



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

الموضوع

المراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام
المحاسبي المالي
دراسة ميدانية لدى محافظ الحسابات

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

بلوفي عبد الحكيم

إعداد الطالبة:

بوخالفة حفيظة

رقم التسجيل:	2014/.....
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2013-2014

قسم العلوم التجارية

الفهرس

الصفحة	العنوان
	البسمة
	سورة قرآنية
	شكر وعرفان
	اهداء
	الفهرس
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
أ - د	المقدمة
38-6	الفصل الأول: الاطار العام حول المراجعة الخارجية
6	تمهيد.
7	المبحث الأول:عموميات حول المراجعة.
7	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة.
10	المطلب الثاني: أنواع المراجعة.
14	المطلب الثالث: أهمية المراجعة وأهدافها.
17	المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية.
17	المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية.
18	المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية.
20	المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية.
27	المطلب الرابع: أوراق العمل في المراجعة الخارجية.
31	المبحث الثالث: ماهية المراجع الخارجي.
31	المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي.
32	المطلب الثاني: صفات المراجع الخارجي.
33	المطلب الثالث: حقوق وواجبات المراجع الخارجي.
34	المطلب الرابع: مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي.
37	خلاصة الفصل الأول.

80 -38	الفصل الثاني: دور المراجع الخارجي في مراقبة أعمال نهاية الدورة.
39	تمهيد.
40	المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي.
40	المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي وخصائصه.
41	المطلب الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي.
42	المطلب الثالث: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي.
44	المبحث الثاني: أعمال نهاية الدورة.
45	المطلب الأول: عمليات الجرد والتسوية.
55	المطلب الثاني: تصحيح الأخطاء المحاسبية.
60	المطلب الثالث: وضع ميزان المراجعة بعد الجرد.
62	المطلب الرابع: اعداد الكشوف المالية.
69	المبحث الثالث: إجراءات المراجعة الخارجية في أعمال نهاية الدورة.
69	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية.
72	المطلب الثاني: مراجعة حسابات الميزانية.
76	المطلب الثالث: مراجعة حسابات التسيير.
77	المطلب الرابع: اعداد التقرير النهائي للمراجعة.
80	خلاصة الفصل الثاني.
95-81	الفصل الثالث: دراسة ميدانية
82	تمهيد
83	المبحث الأول: تقديم مؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية.
83	المطلب الأول: تعريف مؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية.
83	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية.
87	المطلب الثالث: لمحة تاريخية عن مراجع الحسابات.
88	المبحث الثاني: دور المراجع الخارجي في نهاية أعمال الدورة.
88	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية.
88	المطلب الثاني: التسويات الجردية للمراجعة.
91	المطلب الثالث: وضع الميزانية النهائية.

94	المطلب الرابع: اعداد التقرير.
95	خلاصة الفصل الثالث.
99-97	الخاتمة.
104-101	قائمة المراجع.
105	الملاحق.

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل
84	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية	الشكل رقم 01
87	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	الشكل رقم 02
94	التقرير العام	الشكل رقم 03

تمهيد:

لقد اعتبرت المراجعة الخارجية من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ ومتواصل أدت بها الى أن تحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، وقد جاءت بغية حماية ممتلكات الأفراد عن طريق مراقبة الأعمال ومنع الاختلاس بشتى أشكاله. ولأن الملاك ليسوا دوما هم المسيرين، دعت الضرورة إلى وجود المراجعة لتقف بينهما في الحياد وتراقب عمل المسير، وتعمل على تأكيد مدى صحة البيانات المالية ومدى تصويرها للمركز المالي للمؤسسة.

ولفهم الكثير عن المراجعة الخارجية تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي كالتالي:

- المبحث الأول : عموميات حول المراجعة .
- المبحث الثاني : ماهية المراجعة الخارجية.
- المبحث الثالث : ماهية المراجع الخارجي.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

ظهرت الحاجة لعملية المراجعة كما هي معروفة بهدف إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، وقد إزدادت الحاجة إليها وتطورت وزادت فعاليتها بعد الحرب العلمية الثانية، وذلك بسبب كبير أحجام الشركات وتوسعها الجغرافي وزيادة التعقيد في العمليات ولا مركزية الإدارة والتغيرات التكنولوجية المتسارعة.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة

أولاً: نشأة المراجعة¹

مرت المراجعة بعدة مراحل قبل أن تصبح بالشكل الذي هي عليه الآن، ويمكن أن نبين هذه المراحل في شكل فترات كالآتي:

1- الفترة من العصر القديم إلى 1500م:

كانت المراجعة غير معروفة ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من دفاتر المحاسبة تسجيل فيها نفس العمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصبا على المخزون السلعي حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توكي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش في الدفاتر.

أما في عهد الإمبراطورية الرومانية فقد كانت الدفاتر المحاسبية على مسمع من الحاكم وبحضور مستشاريه لإكتشاف أي تلاعب أو غش.

وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية ايطاليا وقسمت إلى دويلات، ظهرت الحاجة إلى عملية المراجعة خاصة بعد إنتشار التجارة حيث تم إستخدام المراجعين لأول مرة لتدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر ففي سنة 1394 أستخدمت حكومة مدينة بيزا (ايطاليا) المراجعين في مراجعة الحسابات الحكومية. وعموما كان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القائمين على الشؤون المالية وكانت هذه العملية تفصيلية 100% مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية.

¹ إدريس عبد السلام شتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة، بيروت، 1996، ص 14.

2- الفترة من 1500م إلى 1850م:

لم تختلف الفترة هذه عن سابقتها فمن حيث الأهداف لم يكن هناك أي تغيير يذكر غير أنه حدثت بعض التغييرات وهي:

- أ- انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى إزدياد الحاجة الماسة للمراجعين.
- ب- تبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد إكتشاف نظرية القيد المزدوج.

وهذا مما أدى إلى ظهور نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع، ورغم ذلك إستمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

3- الفترة من 1850م إلى 1905م¹

هذه الفترة شهدت المراجعة نموا إقتصاديا كبيرا، خاصة مع ظهور شركات المساهمة الكبيرة، هذا ما أدى إلى الانفصال النهائي بين "أصحاب المشروع" والإدارة حيث إستلم المتخصصون الوظائف الإدارية في شركات المساهمة، وظهرت الحاجة من طرف المساهمين وبشكل ملح في المحافظة على أموالهم المستثمرة، هذا كله أدى إلى اللجوء للمراجعة كمهنة خاصة بعد إقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث ومحايد تكون مهمته تبيان مدى أمانة القيمين على أموالهم وممتلكاتهم، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الإختيارية وبذلك أصبحت المراجعة أقل تفصيلا وكان الهدف الجوهري في نهاية هذه الفترة هو إكتشاف الغش أو التلاعب بالدفاتر من خلال إكتشاف الأخطاء سواء كانت فنية أو في تطبيق المبادئ المحاسبية.

4- الفترة من 1905م إلى وقتنا الحاضر

في هذه الفترة المراجع يعتمد على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية المراجعة وفي أواخر هذه الفترة ظهر ما يسمى بأسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة، ومن ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع، إما الهدف الرئيسي في هذه الفترة كان إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز

¹ إدريس عبد السلام الشتيوي، مرجع سابق، ص 15.

المالي ونتائج أعمال الشركات، بدل العمل على إكتشاف الغش والتزوير فالمراجع ليس مسؤولاً عن عدم إكتشاف التلاعب أو الغش إذا قام بعمله على أكمل وجه.

ثانياً: مفهوم المراجعة

رغم تعدد التعاريف التي تناولت المراجعة، إلا أن جميعها يتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها، وفيما يلي نوجز أهم التعاريف:

لقد عرفت المراجعة على أنها: « إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة »

" المراجعة تمثل عملية الفحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية، وذلك وفقاً لمجموعة من المعايير الموضوعية، تعكس إحتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية، لمساعدتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم".¹

تعرف أيضاً كما يلي: "مراجعة الحسابات هي فحص من قبل شخص مؤهل ومستقل لإبداء الرأي حول مدى إنتظام وعدالة الميزانية العمومية وحسابات النتائج في مؤسسة معينة".²

ويمكن تعريف المراجعة بأنها: "عملية تجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بالمعلومات والمعايير المعتمدة، والمراجعة يجب أن يتم تنفيذها من قبل جهة كفؤة ومستقلة".³

وعرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها:

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002، ص 10.

² Mokhtar Belaiboud, pratique de l'audite conforme aux normes IAS /IFRS et auSCF, Bert Edition, Alger, 2011, p10 .

³ ايهاب نظمي ابراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 17 .

"عملية منتظمة للحصول على القرائن بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".¹

من خلال التعاريف السابقة يمكن إستخلاص أن المراجعة تتركز على ثلاث نقاط مهمة والتي تتمحور حولها المراجعة عادة وهي:²

أولاً- الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

ثانياً- التحقيق: يعني إمكانية الحكم على صلاحية الكشوف المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المؤسسة بفترة مالية معينة.

ثالثاً- التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم لمن يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها وهو ختام عملية التدقيق من خلال الرأي الفني للمدقق.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة

1- من زاوية الإلزام القانوني:³ ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض مؤسسات الشركات كشركة المساهمة وعدم إلزامية المراجعة إلى غيرها من مؤسسات الشركات كشركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة تضامن، لذلك سنميز نوعين من المراجعة في هذا البند:

أ- المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يحتم القانون بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة من خلال القانون المعمول به.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 09.

² اسما عين جوامع، التدقيق ومحاسبة الحسابات، محاضرة ملقاة على الطلبة السنة الثانية ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2013/2014.

³ محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص ص 20، 21.

ب- **المراجعة الاختيارية:** وهي المراجعة التي تتم من دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج أعمال المركز المالي.

2- من زاوية نطاق أو مجال المراجعة.¹

أ- **المراجعة الكاملة:** وهي المراجعة التي تخول للمراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تعني فحص كل عملية تمت من خلال فترة محاسبية معينة، وإنما تخضع المراجعة للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المراجع في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها إختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمراجع الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها إختباراته. ولذلك تناسب هذه المراجعة المنشآت الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المراجع في إختباراته.

ب- **المراجعة الجزئية:** هي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخزون والتأكد من جرد المخزون، ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن خطوات التي إتبعته والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.

3- من زاوية مدى الفحص أو حجم الإختبارات²

أ- **المراجعة الشاملة (التفصيلية):** تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والسياسات المحاسبية، وهذا النوع قد يكون شاملا بالنسبة إلى بند معين وقد يكون شاملا لجميع عمليات المؤسسة، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المراجع وأصحاب المؤسسة.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 11.

² محمد تهايمي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 28، 29.

ب- المراجعة الاختيارية: يستند هذا النوع على إختيار جزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة على كل أو مجموع المفردات بيد أن هذا النوع يتجلى خاصة في مؤسسات كبيرة الحجم والمتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة.

4- من حيث موعد القيام بالمراجعة:¹

أ- مراجعة مستمرة: هي المراجعة التي تتم عمليات الفحص وإجراء الإختبارات على مدار السنة المالية للمنشأة، وعادة يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم الختامية.

ب- المراجعة النهائية: وتتميز هذه المراجعة بأنها تتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المنشآت صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

5- من حيث القائم بعملية المراجعة:²

أ- المراجعة الداخلية: تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمشروع ودفاتره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المؤسسات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الإبتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعة، الأمر الذي إستلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المؤسسة وجديتها فور إتمامها أو حدوثها.

ب- المراجعة الخارجية: تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام. حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايذا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها .

ولأن المراجعة الخارجية هي محور دراستنا سنتطرق إليها بشكل أكثر تفصيلا في المباحث

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية) (الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص48.

² أسما عين جوامع، التدقيق ومحاسبة الحسابات، مرجع سابق.

القادمة. وفيما يلي جدول يبين أهم الفروق الموجودة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

الجدول رقم 1 : التمييز بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية	
الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية كفاء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على إكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.	1-الهدف الرئيسي:خدمة طرف ثالث (الملاك)عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. 2-الهدف الثانوي: إكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	1-الهدف
موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة .	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	2- نوعية من يقوم بالمراجعة.
يتمتع بإستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخضع لرغبات وحاجات الإدارات الأخرى.	يتمتع بإستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	3- درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي.
مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	4-المسؤولية
تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائدة ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	5-نطاق العمل

<p>يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.</p>	<p>يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات منقطعة خلال السنة.</p>	<p>6-توقيت الأداء</p>
--	--	-----------------------

المصدر: محمد تهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص ص34،35.

المطلب الثالث: أهمية المراجعة وأهدافها

أولا: أهمية المراجعة¹

تلعب المراجعة دورا هاما في الأوساط الحكومية الإقتصادية كما تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لا غاية وتهدف الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة تعتمد عليها في إتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن أمثلة هذه الطوائف والفئات: طائفة الموردين، المستثمرين، البنوك، الهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها.

1- إدارة المشروع: تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي تتم إعتقادها من قبل مراجع

الحسابات المستقل والمحايد مما يزيد الثقة في هذه البيانات كما يزيد درجة الإعتقاد عليها.

2- المستثمرون: أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الو.م.أ أو أوروبا بعد الحرب العالمية

الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وإنفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما

جعل الحاجة الماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرين

بأن أموالهم سوف لا تتعرض إلى إختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة

الشركة والتأكد من عدم إنتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات.

¹ وفاء بن كحلة، دور المراجعة الخارجية في تحسين المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الإقتصادية(دراسة حالة:شركة الزغيبات لصناعة الاسمنت- ولاية الوادي) مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية (غير منشورة)،تخصص: تدقيق محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2012/2013.

3- البنوك: فهي تعتمد على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عنه فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات إئتمانية منها وكذلك نجد رجال الإقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي تخطيط إقتصادي.

4- الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها أو معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعاقل عليها.

ثانيا: 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

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

ثانيا - الملكية والمديونية: تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم إلترام 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 تقوم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

¹ محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 16، 17.

ثالثا - الشمولية والكمال: بما إن 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 إحتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصلة إلى أحداث، بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة و من جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير المعلومات الشاملة والمعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

رابعا - التقييم والتخصيص: تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الإستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبإنسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما إن الإلتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي:

- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش.
- الإلتزام بالمبادئ المحاسبية.
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

خامسا - العرض والإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى و المبادئ 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 لوضع معين داخل المؤسسة.

سادسا - 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 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 و الأخطاء.
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل.
- تقييم الأهداف والخطط.
- تقييم الهيكل التنظيمي.

انطلاقاً مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المراجع يستطيع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الإلتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

بعد التعرف على بعض العموميات حول المراجعة بصفة عامة صار بالإمكان تناول المراجعة الخارجية كعملية مستقلة، وذلك من خلال تعريفها، وأنواعها وأهدافها، والمعايير التي تضبط ممارستها العملية.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية

تعرف المراجعة الخارجية بأنها "فحص القوائم المالية، يشتمل على بحث وتقييم وتحليل للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للمشروع، مع تحليل إنتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقارير عنها في القوائم المالية، وينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية التي يعطي المراجع رأيه المهني فيها".¹

تعرف أيضاً: " تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة ومعلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الإقتصادية مع معايير

¹ احمد نور، مراجعة الحسابات (من النظرية الى التطبيق)، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر، 1990، ص 06.

محاسبية مقررة عن طريق جمع و تقييم أدلة إثبات المراجعة مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لإستخدامها في إتخاذ قراراته " ¹.

وتعرف أيضا: " عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد مدى الإتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات " ².

* يتضح من خلال هذه التعريفات بأن المراجعة الخارجية هي: " عملية منهجية منظمة تقوم على تقييم موضوعي لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والأحداث الإقتصادية، والتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين " .

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية

أ- **المراجعة القانونية:** يقوم بها محافظ الحسابات، والقانون هو الذي يجبر المؤسسة على أن يكون لها محافظ حسابات على الأقل واحد وذلك حسب حجم المؤسسة والقطاع التابعة لها، وتنتهي بغية تقرير يدلي فيه رأيه الفني حول الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة موضوع المراجعة وعن مدى صدقها وشرعيتها .

ب- **المراجعة الإختيارية:** هي مهمة يقوم بها شخص خارجي محترف يطلب منه من طرف أعوان المؤسسة إجراء مراجعة جزئية حول جزء من أجزاء ممتلكات المؤسسة كأن يراجع الإستثمارات فقط، أو الخزونات... الخ و تدعى مراجعة إختيارية أو تعاقدية لأنه يتم إبرام عقد بين طرفين: خبير محاسبي خارجي و الشركة .

ت- **الخبرة القضائية:** هي التي يقوم بها محترف خارجي يطلب من المحكمة ويلخص الجدول التالي بين هذه الأنواع: (المراجعة القانونية، التعاقدية، الخبرة القضائية) .

¹ أمين السيد أحمد لظفي، مسؤوليات واجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص02.

² طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، الدار الجامعية، مصر، ج01، 2007، ص27.

الجدول رقم 2: الفرق بين أنواع المراجعة الخارجية

خبرة قضائية	مراجعة تعاقدية	مراجعة قانونية	
تحدد بكل دقة من طرف المحكمة	تعاقدية	مؤسسية، ذات طابع عمومي.	طبيعة المهمة
من طرف المحكمة	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المساهمين	التعيين
إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقويم المؤشرات بالأرقام.	المصادقة على شرعية الحسابات.	المصادقة على الشرعية ووصف الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة.	الهدف
مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.	مهمة محددة حسب الإتفاقية.	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	التدخل
تامة تجاه الأفراد.	تامة من حيث المبدأ.	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين.	الإستقلالية
ينبغي إحترامه.	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير.	يجب إحترامه تماما.	مبدأ عدم التدخل في التسيير
إلى القاضي المكلف بالقضية.	المديرية العامة، مجلس الإدارة.	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، وغير عادية).	إرسال التقرير إلى
التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء.	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية.	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات.	شروط ممارسة المهنة

إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير شرعية.	نعم	لا	غير معني
الإلتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئياً.
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة.	محددة في العقد.	من طرف القاضي المشرف على الخبرات.
الأتعاب	قانون رسمي.	محددة في العقد.	إقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي.
طريقة العمل المتبعة.	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 18.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية

ظهرت معايير المراجعة في الو.م.أ في أوائل الخمسينيات، حيث شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، لجنة تسمى "لجنة إجراءات المراجعة" وذلك بهدف وضع وصياغة تلك المعايير. وقد تعرضت تلك المعايير لكثير من الدراسات والبحوث من جانب العاملين في ميدان المحاسبة والمراجعة، حيث إستهدفت تلك البحوث تحديد المقصود بتلك المعايير ووضع التفسيرات الصحيحة الملائمة لها، والتغلب على مشاكل التطبيق العلمي لها، بالإضافة إلى العمل على تطوير تلك المعايير وتوسيعها .

وفي سنة 1947 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قائمة بتسع معايير للمراجعة، وفي سنة 1954 صدر كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها". وقد تضمن هذا الكتيب معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي :

أولاً: القواعد العامة

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقدر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستفاؤها عند أداء هذه المهمة.

1- التأهيل العلمي والعملية (التدريب والكفاءة):

إن التدريب اللازم لمهنة مدقق الحسابات الخارجي المنتقل يشمل منهاجا موسعا تليه دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها. ويتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة والمداومة على الإطلاع على المجالات المهنية، والنشرات، البيانات، والنطوق التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسمية التي تعني بالمحاسبة. كما ينطوي التدريب على الإشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال، والإقتصاد، والإحصاء وغيرها. فبالنسبة لمن يزاولون المهنة بصفة فردية، ولأصحاب مكاتب التدقيق، ينبغي أن تكون مثل هذه المداومة بمثابة واجب يلتزمونه.

أما بالنسبة لموظفي مكاتب التدقيق فهي واجب يقع جزء منه، على الأقل، على عاتق أصحاب تلك المكاتب، إلا أن هذا التدريب يبقى قاصرا بوجه عام ما لم ترافقه الخبرة العلمية والأساس العلمي على السواء كي يجوز على مستوى الكفاءة اللازم ليفي بمسؤولية مدقق الحسابات.¹

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 41.

2- الاستقلال (أو الحياد):

يتطلب هذا المعيار من المراجع التمسك باستقلاليته وحياديته، و ذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية و دون تحيز، فهذا الإستقلال يمثل حيز الأساس أو الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة، ومن ثم فإنه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المراجعين فضلا عن تأكيده عند الإشراف و متابعة أداء مهمة المراجعة، أي أن رأي المراجع يكون لا قيمة له إجتماعيا و إقتصاديا إذا كان المراجع غير مستقل عن عميله .

3- العناية الواجبة(الحذر المهني المعقول):

على المدقق أن يبذل العناية الواجبة في عملية التدقيق وفي وضع التقرير النهائي وهذه العناية تتطلب مراجعة إنتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم، والأحكام التي يقرها المساعدين، كما تتطلب عناية لازمة بأوراق عمل المدقق وحصوله على أدلة وقرائن الإثبات. وفي هذا الصدد يقول كولي: "كل من عرض خدماته على الغير، وقبلت خدماته، أخذ على عاتقه واجب إستعمال ما لديه من مهارة في العمل المطلوب وذلك بالقدر المعقول من العناية والجهد".

إن ما يتعهد به هو حسن النية والأمانة لا العصمة عن الخطأ. كما و أنه يكون مسؤولا أمام من يستخدمه عن الإهمال وسوء النية وعدم الأمانة لا عن أية خسائر قد تنتج عن مجرد خطأ في التقرير.

إن مسألة العناية الواجبة تتعلق بما يؤديه المدقق من عمل وبدرجة حسن أدائه له. فبالنسبة لأوراق العمل مثلا، تتطلب هذه العناية أن تكون محتويات تلك الأوراق كافية لدرجة تدعم رأيه وما يصرح به عن تطبيقه لقواعد التدقيق.

ثانيا: القواعد المتعلقة بالعمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بخطوات التنفيذ عملية المراجعة، والإجراءات الفنية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم الإختبارات .

ويشمل هذا المعيار على ثلاث معايير هي:

1- التخطيط والإشراف

التخطيط السديد العائد لمهمة التدقيق يوفر تنظيماً صحيحاً في مكتب المدقق وبين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل. وكلما زاد الأفراد القائمين على عملية التدقيق، كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات والمسؤوليات. هذا كما يجب أن تجري كعملية تدقيق بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية، أو بإشراف أحد الشركاء، أو أي شخص آخر أسندت إليه سلطة الشريك ومسؤولياته. وتظل المسؤولية على عاتق صاحب المكتب الفردي أو الشريك في تأمين القدر الكافي من المراجعة للعمل الذي يقوم به مروضه تحت إدارته، كما أنه عليه التوقيع على جميع التقارير والوسائل التي تشكل تعبيراً عن رأي مدقق الحسابات، أو تكليف غيره بتوقيعها مع الإبقاء على مسؤوليته.¹

2- الضبط الداخلي

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد إختبارها، اعتماداً على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد 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 الإلتزام بإحدى الطرق التالية:

- طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة.
- طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية.
- طريقة الملخص الكتابي.

3- معيار كفاية الأدلة

في إطار مسعى المراجع الهادف إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى وصحة المعلومات المحاسبية، يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي اعتماداً 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 والإستفسارات والمصادقات التي توفر للمراجع أساساً

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 43.

معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوئها من إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة.

يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام الى نوعين هما:

- * **داخلية:** تشمل على كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم اعداده داخل المؤسسة.
- * **خارجية:** تشتمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والإستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب وإلى غير ذلك من الأطراف الخارجية. وفي الأخير نشير إلى أنه يجب أن تكون الأدلة التي يقوم بجمعها المراجع ملائمة من حيث أن تكون مرتبطة إرتباطا وثيقا بموضوع المراجعة وكافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص.¹

ثالثا: معايير إعداد التقرير

إن تقرير المراجعة يمثل المنتج المادي الأساسي للمراجعة، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين، ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضا أن يكون واضحا ومختصرا بالإضافة إلى كونه متطابقا مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة المراجعة.

وقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة وهي:²

1- المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

وهي إسم عن قواعد و أصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل، والتي صادق عليها مؤلفون وهيئات يعتبرون مرجعا موثوقا به محاسبيا على أنها تمثل توجيهها سليما في التوصل إلى القرارات المالية. ويقصد بالمبادئ هنا ليس فقط القوانين والنصوص العريضة

¹ محمد تهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، صص، 22، 21.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، صص، 47، 46.

الواجب إتباعها وإنما طرق تطبيق تلك المبادئ أيضا، ويحتم هذا أيضا على المدقق الإلمام التام ليس فقط بالمبادئ المتبعة في المؤسسة تحت التدقيق، وإنما معرفة المبادئ البديلة أيضا.

2- ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية:

وهنا يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها الحساب بنفس طريقة الفترة السابقة وهنا يجب على المدقق أن يذكر في تقريره ثبات إستعمال المبادئ، أو واقعة استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ آخر متعارف عليه كلما ترتب على هذا الاستبدال آثار جوهرية في الحسابات المعنية، ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري لكي يعلم من يطلع على الحسابات بأن تغييرا طرأ على المبادئ المحاسبية المستعملة، ولأن عدم الإفصاح عن حدوث التغيير قد يؤدي إلى إتخاذ قرارات خاطئة من جانب اللذين يعتمدون في قراراتهم على تلك البيانات المحاسبية.

3- كفاية المعلومات (إظهار الواقع في التقارير):

يجب على المدقق أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية، ويفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى تضليل القارئ، كما يجب الإفصاح عن الأمور التي تقضي بذكرها القوانين المحلية السارية، ويدخل في نطاق هذه القاعدة شكل البيانات الحسابية وترتيبها، والمصطلحات المستعملة فيها والملاحظات المرفقة بها، والأسس التي بنيت عليها الحسابات المدرجة فيها، والالتزامات الطارئة، و حقوق الغير في الموجودات، وحصص الأرباح الممتازة المتأخر دفعها. ويعني هذا المعيار أيضا بنطاق الفحص الذي يجريه المدقق المستقل، فإذا لم يتبع قواعد التدقيق المتعارف عليها، وجب عليه الإفصاح عن ذلك في فقرة النطاق من التقرير.¹

4- إبداء الرأي:

يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه في القوائم المالية ككل وحينما لا يمكنه التعبير عن رأي شامل فيجب ذكر الأسباب كما يجب أن يحتوي التقرير على إشارة واضحة لعمل المراجع وحدود المسؤولية التي يتحملها. إن تقارير المراجعة التي يتم صياغتها بصورة جيدة تدل على درجة المسؤولية التي يتحملها المراجع.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص47.

وتتكون معايير التقرير من البنود التالية:¹

النوع الأول: رأي نظيف؛

النوع الثاني: رأي مقيد؛

النوع الثالث: رفض إبداء رأي؛

النوع الرابع: عدم القدرة على إبداء الرأي.

أ- **التقرير النظيف:** يقوم المراجع بإبداء رأي نظيف في حالة إستنتاجه بأن القوائم تعبر بصورة حقيقية وعادلة، ووفقا لإطار التقارير المالية المعين. كذلك يشير الرأي النظيف ضمنيا، بأن أية تغيرات في المبادئ المحاسبية أو في طريقة تطبيقها، وتأثيرات ذلك قد تم تحديدها والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية.²

ب- **رأي مقيد أو التقرير التحفظي:** يقوم مراجع الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل إعتراضاته أو إنتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

ت- **رفض إبداء الرأي أو التقرير السالب:** يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص41.

² حازم هاشم الألوسي، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق (المراجعة نظريا)، دار الجامعة المفتوحة للنشر، طرابلس، ليبيا، الجزء الأول، 2003، ص 56 .

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

د - إمتناع عن إبداء الرأي: يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أي مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

- * وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الإتصال بالعملاء المدنيين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة.
- * وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوي قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الإختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم... وغيرها.
- * في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية. في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها.
- * عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك.
- * غالبا ما ترجع أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيدي المراجع رأيه فيها.

المطلب الرابع: أوراق العمل في المراجعة الخارجية

يجب على المراجع أن يقوم بتجميع الأدلة التي تؤيد فحص، وإختيار، وتقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة وإختيارات الفحص الأساسية التي يجري مباشرة على القيم و الإفصاحات المبينة في القوائم المالية. هذه الأدلة يتم تجميعها في سجلات أوراق عمل المراجعة.

أولاً: تعريف أوراق العمل

حتى يمكن للمراجع القيام بالفحص بشكل مناسب والحصول على التأييد الكافي لرأيه فإنه يجب عليه إعداد أوراق عمل للمراجعة، والتي تعرف بأنها:

" سجلات يحتفظ بها المراجع للإجراءات التي تم تنفيذها، والاختبارات التي تم إجرائها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، والإستنتاجات الملائمة التي تم التوصل إليها في مهمة المراجع".¹

ومن خلال التعريف نستنتج أن أوراق العمل هي عبارة عن أدلة مادية أي مكتوبة وملموسة يتم تجميعها من طرف المراجع الخارجي خلال القيام بإجراءات المراجعة وإعداد التقرير، ومن ثم تشتمل على كل ما قام بإعداده، ومن ثم الحصول عليه، والطرق التي إتبعها، والنتائج التي توصل إليها.

حيث أن إعداد أوراق العمل بشكل مناسب يعتبر ضروريا للمراجع لإظهار مدى الإلتزام بمعايير الفحص الميداني، فيجب أن تبين هذه الأوراق كيف تم التخطيط للعمل (أساسا عن طريق إستخدام برامج المراجعة) ومدى الإشراف على أعمال المساعدين، ويجب أن تشمل على الأدلة الكافية والملائمة (مثل تقدير خطر الرقابة، ومصادقات من الدائنين، ومذكرة تسوية البنك) التي يستند إليها الرأي.²

ثانياً: أغراض أوراق العمل

يمكن أن تحدد الأغراض المتوخاة من أوراق العمل للمراجعة في النقاط التالية:³

- أ- دليل للعمل المنتهي: توضح أوراق العمل فصول أطوار عملية المراجعة وكذا الأسس و الإجراءات المتبناة للوصول إلى النتائج ومدى الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.
- ب- تقييم نظام الرقابة الداخلية: توضح لنا أوراق العمل الطريقة المتبناة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والنتائج المتوصل إليها من ذلك، بغية توجيه عملية المراجعة.
- ت- تنفيذ إجراءات المراجعة: تمدنا بسجل يوضح العمل الذي تم تأديته إلى غاية الإنتهاء.

¹ محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الأزريطة، الاسكندرية، 1998، ص 96.

² محمد الفيومي، عوض لبيب، نفس المراجع، ص 97.

³ محمد تهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 127.

- ث- إعادة النظر في الاختيار: تسمح أوراق العمل بإعادة النظر في كيفية إعدادها من جهة و من جهة أخرى في كيفية إجراء الإختبارات الضرورية لعملية المراجعة.
- ج- إعداد التقرير: تعتبر هذه الأوراق ركيزة يستطيع المراجع كتابة التقرير إستنادا عليها.
- ح- دليل للمراجعة في السنوات القادمة: يقوم المراجع عادة عند البدء في مراجعة سنة جديدة بدراسة أوراق العمل للسنة الماضية، بغية أخذ فكرة عن المؤسسة وعن عملية المراجعة السابقة والإجابة عن الإستفسارات التي من الممكن أن يقدمها الى إدارة المؤسسة .

ثالثا: أنواع أوراق العمل

عادة يحتفظ المراجع بنوعين من سجلات أوراق العمل أحدهما يسمى سجل المراجعة الدائم أو المستمر، وغالبا يطلق على الآخر سجل المراجعة للسنة الحالية.

1- الملف الدائم

يشتمل سجل المراجعة الدائم على المستندات، والجداول وغيرها من البيانات التي ستكون ذات أهمية دائمة ومستمرة لعمليات المراجعة الخاصة بعدة سنوات.

حيث يحتوي الملف الدائم على العناصر التالية:

- أ- **عموميات:** تشتمل هذه النقطة على كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم والنظام الداخلي للمؤسسة، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية مع ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسؤولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها.
- ب- **الإجراءات المحاسبية وهيكل الرقابة الداخلية بالشركة:** يشتمل هذا القسم على وصف لبيئة الرقابة لدى العميل، وإجراءات المحاسبة وإجراءات الرقابة، وقوائم الاستقصاء الخاصة بنظام الرقابة الداخلية، وخرائط تدفق العمليات، وجدول القرارات، أو أي تشكيلة من هذه العناصر، تساعد المراجع في فهم إجراءات الشركة.¹

¹ محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق، ص 100.

ت- الحسابات السنوية والتقارير: يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من موجودات ومطالب وحسابات النواتج والأعباء وحسابات النتائج وبرامج المراجعة بالنسبة للسنوات الثلاثة الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والإستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.¹

ث- التحليلات المستمرة لحسابات معنية: يكون من المفيد، غالبا أن يحتفظ المراجع في السجلات الدائمة على جداول مجمعة أو مرحلة من سنة إلى أخرى لقيم أو مبالغ معينة وبعض التحليلات الهامة التي أجريت عليها وذلك لمقارنتها بالسنوات السابقة بدلا من إعداد مثل هذه الجداول كل سنة. ويمكن أن تستخدم التحليلات المستمرة لأسهم رأس المال، والديون طويلة الأجل، وشروط أو قواعد الإلتزام بإنفاقات القروض، والجداول الخاصة بصافي الخسائر التشغيلية المرحلة من السنوات السابقة، وحصصة الشركة من أرباح الفروع، و نسب إجمالي الربح بمختلف أنواع المنتجات الرئيسية.²

ج- كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والإجتماعي: يحتفظ المراجع بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة عن نظام التصاريح الواجب إتباعه وعن المعدلات الواجب الخضوع لها، وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية وشبه جبائية والإشتراكات في الضمان الإجتماعي نظرا لأهميتها وكذلك الشأن بالنسبة للوثائق المتعلقة بالعلاقات مع المنظمات العمالية داخل المؤسسة والنظام الإجتماعي داخلها.

ح- كل ما يتعلق بالجانب القانوني: تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة، مثل محاضر الإجتماع لمجلس الإدارة وكذا العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات والوثائق المتعلقة ببراءة الإختراع وما يتعلق بالتقارير القانونية.

2- ملف المراجعة للسنة الحالية: أو الملف الجاري وهو عكس الملف الدائم حيث تشتمل ملفات المراجعة الخاصة بالنسبة على الأدلة التي تم تجميعها والنتائج التي تم التوصل إليها من عمليات الفحص الخاصة بهذه السنة، وتشمل أيضا على جداول وتحليلات للحسابات، ومذكرات بأعمال المراجعة المنجزة في مجالات معينة ومشاكل المراجعة التي تم دراستها وإيجاد حلول لها، وبرنامج المراجعة والمراسلات التي تمت مع الطرف الثالث (البنوك، العملاء، الدائنون،المستشار القانوني،... الخ) والتي تؤيد صحة الأرصدة والعمليات المالية، وغير ذلك من البيانات، إضافة إلى

¹ محمد تهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 129.

² محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق، ص 101.

جدول بالوقت المستنفذ في مهمة المراجعة من قبل المراجعين، وغير ذلك من المستندات، وتعد معظم أوراق العمل على أجهزة حاسبات آلية صغيرة بسبب الإستخدام المتزايد لهذه الأجهزة في مجال المراجعة.¹

وفي الأخير نشير إلى أن أوراق العمل دليل على العمل الذي قام المراجع بإنجازه وتساعد في تحديد ما إذا كانت ستظهر مشاكل فيما بعد بخصوص القوائم المالية التي تم مراجعتها، وتعتبر أيضا من المستندات الهامة جدا في أي نزاع قانوني لاحق، لأنها يمكن أن تستخدم في هذا النزاع كدليل ضد المراجع أو كدليل للدفاع عنه.

المبحث الثالث: ماهية المراجع الخارجي

لقد تعددت التعاريف التي تناولت موضوع المراجع الخارجي أي محافظ الحسابات وسنتطرق في هذا المبحث لتعريف محافظ الحسابات وتحديد كل من صفاته، حقوقه، واجبات، مهامه ومسؤولياته. كون محافظ الحسابات هو الشخص المعني بالمراجعة الخارجية في الجزائر.

المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته 715 مكرر 4 (المرسوم التشريعي رقم 93_08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) كما يلي:

"تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، بإستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة إنتظام حسابات الشركة وصحتها".²

ويعرف المراجع الخارجي أيضا حسب المادة 27 من قانون 91_08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بممارسة مهنة الخبراء المحاسبين والمراجع الخارجي والمحاسبين المعتمدين كما يلي:

¹ محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق، ص 102.

² القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص 184.

" يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصفة إنظامية حسابات الشركات والهيئات بموجب أحكام التشريع المعمول به".¹

ومن خلال التعريفين نستنتج أن المراجع الخارجي هو " ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات بطلب من الجمعية العامة للمساهمين أو بطلب من الإدارة لمساعدتها في إتخاذ القرارات السليمة وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين كما يقوم بمراجعة حسابات المؤسسة الفردية".

المطلب الثاني: صفات محافظ الحسابات

نظرا للأهمية الكبيرة التي تتميز بها المهنة فقد تم تنظيمها وذلك بوضع شروط معينة سوى من ناحية التأهيل العلمي أو من ناحية الكفاءة المهنية أو الأخلاقية لممارسة المهنة حيث تنص المادة 08 لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، أن تتوفر الشروط التالية:

- 1- أن يكون جزائري الجنسية.
- 2- أن يكون حائزا للشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
- 3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- 4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- 5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- 6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 حيث تنص على ما يلي: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك كل الأمور سلوك المتصرف المحترم الشريف، والله على ما أقول شهيد".

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البند 02 أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمد من طرفه.

¹ مجموعة النصوص القانونية السريعة المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، طبعة 2002، ص 11.

حيث لا يمكن الإلتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين على شهادة جامعية في الإختصاص تحدد عن طريق التنظيم.¹

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات حقوق وعليه واجبات، وهذه الحقوق والواجبات مرتبطة بمتطلبات عمله.

أولا: حقوق محافظ الحسابات

- ليتمكن المراجع الخارجي من إعطاء رأيه في القوائم المالية على أساس سليم مدعم بالأدلة الكافية، يكفل له القانون المنظم للمهنة مجموعة من الحقوق يمكن تلخيصها فيما يلي:
- يحق للمراجع الإطلاع على جميع دفاتر والسجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر الخاصة بالشركة محل المراجعة وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة لها .
- يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة كل التوضيحات والمعلومات وبإمكانه أيضا القيام بكل التفتيشات التي يراها ضرورية.
- حق الحصول على صور من جميع المراسلات والبيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعوتهم للحضور إلى الجمعية العمومية.
- حق الإستعانة بخبراء متخصصين عند الحاجة، لكن دون التخلص من مسؤولياته.
- حق دعوة الجمعية العامة للإنتقاد في بعض الحالات الإستثنائية.
- حق المشاركة في إجتماعات مجلس الإدارة.
- الحق في الحصول على مقابل لأتعبه، حيث تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة والمكلفة بالمداورات، أتعب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات

- القيام بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاتها وما تحتويه.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01_10 المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، الجزائر، 2010، ص 05.

- يجب أن يمتاز بالأمانة والإخلاص والإستقلال والضمير المهني مع زبائنه أو موكله.
- التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والإلتزامات المختلفة بطريقة التحقق المناسبة.
- الإلتزام بقواعد السلوك المهني وآدابه في كل ما يتعلق بعمل محافظ الحسابات.
- يجب عليه حضور الإجتماع السنوي للجمعية العمومية والرد على أية إستفسارات المساهمين حول ما ورد في تقريره وفي القوائم المالية وملحقاتها.

المطلب الرابع: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

أولاً: مهام محافظ الحسابات¹

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:

- * يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيئات.
 - * يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو شركاء أو حاملي الحصص.
 - * يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
 - * يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
 - * يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة.
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

¹المادة 23 من القانون رقم 01_10 ، مرجع سابق ،ص،08.

ثانياً: مسؤوليات محافظ الحسابات

محافظ الحسابات يمارس مهنته تحت مسؤوليته الخاصة، وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه، خبراء يختارهم هو، ومن هنا يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاثة أنماط من المسؤوليات:

- المسؤولية المدنية،
- المسؤولية الجزائية،
- المسؤولية التأديبية.

أ- المسؤولية المدنية:

تنتج المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات عن أضرار لحقت إما بالعميل أو طرف ثالث أو إمتناع المدقق عن تنفيذ العقد أو التعمد لإلحاق الضرر أو عدم الوفاء بالتزام نشأ عن سياسات إجتماعية أو سياسية أو إقتصادية وشروط العقد معاً. كذلك يعتبر المدقق مسؤول أمام الطرف الثالث عن الغش والإهمال.¹

ويتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.²

ويكون المراجع مسؤول تجاه الشركة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة إرتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك لتقصير.

ومن أهم نواحي القصور التي تعرض المراجع للمسؤولية المدنية نجد:³

- حالة إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة؛
- حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته؛
- عدم قيامه أصلاً بالمراجعة.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الاردن، 2006، ص99.

² المادة 59 من القانون 10-01، مرجع سابق، ص10.

³ محمد السيد السريا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (المعايير والقواعد ومشاكل التطبيق العملي)، دار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2007، ص66.

ب- المسؤولية الجزائية:

قد يجد المراجع نفسه مسؤولاً جزائياً، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية، وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير شرعية لوكيل الجمهورية:

➤ تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة؛

➤ عدم إحترام سر المهنة.¹

ث- المسؤولية التأديبية:

يتحمل محافظ الحسابات أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته. تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر؛
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها.²

وعليه نجد أن محافظ الحسابات شخص مستقل له مهمة ابداء رأي فني محايد، ويتمتع بمجموعة من الحقوق إلا أنه مسؤول عن كل تقصير في أداء واجبه.

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 37.

² المادة 63 من القانون 10-01، مرجع سابق، ص 10.

خلاصة الفصل الأول

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى إحاطة عامة حول المراجعة الخارجية والذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث كان الأول تمهيدا لعموميات حول المراجعة بصفة عامة حيث تم التطرق إلى مراحل نشأة المراجعة، وقد تم ضبط تعريف لها من خلال عرض مجموعة من التعاريف ثم عرض أهدافها وأهميتها وتحديد أنواعها حسب مختلف التصنيفات.

أما في المبحث الثاني فقد تم التركيز على المراجعة الخارجية من حيث تعريفها وذكر أنواعها بإعتبارها صنف قائم بذاته، ثم عرض المعايير الدولية المتعارف عليها والتي تخضع لها المراجعة الخارجية والمتمثلة في المعايير العامة أو الشخصية، معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، ثم عرض أوراق العمل وملفات المراجعة والتي يستعملها المدقق في إعداد تقريره.

أما في الأخير أي المبحث الثالث تم التطرق إلى الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة الخارجية والتي تعددت أسماؤها ورغم تعدد التسميات إلا أنها تعبر عن شخص مؤهل، كفؤ ومستقل محل المراجعة بحيث يقوم هذا الشخص بإعداد تقرير يتضمن رأيه حول مدى مطابقة القوائم المالية للمؤسسة لمركزها المالي وصورتها الحقيقية.

وتعرفنا إلى صفات وما يتمتع به المراجع الخارجي من حقوق وما عليه من واجبات وكل تقصير في هذه الأخير يعرضه للمسؤولية إما تأديبية، مدنية أو جزائية حسب حجم الخطأ أو المخالفة المرتكبة.

تمهيد:

مع إنتشار الشركات المتعددة الجنسيات في العالم وزيادة نشاطاتها الدولية واتساع رقعة أعمالها، أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت محاسبة المؤسسة عن حلها. وهذا ما ينطبق أيضا على المحاسبة في الجزائر وخصوصا المخطط المحاسبي الوطني الجزائري الذي يتم إعداده في ظل مبادئ الإقتصاد الموجه، وبالتالي بات من الضروري توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة.

ومن بين الأعمال المحاسبية التي لا يمكن للمؤسسة تجاهلها هي أعمال نهاية السنة والتي يقوم المحاسب بإنجازها والمتمثلة في عمليات الجرد والتسوية وإعداد ميزان المراجعة والكشوف المالية الختامية بهدف تحديد الأصول والخصوم الفعلية ومعرفة المركز المالي للمؤسسة.

وبما أن دراستنا تتمحور على المراجعة الخارجية سنحاول من خلال هذا الفصل التعرف على وظيفة المراجع الخارجي في أعمال نهاية السنة وذلك بعد إنتهاء المحاسب من عمله.

وسوف نتطرق في هذا الفصل على المباحث التالية:

- ماهية النظام المحاسبي المالي: ويضم تعريفه، خصائصه، مبادئه، أهدافه وأهميته.
- اعمال نهاية الدورة: ويتناول عمليات الجرد والتسوية، تصحيح الأخطاء، وإعداد ميزان المراجعة والكشوف المالية.
- اجراءات المراجعة الخارجية في أعمال نهاية الدورة: ويتناول تقييم نظام الرقابة الداخلية، التحقق من حسابات التسيير والميزانية، ثم إعداد تقرير المراجع الخارجي.

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي يمثل خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات إقتصاد السوق وعولمة الإقتصاديات بإعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الإقتصادية عكس المخطط المحاسبي الوطني .

حيث أصبح النظام المحاسبي المالي قائما على مجموعة من المعايير والأسس المتعارف عليها دوليا بغرض التوحيد المحاسبي بين الدول وتسهيل التعاملات والصفقات الدولية.

المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي وخصائصه

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي

عرف القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 03 بأنه:

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها وعرض الكشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعتها، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".¹

ويتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبة ومدونة حسابات، تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية العامة المعترف بها، ويعتبر هذا الإطار التصوري من بين المفاهيم الجديدة التي جاء بها هذا النظام.

ويعرف هذا الإطار التصوري مختلف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية حيث يوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها وتعطي هذه التعاريف لعناصر القوائم المتمثلة في الأصول والخصوم ورؤوس الأموال والإيرادات والتكاليف.²

¹ القانون رقم 07 المؤرخ في 11/7 المتضمن لنظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 الصادرة في 25/11/2007، ص 03.

² كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وأليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي) ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2011، ص 21.

ثانيا: خصائص النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص أهمها:

- إعتقاد الحل الدولي الذي يقرب التطبيق المحاسبي الجزائري للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيفا مع الإقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة .
- توضيح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيّر التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات، وتقييمها وإعداد القوائم المالية.
- التكفل بإحتياجات المستثمرين، الحالية والمحتملة، اللذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة وإتخاذ القرار .
- إمكانيات المؤسسات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة بسيطة .
- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- سد الثغرات بوضع أدوات ملائمة لجميع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات.
- قابلية المقارنة بين المؤسسات على المستوى المحلي والدولي.¹

المطلب الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا ومعايير محاسبة ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.²

- 1- محاسبة التعهد: تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الإعتراف بالحقوق في الوقت الذي تطرأ فيه دون إنتظار تدفقها النقدي، وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبطة به.
- 2- استمرارية الاستغلال: تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها بإستمرار ولمدة أطول وينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خال من التوافق أو التصفية، لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بإفتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل .

¹ كنوش عاشور، مرجع سابق، ص 20.

² ربيع بوصبيح العايش، فاتح سردوك، عابي خليفة، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، متطلبات التوافق والتطبيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05 - 06/05/2013.

- 3- **الدلالة:** يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبينة على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها وذات معلومات متنوعة بدلائل حول العملية.
- 4- **قابلية للفهم:** يقصد بالفهم هي فهم البيانات من حيث المستخدمين بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم.
- 5- **المصدقية:** يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة وأن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأداءات الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس الإعراف المعمول بها.
- 6- **التكلفة التاريخية:** تسجل محاسبي عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها.
- 7- **قابلية للمقارنة:** على المؤسسة تطبيق نفس الطرق وأساليب تقييم الأصول حتى تكون بيانات الكشوف المالية للسنوات المختلفة منسجمة وقابلة للمقارنة.¹
- 8- **أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب المظهر القانوني، فمثلا من خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.²

المطلب الثالث: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي

أولا: أهداف النظام المحاسبي المالي:

هناك العديد من الأهداف المرجوة تحقيقها من خلال الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، ويمكن ايجازها فيما يلي:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- جعل القوائم المحاسبية والمالية ووثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة (وفق النظام المحاسبي المالي)، دار النشر حيطلي، الجزائر، ص 07.

² ربيع بوصبيح العايش، فاتح سردوك، عابي خليفة، مرجع سابق.

- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الإقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛
- يساعد في فهم أحسن لإتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛
- إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛
- النظام المحاسبي المالي يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.¹

ثانيا: أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- ❖ يسمح بتوفير معلومة مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛
- ❖ توضح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعب؛
- ❖ يستجيب لإحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛
- ❖ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لإتخاذ القرار وتحسين إتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- ❖ يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الإستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- ❖ يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح؛
- ❖ يشجع الإستثمار الأجنبي المباشر نظرا لإستجابته لإحتياجات المستثمرين الأجانب؛

¹ أيت محمد مراد، أبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، تحديات وأهداف، مداخلة مقدمة، الملتقى الدولي الأول حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في أليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS- IAS، جامعة البليدة، ص 07.

- ❖ يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دولياً، مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ❖ يؤدي الى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛
- ❖ يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
- ❖ تقديم صورة واقية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال إستحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الحزينة وتغيير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة؛
- ❖ تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية واقية من قبل المؤسسة.¹

المبحث الثاني: أعمال نهاية الدورة

تعتبر أعمال نهاية السنة المالية، مجمل العمليات المحاسبية التي يقوم بها المحاسب في آخر السنة المالية بغرض البحث وتحديد نتيجة الدورة المالية، وتنظيم الميزانية الختامية للمؤسسة. وتعتبر هذه الأعمال من جهة خدمة إعلامية تخبر المسيرين العمال، المتعاملون الإقتصاديون بصفة دورية، وقاعدة أساسية للتحليل المالي. و من جهة أخرى، تمثل خدمة قانونية بحيث توفر معطيات من شأنها تحديد القاعدة الحسابية لوعاء الضريبة على الأرباح، والحصص النظامية للأرباح الواجب توزيعها وفقاً للقوانين التأسيسية.² وتتمثل هذه الأعمال في:³

1. تجرى عمليات الجرد المادي والمحاسبي؛
2. إجراء قيود نهاية السنة، وكذا قيود التسوية، في دفتر اليومية ثم ترحيلها لدفتر الأستاذ العام؛
3. إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد؛
4. تسجيل قيود الإقفال في اليومية العامة ثم ترحيلها لدفتر الأستاذ؛
5. إعداد القوائم المالية.

¹ ناصر مراد، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي (مداخلة مقدمة) الملتقى الدولي، الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS-IAS، جامعة البليدة، الجزائر، 2009، صص 06، 07.

² كتوش عاشور، مرجع سابق، صص 213.

³ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولي IFRS-IAS بدون نشر، الجزء الأول، 2010، صص 91، 90.

المطلب الأول: عمليات الجرد والتسوية

تحاول المؤسسات الإقتصادية من وقت لآخر إلى معرفة تحديد وضعيتها المالية، لذلك يتطلب عليها إجراء عمليات التعديل لمعرفة القيم الحقيقية لكل حساب من حسابات الأصول والخصوم وتلجأ أيضا إلى مجموعة العمليات في نهاية السنة المالية التي يطلق عليها إسم الجرد والتسوية والهدف الأساسي منهما هو مراجعة معظم الحسابات الواردة في الدفاتر المحاسبية ومقارنتها مع ما هو موجود فعلا نتيجة الجرد الفعلي ثم تحديد الفرق بينهما والبحث عن أسبابها.

أولاً: الجرد

يعرف الجرد بأنه عملية مالية ومحاسبية تقوم بها المنشأة في نهاية السنة المالية بعد الإنتهاء من إعداد ميزان المراجعة وقبل إعداد القوائم المالية، وذلك بهدف تحديد نتيجة أعمال السنة المالية بدقة إضافة إلى تصوير المركز المالي الحقيقي للمنشأة في نهاية تلك السنة، ولهذا نجد أن عملية الجرد تتضمن فحصا شاملا لجميع الحسابات التي يتضمنها ميزان المراجعة في نهاية السنة المالية في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ويوجد نوعان من الجرد في المؤسسة وهما:¹

1 . نظام الجرد المستمر: وهو نظام متبع في المؤسسات التي تتميز بمبيعاتها بتكلفة مرتفعة نسبياً، ويكون عدد عمليات البيع كل يوم محدود، ولهذا يكون من السهل التعرف على تكلفة كل عنصر مباع، وهذه حالة المؤسسات التي تبيع الأجهزة المعمرة، كالثلاجات، التلغافز أو سيارات حيث بإمكان تسجيل تكلفة البضاعة المباعة لكل عملية بيع، وتسجل في حساب المخزون كل وحدة تضاف له أو تسحب منه يومياً، لذا يسمى هذا النظام المخزون المستمر عند إعداد القوائم المالية، يمكن أن نحدد بسهولة تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة عن طريق تجميع التكاليف المسجلة يومياً عن الوحدات المباعة.

2 . نظام الجرد الدائم: هو النظام الأكثر تداولاً، إذ يناسب المؤسسات التي تبيع بضائع متنوعة ومتعددة، كما يكون سعر الوحدة فيها منخفضاً، وهذه مساحات بيع المواد الغذائية مثلاً أو الصيدليات، فقد تبيع المؤسسة لزبون واحد عدة أنواع من البضائع، و باعتبار هذه العملية تتكرر في اليوم عدة مرات، فلا يعقل أن نرجع للسجلات

¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص ص 135، 136.

في كل مرة لمعرفة وتسجيل تكلفة كل وحدة مباع، لهذا عادة ما ينتظر حتى نهاية الدورة المحاسبية لتحديد تكلفة البضاعة المباع.

ثانيا : التسوية

تحقيقا لمبدأ إستقلالية السنوات المالية وتحميل كل سنة بأعبائها يتم القيام عادة في نهاية الدورة بمختلف التسويات المحاسبية كتسجيل أقساط الإهلاكات وتخصيص المؤونات.

ثالثا: مختلف عمليات الجرد والتسوية لحسابات الميزانية

1 - المؤونات:¹

في المادة 125 عرف النظام المحاسبي المالي مؤونات الأعباء ح/15 بأنها خصوم يكون تاريخ إستحقاقها أو مبلغها غير مؤكد. إن مؤونة الأعباء تسجل بالحسابات في الحالات التالية:

- عندما يكون للكيان إلتزام رهن (قانوني أي بموجب نص قانوني أو عقد مع الغير، أو ضمني أو بموجب نظام جرت المؤسسة على تطبيقه) ناتج عن حادث مضى؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا بالإطفاء هذا الإلتزام؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلتزام تقديرا موثوقا منه.

والمادة نفسها نصت على أن تكوين المؤونة يكون في نهاية السنة وعلى أساس أفضل تقدير للنفقات (أي للأعباء) كما أن مراجعة وتعديل المؤونة يكون كذلك في نهاية السنة، وأن إستعمال المؤونة يكون فقط للنفقات المخصصة لها أصلا.

وقد صنف النظام المحاسبي المالي مؤونات الأعباء إلى:

- مؤونات للأعباء - خصوم غير جارية؛
- مؤونات للأعباء - خصوم جارية.

1.أ. الحساب 15 إن تصنيف هذه المؤونات ضمن الخصوم غير الجارية يعود إلى أن تحقق الأعباء الخاصة بها قد يكون بعد فترة تزيد عن السنة.

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعقمة وفق النظام المحاسبي المالي، بدون دار نشر، الطبعة الاولى، برج بوعريبيج، الجزائر، 2011، ص75.

ومن الحسابات الفرعية لهذا الحساب نذكر ما يلي:

153. المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة؛

155. مؤونات الضرائب؛

156. مؤونات لتجديد التثبيات (الإمتياز)؛

158. مؤونات أخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية.

المعالجة المحاسبية للمؤونات - خصوم غير جارية: وتكون كما يلي:¹

- **تكوين المؤونة:** في نهاية السنة نجعل الحساب 681 مخصصات إهتلاك ومؤونة -أصول غير جارية أو الحساب 686 مخصصات إهتلاك ومؤونة العناصر المالية مدينا والحساب 15 دائنا .
- **تعديل المؤونة:** في نهاية السنة التالية تتم مراجعة المؤونة ومنه تعديلها كالتالي:
 - **زيادة قيمة المؤونة عند الحاجة:** ويكون بقيد مماثل لقيد تكوينها.
 - **تخفيض قيمة المؤونة أو إلغائها:** حيث نجعل حساب 15 مدينا والحساب 781 إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات أو الحساب 786 إسترجاعات مالية عن خسائر القيمة والمؤونات دائنا. بقيمة التخفيض في المؤونة أو بقيمتها الكلية في حالة الإلغاء.
- **استخدام المؤونة:** في حالة تحقق الأعباء التي كونت من أجلها المؤونة، يتم ترصيد المؤونة مباشرة.

1 . ب. الحساب 481- مؤونات للأعباء- خصوم غير جارية:²

عند إقفال الحسابات فان الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يقع إستحقاقها خلال إثني عشر شهرا، تكون موضوع تسجيل محاسبي، فنجعل 481 دائنا وحساب 685 مدينا بقيمة المؤونة. المعالجة المحاسبية للمؤونات خصوم جارية: إن المعالجة المحاسبية للمؤونة من حيث زيادة أو تخفيض أو إستخدام المؤونة تكون كما رأينا لدى دراسة الحساب 15 مع مراعاة إستخدام الحساب 685 بدل 681.

¹ عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 76.

² عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 78.

2 . الإهلاكات:

إن الإهلاك هو إنخفاض قيمة الإستثمارات نتيجة الإستخدام أو التآكل أو القدم.

أما النظام المحاسبي المالي عرفه على أنه: هو إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه.

أ . طرق وأساليب الإهلاك: هناك ثلاث طرق للإهلاك وهي:

أسلوب القسط الثابت – أسلوب الإهلاك المتناقص – وأسلوب الإهلاك المتزايد.

أ . 1. أسلوب القسط الثابت: يعرف أيضا بأسلوب الأقساط المتساوية وبأسلوب الإهلاك الخطي، وميزة هذا الأسلوب هو أن الأقساط السنوية هي متساوية.

تكلفة شراء أو انجاز الأصل

قسط الإهلاك السنوي =

فترة الإستخدام بالسنوات

= تكلفة شراء أو انجاز الأصل في المعدل السنوي للإهلاك.

حيث أن : 1

المعدل السنوي للإهلاك =

فترة الإستخدام بالسنوات

أ . 2. أسلوب القسط المتناقص: وهو الأسلوب الوارد في قانون الضرائب المباشرة وتبعاً لهذا الأسلوب فإن:

1

المعدل السنوي للإهلاك =

فترة الإستخدام بالسنوات في المعامل

حيث أن المعامل يساوي إلى 1.5 أو 2 أو 2.5 على التوالي وتبعا لطول فترة استخدام الأصل، 3 أو 4 سنوات أو أكثر من 6 سنوات.

أ . 3. أسلوب القسط المتزايد: تبعا لهذا الأسلوب فان:

ن

القسط السنوي للإهلاك = تكلفة الاستثمار في _____

م

حيث:

ن: هي الفترة الفاصلة ما بين تاريخ شراء التجهيزات ونهاية السنة المعنية.

م: هي المجموع الحسابي لسنين فترة الاستخدام.

ب . التثبيبات المعنية: إن جرد التثبيبات المعنية يتم كما رأينا لدى دراسة الجرد الخاص بالتثبيبات العينية، مع ملاحظة أن بعض الأصول لا تهتك مثل المحل التجاري وفارق الإقتناء والتي يمكن أن تخصص لها خسارة إنخفاض القيمة غير قابلة للإسترجاع. والنظام المحاسبي المالي يوصي بإهلاك التثبيبات المعنية خلال فترة لا تتجاوز 20 سنة وتسجيل قسط الإهلاك يكون في نهاية السنة بجعل حساب 681 مدينا و حساب 280 أو 290 دائنا.

ج . التثبيبات المالية:¹

ويقصد بها أساسا تلك السندات المثبتة التي يختلف التسجيل المحاسبي لديها عن تلك القيم المالية لسندات التوظيف، فهي عبارة عن أصول طويلة الأجل تتعدى مدة بقائها داخل المحفظة المالية للمؤسسة ل12 شهرا وهي نوعان:

¹ كتوش عاشور، مرجع سابق، ص ص108 ، 110.

ج 1. مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات: ويمثل هذا الحساب التثبيات المالية الناتجة عن المجمع والفروع والمساهمات فطابعها سندات مساهمة، وتصنيفها يوحي بأنها تلك المساهمات، و الحصص الإجتماعية المحتجزة في سبيل السيطرة وكذا الإقراضات المقدمة للشركات التي يكون فيها المقرض مالكا لمساهمة.

ج 2. تثبيات مالية أخرى: ويثبت في هذا الحساب كل الأصول المالية والسندات الأخرى غير سندات المساهمة المفتوح حساباتها في الحساب السابق (مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات) فهي بطبيعتها كل السندات المثبتة الأخرى والمصنفة ضمن المساهمات الموظفة لأجل طويل والسندات ذات التوظيف الطويل الأجل كذلك.

3. المخزون¹:

إن جرد المخزون يشمل على العمليات التالية:

أ . الجرد المادي للمخزون: حيث تقوم المؤسسة بالتعداد المادي للمخزون من مواد وبضاعة ومنتجات على مختلف أنواعها ثم تحديد هذا المخزون، ويجب إعطاء كل العناية لهذه العملية بهدف إجرائها بصورة دقيقة وسليمة، ذلك لأن كل تضخيم لقيمة مخزون آخر المدة سيجعل نتيجة الدورة تظهر أقل من قيمتها الفعلية. وهناك نوعين من جرد المخزون هما:

أ . 1. الجرد الدائم: نسجل محاسبيا كل التغيرات اليومية للمخزون وهكذا فإن رصيد الحساب يظهر قيمة المخزون المعني، والمفروض أن لا تكون هناك فروقا هامة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي للمخزون في حالة تطبيق الجرد الدائم للمخزون.

أ . 2. الجرد المتناوب للمخزون: وفي هذا الجرد فإن الحركة اليومية للمخزون لا تتابع محاسبيا، لكن تتابع بواسطة بطاقة المخزون والتي تمسك من قبل مسيري هذه المصلحة، وفي هذا الأسلوب نسجل عمليات شراء البضاعة والمواد في قيد واحد يخص عملية الشراء، كذلك نسجل عمليات بيع البضاعة والمنتجات في قيد واحد (إذ نسجل فقط قيد البيع) وفي نهاية السنة نسجل القيود الخاصة بجرد المخزون والمتمثلة في تخفيض أو إلغاء مخزون بداية الدورة، وترصيد حسابات المشتريات وإثبات مخزون آخر السنة الذي حدده الجرد المادي والذي يتم إجراؤه بصفة دورية (على الأقل مرة واحدة في السنة).

¹ عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص ص 41، 42، 43.

ب. تسوية حسابات المخزون في نهاية السنة

ب. 1. تسوية الفارق العادي في المخزون بين الجرد المادي والجرد المحاسبي في نهاية السنة: في حالة تطبيق الجرد الدائم وإذا ما تبين في نهاية السنة أن الجرد المادي كان مغايرا للجرد المحاسبي، وفي حالة إعتبار الفارق بين الجردين فارقا عاديا، فان تسوية هذا الفارق تتم كالتالي:

الحالة 1: الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي للمخزون، هذه الحالة تتم تسويتها بالقيود التالي:

		12/31/ن	
	من ح/مخزون بضاعة		30
	ح/ مواد و لوازم		31
	ح/تموينات أخرى		32
	ح/منتجات		35
	الى ح/مشتريات بضاعة مبيعة	600	
	ح/مواد أولية مستهلكة	601	
	ح/ تموينات أخرى مستهلكة	602	
	ح/ انتاج بالمخزون	72	
	تسوية الفارق بين الجرد المادي والمحاسبي		

حالة 2: الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي للمخزون: تتم تسوية الفارق بتسجيل قيد معاكس للقيد المسجل أعلاه.

ب. 2. تسوية الفارق غير العادي في المخزون بين الجرد المادي والجرد المحاسبي

حالة 1: الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي: في هذه الحالة نجعل الحساب 657 أعباء إستثنائية للتسيير الجاري مدينا بالفارق، وحساب المخزون المعني دائنا.

حالة 2: الجرد المادي للمخزون أكبر من الجرد المحاسبي: في هذه الحالة نجعل المخزون المعني مدينا والحساب 757 نواتج إستثنائية من عمليات التسيير دائنا.

4. حسابات العملاء

وتشمل ما يلي:

أ. تسوية حسابات العملاء التي لها رصيد دائن مع الحساب 4197 ح/العملاء- حسابات دائنة:

في الحالات العادية، تكون أرصدة حسابات العملاء مدينة في نهاية السنة. فإذا كان رصيد أحد هذه الحسابات دائنًا، فهذا يعني أن هذا الحساب ضمن الخصوم وهذا بعد دمج في الحساب 4197 ح/العملاء- حسابات دائنة، إذن في نهاية السنة نجعل حسابات العملاء ذات الرصيد الدائن مدينة وهذا بجعل ح/4197 دائنًا، وفي بداية السنة المالية نسجل قيدا معاكسا، وبهذا يرصد حساب 4197 والذي نقول عنه أنه حساب تسوية يفتح في نهاية سنة ما ليرصد في بداية السنة المالية.

ب. 418 ح/عملاء. منتجات لم تعد فواتيرها بعد: في نهاية السنة يجعل الحساب 418 مدينا بقيمة النواتج التي لم يتم إعداد فواتيرها بعد والتي تجعل حساباتها دائنة. وخلال السنة المالية وبعد إعداد الفواتير وإرسالها إلى العميل، يتم ترصيد الحساب 418 بجعله دائنًا وجعل حسابات الغير معنية مدينة.

ج. الحساب 49- خسائر القيمة عن حسابات الغير: في نهاية السنة تقوم المؤسسة بدراسة الوضعية المالية للمدينين، وتسجل خسارة عن قيمة كل دين يحتمل أن لا يحصل بصورة كاملة.

_ تسجل خسارة القيمة لحسابات العملاء بالحساب 491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن فيجعل دائنًا و بجعل 685 مخصصات إهلاكات ومؤونات وخسائر قيمة الأصول الجارية مدينا.

_ لدى جرد العملاء من الأفضل فتح حساب فرعي لتسجيل الديون الشكوك في تحصيلها (ح/416)

_ استخدام خسائر القيمة لديون العملاء: إذا تم تحصيل الدين الذي خصصت له خسارة عن القيمة فإنه يتم ترصيد هذه الأخيرة كليًا أو جزئيًا تبعًا لسنة تحصيل الدين.

_ عند إلغاء أو تخفيض خسارة القيمة نجعل الحساب 491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن مدينا وحساب 785 إسترجاعات خسائر قيمة أصول جارية دائنًا.

_ إن زيادة قيمة خسارة القيمة تكون في نهاية السنة وبقيد مماثل لقيد تكوينها أي نجعل الحساب 685 مدينا والحساب 491 دائنًا بمبلغ زيادة خسائر القيمة.

5 . حسابات الموردين:

تتمثل عملية جرد الموردين في القيام بالعمليات التالية:

1_ مراجعة الوثائق التي تثبت التزامات المؤسسة نحو الغير وكذلك تصحيح أي خطأ في مبالغها وإعادة تصنيفها إلى خصوم غير جارية وأخرى جارية وهذا تبعاً لتاريخ إستحقاقها.

2_ تسوية الأرصدة المدينة لحسابات الموردين: حيث أن حسابات الموردين هي حسابات خصوم، فالمنطقي أن رصيد هذه الحسابات يجب أن يكون دائماً في نهاية السنة. لكن يحدث أن أرصدة بعض الموردين تكون مدينة في نهاية السنة، مثل هذه الحالات غير العادية تتطلب التسوية وذلك بجعل الحساب 4097 ح/ الموردين- حسابات مدينة، مدينا وحسابات الموردين ذات الرصيد المدين، دائنة وبهذا ترصد هذه الأخيرة، ويظهر الحساب 4097 ضمن الأصول. إن الحساب 4097 هو حساب تسوية مؤقت يتم ترصيده في بداية السنة الموالية بكتابة قيد معاكس للقيد المسجل في نهاية السنة.

رابعاً: مختلف عمليات الجرد والتسوية لحسابات التسيير:

تتكون حسابات التسيير من الأعباء والمنتجات

1_ الأعباء:

1_1 تعريف الأعباء: تعرف الأعباء بأنها إنخفاض في المنافع الإقتصادية خلال الدورة في شكل تدفقات خارجة، أو نقص في قيمة الأصول، أو زيادة إلتزام والتي تؤدي إلى تخفيضات في الأموال الخاصة، ونجد ضمن الأعباء والإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

وبالتالي فإن تعريف الأعباء يضم كل من الأعباء التي تنشأ في دورة النشاط العادية والخسائر التي قد تنشأ في دورة النشاط العادية للمؤسسة .¹

1_2 تسوية الأعباء في نهاية السنة: في نهاية السنة وحتى تحمل الدورة بأعبائها الفعلية فإن المؤسسة تقوم بتسوية الأعباء وتتمثل في:

¹ حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص 254 .

_ تسجيل الأعباء التابعة للسنة الحالية وغير المسددة بعد، شريطة أن يكون مبلغها معروفا بما فيه الكفاية وقابلا للتقدير، حيث نجعل حساب المصاريف المعنية مدينا والحساب المناسب من المجموعة الرابعة موردين، مستخدمون، أو الدولة دائنا.

_ تخفيض المصاريف المسددة سلفا حيث نجعل الحساب 486 أعباء مقيدة سلفا مدينا وحساب الأعباء المناسب دائنا بقيمة المصاريف المسددة خلال السنة الحالية والتابعة للسنة القادمة.¹

2_ المنتجات

2_1 **تعريف المنتجات:** يعرف بالإيراد بأنه الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتمثل في التدفقات الداخلية أو الزيادة في قيمة الأصول، أو نقص في قيمة الخصوم التي ينتج عنها زيادة حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات الشركاء.²

2_2 **تسوية النواتج في نهاية السنة:** في نهاية السنة وحتى تسفيد كل دورة من نواتجها الحقيقية فإن على المؤسسة القيام بتسوية النواتج وهذه العملية تتمثل في:

_ تسجيل النواتج التابعة للسنة الحالية وغير محصلة بعد، وهذا بجعل حساب النواتج المعني دائنا والحساب المناسب من المجموعة الرابعة أو الثانية مدينا.

_ تخفيض النواتج المحصلة مقدما: أي أن النواتج التابعة السنة القادمة والمحصلة خلال السنة الحالية يجب أن تخفض وهذا تطبيقا لمبدأ إستفادة كل دورة من نواتجها وتحملها الأعباء الخاصة بها، ولتحقيق ذلك فإننا في نهاية السنة (ن) نجعل حساب النواتج المعني مدينا وحساب 487 ح/النواتج المحصلة سلفا دائنا بقيمة النواتج المحصلة مقدما. إن الحساب 487 يرصد في بداية السنة الموالية يعكس القيد المسجل في نهاية السنة(ن).³

¹ عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 59.

² حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص 204.

³ عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 64.

المطلب الثاني: تصحيح الأخطاء المحاسبية

يقوم المحاسب أثناء قيامه بعمله بإرتكاب بعض الأخطاء بمختلف التسجيلات المحاسبية والتي يجب تصحيحها عند إكتشافها.

أولاً: تعريف الأخطاء¹

تعرف الأخطاء بأنها عبارة عن القيام بعملية أو جزء منها تخرج عن القواعد والتعليمات أو إسقاط عملية بكاملها بحسن نية أي غير قصد، إن الأخطاء قد تسيء إلى مصداقية المعلومات المحاسبية إنطلاقاً من عدم تمثيلها للحقيقة وعدم ملاءمتها لإتخاذ القرارات المناسبة. إن معرفة أسباب إرتكاب الأخطاء تساعد على إكتشافها ومن ثم تصحيحها وهذه الأسباب تتلخص في العناصر التالية:

_ الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

_ السهو أو عدم بذل العناية المهنية من قبل موظفي دائرة المحاسبة في أداء الأعمال المعهود بها اليهم.

ثانياً: أنواع الأخطاء

هناك عدة أنواع من الأخطاء نذكر منها:

أ_ أخطاء الحذف أو السهو: تكون هذه الأخطاء عند عدم إثبات عملية بأكملها أو أحد طرفيها عند التسجيل الأولي لها في اليومية المساعدة أو عدم ترحيل طرفي العملية أو إحداهما إلى حساباتها الخاصة.

ب_ السهو أو الحذف الكلي: الخطأ بهذا الشكل لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة كون الحذف مس طرفي القيد أو التسجيل المحاسبي له، لذا فإكتشافه صعب لكن ليس مستحيلاً وذلك بإستعمال وسائل الحصول على أدلة الإثبات سواء بالمراجعة المستندية أو القياسية أو المطابقات.

ج _ السهو والحذف الجزئي: إن وقوع حذف جزئي لقيد معين يعطي لنا ميزان مراجعة غير متزن، مما يسمح من إكتشاف هذا الخطأ عن طريق المراجعة الحسابية وتصحيحه بإثبات الجزء المحذوف.

¹ محمد تهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 141.

د _ أخطاء إرتكابية: تحدث هذه الأخطاء في العمليات المحاسبية، ويمكن أن يكون الخطأ عند إعداد المستندات أو عند المعالجة المحاسبية لها.

هـ _ أخطاء حسابية: إن هذه الأخطاء قد تؤثر وقد لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة فعند حدوث أخطاء الجمع مثلا في حساب مجموع المبلغ بكل الرسوم في فاتورة معينة لا يؤثر هذا الخطأ على توازن المراجعة، لكن حدوث خطأ حسابي في إستخراج رصيد معين يؤثر على توازن ميزان المراجعة. ونستطيع إكتشافه عن طريق المراجعة المحاسبية أو المصادقات.

ع _ أخطاء رقمية: تحدث هذه الأخطاء عادة عند التسجيل المحاسبي للعمليات وعند ترحيلها الى دفتر الأستاذ، فعند إثبات مستند معين بقيمة 540000 دج مثلا يتمثل في بيع منتجات إلى زبون معين بقيمة حقيقية ب 450000 دج فهذا الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة لكن تسجيل مبالغ مختلفة في طرفي القيد المحاسبي يؤثر على ميزان المراجعة، ونستطيع إكتشافه والوقوف على تصحيحه بإستعمال المراجعة المستندية والحسابية والمصادقات.

و _ أخطاء متكافئة أو معوضة: يقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها البعض، فعند حدوث خطأ معين في تسجيل عملية معينة يحدث خطأ آخر ويعوض مقدار الفرق في التسجيل الأول بحيث لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة. فإذا حدثت عملية بيع منتج ما إلى زبون معين بقيمة 5000 دج وقام المحاسب بتسجيل العملية بقيمة 5250 دج، وحدثت عملية بيع أخرى إلى نفس الزبون بقيمة 3250 دج وقام المحاسب بتسجيل 3000 دج فهذا الخطأ لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة لأنه خطأ تعويضي ويمكن إكتشافه بإستعمال المراجعة المستندية والمصادقات.¹

ي _ أخطاء فنية: تعتبر أخطاء فنية كل الأخطاء التي تحدث بسبب عدم الدقة في عمليات التسجيل، الترحيل أو الترصيد، أو بسبب عدم الإلمام بالمبادئ المحاسبية.²

ثالثا: تصحيح الأخطاء³

ويمكن تصحيح الأخطاء بإحدى الطرق التالية:

¹ محمد تهازي طواهر، مرجع سابق، ص ص 142، 143.

² حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص 111 .

³ كتوش عاشور، مرجع سابق، ص 244.

أ_ طريقة إلغاء القيد:

1_ أخطاء في المبالغ: على إثر عملية بيع بضاعة بموجب فاتورة مبلغها 380 بتاريخ 2011/06/10 تسجل القيد التالي:

	350	2011/06/10	العملاء	411
350		المبيعات من البضائع بيع بضاعة بموجب فاتورة رقم (...) بتاريخ 2011/06/10	700	

ويتم تصحيح الخطأ اما عن طريق إلغاء القيد السابق كالتالي:

	350	تاريخ تصحيح القيد	المبيعات من البضائع	700
350		العملاء	411	
	380	بيع بضاعة بموجب فاتورة (...) بتاريخ 2011/06/10.	العملاء	411
380		المبيعات من البضاعة	700	
		بيع بضاعة بموجب فاتورة رقم (...) بتاريخ تصحيح القيد.		

أو تسجيل قيد واحد مكمل فقط كما يلي:

	30	تاريخ التصحيح	العملاء	411
30		المبيعات من البضاعة	700	
		بيع بضاعة بموجب فاتورة رقم (...) بتاريخ 2011/06/10		

من خلال التصحيح الأول نلاحظ بأنه بالرغم من عدم سرعة التسجيل غير أنه يظهر ميزة تسجيل التصحيح بكامله في دفتر اليومية وكذا المبلغ الإجمالي للفاتورة. إلا أنه يضخم في النهاية المبلغ الإجمالي لدفتر اليومية.

2 _ أخطاء في الحسابات المدينة والدائنة:¹

يتم إلغاء القيد الخاطيء وإستبداله بالقيد الصحيح كما يمكن أحيانا تصحيح الخطأ عن طريق تسجيل قيد واحد فقط .

مثال: شراء بضاعة على الحساب من المورد (س) بقيمة 2000 دج في 2011/05/14 وسجل القيد التالي:

		2011/05/14		
2000	2000	بضائع مخزنة	380	
		المورد(ص)	401	
		شراء بضاعة على الحساب بموجب فاتورة رقم (...) من المورد (ص)		
		بتاريخ 2011/05/14.		

ولتصحيح الخطأ يسجل:

		تاريخ التصحيح		
2000	2000	المورد(ص)	401	
		المورد (س)	401	
		شراء بضاعة على الحساب بموجب الفاتورة رقم (...) من المورد (س)		
		بتاريخ التصحيح		

ب_ طريقة المتمم الصفري:²

إن المتمم الصفري للعدد هو العدد المعاكس، ومعنى ذلك هو أن المتمم للصفر لعدد هو عدد آخر إذا أضيف إلى الأول كانت النتيجة صفرا.

¹ كتوش عاشور، مرجع سابق، ص ص244،245.

² كتوش عاشور، مرجع سابق، ص ص245، 246.

مثال: العدد (38) له متمم للصفر العدد (-38) وكذا العدد (3450) له متمم للصفر العدد (-3450) ويعتبران العددان (-38)، (-3450) أعداد سالبة، غير أنه يمكن كتابتهما بشكل آخر.

$$\text{مثال: } (3450) = 10000 - 6550.$$

والذي يكتب كما يلي: 16550 والعلامة الصغيرة () الموجودة فوق 1 تدل على أن كل أرقام العدد 16550 موجبة ماعدا الرقم 1 فيعتبر سالبا.

وبعبارة أخرى يمكن القول أنه للبحث عن متمم للصفر للعدد 3450 نتبع الطريقة التالية

_ نطرح أحاد العدد 3450 من 10 والباقي (أي العشرات والمئات...) من 9 على النحو التالي:

$$9 \ 9 \ 9 \ 10$$

$$\underline{3 \ 4 \ 5 \ 0}$$

$$6 \ 5 \ 5 \ 0$$

_ ونضيف إلى النتيجة الرقم 1 من اليسار مصحوبا من الأعلى بالعلامة () للدلالة على أنه سالب، فتصبح لدينا متمم العدد 3450 هو العدد 16550.

_ وهكذا إذا جمعنا العدد 3450 مع العدد 16550 كان الناتج صفرا

$$16550$$

$$\underline{3450}$$

$$00000$$

فإن متمم العدد 38 للصفر هو 162 .

ومن مزايا هذه الطريقة أنها لا تغير مجموع دفتر اليومية وبالتالي مجموع العمليات المرحلة في الحسابات.

المطلب الثالث: وضع ميزان المراجعة بعد الجرد

ميزان المراجعة هو أداة لمراقبة ومراجعة مدى تطبيق مبدأ القيد المزدوج في كل مراحل المعالجة المحاسبية: التسجيل، الترحيل، الترصيد، ويكون في شكل جدول تظهر فيه كل مجاميع طرفي الحسابات (الطرف المدين والطرف الدائن لكل حساب) الموجودة بدفتر الأستاذ و /أو أرصدة هذه الحسابات في نهاية فترة معينة (شهر، ثلاثي، أو سنة مالية) مع ترتيب العناصر تصاعديا حسب أرقام حساباتها.¹

أولاً: تعريف ميزان المراجعة

يعرف ميزان المراجعة بأنه أداة للرقابة والتأكد من صحة المعلومات والحسابات، كما يساعد المؤسسة على إكتشاف الأخطاء سواء في اليومية أو عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ.²

ويعد ميزان المراجعة بإتباع الخطوات التالية:

_ قفل الحسابات لدفتر الأستاذ مع تحديد الأرصدة.

_ نقل كل الحسابات حسب تسلسلها بمجاميعها المدين والدائن و أرصدها من دفتر الأستاذ إلى الميزان بخاناتها المناسبة.

_ تحديد مجاميع الخانات من المبالغ والأرصدة حيث لابد أن يكون:

مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة.

و

مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة.

¹ حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص103.

² حواس صلاح، المحاسبة العامة (دروس، مواضيع، ومسائل محلولة) غرناطة للنشر وتوزيع الكتب، الجزائر، 2008، ص 19.

ثانيا: أهمية ميزان المراجعة.¹

_ يستخدم ميزان المراجعة كأداة لقياس التوازن الحسابي للتأكد من صحة وسلامة تسجيل العمليات المالية بدفتر اليومية، وكذلك التأكد من صحة ترحيل هذه المبالغ من دفتر اليومية إلى الحسابات المختصة في دفتر الأستاذ العام، ثم التأكد من صحة إستخراج الأرصدة وتسجيلها في الجانب المناسب.

_ التحقق من العمليات السابقة الذكر، يسمح بالحصول على أرصدة صحيحة لمختلف الحسابات وهذا تمهيدا لإعداد الحسابات الختامية للمؤسسة بهدف معرفة نتائج أعمالها من ربح أو خسارة، وإعداد الميزانية الختامية في نهاية الدورة المحاسبية.

ثالثا: أنواع موازين المراجعة: يتم تصنيف موازين المراجعة حسب الشكل وحسب مرحلة إعداده.

1_ حسب الشكل:²

أ_ ميزان المراجعة بالمجاميع: هو جدول يحتوي قائمة كل حسابات دفتر الأستاذ بجانبها المدين والدائن لفترة معينة التي تنقل فيها مجاميع الحسابات قبل إستخراج الأرصدة.

ب_ ميزان المراجعة بالأرصدة: هو جدول مكون من عمودين يخصص أحدهما للأرصدة المدينة والآخر للأرصدة الدائنة لكل الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ ولفترة معينة.

ج_ ميزان المراجعة بالمجاميع وبالأرصدة: زيادة في الحرص على المراجعة والتحقق يعد في الحياة العملية جدول للميزانين معا أي ميزان مراجعة بالمجاميع وميزان مراجعة بالأرصدة فيكون شكله كالتالي:

الجدول رقم 3 ميزان المراجعة بالمجاميع والأرصدة

الأرصدة		المجاميع		رقم الحساب	رقم الحساب
دائنة	مدينة	دائنة	مدينة		
(3)	(3)	(2)	(1)		

¹ حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص ص 103، 104.

² حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص ص 104، 105.

تحقيق مبدأ القيد المزدوج يشترط تحقيق المساواة التالية:

مجموع (1) = مجموع (2) ← المجاميع المدينة = المجاميع الدائنة.

مجموع (3) = مجموع (4) ← الأرصدة المدينة = الأرصدة الدائنة.

مجموع (1) = مجموع (2) = مجموع اليومية العامة.

2_ موازين حسب مرحلة الإعداد¹

هناك ثلاث موازين حسب مرحلة الإعداد نذكرها:

أ_ **ميزان المراجعة قبل الجرد:** ويتم إعداده قبل إجراء بعض الخطوات المحاسبية، أي مجرد الإنتهاء من التسجيل اليومي في اليومية ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ.

ب_ **ميزان المراجعة بعد الجرد:** بعد التسجيل في اليومية ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة قبل الجرد، تقوم المؤسسة بخطوة أخرى ضرورية تتمثل في إجراء قيود التسوية وتصحيح القيود الخاطئة وإجراء جرد لمجموع موجودات المؤسسة، فقد يكون فرق بين ما هو مسجل في دفاتر المؤسسة وما هو موجود فعلاً، يتم تسوية الفروقات الموجودة، يليها ميزان المراجعة الجرد ويعتمد عليه في إعداد الميزانية الختامية.

ج_ **ميزان المراجعة الملخص:** تتبع قيود التسوية بقيود الإقفال التي تكون كآخر التسجيلات في اليومية، يليها الترحيل، الترصيد، فيكون ميزان المراجعة هذا ملخص لكل الحسابات التي ستظهر فيما بعد في القوائم المالية.²

المطلب الرابع: إعداد الكشوف المالية

تتمثل أهم مخرجات النظام المحاسبي في مجموعة من القوائم المالية الأساسية على شكل جداول وبيانات مترابطة ومتكاملة، تهدف إلى تلبية إحتياجات مستخدميها لمساعدتهم في إتخاذ قراراتهم الإقتصادية. حيث تقدم القوائم المالية معلومات وصورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة وممتلكاتها ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية، هذه المعلومات تكون مفيدة لمجموعة واسعة من المستخدمين في عملية إتخاذ القرارات الإقتصادية المتعلقة بالمؤسسة.

¹ حواس صلاح، مرجع سابق، ص 19.

² حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص 106.

ونذكر القوائم المالية التي أوجب النظام المحاسبي المالي وهي:

_ الميزانية.

_ جدول حسابات النتائج.

_ جدول تدفقات الخزينة.

_ جدول تغيرات الأموال الخاصة.

_ الملحق (الذي يشمل السياسات والطرق المحاسبية المستعملة إضافة الى المعلومات التوضيحية عن الميزانية وحساب النتائج).

أولاً: الميزانية

1_ تعريف الميزانية:

يقصد بالميزانية ذلك الجدول الذي يشكل قائمة ذات جانبيين، يظهر أحدهما موجودات المؤسسة ويظهر الآخر إلتزاماتها وهذا في لحظة زمنية معينة. فيظهر في الجانب الأول أصول المؤسسة وفي الجانب الآخر المقابل يظهر خصومها. وبعبارة أخرى فإن موجودات المؤسسة هي أصولها وإلتزاماتها هي خصومها.¹

2_ عناصر الميزانية:

تتكون عناصر الميزانية في جانب الأصول وجانب في الخصوم بصفة منفصلة في الميزانية.

أ_ الأصول: وتتمثل فيما يلي:

أ_ 1 الأصول غير الجارية:

_ التثبيات المعنوية.

_ التثبيات العينية.

_ الإهلاكات .

¹عاشور كتوش، مرجع سابق، ص40.

_ المساهمات.

_ الأصول المالية.

أ_ 2 الأصول الجارية.

_ المخزون والإنتاج الجاري انجازه.

_ أصول الضرائب (مع تمييز الضرائب المؤجلة).

_ الزبائن والمدنيين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة.

_ الخزينة الموجبة وما شابهها.

ب_ الخصوم: وتشمل ما يلي:

ب_ 1 الأموال الخاصة.

_ رأس المال.

_ الإحتياطيات.

ب_ 2 الخصوم غير الجارية.

_ المؤونات.

_ القروض والديون المالية.

ب_ 3 الخصوم الجارية.

_ الموردون والدائنون الآخرون.

_ خصوم الضرائب (مع تمييز الضرائب المؤجلة).

_ مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة (إيرادات مثبتة مسبقا).

_ الخزينة السالبة وما شابهها.

ثانيا: حساب النتائج.¹

1_ تعريف حسابات النتائج: هو كشف إجمالي للأعباء والمنتجات التي أنجزها الكيان أثناء المدة المعنية وعلى سبيل الاختلاف تبرر النتيجة الصافية لهذه المدة.

ويعرف أيضا أنه بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح /الكسب أو الخسارة.

2_ المعلومات المقدمة في حساب النتائج:

والمعلومات الواجب تقديمها في جدول حسابات النتائج نذكرها فيما يلي:

_ تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الإستغلال.

_ منتجات الأنشطة العادية.

_ المنتجات المالية والأعباء المالية.

_ أعباء المستخدمين.

_ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.

_ المخصصات للإهلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيات العينية.

_ المخصصات للإهلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيات المعنوية.

_ نتيجة الأنشطة العادية.

_ العناصر غير العادية (منتجات و أعباء).

_ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.

¹ قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، مرجع سابق، ص ص 24، 25.

_ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

_ حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية.

_ حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

ثالثا: جدول سيولة الخزينة.

1_ تعريف جدول سيولة الخزينة:

يعتبر جدول تدفقات الخزينة قائمة مالية أساسية من القوائم المالية التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي الأول، ولقد حدد المعيار المحاسبي الدولي السابع " قائمة التدفق النقدي " محتواه وطريقة عرضه، وهو ضروري للعديد من الفئات كالمسيرين والمحللين الماليين والمساهمين لأنه يسمح بإعطاء مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية والنقدية المعادلة وكذا المعلومات حول إستخدام هذه التدفقات النقدية.¹

ويعرف أيضا بأنه يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها أي مصدرها.²

والهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي القوائم المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن إستخدام هذه السيولة المالية.

ويقدم جدول تدفقات الخزينة التدفقات النقدية الحاصلة أثناء الدورة مصنفة إلى أنشطة تشغيلية، أنشطة إستثمارية، أنشطة تمويلية.³

أ_ **الأنشطة التشغيلية:** وهي الأنشطة التي تولد إيرادات ولا تكون مرتبطة بالأنشطة الإستثمارية والأنشطة التمويلية .

ب_ **الأنشطة الإستثمارية:** وهي الأنشطة التي تأتي من عمليات الصرف أموال من حيازة أصول طويلة الأجل أو عملية تحصيل أموال عن بيع أصول طويلة الأجل.

¹ حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، الجزء الثاني، ص 436.

² قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، مرجع سابق، ص 26.

³ حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص 437.

ج_ الأنشطة التمويلية: وهي أنشطة ينتج عنها تغير في حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض.

_ التدفقات المتأتية من فوائد وحصص الأسهم، تقدم كلا على حدى وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى أخرى الأنشطة في العملياتية للإستثمار أو التمويل.

2_ عرض جدول تدفقات الخزينة.¹

يتم عرض جدول تدفقات الخزينة بطريقتين إما الطريقة المباشرة أو الطريقة الغير مباشرة.

2_أ الطريقة المباشرة:

- تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردين، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صاف.
- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

2_ب الطريقة الغير مباشرة:

- أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (إهلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين...).
- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة).
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الإستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

رابعا: جدول تغير الأموال الخاصة

1_ تعريف جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل

فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

2_ المعلومات الواجب تقديمها في جدول تغير الأموال الخاصة: وهي

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.

¹ قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، مرجع سابق، ص 27.

- المنتوجات والأعباء الأخرى مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (الإرتفاع، الإنخفاض، التسديد...).
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

خامسا: ملحق القوائم المالية¹

الملحق هو وثيقة تلخيصية تعد جزء من القوائم المالية وهو يوفر التفسيرات الضرورية من أجل فهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، ويتم كلما إقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات.

_ هو قائمة توضيحية لا يشترط أن تكون في شكل جدول، يحتوي على كل التفاصيل المتعلقة بإعداد القوائم المالية السابقة (الطرق والسياسات المحاسبية، طرق التقييم، الإيضاحات التفسيرية الأخرى...) كما تعد عناصر المعلومات العددية الواردة في ملحق وفق نفس المبادئ والطرق التي أعدت بها القوائم المالية الأخرى.

ويشمل الملحق على معلومات تخص النقاط التالية حين تكون هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت هذه المعلومات مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:

_ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعتماد القوائم المالية.

_ المعلومات المكملة والتي تعتبر ضرورية أحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول التدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة

_ المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الإقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها.

_ المعلومات ذات الطابع العام والمتعلقة ببعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على الصورة الصادقة.

المبحث الثالث: إجراءات المراجعة الخارجية في أعمال نهاية الدورة

تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، بإستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة إنتظام حسابات الشركة وصحتها. كما يقوم المدقق

¹ حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص 445.

بتدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. ويصادقون على إنتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك. ويتحقق من إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين، ويجوز له أن يجري طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يراها مناسبة، كما يمكنه إستدعاء الجمعية العامة للإتعداد في الحالات الضرورية. وفي هذا المبحث سوف نقوم بدراسة وظيفة المراجع الخارجي في نهاية السنة والأعمال التي يقوم بها بعد أن يتم تعيينه والتعرف على المؤسسة محل المراجعة بدءا بتقييم نظام الرقابة الداخلية، مراجعة حسابات الميزانية، التحقق في حسابات التسيير، و أخيرا إعداد التقرير.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية بعد أن يتم تعيينه وتعرفه على المؤسسة.

أولاً- تعريف نظام الرقابة الداخلية:

تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المنشأ ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الإعتماد عليها، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الإلتزام بسياسات الإدارة الموضوعة.

وعرف أيضا بأنه نظام الفحص الداخلي والتدقيق الداخلي المطبق من طرف المنشأة ولتمكن إدارة المنشأة من السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية والتي تكون من مسؤولياتها.¹

ويعتبر أيضا بأنه مجموعة من ضمانات في التحكم في المؤسسة.²

ثانيا: خطوات نظام الرقابة الداخلية:

يمكن أن يقوم المراجع بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال الخطوات التالية:

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) دار النشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006، ص 207.

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص 43.

الخطوة الأولى_ فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية: في هذه الخطوة يجب على المراجع أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية، وذلك عن طريق الإستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة وداخل المؤسسة، بالإضافة إلى الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية، والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية ويستطيع المراجع إستخدام العديد من الأساليب كقوائم الإستقصاء، خرائط التدفق وغيرها. والهدف من هذه الخطوة هو تحديد النواحي التي يرغب المراجع الإعتماد عليها في عملية التوقف، غير أنه بإمكانه عدم الإعتماد على بعض العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة كوجود تصميم غير محكم مما يترتب عليه عدم الإطمئنان ودقة البيانات المحاسبية.¹

الخطوة الثانية_ تحديد مخاطر الرقابة: في هذه الخطوة يتم تحديد مخاطر الرقابة ويمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق نقاط الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق، كذلك يجب أن توثق نقاط القوة والضعف في ما يسمى بأوراق التدقيق الجسر، وسميت بهذا الإسم لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق.²

الخطوة الثالثة_ إختبارات الإلتزام: الهدف من هذه الخطوة هو التحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب إدارة المؤسسة أن تحت موظفيها على ذلك من خلال تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم.³

ثالثاً: مسؤولية المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية

بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية وإدارية وضبط داخلي، فإن مسؤولية المراجع حول هذا النظام تكون على هذه النواحي التالية:

1_ المسؤولية بالنسبة للرقابة المحاسبية: يعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الإعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، كذلك حماية أصول المنشأة

¹ عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير (غير منشورة) تخصص محاسبة، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص 48.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 215.

³ عمر ديلمي، مرجع سابق، ص 48.

النقدية وغير النقدية من الإختلاس والتلاعب، وإكتشاف الأخطاء، كذلك يجب على مدقق الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة. لذلك أوضحت معايير التدقيق على المدقق فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق، والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب على المدقق أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم:

أ_ طوائف المعاملات الرئيسية لعمليات المنشأة.

ب_ كيف بدأت هذه المعاملات.

ج_ السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية.

د_ طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية، منذ نشوء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية.¹

2_ المسؤولية بالنسبة للرقابة الإدارية: لا يعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والإدارية في المؤسسة محل الفحص، حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة التي تم وضعها، وعليه فإن إلزام المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية الإدارية سيوسع من مسؤولياته وبقية عليه عبئاً كبيراً خاصة وأن وجود أو عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات.²

3_ المسؤولية بالنسبة للضبط الداخلي: فيما يخص بالضبط الداخلي فإن المراجع مسؤول عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، فنظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة في العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى إكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن المراجع مسؤول عن عملية إكتشاف الأخطاء والغش والإختلاس فإنه يعتبر مسؤولاً عن فحص نظام الضبط الداخلي.

المطلب الثاني: مراجعة حسابات الميزانية

يقوم المراجع بالتحقق من صحة عناصر حسابات الميزانية بشطريها الأصول والخصوم كما يلي:

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ص 213، 214.

² عمر ديلمي، مرجع سابق، ص 49.

أولاً: التحقق من التثبيتات

تشتمل هذه النقطة على عناصر الإستثمارات، إن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تمتاز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الإهلاكات السنوية المقابلة لإستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها.

انطلاقاً مما سبق يمكن أن نقول بأن التحقق من هذه العناصر وفحص العمليات خلال الدورة يعتبر بالنسبة للمراجع سهلاً مقارنة ببقية العناصر الأخرى، فيقوم بالتحقق منها كالتالي:

1_ الكمال: يقوم المراجع في هذا العنصر بالتأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية بالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي لها، وذلك من خلال التأكد من الأرصدة الأولية والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر، وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المحاسبية المقدمة على العنصر موضوع المراجعة، كما ينبغي أن يتأكد المراجع من صحة حساب الإهلاكات المقابلة لإستخدام العنصر وتسجيلها، ومدى تحميل كل عنصر للأعباء المتعلقة به وعدم تحميله للمصاريف الأخرى.

2_ الوجود: يقوم المراجع بالتحقق من الأصول الثابتة المسجلة في القوائم المالية الختامية، من أنها موجودة بالفعل وأن إستعمالها لا يتنافى مع إهلاكها، حيث يتم التأكد من هذا الوجود من خلال المقارنة بين الجرد الفعلي الذي يقوم به المراجع وبين ما هو مسجل فعلاً في الدفاتر والسجلات للمؤسسة محل المراجعة.

3_ الملكية: يتأكد المراجع من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة والتي هي ظاهرة في القوائم المالية من خلال فواتير الشراء، أو عقود تثبت ملكية الأصل موضوع المراجعة.

4_ التقييم: إن الإستثمارات تسجل في المحاسبة بتكلفة شرائها، أما تلك الإستثمارات المنشأة من طرف المؤسسة في حد ذاتها، فإنه يتم تسجيلها محاسبياً بالتكلفة الحقيقية لإنجازها من طرف المؤسسة.

ويتم ذلك عن طريق التأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد مصاريف الحصول عليه، كما يتحقق من صحة الحساب وتسجيل إهلاكاته تبعاً لطرق الإهلاك المحددة (ثابت، متزايد، متناقص) ومراعاة الثبات في إستخدام طرق الإهلاك من سنة لأخرى، وكذلك طرف تقييم الأصول الثابتة (التقييم على أساس سعر السوق أو التكلفة التاريخية).

5_ التسجيل المحاسبي: يعمل المراجع على التأكد من أن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المثبتة في التسجيلات موجودة ومرفقة معه.

ثانياً: التحقق من المخزونات¹

تشتمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزن، سواء المنتجات التامة أو النصف المصنعة أو المشتريات المخصصة لتمويل العمليات الإنتاجية كالمواد الأولية، وبالتالي فإنه من الضروري أن يتحقق المراجع من هذه العناصر نظراً لكون هذه العناصر تعتبر ذات حركة كبيرة ومستمرة.

والمخزونات تتم فيها عملية المراجعة من خلال النقاط التالية:

1_ الكمال: تظهر القوائم المالية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة، لذا يقوم المراجع بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت وفق معالجة محاسبية سليمة، مفادها أن كالعلاقات المتعلقة بالمخزون ثم تسجيلها محاسبياً ولم يلمسها أي حذف أو نسيان من طرف المحاسب، ليكون للمراجع الحجة على التأكيد بصحة المعلومات التي يولدها هذا النظام ومدى تمثيلها للعنصر موضوع المراجعة.

2_ الوجود: يسعى المراجع إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلاً، من خلال التحقق من أن المخزون موجود فعلاً بالمخازن وذلك بالوقوف إلى عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة، وأن يقوم أشخاص آخرون بعملية الجرد وإعداد القائمة النهائية والتي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانونياً.

3_ الملكية: تعتبر عناصر المخزون داخل المؤسسة ملك لها حتى يثبت العكس، ولذلك فعلى المراجع أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر، إنطلاقاً من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها.

4_ التقييم: ينبغي على المراجع أن يتأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التأكد من ثبات طرق تقييم المخزونات من سنة لأخرى. وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات.

¹ عمر ديلمي، مرجع سابق، ص 65.

5_ التسجيل المحاسبي: يسعى المراجع إلى التأكد من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات قد تم تسجيلها محاسبيا وفق الطرق المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلاً ومرفقة به.

ثالثاً: التحقق من الحقوق والديون¹

يجب على المراجع التحقق من الحقوق والديون ومن أرصدها، كالحقوق التي تتكون مثلاً من حسابات العملاء وحسابات الخزينة، الصندوق، البنك...، والديون التي تتكون من الديون القصيرة والمتوسطة والطويلة الأجل. ويمكن أن يتحقق المراجع من النقاط التالية:

1_ الكمال: تظهر المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة إلى مستعمليها، معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار الأرصدة المالية لكل حساب على حدى، إنطلاقاً من تفاعل العمليات المختلفة سواء سلباً أو إيجاباً و أخذ الرصيد الأولي لكل حساب، لذا يجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات من أجل الحصول على معلومات صحيحة وصادقة.

2_ الوجود: يعمل المراجع على التأكد من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقاربات الضرورية، بين ما هو مسجل محاسبياً وما هو مسجل عند الغير كإعتماد طريقة المصادقات من طرف العملاء والموردون من أجل الوقوف على الأرصدة الحقيقية من طرف المراجع .

3_ الملكية: إن الحقوق والديون المسجلة في سجلات ودفاتر المؤسسة يجب أن تتعلق بها، فلا يصح تسجيل أي شيء لا يكون المؤسسة طرف فيها.

وبالتالي فإنه على المراجع أن يتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة فالديون إلزام عليها والحقوق حق لها.

4_ التقييم: يستعمل المراجع المراجعة المستندية والمراجعة الحسابية من أجل الوقوف على تقييم الحقوق والديون للمؤسسة وفق طرق معتمدة للتقييم. كأنه يعتمد طريقة التقييم وفق سعر السوق أو إعتماد أي طريقة أخرى معتمدة من طرف المؤسسة، وكذلك من طرف الجهة الأخرى سواء المدينة أو الدائنة للمؤسسة.

¹ عمر ديلمي، مرجع سابق، ص 66.

5_ التسجيل المحاسبي: يجب التأكد على أنه يتم تسجيل العمليات المحاسبية المتعلقة بالحقوق والديون ومعالجتها وفق الطرق المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، من أجل أن يستند هذا التسجيل إلى مجموعة كافية من أدلة وقرائن الإثبات لتبرر العملية المحاسبية والتسجيل .

رابعاً: التحقق من رؤوس الأموال¹

إن تفكير المستثمرين بالنشاط والإستثمار في قطاع معين يؤدي لا محالة إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني معروف وبعقد تأسيسي يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، ففي هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم وتقسّم إلى أسهم تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته ويحدد في ظلها عدد أسهمه، لذا يجب على المراجع التحقق من أسهم الشركاء وعددها ومن تقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية، وكذا تتبع تداول أسهم المؤسسة في السوق المالية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة موضوع المراجعة وكذا تخصيص الإحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة والقانون المعمول به، ومما سبق يمكن سن أحكام عامة للتحقق من رؤوس الأموال على النحو التالي:

_ التأكد من العقد الابتدائي والقانون المنظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة رأس المال وأنواع الاسهم (ممتازة، العادية) وحقوق المساهمين من ناحية الربح ورد رأس المال.

_ الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو خفض رأس المال وتعديل حقوق المساهمين.

_ يفحص المكتتبون في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للإكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم

_ يتحقق من أن المساهمين قد سدّدوا ما عليهم إتجاه المؤسسة.

_ فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وشهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين.

_ في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

¹ محمد تهامي طواهر، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص 156، 157.

المطلب الثالث: مراجعة حسابات التسيير

تعتبر حسابات النواتج والأعباء المكونة الأساسية لجدول حسابات النتائج وبتفاعلها تنتج حسابات النتائج، فتتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر بإعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله الى السنة موضوع المراجعة، كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبني من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها.

وعلى العموم فإن التحقق من المعلومات المحاسبية المنطوية في حسابات النتائج والأعباء يكون كالتالي:

1_ الكمال: ينبغي أن تعبر المعلومات المحاسبية عن كل العمليات المختلفة والمتعلقة بها سواء كانت أعباء أو نواتج، وأن يتم تسجيلها محاسبيا لتدخل ضمن تجهيز البيانات المختلفة والمتعلقة بالحسابات، كأن تعالج مجموعة من البيانات التي تتعلق بعمليات بيع مختلفة قامت بها المؤسسة ولم يدرج فيها بيانات أخرى تتعلق بالبيع، فيخلص بعد عملية المعالجة إلى معلومات محاسبية لا تعبر عن الوضعية الحقيقية للنواتج، لذا وجب تسجيل كافة النواتج والأعباء وتجهيز كل البيانات المتعلقة بالعنصر في الدورة موضوع المراجعة لإعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

2_ الوجود: يعمل المراجع في هذا الإطار على التحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي تكون طرف فيها. ويكون ذلك بإستعمال المراجعة المستندية من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية.

3_ التقييم: تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، ينبغي على المراجع أن يتحقق من صحة تقييمها من حيث تيوبيها وصحة معالجتها وتقييمها، وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى.

4_ التسجيل المحاسبي: يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، إذ يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفق للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة.

المطلب الرابع: إعداد التقرير النهائي للمراجعة

ينبغي على مراجع الحسابات، أن يحدد الشكل الذي سيقدم فيه نتائج عمله للمهتمين بأعمال المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وعادة يتم تقديم هذه النتيجة في شكل تقرير يرفق بالقوائم المالية المنشورة ويعتبر جزء لا يتجزأ منها.

أولاً: تعريف تقرير المراجع الخارجي

عرف "هادي التميمي" تقرير المراجع الخارجي بأنه " خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والإستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع"¹ ونستطيع تعريفه على أنه: " وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علمياً وعملياً، يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض استخدامه من طرف جهات خارجة عن المؤسسة لإتخاذ على ضوءه قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية.

ثانياً: خصائص تقرير المراجع الخارجي

يتصف تقرير المراجع الخارجي بجملة من الخصائص نذكرها فيما يلي:²

أ_ يعتبر تقرير مراجع الحسابات وسيلة الإتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة.

ب_ من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكناً.

ج_ يجب أن يكون التقرير منظماً ومعروضاً بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة.

د_ لا ينبغي أن يشمل التقرير أي ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة.

¹ هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 161.

² حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص 57.

هـ_ ويجب أن تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها المراجع، ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود.

ثالثاً: مراحل اعداد تقرير المراجع الخارجي

وهنا تكمن المرحلة النهائية لمهمة المراجع الخارجي في إعداد تقرير نهائي للمراجعة والفحص الذي قام بهما طيلة فترة المهمة التي وجهت إليه، هذه المرحلة تتم في جزأين متتاليين ومتكاملين هما:

1_ الاجتماع النهائي: ويضم كل من المراجع والعميل، وكذا المسيرين ومختلف المسؤولين. تتجلى أهمية الاجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي تحصل عليها المراجع أثناء مهمته، مركزاً بذلك على المشاكل والتوصيات، إستناداً إلى الأولويات ودرجة الأهمية.

ويسمح هذا الاجتماع للعميل بالتعرف على شكوك وتحقيقات المراجع وإمكانية مناقشتها.

وبناء على ذلك يتوقف نجاح الاجتماع أو المقابلة النهائية على التحضير الجيد من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات.

1_1 العرض: يكشف من خلاله المراجع على كل نقاط القوة والضعف مرفقة بإستدلالات وبيانات، فلا داعي للتأكيد والحكم دون إثبات ودليل مستمد من تحقيق المراجعة.

أثناء العرض يتدخل جميع المشاركين في الاجتماع، كل حسب تخصصه ومسؤوليته، فهكذا يكون العرض حيويًا واضحًا وشفافًا.

بعد الإنتهاء من العرض تأتي مرحلة حساسة ودقيقة والمتمثلة في نقد ومناقشة توصيات وملاحظات المراجع، والتي غالباً ما تكثر فيها المعارضات والانتقادات.

1_2 المعارضة: عندما يصادف المراجع معارضة من طرف العميل، يجد نفسه أمام حالتين هما:

أ_ إما أن يكون المراجع قادراً على الإستدلال لإثبات حكمه ونتائجه، وفي هذه الحالة تنتهي المعارضة مباشرة.

ب_ وإما أن يمتنع المراجع لعدم وجود أدلة كافية أو عدم تصنيفها وترتيبها كفاية للإستدلال بها (لم يحضر للإجتماع جيداً)، وفي هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظة أو النقطة المنتقدة في تقرير المراجع،

وذلك لصالح الطرفين. أما إذا كان المشكل خطير ومعتبر فمن المستحسن إيقاف الإجتماع وتأجيله ريثما يتحصل المراجع على الأدلة والقرائن الكافية قبل الإدلاء بالحكم النهائي.

ثانيا: إعداد تقرير المراجعة

فتقرير المراجع هو الشكل النهائي والكتابي لمهمة المراجعة. إذ ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة بدون تقرير يكشف عن حكم المراجع في وضعية المؤسسة.

خلاصة الفصل الثاني:

قامت الجزائر بمجموعة من الإصلاحات شملت مختلف الميادين ومن بينها تبني نظام محاسبي مالي قائماً على مجموعة من المبادئ والأسس تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بهدف تحقيق التوحيد المحاسبي بين الدول وتسهيل التعاملات والصفقات الدولية. وقد جاء لتغطية النقائص التي كانت في المخطط المحاسبي الوطني السابق وإعطاء صبغة دولية للقوائم المالية. كما أنه يركز على مجموعة من المبادئ منها إستقلالية الدورات المالية، مبدأ عدم المقاصة، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ التكلفة التاريخية، ومبدأ أسبقية الواقع الإقتصادي على الجانب القانوني.

ولمعرفة نتائج الأعمال التي حققتها المؤسسة يقوم المحاسب بمجموعة من الأعمال في نهاية الدورة لتحديد بدقة ما للمؤسسة وما عليها، وذلك للتأكد ما إن كان المسجل في الدفاتر هو نفسه الموجود فعلاً والقيام بعمليات الجرد الفعلي ومطابقة النتائج المتحصل عليها مع ما هو مسجل بالدفاتر المحاسبية وتسوية الحسابات للتأكد من صحتها، وعند إكتشاف الأخطاء المحاسبية المرتكبة خلال الدورة يتم تصحيحها إما عن طريق إلغاء القيد أو إتباع طريقة المتمم الصفري. وبعدها يتم إعداد ميزان المراجعة بأرصدة جميع الحسابات وإعداد الكشوف المالية الختامية والمتمثلة في الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة على الترتيب ثم إضافة الملاحظات والتوضيحات في ملحق الكشوف المالية.

وبعد أن ينتهي المحاسب من عمله يبدأ دور المراجع الخارجي وذلك بعد قبوله للمهمة وتعرفه على المؤسسة محل المراجعة يقوم بمجموعة من الأعمال في نهاية الدورة متمثلة في تقييم نظام الرقابة الداخلية لهذه المؤسسة والمتابعة الشخصية لجميع إختبارات الإجراءات القائمة، من حيث تحديد نقاط القوة والضعف، ثم التحقق من صحة وسلامة حسابات الميزانية وحسابات التسيير ومصادقيتها وفي الأخير يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأيه عن طريق إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة التي قام بها في المؤسسة.

تمهيد:

يعتبر دور المراجع الخارجي مهم جدا في إضفاء المصداقية على بيانات وكشوفات المؤسسة الإقتصادية، ولتوضيح ذلك الدور تم إنجاز دراسة ميدانية لإحدى المؤسسات الإقتصادية والمتمثلة في مؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية وهذا بالتنسيق مع مكتب محافظ الحسابات المشرف على مراجعة حساباتها.

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

- تقديم مؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية بالتطرق إلى نشأتها، وتعريفها وهيكلها التنظيمي.
- أعمال المراجع الخارجي في نهاية الدورة إنطلاقا من تقييم نظام الرقابة الداخلية وعمليات الجرد والتسوية الى غاية إعداد التقرير النهائي للمراجعة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية

تعتبر مؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية وحدة عمومية إقتصادية، تهتم بطباعة مختلف الكتب والمجلات، وطباعة الملصقات الإشهارية وغيرها من الطباعات، وسيتم تقديم المؤسسة محل الدراسة من خلال تعريفها ودورها وشرح هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: تعريف مؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية

أنشأت مؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية (EAGB) بمقتضى المخطط الرباعي الثاني للتنمية المحلية، وقد أنشأت قانونيا في مارس 1979 وكانت بداية العمل لها في 1 سبتمبر 1981، وأصبحت هذه المؤسسة ذات مسؤولية محدودة إبتداء من سنة 2012.

يبلغ رأس مال هذه المؤسسة ب 77,697,000,00 دج، ويشرف على تسييرها 12 عامل مابين دائم ومتعاقد.

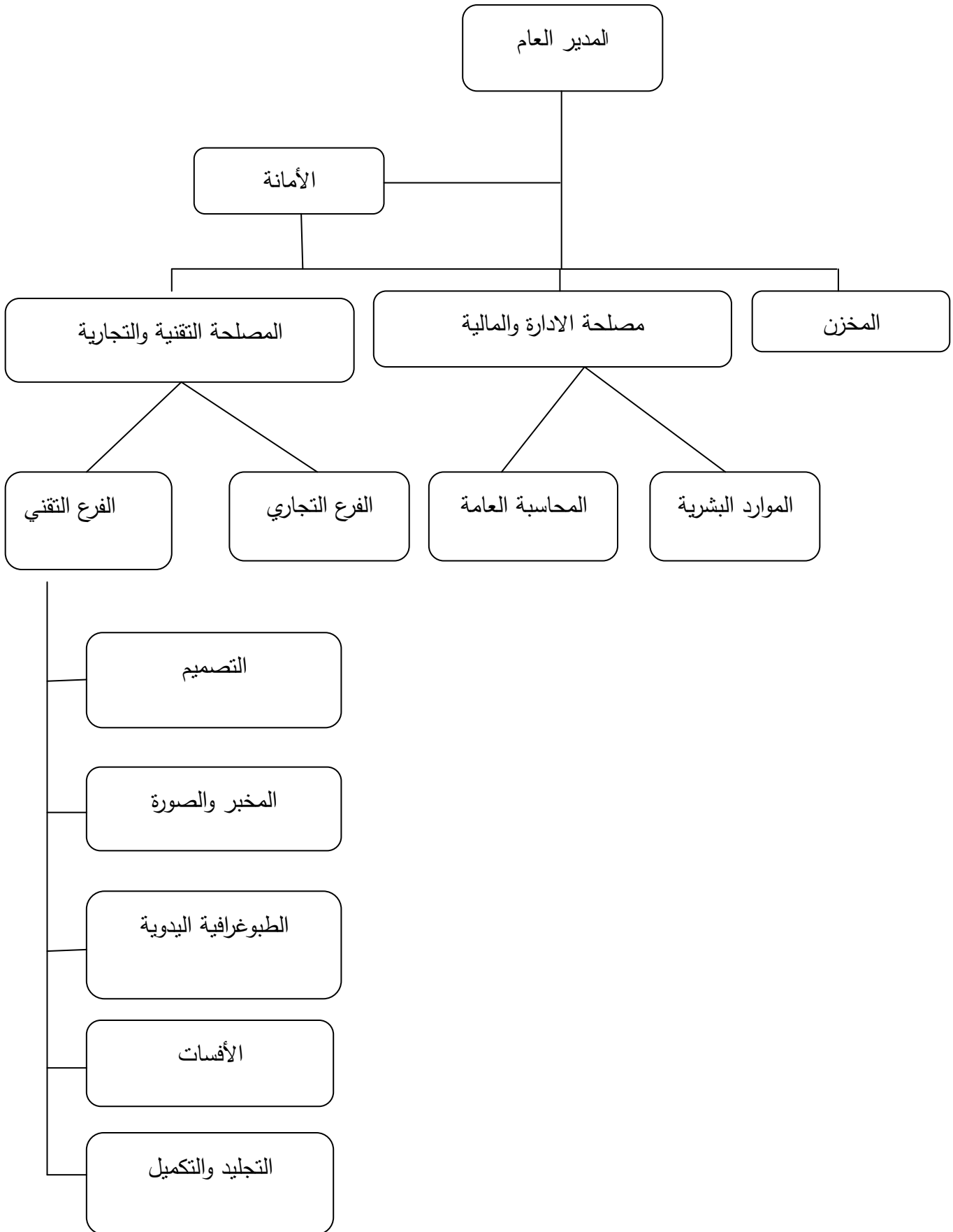
ويتمثل نشاطها الرئيسي في الطباعة الصناعية وأهم نشاطاتها ما يلي:

- ❖ طباعة جميع أنواع الكتب والمجلات؛
- ❖ طباعة مختلف الوثائق الإدارية والمؤسسية والجماعات المحلية (البلدية ، الولاية،....) .
- ❖ طباعة الملصقات الإشهارية.
- ❖ طباعة بطاقات التهئة وبطاقات الزوار.
- تحتوي مؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية على كفاءات بشرية أخرى مادية حيث نجد:
 - فريق عمل مؤهل متكون من تقنيين وأعوان ذوي كفاءات عالية.
 - للمؤسسة خبرة أكثر من 22 سنة في الميدان.
 - جودة الخدمات وثمان مضمون.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية

يمكن التعرف على مختلف مصالح وأقسام مؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية من خلال التعرف على تنظيمها الداخلي وتحديد مهام كل مصالحها وأقسامها، والشكل التالي يوضح هيكلها التنظيمي:

الشكل رقم 1: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية



تعليق على الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

تحتوي مؤسسة الفنون المطبعية الخدمات المكتبية على عدة مصالح مكملة لبعضها البعض ونذكرها بالترتيب كما يلي:

1- الإدارة العامة: وتتكون من المدير العام والأمانة .

مهام المدير العام: هو المسؤول الأول على تسيير المؤسسة، ومن مهامه ما يلي:

- ✓ المسؤول الأول على السير والإنفاق المالي.
- ✓ له السلطة القانونية في إدارة الموارد البشرية.
- ✓ له حرية القرارات ومراقبة مجلس الإدارة.
- ✓ متابعة مخطط تسيير الموارد البشرية ومحاسبة أصول القطاع.

مهام الأمانة: هي حلقة وصل أو الرابطة بين المدير العام ومصالح المؤسسة، ومن بين مهامها نذكر ما يلي:

- ✓ الاشراف على المراسلات من صادر ووارد.
- ✓ عرض البريد على المدير للتأشير عليه.
- ✓ توزيع البريد الصادر و الوارد لمصالح المؤسسة.
- ✓ الرد على المكالمات الواردة.
- ✓ ترتيب مواعيد المدير.
- ✓ كتابة وطباعة مذكرات المدير.

2- مصلحة الإدارة والمالية: فيها فرع المحاسبة العامة وفرع الموارد البشرية، ويشرف على هذه المصلحة نائب

المدير المكلف بالمحاسبة والمالية، وتقوم هذه المصلحة بالأعمال التالية:

- السهر على مصلحة المستخدمين وإعداد مخطط الموارد البشرية ومراقبة ومتابعة جميع المصالح من حيث المسيرة المهنية للعمال (الترقية، العطل المرضية والغير المرضية، التقاعد....).
- تقوم بالسهر على متابعة وتسيير الميزانية وكيفية الإنفاق وعمليات تمويل المصالح الأخرى.
- تحضير حيز التطبيق وفقا لميزانية المؤسسة.
- تسيير نفقات و إيرادات المؤسسة.

➤ تحضير حالة الأجور والمرتبات الخاصة بكل موظف.

3- المصلحة التقنية والتجارية: وهي مصلحة يتم فيها إستقبال طلب الزبون وتحويل إلى منتج تام وتنقسم هذه المصلحة الى فرعين:

1. الفرع التجاري: يشرف على هذا الفرع كل من رئيس المصلحة التقنية والتجارية والكاتبة التجارية حيث يتم هذا:

❖ إستقبال طلب الزبون.

❖ تحديد تكلفة المنتج.

❖ القيام بإجراءات التسليم والفوترة.

2. الفرع التقني: يتم في هذا الفرع إستقبال طلبات الزبائن من طرف مسؤول الإنتاج ومعالجتها وتجهيتها حسب رغبتهم وشروطهم وتحويلها إلى منتج تام وتتم عملية الإنجاز بعدة مراحل .

• **التصاميم:** وهي أول مرحلة حيث يتم فيها تحويل الطلب إلى نموذج نهائي حسب رغبة الزبون وهذا بإستعمال جهاز الإعلام الآلي وذلك بتحرير وثيقة تدعى بالبطاقة الفنية أو التقنية حيث يسجل فيها المسؤول الإنتاج كل من مواصفات الطلب، نوعية الورق، الآلات التي تستعمل، العمال المسؤولين، الكمية التي ستنتج.

• **المخبرة والصور:** وهنا يتم تحويل المنتج المصمم والنهائي من طرف مسؤول المصنع وفقا لرغبة الزبون إلى لوحة تستعملها طابعة الأسفات أو طابعة البوليمار (polymère) لكي تستعملها فيما بعد الطابعة الطبوغرافية.

• **الطبوغرافية اليدوية:** وهي طريقة قديمة في الطباعة حيث يتم تصفيف حروفها يدويا وتحضير لوحة الطباعة المتكونة من الحروف والإطارات والرموز المختلفة لطباعتها.

• **طباعة الأفسات:** طريقة حديثة في مجال الطباعة ويتم فيها تثبيت اللوحة على الآلة ثم يبدأ بالطباعة.

• **التكميل والتجليد:** في هذه المرحلة تستلم الأوراق المطبوعة وفقا للمراحل المسبوقة الذكر ويشرف في تنفيذ أعمال تكميلها حسب الطلب والمعطيات المخططة مسبقا ضمن البطاقة الفنية للمنتج .

المخزون: هو مكان خاص يرتب فيه كل المواد الأولية الخاصة بالإنتاج وكذلك كل المطبوعات المنتجة ذات الطابع الإداري، المحلي المستعمل من طرف الجماعات المحلية (كالبديية والولاية) التي يكثر طلبها لعدة مرات

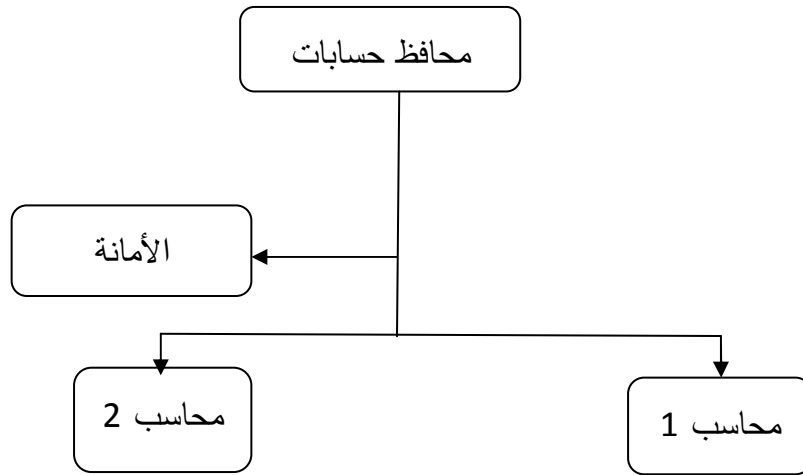
ويتم تجديد المخزون تلقائياً بعد نفاذ مجموعة من نماذجها وهذا لضمان تلبية طلبات المجموعات المحلية بإستمرار.

المطلب الثالث: لمحة تاريخية عن مراجع الحسابات

تم إنشاء مكتب للتدقيق ومحافظة الحسابات في 2002/01/01 ورأسمال إجتماعي قدره 300000 دج.

والشكل التالي يوضح هيكلها التنظيمي لها:

الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق ومحافظة الحسابات



التعليق على الهيكل التنظيمي لغرفة التدقيق ومحافظة الحسابات

تتمثل فيما يلي:

- **محافظ الحسابات:** ويضم محافظ الحسابات واحد وهو المسؤول عن المؤسسة ككل، ويشرف على جميع الأعمال، كما يقوم بمراقبة مختلف حسابات المؤسسة وإعداد تقارير المصادقة وتقارير الخاصة.
- **مكتب الأمانة:** وتتولى أمور الطباعة والكتابة وإجراء مختلف الإتصالات مع المتعاملين وحفظ البريد الصادر والوارد وإدخال المعلومات إلى جهاز الإعلام الآلي.
- **مكاتب المحاسبة:** ويتولى هو الآخر بإعداد مختلف الميزانيات للمتعاملين الخواص، وتصحيح الأخطاء وتحديد المبالغ الضريبية المستحقة، ويضم محاسبين.

وتتجلى أهمية هذه الغرفة في:

- إعداد ميزانية الخواص.
- محافظة الحسابات.

وعليه ومن خلال ما سبق نجد أنه تم إجراء تريض ميداني في مؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية للإطلاع على أعمال نهاية الدورة 2012 ونفس الوقت تم القيام بمراجعة تلك الأعمال في محافظة الحسابات.

المبحث الثاني: دور المراجع الخارجي في نهاية أعمال الدورة

يتمثل عمل المراجع الخارجي في فحص البيانات والتحقق من صحتها ثم يقوم بإعداد تقرير يلخص فيه ما قام بإنجازه ووضع النتائج التي توصل إليها من خلال تحرياته.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية تم التوصل إلى نقاط الضعف التي تعتبر هامة على الصعيد التنظيمي في الواقع وهي:

- عدم وجود هيكل تنظيمي رسمي ومناسب للمؤسسة.
- عدم وجود وظيفة تحكم في المؤسسة.
- هناك تداخل في المهام إذ أن المحاسب هو نفسه أمين الخزينة وهو من يقوم بالدفع للبنك.
- عدم وجود جرد مادي للموجودات والمطلوبات للشركة.
- وقد لوحظ عدم التوافق خصوصا في مجال المحاسبة وتمويل الخدمة.
- غياب ملاحظات في ملحق الميزانية.
- عدم وجود ملاحظات حول الميزانية المحاسبية والميزانية الجبائية.

المطلب الثاني: التسويات الجردية للمراجعة

وتتم وفق العناصر التالية:

الفرع الأول: الجرد

تعتمد مؤسسة EURL على نظام الجرد السنوي أي مرة في نهاية السنة المالية في 31/12/ن وهذا بحضور محافظ الحسابات وتشكيل فرق للقيام بعملية الجرد كما يلي:

يتقرر في إجتماع مجلس الإدارة تاريخ عملية الجرد ثم تتم تهيئة كل الأوضاع للقيام بالعملية قبل حضور محافظ الحسابات وتجهيز مكتب خاص به للعمل، وإختيار فريقين للعد وفريق ثالث للمراقبة والتأكد من صحة النتائج المتوصل إليها.

1- بالنسبة للجرد المادي للثببتات:

يقوم به فريقان (أ) و(ب) كل فريق مكون من شخصين يقوم كل فريق بالعد على حدا بحيث يعثر على ورقة جرد تحتوي بيان الثببت ورقمه التسلسلي حسب المخطط المحاسبي للمؤسسة. وفي آخر عملية الحساب يقوم المسؤول عن الجرد المادي للثببتات بمراقبة عمل الفريقين والتأكد من صحة النتائج المحصل عليها ومطابقتها وذلك بحصول الفريقين على نفس العدد. وبعدها يضع مسؤول فريق المراقبة تقريره النهائي حول عملية جرد الثببتات.

وفي حالة عدم مطابقة العدد الذي تحصل عليه الفريق "أ" مع النتيجة التي توصل إليها الفريق "ب" هنا يقوم المراقب بالتأكد بنفسه بطلب العد من جديد وبحضوره الشخصي والتأكد من سبب الخطأ ويتم تصحيحه، ويتم تسجيل كل العملية والنتائج المتحصل عليها.

2- بالنسبة للجرد المادي للمخزون:

نفس العملية تحدث عند القيام بالجرد المادي للمخزون حيث يأتي محافظ الحسابات إلى المؤسسة يوم الجرد لإعطاء شارة الإنطلاق ثم يشرف على مراقبة العملية والتأكد من تصريحات الجرد والعملية ككل وهل حضر الفريقان كما هو مفترض وهل قام كل فريق بعمله.

وله أن يحضر إلى غاية نهاية عملية الجرد كما بإمكانه المغادرة والإكتفاء بأخذ عينات من الماديات حسب تقديره الخاص وله الحرية في ذلك.

3- بالنسبة للجرد المحاسبي:

الجرد المحاسبي يقوم به محاسب المؤسسة بإستعمال الحاسوب والملفات والدفاتر المحاسبية وترصيد الحسابات ووضع النتائج النهائية. ثم يقوم بمقارنتها مع نتائج الجرد المادي لمعرفة إن كان هناك تطابق بين النتائج أو هناك إختلاف أو تباين بينهما وعليه فإن المحاسب يجب عليه أن يجد النتائج نفسها، وفي حالة التباين يتأكد من نتائجه ثم يطلب من مسؤول المخزن التأكد من البيانات الموجودة عنده وإن لزم الأمر يطلب من فريق الجرد إعادة عمله. ثم يقوم محافظ الحسابات بفحص النتائج وإختبارها بإستعمال العينات العشوائية.

4- التسوية وتصحيح الأخطاء المحاسبية:

بالنسبة للتسوية بصفة عامة تجري عن طريق برنامج الاعلام الآلي إذ يقوم محاسب المؤسسة بإدخال البيانات إلى الكمبيوتر والبرنامج يقوم بالتصحيح التلقائي أو الإعلام عن وجود الخطأ ونادرا ما تستعمل طريقة المتمم بالصفر ويتفادى إستعمال طريقة القيد العكسي كي لا يظهر الحساب المراد تصحيحه في الطرف الآخر كأن العملية تمت ولكنها لم تتم.

الفرع الثاني: التسوية

تتم عملية التسوية في الإهلاكات والمؤونات.

بالنسبة للمؤونات:

بالنسبة للإهلاكات:

تستعمل مؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية في حساب الإهلاك طريقة القسط السنوي الثابت للنتيبيات العينية بمعدل 25%، أي أن مدة الإهلاك هي 4 سنوات .

أما القسط السنوي للإهلاك فيحسب كما يلي:

القسط السنوي للإهلاك = القيمة الأصلية * معدل الإهلاك * عدد الاشهر

الفرع الثالث: نقل الحسابات والأرصدة المتحصل عليها إلى ميزان المراجعة

تم وضع أرصدة الحسابات المتحصل عليها في ميزان المراجعة وتعتمد المؤسسة على نوعين هما:

- **الميزان العام:** ويحتوي على جميع حسابات الميزانية ولكن بستة أرقام على الأكثر لتصل إلى الحساب الرئيسي برقمين كما هو مسجل في النظام المحاسبي المالي.
- **الميزان الخاص:** وهو ميزان مراجعة خاص بحسابات الغير وله نفس شكل ميزان المراجعة العام.

تأخذ ميزان المراجعة العام للمؤسسة بتاريخ 2012/12/31 يضمن الحسابات التالية من المجموعة الأولى:

الجدول رقم 4: ميزان المراجعة العام لحسابات رؤوس الأموال

		البيان	الحساب
دائن	مدين		
7769700000		رأس المال الصادر	101000
888432909		فرق اعادة التقييم	105000
15742188			105100
535800000		احتياطات	106000
	5019631988	الترحيل من جديد رصيد مدين	110000
	9895624	نتيجة السنة	120000
24660000			158000
1040100000			168000
5244907485		المجموع	1

المصدر: إعداد الطالبة بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

المطلب الثالث: وضع الميزانية النهائية

بعد القيام بمراجعة الحسابات والقيام بالتسويات تم الحصول على الميزانية الختامية لدورة 2012 بمؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية والمتمثلة في الجدول التالي:

الجدول رقم 5: أصول ميزانية السنة المالية المقفلة في 2012/12/31

الأصل	N الاجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية				
تثبيبات غير معنوية	14200000	9199700	5000300	5000300
التثبيبات العينية				
أراضي	8908871418		8908871418	8908871418
بنايات	3372797303	3320741163	52056140	52056140
التثبيبات العينية الأخرى	5244263302	5356969330	-112706028	-112706028
التثبيبات الجاري انجازها				
التثبيبات المالية الأخرى	30264973		30264973	30264973
الحسابات الدائنة الأخرى				
المثبتة				
مجموع الأصول الغير الجارية	17570396996	8686910193	8883486803	8883486803
الأصول الجارية				
المخزون من البضائع	1027013617	107978629	919034988	938205864
زيائن	1320731869	435492027	885239842	920774713
مدينون آخرون	903942168		903942168	1302988648
الضرائب	93238403		93238403	133033981
الخزينة	-13661832		-13661832	-3944542
مجموع الأصول الجارية	3331264225	543470656	2787793569	3291058664
المجموع العام للأصول	20901661221	9230380849	11671280372	12174545467

الجدول رقم 6: خصوم ميزانية السنة المالية المقفلة في 2012/12/31.

N-1	N	الخصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
7769700000	7769700000	رأس المال الصادر
535800000	535800000	احتياطات
904175097	904175097	فرق اعادة التقييم
-1969341408	-499613600	نتيجة صافية
-3060186204	-5029527612	رؤوس أموال خاصة(ترحيل من جديد)
4180147485	3680533885	المجموع(1)
		الخصوم غير الجارية
1040100000	1040100000	اقتراضات أخرى وديون مماثلة المؤونات
246600000	246600000	الأخرى للأعباء
1286700000	1286700000	مجموع الخصوم غير الجارية (2)
		الخصوم الجارية
1161019221	1104770081	موردون وحسابات ملحقة
2970643695	2911293682	ضرائب
2309264686	2564116462	ديون أخرى
266770380	123866262	خزينة سالبة
6707697982	6704046487	مجموع الخصوم الجارية(3)
12174545467	11671280372	مجموع عام للخصوم

ثبت صحة حسابات خصوم ميزانية سنة 2012 لمؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية، وتطابق النتائج التي حصل عليها المحاسب مع النتائج بعد المراجعة.

عند فحص الميزانية الختامية المقفلة بتاريخ 2012/12/31 نجد أن مجموع الأصول والخصوم قد إنخفض نسبيا في سنة 2012 مقارنة بسنة 2011 ب 503265095 دج.

بالإضافة إلى الميزانية فإن المحاسب يقوم بإعداد بقية الكشوف المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في: جدول حسابات النتائج والذي يضم حسابات التسيير، جدول سيولة الخزينة ويشمل مختلف التدفقات التي طرأت على الخزينة، و جدول تغير في رؤوس الأموال الخاصة، إضافة الى ملحق الكشوف المالية.

المطلب الرابع: اعداد التقرير: بعد أن يتم المراجع من فحص نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف ونقاط القوة وفحص حسابات الميزانية و جدول النتائج يقوم بإعداد تقريره العام كما يلي:

الشكل رقم 3: التقرير العام

مكتب محافظ الحسابات
<p>بسكرة في:/..../....</p> <p>السادة أعضاء الجمعية العامة لمؤسسة الفنون المطبعة والخدمات المكتبية</p> <p>التقرير العام</p> <p>في اطار المهمة المسندة الينا والمتعلقة بتدقيق الحسابات قمنا بفحص الجداول المالية المرفقة لمؤسسة الفنون المطبعة والخدمات المكتبية للدورة المقفلة بتاريخ 31 ديسمبر 2012 المتضمنة الميزانية، جدول النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق الكشوف المالية، والحصيلة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.</p> <p>لقد تمت فحوصاتنا حسب قواعد التدقيق المعمول بها عموما والتي تضمنت عمليات السير المختلفة وإجراءات أخرى للرقابة التي رأيناها ضرورية ومناسبة.</p> <p>وعند تشخيصنا لنظام الرقابة الداخلية وجدنا بعض نقاط الضعف، نذكر منها ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> • هناك تداخل في المهام إذ أن المحاسب هو نفسه أمين الخزينة وهو من يقوم بالدفع للبنك؛ • عدم وجود جرد مادي للموجودات والمطلوبات للشركة؛ • غياب ملاحظات في ملحق الميزانية؛ • عدم وجود ملاحظات حول الميزانية المحاسبية والميزانية الجبائية. <p>بإستثناء التحفيزات السابقة الذكر، نشهد على صحة ودقة نظامية وسلامة الجداول المالية لمؤسسة الفنون المطبعة والخدمات المكتبية المقفلة بتاريخ 2012/12/31.</p> <p>محافظ الحسابات _بسكرة_</p>

خلاصة الفصل الثالث:

بعدما يقوم المحاسب بإعداد مختلف التسويات المحاسبية والكشوف المالية، وقبول المراجع الخارجي للمهمة، يقوم بالتعرف على المؤسسة من خلال نشأتها، وهيكلها التنظيمي، يقوم المراجع بعمله والمتمثل في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية والتأكد من أن المؤسسة تتماشى وفق المعايير المحاسبية الدولية المتعارف عليها، وإجراء مختلف التسويات والجرد الفعلي للتثبيات والمخزونات والتحقق من حسابات الميزانية وحسابات التسيير، وأخيرا يقوم بإبداء رأيه الفني حول الأعمال التي قام بمراجعتها في شكل تقرير.

خاتمة:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع المراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة في ظل النظام المحاسبي المالي التعرف على المراجعة والمراجعة الخارجية، وقيام الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي وذلك بهدف تحقيق التوحيد المحاسبي بين الدول الذي يتوافق مع المعايير الدولية، فبعد أن ينهي المحاسب أعمال نهاية الدورة والمتمثلة في عمليات الجرد والتسويات المحاسبية ثم وضع ميزان المراجعة وإعداد الكشوف المالية التي جاء بها هذا النظام والمتمثلة في الميزانية، جدول النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة ثم ملحق الكشوف المالية الذي يضم ملاحظات ومعلومات تخص القواعد المحاسبية وغيرها من التوضيحات.

يأتي إبراز الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في القيام بمراقبته لأعمال نهاية الدورة والمتمثلة في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة ثم التحقق من صحة ودقة حسابات الميزانية وحسابات التسخير من حيث وجودها، ملكيتها وشموليتها، وفي الأخير يبدي رأيه حول مدى مصداقية المعلومات والنتائج المتوصل إليها في شكل تقرير.

ولتحقيق الإحاطة الشاملة للموضوع تم التطرق إلى دراسة ميدانية لمؤسسة الفنون المطبعية والخدمات المكتبية أين تم القيام بدراسة أعمال نهاية الدورة لسنة 2012 لمعرفة هذه الأعمال والإطلاع على الكشوف المالية للمؤسسة وهذا في جانب المحاسبة. أما فيما يخص بجانب المراجعة الخارجية فقد تم الذهاب إلى مكتب محافظ الحسابات لمراقبة أعمال نهاية الدورة بالمؤسسة للحصول على توضيحات وتفسيرات وتوجيهات تخص الموضوع.

ومن خلال القيام بهذا البحث تم إختبار الفرضيات التالية:

- المراجعة الخارجية تنحصر في إكتشاف الغش والأخطاء وذلك بفحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه الفني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم. وبذلك يعتبر تقرير المراجع بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدم القوائم المالية، ويكون التقرير في صورة واضحة وبسيطة وبلغة مفهومة من طرف قراءه وبتعبير واضح وصادق وأميناً على ما أسفرت عليه عملية المراجعة.

خاتمة

- يتضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة من المبادئ المحاسبية التي يعتمد عليها المحاسب في تسجيل مختلف العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة التي تفرض عليه القيام بعمليات التعديل والجرد والتي تعرف بأعمال نهاية الدورة تهدف من خلالها إلى إظهار صورة حقيقية وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وتبدأ بعملية الجرد المادي وبعد ذلك التسوية كل من حسابات الميزانية وحسابات التسيير ثم إعداد الكشوف المالية خاصة الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج.
- تؤدي أعمال نهاية الدورة إلى إنتاج معلومات محاسبية صادقة وسليمة على شكل قوائم مالية.

النتائج المتوصل إليها:

بعد التطرق إلى الجانب النظري والجانب التطبيقي للبحث تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✚ تعمل المراجعة الخارجية للحسابات على زيادة القدرة على توصيل المعلومات المحاسبية وهذا من خلال إعداد التقرير النهائي للمراجع والذي يحتوي على مدى الافصاح عن كل المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية التي تستخدم في إتخاذ القرارات سواء للأطراف داخل أو خارج المؤسسة.
- ✚ يعتبر النظام المحاسبي في المؤسسة الأول في توليد المعلومات التي يتخذ عليها الأطراف القرارات المختلفة.
- ✚ نظام الرقابة الداخلية له دور كبير وفعال في عملية تدقيق الحسابات، حيث الإعتماد عليها يوفر درجة من التأكيد على صحة وإكتمال البيانات المحاسبية، والتي تأخذ كأساس للحكم على مدى فعالية النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية المالية وعلى المركز المالي.
- ✚ على كل مؤسسة القيام بعملية الجرد على الأقل مرة واحدة في السنة.
- ✚ لا يجب على المراجع التدخل في شؤون تسيير وإدارة المؤسسة محل المراجعة.

التوصيات والاقتراحات:

يمكن إعطاء مجموعة من التوصيات والاقتراحات التالية:

- ضرورة إعطاء أهمية بالغة لمهنة المراجعة الخارجية، الأمر الذي يساعد على تطويرها.
- ضرورة الجوء إلى المعايير المحاسبية الدولية عند عدم وجود بنود ينص عليها النظام المالي.

خاتمة

➤ إلزامية تحديد المهام وتخصيص المسؤوليات وإكتفاء المحاسب بعمله وتصيب موظف يشغل مهمة أمين المخزون.

أفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لموضوع المراجعة الخارجية لأعمال نهاية الدورة وفق النظام المحاسبي المالي تبين لنا أنه موضوع يفتح آفاق لدراسات مستفيدة لجزئياته ومكملة أمام الطلبة والباحثين الراغبين في التطرق لذلك، وعليه يمكن أن نطرح المواضيع التالية كمشاريع للدراسة:

- دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- دور محافظ الحسابات في إتخاذ القرارات المالية.
- دور محافظ الحسابات في تقييم أدلة الإثبات.

قائمة المراجع

الكتب باللغة الفرنسية:

أ. الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن 2000.
2. أحمد نور، مراجعة الحسابات (من النظرية الى التطبيق) الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر، 1990.
3. أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات واجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005.
4. ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.
5. ايهاب نظمي ابراهيم، التدقيق العام على مخاطر الأعمال حدثا وتطور، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، الأردن، 2009.
6. ادريس عبد السلام الشتيوي، المراجعة معايير واجراءات، دار النهضة، بيروت، 1996.
7. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، بدون نشر، ج01، 2010.
8. حواس صلاح، المحاسبة العامة (دروس، مواضيع، مسائل محلولة) غرناطة للنشر، الجزائر، 2008.
9. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
10. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية) الدار الجامعية، مصر، ج01، 2007.
11. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة (وفق النظام المحاسبي المالي) دار النشر حيطلي، الجزائر،
12. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، بدون نشر، الطبعة الأولى، برج بوعريبيج، الجزائر، 2011.
13. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية) الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004.
14. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006.

15. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003/2002.

16. محمد تهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

17. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

18. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الأزاريطة، الاسكندرية، 1998.

19. محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل(المعايير والقواعد ومشاكل التطبيق العملية) دار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2007.

20. كتوش عاشور، المحاسبة العامة(أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي) ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر 2011.

21. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،

ب. مذكرات ورسائل جامعية:

22. وفاء بن كحلة، دور المراجعة الخارجية في تحسين المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية(دراسة حالة: شركة الزغيبات لصناعة الاسمنت) ولاية الوادي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية (غير منشورة)، تخصص: تدقيق محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2012/2013.

23. ديلمي عمر، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية(دراسة حالة من خلال الاستبيان)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير (غير منشورة) تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، السنة الجامعية 2008/2009.

24. مناعي حكيم، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير (غير منشورة) تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، السنة الجامعية 2008/2009.

ج. الملتقيات:

25. آيت محمد مراد، أبحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تحديات وأهداف، الملتقى الدولي الأول حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة .

26. ربيع بوصبيح العايش، فاتح سردوك، عابي خليدة، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، متطلبات التوافق والتطبيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05- 2013/05/06.

27. ناصر مراد، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي، ملتقى دولي الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، الجزائر 2009.

د. منشورات:

28. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، الجزائر، 2010.

29. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، الجزائر، 25 مارس 2009.

30. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 07 المؤرخ في 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، العدد 74، الصادر في 25/11/2007.

هـ. المحاضرات:

31. جوامع اسماعين، التدقيق ومحافظة الحسابات، محاضرة ملقاة على طلبة السنة الثانية ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2013/2014.

الكتب باللغة الفرنسية:

32. Mokhtar Belaiboud, **pratique de l'audite conforme aux normes IAS /IFRS et auSCF**, Bert Edition, Alger, 2011.