الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أحمد دراية أدرار

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير **قسم:** العلوم التجارية

تطورات مهنة محافظة الحسابات في الجزائر وفقا للتشريعات المتعلقة بالمهنة واثرها على جودة المراجعة

دراسة ميدانية بمكتب الخبير المحاسبي "مزاولي بوجمعة"

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

مقدمة من طرف:
- **باعضي عبد القادر**
- **العبادي أحمد**

تحت إشراف الأستاذ:
د/ عياد صالح

السنة الجامعية: 2020-2021م /1442-1443هـ

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République algérienne populaire et démocratique
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

UNIVERSITE AHMED DRAYA - ADRAR
BIBLIOTHÈQUE CENTRALE
Service de recherche bibliographique
N°.....B.C/S.R.B//U.A/2021

جامعة احمد دراية - ادرار
المكتبـــة المركـــزية
مصلحة البحث البيليوغرافي
الرقم:.....207.....م.م.ب.ب /ج.أ/2021

شهادة الترخيص بالإيداع

انا الأستاذ(ة): عياد صالح

المشرف مذكرة الماستر.

الموسومة بـــ: تطورات مهنة محافظة الحسابات في الجزائر وفقا للتشريعات المتعلقة بالمهنة وأثرها على جودة المراجعة

من إنجاز الطالب(ة): باعضي عبد القادر

و الطالب(ة): العيادي أحمد

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم: العلوم التجارية

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

تاريخ تقييم / مناقشة: مارس 2021

أشهد ان الطلبة قد قاموا بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة التقييم / المناقشة، وان المطابقة بين النسخة الورقية والإلكترونية استوفت جميع شروطها.
وبإمكانهم إيداع النسخ الورقية (02) والاليكترونية (PDF).

- امضاء المشرف:

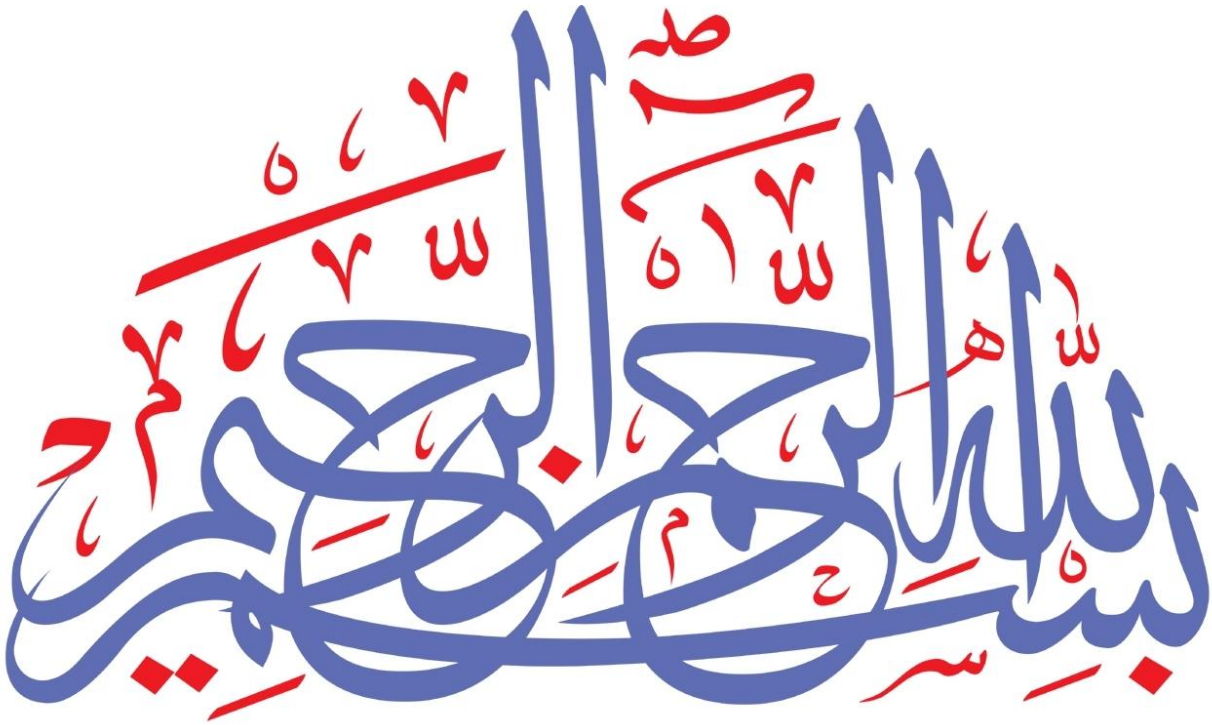
27 JUIN 2021
ادرار في: .....

مساعد رئيس القسم:

د. ولد باحمو سمير
مساعد رئيس قسم العلوم التجارية
مكلف بالتدريس والتعليم في التدرج

قسم العلوم التجارية

ملاحظة :لاتقبل أي شهادة بدون التوقيع والمصادقة.


بسم الله الرحمن الرحيم

إهـــــــــداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية

أتقدم بإهداء عملي المتواضع إلى:

الذرع الواقي والكنز الباقي، إلى من جعل العلم منبع اشتياقي، لك أقدم وسام

الاستحقاق إلى والدي العزيز أطال الله عمرك.

رمز العطاء وصدق الإيباء، إلى ذروة العطف والوفاء، لك أجمل حواء، أنت أمي الغالية أطال الله عمرك.

وإلى رمز الصداقة وحسن العلاقة زملاء الدراسة دفعة 2021م

إلى من هم انطلاقة الماضي وعون الحاضر سند المستقبل اللواتي لا عيش بدونهن ولا متعة إلا برفقتهن إخوتي الأعزاء

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد

وفي الأخير يا رب..

يا رب لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا أصاب باليأس إذا فشلت بل ذكرني دائما بأن الفشل هو التجربة الذي تسبق النجاح أمين يا رب العالمين

عبد القادر

إهـــــــــــداء

أهدي هذا العمل إلى من قال فيهما الله جلّ وعلا

"واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا "سورة الإسراء الآية 24.

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما،

إلى الإخوة والأخوات، إلى كل الأهل والأقارب،

إلى جميع الأصدقاء،

إلى كل من عرفته من قريب أو بعيد،

إلى من رفعوا رايات العلم والتعليم

أساتذتي الأفاضل،

إلى كل من سقط سهوا من قلمي ولم يسقط من قلبي.

أحمد

شكر وتقدير

بعد أن من الله علينا بانجاز هذا العمل، فإننا نتوجه إليه الله سبحانه وتعالى أولا وأخرا بجميع ألوان الحمد والشكر على فضله وكرمه الذي غمرنا به فوفقنا إلى مانحن فيه راجين منه دوام نعمه وكرمه، وانطلاقا من قوله صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لايشكر الله "، فإننا نتقدم بالشكر والتقدير والعرفان إلى أساتذتنا الذين رافقونا طيلة المشوار الدراسي ولم يبخلوا في تقديم يد العون لنا.

وندين بالشكر أيضا إلى كل طاقم جامعة أدرار وقسم العلوم التجارية، الذين ساعدونا من خلال تقديم جميع التسهيلات ومختلف التوضيحات والمعلومات لانجاز هذا البحث.

وفي الختام نشكر كل من ساعدنا وساهم في هذا العمل سواء من قريب أو بعيد حتى ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة عطرة

فهرس المحتويات

الاهداء	
التشكر	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول	
فهرس الاشكال	
مقدمة	
الفصل الاول الادبيات النظرية	
تمهيد الفصل	**14**
المبحث الاول: ماهية المراجعة	**15**
المطلب الاول: عموميات حول المراجعة	**15**
الفرع الاول: لمحة تاريخية عن المراجعة	**15**
الفرع الثاني :مفاهيم وتعاريف حول المراجعة	**16**
الفرع الثالث: اهداف المراجعة	**18**
الفرع الرابع :انواع المراجعة	**20**
المطلب الثاني: مبادئ وفروض ومعايير المراجعة وجودتها	**30**
الفرع الاول: مبادئ المراجعة	**30**
الفرع الثاني: فروض المراجعة	**31**
الفرع الثالث: معايير المراجعة	**33**
الفرع الرابع: جودة المراجعة	**43**
المبحث الثاني : تطورات محافظة الحسابات في الجزائر	**50**
المطلب الاول : تعريف محافظة الحسابات	**50**
المطلب الثاني : صفات محافظة الحسابات	**51**
المطلب الثالث: تاريخ تنظيم مهنة محافظ الحسابات وشروط الالتحاق بها في الجزائر	**52**
المطلب الرابع: مسؤوليات محافظ الحسابات	**54**
المبحث الثالث : العلاقة بين تطور مهنة محافظ الحسابات وجودة المراجعة	**55**
خلاصة الفصل	**56**
الفصل الثاني الدراسات السابقة في الموضوع	

تمهيد الفصل	**57**
المبحث الاول : عرض الدراسات السابقة	**58**
المبحث الثاني: التعليق على الدراسات السابقة	**61**
خلاصة الفصل	**62**
الفصل الثالث الدراسة الميدانية	
تمهيد الفصل	**63**
المبحث الاول :تقديم المؤسسة	**64**
المطلب الاول: التعريف بالمؤسسة وهيكلها التمنظيمي	**64**
المطلب الثاني: التعريف بالمكاتب ومهام كل مكتب	**66**
المبحث الثاني : اعمال نهاية السنة في مؤسسة الانتاج الصناعي	**67**
المطلب الاول: عمليات الجرد والتسوية	**67**
المطلب الثاني: تحديد النتيجة واعداد القوائم المالية	**76**
خلاصة الفصل	**83**
الخاتمة	**84**
قائمة المراجع	**87**

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	التطور التاريخي للمراجعة	**15-16**
02	اوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والخارجي	**30**
03	صفات مكاتب المراجعة	**46**

قائمة الاشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	مسار المراجعة المحاسبية الخارجية	**28**
02	هيكلة المؤسسة	**66**

مقدمة

تعتبر المعلومة شريان الحياة الاقتصادية التي نعتمد عليها في كل الأعمال التجارية والأنشطة العامة داخل الأسواق وخارجها، إذ نجد أنفسنا في عصر المعلومة بامتياز، فكان لزاما علينا الاعتراف بقوة الدور الذي تلعبه هذه المعلومات والتقارير في كل جوانب الحياة الاقتصادية، بل ويمكننا القول بأن النظام المالي لأية دولة، ما هو إلا شبكة من المعلومات والاتصالات، حيث يتم التنسيق بين الثنائية (معلومة– اتصال) لاتخاذ أي قرار داخل المنشأة، أصبحت قضية الحصول على المعلومات وحرية تداولها ومصداقيتها ودقتها من القضايا التي يركز عليها رجال الأعمال والمستثمرين على حد سواء.

وللتبين من هذه المعلومات ومدى صدقيتها، يأتي عمل المراجعة الذي يرتكز على ضمان هذه المصداقية وإضفاء الشفافية على المعلومات.

وبما أن أهمية مهنة مراجعة الحسابات ترتبط ارتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي يقدمها المراجع للعملاء

وكافة المستفيدين من خدماته، لذا يتوجب عليه الالتزام بتطبيق المعايير المهنية لمراجعة الحسابات واحترام قواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية المقدمة إليه.

قامت الجزائر كغيرها من الدول بعديد الإصلاحات الاقتصادية، وذلك تماشيا والمعطيات المحلية والدولية،

وقد كان لمهنة محافظة الحسابات نصيب من هذه الإصلاحات لارتباطها الوثيق بالمعلومة والمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرار والمصداقية والشفافية في بيئة الأعمال عموما.

هذا وقد مرت الإصلاحات المتعلقة بالمهنة بعديد المراحل منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، منها ما كان

مرتبطا بالتغيرات الداخلية كإنشاء قوانين منظمة للمهنة بعد الاستقلال إلى القيام ببعض التعديلات التي فرضتها عملية إعادة هيكلة الاقتصاد والتوجه نحو اقتصاد السوق، مرورا بمتطلبات بورصة القيم المنقولة التي تم إنشاؤها، وصولا إلى اعتماد قوانين تتماشى والتغييرات ذات العلاقة لاسيما اعتماد النظام المحاسبي المالي الذي تم تطبيقه ابتداء من سنة 2010.هذا وقد ارتبطت مراحل تطور مهنة محافظة الحسابات بعديد التغييرات الدولية لاسيما محاولة وضع معاير دولية للمراجعة يتم تبنيها من طرف كل الدول حتى تكون الرؤية موحدة عالميا، والضغوطات المفروضة من طرف المنظمات المهنية العالمية على الدول غير المطبقة للمعايير الدولية للمراجعة، وخاصة منها التي تتعامل مع الشركات متعددة الجنسيات، والدول المنظمة تحت لواء المنظمة العالمية للتجارة أو التي تسعى للانضمام.

الإشكالية :

بناء على ما تقدم، يمكننا طرح الإشكالية الأساسية لموضوعنا كما يلي :

ما مدى تأثير التطورات الحاصلة في مهنة محافظة الحسابات بالجزائر على جودة عملية المراجعة؟

الأسئلة الفرعية :

وحتى نستطيع الإجابة على الإشكالية الرئيسية سالفة الذكر، سنحاول تقسيمها إلى عدة أسئلة فرعية كما يلي :

– ما هي المبادئ والفروض التي تعتمد عليها المراجعة؟ وما هي المعايير المتعلقة بها؟

– ما هي أهم المراحل التي مرت بها محافظة الحسابات وفقا للتشريعات والقوانين؟

– ما مدى تأثير التطورات الحاصلة على جودة عمل المراجع في البيئة الجزائرية؟

فرضيات الدراسة :

بناء على ما سبق ومن أجل تأكيد أو نفي أو حتى الإجابة على التساؤلات المطروحة قبلا، يمكننا طرح بعض الفرضيات كما يلي :

– ترتكز المراجعة على عدة مبادئ وفروض تؤسس لإطارها النظري، كما أن لها عدة معايير تؤطر الإجراءات العملية.

– لقد مرت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بعدة مراحل فرضتها التغيرات الاقتصادية سواء الداخلية منها أو الخارجية، كالتوجه نحو اقتصاد السوق في مرحلة سابقة، أو مسايرة التغييرات الحاصلة في المنظومة المحاسبية التي تبنت نظاما محاسبيا ماليا جديدا في مرحلة أخرى.

– لقد أدت التطورات الحاصلة في التشريعات المتعلقة بمحافظة الحسابات إلى تغيرات جذرية في الممارسة العملية في بيئة المراجعة الجزائرية، سعيا منها لتحقيق مخرجات ذات جودة عالية.

دوافع اختيار الموضوع :

إن اختيار مثل هذا الموضوع لم يأتي اعتباطا أو عن طريق الصدفة، إنما جاء بناء على عدة أسباب منها الذاتية ومنها الموضوعية والتي يمكنا أن نبينها في النقاط التالية :

– الأسباب الذاتية :

– الميل الشخصي لدراسة كل ما يتعلق بالمراجعة.

– الرغبة الخاصة في السعي نحو الحصول على خبرات، تساعدنا في طريق الحصول على الاعتماد كمحافظي حسابات وخبراء في المحاسبة مستقبلا.

– الأسباب الموضوعية :

– حكم أن الموضوع يدخل في صميم التخصص (تدقيق ومراقبة التسيير)

– محاولة رصد ملامح أهم التغييرات الحاصلة في القوانين والتشريعات المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات.

– محاولة معرفة مدى تأثير أهم التغييرات على جودة عملية المراجعة في بيئة العمل الجزائرية.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهم المراحل التي مرت بها مهنة محافظة الحسابات في الجزائر والآثار المترتبة عن هذه التطورات على جودة المراجعة.

– **أهمية الدراسة :**

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال حتمية ووجوب توفر مواضيع ورؤى وتصورات نستطيع من خلالها أن تساهم في تكوين أساس واضح لتقيم تطورات مهنة المراجعة بالجزائر؛ والتي يجب أن تستند على أسس علمية توفر إجابات للعديد من القضايا الهامة المرتبطة بممارسة وتنظيم المهنة.

–حدود البحث :

الإطار الزماني :

نظرا لارتباط الموضوع بمراحل تطورات محافظة الحسابات، فإن الإطار الزماني ارتكز على عدة مراحل زمنية بداية بمرحلة ما بعد الإستقلال إلى يومنا هذا.

–الإطار المكاني :

نظرا لارتباط الموضوع بمراحل تطورات محافظة الحسابات في الجزائر، كان لزاما علينا التطرق إلى الموضوع في بيئة الممارسة العملية الجزائرية من خلال دراسة ميدانية بمكتب الخبير المحاسبي "مزاولي" بولاية أدرار حي 90 مسكن.

–المنهج المتبع :

من أجل الوصول إلى إجابات مقنعة وسليمة للتساؤلات المطروحة، سنحاول إتباع كلا من المنهج

الوصفي، التحليلي والتاريخي.

-صعوبات البحث :

لقد وجدنا خلال إعدادنا لهذا البحث عدد صعوبات أهمها :

- صعوبة الإلمام بمجمع القوانين المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات خاصة في المراحل الأولى.

- عدم العثور على دراسات سابقة تطرقت إلى ربط التطورات الحاصلة في تشريعات المهنة بالجزائر بجودة المراجعة.

- صعوبة البحث الميداني بسب الوباء (كوفيد 19).

- صعوبة الحصول على مراجع ومصادر خاصة الحديثة.

- تقسيم البحث :

للإجابة على الإشكالية الرئيسية،الأسئلة الفرعية، سنحاول تقسيم بحثنا هذا إلى ثلاث فصول كما هو معمول به وفقا لطريقة (IMRAD) التي اعتمدنا عليها خلال هذه الدراسة.

سنتطرق في الفصل الأول الخاص بالأدبيات النظرية إلى ثلاث مباحث أولهم خاص بالأدبيات النظرية حول المراجعة نشأتها مبادئها، فروضها ، معاييرها وجودتها، والثاني خاص بالتطورات التي شهدتها مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بناءا على القوانين المنظمة للمهنة، أما المبحث الثالث فسنخصصه لدراسة العلاقة بين المتغيرات المدروسة بإسهاماتنا واستنتاجاتنا الشخصية.

أما الفصل الثاني فسنتناول من خلاله الدراسات السابقة في الموضوع وذلك بعرضها والتعليق عليها مع ابراز مساهمتنا في البحث.

أما الفصل الثالث فسنتطرق فيه إلى الدراسة الميدانية الخاصة بموضوع الدراسة وإسقاطها على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال التربص الميداني.

تمهيد

مع التطورات الحاصلة في شتى المجالات لاسيما الاقتصادية منها، تعقدت الأدوار والمهام وترابطت المسؤوليات، ومع كبر حجم المؤسسات الاقتصادية أصبحت الحاجة إلى الفصل بين الإدارة والتسيير من جهة وبين الملاك وأصحاب الأعمال من جهة أخرى أمرا ضروريا.

ومن هنا أخذت المراجعة حيزا كبيرا من الاهتمام على مستوى المؤسسة الاقتصادية بحكم تعدد الأطراف داخل وخارج المؤسسات، وبعد أصحاب رؤوس الأموال والمساهمين عن مراكز القرار.

هذا وقد تطورت عملية المراجعة نظرا للتغيرات الحاصلة في البنى الاقتصادية والتشريعات القانونية على مستوى المؤسسات.

المبحث الأول: ماهية المراجعة

المطلب الاول: عموميات

الفرع الاول: لمحة تاريخية عن المراجعة :

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم، فعلى حسب خالد أمين فإن المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة،و كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء، بالتالي صحتها.

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشي والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنورد جدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة[1].

الجدول رقم (01)

التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الامر بالمراجعة	المرجع	اهداف المراجعة
من2000قبل المسيح الى1700ميلادي	الملك،امبراطور، الكنيسة،الحكومة	رجل الدين،كاتب	مراقبة السراق على اختلاس الاموال،حماية الاموال
من 1700 الى 1850	الحكومة،المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش،ومعاقبة فاعليه حماية الاصول،
1850 الى1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة او قانوني	تجنب الغش وتاكيد مصداقية الميزانية

[1]محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون،الجزائر،الطبعة الثانية،2005،ص ص6-7

1900الى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والاخطاء،الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
1940الى1970	الحكومة،البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
1970الى1990	الحكومة،هيئات اخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
ابتداءا من 1990	الحكومة،هيئات اخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة الاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية،ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون،الجزائر،الطبعة الثانية،2005،ص،ص: 7،8

الفرع الثاني: تعريف المراجعة :

سنحاول في هذا البند تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة والتي هي :

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها (عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية)[1].

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سابق، ص من12/9

المراجعة هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفئ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج.

كما عرف "خالد أمين" المراجعة على أنها « فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاد منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدي تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة.

وعرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها « مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل بمجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم » لم تكتف المنظمة بالتعريف السابق وأضافت توضيح ينظر من خلاله للمراجعة من منظورين تبعا للأهداف المتوخاة منها :

- تقدير نوعية المعلومات: أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل الموسمية؛

- تقدير النجاعة وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيم.

استنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي :

- الفحص

- التحقيق

- التقرير

1- الفحص :

يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وس لامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2- التحقيق :

يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.[1]

وبما أن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبية والمحافظة على استمراريته في ضل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها ليسمح لهذا الأخير بتوليد معلومات تكون ممثلة للوضعية الحقيقية للمؤسسة.

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان يتم خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي في محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

3- التقرير :

يقصد به بلورة نتائج الفحص. والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

يمكن ان نعرف المراجعة على انها عملية التاكد والتحقق من ان القوائم المالية تتماشى وتتطابق مع المعايير والمبادئ المقبولة قبولا عاما

الفرع الثالث: أهداف المراجعة :

انطلاقا من التطور التاريخي للمراجعة والتعاريف المقدمة لها يظهر لنا جليا تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، لذلك سنورد الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية :

1- الوجود والتحقق :

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا. حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزنات.

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سابق،ص من 12/9

2- الملكية والمديونية :

تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها. فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.[1]

3- الشمولية أو الكمال :

بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث. بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة [2]البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

4- التقييم والتخصيص :

تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزنات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. إن الالتزام الصارم هذا البند من شأنه أن يضمن الآتي :

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛

- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5- العرض والإفصاح :

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للموسمية من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سابق،ص من 19/15

والمتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية. إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات

التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي الوضع معين داخل المؤسسة.

- 6- إبداء رأي فني :

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية :

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول؛
- مراقبة عناصر الخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسية ككل؛
- تقييم الأهداف والخطط؛
- تقييم الهيكل التنظيمي.

انطلاقا مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المراجع يستطيع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية. في الأخير نشير إلى أن الأهداف المتوخاة من المراجعة هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، وإذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

الفرع الرابع: أنواع المراجعة :

تعتبر مراجعة النظم المعلوماتية من بين أهم الوسائل المقومة لهذه النظم وعلى وجه الخصوص نظام المعلومات المحاسبية الذي يراد منه توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمة لاتخاذ القرارات، لذلك بات من الضروري على المؤسسة الاقتصادية العمل بنوع معين من المراجعة

يناسب شكلها، حجمها وطبيعة نشاطها من جهة ومن جهة أخرى يعطي مصداقية وصراحة أكثر للمعلومات وضمان لمستعملي القوائم المالية[1].

إن تبني نوع معين من المراجعة وملائم للمؤسسة ولنظام المعلومات المحاسبية داخلها من شأنه أن يسمح بتحقيق الأهداف المتوخاة منها، وبالتالي المباشرة في تقويم النظام المراجع والمحافظة على استمراريته. سوف نميز بين مختلف أنواع المراجعة انطلاقا من الزاوية المتطور من خلالها إلى المراجعة، وكذلك من زاوية القائم بها.

- من زاوية الإلزام القانوني؛
- من زاوية بحال أو نطاق المراجعة
- من زاوية توقيت المراجعة
- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات؛
- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة.

1- من زاوية الإلزام القانوني :

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض مؤسسات الشركات كشركة المساهمة وعدم الأمة المراجعة إلى غيرها من مؤسسات الشركات كشركة ذات المسؤولية أو شركة التضامن، لذلك سنميز بين نوعين من المراجعة في هذا البند.

- المراجعة الالزامية؛
- المراجعة الاختيارية

1- المراجعة الإلزامية:

و هي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته رقم(609)على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى شركات المساهمة (الاموال).

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سابق،ص من 33/19

2- المراجعة الاختيارية[1]

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة خدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي. إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد. نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته (584) على تعيين مندوب للحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.

2- من زاوية مجال أر نطاق المراجعة :

يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما على النحو الآتي :

- المراجعة الكاملة

- المراجعة الجزئية .

1- المراجعة الكاملة :

في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل، فعملية المراجعة لا بد أن تتقيد بمعايير ومستويات المراجعة المتعارف عليها.

في ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجم أصناف منها، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم المراجع بفحصها بغية إصدار رأي فني محايد حول جميع المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المراجع على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختباراته.

نشير في الأخير إلى أن إتباع أسلوب العينة والاختبار في المراجعة زاد من اهتمام المؤسسات بنظام الرقابة الداخلية، لأن كمية الاختبارات وحجم العينة يعتمد في اختيارها على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.

2- المراجعة الجزئية :

تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية، كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها،

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سابق،ص من 33/19

وانتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو نلاعب يظهر في عدم دقة وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند.

تبعا لما سبق أصبح من الضروري تقييد هذا النوع من المراجعة بالعناصر الآتية: [1]

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة،

- إبراء ذمة المراجع من القصور والإهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه؛

- حصر مسؤولية المراجع في بمجال المراجعة أو في البند المعهود إليه.

3- من زاوية توقيت المراجعة :

يمكن أن ننظر من هذه الزاوية إلى أنواع المراجعة ونميز بين نوعين هما المراجعة المستمرة والتي هي غير محدودة بالوقت والمراجعة النهائية والتي هي محدودة بالوقت وعادة ما تكون عند نهاية الدورة المحاسبية، لذلك ستطرق إلى النوعين التاليين من المراجعة والناجمين عن هذه الزاوية :

- المراجعة المستمرة

- المراجعة النهائية

1- المراجعة المستمرة :

يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم دلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح إلى المؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المنوطة بها.

في الأخير نشير إلى أن هذا النوع من المراجعة بمحاسن ومساوئ هي على النحو الاتي :

أ). محاسن المراجعة المستمرة

- توفير الوقت الكافي لدى المراجع، مما يساعد على التوسع في نطاق الفحص وزيادة حجم الاختبارات والمجالات التي تخضع للتحقيق، بالتالي المراجعة بشكل وافي؛

- إمكانية عرض القوائم المالية الختامية في وقت مبكر من السنة، كون أن المراجع قام خلال السنة بالفحص والتحقق من البيانات والسجلات المحاسبية مما يمكنه من إبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية محل الفحص في الوقت المناسب؛

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سابق،ص من 33/19

– إمكانية كشف الأخطاء والغش والتلاعب لي وقت مبكر للعمل على تصحيح الأخطاء وتفادي حدوثها في المستقل، واتخاذ الاجراءات الكفيلة بمعالجة الغش والتلاعب ومنع الوقوع فيه في المستقبل؛

– تحدث الزيارات المتكررة من المراجع وأعوانه شعورا نفسيا لدى الموظفين فيمتنعون عن إكمال الأخطاء والغش، مما ينقص احتمال حدوثها؛

– التنظيم الجيد للعمل من قبل المراجع في مكتبه، دون ضغط أو إرهاق موسمي، يسمح بحسن سير العمل وارتفاع مستوى الأداء ونجاح المراجعة في تحقيق أهدافها.[1]

ب). مساوئ المراجعة المستمرة :

– احتمال قيام موظفي المؤسسة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود إثباتها في المستندات والسجلات بعد مراجعتها سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية الاختلاس، استنادا على أن المراجع لا يعود ثانية لفحص تلك المستندات والسجلات؛

– باعتبار أن اختبار المفردات من طرف المراجع يتم بصورة متقطعة سواء من يوم إلى آخر أو من جزء إلى آخر، فإن هذا الشكل قد قد يؤثر على مدى متابعة القائمين بالمراجعة لجميع الجوانب المرتبطة بمجال الفحص وخاصة منها التي تحتاج إلى فترات طويلة لإمامها، وكذلك قد يترتب على دلك السهو من حان المراجع خاصة فيما يتعلق بإتمام الاختبارات الضرورية للمفردات المختارة، مما قد يستغله العاملين بالمؤسسة لتحقيق بعض الأغراض الخاصة؛

– حدوث ملل لدى المراجع ولدى الموظفين نظرا للوقت الطويل المستغرق، إذ ربما يؤدي إلى تكوين علاقات شخصية بين الطرفين ويصبح عمل المراجع روتيني لا يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة من جهة، ومن جهة أخرى يؤثر على حياد واستقلال المراجع الذي هو أحد أهم المعايير العامة للمراجعة؛

– إن الزيارات المتكررة والمستمرة للمراجع تعطل عمل موظفي المديريات محل المراجعة، كون أن هذه الزيارات تؤدي إلى ارتباك الموظفين عند أداء وظائفهم. .

2– المراجعة النهائية

يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي تكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة.

نستطيع أن نميز بين المزايا والعيوب في هذا النوع من المراجعة عبر الآتي :

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سابق،ص من 33/19

أ)- مزايا المراجعة النهائية :

- عدم إمكانية تلاعب الموظفين في المستندات والسجلات وكل ما يتعلق بالسنة المالية الماضية من معالجة للبيانات المحاسبية والقوائم المالية الختامية، باعتبار أن المعلومات التي تنصب عليها المراجعة تعود إلى سنة مالية انتهت،

- انخفاض تكاليفها نسبيا مقارنة بالمراجعة المستمرة، اعتمادا فيذلك على الوقت المستغرق.

ب). عيوب المراجعة النهائية :

- قصر الفترة الرمية اللازمة للمراجعة، بما يؤدي إلى عدم التمكن من إصدار حكم سليم حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في ظل العمليات العديدة للمؤسسة؛

- إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب بعد انتهاء السنة المالية، فد يترتب عليه عدم إمكانية معالجة ما تم اكتشافه، مما يعكس صراحة عدم تمثيل المعلومات المحاسبية المراجعة للحقائق داخل المؤسسة؛

- في ظل نقص عدد المراجعين الخارجين في بعض المناطق، قد يسند إلى مراجع معين عدة أعمال للمراجعة مما فد يؤثر سلبا على نوعية العمل المؤدى من المراجع الذي يتبلور في الرأي الفني المقدم من طرفه.

4- من زاوية مدى الفحص او حجم الاختبارات :

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها سواء الداخلية الخارجية، حلق صعوبة لفحص العمليات الي يقوم ها موظفي هذه المؤسسة مما قد ينجر سلبا على المعلومات الناتجة عن النظم المعلوماتية خاصة فيما يتعلق بدقة وتعبير هذه المعلومات للوضعية الحقيقية للحدث، إذ تتخذ هذه المعلومات كأساس لاتخاذ القرارات التي يتوقف صوابها على صحة الأساس،

لذلك بات من الضروري وجود نوعين من المراجعة يتعلق الأول بمراجعة كل العمليات والمستندات والبيانات وطريقة تجهيزها وتعتبر مراجعة شاملة، ويتعلق الثاني منها بمراجعة اختبارية، تستند على العينة المختارة من مجموع المفردات المراد فحصها. سنميز بين هذين النوعين من المراجعة في الاتي :

- مراجعة شاملة (تفصيلية)؛

- مراجعة اختبارية

1- المراجعة الشاملة (التفصيلية) :

تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية، والواقع أن هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة إلى بند معين وقد

يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المراجع وأصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة والبند أو الكل المراد مراجعته[1].

2- المراجعة الاختبارية :

يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على كل أو مجموع المفردات (المجتمع). بيد أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم والمتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات.

لذلك تظهر لنا وبجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له من ناحية ومن ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة.

و ما دام أن المراجع يهدف من وراء فحصه للبيانات والسجلات المحاسبية إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير المعلومات المحاسبية للوضعية الحقيقية للمؤسسة، فإنه لابد من القيام بمراجعة العينة المختارة فيظل هذا النوع وفق الخطط التالية :

- المعاينة على أساس التقدير؛
- المعاينة على أساس القبول أو الرفض؛
- المعاينة الاستكشافية.

في الأخير نشير إلى الحكم الصادر عن مراجعة العينة، فقد لايكون ممثل لمفردات المجتمع وهذا راجع إلى المشاكل الآتية :

- عدم تمثيل العينة المختارة لمفردات المجتمع ككل؛
- عدم الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختبار العينة؛
- الأخطاء الواردة عند عملية تقدير معالم المجتمع.

5- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة :

يمكن تقسيم المراجعة من هذه الزاوية إلى نوعين هما :

- المراجعة الخارجية؛

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سابق،ص من 33/19

- المراجعة الداخلية.

1- المراجعة الخارجية :

هي المراجعة الي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرين، البنوك).[1]

بغية الوقوف على ما سبق يمكن تحديد أهداف المراجعة المحاسبية الخارجية في النقاط التالية :

- كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل؛

- كل عملية تم تسجيلها لا بد أن تكون :

صحيحة التقييم؛

صحيحة التسجيل؛

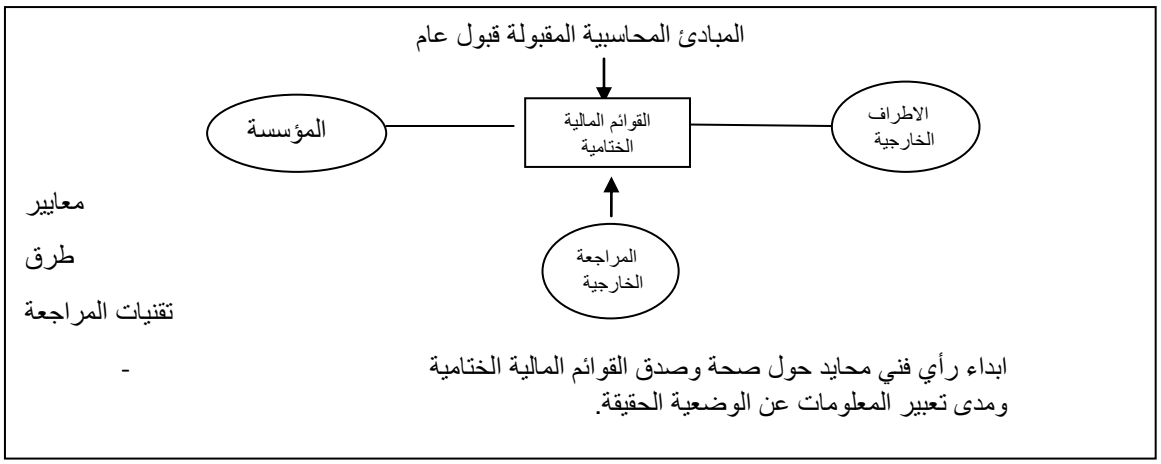
حقيقية؛

مسجلة في وقت وقوعها؛

صحيحة التمركز.

ويمكن أن نصور مسار المراجعة المحاسبية للمؤسسة في ظل المراجعة الخارجية في الشكل الأتي :

الشكل رقم (1- 1) مسار المراجعة المحاسبية الخارجية



[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سابق،ص من 33/19

المصدر: محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية،ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون،الجزائر،الطبعة الثانية،2005، ص: 32

2- المراجعة الداخلية :

نشا هذا النوع من المراجعة بناءا على الاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة من أجل فحص البيانات والسجلات المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية ويتخذ على أساسها القرارات.

يمكن سرد التعريفين الآتيين للمراجعة الداخلية :

عرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية على أنه" نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية نعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".

وعرف كذلك" اوتين " المراجعة الداخلية على انها تكون داخل المؤسسة، وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة "

من خلال التعريفين السابقين يظهر لنا بأن المراجعة الداخلية يقوم بها أطراف داخل المؤسسة من أجل الوقوف على النقاط الآتية :

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية؛
- قياس درجة الكفاءة التي يتم ها تنفيذ الوظائف؛
- مراجعة نظام المعلومات المحاسبية المولد الأساسي للمعلومات المحاسبية بشكل دوري؛
- فحص كافة السجلات والبيانات والمستندات المحاسبية؛
- حماية أصول المؤسسة.

الجدول رقم 02: أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والخارجي:

المصدر: احمد قايد نور الدين،التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية،دار الجنان للنشر والتوزيع،عمان،ص: 17

بيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	تحقق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف من داخل المنشاة.	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشاة.
نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة عمل المدقق،كما ان طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وامكانات تساعده على عمليات المنشاة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشاة والمدقق الخارجي والعرف السائد،ومعايير التدقيق المتعارف عليها،وماتنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ماتكون الخارجية تفضيلية أو اختيارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشاة محل التدقيق.
التوقيت المناسب للاداء	– يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية. – اختيارية وفقا لحجم المنشاة.	– يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية (مستمرة). – قد يكون كامل او جزئي. الزامية وفقا للقانون السائد.–
المستفيدون	إدارة المنشأة	– قراءة التقارير المالية وفقا للقانون السائد.

المطلب الثاني: مبادئ وفروض ومعايير المراجعة وجودتها

الفرع الاول: مبادئ المراجعة[1]

وهي تعبر عن الصفات التي يجب أن يتحلى بها شخص المدقق أثناء ممارسته لنشاط التدقيق بمراحله الثلاث (الفحص، التحقيق والتقرير) إلا أن مرحلتي الفحص والتحقيق تتسمان بنفس المبادئ، أما مرحلة التقرير فلها خصوصيتها، وفيما يلي المبادئ المتعلقة بكل مرحلة:

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص

أ)- مبدأ التكامل أو الإدراك الرقابي: ويعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيانها وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

ب)- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:

يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

ج)- مبدأ الموضوعية في الفحص: تشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العد د الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

د)- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة .

[1] أقاسم عمر ،مطبوعة دروس مقدمة لطلبة الأولى ماستر تدقيق ومراقبة التسيير ، التدقيق المالي والمحاسبي ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير ،جامعة احمد دراية ،ادرار ،2020/2019،ص ص 21-22

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير :

أ)- مبدأ كفاية الاتصال: ويشير إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدق ق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

ب)- مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المدق ق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق ل لمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف - إن وجدت- في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

ج)- مبدأ الإنصاف: ويشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدق ق، وكذا التقارير المالية منصفة الجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

د)- مبدأ السببية: يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.[1]

الفرع الثاني: فروض المراجعة[2]

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة، لذلك سنورد أهم الفروض التجريبية لها في الآتي :

- قابلية البيانات للفحص؛
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة؛
- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية،
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل؛

[1] أقاسم عمر،مرجع سابق ،ص ص21-22

[2] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطا ر النظري والممارسة التطبيقية،ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون،الجزائر،الطبعة الثانية،2005،ص من 15/12

- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط.

1- قابلية البيانات للفحص :

تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها. ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى. تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية :

- ملائمة المعلومات؛

- قابلية الفحص؛

- عدم التحيز في التسجيل؛

- قابلية القياس الكمي.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة :

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة معلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء وتواطئية :

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

4-وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا، كما يجعل المراجعة اقتصادية وعملية بتبني المراجعة الاختيارية بدلا عن التفصيلية.

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة الى المركز المالي والحقيقي لها.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت ما المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بدل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.

7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط

يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفقا ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله، نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.[1]

الفرع الثالث: معايير المراجعة[2]

تعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة نستطيع من خلاله تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها. نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين على معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات الثلاثة الآتية:

المجموعة الأولى: المعايير العامة

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات المراجعة؛

- يجب على المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره فيكل ما يتعلق بإجراءات العمل؛

- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

[1] محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي،مرجع سابق ،ص من15/12
[2] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ،مرجع سابق،ص من 57/37

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني

– يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا ويجب أن يتم الاشراف على أعمال المساعدين – إن وجدوا– بطريقة مناسبة وفعالة؛

– يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل واف حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛

– يحب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات

بعرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي

– يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

– يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد والقوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة

– يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بهام الم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛

– يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة، يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب ان يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

1.المعايير العامة

1– 1– معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية

بحكم المهام المنوطة للمراجع إبان عملية المراجعة، بات من الأجدر على هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفء بهذه المهمة، فعلى حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع للحسابات الآتي :

1- من ناحية التأهيل العلمي

أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العموم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.[1]

2- من ناحية التأهيل العملي والكفاءة المهنية

أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه (10) عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

في الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء، وتمكنه من الإيفاء متطلبات معيار التأهيل العلمي، العملي والكفاءة المهنية.

1- 2- معيار الاستقلال

يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها فيسن قرارات مستقبلية، إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المراجع، لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المراجع:

أ)- عدم وجود مصالح مادية للمراجع:

ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم مراجعتها وأن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

ب)- وجود استقلال ذاتي:

يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.

في ظل توافر النقطتين السابقتين يمكن أن تحدد الأبعاد الدالة على استقلال المراجع.

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،ص من 57/37

1- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة: يستطيع المراجع في ظل هذا البند تحديد برنامج المراجعة وخطوات العمل وحجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها وكذا الجوانب والأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل، ما لا شك فيه أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم أخذه من طرف المراجع في برنامجه

2- الاستقلال في مجال الفحص: يعتبر المراجع مستقلا وحرا في اختيار حجم المفردات المراد فحصها من مجموع المفردات، إذ يستطيع المراجع في هذا الإطار فحص جميع البيانات، المستندات، السجلات ومسار عملية التجهيز للتقرير بعدها عن صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها.[1]

3- الاستقلال في إعداد التقرير: يعتبر المراجع مستقلا في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص والتحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية، مع إظهار فيه كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص وإعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية، إذ ينبغي في هذا الإطار عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق في التقرير أو استبعاد بعض الحقائق ذات الأهمية منه.

1- 3- معيار العناية المهنية

يعني أن يقوم المراجع ببدل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها، انطلاقا من كون أن المراجع لا بد أن يفي بالمعيارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي والعملي والاستقلال في أداء مهمته.

إن قياس درجة العناية المهنية ل لمراجع بغية تحديد مسؤوليته المهنية اتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية والمحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، تكون من خلال تحديد وأداء الاختبارات المطلوبة واللازمة ومحتوى وشكل التقرير الناتج عن عملية الفحص ل لبيانات والسجلات المحاسبية. يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة هي:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة؛

- أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛

- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف، الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات وغش ولا يمنع حدوث أخطاء؛

- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي؛

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية،ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون،الجزائر،الطبعة الثانية،2005،ص من 57/37

– العمل باستمرار من أجل تطوير محال خبرته المهنية.

في نهاية المعايير العامة نشير إلى أن معيار الاستقلال مع معياري بذل العناية المهنية وتوافر التأهيل العلمي والعملي تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن أي خل ل في هذه المعاير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للمراجعة فعندما يكون المراجع مثلا غير مستقل ولم يبذل العناية المهنية اللازمة وليس مؤهلا علميا أو عمليا، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعاير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.

2– معايير العمل الميداني

2 – 1– التخطيط السليم لعملية المراجعة

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح للعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة. تقوم عملية المراجعة على النقاط الآتية:

– دراسة نظام المعلومات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بنظام ل لرقابة الداخلية للمؤسسة؛

– تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروض؛

– تحديد طبيعة رزنامة عملية المراجعة والإجراءات المطبقة في ظلها؛

– تنسيق العمل المراد تنفيذه.

في ظل هذا الإطار يمكن أن نحد د الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية المراجعة وتخطيطها.

– يوضح برنامج المراجعة وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته؛

– يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المراجع وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للانتهاء منها؛

– يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية المراجعة من خلال احتوائه على ما يجب القيام به والفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت عملية البدء في عملية المراجعة والانتهاء منها، وتحديد المراجع الذي يقوم بفحص المفردات؛

– تحديد مسؤولية المراجع القائم بالأداء المهني انطلاقا من مهام كل مراجع وتوقيع كل مراجع على الخانة المقابلة للعمل القائم به.[1]

2– 2– معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، لذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق الآتية:

1. طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة:

تشتمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعمليات ها، فعلى حسب"HAMINI"، فالأسئلة تخص الفصول الآتية: [2]

– الأسئلة المتعلقة بالمشتريات؛

– الأسئلة المتعلقة بالمخزون والإنتاج؛

– الأسئلة المتعلقة بالمبيعات؛

– الأسئلة المتعلقة بالمستندات والأسهم؛

– الأسئلة المتعلقة بالاستثمارات؛

– الأسئلة المتعلقة بالأموال الجماعية؛

– الأسئلة المتعلقة بالإعلام الآلي.

أ). الأسئلة المتعلقة بالمشتريات: يقصد من وراء هذه الأسئلة تحقيق الأهداف الآتية:

– كل طلبات الشراء تمت بشكل سليم؛

– كل المشتريات والخدمات المتحصل عليها تمت وفق الطلبات وتم طلبها؛

– كل الفواتير المتعلقة بالمشتريات تم بالمقابل الحصول الفعلي على نصوصها وتم تسجيلها؛

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سابق ، ص من 57/37
[2] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،ص من 37/37

– كل النفقات مبررة ومسجلة.

ب). الأسئلة المتعلقة بالأجور: يقصد من ورائها تحقيق الأهداف التالية:

– كل أجر يقابل بمجهود عضلي تم تقديمه فعلا من طرف عامل معين؛

– كل الأجور تم حسابها وفق ما تنص عليها الاتفاقيات الجماعية؛

– كل الأجور تم حسابها بشكل سليم.

ج). الأسئلة المتعلقة بالمخزون والإنتاج: بغية تحقيق الأهداف الآتية: [1]

– المخزونات تخضع لمراقبة محاسبية دورية؛

– كل المخزونات معروفة ومحفوظة؛

– كل أسعار تكاليف الإنتاج مسجلة في قيم المخزون؛

– المخزونات مقيمة بشكل سليم.

د). الأسئلة المتعلقة بالمبيعات: يهدف من خلالها إلى تحقيق الأتي:

– كل المبيعات تمت فوترتها وتسجيلها بشكل سليم؛

– كل المبالغ المفوترة قابلة للتحقيق؛

– كل التحصيلات تم تسجيلها بشكل سليم.

هـ). الأسئلة المتعلقة بالخزينة: يقصد من ورائها تحقيق الأهداف التالية:

– وجود متابعة محاسبية سليمة ل لتدفقات المالية؛

– النفقات لا بد أن تكون مرخصة من طرف شخص مؤهل؛

– إعداد وثيقة لكل تسوية تمت؛

– حماية كافية للسيولة الموجودة من كل الأخطار.

و). الأسئلة المتعلقة بالسندات والأسهم: يقصد من ورائها ضمان المتابعة والتسيير الجيد والسليم لكل السندات والأسهم.

ز). الأسئلة المتعلقة بالاستثمارات: يقصد من ورائها ضمان العناصر الآتية:

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سابق ،ص من 57/37

– كل الاستثمارات مسجلة محاسبيا ومتابعة ومقيدة تحت رقم معروف؛

– الجرد الفعلي للاستثمارات تم وفق ما ينص عليه القانون ويوافق الجرد المحاسبي؛

– عقود الاستثمار لا بد أن تكون مرخصة؛

– حركة الاستثمارات ثم تقي يدها بشكل سليم.

ن). الأسئلة المتعلقة بالأموال الجماعية: يقصد من ورائها التأكد من العناصر الآتية:

– كل العمليات المتعلقة بالأموال الجماعية مرخص بها؛

– الأسهم يتم بشكل واضح وصريح؛

– شهادات الأسهم محفوظة بشكل سليم؛

– التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالأموال الجماعية مقيدة بشكل سليم.

2. طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية[1]

تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة المعتمد داخل المؤسسة موضوع المراجعة، إذ يقوم المراجع بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى مقوماته والإجراءات القائم عليها فيستطيع أن يحد د مواطن الضعف والقوة فيه اعتمادا على درجة امتثال إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كأن يجد مثلا تداخل في المسؤوليات وعدم تحديد الاختصاصات وإلى غير ذلك من عدم الالتزام بالإجراءات التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية. فعدم الالتزام هما يخلق فرص للتلاعب والغش ولوقوع الأخطاء.

إن الوصف الكتابي القائم على أساس التقييم الميداني لنظام الرقابة الداخلية، يمكن من تحديد مواطن القوة والضعف في النظام، وهذا مايسمح بتوجيه عملية المراجعة نحو مواطن الضعف لفحصها واستخراج منها الانحرافات الواقعة والتقرير عليها في ختام عملية المراجعة.

3– طريقة الملخص الكتابي:

في ظل هذه الطريقة يقوم المراجع بإعداد ملخص كتابي يحد د فيه بالتفصيل الإجراءات والوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية، بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع المراجعة.

في الأخير نشير إلى الخطوات الواجب إتباعها بغية تقي يم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع المراجعة.

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، مرجع سابق ،ص من 57/37

– الخطوة الأولى: الفحص المبدئي؛

– الخطوة الثانية: اختبار الالتزام بالإجراءات والسياسات؛

– الخطو الثالثة: الاختبارات الأساسية؛

– الخطوة الرابعة: إعداد التقرير.

2– 3– معيار كفاية الأدلة:

في إطار مسعى المراجع الهادف إلى إبداء رأي فيني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية، يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي اعتمادا على التأكد من أن كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها، ومن خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات، وكذا من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي توفر للمراجع أساسا معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوئها من إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة.

يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما:

– داخلية: تشتمل على كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة؛

– خارجية: تشتمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والاستفسارات التي تحري خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب وإلى غير ذلك من الأطراف الخارجية.

نشير في الأخير إلى أنه يجب أن تكون الأدلة التي يقوم بجمعها المراجع ملائمة، من حيث أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة وكافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص.

3– معيار إبداء الرأي:

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الالتزام به، إذ ينبغي ان يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وذلك من خلال العناصر الآتية:

– مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية ل لبيانات؛

– مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛

– الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى،

و في حالة العكس يجب على الإدارة ان تقدم الحسابات والقوائم الأخرى طبقا للطرق السالفة التطبيق والجديدة من جهة، ومن جهة أخرى تحديد الفرق الناتج عن هذا التغيير؛

– تقدم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية وكل الوثائق المتضمنة ل لمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة؛

– على المراجع أن يبدي رأي فني محايد حول مسار عملية المراجعة وأن يختار نوع التقرير المقابل لذلك؛

– على المراجع تقليل الخطر خاصة ما يتعلق منه بعنصر ذا أهمية كبيرة، إذ يكون ذلك باستعمال برنامج للرقابة موجه لكشف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.[1]

والواقع يجب أن يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني المحايد حول المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة، وذلك باستعمال احد أنواع التقارير التالية:

– النظيف؛

– التقرير

– التقرير التحفظي؛

– التقرير السالب؛

– تقرير عدم إبداء الرأي.

3– 1– التقرير النظيف

يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعلومات المحاسبية. إن هذا التقرير يدل على تبني المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها والسالف ذكرها من جهة ومن جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة، قد يمتنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف نظرا للاعتبارات التالية:

– عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا؛

– عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى؛

– عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية؛

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، مرجع سابق ، ص56

– غياب معايير المراجعة المتعارف عليها كعدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمراجع بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب، أو عدم إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة كالمصادقات التي تؤكد صحة أرصدة حسابات الزبائن والموردين أو حساب البنك وإلى غير ذلك، أو في حالات أخرى كعدم توفر السجلات والدفاتر والمستندات أو عدم التأكد من مبالغ التعويضات التي يجب أن تلتزم ها المؤسسة,

3– 2– التقرير التحفظي:

يعتبر التقرير التحفظي امتداد معدل للتقرير النظيف، كونه يشير الى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، في هذا الإطار يشير المراجع إلى هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية للمؤسسة والمركز المالي لها.

يرتبط التقرير النظيف بالأهمية النسبية لهذه التحفظات وبمدى تأثيرها على صحة المعلومات المحاسبية والمالية، إذ يشترط أن لا توثر هذه التحفظات إلى حد التظليل على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وعلى القوائم المالية الختامية لها.

3– 3– التقرير السالب:

يصدر المراجع هذا التقرير، إذا قام بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد ما ثم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، كأن يقيم ويسحل جزءا كبيرا من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا عن التكلفة الحقيقية لها، أو يسجل جزء كبير من المصروفات الإيرادية على أنها مصروفات رأسمالية.

يحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراء القوائم المالية فانه ينبغي على المراجع ان يصدر هذا الرأي، إلا إذا اعتقد فعلا أن هناك خروجا خطيرا جدا عن تطبيق المبادئ المحاسبية.

3– 4– تقرير عدم إبداء الرأي:

إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعده على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق

الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية المراجعة أو بسبب ظروف خارجة عن إرادة هذه الأخيرة والمراجع على حد سواء.[1]

الفرع الرابع: جودة المراجعة[2]

تعتبر جودة المراجعة هي أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير المراجعة، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

كما تعرف على انها "خلو القوائم المالية من الاخطاء والتحريفات الجوهرية،أي ان جودة التدقيق تتمثل في زيادة احتمال اكتشاف الاخطاء الجوهرية التي ترتكبها الادارة لتعارض مصالحها مع مصالح الملاك ".[3]

ويمكن ان نعرف جودة المراجعة على انها تعني خلو القوائم المالية والتقارير من الأخطاء الجوهرية والغش التي تتم مراجعتها من طرف المراجع.

1/: محددات جودة المراجعة:

اشارت العديد من الدراسات إلى مجموعة من الاعتبارات والمقومات التي يعكس توافرها جودة المراجعة وهذه المقومات والاعتبارات هي:

1- حجم منشأة المراجعة

2- عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة

3- صدق تقارير منشأة المراجعة

4- مدة استمرار منشأة المراجعة في مراجعة المنشأة محل المراجعة

5- هيكل عملية المراجعة.

6- خيرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة

7- التقدم التقني في أداء المهنة

8- المنافسة بين منشأة المراجعة

9- عدد الساعات التي تم إنجاز المراجعة خلالها

[1] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، مرجع سابق،ص 57

[2] بن داود رقية ،دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة في ظل القانون 10-01،غير منشورة مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي ، دراسات محاسبية وجباية معمقة ،ص 7

[3] حسين يوسف القاضي ،حسين احمد دحدوح واخرون،اصول المراجعة ،جامعة دمشق ،كلية الاقتصاد ،ب س ،ص 463

10- نسبة الأتعاب من المنشأة محل المراجعة الى إجمالي أتعاب منشأة المراجعة

2: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة.

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة، وذلك نظرا لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها، وقياسها كما هو في حالة المنتجات الصناعية.

اولا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة:

1- حجم مكتب المراجعة

يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة، فهناك مكاتب المراجعة الصغيرة، ومكاتب المراجعة المتوسطة، ومكاتب المراجعة الكبيرة.

وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب المراجعة منها على سبيل المثال: عدد الشركاء أو عدد العاملين بالمكتب، وعدد العملاء، وسمعة مكتب المراجعة. وبالرغم من أهمية استخدام المعايير السابقة[1] التمييز بين مكاتب المراجعة الصغيرة والكبيرة فإن لكل نوع من هذه المكاتب صفات أساسية يتميز بها كما هو واضح في الجدول التالي:

جدول -03- صفات مكاتب المراجعة

الصفات المميزة للمكاتب الكبيرة	الصفات المميزة للمكاتب الصغيرة
تتوافر لديها كافة فئات التوظيف كان يكون لدى المكتب عدد معين من الشركاء او المراجعين الحاصلين على شهادة محاسب قانوني والمراجعين	قد لاتتوافر فيها كافة فئات التوظيف
يتوافر لديها عدد كبير من المراجعين وفي كافة التخصصات	قد يكون بالمكتب عدد محدود من المراجعين
اتساع نشاطها داخل الدولة وقد يكون لها فروع دولية	ممارستها لنشاطها يكون في حدود المدينة نفسها
كثرة عدد العملاء وبالتالي ضخامة الايرادات	قلة العملاء وبالتالي قلة الايرادات
يقسم المكتب داخليا الى عدد من الاقسام الفنية المتخصصة مع امتلاك الخبرات النادرة	قد لايقسم المكتب داخليا الى العديد من الاقسام الفنية، وقد لايمتلك خبرات نادرة

[1] بن داود رقية ،مرجع سابق ،ص ص8-9

المصدر: بن داود رقية،دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة في ظل القانون 10-01، غير منشورة،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي،دراسات محاسبية وجباية معمقة، ص: 8

وعلى الرغم من وجود دراسات كثيرة تؤيد وجود علاقة طردية بين كبر حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة إلا أن هناك من يرى أن جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط وإنما ترتبط أيضا بالمكاتب الصغيرة، على افتراض أنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب المراجعة الصغيرة عديمة الجودة، كما أن قلة عدد عملاء المكاتب الصغيرة قد يكون راجعا إلى تمسك تلك المكاتب معيار الاستقلال، وحرصها وعنايتها عند قبول عملاء جدد.

2- سمعة مكتب المراجعة:

تعتبر سمعة مكتب المراجعة (شهرته) أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية. ويقصد بسمعة مكتب المراجعة تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة.

3- القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة:

يوقع مستخدمو القوائم المالية من المراجعين اكتشاف والتقرير عن أية مخالفات وأخطاء جوهرية تحتوي عليها القوائم المالية، حيث أن عدم اكتشاف المراجعين لها يعتبر في نظر المستخدمين فشلا للمراجعة وهو ما يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين، خصوصا عندما يكبد المستخدمون خسائر مالية بسبب الاعتماد على القوائم المالية التي تحتوي على الأخطاء والمخالفات غير المكتشفة.

- المنافسة بين مكاتب المراجعة

تعتبر المنافسة من أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، ولكن توعية أثرها غير واضحة، ويتفق الباحث مع وجهة النظر التي تشير إلى أن المنافسة ذات أثر ايجابي على جودة المراجعة لأن وجود معايير مهنية واضحة مع وجود رقابة على الالتزام بها سيجعل الجودة هي المعيار الأساسي عند الطلب على المراجعة.

5- تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين:

ويقصد بالتخصص في مهنة المراجعة أن يتخصص المراجع في مراجعة قطاع من النشاط الاقتصادي مثل التخصص في مراجعة البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها. والذي يمكن أن يقاس من خلال نسبة عملاء مكتب المراجعة في نشاط معين إلى إجمالي عملائه ,أو بحصة مكتب المراجعة من إجمالي عملاء نشاط معين.

وتعود اهمية تخصص مكاتب المراجعة في مراجعة نشاط معين الى العديد من المنافع التي يمكن ان تحققها مكاتب المراجعة من ذلك والتي منها:

- تخفيض تكاليف المراجعة: وذلك من خلال تطوير معرفة وخيرة المراجعين بصناعة معينة مما يجعلهم بارعين في معالجة المشكلات التي تواجههم، وتوزيع تكاليف التدريب الخاصة بالصناعة على مجموعة كبيرة من العملاء، مما يساعد من الاستفادة من وفورات الحجم.
- أن اختيار العميل المراجع متخصص يعود بالفائدة على كل من العميل والمراجع: فبالنسبة للعميل يقلل من الوقت اللازم لقضائه مع المراجع لتعريفه بطبيعة النشاط بالإضافة إلى الأثر الإيجابي على القوائم المالية، وبالنسبة للمراجع تحقق رضا العميل، ويحسن من جودة المراجعة

6- الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها:

تعرف معايير المراجعة بأنها عبارة عن الأنماط التي يجب أن ينقد بها المراجع أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها وبدون المعايير المهنية لا يمكن أن يتحقق الهدف الأساسي لمهنة المراجعة وهو إضفاء الثقة على القوائم المالية التي يتم مراجعتها.[1]

وقد أكدت العديد من الدراسات المتعلقة بجودة المراجعة أن الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها بعد أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وأن هناك علاقة إيجابية بين هذا العامل وجودة المراجعة.

7- قبول العملاء والاستمرار معهم:

يجب أن يقوم كل مكتب بتقديم كل عميل قبل قبول التعاقد معه، كما يجب إعادة تقييم العملاء القدامى، وذلك بهدف تقليل فرص الارتباط بعملاء غير أمناء إلى أقل حد ممكن، خصوصا مع تزايد توقعات مستخدمي القوائم المالية عن مسئولية المراجع عن اكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية.

وأكدت العديد من الدراسات أن وضع سياسات وإجراءات القبول مهمة المراجعة يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وأن هناك علاقة إيجابية بينهما، فقد توصل Carcello et al إلى أن قيام مكتب المراجعة باجراء دراسة لإدارة منشأة العميل قبل قبولها كعميل جديد يعد أحد خصائص جودة المراجعة.

8- مدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشاة محل المراجعة:

يقصد بمدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة عدد السنوات التي يقوم المكتب خلالها مراجعة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.

[1] بن داود رقية ، مرجع سابق،ص ص10-11

ونظرا لأهمية هذا العامل فقد نال اهتماما كبيرا من قبل العديد من الباحثين، وتوصلت دراسات إلى نتائج متضاربة بخصوص اثر هذا العامل على جودة المراجعة , فمنهم من توصل أن زيادة مدة ارتباط المراجع بالعميل تحسن من جودة المراجعة، في حين توصل البعض الآخر إلى العكس من ذلك.

ثانيا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بفريق عمل المراجعة :

1- استقلال المراجع

يعتبر استقلال المراجع من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى، كما أنه حجر الزاوية لمهنة المراجعة وأساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية أما عن علاقة استقلال المراجعين جودة المراجعة، فقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين استقلال المراجع وجودة المراجعة، وفي هذا الإطار توصلت De Angelo إلى أن استقلال المراجع يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة المراجعة حيث أن المراجع غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة.

2- خبرة فريق المراجعة:

ونظرا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الحيرة المهنية لفريق المراجعة بجودة المراجعة، وتوصلت أغلب الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما، وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة المراجعة.[1]

وأشار راضي إلى أن الخبرة المهنية تمكن المراجع من تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة والتقرير عنها بكفاءة، مما ينعكس إيجابيا على جودة المراجعة وتوصل إلى أن المشاركين في الدراسة المراجعين والمعدين والمستخدمين) يعتبرون أن الخبرة المهنية لمكتب المراجعة والخبرة المهنية في صناعة العميل من الخصائص المهمة لجودة المراجعة.

3- الإشراف على فريق المراجعة:

توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة عادة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا (مدراء المراجعة والمراجعين الأول)، حيث يوكل إلى هؤلاء المراجعين مسئولية تدريب وتوجيه ومتابعة المراجعين المساعدين خصوصا في المهام غير العادية والمعقدة.

وتناولت العديد من الدراسات علاقة الإشراف على فريق المراجعة بجودة المراجعة، ومنها دراسة Carcello et al والتي أشارت إلى أن تمتنع المشرف بعضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين،

[1] بن داود رقية ،مرجع سابق،ص ص 11-12

واجتياز المراجعين دون المستوى الإشرافي الامتحان القبول بالمعهد يعدا من خصائص عامل الالتزام بالمعايير العامة للمراجعة وأكد العديد من العملاء والمراجعين خلال ندوه عقدها المراجعون في ولاية أوهايو الأمريكية على أهمية الإشراف والمتابعة كأحد وسائل تحسين جودة المراجعة.

4- الإتصالات بين فريق المراجعة وعميل المراجعة:

تعتمد خدمة المراجعة على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب المراجعة والعملاء، والتي يجب أن تتميز بالأتي:

أ- أن تكون علاقة هادفة، فالاتصال بين العميل ومكتب المراجعة يحدث لغرض معين.

ب- لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة، حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغرباء، وتحدث في إطار من القيود والمحددات.

ج- أنها علاقة محدودة الأبعاد، حيث تكون هذه العلاقة محدودة وفقا لطبيعة ومحتوى الخدمة المطلوب تقديمها.

وتوصلت العديد من الدراسات إلى أن الاتصالات الجيدة بين العميل والمراجع تعتبر أحد الخصائص التي تشير إلى تحقق جودة المراجعة، فقد توصلت دراسة Sutton and Latnipe إلى أنه بناء علاقات جيدة مع العملاء يعتبر أحد خصائص جودة المراجعة المرتبطة بالعمل الميداني.

ثالثا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة[1]

1- حجم المنشأة محل المراجعة وقوتها المالية:

يوجد في سوق العمل العديد من المنشآت التي تناول النشاط الاقتصادي، ويعتبر حجم الشركة أحد محالات التمايز بينها، فهناك المنشآت الفردية وهي منشآت تتميز أنها ذات حجم صغير، كما أن هناك شركات الأشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط، بالإضافة إلى ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وانفصال ملكيتها ولقد حاولت العديد من الدراسات، التوصل إلى نوع العلاقة بين حجم الشركة محل المراجعة وجودة المراجعة، واستخدمت العديد من المؤشرات لقياس حجم الشركة (مثل إجمالي القيمة الدفترية للأصول، وإجمالي قيمة الإيرادات، وعدد العاملين بالشركة)، ولكن هذه الدراسات توصلت إلى نتائج متناقضة.

[1] بن داود رقية،مرجع سابق ، ص13

2- هيكل الرقابة الداخلي:

إن كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات، ولتحقيق الإدارة أهدافها كان لا بد لها من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها. ولأهمية دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية وأثرها على عملية المراجعة، فقد تناولت العديد من الدراسات أثر ذلك على جودة المراجعة، وتوصلت إلى أن وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة.

3- تعقد مهام المراجعة:

إن تعقد مهمة المراجعة يعتبر أحد أهم المحددات الرئيسة لشكل وتفاصيل برنامج المراجعة والذي يتمثل في الإجراءات المحددة مقدما لجمع الأدلة.. وينضح أن تعقد مهام المراجعة يعد من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة ويأثر سلبيا على جودة المراجعة وذلك لان المهام المعقدة تحتاج إلى مراجعين خبراء وعلى مستوى عالي من التدريب والمعرفة وهؤلاء قد لا يتواجدون لدى كل مكاتب المراجعة.

المبحث الثاني: تطورات مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

المطلب الأول: تعريف محافظة الحسابات

1- محافظة الحسابات:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت موضوع محافظة الحسابات ومحافظ الحسابات وفيما يلي توضيح لكل منها:

محافظة الحسابات هي: "بالمراجعة القانونية أي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات".

من خلال التعريف يمكن القول أن محافظة الحسابات هي عملية إعطاء الصيغة الشرعية للحسابات السنوية من عدمها عن طريق الفحوصات القانونية التي يمارسها شخص يدعى المدقق القانوني.

2- محافظ الحسابات.

يعرف المشرع الجزائري محافظ الحسابات بما يلي: "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات واله يئات وانتظامها ومطابقتها لا حكام التشريع المعمول به".[1]

[1] أقاسم عمر ،التدقيق الخارجي ومحافظ الحسايات في الجزائر ،دار الكتاب العربي ،الجزائر،ب ط ،2016،ص 58-59

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته (715 مكرر 4) كما يلي: " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني.

وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظامها وصحتها".

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 علي أنه: " الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك وبتحقق الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين."[1]

يمكن ان نعرف محافظ الحسابات على انه كل شخص قادر تحمل مسؤولية الاشراف على المصادقة على القوائم المالية للمؤسسات التي تطلب خدماته.[2]

المطلب الثاني: صفات محافظ الحسابات.

لممارسة مهنة محافظ الحسابات على الشخص القائم بها التحلي بصفات مميزة نذكر منها:

1- الاستقلالية والموضوعية.

يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات الالتزام بالاحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة، وهذا حتى يتسنى لهم إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة، ومما ألزم به المشرع الجزائري محافظ الحسابات أن لا يملك عند تنفيذ المراجعة أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم، فحسب المادة 64 من قانون 10- 01 المؤرخ في 2010/06/29 انه يمنع محافظ الحسابات مما يأتي:

- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.

- إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من قانون10- 01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- كل عهدة برلمانية.

[1] بلة سوسن ،تاثير تطور مهة المحاسبة والتدقيق في الجزائر على كفاءة محافظ الحسابات ،مذكرة ماستر ،2018،ص 38

[2] زرقوق سعاد ،علاقة مهنة محافظ الحسابات بالمراجعة الخارجية ،مذكرة لنيل شهادة ماستر،2018/2017،ص19

– الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد لدى نفس الشركة او الهيئة.

– كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

وتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في اجل أقصاه شهر واحد (01) من تاريخ مباشرة عهدته.

بالإضافة الى ذلك فان المادة 36 من قانون 96/136 المؤرخ في 1996/04/15 تنص على: عدم ممارسة مهام محافظ الحسابات في مؤسسات يحوزون فيها أزواجهم أو آباؤهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة، جزء من رأسمال أو أي شكل آخر من المنافع.

بالإضافة إلى ذلك أن لا يتعرض محافظ الحسابات لأية ضغوط من طرف الإدارة عند أداء مهامه مما يؤثر على تقديم رأيه بموضوعية حول سلامة الدفاتر وانتظامها ودقة القوائم المالية. [1]

2– النزاهة والامانة

على محافظ الحسابات أن يكون أمينا ونزيها في عمله وان يعطي هذا العمل حقه الوافي وأن يقوم بالعمل بوحي من ضميره ويبذل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل، وأن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة وأمانة دون تحريف أو تمويه، ولا يضمن سلامتها، والحقائق التي يعقد في صحتها وألا يجامل أحدا في ما يبديه من آراء وأن يكون لعملائه ناصحا أمينا.

ومحافظ الحسابات موضع ثقة عملائه ويطلع بحكم عمله على اسرارهم، وتقضي التقاليد المهنية في جميع المهن وليس في مهنة المحاسبة والمراجعة فقط، بأن يحافظ الرجل المهني على هذه الأسرار وان لايقوم بإفشائها او استخدامها ضد عملائه، وان يكون دائما كتوما وموضع ثقة.

المطلب الثالث: تاريخ تنظيم مهنة محافظ الحسابات وشروط الالتحاق بها في الجزائر. [2]

مرت عملية تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر مراحل شملت عدة قرارات وزارية وقوانين منظمة لهذا المجال، حيث تم تنظيم المهنة لأول مرة سنة 1969 بالأمر رقم 69– 107 المؤرخ في12/31/ 1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث جاء فيه كيفية تعيين محافظ الحسابات، وفي المرسوم 173– 70 المؤرخ في1970/11/16.تم تحديد واجباته ومهامه. وفي عام 1971 جاء الامر رقم 72/71المؤرخ في 29/12/1971 لتنظيم مهنة المحاسبة، محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية في شكل جمعية تدعى المجلس الأعلى للتقنية المحاسبة "C.S.T.C» تمثل عمله في ضبط المقاييس المحاسبية وإعداد مخطط وطني لكل قطاع "، إلا أن هذا التنظيم الذي دام 20 سنة (من1971 إلى غاية 1991) كانت به ثغرات

[1] أقاسم عمر ،مرجع سابق ،ص59-60
[2] أقاسم عمر ، مرجع سابق ،ص62-63

ونقائص أهمها قلة المراجعين (الخبراء المحاسبون) وهذا راجع لعدم الاهتمام بجانب التكوين، حيث كانت نسبة المترشحين ضعيفة جدا مقابل احتياجات الاقتصاد الوطني.

إلى أن جاء المرسوم التنفيذي رقم 92- 20 المؤرخ في 8 رجب - 1412 الموافق ل 13 يناير 1992. يحدد تشكيل المصفى الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ويضبط اختصاصه وقواعد عمله، ويهدف هذا المصف بصفة أساسية ومباشرة الى تطوير وتحسين الممارسة المهنية.

إلا أن هذا المصف لم يدم طويلا، حيث في سنة2010 تم تفكيكه بموجب قانون10- 01المتعلق بالخبير المحاسبي المعتمد، وتم إرفاق متابعة وتنظيم المهنة الى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات التي تخضع بدورها إل متابعة المجلس الوطني للمحاسبة، يتمثل دور الغرفة فيما يلي:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها،
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية

وينشرها، في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها.

- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

كما تلا هذا القانون مراسيم تنفيذية تنظيمية للمهنة متمثلة في:

- المرسوم التنفيذي رقم 26- 11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 30- 11 المؤرخ في 17 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم 31 - 11 المؤرخ في 17 جانفي 2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- "المرسوم التنفيذي رقم 32/11 المؤرخ في 17/ 2011/10يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 72- 11 المؤرخ في 16 فبراير 2011يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.

- المرسوم التنفيذي رقم 73- 11 المؤرخ في 16 فبراير 2011كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 74- 11 المؤرخ في 16 فبراير 2011 يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسبي.
- المرسوم التنفيذي رقم 202- 11 المؤرخ في 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.
- " المرسوم التنفيذي رقم 393- 11 المؤرخ في 24 نوفمبر سنة 2011 المحدد لشروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.
- المرسوم التنفيذي رقم 10- 13 المؤرخ في 13 يناير 2013 يحدد درجة الاخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها. [1]

" قرار وزارة المالية رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، المتضمن محتوي معايير تقارير محافظ الحسابات الصادر عن وزارة المالية.

" قرار مؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

المطلب الرابع: مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر [2]

مهنة محافظ الحسابات تضعه أمام مسؤولية اتجاه التشريعات، واحترام أخلاق المهنة، ومنه تنقسم مسؤوليات محافظ الحسابات إلى ثلاث أصناف هي:

1- المسؤولية المدنية: لقد اقر المشرع الجزائري بالمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في نص المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 من القانون التجاري، فبعد أن كانت المسؤولية المدنية تقام عل أساس أحكام الوكالة في ظل القانون القديم تغير الأساس باعتبار العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بالشركة ليست علاقة تعاقدية وإنما هي علاقة قانونية حتى ولو سلمنا بان محافظ الحسابات يعين عن طرق العقد. ولقيام المسؤولية المدنية ينبغي توفر الشروط القانونية والتي في مقدمها توافر خطأ محافظ الحسابات، إلا أننا لا نجد تعريف الخطأ لا في القانون المدني باعتباره الشريعة العامة ولا في القانون المنظم للمهنة، غير أنه كانت للفقهاء الفرنسيين بعض المحولات من أجل التعريف بخطأ محافظ الحسابات، فقد عرف أنه انحراف محافظ الحسابات عن السلوك الفني المألوف، وسواء تعلق الأمر بخطئه الشخصي أو خطأ العاملين تحت اشرافه

[1] أقاسم عمر ،مرجع سابق، ص 64
[2] حجاج زينب ،مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات ،مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات،ع10،ص 185

فيكون محافظ الحسابات مسئولا مدنيا عن هاته الأفعال متى تسببت في أضرار، واستطاع طالب التعويض أن يثبت وجود علاقة سببية بين الفعل والضرر الناتج عنه غير انه يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع المسؤولية عن نفسه بإثباته عدم وجود خطأ أو إثباته أن الضرر كان نتيجة أسباب خارجة عن نطاق إرادته. أما عن الجهة الفضائية المهتمة بالدعوى المسؤولية المدنية، فلا نجد حكم خاص في القانون المنظم للمهنة وأمام ذلك ترفع الدعوى ضد محافظ الحسابات أمام الجهة القضائية.

2- المسؤولية التأديبية: فيما يخص العقوبات التأديبية تتمثل إما في انذار او توبيخ للأقصاء المؤقت عن ممارسة المهنة، الشطب من الجدول والتوقيف المؤقت، وقد أعطت القوانيين المنظمة لمهنة محافظي الحسابات الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي من شأنها أن تأثر في المسار المهني لأي محافظ حسابات.

3- المسؤولية الجزائية: كما قد يساءل محفظ الحسابات عن الأفعال المخالفة للقانون التي يرتكبها أثناء أو بمناسبة القيام بالمهام المنوطة به، وقد تتخذ هذه المسؤولية صورتان:

- محافظ الحسابات فاعل أصلي: إذ يعاقب عن كل الجرائم التي ارتكبها أثناء تأدية مهامه كتلك المتعلقة بحالة عدم الملائمة والتي أوردها المشرع الجزائري في المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري، وكذلك الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة بصفة غير شرعية. وبما أن محافظ الحسابات شأنه شأن باقي أفراد المجتمع فهو مجبر عل احترام لقوانين، لذلك يكون معرض إلى المتابعة الجزائية عن كل فعل مجرم من طرف القانون، وفي هذه الحالة تطبق عليه الأحكام العامة في قانون العقوبات.

- محافظ الحسابات بصفته شريك: ويمكن لمحافظ الحسابات أن يتابع جزائيا بصفته شريك وفقا للاحكام العامة المنظمة للاشتراك، إذ يكفي لمحافظ الحسابات أن يقدم يد العون للفاعل الأصلي وهذا بتسهيل له اقتناء بعض الوسائل لاستعمالها في الجريمة الأصلية حتى ولو كانت هذه الوسائل لست ذات طبيعة جرمية. إلا أنه قد تأثرت مسالة تتعلق بالعامل المعنوي للاشتراك وكذلك الجانب المادي له بالنسبة لمحافظ الحسابات، فقد رأى بعض الفقه انه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يسأل جزائيا عن فعل الاشتراك إلا إذا كان عالما وقت ارتكاب الجريمة أنه يمد بيد العون للفاعل الأصلي في الجريمة، لذلك فان تقاعس محافظ الحسابات عن تقديم تقريره حتى يسهل على المسير فعل الاختلاس يعد بمثابة اشتراك موضوعي لما يستوجب مساءلة محافظ الحسابات بصفته شريكا في فعل الاحتيال.

المبحث الثالث: العلاقة بين تطور مهنة محافظة الحسابات في الجزائر وجودة المراجعة:

هناك علاقة طردية ووطيدة بين تطورات مهنة محافظة الحسابات وجودة المراجعة يمكن أن نميزها في النقاط التالية:

- استقلالية وكفاءة محافظ الحسابات يؤثران على جودة المراجعة.
- التزام المراجع الخارجي بالحفاظ على كرامة المهنة يؤثر إيجابا على فعالي المراجعة.
- إن الالتزام بالسرية والأمانة والأخلاق العالية يزيد من فعالية المراجعة.[1]

خلاصة:

يتضح جليا من خلال النقاط التي تطرقنا إليها بأن الحاجة إلى وجود المراجعة كانت نتيجة التغيرات التي شهدتها البيئة الاقتصادية لاسيما كبر حجم المؤسسات وتشعب العلاقات الاقتصادية وفصل الملكية عن الإدارة والتسيير.

هذا وقد اتضح لنا بأن للمراجعة دور هام في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات من خلال عملية التدقيق والفحص، وكذا نظرا للمعلومات والخدمات التي تقدمها العملية لمستخدمي تقارير المراجعة من خلال اتخاذ القرارات.

ونظرا لأن المراجعة تعمل وفقا لأطر وأسس علمية فإنها ترتكز بالأساس على عدة مبادئ وفروض تحكم متطلباتها النظرية بالإضافة إلى معايير تؤطر إجراءاتها العملية.

[1] حجاج زينب ،مرجع سابق ،ص186

تمهيد :

لقد تبين من خلال الفصل السابق بأن محافظة الحسابات في الجزائر قد مرت بعديد المراحل، وقد تميزت كل مرحلة بخصوصياتها ومميزاتها، وفقا لمقتضيات تلك المرحلة، ولمعرفة مدى تأثير تلك المراحل والتغييرات على جودة عملية المراجعة، سنحاول في هذا الفصل القيام بعرض مختلف الدراسات السابقة حسب ترتيبها الزمني وحسب قوة استخدامها في انجاز العمل.

المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة

في هذا المبحث ستحاول التطرق إلى الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا والمتمثلة في تطورات مهنة محافظة الحسابات في الجزائر وأثرها على جودة المراجعة، ومن ثم معرفة نقاط التوافق والاختلاف بينهم ومحاولة التعريج على هذه الاختلافات.

الدراسة الأولى: شريقي عمر،التنظيم المهني للمراجع،أطروحة الدوكتوراة،جامعة سطيف 1، 2011 /2012.

تناولت هذه الرسالة دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان لتربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وفد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجعة المتمثلة في:

- الإطار العام للممارسة المهنية؛
- الهيئات المهنية المشرفة على تنظم المهنة؛
- معايير المراجعة؛
- دستور أداب وسلوك المهنة.

وعلى ضوء الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، فقد تم التوصل إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، وقد قدم البحث مساهمة لتطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر مما يسمح بالارتقاء بمستوى المهنة ويحقق أهدافها.

الدراسة الثانية: بن داود رقية،دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة في ظل القانون 10- 01،مذكرة ماستر ،جامعة ورقلة، 2016/2015.

استهدفت الدراسة محاولة صياغة مؤشرات لقياس جودة التدقيق في الجزائر،و لتحقيق أهداف الدراسة واختيار فرضياتها، استخدمت استمارة الاستبيان التي تم تطويرها استنادا إلى الإطار النظري لموضوع الدارسة ولمجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة به.و تم توجيه هذه الاستمارة إلى المهنيين بهدف معرفة مدى إدراكهم لأهمية قياس جودة التدقيق ودرجة تأييدهم بجموعة من المؤشرات التي يمكن اعتمادها لقياس جودة التدقيق في الجزائر. ولقد تم توزيع الاستمارة على عينة مكونة من 93 فردا، و تم استرجاع 80 استمارة

صالحة لأغراض التحليل، لتبلغ نسبة استجابة العينة 86.03%., قد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان أهمها :

– أن هناك إدراكا ووعيا لدى المهنيين في الجزائر بأهمية قياس جودة التدقيق بدرجة عالية، وبخاصة فيما يتعلق بمساعدة مكتب التدقيق بالحفاظ على سمعته ومكانته بين مكاتب التدقيق الأخرى،تأييد غالبية أفراد العينة للمؤشرات المقترحة وكان أهمها: كفاءة العاملين؛ عدد العملاء؛ الخبرة وتنوع الاختصاصات لدى فريق العمل؛ تعزيز علاقة التعاون بين المدقق وفريقه،عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية بين اتجاهات أفراد العينة حول أهمية قياس جودة التدقيق .

الدراسة الثالثة: بودونت أسماء،محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق،أطروحة الدوكتوراة،جامعة،2015/2016.

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة (في ظل القانون 10/01)، ولإنجاز هذا البحث قامو بتصميم استمارة استبيان وزعت علي عينة مكونة من 60 فردا من ممارسي مهنة المراجعة بمنطقة الجنوب الشرقي وتم استغلال 53 منها وتمت معالجتها احصائيا بواسطة برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية.

خلصت الدراسة الى :

– ان الاستقلالية والكفاءة يؤثران على جودة المراجعة.

– ان التزام المراجع الخارجي بالحفاظ على كرامة المهنة يؤثر ايجابا على فعالية المراجعة.

– ان الالتزام بالسرية والأمانة والأخلاق العالية يزيد فعالية المراجعة.

الدراسة الرابعة: زين يونس –زين عيسى،مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة،مذكرة ماستر،جامعة الواد،2016.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة، وإبراز مدى أهمية جودة المراجعة بغية المساهمة في تحسين خدمات مكاتب المراجعة بالجزائر، وهذا من خلال دراسة تحليلية للآراء عينة من المراجعين الخارجيين بالجزائر، وأجريت باستخدام استبيان تم تصميمه بالاعتماد على الدراسات السابقة والدراسة النظرية ووزعت على عينة من مراجعين الخارجيين بالجزائر، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن تقليل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف يزيد من جودة المراجعة.

الدراسة الخامسة: محمد امين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية،أطروحة دوكتوراة،جامعة محمد بوضياف المسيلة،2016/2017.

هاته الأطروحة تدرس أثر تطور المهنة على جودة المعلومة المالية، من خلال دراسة مدى مواكبتها لتطورات العالمية على مختلف الأصعدة؛ انطلاقا من معايير الشخص المهني ومعايير العمل الميداني وكذا معايير إعداد التقرير وصولا للمسؤوليات، أين أصبح المدقق الآن حريص على التطبيق الأمثل للإجراءات والتعليمات والمعايير كما هو معمول به في الساحة الدولية.

الدراسة السادسة: عبدون زهيرة،دور مدققي الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية،مذكرة ماستر،جامعة البويرة،2018/2017.

تهدف الدراسة إلى إبرار إسهامات محافظي الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية، ودلك من خلال الدور المحوري والفعال الذي يلعبه محافظي الحسابات ويظهر دوره من خلال المهام الموكل إليه والدور الذي يلعبه في إضفاء المصداقية على المعلومات المالية، التي تنشرها المؤسسات وذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد علي صحة وصدق وانتظامية الحسابات السنوية ومدى شفافيتها وصدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور فعال في تعزيز الإفصاح في القوائم لمالية، وذلك من

خلال المصادقة على صدق وشرعية الحسابات، بذلك يبرز الدور الذي يقوم به محافظي الحسابات في الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.

الدراسة السابعة: طرابلسي سليم –طواف فاتح،اثر التزام مراجع الحسابات باخلاقيات واداب المهنة على جودة خدمات المراجعة في الجزائر،مجلة الواحات للبحوث والدراسات،جامعة سوق اهراس،2019.

يهدف البحث إلى دراسة أخلاقيات وآداب مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر التي تضمنتها الإصلاحات الحديثة للمهنة ومدى التزام المراجعين الخارجيين بها، وتأثيرها على جودة خدمات المراجعة المقدمة، ولغرض تحقيق أهداف البحث تم إجراء دراسة ميدانية بموجبها وزعت (35) استمارة استبيان أعيد منها (30) استبانة، شملت عدد من محافظي الحسابات والاستشاريين والاكاديميين واستخدم برنامج التحليل الإحصائي في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها عدم وجود مفهوم واضح ودقيق لمفهوم جودة المراجعة في الجزائر، أهمية الاصلاحات التي قامت بها الجزائر في مجال المراجعة الخارجية وتحديث قوانين أخلاقيات وآداب مهنة المراجعة، كذلك هناك علاقة طردية قوية بين المحاور التي تعرض لها دستور أخلاقيات وآداب مهنة المراجعة الخارجية وجودة الخدمات المقدمة.

المبحث الثاني: التعليق على الدراسات السابقة

هدفت دراستنا هذه لمعرفة أثر تطورات التشريعات المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات في الجزائر على جودة عملية المراجعة وقيمة هذه التطورات ومدى فاعليتها وتطبيقها في المنظومة الجزائرية، وقد ركزت الدراسة على الجانب الميداني من خلال دراسة حالة في مؤسسة الخبير المحاسبي "مزاولي" بأدرار.

هذا وتتميز هذه الدراسة عن سابقاتها كونها ترتكز أساسا على دراسة التطورات الحاصلة في مهنة المراجعة بالجزائر من خلال التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، ومدى تأثير هذه القوانين والتشريعات على جودة عمل المراجعين المهنيين، وهذا ما لم تتناوله جل الدراسات السابقة التي ركزت مثلا على المشاكل التي تعاني منها مهنة محافظة الحسابات في بيئة العمل، وهناك من ركز على الهدف الأساسي للمراجعة ألا وهو الكشف عن التلاعبات والأخطاء كهدف تقليدي للمراجعة، وهناك من تناولها من خلال علاقتها بالتغييرات الحاصلة في المجال المحاسبي باعتماد النظام المحاسبي المالي، ومدى ملائمته مع الموضوع محل الدراسة، وهناك دراسة مقارنة بين دول المغرب العربي (الجزائر، تونس، المغرب) لكنها ركزت على الجانب التكويني لمحافظ الحسابات وكيفية التحصل على الاعتماد في حين أهمت كل الجوانب الأخرى الخاصة بالمهنة، وهناك دراسة أخرى أثبتت بأنه لا توجب فروقات ما بين القانون 91/08 و01/10 المتعلقين بمهنة المراجعة، في حين أن هناك تغيرا كبيرا بين القانون السابق والحالي.

خلاصة :

يتضح جليا من خلال النقاط التي تطرقنا إليها بأن الحاجة إلى وجود المراجعة كانت نتيجة التغيرات التي شهدتها البيئة الاقتصادية لاسيما كبر حجم المؤسسات وتشعب العلاقات الاقتصادية وفصل الملكية عن الإدارة والتسيير.

هذا وقد اتضح لنا بأن للمراجعة دور هام في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات من خلال عملية التدقيق والفحص، وكذا نظرا للمعلومات والخدمات التي تقدمها العملية لمستخدمي تقارير المراجعة من خلال اتخاذ القرارت.

تمهيد :

من خلال الفصلين السابقين تبين لنا أن مهنة محافظ الحسابات مرت بعدة مراحل في مسار تطورها وهذا ما تم الإشارة إليه في الدراسات السابقة كما أن هذه الأخيرة تجمعها علاقة وطيدة بجودة المراجعة.
سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى الجزء التطبيقي من خلال إسقاط الجانب النظري على المؤسسة الاقتصادية وذلك بتحليل متغيرات الدراسة على مستواها واستخلاص النتائج وتعميمها من خلال دراسة الجرد والتسوية (الإهلاك، إطفاء المصاريف الإعدادية، تشكيل المؤونة) على مؤسسة للانتاج الصناعي كنموذج تطبيقي للدراسة.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي.

I) التعريف بالمؤسسة:

نظرا للظروف المزرية والمشاكل التي صادفها السيد مزاولي بوجمعة أثناء أدائه لعمله أولا في مجال الإدارة ثم أعمال المقاولة والتجارة حفزته على تحقيق هدفه والوصول إلى غاية معينة (إنطلاقا من الإرادة القوية) وهي التي ساعدت على تأسيس مكتب خاص تحت إشرافه برأس مال معتبر سنة 1998 م بعنوان كاتب عمومي.

I _1هيكلة المؤسسة:

في بداية الأمر كانت هيكلة المكتب كالتالي:

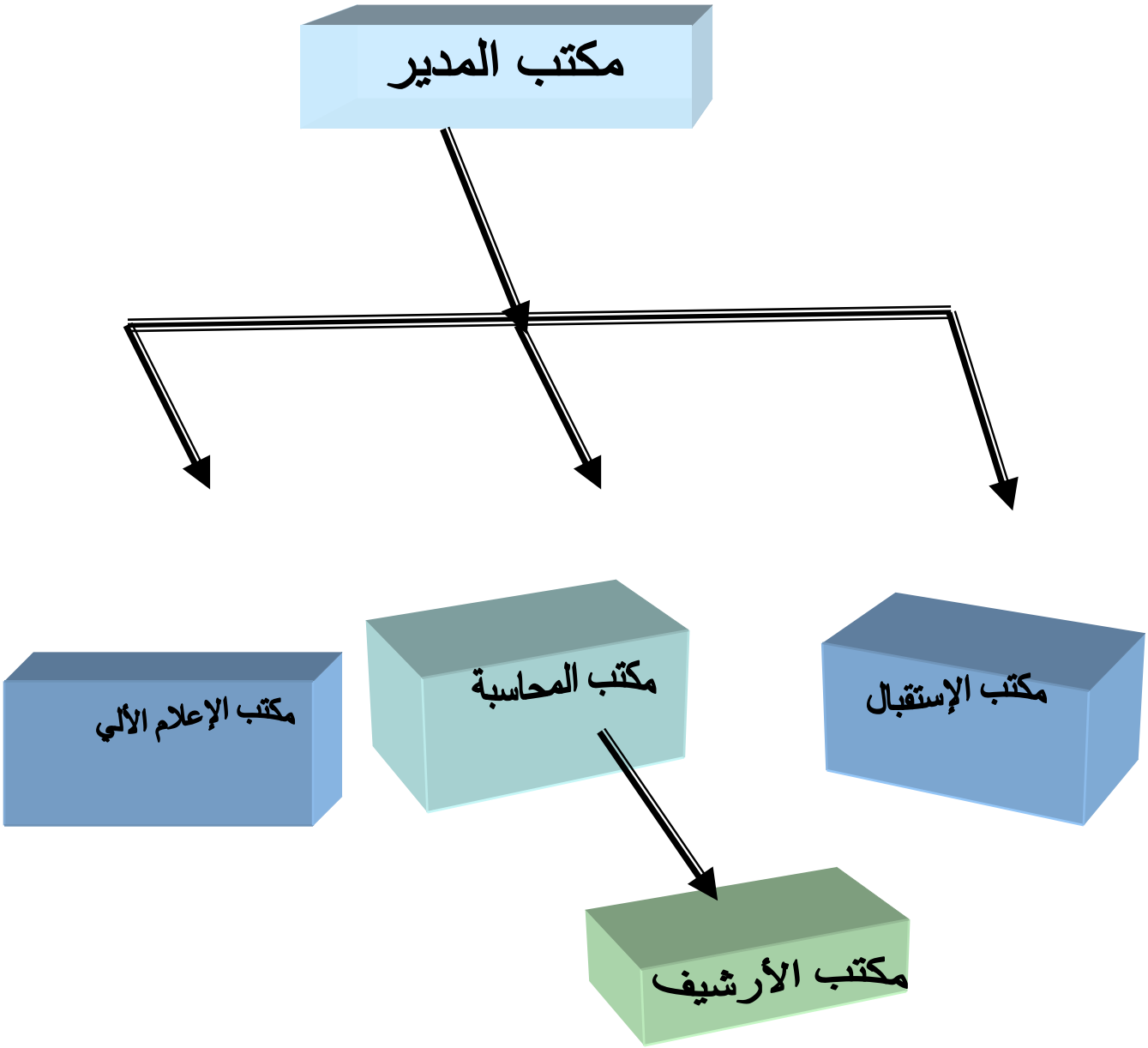
- مكتب خاص باستقبال الزبائن
- مكتب المسير هو المشرف على الأعمال بمختلفها
- مكتب الإعلام الألي والتحصيل

و بعد عامين من النشاط المكثف والعمل الجيد الذي أدى بدوره إلى اكتساب المكتب سمعة جيدة وشهرة عالية ومكانة مرموقة في السوق إضطر المسير إلى تجديد المكتب وتطويره إلى مؤسسة تحت عنوان: مؤسسة مزاولي للمحاسبة باستعمال آلية متطورة حسب متطلبات السوق وأصبحت المؤسسة تنقسم إلى 05 مكاتب وهي كالأتي:

- 1- مكتب المسير
- 2 - مكتب المحاسبة
- 3 - مكتب الإستقبال والتوجيه
- 4 - مكتب الإعلام الألي
- 5 - مكتب الأرشيف

الشكل -02- هيكلة المؤسسة

الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: مستخرج من وثائق المؤسسة.

المطلب الثاني: التعريف بالمكاتب ومهام كل مكتب

1) **مكتب التسيير**: يدار من طرف رئيس المؤسسة مهام الإشراف والمصادقة على ملفات الزبائن وهو المكلف الوحيد بالإنفاق والتحصيل في المؤسسة.

2) **مكتب المحاسبة:**

فيه يتم تق يد عملية نشاط الأشخاص محاسبيا وفق المخطط الوطني المحاسبي وهذا باستعمال يوميات مساعدة وهذه اليوميات تكون كالتالي:

- يومية المشتريات
- يوميات المبيعات
- يوميات الخدمات
- يوميات الأعمال
- يوميات كشف البنوك بمختلف أنواعها
- يوميات الصندوق
- يوميات القيد الإنتاجي
- يوميات الأعمال المختلفة

3) **مكتب الإعلام الآلي:** بعد تقيد هذه العمليات محاسبيا يعاد إرجاعها لمكتب المسير ليعاد مراقبتها ثم دفعها إلى مكتب الإعلام الآلي.

4) **مكتب الاستقبال:** يتم به استقبال ملفات الزبائن وتعريفهم بمختلف الأعمال منها (الجبائية، غير الجبائية، الأعمال الإدارية).

أ- **الأعمال الجبائية:** التصريحات الجبائية، ضرائب ورسوم، حيث يتم ملأ الوثيقة المسمات (G 50).

ب-**الأعمال غير الجبائية:** خاصة بالتصريحات غير الجبائية، ضمان إجتماعي، صندوق الوطني للعطل المدفوعة الاجر.

ج – الأعمال الإدارية: بعد مسك الملفات من الزبائن يتم دفعها الى المسير للتأكد من قانونيتها كما يقوم هذا المكتب على استخراج شهادتين:

د- شهادة إثبات النشاط: إن كان يعمل هذا الزبون مهما كان (طبيعي أو معنوي) مدة صلاحيتها عام.

هـ- شهادة مستخرج من الجدول: لنرى إن كان هذا الزبون عليه دين اتجاه الدولة. مدة صلاحيتها ثلاثة أشهر.

5) **مكتب الأرشيف:** في هذا الأخير يتم حفظ الملفات والسجلات الخاصة بالزبائن داخل رفوف مرتبة حسب نوعية الزبائن من حيث ديمومتهم بالعمل لدى هذه المؤسسة أو مؤقتة وحفظ هذه الوثائق يتم لمدة 10 سنوات على الأقل.

- **ملاحظة:** هذه الملفات قابلة للطلب من طرف المراقبين لدى مصلحة الضرائب ومفتشية العمل وهي مرتبة ترتيبا رقميا ليسهل على الباحث إيجاد الملف بسهولة.

المبحث الثاني: أعمال نهاية السنة في مؤسسة الإنتاج الصناعي.

وعند قيامنا بدراسة حالة أجرينا مقابلة مع السيد مزوالي بوجمعة وتم اختيار الملف الخاص بمؤسسة الإنتاج الصناعي كنموذج للدراسة التطبيقية.

المطلب الأول: عمليات الجرد والتسوية.

تعريف بالمؤسسة:

بعد موافقة مأمور مركز الوطني للسجل التجاري على الوثائق المتحصل عليها من طرف مسؤول المؤسسة بوظفر الصالح وصدق هذه الوثائق يوم: 2000/01/23 ثم استخراج مستخرج من السجل التجاري ذات الشخص الطبيعي، ونوع النشاط انتاج صناعي.

كان ميزان المراجعة قبل الجرد لمؤسسة الإنتاج الصناعي بتاريخ 2006/12/31 كما يلي:

N°	LIBILE	TOTALE ,MVM,31/12/06		SOLDE AU 31/12/06	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit
1100	FONDS D'EXPLOITATION		1548891,00		1548891.00
1300	RESERVE		3666791,00		3666791.00
1800	RSULTATS EN INSTENCES		667093,92		667093.92
2440	MATERIEL DE TRANSPOUR	1747863,25		1747863,25	
2940	AMOURTISS MAT DE TRAN	0,00	365384,61		365384,61
3810	ACHATS MAT ET FOURNI	5788672,07		5788672.07	
3811	ACHATS BOUIS ET FERS	2363200,00		2363200.00	
4260	CAUTIONNEMENT VERSE	716613,02		716613.02	
4570	TAXES RECUPERABLES	2842440,82		2842440.82	
4690	DEPENCES EN ATT	1749143,95		1749143.95	
4700	CLIENTS	13436602,30	12580348,54	856253.76	
4850	COMPTES BANCAIRES	1636637,10	1373232,53	263404.57	
4852	BANQUES B D L	12931792,18	12744018,85	187773,33	
4870	CAISSE	14700812,19	435430,62	14265381.57	
4890	VIRMENTES DE FOUNDS	11737000,00	11737000,00		
5220	CREDITURS D'INVISSTISS		1095000,00		1095000.00
5250	CATITIONNEEMNT REC		558489,93		558489.93
5300	FOURNISSEURS		9460494,88		9460494.88
5450	RETENU SUCOURITE SOCI		18225,00		18225.00
5470	TAXES DEUS SUR VENTS		1158369,54		1158369.54
5620	CREDITURS DE SERVICES		20186,72		20186.72
5630	PERSONNELES		184275,00		184275.00
5640	IMPOUTS D EXPLOITATION		231631,00		231631.00
5680	ORGANISEM SOUCAUX	48532,95	99593,55		515060.60
5681	ORGANISEM CACOBATPH		23646,33		23646.33
5682	ORGANISEM CASNOSE	15746,40	53104,46		37358.06
5700	ACOMPTS / AVENCES	791515,07	791515,07		
5790	RECAT EN ATT DIMPOUT		885315,66		885315.66
5880	AVENCES BANCAIRES		5921,51		5921.51
6250	COMMISSIONS	11700,00		11700.00	
6251	HONORAIRES	22000,00		22000.00	
6280	POSTE PTT	4391,72		4391.72	
6300	TRAITEMENT ET SALAIRE	150000,00		150000.00	
6320	INDEMNITES	52500,00		52500.00	
6410	TAXES ACTIVITE INDUS	231631,00		231631.00	
6500	AGIOS	14782,24		14782.24	
6510	FRAIS DE BANQUES	291983,91		291983.91	
7000	VENTES MARCHENDISE		785750		785750.00
7100	TRAVAUX		10795850,45		10795850.45

المصدر: مستخرج من وثائق المؤسسة.

1-معطيات الجرد

تتكون وسائل النقل من:

1- سيارة (أ) مشتريات في بداية 2005 بقيمة 811.965.81 د ج

2- سيارة (ب) تم الحصول عليها في 2006/09/12 بقيمة 935.897.44 دج

الإهتلاك المطبق خطي بمعدل 20%.

1) المطلوب:

1- إعداد جداول اهتلاك السيارتين.

2- المعالجة المحاسبية.

3- قيود التسوية اللآزمة.

4- اعداد ميزان المراجعة بعد الجرد.

5- تحديد النتيجة واعداد الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج.

علما أن معدل الضريبة المطبق هو 9%

جدول اهتلاك سيارة الاولى:

السنوات	المبلغ القابل للإهتلاك	قسط الإهتلاك	إهتلاك 3 سنوات سابقة	مجموع افهتلاك	قيمة محاسبية صافية
2005	811965.81	162393.16	0	162393.16	649672.65
2006	811965.81	162393.16	162393.16	324786.32	487179.49
2007	811965.81	162393.16	324786.32	487179.48	334786.33
2008	811965.81	162393.16	487179.48	649572.64	162213.17
2009	811965.81	162393.16	649572.64	811965.80	0

ب)- جدول اهتلاك سيارة الثانية:

في 2006/09/12 تم شراء سيارة بمبلغ 935897.44 دج معدل الإهتلاك السيارة هو 20% ونوع الإهتلاك خطي.

2) حساب اهتلاك السيارة:

أ) قسط الإهتلاك السنوي: 935897.44 x 100/20 = 187179.48

تاريخ الحصول على السيارة هو 2006/09/12 أي أن المؤسسة استفادت لهذا العام من سيارة لمدة 4 أشهر فقط، وعليه فقسط الإهتلاك هو: 187179.48 x 12/4 = 62393.16 دج

ب)- وأما بالنسبة للسنوات الباقية فالقسط يكون متساوي سنة 2 = سنة 3 =... ويمتد الإهتلاك الى سنة السادسة بـ 8 أشهر وهي تكملت لـ 4 أشهر الأولى وعليه يكون قسط الإهتلاك: 187179.48 x (8 / 12) = 124786.32

جدول الإهتلاك سيارة الثانية:

السنوات	المبلغ القابل للإهتلاك	قسط الإهتلاك	إهتلاك سنوات سابقة	مجموع الاهتلاك	قيمة محاسبية صافية
2005/09/12	935897.44	62393.16	0	62393.16	873504.28
2006	935897.44	187179.48	62393.16	249572.64	686324.80
2007	935897.44	187179.48	249572.64	436752.12	499145.32
2008	935897.44	187179.48	436752.12	623931.60	311965.84
2009	935897.44	187179.48	623931.60	811111.08	124786.36
2010	935897.44	32.124786	811111.08	935897.40	0
	935897.44				
	935897.44				
	935897.44				

2- **المعالجة المحاسبية: 2006/12/31**

- قيود التسوية:

2006/12/31

682		مخصصات الإهتلاك	224786.32	
	2944	إهتلاك سيارة الأولى		162393.16
	2944	إهتلاك سيارة ثانية		62393.16

حـ / 2944

	162393.16
	62393.16

حـ/6982

224786.32	

3)- تسوية الحساب 38:

1_من ميزان المراجعة قبل الجرد يتضح لنا أن حساب 3810وحساب 3811رصيدهما مدين.

2- كما علمنا أن المؤسسة اشترت بضائع بمبلغ5.00.000.00 دح وان البضاعة والفاتورة وصلاتا معا.

3- تم شراء مواد ولوازم بمبلغ يقدر ب: 1.560.000.00د ج.(وصول البضاعة والفاتورة معا)

تسوية حساب 3810:

حـ/3810

حـ/31

5.788.672.07	5.788.672.07

تسوية حساب 3811:

حـ/3811		حـ/31	
	2.363.200.00		2.363.200.00

تسوية حساب 380:

حـ/3800		حـ/530	
500.000.00			
585000.00			

حـ/3800		حـ/30	
500.000.00		500.000.00	

حـ/3810		حـ/530	

1.650.000.00

1.930.500.00

3810/حـ

1.650.0.00.00

31/حـ

1.650.00.00

CITE HATABA ADRAR

BALANCE GENERALE

EXERCICE /01/01/06 AU 31/12/06

N°	LIBILE	TOTALE ,MVM,31/12/06		SOLDE AU 31/12/06	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit
1100	FONDS D'EXPLOITATION		1548891,00		1548891,00
1300	RESERVE		3666791,00		3666791,00
1800	RSULTATS EN INSTENCES		667093,92		667093,92
2440	MATERIEL DE TRANSPOUR	1747863,25		1747863,25	
2944	AMOURTISS MAT DE TRAN		590170,93		590170,93
3000	MARCHENDISE / STOKS	500000,00	500000,00		
3100	MAT ET FOURNI / STOKS	9801872,07	9801872,07		
3800	ACHATDS MARCHENDISE	500000,00	500000,00		
3810	ACHATS MAT ET FOURNI	7438672,07	7438672,07		
3811	ACHATS BOUIS ET FERS	2363200,00	2363200,00		
4260	CAUTIONNEMENT VERSE	716613,02	558489,93	158123,09	
4570	TAXES RECUPERABLES	3159130,82	1158369,54	2000761,28	
4690	DEPENCES EN ATT	1749143,95	1749143,95		
4700	CLIENTS	13436602,30	13436602,30		
4850	COMPTES BANCAIRES	1636637,10	1376232,53	260404,57	
4852	BANQUES B D L	12931792,18	12744018,85	187773,33	
4870	CAISSE	17039185,63	14389341,30	2649844,33	
4890	VIRMENTES DE FOUNDS	11737000,00	11737000,00		
5220	CREDITURS D'INVISSTISS	1095000,00	1095000,00		
5250	CATITIONNEEMNT REC	558489,93	558489,93		
5300	FOURNISSEURS	11928494,88	11928494,88		
5450	RETENU SUCOURITE SOCI	18225,00	21870,00		3645,00
5470	TAXES DEUS SUR VENTS	1158369,54	1158369,54		
5620	CREDITURS DE SERVICES	20186,72	28376,72		8190,00
5630	PERSONNELES	184275,00	221130,00		36855,00
5640	IMPOUTS D EXPLOITATION	196012,00	231631,00		35619,00
5680	ORGANISEM SOUCAUX	171048,07	185275,72		14227,65
5681	ORGANISEM CACOBATPH	23646,33	23646,33		
5682	ORGANISEM CASNOSE	79465,13	84713,93		5248,80
5700	ACOMPTS / AVENCES	791515,07	791515,07		
5790	RECAT EN ATT DIMPOUT	885315,66	885315,66		
5880	AVENCES BANCAIRES	592151,00	592151,00		
6000	MARCHENDISE CONSOM	500000,00		500000,00	
6100	MAT ET FOURNI CONSOM	9801872,07		9801872,07	
6250	COMMISSIONS	11700,00		11700,00	
6251	HONORAIRES	29000,00		29000,00	
6280	POSTE PTT	4391,72		4391,72	
6300	TRAITEMENT ET SALAIRE	180000,00		180000,00	
6320	INDEMNITES	63000,00		63000,00	
6350	COTISATION SOCAILE	67457,17		67457,17	
6352	COTISATION CAISSE RETR	31609,47		31609,47	
6410	TAXES ACTIVITE INDUS	231631,00		231631,00	
6462	DROITS DE TIMBRES	2500,00		2500,00	
6500	AGIOS	304782,24		304782,24	
6510	FRAIS DE BANQUES	291983,91		291983,91	
6820	DOTATION AUX AMOURT	224786,32		224786,32	
7000	VENTES MARCHENDISE		785750,00		785750,00
7100	TRAVAUX		10795850,45		10795850,45

المصدر: مستخرج من وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: تحديد النتيجة وإعداد القوائم الختامية

1- تحديد النتيجة:

حـــ / 60	
500000,00	

حـــ / 80	
785750,00	500000,00
	285750,00

حـــ / 70	
	785750,00

حـــ / 62 - 61	
9801872,07	
45091,72	

حـــ / 81	
285750,00	9846963,79
10795850,45	
	1234636,66

حـــ / 71	
	10795850,45

حـــ / 68 - 65 - 63	
342066,64	
234131,00	
596766,15	
224786,32	

حـــ / 83	
1234636,66	1397750,11
591151,00	
	428037,55

حـــ / 77	
	591151,00

حـــ / 83	
428037,55	

حـــ / 880	
	428037,55
428037,55	

حـ/889= 428037,55 x 9% =38523,37

حـــ / 889	
38523,37	

حـــ / 88	
389514,18	

حـــ / 880	
	428037,55

حـ /88 = 428037,55 - 38523,37 = 389514,18

2- ميزان المراجعة بعد الجرد:

		المجاميع		الا رصدة	
رقم حـ	اسم الحساب	مدين	دائن	مدين	دائن
1100	اموال شخصية		1548891.00		1548891.00
1300	احتياطات فانونية		3666791.00		3666791.00
1800	نتائج قيد تخصيص		667093.92		667093.92
2440	معدات نقل	1747863.25	00	1747863.25	
2944	اهتلاك الاستثمارات		590170.93		590170.93
3000	مخزون البضائع	500000.00	500000.00		
3100	مخزون موادولوازم	9801872.07	9801872.07		
3800	مشترايات بضائع	500000.00	500.000.00		
3810	مشتريات مواد ولوازم	7438672.07	7438672.07		
3811	مشترايات مواد ولوازم	2363200.00	2363200.00		
4260	كفالات مدفوعة	716613.02	558489.93	158123.09	
4570	رسوم قابلة للاسترجاع	3159130.82	1158369.54	2000761.28	

4690	نفقات قيدالتخصيص	1749143.95	1749143.95		
4700	الزبائن	13436602.30	13436603.30		
4850	البنك	1376232.53	1636.637.10	260404.57	
4852	بنك B D L	12744018.85	12931792.18	187773.33	
4870	الصندوق	14389341.30	17039185.63	2649844.33	
4890	تحويلات مالية	11737000.00	11737000.00		
5220	ديون الاستثمارات	1095000.00	1095000.00		
5250	كفالات مقبوضة	558489.93	558489.93		
5300	ديون المخزونات	11928494.88	11928494.88		
5450	اقتطاعات ضمان الاجتماعي	21870.00	182245.00		3645.00
5470	رسوم مستحقة على مبيعات	1158369.54	1158369.54		
5620	ديون الخد مات	28376.72	20186.72		8190.00
5630	أجور المستخدمين	221130.00	184275.00		36855.00
5640	ديون ضرائب	270154.37	196012.00		14442.37

5680	مساهمات اجتماعية	171048.07	185275.72		14227.65
5681	مساهمات الوطني للتقاعد	23646.33	23646.33		
5682	مساهمات في ص/ع/م/لأجر	79465.13	84713.93		5248.80
5700	تسبيقات مقبوضة من زبائن	791515.07	791515.07		
5790	ايرادات قيد التحميل	885315.66	885315.66		
5880	تسبيقات بنكية	592151.00	592151.01		
88	النتيجةالصافية		389514.18		389514.18

3- **الميزانية الختامية لسنة 2006 لمؤسسة الانتاج الصناعي.**

رقم الحساب	إسم الحساب	المبالغ	الإهتلاكات و المؤونات	قيمة محاسبية صافية	رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
2	الإستثمارات				1	الأموال الخاصة	
244	معدات النقل	1747863,25	590170,93	1157692,32	110	الأموال الشخصية	1548891,00
	المجموع	1747863,25	590170,93	1157692,32	130	الإحتياطيات قانونية	3666791,00
					180	نتائج قيد التخصيص	667093,92
4	الذمم					مجموع 1	5882775,92
426	كفالات مدفوعة	158123,09		158123,09	5	الديون	
457	الرسم على القيمة المضافة	2000761,28		2000761,28	545		3645,00
485	حساب البنك	448177,00		448177,00	562	دائنوا الخدمات	8190,00
487	حساب الصندوق	2649844,33		2649844,33	563	الأجراء	36855,00
	المجموع	5526905,70		5256905,70	564	ضرائب و رسوم	74142,37
					568	الضمان الإجتماع cnasat	14227,65
					568	الضمان الإجتماع cacobat	5248,80
						مجموع 5	142308,82
					88	النتيجة الصافية	389514,18
	المجموع	7274768,95	590170,93	6414598,02		المجموع	6414598,02

4- جدول حسابات النتائج لسنة 2006:

رقم الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن
70	مبيعات بضاعة		785750.00
60	بضاعة مستهلكة	500000.00	
80	الهامش الإجمالي	28575.00	
80	الهامش الإجمالي		285750.00
71	انتاج مباع		10795850.45
61	مواد ولوازم مستهلكة	9801872.07	
62	خدمات	45091.72	
81	القيمة المضافة	1234636.66	
81	القيمة المضافة		1234636.66
77	ايرادات مختلفة		591151.00
63	مصاريف المستخدمين	342066.64	
64	ضرائب ورسوم	234131.00	
65	مصاريف مالية	596766.15	
68	مخصصات الاهتلاك	224786.32	
83	نتيجة الإستغلال	428037.55	
83	نتيجة الإستغلال		428037.55
880	النتيجة إجمالية		428037.55
889	الضريبة على الأرباح	38523.37	
880	النتيجة الصافية		389514.18

خلاصة:

بعد الانتهاء من كل هذه العمليات التي تخص الجرد والتسوية والبحث عن النتيجة الصافية وإعداد الوثائق الختامية توصلنا إلى مايلي:

- عدم استعمال المؤسسة للمؤونة.
- عدم وجود مخصص لكل الخسائر والتكاليف.
- عدم وجود نتيجة خارج الاستغلال وهذا ناتج عن عدم وجود تكاليف وإيرادات خارج الاستغلال.
- النتيجة المالية لهذه المؤسسة إيجابية.

وفي الأخير نقدم هذين الاقتراحين والمتمثلين في:

- ❖ على المؤسسة أن تخصص مخصص لأنه يمكن أن تحدث خسائر وتتحمل أعباء مستقبلا.
- ❖ كما يجب على المؤسسة تعيين محاسب خاص بها.
- ❖ التعاقد مع مدقق او محافظ حسابات اوخبير محاسبي لمراجعة القوائم بدقة .

الخاتمة

لقد أثبتت الدراسات وكذا الواقع المهني، بأن للمراجعة دور هام في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال عملية التأكيد والتصديق على حساباتها، بصفة دورية، وهو الأمر الذي يساهم في الدفع بالعجلة الاقتصادية وتطويرها من خلال مخرجات المراجعة والمتمثلة في معلومات مالية تبرر الصورة الوافية للمؤسساتوتزداد هذه الأهمية من خلال السعي الدولي الحثيث لتوحيد مهنة مراجعة الحسابات من خلال إصدار معايير دولية للمراجعة، تكون بمثابة الدليل الموحد الذي تسير عليه الدول وخاصة في ظل العولمة ووجود الشركات متعددة الجنسيات والتبادلات الخارجية بين الدول والتي تفرض واقع وجود لغة واحدة يفهمها الجميع الأمر الذي دفع بالعديد من الدول إلى تبني سياسات إصلاحية من أجل مسايرة التغيرات الدولية،

والجزائر كغيرها من الدول قامت في هذا الإطار بإصدار عدة قوانين وقرارات عبر مراحل تاريخية مختلفة وفقا لمقتضيات الحاجة إليها، انطلاقا من مرحلة ما بعد الاستقلال مرورا بمرحلة الإصلاحات الكبرى المتعلقة بالتوجه نحو اقتصاد السوق وإعادة هيكلة المؤسسات الوطنية وصولا إلى محاولة التماشي مع المتطلبات الدولية.

هذا وقد حاولنا في دراستنا هذه إبراز مدى تأثير هذه التطورات المتعلقة بالتشريعات والقوانين المنظمة لمحافظة الحسابات في الجزائر على جودة المهنة، وقد عملنا على إسقاطها على بيئة الممارسة العملية الفعلية بالتقرب من مؤسسة الخبير المحاسبي "مزاولي".

اختبار الفرضيات :

عند الانتهاء من الدراسة يمكننا أن نختبر الفرضيات المطروحة في مقدمة الدراسة كما يلي :

– يمكننا اعتبار المراجعة كعلم على الرغم من ارتباطه بعلوم أخرى كالمحاسبة خصوصاً والعلوم الاجتماعية عموما، وتستمد المراجعة وجودها كعلم من خلال أن لكل علم "فلسفة" و"نظريات"، وهذا ما لاحظناه من خلال دراستنا، كون أن للمراجعة أسس تعتمد عليها بناء على تطورات تاريخية، كما أنلها قواعد ومبادئ وفروض، وهي الأمور التي تدعم وجودها كعلم، إضافة إلى معايير تؤطرها لاسيما معايير العمل الميداني، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

– لقد سعت الجزائر جاهدة لتطوير مهنة محافظة الحسابات وذلك بناء على مسايرة العديد من التغيرات الاقتصادية من خلال القيام بعديد الإصلاحات وذلك عبر مراحل مفصلية، وفقا لمتطلبات الوضع، وقد كان أهمها القانون 08– 91، والقانون الحالي 01– 10 الذي ألغى

القانون السابق، إضافة إلى عديد المراسيم والقرارات الأخرى، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

– من خلال التطورات والمراحل التي تم دراستها، تبين لنا بأن المشرع الجزائري يسعى في كل مرة إلى أفكار جديدة من أجل تطوير الممارسة العملية في بيئة المراجعة الجزائرية، وذلك من أجل الوصول إلى المعايير الدولية، وإضفاء الجودة على مخرجات عمل محافظي الحسابات، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

النتائج :

وقد برزت لنا من خلال هذه الدراسة عدة نتائج أهمها :

– محافظ الحسابات شخص مهني مستقل يقوم بعملية المراجعة للمنشآت بصفة منتظمة من أجل إضفاء الموضوعية والمصداقية والشفافية على البيانات والمعلومات المالية المقدمة.

– يقوم محافظ الحسابات بمهنته وفق ما تتطلبه معايير المراجعة المتعارف عليها.

– إدخال فترة التكوين (سنتين) يسهم في رفع الكفاءة المهنية.

– مضاعفة العقوبات في التشريع ساري المفعول، يسهم بشكل كبير في ضبط أخلاقيات المهنة

– إن الالتزام بشتى معايير المراجعة الدولية يمثل خطوة تحول مهنة المراجعة، إلا أنه وفي ظل التطورات الحاصلة لابد من تبنيها كحتمية وليس كخيار.

– حتى تكون عملية المراجعة سليمة وفعالة في بيئة المراجعة بالجزائر لابد من تخطيط سليم وتنفيذ فعال للإجراءات والعمليات المتعارف عليها.

– إن اعتماد محتوى تقارير المراجعة من شأنه أن يخفف العبء على الشركاء الاقتصاديين وخاصة منهم الشركات متعددة الجنسيات العاملة بالدولة كونها مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة

– استحداث خلية الجودة يسهم بتحسين أداء مكاتب محافظي الحسابات، من خلال المراقبة.

– تحكم الدولة في المنظمات المهنية لا يدعم عملية الاستقلالية الخاصة بمحافظي الحسابات.

– فتح الباب لعملية التعاقد فيما يخص الأتعاب يؤثر سلبا على جودة عمل محافظي الحسابات.

– عدم قيام غرفة محافظي الحسابات بمؤتمرات وندوات دورية من أجل الرفع من كفاءة المراجعين وتحسين أدائهم.

التوصيات :

– لضمان جودة اكبر للمراجعة يستلزم وضع قوانين وضوابط مهنية لضمان السير الحسن للمهنة.

– يجب ضبط الجوانب الإجرائية لعملية تحديد الأتعاب بما يكفل حق المراجع في ضمان أتعابه وبما يضمن عملية تحصيله لأتعابه.

– زيادة دقة تنظيم المهنة بتحديد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم.

قائمة المراجع:

- أقاسم عمر ،التدقيق الخارجي ومحافظ الحسايات في الجزائر ،دار الكتاب العربي ،الجزائر،ب ط ،2016

- أقاسم عمر ،مطبوعة دروس مقدمة لطلبة الأولى ماستر تدقيق ومراقبة التسيير ، التدقيق المالي والمحاسبي ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير ،جامعة احمد دراية ،ادرار 2020/2019،ص ص 21-22.

- بلة سوسن ،تاثير تطور مهة المحاسبة والتدقيق في الجزائر على كفاءة محافظ الحسابات ،مذكرة ماستر ،2018

- بن داود رقية ،دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة في ظل القانون 10-01،غير منشورة مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي ، دراسات محاسبية وجباية معمقة.

- حجاج زينب ،مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات ،مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات

- حسين يوسف القاضي ،حسين احمد دحدوح واخرون،اصول المراجعة ،جامعة دمشق ،كلية الاقتصاد.

- زرقوق سعاد ،علاقة مهنة محافظ الحسابات بالمراجعة الخارجية ،مذكرة لنيل شهادة ماستر،2018/2017

- محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون،الجزائر،الطبعة الثانية،2005

الملخص:

تطورات محافظة الحسابات في الجزائر وفقا للتشريعات المتعلقة بالمهنة وأثرها على جودة المراجعة دراسة ميدانية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

مرت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بعدة مراحل وإصلاحات إلى غاية صدور القانون 91/08 الذي اعتبر نقلة نوعية بالنظر إلى التطورات التي شهدها المهنة قبل هذه الفترة، وسارت المهنة بوتيرة بطيئة نوعا ما في التغييرات ومواكبة التطورات الحاصلة خاصة خارج الجزائر إلى غاية صدور القانون10 /01 والذي جاء "كنتيجة حتمية لعديد التغيرات في شتى المجالات على المستوين المحلي والدولي لا سيما تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد وظهور معايير المراجعة الدولية.

وجاءت هذه الدراسة لتبين التطورات التي مرت بها محافظة الحسابات في الجزائر منذ الاستقلال وتأثيراتها على جودة المراجعة.

الكلمات المفتاحية:

مراجعة، محافظة الحسابات، جودة، تشريعات متعلقة بحافظة الحسابات.

Abstract

The development of the Auditing profession in Algeria According to the legislations And its impact on audit quality

A field study in the office of the expert accountant Mzaouli Boujemaa

The Audit profession passed through several stages and reforms in Algeria Until the issuance of the law 91/08 Which was considered a quantum leap taking into Auditing profession before this period And the profession goes at a slow pace somewhat in the changes and keep up with developments especially outside Algeria Until the issuance of the law 10/01 Which came as an inevitable result of the many changes in various fields at the local and international levels In particular the application of the new financial accounting

system and the emergence of international auditing standards.

This study came to show the steps of Auditing profession in Algeria since independence and its impact on audit quality by focusing on the Algerian work environment.

Key words: Audit, Audit profession, Quality, legislation concerning audit profession.