصل إلى النتائج

التالية :

- رقابة السجلات القانونية تبين وجود السجلات التالية :
  - دفتر اليومية: اذكر أن هذا السجل القانوني موجود ومتابع يوميا.
  - سجل الجلسات: هذا السجل ممسك يوميا إلى غاية 2010/12/31.
  - سجل الأجور: ممسك بالطريقة النظامية.
  - سجل الجرد المحاسبي: ممسك بالطريقة النظامية ومنتظمة.
- كما أن السجلات النظامية التالية ممسكة بطريقة نظامية إلى 2010/12/31:

- سجل الجرد المادي؛
- سجل الإجازات؛
- سجل المستخدمين؛
- سجل العطل؛

- سجل العطل المرضية؛
- سجل النظافة والأمن؛
- سجل حوادث العمل.

## 2. الجرد المادي

الجرد المادي للأصول المتكونة من التثبيات والمخزون قد تم بطريقة مقبولة، وإجراءات الجرد احترمت بجدية حيث تم تعيين فرقتين للجرد وفرقة ثالثة للرقابة ومعالجة الفروق .  
وبنفس الطريقة تمت عملية جرد المخزونات بصفة شاملة وتمت معالجة الفوارق.

## 3. حسابات النقديات

لقد تمت عملية المقاربات البنكية لجميع الحسابات البنكية المفتوحة باسم المؤسسة خلال سنة 2010 وهي المتعلقة ببنك التنمية المحلية، البنك الخارجي الجزائري وبنك القرض الشعبي الجزائري-ورقلة.

والجرد الفعلي للخرينة لم يسجل أي انحرافات عن القيمة المسجلة محاسبيا والمقدرة ب: 4838.95 دج.

## 4. تسيير الأجور

وفقا لأحكام المادة 680 فقرة 3 من القانون التجاري، نبلغكم بالمبلغ الإجمالي للأجور المقدمة للثلاث أشخاص المتحصلين على الأعلى أجرا في المؤسسة بخمس ملايين وثلاث مائة وثمانية عشر ألف وستون دينارا وخمس وأربعون سنتيم وهو مقسم كما يلي:

**الجدول (3-9): أعلى ثلاثة رواتب في مؤسسة (EPE ETRACOB-OUARGLA)**

الاسم	الوظيفة	الأجر السنوي الصافي
س	رئيس مجلس الإدارة	453 356. 66
ع	مساعد رئيس مجلس الإدارة	685 013.02
ص	مدير مصلحة المحاسبة والمالية	667 675.85
المجموع		1 806 045.53

المصدر : [BENDAOU, 2011, P :6]

يعود انخفاض الأجر السنوي لرئيس مجلس الإدارة حيث قدر بـ: 453 356 66 دج إلى حصوله على عطلة مرضية.

## 5. المراجعة العامة للحسابات قبل الإقفال

انطلقت عملية المراجعة للمؤسسة قبل إقفال الحسابات حيث تم مراجعة وفحص عينات لمختلف المعالجات الحسابية من بينها : دفتر الأستاذ، اليوميات المساعدة وقوائم إقفال الحسابات ( الميزانية وجدول حسابات لنتائج، ) قبل الإقفال الفعلي للحسابات المعدة وفقا لمخطط المحاسبة الوطني، لكن واجهت المؤسسة عدة مصاعب خلال الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، وذلك لعدم تمكن المحاسبين منه، بالإضافة إلى وجود خلل في برنامج الحاسوب تم تعديله.

سمح تقييم نظام الرقابة الداخلية ، بالوقوف عند النقائص التالية:

- صعوبة الانتقال من المخطط المحاسبة الوطني إلى انتهاج النظام المحاسبي المالي، وذلك لغياب التأهيل المهني الكافي؛
- غياب الإعلام الآلي في المصلحة التجارية وكذا فرع المخزونات وهذه النقائص مؤثرة سلبا على السير الحسن للمؤسسة ولذا نقترح على مستوى المؤسسة بالانتقال إلى استعمال التقنيات الجديدة واستخدام برنامج التسيير .

تبعاً للمهمة التي أوكلت إلي من طرف مجلسكم الموقر لي الشرف بتقديم تقري خاص بالقوائم المالية للمؤسسة للدورات المالية المقفلة في 2010/12/31.

التقرير العام يشمل مايلي :

- تقرير المصادقة؛

- القوائم المالية 2010/12/31؛

- التعليق على أقسام الميزانية؛

- تقرير خاص بنتائج المؤسسة؛

- تقرير خاص بأعلى الأجور.

## 6. تقرير خاص حول الاتفاقيات

تطبيقاً لأحكام المادة 628 من القانون التجاري المتعلقة بالاتفاقيات بين المؤسسة وأحد القائمين بالإدارة، لنا الشرف بإعلامكم بعدم وجود أية اتفاقية تدخل ضمن هذه المادة .

أيضاً، لم تشر إلينا مديرية المؤسسة على أي اتفاقية من هذا النوع.

## 7. تقرير المصادقة

لقد قمنا بفحص القوائم المالية للمؤسسة للدورة المالية المقفلة في 2010/12/31 والمتضمنة قائمة المركز المالي، جدول حسابات النتائج والجداول تغيرات الأموال الخاصة وجدول التدفقات النقدية حسب النظام المحاسبي المالي.

حيث كانت النتيجة خسارة تقدر بـ: 2173992.98 دج.

إن الفحص استند على معايير المراجعة المعمول بها وكذا السبر، اخذ عينات عشوائية في المحاسبة والطرق أخرى للمراقبة التي كانت ضرورية لسير العملية نلفت انتباهكم إلى التحفظات الأساسية.

نظرا لأهمية أرصدة حسابات الديون وحسابات القروض، على المؤسسة القيام باجراء مؤونة تطهير حسابات الديون، ومؤونات لحساب تطهير القروض.

باستثناء التحفظ المتعلق بحسابات الديون والقروض، فالقوائم المالية للمؤسسة قد أعدت طبقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي، وهي تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

## خلاصة

تمت عملية مراجعة الحسابات السنوية لمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء-ورقلة ( EPE ETRACOB-OUARGLA) وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وذلك للخروج برأي فني محايد عن مدى سلامة وصدق القوائم المالية المعدة بالنسبة لنشاط السنة المنتهية بتاريخ 2010/12/31، وما إذا كانت هذه القوائم تعبر بعدالة عن وصدق عن المركز المالي للمؤسسة.

بالإضافة إلى التحقق من احترام مبادئ النظام المحاسبي المالي أثناء إعداد هذه القوائم، خاصة وأنه يطبق لأول مرة بالمؤسسة.

وقد عرف الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي عدة صعوبات واجهت المؤسسة خاصة مع غياب التأهيل والتكوين الفعال لإطاراتها فيما يخص النظام المحاسبي المالي.

وقد تم تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف بعض الثغرات فيه، إلا أن ذلك لم يمنع من إعطاء رأي حول صحة الحسابات وصدق القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي للمؤسسة.

وما تمت ملاحظته من خلال الإجراءات التحليلية التي قمنا بها هي قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح والاستمرار، ولكن رغم ذلك عرفت نتيجة سلبية لنشاط سنة 2010، وهذا راجع إلى عدم استغلال إمكانياتها بشكل فعال، وعدم تصفية حساباتها خاصة فيما يخص حسابات الزبائن والمدينين.

الخاتمة

## الخاتمة

تطورت المراجعة بتطور الأهداف المتوخاة منها، فقديمًا كانت عملية المراجعة مجرد وسيلة لكشف الغش، الأخطاء، التلاعبات والتزوير، فأصبح الهدف الأساسي العام المتعارف والمتفق عليه دوليًا من المراجعة، هو إعطاء رأي فني ومحايد، مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية، عن مدى عدالة، وصدق القوائم المالية، نتيجة الأعمال والمركز المالي.

ومن أجل تحقيق المراجعة لأهدافها توجب اعتماد معايير دولية مقبولة قبولا عاما تتمثل في معايير العامة المتعلقة بشخص المراجع وتأهيله، ومعايير الأداء المهني التي توضح إجراءات المراجعة التي يجب على المراجع إتباعها، بالإضافة إلى المعايير إعداد التقارير التي تعتبر نتيجة المراجعة، والتي تكتسي أهمية بالغة لدى مستخدمي القوائم المالية، نظرا لما توفره لهم من ثقة ومصداقية بالقوائم المالية المحددة لقراراتهم خاصة مع وجود تعارض في المصالح بين الفئات المختلفة المرتبطة بالمؤسسة، فالكل له رغبة مشتركة في الحصول على تأكيدات من طرف محايد ومستقل عن عدالة ومصداقية القوائم المالية.

فالمراجع الخارجي أصبح مطالب بتقديم آراء غير متحيزة للدائنين والمستثمرين ومستعملي القوائم المالية، بخصوص مدى عدالة عرضها ونزاهتها، وذلك من خلال التأكد بأن الحسابات السنوية والوضعية المالية وممتلكات المؤسسة في نهاية السنة منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة، وفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

فبالكشف عن الأخطاء والغش ومنع حدوثها، أعلى الأقل الحد من انتشارها، فإن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات والتي تتم بين المؤسسة ومتعاملها والدائن حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن لدرجة السيولة والريح أهمية قصوى بالنسبة لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية.

وبما أنه مطالب بإخطار المسيرين والجمعية العامة وأهئية المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه ويطلع عليه وعن طبيعة استمرار استغلال المؤسسة، وعن نتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بها مما يساعد على رسم السياسات، التخطيط، متابعة وتنفيذ الخطة، وتقييم أداء العاملين عليها، وبالتالي يساعد على الاستغلال الجيد والأمثل لموارد المؤسسة، مما يزيد من مردوديتها ويحسن أداءها.

قررت الجزائر جملة من الإصلاحات مست النظام المحاسبي محاولة منها لتطوير القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومواكبة التغيرات السياسية والاقتصادية التي عرفتها، لجعله يتماشى مع طبيعة تلك التغيرات المتمثلة في الانتقال من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق، بالإضافة إلى ضغوطات الممارسة من قبل الهيئات الدولية المتمثلة في صندوق النقد الدولي، البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة قصد الالتزام بالمعايير الدولية، حيث أن المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر، واقتصره على أهداف قانونية ومحاسبية فقط.

وعليه تم إصدار النظام المحاسبي المالي الجديد القواعد العامة له، وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، وذلك قصد إعطاء صورة صادقة للوضع المالية، وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة، وهو الشيء الذي يوفر إمكانية القيام بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد، داخل الوحدة وفي مكان محدد، على المستوى الوطني والدولي وبين الوحدات.

وقد عرف الانتقال للنظام المحاسبي المالي في الجزائر عدة مشاكل وصعوبات ينطلق معظمها من كون الواقع الجزائري لم يكن مهياً بشكل جيد لهذا التغيير، ولتعقد النظام المالي الجديد مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني PCN خاصة مع عدم إجراء تكوينات لصالح المؤسسات أو عدم كفايتها.

واهم مشكلة واجهته ولا تزال تواجهه ألا وهي غياب سوق مالي نشيط، يمكن من خلاله اعتماد مفهوم القيمة العادلة التي تقيم في أغلب الأحيان عن طريق الخبرة. نظرا للطبيعة الاستثنائية التي يتميز بها الانتقال من اعتماد المخطط المحاسبي الوطني إلى انتهاج النظام المحاسبي المالي في الجزائر لأول مرة، كان على المؤسسات الاقتصادية الإفصاح عن كل التغيرات الناتجة عن هذا الانتقال.

فقد ترتب عن تطبيق النظام المالي الجديد في المؤسسات تحول كبير في النتيجة راجع إلى التغيير في طرق بعض المعالجات المحاسبية التي أدت إلى تغييرات جوهرية في القوائم المالية، الشيء الذي أدى بالمراجع إلى تغيير بعض إجراءات فحصه للحسابات المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي، بالإضافة لفحصه طريقة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي والتأكد من احترام المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي واستعمال الطرق المحاسبية الصحيحة، الإفصاح عن كل تغيير ممكن أن يؤثر على سلامة وصحة القوائم المالية. وفي حال اكتشافه لوجود نقائص أو عدم تمكن المؤسسة من استخدام الوسائل والطرق المحاسبية بشكل صحيح، أوفي حال وجود صعوبات أو أخطاء تعيق الانتقال السليم، على المراجع استدعاء الجمعية العامة للمؤسسة محل المراجعة، ومحاولة إيجاد حلول للمشاكل المواجهة وتصحيح الأخطاء.

وعليه فقد خلصت الدراسة إلى النتائج والتوصيات التالية:

### نتائج واقتراحات الدراسة

انطلاقا من هذه الدراسة، استطعنا التوصل إلى النتائج التالية:

من أهم العوامل التي على المراجع الخارجي أن يأخذها بعين الاعتبار، في تحديد طبيعة، وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيقوم بها هي وجود نظام للرقابة الداخلية، الذي يزيد من درجة المصداقية والثقة في القوائم المالية وما تتضمنها من معلومات.

إلا أن أغلبية المؤسسات الجزائرية تتميز بضعف نظام الرقابة المعتمد فيها، خاصة مع غياب وظيفة المراجعة الداخلية، الشيء الذي يؤدي بالمراجع الخارجي إلى تكثيف إجراءاته وحجم اختبارات، ويجعل من المراجعة الخارجية ضرورة حتمية لتطبيق نوع من الرقابة على المؤسسة، وهذا يكون بمثابة الإجابة عن التساؤل الفرعي الأول وتأكيدا للفرضية الأولى.

- إن الهدف الأساسي للمراجعة الخارجية هو تقديم رأي فني عن مدى سلامة القوائم المالية وتعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وهذا ما يضيف طابع الثقة والمصداقية على هذه القوائم، فبوجود بيانات يمكن الاعتماد عليها نظرا لمصداقيتها ودقتها يؤدي إلى اتخاذ قرارات سليمة تحقق أهداف المؤسسة زيادة درجة الفعالية والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة، وذلك بهدف تعظيم أرباح المؤسسة، وهذا تأكيداً للفرضية الثانية، وجواب عن التساؤل الثاني.

- إن الانتقال للنظام المحاسبي المالي وما رافقه من تغييرات في مدونة الحسابات والقوائم المالية، أثار على شكل واضح على النتيجة الصافية للمؤسسة، وعلى إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية وللحسابات المعدة وفقاً للنظام المحاسبي المالي، بالإضافة لفحص القوائم المالية، عليه فحص طريقة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي والتأكد من احترام المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي واستعمال الطرق المحاسبية الصحيحة، والإفصاح عن كل تغيير ممكن أن يؤثر على سلامة وصحة القوائم المالية وهذا تأكيداً للفرضية الثالثة وجواب عن السؤال الفرعي الثالث.

لا توفر القوائم المالية معلومات كافية وسهلة القراءة عن بعض المؤشرات الاقتصادية المتعلقة بوضعية المؤسسة، مما يستوجب اللجوء إلى الإجراءات التحليلية التي تساعد في الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها وتعبير عن حقيقة نشاط المؤسسة وما أظهرته من نتائج خلال الفترة المالية محل المراجعة، بالإضافة إلى الحكم على حقيقة مركزها المالي في نهاية الفترة والتأكد من إمكانية استمرارها، وهذا يعتبر كإجابة عن السؤال الرابع، وتأكيداً للفرضية الرابعة.

## اقتراحات الدراسة

بعد النتائج المتحصل عليها يمكن اقتراح التوصيات التالية:

- خلق خلية للمراجعة الداخلية بالنسبة لكل المؤسسات الاقتصادية، لما تكتسبه الأخيرة من أهمية بالنسبة للمؤسسة إذ أنها تساعد على رسم السياسات، التخطيط، متابعة وتنفيذ الخطة، وتقييم أداء العاملين عليها، وبالتالي يساعد على الاستغلال الجيد والأمثل لموارد المؤسسة، مما يزيد من مردوديتها ويحسن أداءها.
- تخصيص أكبر قدر ممكن من الموارد المادية والبشرية من أجل مواكبة مختلف التغيرات الحاصلة في المجال المحاسبي وفي مهنة المراجعة مع التركيز على بحوث الدراسات والتطوير للحصول على أنجع الطرق المحاسبية لتخفيض التكاليف.
- خلق إطار مهني متطور لمهنة المحاسبة من خلال عقد الندوات والمؤتمرات المحاسبية لتعميق تطبيق المعايير ودراسة متطلبات تطبيقها، وكذا من أجل التعرف على أهم مشكلات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- خلق إطار مهني متطور لمهنة المراجعة من خلال عقد الندوات والمؤتمرات لتعميق تطبيق المعايير الدولية للمراجعة، ودراسة متطلبات تطبيقها.

---

- خلق إطار نظري للمراجعة وبالخصوص المراجعة الخارجية يأخذ بعين الاعتبار طبيعة وبيئة الاقتصاد في الجزائر، لكن بالتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة.

بعد النتائج المتحصل عليها من خلال هذه الدراسة التي ركزت على دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي، وكيف أثر هذا الأخير على إجراءاتها من خلال تغير القوائم المالية والمعالجات المحاسبية المتبعة، نرى أنها قد تفتح الآفاق لدراسات لاحقة تركز على تقييم النظام المحاسبي المالي، ومدى تحقيقه للأهداف المرجوة منه كالانفتاح على الأسواق العالمية واستقطاب الاستثمار الأجنبي، أو محاولة وضع إطار نظري وعملي لإصدار معايير مراجعة جزائرية ومعايير مراجعة خارجية جزائرية بشكل خاص، يكون متوافق مع المعايير الدولية للمراجعة لكن يراعي المميزات الخاصة للاقتصاد الجزائري وبيئته.

# المراجع

## قائمة المراجع باللغة العربية

### أولاً / الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد وأخلاقيات المهنة، ج:5، ط:1، دار صفاء، عمان، 2009.
2. إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة: معايير وإجراءات، ط:5، مطبوعات جامعة قاريونس، بنغازي، 2008.
3. الصبان محمد سمير وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
4. الفيومي محمد وآخرون، نظم معلومات المحاسبة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.
5. الفيومي محمد، خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، ط:2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005.
6. الفيومي محمد، أصول المراجعة، دار ايجيبت، مصر، 2005.
7. القاضي حسين ودحدوح حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
8. أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، القاهرة: الدار الجامعية، 2000.
9. أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
10. أمين لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، 2007.
11. بوتين محمد، المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.

12. بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
13. ثناء القباني، المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
14. جورج دانييل غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2001.
15. حسين أحمد دحدوح، وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والاجراءات العملية، ج:1، ط:1، دار الثقافة، عمان، 2009.
16. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية العملية، ط:1، دار وائل للنشر، عمان، 1999.
17. خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000.
18. رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار الحامد، ط1، عمان، 2004.
19. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط:1، دار وائل للنشر، عمان، 2009.
20. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الشركة الجزائرية بوداود، ج1، الجزائر، 2008.
21. صلاح عطية، مشاكل المراجعة في أسواق المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
22. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار الميسرة، عمان، 2006.
23. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2009.
24. مارك سيمكن وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، مفاهيم وتطبيقات، "تر كمال الدين سعيد وآخرون"، دار المريخ، الرياض، 2002.
25. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
26. محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1997.
27. محمد عباس الحجازي، المراجعة الأصول العلمية والممارسة الميدانية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981.
28. محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متقدمة في تدقيق الحسابات، ط: 1، كنوز المعرفة، عمان، 2009.

29. مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، ط:2، دار المسيرة، عمان، 2009.
30. نواف عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، ط:1، دار صفاء، عمان، 2009.
31. هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
32. يوسف محود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق، عمان، 2007.

### ➤ ثانيا/ الرسائل والمذكرات:

1. بن يخلف أمال، "المراجعة الخارجية في الجزائر: دراسة حالة تطبيقية لشركة قابضة عمومية"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادي و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
2. صديقي مسعود، "مراجعة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة الجزائرية الاقتصادية"، رسالة مكملة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000.
3. عمر علي عبد الصمد، "دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية-"، رسالة مكملة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحي فارس المدينة، 2009.
4. محمد حولي، "المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الحديد والفوسفات "فرفوس" فرع نقل الموارد المنجمية SOTRAMINE"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، جامعة العقيد الحاج لخضر -باتنة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية والتسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، 2009.
5. مداني بلغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، -حالة الجزائر"-رسالة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.

### ➤ ثانيا/ الملتقيات و الأيام الدراسية:

1. بلعادي عمار، أفاق وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية، ملتقى الجامعي سوق أهراس، 26/25 ماي 2010.
2. حوري زينب، التدقيق بين الماضي والحاضر، ملتقى مهنة التدقيق في الجزائر، واقع وآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، 2010.
3. عبد الغني دادان وعبد الوهاب دادان، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار IAS 32-39 حول الصنف الاول والخامس، ملتقى الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.
4. معتصم دحو، أفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS بالجزائر (النظام المحاسبي المالي الجديد)، ملتقى الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، جامعة سعد دحلب البليدة، 2009.

### ➤ رابعا/ المجالات والدوريات:

1. شنوف شعيب، "أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية"، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 00، مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، 2006.
2. مداني بلغيث، التوافق المحاسبي، مجلة الباحث، نصف شهرية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، العدد الرابع، 2006.

### ➤ خامسا/ القوانين، الأوامر، الأنظمة والتعليمات الصادرة عن بنك

الجزائر:

1. الأمر 35-75 المؤرخ في 29 أبريل 1975، وقرار متعلق بكيفية تطبيقه مؤرخ في 23 جوان 1975.
2. الأمر رقم 69-107، 1969، المتعلق بقانون المالية لسنة 1973.
3. القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام لمحاسبي المالي، المحاسبة المالية، المادة 03.
4. القانون 91-08 الصادر في 27-4-1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
5. القانون رقم 80/05 المؤرخ في 10/30/1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، مادة 05.
6. القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق لـ 27 أبريل 1991 الخاص بتنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لأول مرة.
7. المرسوم التنفيذي رقم 92/20 المؤرخ في 13/01/1992، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 97/458 المؤرخ في 01/12/1997.
8. المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-9-1996 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية للمجلس الوطني للمحاسبة.

## قائمة المراجع باللغة الأجنبية

### OUVRAGES :

1. Alain MEIGNANT, **Manuel d'audit du management des ressources humaines, Liaisons**, Reuil, Malmaison
2. Bernard GRAND&Bernard VERDALL, **economica**, Paris, 1999.
3. Bethoux.R, Kremper.F et Poisson.M, **L'audit dans le secteur public**, clet ,Paris, 1986.
4. Christophe VILLALONGA, **L'audit qualité interne**, édition Dunod ;Paris, 2003.
5. D BECOUR&H BOUQUIN, **Audit opérationnel**, 2em édition, Economica, Paris, 1996.
6. Hamini ALLEL, **Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable**, OPU, Alger, 1993
7. Jacques DUHEM & Michel JAMMES, **Audit et gestion fiscale de l'entreprise**, édition EFE, Paris, 1996.
8. Mikol Alain : **Les Audits financiers**, Nathan, Paris 1997.
  
9. P Payraveau et H.Descottes G, **Comptabilité et Fiscalité**, Edition Dalloz, Paris, P:202
10. Robert OBERT, **Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit**, Dunod, Paris, 1994.
11. Robert OBERT, **Synthese droit et comptabilité, Audit et commissariat aux compte, aspect internationaux**, 4 éd, dunod, paris, 2004.
12. Romney ISTEINBART, **accounting information system**, prentices hall, 2003
13. Samir MEROUANI, **Le projet du nouveau system comptable financier algérien anticiper & préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS**, mémoire de magistère, ESC, Alger, 2007.

Les site web:

1. [http://www.cerpeg.acversailles.fr/ressdiscipl/compta/nouv\\_normes.pdf](http://www.cerpeg.acversailles.fr/ressdiscipl/compta/nouv_normes.pdf) consulté le 15/09/2010.
2. <http://www.iasplus.com/en/standards/standard5> consulté le 08/01/2011

الملاحق

## الملحق رقم 01: ميزانية مؤسسة ETRACOB للسنة المالية 2010/12/31 (الأصول)

ميزانية السنة المالية المقفلة في 2010/12/31					
N-1	N	N اهلاك رصيد	N		
					أصول غير جارية
					بين الاقتناء- المنتوج الايجابي أو السلبي
					تثبيات معنوية
99 968 909,75	96 867 458,04	115 693 843,84	212 561 301,88		تثبيات عينية
	-				تثبيات عينية أخرى
	-				تثبيات ممنوح امتيزها
	-				تثبيات بجرى انجازها
	-				تثبيات مالية
2 200 000,00	2 200 000,00		2 200 000,00		
	-				مات أخرى وحسابات دائنة ملحقه بها
13 932 216,41	15 658 401,16		15 658 401,16		
	-				ض و أصول مالية أخرى غير جارية
2 462 066,57	2 462 066,57		2 462 066,57		
118 563 192,73	117 187 926,57	115 693 843,04	232 881 769,61		مجموع الأصل غير الجاري
	-				أصول جارية
11 403 243,91	7 700 708,07		7 700 708,07		مخزونات و منتجات قيد التنفيذ
	-				
263 882 142,70	248 401 958,21	6 029 342,10	254 431 300,31		
3 121 854,49	2 341 729,50		2 341 729,50		المدينون الآخرون
	-				الضرائب وماشابهها
	-				
	-				الموجودات وما شابهها
	-				الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى
411 356,09	12 436 965,85		12 436 965,85		الخزينة
278 818 597,19	270 881 361,63	6 029 342,10	276 910 703,73		مجموع الأصول الجارية
397 381 789,92	388 069 288,20	121 723 185,14	509 792 473,34		

المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة (EPE ETRACOB OUAREGLA)

## الملحق رقم 02: ميزانية مؤسسة ETRACOB للسنة المالية 2010/12/31 (الخصوم)

N-1	N			
136 000 000,00	136 000 000,00			
77 936 597,69	180 880 597,69			رأس مال غير مستعان به
19 082 897,86	19 082 897,86			علاوات و احتياطات -احتياطات مدمجة (1)
				فوارق اعادة التقييم
				(1)
3 941 116,82	- 21 739 992,98			نتيجة صافية/(نتيجة صافية حصة المجمع (1))
- 11 486 745,79	- 7 545 628,97			لترحيل من جديد
				(1)
				حصة ذوي الأقلية (1)
<b>225 473 866,58</b>	<b>306 677 873,60</b>			<b>1</b>
				الخصوم غير جارية
6 000 000,00				قروض و ديون مالية
				(مؤجلة و مرصود لها)
				ديون أخرى غير جارية
15 283 245,12	13 084 053,12			
<b>21 283 245,12</b>	<b>13 084 053,12</b>			<b>مجموع الخصوم غير الجارية (2)</b>
				الخصوم الجارية
35 300 297,51	34 168 027,42			
68 834 851,15	3 962 911,76			
13 328 161,40	13 348 704,03			ديون أخرى
33 161 368,16	16 827 718,27			خزينة سلبية
<b>150 624 678,22</b>	<b>68 307 361,48</b>			<b>مجموع الخصوم الجارية (3)</b>
<b>397 381 789,92</b>	<b>388 069 288,20</b>			

. المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة (EPE ETRACOB OUAREGLA)

## الملحق رقم 03: حساب نتائج مؤسسة ETRACOB للسنة المالية 2010/12/31

حسب الطبيعة			
		2010/12/31	2010/01/01
N - 1	N		
157 080 115,82	55 234 249,19		70
			71
			72
			74
157 080 115,82	55 234 249,19		إنتاج السنة المالية
41 477 934,01	23 344 747,04		المشتريات المستهلكة
2 585 258,70	3 816 013,45		الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
56 173 264,50	6 623 617,47		الاستهلاكات الأخرى
100 236 457,21	33 784 377,96		استهلاك السنة المالية
56 843 658,61	21 449 871,23		القيمة المضافة للاستغلال(2-1)
48 376 879,99	39 751 395,76		عباء المستخدمين
3 370 502,03	1 691 638,81		الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة
5 096 276,59	- 19 993 163,34		
5 850 068,70	25 301 933,16		المنتجات العملية الأخرى
2 895 479,02	3 992 792,88		الأعباء العملية الأخرى
393 570,91	3 483 669,16		المخصصات للاهتلاكات و الوونات
			استئناف عن خسائر القيمة و الوونات
4 120 295,36	- 24 939 432,13		النتيجة العملية
571 011,26	3 199 439,15		المنتجات المالية
			الأعباء المالية
571 011,26	3 199 439,15		النتيجة المالية
4 691 306,62	- 21 739 992,98		النتيجة العادية قبل (6+5)
750 189,80			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			(تغييرات) حول النتائج العادية
163 501 195,78	60 963 881,55		مجموع منتجات الأنشطة العادية
159 560 078,96	82 703 874,48		مجموع أعباء الأنشطة العادية
3 941 116,82	- 21 739 992,98		النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية- (يطلب بيانها)
			العناصر غير العادية- (يطلب بيانها)
			النتيجة غير العادية
3 941 116,82	- 21 739 992,98		النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة (EPE ETRACOB OUAREGLA)

## الملحق رقم 04: جدول سيولة الخزينة لمؤسسة ETRACOB للسنة المالية 2010/12/31

جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)		2010/12/31	2010/01/01
السنة المالية	السنة المالية		
N-1	N		
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
109 940 599,94	92 727 907,37		التحصيلات المقنوضة من عند المستخدمين
- 55 243 150,32	55 243 150,32		المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين
- 6 312 047,24	6 312 047,24		الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة
- 28 777 190,91	31 172 709,81		تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
23 555 867,14			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
31 172 709,81	31 172 709,81		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (1)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار
			المحسوبات عن اقتناء تسيببات عينية أو معنوية
			التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيببات عينية أو معنوية
			المحسوبات عن اقتناء تسيببات مالية
2 861 552,00	- 1 726 184,38		التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيببات مالية
			الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية
2 861 552,00	- 1 726 184,38		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار ( )
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
- 2 195 034,60	- 1 087 265,78		التحصيلات الناتجة من القروض أو الديون الأخرى المماثلة
- 2 195 034,60	- 1 087 265,78		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل ( )
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
- 25 754 806,37	28 359 259,65		تغير أموال الخزينة في الفترة ( + + )
	32 750 012,07		أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية
- 32 750 012,07	- 4 390 752,42		أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية
- 32 750 012,07	28 359 259,65		أموال الخزينة خلال الفترة

المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة (EPE ETRACOB OUAREGLA)

## الملحق رقم 05: تغير الأموال الخاصة لمؤسسة ETRACOB للسنة المالية 2010/12/31

جدول تغير الأموال الخاصة						
2010/12/31 2010/01/01						
الاحتياطات و النتيجة	التقييم	التقييم				
20 882 897,90	/	/	/	213 936 597,60		الرصيد في 31 ديسمبر N-2
				- 11 486 745,70		تغيير طريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في زيادة رأس المال
394 111 682,00						صافي نتيجة السنة المالية
23 024 014,68	/	/	/	202 449 851,90		الرصيد في 31 ديسمبر N-1
				102 944 000,00		تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في زيادة رأس المال
21 739 992,98						صافي نتيجة السنة المالية
- 2 657 095,12	/	/	/	305 393 851,90		الرصيد في 31 ديسمبر N

المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة (EPE ETRACOB OUAREGLA)

## الملخص

تواكب المحاسبة جميع التغيرات الاقتصادية الحاصلة، وذلك استجابة لحاجة مستخدميها والمستفيدين من المعلومات المالية الواردة في شكل قوائم مالية، تعكس الصورة والمركز المالي للمؤسسة في فترة معينة وكي تؤدي هذه القوائم والبيانات المالية وظيفتها في إمداد مستخدميها بالمعلومات المناسبة في الوقت المناسب، توجب وجود مراجع خارجي مستقل ومحايد، يصادق على سلامة هذه القوائم وخلوها من أي أخطاء، وأنها أعدت وفقا للقوانين والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

وقد تبنت الجزائر المعايير المحاسبية الدولية من خلال اصدار قانون النظام المحاسبي المالي لم يدخل حيز التنفيذ إلى غاية سنة 2010.

فهذه الدراسة تهدف إلى توضيح أثر الانتقال من استعمال مخطط المحاسبة الوطني إلى النظام المحاسبي المالي على اجراءات المراجعة الخارجية في الجزائر.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن المراجعة الخارجية في ظل اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي يجب أن تتأكد من سلامة الانتقال، ومن أن المعالجات المحاسبية قد تمت وفقا لمبادئ النظام المحاسبي المالي، وبالتالي فهي تسمح بإعطاء رأي وصورة واضحة عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وأنها تعبر بصدق عن المركز المالي للمؤسسة.

## الكلمات المفتاحية

المراجعة الخارجية، المعايير الدولية للمراجعة، تقارير المراجعة، المعايير الدولية للمحاسبة، النظام المحاسبي المالي.

## Résumé

De tous les temps, la comptabilité n'a cessé d'accompagner et de s'adapter aux changements de la scène économique et aux besoins de ces différents utilisateurs à l'information financière qui joue un rôle très important et décisif pour eux, elle est diffusée sous forme d'états financiers qui retracent l'activité des entreprises sur une période donnée.

Et pour que ces derniers jouent leurs rôles, il doivent être visés par l'avis d'un auditeur externe qui évoque le contrôle des performances financières de l'entreprise et de la conformité de ses pratique par rapport à la réglementation ou aux règles couramment admises.

L'Algérie a commencé à adopter le système comptable financier à partir de 2010, et cette étude but d'examiner si l'adoption des normes comptables internationales a un impact sur les procédure de l'audit externes Algérie et a conclus que l'audit externe permettre de formuler une opinion exprimant si les comptes, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable du système comptable et financier et sont réguliers, sincères et donnent du patrimoine de la société une image fidèle du patrimoine et du résultat.

**Les mots clés :** L'audit externe, les normes d'audit internationales, les normes comptables internationales, l'imputation comptable, contrôle interne.

الفهارس

## فهرس الجداول والأشكال

I. قائمة الجداول		
الصفحة	العنوان	رقم الجدول
9	التطور التاريخي للمراجعة	(1-1)
15	التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومستوى الفحص، ومدى الاهتمام بالرقابة الداخلية	(2-1)
38	مقارنة بين المراجعة الخارجية القانونية والتعاقدية	(3-1)
112	الفرق بين الميزانية المعدة حسب PCN والمعدة وفق SCF للمؤسسة	(1-3)
112	تغيرات النتيجة لمؤسسة (EPE ETRACOB-OUARGLA)	(2-3)
116	تطور نتيجة نشاط المؤسسة خلال أربع سنوات	(3-3)
118	تغير الأصول الغير جارية للمؤسسة	(4-3)
119	حسابات الأصول جارية للمؤسسة	(5-3)
121	حسابات الأموال الخاصة لمؤسسة (-) EPE ETRACOB (OUARGLA)	(6-3)
122	حسابات الخصوم الغير جارية لمؤسسة (-) EPE ETRACOB (OUARGLA)	(7-3)
123	حسابات الخصوم الجارية لمؤسسة (-) EPE ETRACOB (OUARGLA)	(8-3)
133	أعلى ثلاثة رواتب في مؤسسة (-) EPE ETRACOB	(9-3)

II. قائمة الأشكال		
الصفحة	العنوان	رقم الشكل
13	نطاق المراجعة الخارجية	(1-1)
52	منهج المراجعة الخارجية	(2-1)
57	مكونات النظام المحاسبي	(1-2)
63	مكونات النظام المحاسبي المالي	(2-2)
103	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة	(1-3)
110	تطبيق النظام المحاسبي المالي	(2-3)
117	تطور نتيجة نشاط المؤسسة خلال أربع سنوات	(3-3)

## قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
151	ميزانية مؤسسة ETRACOB للسنة المالية 2010/12/31 (الأصول)	1
152	ميزانية مؤسسة ETRACOB للسنة المالية 2010/12/31 (الخصوم)	2
153	حساب نتائج مؤسسة ETRACOB للسنة المالية 2010/12/31	3
154	جدول سيولة الخزينة لمؤسسة ETRACOB للسنة المالية 2010/12/31	4
155	جدول تغير الأموال الخاصة لمؤسسة ETRACOB للسنة المالية 2010/12/31	5

## فهرس المحتويات

ص	العنوان
1	المقدمة
6	الفصل الأول: ماهية المراجعة
7	تمهيد
8	I. ماهية المراجعة
8	1. التطور التاريخي للمراجعة
10	2. تعريف المراجعة
14	3. أهداف المراجعة
17	4. أهمية المراجعة
18	II. خصائص المراجعة.
19	1. فرضيات المراجعة
19	2. مبادئ المراجعة
20	3. أنواع المراجعة
25	III. معايير المراجعة
26	1. المعايير العامة
27	2. معايير العمل الميداني
28	3. معايير وضع التقارير
29	IV. نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
29	1. تعريف نظام الرقابة الداخلية

30	2. العوامل التي ساعدت على تطور واتساع نطاق الرقابة الداخلية
30	3. أنواع الرقابة الداخلية
31	4. أهداف الرقابة الداخلية
32	5. عناصر الرقابة الداخلية
33	6. وسائل فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية
35	7. المراجعة الخارجية في الجزائر
35	1. تعريف المراجعة الخارجية
36	2. أنواع المراجعة الخارجية
38	3. مسببات الحاجة للمراجعة الخارجية و فجوة التوقعات
42	4. تطور المراجعة الخارجية في الجزائر
44	5. إجراءات المراجعة الخارجية في الجزائر
52	خلاصة
53	الفصل الثاني: إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي
54	تمهيد
55	I. النظام والإفصاح المحاسبيين
55	1. مفهوم النظام المحاسبي
55	2. عناصر النظام المحاسبي
57	II. المحاسبة في الجزائر
57	1. المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر
59	2. التغييرات الهيكلية للمنظمات المهنية
61	3. تطور المحاسبة في الجزائر

63	4. الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي
64	III. الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي
64	1. تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال التطبيق
65	2. خصائص النظام المحاسبي المالي
67	3. المبادئ الأساسية للنظام المحاسبي
70	4. قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي
73	5. تكييف القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية
75	IV. إجراءات المراجعة الخارجية للحسابات المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي
75	1. مراجعة حسابات رؤوس الأموال
78	2. مراجعة حسابات التثبيات والمخزونات
81	3. مراجعة حسابات الغير والحسابات المالية
87	4. مراجعة حسابات التسيير
91	خلاصة
92	الفصل الثالث: دراسة حالة: المراجعة الخارجية لمؤسسة (EPE ETRACOB-OUARGLA)
93	تمهيد
94	I. تقديم عام لمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة-شركة ذات أسهم (EPE ETRACOB-SPA-OUARGLA)
94	1. نشأة وتطور (EPE ETRACOB-OUARGLA)
96	2. أهداف (EPE ETRACOB-OUARGLA)

96	3. طبيعة نشاط (EPE ETRACOB-OUARGLA)
97	4. الآفاق المستقبلية
97	5. الأهمية الاقتصادية للمؤسسة
98	6. دراسة البيئة الخارجية لمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة-شركة ذات أسهم (EPE ETRACOB-OUARGLA)
98	7. تقديم الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأعمال التكميلية للبناء بورقلة
102	II. إجراءات المراجعة الخارجية (EPE ETRACOB-OUARGLA)
103	1. معرفة شاملة بالمؤسسة
105	2. تقييم نظام الرقابة الداخلية
108	3. فحص مدى سلامة الانتقال للنظام المحاسبي المالي
109	III. آثار المعالجة المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي على الأموال الخاصة
110	1. الميزانية
111	2. النتيجة
112	3. ترحيلات من جديد
114	4. الميزانية المالية المقفلة في 2010/12/31
116	IV. المراجعة المحاسبية لحسابات مؤسسة (EPE ETRACOB-OUARGLA)
117	1. حسابات الأصول الثابتة
118	2. مراجعة الأصول الجارية للمؤسسة
120	3. مراجعة الأموال الخاصة للمؤسسة
121	4. الخصوم الغير جارية

122	5. الخصوم الجارية
123	V. الإجراءات التحليلية
123	1. نسب السيولة
124	2. نسب الديون
125	3. نسب الربحية
128	VI. إعداد تقرير المراجعة الخارجية
130	1. السجلات القانونية
131	2. الجرد المادي
131	3. حسابات النقديات
131	4. تسيير الأجور
132	5. المراجعة العامة للحسابات قبل الإقفال
133	6. تقرير خاص حول الاتفاقيات
133	7. تقرير المصادقة
135	خلاصة
136	الخاتمة
143	المراجع
150	الملاحق
156	ملخص باللغة العربية
157	ملخص بالفرنسية
158	الفهارس