



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية



الموضوع

محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر

دراسة حالة شركة ذ م م أعمال للإنشاء والاستشارات الهندسية "2012"

مذكورة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

الحاج عامر

إعداد الطلبة:

سليم كميلة

رقم التسجيل:	/2014
تاريخ الإيداع	

الموسم الجامعي: 2013-2014

قسم: العلوم التجارية

ملخص:

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر، وأيضاً إلى إبراز الأسباب التي تؤدي إلى عدم الرضا عن مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، فللاعتناء على المراجعة الخارجية يتطلب توفر مجموعة من المعايير المتعارف عليها والمقبولة عموماً، وهذا من شأنه أن يعزز ثقة القوائم المالية ويجعلها تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، كما وأن معايير تقارير المراجعة الخارجية أن هي أعدت من شخص مهني مؤهل ستكون أكثر مصداقية وأكثر موثوقية.

الكلمات المفتاحية: مراجعة خارجية، معايير مراجعة خارجية، تقارير مراجعة، مراجع حسابات

Summary:

the study aimed to shed light on the content standards of external audit report in Algeria, and also to highlight the reasons that lead to dissatisfaction with the profession of external audit in the environment Algerian, reliance on external audit requires the availability of a set of accepted standards and generally accepted, this would strengthen the confidence of the financial statements and makes it reflect the real financial situation of the institution, as standards and external audit reports that are prepared by a qualified professional person will be more credible and more reliable.

Key words: external audit, axternal audit standards, audit reports, auditor

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
III	شكر وتقدير.....
IV	الإهداء.....
V	ملخص
VII	قائمة المحتويات.....
X	قائمة الجداول.....
XI	قائمة الأشكال.....
XII	قائمة الملاحق.....
أ-ت	مقدمة.....
30-02	الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية المراجعة
03	المطلب الأول: مفهوم المراجعة.....
04	المطلب الثاني: أهداف المراجعة
06	المطلب الثالث: أنواع المراجعة.....
08	المبحث الثاني ماهية المراجعة الخارجية
08	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية و تطورها التاريخي.....
11	المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية.....
13	المطلب الثالث: خصائص المراجعة الخارجية و أهميتها.....
16	المبحث الثالث: ماهية تقارير المراجعة الخارجية
16	المطلب الأول: مفهوم تقارير المراجعة الخارجية.....
19	المطلب الثاني: معايير إعداد تقارير المراجعة الخارجية.....
20	المطلب الثالث: أنواع تقارير المراجعة الخارجية.....

29	خلاصة
60-31	الفصل 31: معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر
31	تمهيد
32	المبحث الأول: معايير تقارير التعبير عن الرأي الاتفاقيات المنظمة
32	المطلب الأول: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية.....
35	المطلب الثاني: معيار تقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.....
37	المطلب الثالث: معيار تقرير حول اتفاقيات المنظمة.....
39	المبحث الثاني: معايير التقارير المتعلقة برؤوس الأموال
39	المطلب الأول: معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال ومعيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.....
46	المطلب الثاني: معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.....
47	المطلب الثالث: معيار التقرير حول تطوير النتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية، معيار التقرير أسهم الضمان ومعيار المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.....
51	المبحث الثالث: معايير التقرير حول التعويضات والامتيازات الممنوحة للمستخدمين
51	المطلب الأول: معيار حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات.....
51	المطلب الثاني: معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.....
55	المبحث الرابع: معايير التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية و استمرارية الاستغلال
55	المطلب الأول: معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.....
57	المطلب الثاني: معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال.....
59	المبحث الخامس: معايير تقارير المتعلقة بالشركات ذات الأسهم و الفروع وشركات الرهانة
59	المطلب الأول: معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.....
59	المطلب الثاني: معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة.....
61	خلاصة
85-63	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة أعمال للإنشاء و الاستشارات الهندسية

63	تمهيد.....
64	المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة.....
64	المطلب الأول: تقديم بالمؤسسة.....
65	المطلب الثاني: نشاط المؤسسة والحسابات المصرفية.....
67	المبحث الثاني: تقديم المعطيات المحاسبية للشركة
67	المطلب الأول: الميزانية.....
70	المطلب الثاني: جدول حسابات النتائج.....
71	المبحث الثالث: التقارير العامة والخاصة
71	المطلب الأول: التقرير العام.....
78	المطلب الثاني: التقارير الخاصة.....
85	خلاصة
87	خاتمة.....
90	قائمة المراجع.....
94	ملاحق.....

قائمة الجداول

رقم	الجدول	الصفحة
01	جدول مقارنة بين أنواع المراجعة	12
02	جدول يوضح المساهمات التي قدمها الشركاء	64
03	جدول يوضح ميزانية الأصول	68
04	جدول يوضح ميزانية الخصوم	69
05	جدول حسابات النتائج	70
06	جدول ملاحظات العامة	71
07	جدول التقرير حول الأصول غير الجارية	72
08	جدول التقرير حول الأصول الجارية	74
09	جدول التقرير حول الخصوم الجارية	75
10	جدول التقرير حول الخصوم غير الجارية	76
11	جدول يبين المبلغ الإجمالي لأعلى 5 تعويضات	79
12	جدول يبين نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية	80
13	جدول الدفاتر القانونية غير محينة	81
14	جدول الأموال الخاصة	82

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
21	تقرير المراجعة النموذجي غير متحفظ	01
22	الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار	02
23	التقرير المتحفظ في حالة تقيد النطاق	03
24	التقرير السلبي في حالة الاختلاف مع الإدارة حول كفاية الإفصاحات و البيانات المالية	04
25	تقرير الامتناع عن إبداء الرأي بسبب وجود قيد جوهري لنطاق المراجعة	05
26	تقرير المراجع في فرنسا	06
27	تقرير المراجع في الولايات المتحدة الأمريكية	07
28	تقرير المراجع في مصر	08

قائمة الملاحق

صفحة	الملحق	رقم
95	تعديل القانون الأساسي للشركة المسماة "إرساء و الاستشارات الهندسية(ش ذ م م)	01
97	تعديل القانون الأساسي للشركة المسماة "أعمال للإنشاء و الاستشارات الهندسية(ش ذ م م)	02
90	مستخرج السجل التجاري معدل	03
100	ميزانية الأصول والخصوم لسنة 2012	04
102	جدول حسابات النتائج لسنة 2012	05
103	ميزان المراجعة بعد الجرد لسنة 2012	06

مقدمة

المحاسبة و المراجعة أساس لصنع مختلف القرارات الاقتصادية بحكم أن اتخاذ أي قرار سليم من مستعملي القوائم المالية للمؤسسة يتطلب توافر معلومات دقيقة وصحيحة وتعبير تعبيرا صادقا وحقيقيا عن الواقع الفعلي للمؤسسة.

لقد أدرك أصحاب المصلحة في المؤسسة، أن المراجعة هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات المحاسبة (القوائم المالية) على الواقع الفعلي لها وذلك من خلال ما يعرف بتقرير المراجع الخارجي باعتباره المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية للمؤسسة، ومن أجل ذلك نجد ان هناك طلبا متزايدا من مستقبلي التقرير على محتواه من المعلومات ويتركز هذا المحتوى بصفة أساسية في تأكيد الذي يقدمه المراجع الخارجي بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في المؤسسة على ما توصله لهم القوائم المالية للمؤسسة من معلومات تم مراجعتها.

فظهر المراجعة وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تعقدها وتفرعها الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية والمالية، فضلا عن الحاجة إليها في مد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها وترجع أهميتها إلى الركيزة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة و أوجه نشاطها، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها.

ومن خلال ما سبق نطرح الإشكالية التالية: ماهي المعايير التي يجب أن تتضمنها تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر؟

وللإجابة على هاته الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. مالمقصود بالمراجعة الخارجية ؟ وما واقعها في الجزائر
2. ماهو واقع تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر .
3. ما هي المعلومات الضرورية التي يجب أن تتضمنها تقارير المراجعة الخارجية.
4. إلى أي مدى ساعد تقارير المراجعة الخارجية في عملية الإفصاح .

فرضيات

1. هناك أسباب تؤدي إلى عدم الرضا عن مهنة المراجعة الخارجية في الواقع الجزائري.
2. إن اعتماد المراجعة الخارجية تقوم على مجموعة من المعايير المتعارف عليها و المقبولة عموما ،من شأنه تعزيز ثقة القوائم المالية ،وجعلها تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة .
3. يلتزم المراجعون عند أدائهم بمهامهم في مراجعة تقارير بمعايير المتعارف عليها .
4. تعمل المراجعة الخارجية على إعطاء نصائح تصحيحية و تعديلية لمتخذي القرارات داخل المؤسسة .

أسباب اختيار البحث

1. الاهتمام الشخصي بالمحاسبة عموما والمراجعة الخارجية خصوصا.
2. التعرف على تقارير المراجعة الخارجية .
3. حب الاطلاع على المستجدات في مجال الدراسة.
4. إن الشركات الاقتصادية الجزائرية أصبحت ملزمة بالمراجعة الخارجية وهذا ما يعكس أهمية المراجعة الخارجية بالموازاة مع المراجعة الداخلية .
5. دراستنا الخاصة في مجال المحاسبة تحتم علينا الإلمام بهذا الموضوع.

أهمية البحث

تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج موضوعا يعتبر من أهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا ،والتي تعتبر موضوع الساعة من حيث أنها تعالج إشكالية محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر والتي أصبحت المعلومة فيها من أهم التغيرات التي تحكمها .

أهداف الدراسة

1. تحديد مفهوم المراجعة الخارجية وخصائصها.
2. التعرف على ماهية تقارير مراجعة خارجية .
3. معرفة تقارير المراجعة الخارجية في مكاتب محافضي الحسابات.
4. بيان محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية .

المنهج المتبع

تستدعي طبيعة البحث استخدام المنهج وصفي تحليلي. المنهج المتبع وصفي بالتأهيل العلمي للمراجعة الخارجية بالإضافة إلى الأسلوب التحليلي في الدراسة التطبيقية لأراء محافظي الحسابات حول محتوى تقارير المراجعة الخارجية .

صعوبات الدراسة

نشير إلى انه من خلال معالجتنا لهذا الموضوع، قد صادفتنا بعض الصعوبات ،نذكر منها ،قلة المراجع و البحوث الجامعية في مجال تقارير المراجعة بحيث أن اغلب المراجع المتوفرة في ميدان المراجعة لا تتناول من جانب التقارير سوى ما يتعلق بمعايير إعدادها مختصرة في أربع عناصر (وهي المعايير المتعارف عليها)، إضافة إلى بعض الصعوبات الخفيفة فيما يخص الدراسة الميدانية كضيق الوقت نوعا ما ،ولكن على العموم تمت فترة الدراسة دون التعرض إلى عراقيل صعبة التجاوز أو الحل.

الدراسات السابقة

حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ، دراسة حالة استبيان، بحث عبارة عن ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ،جامعة باتنة، سنة 2008-2009، إشكالية حول: ما مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على شكل ومضمون تقارير المراجعة الخارجية مستقبلا؟ تمت دراسة هذا البحث من خلال أربعة فصول، الفصل الأول و الثاني الإطار العام للدراسة، والفصل الثالث الإطار النظري والفصل الرابع الدراسة التطبيقية.

خطة البحث

لدراسة الإشكالية والإجابة عنها تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي

الفصل الأول: المراجعة الخارجية.

الفصل الثاني: معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر.

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة أعمال للإنشاء و الاستشارات الهندسية

تمهيد

إن المراجعة علم قائم بذاته تحظى باهتمام كبير من طرف المؤسسات نظرا لأنها اشمل و أوسع من علم المحاسبة ،وذلك لما تقدمه من خدمات على رأسها التعبير عن المركز المالي لنشاط المؤسسة و نتيجتها .

إذا استطاعت تحقيق جملة من الأهداف عن طريق إتباع نظام رقابي معين سواء كان داخليا أو خارجيا، غير إن نظام الرقابة الخارجية بعد الأكثر تطبيقا من طرف المؤسسات، إن يعتبر حقا لبعض الأطراف الخارجية التي لها مصلحة في نشاط المؤسسة ،لكي تراقب تصرفات الإدارة فيما يتعلق بالالتزام بالقوانين و القواعد الموضوعة.

وهذا الحق يتم عن طريق تقرير يعده شخص مؤهل و محايد يعرف بمراجع الحسابات في نطاق عملية تسمى بالمراجعة الخارجية.

وسنتطرق من هذا الفصل إلى الإطار النظري للمراجعة الخارجية وذلك من خلال العناصر التالية:

المبحث الأول: ماهية المراجعة

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

المبحث الثالث: ماهية تقارير المراجعة الخارجية

المبحث الأول: ماهية المراجعة

إن المراجعة ميدان واسع، عرفت تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة. يصعب فيها يوماً بعد يوم، التسيير إذا تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات، بل والتلاعبات أحياناً. وسنتعرف على ماهية المراجعة من خلال: مفهوم المراجعة، أهداف المراجعة وأنواع المراجعة.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة

للمراجعة عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

" عرفت الجمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة على أنها (عملية منتظمة على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، تم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية)".¹

"هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من إن المعلومات التي تنتجها وتنتشرها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالمرجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفء خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج".²

"حسب مدلولها اللفظي بأنها عبارة عن فحص البيانات أو القيم المالية أو السجلات بقصد التحقق من صحتها، ويشير معناها إلى أنها تعبر عن الفحص المنظم للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و السجلات والقوائم المالية للمنشأة بغرض إبداء رأي حيادي عن مدى صحة أو دقة تلك البيانات ومدى إمكانية الاعتماد على دلالتها عن المركز المالي للمنشأة نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية".³

من خلال استعراض التعاريف فإننا نخلص، إلى أن المراجعة هي فحص انتقادي للبيانات أو الأرقام أو سجلات بقصد التحقق من صحتها.

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 02، الجزائر، 2003، ص9.

2- جوامع اسما عين، محاضرات في تدقيق ومحافظ الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، غير منشورة، 2013-2014، ص4.

3- أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص2.

المطلب الثاني: أهداف المراجعة

التطور في أهداف المراجعة صاحب التطور في شركات نفسها وفي أعمالها، في السابق عندما كانت شركات الأعمال صغيرة الحجم و نشاطها التجاري كان بسيطاً كان الهدف في ذلك الوقت من إجراء عملية المراجعة هو اكتشاف الغش و السرقة التي تتم من قبل الموظفين وكان المراجع يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك وليس لمصلحة الأطراف الأخرى حتى تتعرف على كيفية أداء الإدارة للمؤسسة.

1. **الوجود و التحقق:** يسعى المراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلاً. حيث إن المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلاً بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2. **الملكية و المديونية:** تعمل المراجعة من خلال التأكد إن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها. فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها الديون هي مستحقة فعلاً لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق و حقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

3. **الشمول أو الكمال:** بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة و شاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة إلى الشمولية، ينبغي التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

4. **التقييم و التخصيص:** تهدف المراجعة إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك التثبيات أو تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات

المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. إن التزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الأتي"¹

✓ "تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش .

✓ الالتزام بالمبادئ المحاسبية.

✓ ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5. العرض و الإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات

مصادقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام

المعلومات المحاسبية و المتمثلة في المعلومات ،التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية ،وتم تجهيزها

بشكل سليم والمبادئ المحاسبية. إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة

الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل

الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6. إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات

المحاسبية الناتجة عن النظام لها، لذلك ينبغي على هذه الأخير،وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص

والتحقق من العناصر الآتية :

✓ التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة .

✓ مراقبة عناصر الأصول .

✓ مراقبة عناصر الخصوم .

✓ التأكد من التسجيل السليم للعمليات .

✓ التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة .

✓ محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب و المؤسسة ككل.

✓ تقييم الأهداف و الخطط.

✓ تقييم الهيكل التنظيمي"².

1- محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سابق،ص-ص16-17.

2- محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سابق،ص-ص18-19.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

تختلف أنواع المراجعة حسب المعيار المستخدم للتمييز، ومن ضمن هذه المعايير نذكر منها:

1. من حيث الحجم: تنقسم إلى نوعين هما :

مراجعة كاملة: "وهي التي تتضمن فحص و تدقيق جميع التي تمت في المنشأة خلال الفترة المحاسبية، ويلجأ المراجع الخارجي إلى إتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماماً لقوة النظام فيظهر إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله

مراجعة جزئية: وهي تتضمن مراجعة وتدقيق بعض العمليات المعنية في شكل عينات ممثلة لمختلف ماتم من عمليات خلال الفترة".¹

2. من حيث مدى الالتزام:

مراجعة إلزامية: "وهي يحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة".²

مراجعة اختياريه: "وهي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة ومنها بعض المراجعات التي قد تطلبه إدارة المؤسسة من المراجع الخارجي لتحقيق غرض معين أو لتحقيق من أمر ما أو لاتخاذ قرار معين.

3. من حيث التوقيت :

المراجعة المستمرة : وهي المراجعة التي تتم لعمليات المؤسسة خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منتظمة (أسبوعياً مثلاً) أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة".³

1- محمد السيد سرايا، أصول المراجعة و التدقيق، الإطار النظري-المعايير و القواعد، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص- ص42-43.

2- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص21.

3- محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص- ص45-46.

المراجعة النهائية: "يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات و تحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي، و الواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل و يستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة".¹

4. المراجعة حسب الهدف

مراجعة مالية: "هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسات بهدف الخروج برأي فني محايد ويشمل الفحص والتقرير و التحقق. **مراجعة إدارية:** القصد منها النواحي الإدارية و التأكد إن الإدارة تسير بالمنشأة لتحقيق أقصى منفعة و عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

مراجعة الأهداف : يقصد بها التحقق أن أهداف المؤسسة الموضوعة سلفا قد تحققت فعلا والهدف من هذه المراجعة تحسين الأداء.

مراجعة قانونية: يقصد بها التأكد من تطبيق النصوص القانونية و الأنظمة المالية و الإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة وكذلك من تقييد الشركة أو المؤسسة بعقدها التأسيسي نظامها الداخلي.

مراجعة اجتماعية: بعد إن أصبحت من أهداف المراجعة تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسات ظهر هذا النوع من المراجعة للتأكد من قيام المشروع بهذا الواجب".²

5. المراجعة من حيث استقلاليتها و حيادها:

المراجعة الداخلية: "وهي المراجعة التي تقوم بها هيئة داخلية في المؤسسة من اجل حماية أموال المؤسسة وتحقيق أهداف الإدارة".³

"وتجدر الإشارة إلى إن كل من مراجعة الالتزام ومراجعة العمليات يمكن أن تؤدي عن طريق المراجعين الداخليين بالشركة. فالمراجع الداخلي يهتم بقياس مدى التزام الأفراد أو الأنشطة أو الوظائف المختلفة بالسياسات الإدارية الموضوعة ،كما أن كثير من المراجعين الداخليين يقومون بمراجعة العمليات للشركات التي يعملون بها، ومثال ذلك قيام المراجع الداخلي للشركة بتقييم النظام المحاسبي المالي الآلي وان يصدر مايراه من توصيات لتطوير و تحسين هذا

1- محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي،مرجع سابق،ص26

2- إيهاب نظمي،هاني العزب،تدقيق الحسابات الإطار النظري،دار وائل للنشر،الطبعة الأولى ،الأردن ،عمان،2012،ص26.

3- رأفت سلامة محمود،احمد يوسف كلبونة وآخرون،علم تدقيق الحسابات النظري،دار المسيرة ،الأردن،ص38.

النظام "1."

المراجعة الخارجية: هذا سيكون موضوع المبحث الثاني.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

إن موضوع دراستنا هذه هو المراجعة الخارجية المالية و المحاسبية، التي تدخل في إطار مهمة ذلكم الشخص المحترف المحايد أي الخارجي عن المؤسسة، قصد المصادقة على مدى شرعية وصدق الحسابات. وكمدخل لهذا المبحث سنتعرض إلى تعريف المراجعة الخارجية، تطورها التاريخي، خصائص المراجعة الخارجية، أنواع المراجعة الخارجية و أهميتها.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي

أولاً: مفهوم المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

" المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمة للتجميع و التقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل، بشأن نتائج الأحداث و التصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة و توصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية أصحاب المصلحة في المشروع".²

" تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة و قد تركز مكتب من مكاتب المحاسبة و المراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص و الجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام، حيث إن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر و سجلات المؤسسة فحصاً فنياً دقيقاً ومحايداً للتحقق من أنها قد تمت فعلاً في إطار إجراءات سليمة و صحيحة تثبت جدتها".³

"هي عملية التحقق من المعلومات، تقوم على استقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقاً لمجموعة من المعايير الموضوعية التي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال هذا

1- محمد الفيومي، عوض ليبب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص- ص15-16.

2- عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة لحسابات الشركات التجارية والصناعية، وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية الأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص14.

3- رأفت سلامة، احمد يوسف كلبونة، مرجع سابق، ص- ص21-22.

الرأي للأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات ومدى تحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم.¹

"ومنه نستنتج من إن المراجعة الخارجية تعتبر علما اجتماعيا إذا تكتسب مكانتها المستقلة في المجتمع، يمكن بواسطتها القيام بفحص منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، من طرف شخص خارجي محايد و مستقل، بهدف إبداء رأي محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع و مركزه المالي في نهاية فترة محددة.

استنادا إلى التعريف نستخلص من إن المراجعة الخارجية تتمثل في :

الفحص: "هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها.
التحقيق: هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.
التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص و التدقيق و إثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.²

ثانيا: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية

" تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من دقة للسجلات و مطابقة ذلك الواقع حال المشروع ،وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات و ظهور الشركات وما تتضمنه من فصل الملكية عن الإدارة مما دعى المساهمين إلى تعيين مراجعة حسابات كوكلاء عنهم باجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة إذا مر ضبط قوانين و تشريعات المراجعة على عدة فترات تتمثل في :

- ✓ الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م
- ✓ الفترة من 1500م حتى 1850م.
- ✓ الفترة من 1850م حتى 1905م.
- ✓ الفترة من 1905م حتى وقتنا الحاضر.

1. الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م: في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات

الدولة و المشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة ، والهدف منها الوصول الدقة و منع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.

1- إكرام الشادلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية (دراسة ميدانية لدى مكتب محاذفي الحسابات لولاية بسكرة)، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي ، بسكرة، 2012-2013، ص-ص 5-6.

2- إكرام الشادلي، مرجع سابق، ص6.

كما تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا عمال فلاحهم.

حيث في هذه الفترة تم استعمال مصطلح Audire ذات الأصل اللاتيني للدلالة عن المراجعة ومنها تم اشتقاق كلمة Audit ولا يزال استعمالها إلى يومنا هذا.¹

2. الفترة من 1500م حتى 1850م: تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن

استخلاصه من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها و زيادة الحاجة للمراجعين.

كما تم تطبيق و استعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حالياً، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.²

3. الفترة من 1850م حتى 1905م: هذه الفترة شهدت نمو اقتصاديا كبيرا، وخاصة في المملكة المتحدة

و ذلك بعد انبلاج الثورة الصناعية مما أدى ظهور الشركات المساهمة كبيرة، وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية "أصحاب المشروع" والإدارة، حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في الشركات المساهمة .

وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها، وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختيارية وذلك باستخدام العينات الحكمية، وبذلك أصبحت عملية المراجعة أقل تفصيلاً، أما أهداف المراجعة حتى نهاية هذه الفترة كانت كالآتي:

✓ إكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر

✓ إكتشاف الأخطاء الفنية

✓ اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.³

4. الفترة من 1905م إلى يومنا هذا : أهم ما ميز الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على

نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية المراجعة، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي.

1- عماري ديلمي، دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق

كمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، الأغواط، 20-21 نوفمبر 2013، ص2.

2- لقلطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، دراسة حالة من خلال الاستبيان، تخصص محاسبة، قسم علوم التدبير، مذكرة ماجستير، باتنة، 2008-2009، ص11.

3- إدريس عبد السلام الإشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996، ص16.

أما فيما يخص الهدف من عملية المراجعة، فلم يعد اكتشاف الغش و الخطأ، فالكشف مثل هذه الحالات هو مسؤولية الإدارة، بل إن غرض المراجعة الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي¹.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات وهي:

المراجعة القانونية: "أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات

المراجعة التعاقدية (الاختيارية): التي يقوم بها محترف بطلب من احد الأطراف (الداخلية

والخارجية) المتعاملة مع المؤسسة و التي يمكن تحديدها سنويا.

الخبرة القضائية: التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

إن لأنواع المراقبة التي تخضع لها المؤسسة (القانونية، التعاقدية، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها و الوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي².

1- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم تجارية، مذكرة ماجستير، الجزائر، 2011، 2010، ص4 .

2- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرة إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص27.

الجدول رقم 01: مقارنة بين انواع المراجعة

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسية، ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
التعيين	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات و الصورة الفوتغرافية المصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة و إرشادها حول أوضاع مالية و محاسبية، تقويم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة و المساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة محافضي الحسابات	التسجيل، مبدئيا، في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية بالعمال الغير شرعية	نعم	لا	غير معنى
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا

المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	مدنية، جنائية، تأديبية
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	مدنية، جنائية، تأديبية
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، مرجع سابق، ص 28.

إننا اهتمامنا موجه إلى نوعين الأوليين، المراجعة القانونية و المراجعة التعاقدية (الاختيارية)، اللذان يشتركان في مهمة المصادقة على شرعية و صدق الحسابات، مدعمة بأدلة و قرائن، التي تنجز حسب معايير.¹

المطلب الثالث: خصائص المراجعة الخارجية و أهميتها

تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها .

أولاً: خصائص المراجعة الخارجية

تتمثل خصائص المراجعة الخارجية فيما يلي :

1. **المراجعة عملية منظمة:** تتم على أسس ومبادئ علمية مخططة فهي ليست عملية عشوائية وإنما يجب أن يتم تخطيطها بطريقة سليمة حتى يمكن أن تحقق أهدافها بطريقة كفؤة وفعالة.²
2. **يتم جمع أدلة الإثبات بشكل موضوعي :** أساس عمل المراجع الحيادي هو جمع أدلة و تقييمها بشكل موضوعي ،و تتكون تلك الأدلة عند مراجعة القوائم المالية من البيانات المحاسبية أساسية (دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ) ومعلومات مؤيدة (فحص الفواتير و الشيكات و غيرها من المستندات،البيانات التي يتم الحصول عليها من خلال الاستفسار و الملاحظة و الجرد الفعلي للأصول و المصادقات على الأرصدة من طرف ثالث).

1- محمد بوتين مرجع سابق، ص 29.

2- منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية معايير المراجعة المصرية و الدولية، الدار الجامعية، 2002-2003، ص 13.

3. تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات و أحداث اقتصادية :فإن بدء الرأي الفني المحايد إنما يتعلق بوحدة اقتصادية معينة ،وهذه الوحدة قد تكون مشروع يهدف إلى تحقيق الربح أو قد لا يهدف إلى تحقيق الربح كما انه قد يأخذ أشكال قانونية مختلفة (مثل مؤسسة فردية ،شركة أشخاص ،شركة أموال)،كما إنها قد تكون المشروع بأكمله أو جزء أو قسم أو إدارة أو عملية من عملياته.¹
 4. درجة التطابق بين تلك التأكيدات و المعايير المقررة : يتمثل الهدف الأساسي لمراجعة القوائم المالية في تكوين رأي عن عدالة عرض القوائم المالية، ويتم ذلك بتحديد رأي المراجع في مدى تطابق تلك التأكيدات (مثال ذلك إن المخزون الظاهر بالميزانية موجود و مملوك للمؤسسة).
 - مع معايير مقررة هي مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها كما قد توجد أسس متفق عليها للمحاسبة بخلاف تلك المبادئ المتعارف عليها، والتي تمثل معيار يتم في ضوءه تقييم نتائج الأعمال أو عناصر القوائم المالية.²
 5. تبليغ المستخدمين المعنيين بنتائج المراجعة :هدف عملية المراجعة المالية هو إعدادمراجعة باعتباره وسيلة الاتصال وتبليغ النتائج المستخدمين المعنيين،حيث عن طريق تقرير المراجعة يتم إخبار المستخدم بمدى تطابق تأكيدات المراجعة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.³
- ثانياً:أهمية المراجعة الخارجية**
- ترجع أهمية مراجعة الحسابات إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، كلما كبر حجم المنشأة،وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبة كلما أصبحت مهمة مراجع الحسابات أكثر صعوبة نظراً لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية.
1. الإدارة و أعضاء مجلس الإدارة :حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع في الحصول على معلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء و تقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.
 2. حملة السندات الحاليون و المحتملون :هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعد في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة و مدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.

1- أمين السيد أحمد لطفي،المراجعة بين النظرية و التطبيق،الدار الجامعية ،2006،ص19.

2- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص22.

3- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص22.

3. حملة الأسهم: يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة العاملين، و اتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.
4. مجموعة الموظفين و اتحاد العمال: وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.
5. الاقتصاديون ورجال البحث العلمي: تتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث و الدراسات. كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي و التخطيط الاقتصادي.
6. العملاء و الموردون و المنافسون: "إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع و الخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات، و تقييم القوة التنافسية للمؤسسة".¹
7. دعاة و مؤسسات حماية البيئة: "وهؤلاء يحتاجون إلى معلومات تساعد في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاولة المؤسسة لنشاطها".²
8. الأجهزة الحكومية: فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط و الرقابة، وفرض الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات... الخ كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور و المشاركة في الأرباح و ماشابه".³
9. نظام المحاكم: "ويحتاج إلى معلومات تساعد في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس، وتقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوى القضائية.
10. الاستشاريون كالمحللين الماليين و بيت الاستثمار: فهؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعد في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصح للمستثمرين و توجيههم".⁴
11. الدائنون و البنوك: "أما البنوك التجارية فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض و تسهيلات ائتمانية منها".⁵

1- عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية (دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجنى وحازم حسن وشركائهم محاسبون قانونيين وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن و الكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، تخصص محاسبة وتدقيق، مذكرة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص55.

2- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص55.

3- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، دار وائل لنشر، الطبعة الثانية، 2011، ص15.

4- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص56.

5- خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص15.

12. "المستثمرون المحتملون: وهم يحتاجون لمعلومات تساعد في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة، و تحديد السعر المناسب للاستثمار بها يحقق لهم أكبر عائد".¹

المبحث الثالث: ماهية تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر

رغم إن تقرير المراجعة لا يشغل أكثر من مجرد سطور قليلة، وبسبب قصره هذا فقد ينظر إليه القراء من غير ذو المعرفة بالمراجعة على أنه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية شكلية قانونية ضرورية، مما قد يفقد التقرير جوهره و أهميته البالغة. ولا شك إن ذلك يعتبر مسألة تتناقض مع واقع الأمر، حيث إن تقرير المراجعة على الرغم من أنه يتضمن فقط مجرد بضع كلمات إلا أنه يتطلب عناية عظيمة، كما أنه يعتبر نتاج استكمال عملية مراجعة مهنية دقيقة و طويلة.

المطلب الأول: مفهوم تقارير المراجعة الخارجية، خصائصها و مراحل إعدادها.

أولا : مفهوم تقارير المراجعة الخارجية

للتقارير المراجعة الخارجية عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

" يعد تقرير مراجع الحسابات (محاسب قانوني) الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الأطراف المختلفة التي يخدمها المدقق ولها مصلحة في البيانات المالية المنشورة، ويوجه التقرير عادة إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع وهي الهيئة العامة للمساهمين".²

"يعرف التقرير بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية لمعناها المهني المتعارف عليه، حيث نرى بأن الهدف الأساسي في إبداء رأي فني محايد عن مدى توافق وصدق البيانات والمعلومات لاعتماد

1 عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 56.

2 خالد خطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار الدولي رقم 01، مجلة، مجلد 18، العدد 02، دمشق، 2002، ص 163.

عليها وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها في السنة المالية محل المراجعة تعبر بصدق و عدالة عن الوضع المالي للنشاط".¹

"يعتبر التقرير خلاصة ما توصل إليه المراجع الحسابات ومن خلال مراجعته و التعرف على أنشطة الشركة و فحص الأدلة و المستندات و الاستفسارات و الملاحظات و الأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع".² ومنه نستنتج بما أن المراجعة عملية اتصال متكاملة إذا فتقرير مراجع الحسابات هو عبارة عن وثيقة يثبت فيها مدى صدق البيانات المالية المستخلصة من المؤسسة محل المراجعة .

ثانيا خصائص تقارير المراجعة الخارجية

تتصف تقارير المراجعة الخارجية بجملة من الخصائص هي :

1. "يعتبر تقرير مراجع الحسابات وسيلة لاتصال الرئيسية بينه و بين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة
2. من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكنا
3. يجب أن يكون التقرير منظما ومعرضا بطريقة سليمة، و ينطوي على الحقائق الهامة و المعبرة و المفيدة.
4. لا ينبغي أن يشمل التقرير على أي ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة.
5. من الطبيعي أن تكون جميع العبارات الواردة في تقرير المراجع حقيقية و مدعمة بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها. ومعرضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود".³

ثالثا:مراحل إعداد تقرير المراجعة الخارجية.

تتمثل المرحلة النهائية لمهمة المراجع الخارجي في إعداد تقرير نهائي للمراجعة و يمكن تقسيم هذه المرحلة النهائية للمراجعة إلى جزأين، متتالين ومتكاملين كالتالي:

1 إيهاب نظمي،هاني العزب،مرجع سابق،ص83.

2 الهادي التميمي،مدخل إلى تدقيق من الناحية النظرية و العلمية،دار وائل لنشر ،الطبعة الثانية،الأردن،2004،ص161.

3- أحمد نور،مراجعة الحسابات بين الناحيتين النظرية والعلمية،مؤسسة شباب الجامعة،إسكندرية،1993،ص- ص563-564.

1. إعداد تقرير المراجعة: "فتقرير المراجع هو الشكل النهائي و الكتابي لمهمة المراجعة، إذ ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة بدون تقرير يكشف عن حكم المراجع في وضعية المؤسسة. يشير المراجع عن رأيه المهني في تقرير المراجعة، ويعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل على القيام المراجع بالعمل، لهذا ينبغي أن يحدد فيه بوضوح و صراحة نطاق الفحص الذي قام به، ويراه بالنسبة لصدق القوائم المالية".¹

2. الاجتماع النهائي: "يضم كل من المراجع، وكذا المسيرين و مختلف المسؤولين. تتجلى أهمية الاجتماع في عرض توضيح كل نقاط و الأدلة و الإثباتات التي تحصل عليها أثناء مهمته، مركزا بذلك على المشاكل و التوصيات استنادا إلى الأولويات ودرجة الأهمية. ويسمح هذا الاجتماع للعميل بالتعرف على شكوك و تحقيقات المراجع و إمكانية مناقشتها. بعد الانتهاء من العرض تأتي مرحلة حساسة و دقيقة و المتمثلة في نقد و مناقشة توصيات وملاحظات المراجع، والتي غالبا ما تكثر فيها المعارضات.

أ- العرض: يكشف من خلاله، المراجع على كل نقاط القوة و الضعف مرفقة باستدلالات و بيانات، فلا داعي للتأكيد و الحكم دون إثبات ودليل مستمد من تحقيق المراجعة. أثناء العرض يتدخل جميع المشاركين في الاجتماع، كل حسب تخصص ومسؤوليته فهكذا يكون العرض حيويا واضحا و شفافا. بعد وبعد الانتهاء من العرض تأتي مرحلة حساسة و دقيقة، و المتمثلة في نقد ومناقشة توصيات وملاحظات المراجع، والتي غالبا ما تكثر فيها المعارضات و الانتقادات.

ب- المعارضة: عندما يصادف المراجع معارضة من طرف العميل، يجد نفسه أمام حالتين هما.

- إما أن يكون المراجع قادر على الاستدلال لإثبات حكمه ونتائجه، وفي هذه الحالة تنتهي المعارضة مباشرة .

1- حكمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، باتنة، 2008-2009، ص58.

- وإما أن يمتنع المراجع لعدم وجود أدلة كافية أو عدم تصنيفها و ترتيبها كفاية للاستدلال بها (ضعف تحضير الاجتماع) وفي هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظة أو النقطة المنتقدة في تقرير المراجعة، وفي ذلك لصالح الطرفين. أما إذا كان المشكل خطير ومعتبرا فمن المستحسن إيقاف الاجتماع و تأجيله ريثما يتحصل المراجع على الأدلة و القرائن الكافية قبل الإدلاء بالحكم النهائي¹.

المطلب الثاني: معايير إعداد تقارير المراجعة الخارجية

يوجد هناك أربعة معايير مهنية متعارف عليها تحكم إعداد مراقب الحسابات لتقريره، عن المراجعة القوائم المالية. وتخص هذه المعايير، على التوالي بكل من الإشارة إلى معيار قياس الصدق، ظروف عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية، كفاية الإفصاح، ووحدة الرأي.

1. "معيار الإشارة لمقياس صدق القوائم المالية: ينص هذا المعيار على انه يجب إن يبين تقرير مراجع الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً.

ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ، وبما إن مراجع الحسابات سيقدم رأيه حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية فإنه يجب إن يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

والمبادئ البديلة التي يمكن تطبيقها في عملية الفحص".²

2. "معيار الإشارة لظروف عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية: يبين هذا التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة المالية المعمول عنها الحسابات الختامية بنفس طريقة الفترة السابقة حيث

1- مناعي حكيمة، مرجع سابق، ص 59

2- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص- ص 44-45.

تتضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ما يسمى بمبدأ أو سياسة الثبات و يعني هذا المبدأ ثبات السياسات و الوسائل و الإجراءات التي يستخدمها المشروع من عام لآخر.

يهدف معيار الثبات إلى تحقيق هدفين رئيسين هما :

✓ ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة خلال الفترات المختلفة وضمان عدم تأثر هذه المقارنة

بالتغيرات في القواعد المحاسبية المطبقة

✓ بيان طبيعة التغيرات و أثرها على القوائم المالية إذا تعرضت المبادئ المحاسبية للتغير".¹

3. "معيار كفاية الإفصاح: على المراجع هنا أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية

ويفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى تضليل القارئ".²

4. "معيار وحدة الرأي :وهذه القاعدة تتطلب إن يصدر المراجع تقرير يبين فيه إبداء الرأي الفني المحايد

المستقل حول صحة القوائم المالية ككل،فإنما أن يكون التقرير نظيف مع فقرة توضيحية حول تحفظ

معين لا يؤثر على القوائم بشكل كبير وإما إن يعترض أو يمتنع المراجع عن إبداء رأيه حول عدالة

القوائم ويكون التقرير "dixlaimer of opinion ,adverse opinion"³

المطلب الثالث:أنواع تقارير المراجعة الخارجية ونماذجها في دول العالم المختلفة

أولاً:أنواع التقارير المراجعة الخارجية

تختلف أنواع تقارير المراجعة الخارجية باختلاف الزاوية التي ينظر إليها، فهناك من الكتاب في مجال

المراجعة من يقسمها ،من حيث درجة الإلزام في إعدادها،محتويات التقرير من المعلومات وإبداء الرأي.

إلا إن التقسيم الأكثر شيوعاً في أدبيات المراجعة و الشامل لكل هذه التقسيمات هو تقسيمها إلى

مجموعتين رئيسيتين هما تقارير العامة و التقارير الخاصة.

1. "التقارير العامة:وهي التقارير التي يعدها المراجع تماشياً مع نصوص القوانين المنظمة للشركات

،والذي ألزم الشركات المساهمة بمراجعة حساباتها من قبل مراجع خارجي .غالباً ما يطلق على هذا

1- نواف محمد عباس الرماحي،،مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع،الطبعة الأولى،عمان،2009،ص- ص50-51.

2- ناصر مروان ،عجيلة محمد و آخرون،مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري،مداخلة مقدمة،الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، الأغواط،20-21نوفمبر2013،ص12.

3- ناصر مروان ،عجيلة محمد و آخرون،مرجع سابق ،ص12.

النوع من التقارير تقرير الميزانية بينما نصت التشريعات الأخرى على أنواع أخرى من التقارير مثل الإقرار الضريبي وتقرير زيادة رأس المال و تقرير إصدار الأسهم و السندات.

يمكن إصدار أربعة أنواع من الرأي في التقرير العام للمراجع وهي: التقرير النظيف (المتحفظ، غير المتحفظ)، التقرير المتحفظ، التقرير السالب، تقرير عدم إبداء الرأي (حجب، أو الامتناع عن إبداء الرأي).¹

✓ "تقرير المراجعة النظيف (غير المتحفظ): يقوم المراجعون بإصدار نوعين من التقارير فيها عن رأي غير متحفظ عن تقرير مراجعة نموذجي غير متحفظ أو تقرير مراجعة نموذجي غير متحفظ ذو صيغة توضيحية أو يتضمن فقرة توضيحية".²

❖ **تقرير المراجعة النظيف النموذجي:** يعد هذا التقرير من أفضل تقارير إبداء الرأي من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة.

شكل رقم 01: تقرير المراجعة النموذجي غير متحفظ

1- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص125.

2- أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص506.

العنوان	تقرير المراجع المستقل
الجهة الموجهة إليه	إلى مساهمي شركة.....
فقرة الافتتاحية	قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي لشركة في 31 ديسمبر.....، وكذا القوائم المرتبطة بالدخل و التدفقات النقدية عن السنوات المنتهية في تلك التواريخ. تلك القوائم تعد مسؤولية إدارة الشركة ،أما مسؤوليتنا فهي إبداء الرأي على تلك القوائم المالية تأسيسها على مراجعتنا.
فقرة النطاق	قمنا بأداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، تتطلب تلك المعايير إن تخطط و تؤدي عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهرى ،تتضمن عملية المراجعة فحص أدلة الإثبات على أساس اختباري المؤيدة للقيم و الإفصاحات في القوائم المالية، كما تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة و التقديرات الجوهرية التي يتم عملها عن طريق الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية .ونعتقد إن مراجعتنا توفر أساس معقول لإجراء رأينا.
فقرة الرأي	في رأينا إن القوائم المالية المشار إليها بأعاليه تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة-المركز المالي للشركة في 31ديسمبر عامي...../.....، ونتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة
التوقيع	والمتعارف عليها.
تاريخ التقرير	التوقيع 20مارس.....

المصدر: أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص507

❖ "تقرير المراجعة النظيف مع فقرة تفسيرية و تعديل صياغة :في حالات معينة يقوم المدقق بإعطاء رأي نظيف ولكنه يضيف فقرة شرح إلى تقريره لأجل جلب انتباه المستعمل أو المستفيد من البيانات المالية لحالة معينة، يتم إعطاء هذا النوع من التقرير في الحالات التالية:

✓ عدم التطبيق التماثل (الثبات) في تطبيق المبادئ المحاسبية.

✓ التأكد على شئ معين، فاعن التقرير لازال نظيفا.

✓ وجود شك كبير حول استمرارية المؤسسة .

✓ التركيز على أمر ما اشتراك مراجعين آخرين في إعداد التقرير".¹

مثال:وجود شك بشأن استمرارية المؤسسة محل المراجعة

يوضح الشكل التالي هذه لحالة الشك حول القدرة على الاستمرار

الشكل رقم 02:الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار

نفس فقرات المقدمة، النطاق، و إبداء الرأي كما بالتقرير المعياري مع عدم اعتبار ذلك تحفظا على رأينا، تم إعداد القوائم المالية بافتراض أن الشركةستستمر في العمل.

وكما هو الموضح بالإيضاح رقم (15) المرفق بالقوائم المالية، تعاني المؤسسةمن خسائر متكررة عن العمليات التشغيلية، كما تعاني عجزا في صافي رأس المال العامل مما يثير الشك حول مقدرة المؤسسة على الاستمرار، كما يبين الإيضاح رقم (15) أيضا خطط الإدارة المتعلقة بهذه الجوانب، لا تتضمن القوائم أية تسويات قد تكون نتيجة حالة عدم التأكد الخاصة بالشك في الاستمرار.

المصدر:مناعي حكيمة، مرجع سابق، ص84

✓ "تقرير المراجعة المتحفظ(المقيد): في حالات معينة قد لا يكون مراجع الحسابات قادرا على ابدأ

رأي غير متحفظ. وفي مثل هذه الحالات يكون مراجع الحسابات مقتنعا إن القوائم المالية ككل

صادقة ماعدا اثر هذه الحالات و الظروف عليها وهذه الحالات عبارة عن ظروف يرى مراجع

الحسابات إن لها تأثير جوهريا على القوائم المالية في الحاضر و المستقبل".²

الشكل رقم 03:التقرير المتحفظ في حالة تقييد النطاق

1- هادي التميمي، مرجع سابق، ص- ص 170- 171- 172 .

2- عبد الوهاب نصر على، مرجع سابق، ص221.

تقرير مراجع المستقل

إلى (الجهة ذات العلاقة)

الفقرة التمهيدية: كما هي في التقرير دون تعديل

فقرة النطاق

باستثناء ما سيتم بحثه في الفقرة التالية فقد قمنا بتنفيذ عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة.....

فقرة إيضاحية

لم نتمكن من القيام بملاحظة الجرد الفعلي للبضاعة كما هو في 31 ديسمبر 2004. كون ذلك التاريخ كما كان سابقا للوقت الذي تم به تعييننا كمراجع لهذه الشركة. وبسبب طبيعة سجلات الشركة فإننا لم نتمكن من تكوين القناعة الكافية حول كمية البضاعة بإجراءات أخرى.

فقرة الرأي

باستثناء تأثير تلك التعديلات، إن وجدت، والتي ستكون ضرورية فيما لو تمكنا من تكوين القناعة بكميات البضاعة الفعلية، برأينا إن البيانات المالية تعبر بصورة عادلة و حقيقية عن المركز المالي للشركة كما هو في 31 ديسمبر 2004، ونتيجة عملياتها و تدفقاتها النقدية للسنة المنهية في ذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

التاريخ 2005-12-31

المراجع

العنوان.....

التوقيع.....

المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 129

✓ "التقرير السلبي (المعارض): عندما يقوم المراجع بإصدار رأيا عكسيا، فإن التقرير يجب أن ينص

على القوائم المالية لم تعرض بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها. ويشير

التقرير إلى إصدار أكثر من فقرة تسبق فقرة الرأي تتضمن الأسباب المرتبطة بان القوائم المالية لم

تعرض بعدالة المركز المالي نتائج الأعمال التدفقات النقدية للمؤسسة".¹

1 - أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص 512.

"ويتم إصدار الرأي العكسي فقط عندما يكون المراجع غير قادر على إتمام إجراءات المراجعة الضرورية في الظروف المحيطة، ونادر ما يتم إصدار مثل ذلك الرأي العكسي في الحياة العملية حيث إن مستخدمي القوائم المالية على سبيل المثال: المقترضين، بوجه عام لا يقبلون أية قوائم مالية مصحوبة بتقرير مراجعة يتضمن رأيا عكسيا"¹

الشكل رقم 04: التقرير السلبي في حالة الاختلاف مع الإدارة حول كفاية الإفصاحات و البيانات المالية

التقرير المراجع المستقل

(نفس فقرات المقدمة، النطاق، بدون تعديل)

فقرة التوضيحية

قامت الشركة في 15 جانفي.... بإصدار سندات بمبلغ.... بهدف تمويل مشروع توسيع مصنع الشركة، هذا وتحتوي اتفاقية إصدار السندات على قيود على توزيع الأرباح المستقبلية للمساهمين من الأرباح بعد 31 ديسمبر.... وبرأينا انه يجب الإفصاح عن هذه المعلومات وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها

فقرة الرأي (تقرير متحفظ)

باستثناء حذف المعلومات الواردة في الفقرة السابقة برأينا إن البيانات المالية.....

أو

فقرة الرأي (تقرير معارض)

نظرا لتأثير الأمر الوارد في الفقرة السابقة، برأينا إن البيانات المشار إليها أعلاه لا تمثل بعدالة، المركز المالي لشركة X كما في 31 ديسمبر.... أو نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية لسنة المنهية بذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

المصدر: خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص102.

1- أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص512.

✓ "الامتناع عن إبداء الرأي : ينبغي على المراجع الامتناع عن إبداء الرأي في التقارير المالية في

حالة وجود مخالفات و تحفظات جوهرية في المراجعة ومنها مايلي

عدم التزام المراجع بقواعد المهنة وسلوكياتها مثل:

-فقد المراجع لاستقلاله (مخالفة القواعد العامة)

-عدم توافر الدليل المهني و برنامج المراجعة (مخالفة قواعد البحث الميداني)

-عدم القيام أصلا بفحص و مراجعة التقارير المالية¹

الشكل رقم 05:تقرير الامتناع عن إبداء الرأي بسبب وجود قيد جوهري لنطاق المراجعة

تقرير المراجع المستقل

الفقرة التمهيدية

لقد تم تعييننا لمراجعة الميزانية العمومية المرفقة لشركة X في 31 ديسمبر.....وبياني الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنهية وفي ذلك (يتم حذف الجملة الأخيرة المتعلقة بدور مراجع الحسابات)

فقرة النطاق :تحدد بالكامل

فقرة توضيحية

لم تقم الشركة بجرد المخزون في سنةو الظاهر في البيانات المالية المرفقة بمبلغكما في 31ديسمبر.... كذلك فانه لا توجد أدلة تدعم تكلفة الآلات و الممتلكات المشتراة قبل السنة المالية المنتهية في 31ديسمبر....هذا وان طبيعة سجلات الشركة لا تمكن من تطبيق إجراءات المراجعة أخرى على المخزون أو الآلات و الممتلكات

فقرة الامتناع عن إبداء الرأي

ونظرا لجوهرية الأمور الموضحة في الفقرة السابقة،فان النطاق عملنا لم يكن كافيا لإبداء الرأي حول البيانات المالية ولهذا فإننا لا نبدي الرأي حول عدالة البيانات المالية المرفقة

المصدر:خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص101.

1- محمد السيد سريا، مرجع سابق،ص393.

2. "التقارير الخاصة: هي التقارير المرتبطة بمهام محددة و خاصة، ولم ينص القانون على إعدادها. مثال ذلك تقارير المشروعات الفردية و شركات الأشخاص في الأردن. ومثاله أيضا المراجعات الجزئية، في ظل أي قانون أو عدمه كتحقيق الشهرة أو تقدير الخسارة الناجمة عن طريق ما ،وما شابه".¹

ثانيا: عرض لنماذج تقارير المراجعة الخارجية في بعض دول العالم

تختلف صياغة تقارير المراجعين بشكل كبير من بلد إلى آخر. لذلك من الأهمية بمكان إن تتم مناقشة السمات البارزة للشكل النموذجي لتقرير المراجع في بعض دول العالم.

1. تقرير المراجع في فرنسا: لقد أدرجت الشركة الوطنية لمحافظة الحسابات (CNCC) صيغا للتقرير العام واجبة على المراجعين استعمال تلك النماذج من التقارير.

وفيما يلي نموذج لتقرير عام دون تحفظات كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم 06: تقرير المراجع في فرنسا

تنفيذ للمهمة الموكلة إلى من طرف جمعيتكم العامة..... أقدم لكم تقريرني حول:

- مراقبة الحسابات السنوية للشركة X، والتي هي ملحقة في هذا التقرير.

- المراجعات و المعلومات الخاصة التي ينص عليها القانون، والمتعلقة بالدورة المنتهية في.....

إبداء الرأي حول الحسابات السنوية

لقد قمت بمراقبة الحسابات السنوية مستخدما جميع الاجتهادات التي رأيتها ضرورية وفقا لمعايير المهنة.

وعلى أساس المراقبات المنجزة، اشهد إن الحسابات السنوية الملحقة في الصفحات.... بهذا التقرير صحيحة ومنتظمة و تعطي صورة وفية عن نتائج العمليات للدورة المنتهية، و كذا عن الوضعية المالية و ممتلكات الشركة في نهاية الدورة

المراجعات و المعلومات الخاصة

كما تصرفت وفقا لمعايير المهنة و المراجعات الخاصة التي نص عليها القانون، ليس لدي ملاحظة أبديةا حول صحة الحسابات السنوية و توافقها مع المعلومات المقدمة في تقرير التسيير لمجلس الإدارة و كذا في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية و الحسابات السنوية.

حرر ب..... في التوقيع.....

المصدر: Robert Obert , Rèvision et certification de comptes ,paris,dunod,p107

1- خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص49.

2. "تقرير المراجع في الولايات المتحدة الأمريكية: يوضح لنا الشكل رقم 07. نموذج لتقرير المراجع دون تحفظات حسب ما يتطلبه المعيار رقم 58 لعام 1988 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين".¹

الشكل رقم 07: تقرير المراجع في الولايات المتحدة الأمريكية

تقرير المراجع المستقل
إلى مساهمي شركة

قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي لشركة..... المرفقة و المعدة في 31 ديسمبر ن+1 و القوائم المرتبطة بها، هي: قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية المعدة عن ذات السنة.

تلك القوائم تعتبر مسؤولية إدارة المؤسسة، و تقع مسؤوليتنا في هذه القوائم بناء على مراجعتنا.

قمنا بإجراء المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، و تتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط و تنفيذ المراجعة مما يؤدي إلى توصيل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية. و تتمثل المراجعة (بناء على أساس اختباري) جمع الأدلة التي تدعم القيم و الإفصاح بالقوائم المالية. كما تشمل المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة و التقديرات الجوهرية التي توصلت الإدارة إليها و تقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة.

و نعتقد أن المراجعة التي قمنا بها توفر لنا أساسا مناسباً لإبداء الرأي في رأينا تعبر القوائم المالية بعدالة وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي لشركة في 31 ديسمبر ن-1 و نتائج العمليات و التدفقات النقدية عن نفس الفترة لما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

تاريخ التقرير.....

اسم و عنوان مكتب المراجعة

توقيع المراجع.....

المصدر: مناعي حكيمة، مرجع سابق، ص 97، 67.

1- مناعي حكيمة، مرجع سابق، ص 97.

3. "تقرير المراجع في مصر: يوضح لنا الشكل التالي: الشكل النموذجي لتقرير النظيف و المتعامل به في جمهورية مصر العربية و الذي يحتوي على فقرتين و هما فقرة النطاق و فقرة الرأي".¹

الشكل رقم 08: تقرير المراجع في مصر

تقرير مراجع الحسابات

قمنا بمراجعة الميزانية كما تظهر بتاريخ, وكذا حساب الأرباح و الخسائر عن السنة المالية المنهية في ذات التاريخ للشركة...، وقد توصلنا إلى ذلك بعد إجراء فحص و اختبارات تفصيلية لكافة القيود الدفترية، كما حصلنا على معلومات التي رأيناها ضرورية لإتمام عملية المراجعة وفقا للقواعد و الأصول المتعارف عليها.

وفي رأينا المبني على ما تقدم إن الميزانية تعبر بعدالة عن موجودات و التزامات الشركة في.....، وان حساب الأرباح و خسائر يعطي صورة صادقة و واضحة عن عمليات الشركة عن السنة المنتهية في، وفقا للأصول المرعية، وان الميزانية وحساب الأرباح و الخسائر متفقان مع الحسابات و الملخصات و تتضمن كل ما نص القانون و نظام الشركة على وجوب إثباته عادة فيها، وان البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو وارد بالدفاتر، وانه في حدود المعلومات و الإيضاحات التي توافر لدينا لم تقع أثناء الشركة تؤثر بشكل جوهري في نتيجة نشاط الشركة أو مركزها المالي القاهرة في.....

توقيع مراقب الحسابات

عضو جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية

سجل المحاسبين و المراجعين رقم.....

المصدر: مناعي حكيمة، مرجع سابق، ص 97 98.

1- مناعي حكيمة، مرجع سابق، ص 89.

خلاصة الفصل

شهدت المراجعة الخارجية تطورات متتالية منذ نشأتها إلى وقتنا الحاضر، فهي عبارة عن عملية فحص للقوائم المالية عن طريق شخص خارجي ومستقل عن المؤسسة، بهدف تقديم رأي فني محايد حول صدق و صحة و سلامة القوائم المالية لنشاط المؤسسة و نتائجها الختامية.

كما إن صياغة تقرير مراجع الحسابات يجب أن يكون في صورة واضحة و بسيطة وبلغة مفهومة من طرف القراءة و تعبر تعبيراً صادقا و أميناً عن ما أسفرت عليه عملية المراجعة من ملاحظات و توجيهات و نتائج، وهذا ما يحتاج إلى ضرورة وضع معايير ترشد المراجعين عي إعدادهم للتقارير

و صياغتها حتى تأتي بالصورة المطلوبة سواء أكانت معايير محلية أو إقليمية أو دولية وهو ما تتجه إليه معظم الدول.

تمهيد

أولت الجزائر أهمية بالغة للمراجعة الخارجية في الجزائر (محافظة الحسابات) وذلك من خلال إصدار المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية 1432، الموافق 26 ماي 2011 والذي حدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، ثم صدر القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2011 عن وزارة المالية يحدد و يشرح المعايير التي جاءت في المرسوم المذكور أعلاه.

من خلال هذين النصين القانونيين سنتطرق في هذا الفصل إلى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر

و ذلك بتقسيمه إلى خمس مباحث كما يلي :

المبحث الأول:معايير تقارير التعبير عن الرأي و الاتفاقيات المنظمة

المبحث الثاني:معايير التقارير المتعلقة برؤوس الأموال

المبحث الثالث:معايير التقارير حول التعويضات و الامتيازات الممنوحة للمستخدمين

المبحث الرابع:معايير التقارير حول إجراءات الرقابة الداخلية و استمرارية الاستغلال

المبحث الخامس:معايير المتعلقة بالشركات ذات الأسهم و الفروع و شركات الراهنة

المبحث الأول: معايير تقارير التعبير عن الرأي و الاتفاقيات المنظمة

سنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث معايير حددها المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر هي :

- ✓ معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية
- ✓ معيار التقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة
- ✓ معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.

المطلب الأول: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

ينص هذا المعيار على القوائم المالية لذلك قبل التطرق إلى محتوى المعيار يجب التطرق أولا إلى القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي :

1. القوائم المالية : "كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى إعداد كشوف مالية، كشوف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشتمل على:

- ✓ ميزانية
- ✓ حساب النتائج
- ✓ جدول سيولة الخزينة
- ✓ جدول تغير الأموال الخاصة
- ✓ ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج".¹

وهنا يجب على محافظ الحسابات أن يرجع إلى القرار الوزاري للاطلاع ما نص عليه في إعداد القوائم المالية للتأكد من مصداقيتها

1- القانون رقم 7 المؤرخ في 11/7 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 8.

2. رأي محافظ الحسابات في التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

"نص المرسوم التنفيذي على أن يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية، يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقاً لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية، تتضمن السنوية الخاضعة للتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية و حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة و جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة و كذا الملحق، ويتم توقيع القوائم المالية، من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل، يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات، وتتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة، ويجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية.

✓ اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول .

✓ عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح و انه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

و يتمحور هذا التقرير حول جزئين:

الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

الجزء الثاني: المراجعات و المعلومات الخاصة

1. التقرير العام للتعبير عن الرأي:

أ- مقدمة:

في مقدمة التقرير، محافظ الحسابات ب:

✓ التنكير بطريقة و تاريخ تعيين

✓ التعريف بالكيان المعني.¹

1 - القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، المتضمن محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الصادر عن وزارة المالية

- ✓ "ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعينة .
- ✓ الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم من طرف الجهاز المؤهل في الكيان.
- ✓ التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية .
- ✓ التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.
- ✓ تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية و جدول حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رأس المال و كذا الملق عند الاقتضاء.

ب-الرأي حول القوائم المالية

يبيدي محافظ الحسابات من خلال هذه الفقرة رأيه حول القوائم المالية وذلك كمايلي:

1. "رأي بالقبول:وهو من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة من جميع جوانبها المعتبرة،كما نقدم صورة مطابقة للوضعية الدمة و النجاعة و خزينة الكيان عند نهاية الدورة
 2. رأي بتحفظ:وهو امتداد الرأي بالقبول و يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي،التحفظات المعبر عنها مع تكميمها إذا أمكن قصد إبرازها حول النتيجة و الوضعية المالية للكيان "1.
 3. رأي بالرفض:"يتم التعبير عن الرأي بالرفض،إذا قام بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما "2.
- ج-فقرة الملاحظات:**يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي،ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة المعبر عنه في حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية.يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية"3.

1- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013،مرجع سابق.

2- محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي،مرجع سابق،ص57.

3- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013،مرجع سابق.

3. المراجعات و المعلومات الخاصة

" يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقرير العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في أجل قدره خمسة و أربعين يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل، ويجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة، ويتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين في حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك".¹

المطلب الثاني: معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة

يتم إجراء التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة في إطار القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمادة رقم 732 من القانون التجاري لذلك يجب التطرق إلى ما نص عليه القانون رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي سنة 2011، الذي يحدد معيار تقرير الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.

سنطرق لهذا المطلب وذلك من خلال النقاط الثلاثة الآتية:

1. الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة في النظام المحاسبي المالي

" تتمثل الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة في النظام المحاسبي المالي على أن :

- ✓ كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم ويشرف على كل كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد و ينشر سنويا الكشوفات المالية المدمجة للمجموع المكون للكل هذه الكيانات .
- ✓ يهدف دمج الحسابات إلى عرض الوضعية المالية و نتيجة مجموعة الكيانات على أنها كيان وحيد.
- ✓ يكون إعداد ونشر الكشوف المدمجة على عاتق الأجهزة الاجتماعية للكيان المهيمن للمجموع المدمج، و الذي يدعى الكيان المدمج.
- ✓ تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني و التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينهما روابط مهيمنة، ونشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان الأمر بكيان وحيد".²

1- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013

2- قانون رقم 11-2007 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، معدل رقم 02-2008 المؤرخ في 24 يوليو سنة 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ص9.

✓ "يخضع إعداد الحسابات المركبة و نشرها إلى القواعد المنصوص عليها مجال الحسابات المدمجة، مع مراعاة الأحكام الناتجة عن خصوصية الحسابات المركبة المتعلقة بغياب روابط المساهمة في رأس المال".¹

2. الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:

"نص القانون التجاري على أن الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة، هي تقديم الوضعية المالية و نتائج مجموعة الشركات و كأنها تشكل نفس الوحدة . و تخضع لنفس قواعد التقديم و المراقبة و المصادقة و النشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية.

وهنا يجب على محافظ الحسابات أن يرجع إلى القرار الوزاري للاطلاع ما نص عليه في الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة".²

3. الرأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة

"نص المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي سنة 2011 الذي يحدد معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة، الذي يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات، وفق للمبادئ الأساسية و كفاءات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية . فالتقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة لا تختلف عن التقرير العام، في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.

لهذا سوف يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية و التقرير حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى إلزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة".³

1- قانون رقم 2007-11 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص9.

2- المادة رقم 732 مكرر4 من القانون التجاري، يبريتي للنشر، طبعة الثانية، الجزائر، 2001، ص57.

3- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق .

المطلب الثالث: معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

ينص هذا المعيار على اتفاقيات المنظمة لذلك قبل التطرق لمحتوى هذا المعيار يجب التطرق أولا إلى اتفاقيات المنظمة حسب ما نص إليه القانون التجاري.

1. الاتفاقيات المنظمة في القانون التجاري:

نص القانون التجاري الجزائري في ما يخص الاتفاقيات المنظمة مايلي

" لا يجوز تحت طائلة البطلان ،عقد أي اتفاقية بين الشركة واحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة ،إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا ،بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات

ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة مؤسسة وذلك إذا كان احد القائمين بآء دارة الشركة مالكا شريكا أم لا ،مسير أم قائما بالإدارة أو مدير للمؤسسة وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من حالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة ،ولا تسري الأحكام الأنفة الذكر على الاتفاقيات العادية التي نتناول عمليات الشركة مع زبائنھا. ويخطر تحت طائلة البطلان المطلق على القائمين بإدارة الشركة أن يعقدوا على أي وجه من الوجوه قروض لدى الشركة ا وان يحصلوا منها على فتح حساب جاري لهم على المكشوف أو بطريقة أخرى ،كما يخطر عليهم أن يجعلوا منها كفيلا أو ضامنا احتياطيا لالتزاماتهم تجاه الغير ،وعلى مندوبي الحسابات أن يقدموا للجمعية العامة تقرير خاصا عن الاتفاقات التي رخص بها المجلس.

فالجمعية العامة هي التي تتولى الفصل في تقرير مندوب الحسابات ،ولا يجوز الطعن في الاتفاقية التي تصادق عليها إلا في حالة التدليس،ولا يجوز للقائم أو القائمين بالإدارة المعنيين أن يشتركوا في التصويت ولا تؤخذ في الاعتبار أسهمهم لحساب النصاب الأغلبية"¹.
وهنا يجب على محافظ الحسابات أن يرجع إلى القرار الوزاري من اتفاقيات المنظمة

1- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013،مرجع سابق

2. رأي محافظ الحسابات حول الاتفاقيات المنظمة:

نص المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي سنة 2011 الذي يحدد معيار التعبير عن الرأي حول الاتفاقيات المنظمة يقدم محافظ الحسابات تقريراً خاصاً حول الاتفاقيات المنظمة، موجه لإعلام أعضاء الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل ، الذي تم استدعائه للموافقة أو الفصل في تقريره ، ويتضمن هذا التقرير الخاص اتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه، لا يستطيع تقديم محافظ الحسابات في تقريره، رأي حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات فيجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالتذكير في تقرير الخاص ، بوجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل ، والتي لا تزال سارية المفعول وعندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء مهمته ، فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية بغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أو لا في حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة ، فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة ، ضمن احترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص، كما يقوم بإعداد التقرير الخاص نتيجة ذلك¹

3. الأشخاص المعنيين بالاتفاقية المنظمة :

- ✓ رئيس مجلس إدارة الشركة
- ✓ الرئيس المدير العام للشركة
- ✓ أحد متصرفيها
- ✓ عضو من أعضاء المكتب المسير من مجلس المراقبة
- ✓ ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين
- ✓ الأشخاص المعنويون المتصرفون
- ✓ المسكرون و المسكرون المتضامنون
- ✓ المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة .²

1- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق

2 -Le Guide du commissaire aux comptes Juin 2005 (reprise du Référentiel CNCC 2003)p327.

المبحث الثاني: معايير التقارير المتعلقة برؤوس الأموال

سنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث معايير حددها المرسوم رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي سنة 2011 الذي يحدد

- ✓ معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال ومعيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال
- ✓ معيار التقرير المتعلق بإصدار القيم المنقولة الأخرى
- ✓ معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية، معيار التقرير أسهم الضمان ومعيار المتعلق بتوزيع التسيبقات على أرباح الأسهم.

المطلب الأول: معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال ومعيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال

نص المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي سنة 2011 الذي يحدد معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال ومعيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.

أولاً: معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

نص المرسوم على أن يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل مايلي:

- ✓ المبلغ و أسباب رفع رأس المال المقترح.
- ✓ أسباب اقتراح إلغاء الحق التقاضي في الاكتتاب.
- ✓ كفاءات تحديد سعر الإصدار.

ويتضمن هذا التقرير المقدم للجمعية العامة غير عادية و الجهاز التداولي المؤهل من طرف محافظ الحسابات الذي يرخص رفع رأس المال وخصوصا المعلومات التالية:¹

1- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق

✓ "التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة

✓ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كفاءات تثبتت سعر الإصدار وحول احترام الحق
التفاضلي للاكتتاب

✓ استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال.
وهنا يجب على محافظ الحسابات أن يرجع إلى القانون التجاري للاطلاع ما نص عليه في رفع رأس
المال و كذلك الرجوع إلى النظام المحاسبي المالي للتأكد من صحة التسجيل عملية رأس المال".¹

1. رفع رأس المال في القانون التجاري:

نص القانون التجاري الجزائري في المادة رقم 687 و 688 من رفع رأس المال كما يلي:

"يزداد رأس المال الشركة إما بإصدار الأسهم جديدة أو بإضافة قيمة للأسهم الموجودة.

وتصبح الأسهم الجديدة مسددة القيمة إذا قدمت نقداً أو بالمقاصة مع ديون معينة المقدار و مستحقة

الأداء من الشركة وإما بضم الاحتياط أو الأرباح أو علاوات الإصدار أو بما يقدم من حصص عينية و إما
بتحويل السندات بامتيازات أو بدونها".²

4. المعالجة المحاسبية لرفع رأس المال

قبل التعرض للمعالجة المحاسبية لرأس المال يتم الإشارة إلى تعريف رأس المال من وجهة نظر

النظام المحاسبي المالي :

يعرف رأس المال كما يلي.

"يمثل رأس المال الصادر، في الشركات الخاصة، القيمة الاسمية لأسهم الشركة أو حصصها، وفي

الشركات العمومية، يمثل رأس المال الصادر مقابل الأسهم العينية أو النقدية التي تقدمها الدولة أو

الجماعات العمومية، والتي يتقرر تسديدها بموجب اتفاقية".³

1- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق.

2- المادة رقم 700 الفقرة 3 من القانون التجاري، بريتي للنشر، طبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص162.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة في 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص44.

" قد تكتشف الشركة بعد تكوينها عدم كفاية رأس مالها لمواجهة نشاطها، مما قد يدفعها إلى زيادة رأس المال الشركة لتطهير وضعيتها المالية أو لزيادة وسائلها الإنتاجية وتنمية نشاطها. كما قد يزداد رأس المال نظرا لعدم مقدرة الشركة على سداد التزاماتها مما قد يدفعها إلى الاتفاق مع الدائنين على إعطائهم أسهما في الشركة نظير التنازل عن ديونهم أو تحويل سنداتهم إلى أسهم.

التسجيل المحاسبي

1. زيادة رأس المال بتقديم الشركاء لمساهمات جديدة:

المرحلة الأولى: تثبيت المساهمات الموعودة

المرحلة الثانية تسجيل المساهمات المقدمة

456	حـ/الشركاء، الخاص بمساهماتهم	XXX	XXX
101	حـ /مساهمات الافراد		
	المساهمات الموعودة حسب القرار		
	المتخذ في الجمعية الطارئة		
	بتاريخ... وحسب العقد الموثق		

2	حـ/التثبيات العينية	XXX	
3	حـ/المخزونات		
5	حـ/الموجودات		
456	حـ/شركاء، الخاص بمساهماتهم	XXX	
	تنفيذ الوعد		

2. زيادة رأس المال بتحويل الحساب الجاري الدائن للشريك

" قد يتفق الشركاء على سداد في رأس المال عن طريق تسوية الحساب الجاري الدائن لأحد الشركاء أو بعضهم حيث يعالج السداد كالآتي:

455	حسابات جارية للشركاء	xxx	
101	ح/رأس المال الصادر		xxx
	تحويل الحساب الجاري لرأسمال		

3. زيادة رأسمال بتحويل قرض الشريك

كما قد يتفق الشركاء على سداد الزيادة في رأس المال عن طريق تسوية قرض الشريك حيث يعالج السداد في هذه الحالة على النحو التالي:

1681	ح/قرض الشريك	xxx	
101	ح/رأس المال الصادر		xxx
	تحويل قرض الشريك		

4. زيادة رأس المال بدمج الأرباح غير موزعة أو الاحتياطات

قد يتفق الشركاء على زيادة رأس المال عن طريق دمج الأرباح غير موزعة و الاحتياطات، حيث يوزع الاحتياطي بنسبة توزع أرباح و الخسائر المتفق عليها في عقد الشركة، ويكون التسجيل كمايلي:

11	ح/الترحيل من جديد	xxx	
106	ح/الاحتياطات	xxx	
105	ح/فرق إعادة التقييم	xxx	
101	ح/رأس المال الصادر		xxx
	دمج الأرباح غير موزعة و الاحتياطات		
	وفرق إعادة التقييم لرأسمال		

ويقلل الناتج في الحسابات الجارية للشركاء. ويتم تسوية السداد الجزئي في هذه الحالة يجعل حساب 455 "حسابات جارية لشركاء" مدينة وحساب 456 "شركاء، مساهماتهم" دائنًا

ثانياً: معيار تخفيض رأس المال

"نص المرسوم على أن يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب و شروط تخفيض رأس المال المقرر تسند إلى القانون ويتأكد من :

✓ إن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال اقل من الحد القانوني الأدنى

✓ احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين

✓ احترام مجمل الأحكام القانونية و التنظيمية بصفة عامة

فيتضمن هذا التقرير المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل من طرف محافظ الحسابات الذي يرخص تخفيض رأسمال بذكر المعلومات سبق ذكرها في زيادة رأس المال عندما يقوم مجلس الإدارة و جهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل، وفي حالة سماح الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة".²

وهنا يجب على محافظ الحسابات أن يرجع إلى القانون التجاري للاطلاع ما نص عليه في تخفيض رأس المال و كذلك الرجوع إلى النظام المحاسبي المالي للتأكد من صحة التسجيل عملية رأس المال.

1- أمينة بوتلجة، مرجع سابق، ص 33، 34.

2- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق

1. تخفيض رأس المال في القانون التجاري:

نص القانون التجاري الجزائري في المادة رقم على تخفيض رأس المال كما يلي:

"تقرر الجمعية العامة غير العادية تخفيض رأس المال، التي يجوز لها أن تفرض لمجلس الإدارة أو لمجلس المديرين حسب الحالة، كل الصلاحيات لتحقيقه. غير انه لا يجوز لها بأي حال من الأحوال أن تمس بمبدأ المساواة، بين المساهمين. ويبلغ مشروع تخفيض رأس المال إلى مندوب الحسابات قبل 45 يوما على الأقل من انعقاد الجمعية وعندما يحقق مجلس الإدارة ومجلس المديرين، حسب الحالة العملية بناء على تفويض الجمعية العامة، يحرر محضر بذلك يقدم للنشر ويقوم بإجراء التعديل المناسب للقانون الأساسي".¹

2. المعالجة المحاسبية لتخفيض رأس المال

بغض النظر عن الأسباب التي تؤدي إلى تخفيض رأس المال يمكن التمييز بين الحالات التالية الخاصة بتخفيض رأس المال.

1) رد الزيادة في رأس المال نقدا

"قد يرى الشركاء أن رأس المال زائد عن احتياجات الشركة، أي هناك أموال سائلة كبيرة ولا تحتاج إليها الشركة في تمويل نشاطها.

إذن عند اتخاذ القرار بالرد يجعل حـ/ 101 مدينا، و الحسابات الجارية للشركاء دائنة وذلك بمقدار

التخفيض

101	حـ/ مساهمات الأفراد	xxx	
456	حـ/ الشركاء: العمليات على رأس المال	xxx	
	اتخاذ القرار بالتخفيض		

2،

1- المادة رقم 712 الفقرة 2 من القانون التجاري، 2001، مرجع سابق، ص 439.

2- امينة بوتلجة، مرجع سابق، ص 41.

"وعند الدفع تجعل الحسابات الجارية مدينة وحساب النقديات دائنة

455	حـ/الحسابات الجارية للشركاء	xxx	
5x	حـ/الصندوق أو البنك	xxx	
	تتفيذ الوعد		

2. إقفال الحسابات الجارية المدينة:

قد تكون الحسابات الجارية مدينة نتيجة توالي خسائر الشركة و بلوغها حد تعجز معه ماليتهم الخاصة عن سدادها المسحوبات، وتظل هذه الحسابات مدينة لعدم كفاية أرباح الشركة وقد يعجز الشركاء عن مطالبتهم بسداد هذه الأرصدة المدينة فيفتقون على إقفال الحسابات الجارية المدينة في رأس المال و يثبت ذلك في دفاتر بجعل حساب رأس المال مدينا و الحسابات الجارية للشركاء دائنة .

101	حـ/مساهمات الأفراد	xxx	
455	حـ/ الحسابات الجارية للشركاء	xxx	

3. إعادة تقدير ممتلكات الشركة و تخفيض رأس المال بها

تخفيض رأس المال وفارق إعادة التقييم السلبي تسجل كما يلي:

101	حـ/رأس المال الصادر	xxx	
119	حـ/الترحيل من جديد خسارة		
101	حـ/فرق إعادة التقييم		

المطلب الثاني: معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

نص المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي سنة 2011 الذي يحدد معيار التقرير المتعلق بإصدار القيم المنقولة الأخرى.

رأي محافظ الحسابات المتعلق بإصدار القيم المنقولة

"نص المرسوم على أن يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقريره أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي، المؤهل يتضمن ملاحظاته حول كفاءات تحديد سعر الإصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عن الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

ويتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و الجهاز التداولي المؤهل يرخص الإصدار للهيئة المختصة ،المعلومات التالية:

- ✓ التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة
- ✓ فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة
- ✓ إشارة تبين أن الواجبات قد تمت في التحقق من كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ،مثلا هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة
- ✓ استنتاجات مرفقة عند الاقتضاء بملاحظات حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها
- ✓ الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار و انه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار
- ✓ يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة و الواردة في تقرير الجهاز المختص

✓ يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه".¹

"وعند الانتهاء من العملية يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله:

- ✓ يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة
- ✓ يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية و البيانات المقدمة لها أو لا.
- ✓ يدلي برأيه،بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار ،حول المبلغ النهائي و كذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات و القيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة".²

المطلب الثالث:معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية،معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان ومعيار المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

سنتطرق في هذا المطلب إلى ثلاث معايير حددها المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26ماي سنة 2011 وهي:

✓ معيار التقرير حول تطوير النتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.

✓ معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان .

✓ معيار المتعلق بتوزيع التسبيقات على الأرباح الأسهم.

أولا:معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية

1- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013،مرجع سابق.

2- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013،مرجع سابق.

وهنا يجب على محافظ الحسابات أن يرجع إلى القانون التجاري للاطلاع ما نص عليه في تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية وكذلك الرجوع إلى النظام المحاسبي المالي لتأكد من صحة النتيجة ودقتها .

1. نص القانون التجاري من تطور النتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم او حسب الحصة الاجتماعية

على تطور النتيجة السنوات الخمس الأخيرة إذا كان الأمر يتعلق بالجمعية العامة العادية ،فيجب أن يذكر جدول حسابات النتائج و الوثائق التلخيصية و الحصيلة و التقرير الخاص بمندوبي الحسابات المبين لنتائج الشركة خلال كل سنة مالية من السنوات الخمسة الأخيرة أو كل سنة مالية مقفلة منذ إنشاء الشركة أو دمج شركة أخرى في هذه الشركة ،إذا كان عددها يقل عن خمسة¹.

2. المعالجة المحاسبية لنتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم او حسب الحصة الاجتماعية.

يسجل حساب 12 كرصيد حسابات أعباء وحسابات منتوجات السنة المالية .ويمثل رصيد الحساب 12 ربحا أو (فائضا).إذا كانت المنتوجات بمبلغ يفوق الأعباء (رصيد دائن)أو خسارة أو(عجز) في حالة العكس (رصيد مدين) .

✓ إذا كانت نتيجة ربح

7xx	حـ/الإيرادات	xxx	
6xx	حـ/المصاريف	xxx	
120	حـ/النتيجة(ربح)	xxx	

✓ إذا كانت خسارة

1-المادة رقم 678 فقرة 6 من القانون التجاري،2007،مرجع سابق،ص173

7xx	حـ/الإيرادات	xxx	
120	حـ/النتيجة خسارة	xxx	
6xx	حـ/المصاريف		xxx

1

- "يصفى الحساب 12 في الشركات حسب القرار القانوني لتخصيص النتيجة الذي يتخذه الجهاز

المختص".²

" نص المرسوم على أن يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور نتيجة مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة ويتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة يعرض العناصر التالية:

✓ النتيجة قبل الضريبة

✓ الضرائب على الأرباح

✓ النتيجة الصافية

✓ عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي

✓ النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية

✓ مساهمات العمال في النتيجة".³

ثانيا :معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان

وهنا يجب على محافظ الحسابات أن يرجع إلى القانون التجاري لاطلاع ما نصت عليه المادة رقم 619 و660 من القانون التجاري بحيازة أسهم الضمان وكذلك الرجوع إلى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي سنة 2011 الذي يحدد معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان

1-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادر 25 مارس 2009، مرجع سابق، 53

2- عبد الوهاب رميدي، علي سمائي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، دار هومة للنشر، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص77

3- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق

1. تمثل نص القانون التجاري فيما يخص أسهم الضمان: فيما يلي

"يجب على مجلس الإدارة أن يكون مالكا لعدد من الأسهم يمثل على الأقل 20% من رأسمال الشركة و يحدد القانون الأساسي العدد الأدنى من الأسهم التي يحوزها كل قائم بالإدارة، تخصص هذه الأسهم بأكملها لضمان جميع أعمال التسيير. بما فيها الأعمال الخاصة بأحد القائمين بالإدارة، وهي غير قابلة للتصرف فيها".¹

"إذا لم يكن القائم بالإدارة في اليوم الذي يقع فيه تعيينه مالكا للعدد المطلوب من الأسهم أو إذا توقفت أثناء توكيله ملكيته لها فإنه يعتبر مستقبلا تلقائيا إذا لم يصحح وضعيته في أجل ثلاثة أشهر".²

2. رأي محافظ الحسابات المتعلق بحيازة أسهم الضمان

"نص المرسوم التنفيذي على أن لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله، إلا عندما يستخرج إختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة و إلى الجمعية العامة ، يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمنا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته وعندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف المتصرفين وأعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة.

ثالثا: معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على الأرباح الأسهم

"نص المرسوم على أن يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات و نتائج صافية قابلة للتوزيع، كما محدد في القانون و تكفي للسماح بتوزيعها

ويقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم وتتضمن البيانات التالية:

✓ أهداف تدخل محافظ الحسابات الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات .

1- المادة رقم 619 و 660 من القانون التجاري، 2007، مرجع سابق، ص 159

2- المادة رقم 660 من القانون التجاري، 2007، مرجع سابق، ص 159.

✓ خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

وترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير".¹

المبحث الثالث: معايير التقرير حول التعويضات و الامتيازات الممنوحة للمستخدمين

إن الهدف الأساسي لنظام الرواتب و الأجور ينبغي على المراجع تدقيقه هو إن التكاليف العائدة لمستخدمي المؤسسة لكل دورة من الدورات المحاسبية المعينة مسجلة كما يجب .

المطلب الأول: معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى 5 أو 10 تعويضات

نص المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 الذي يحدد معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى 5 أو 10 تعويضات.

رأي محافظ الحسابات حول المبلغ الإجمالي لأعلى 5 أو 10 تعويضات

" نص المرسوم على أن يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى اجر الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات ،من مسؤولية الجهاز المسير للكيان ويتضمن هذا الكشف :

✓ التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات و التعويضات المحصلة، مهما كان شكلها و

صفقتها، باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية.

✓ التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعنى و

الأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي و الأجراء العاملين في فروع في الخارج .

بعد تأكد محافظ الحسابات بان المبلغ المفصل للتعويضات يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها

التي دقق فيها مسبقا، ويعد التقرير الخاص لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية.

المطلب الثاني: التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

1- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق.

نص المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي سنة 2011 الذي يحدد معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين¹.

1. رأي محافظ الحسابات حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

"نص المرسوم على أن يقوم محافظ الحسابات بفحص جميع الامتيازات الخاصة المعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعنى، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية و تطبيقها للواجبات المهنية، و تتمثل هذه الامتيازات الخاصة النقدية أو العينية، الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة"².

يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، وتتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة و تلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته، وعند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان، على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها في عقد العمل

2. محاسبة الأجور

إن محاسبة الأجور تمر بمرحلتين هما :

أ- مرحلة إعداد الكشف

"تقيد في الجانب الدائن من الحساب 421 "المستخدمون"، الرواتب المستحقة " الرواتب الإجمالية الواجب دفعها من خلال القيد في الجانب المدين لحسابات الأعباء المعنية (631 رواتب المستخدمين) يقيد في الجانب المدين منه:

1- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق.

2- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق

- ✓ مبلغ التسبيقات والمدفوعات المدفوعة للمستخدمين من خلال القيد في الجانب الدائن من ح/425 "المستخدمون، التسبيقات و الدفعات على الحساب الممنوحة"
- ✓ مبلغ الاعتراضات التي يتم تبليغها إلى المؤسسة في حق أفراد من مستخدميه من خلال القيد في الجانب الدائن من الحساب 427 "المستخدمون، الاعتراضات على الأجور".
- ✓ حصة الأعباء الاجتماعية التي تقع على عاتق المستخدمين من خلال القيد في الجانب الدائن من الحساب 43 "الهيئات الاجتماعية و الحسابات الملحقة".¹
- ✓ "الضرائب المقتطعة من الأجور من خلال القيد في الجانب الدائن لحساب 442 "الدولة الضرائب و الرسوم المستحقة على الغير.
- ✓ مبلغ الدفعات المنجزة على المستخدمين من خلال القيد الدائن لحساب في الخزينة.
- أساليب أخرى في إدخال رواتب المستخدمين في دفاتر المحاسبة
- " يمكن ألا يسجل في الحساب 421 "المستخدمين الرواتب المستحقة " أيضا إلا المبلغ الصافي الواجب دفعه (وليس المبلغ الإجمالي) بناء على كشوف دفع الراتب
- وفي إطار هذا الأسلوب ، فإن حسابات الأعباء 63 (الحساب الفرعي 631-رواتب المستخدمين) يقيد في جانبها المدين حينئذ من خلال القيد في جانب الدائن للحسابات المفتوحة لكل واحد من الغير المستفيدين
- ✓ 421-المستخدمون -الرواتب المستحقة (المبلغ الصافي المدفوع)
- ✓ 421-أموال الخدمات الاجتماعية
- ✓ 423-مساهمة المستخدمين في النتائج
- ✓ 425-المستخدمون، التسبيقات و الدفعات على الحساب الممنوحة
- ✓ 427-المستخدمون، الاعتراضات
- ✓ 43-الهيئات الاجتماعية و الحسابات الملحقة".²

1-عبد الوهابي رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص214

2-عبد الوهابي الرميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص215

631	حـ/رواتب المستخدمين	xxx	
421	حـ/المستخدمون-الرواتب المستحقة	xxx	
422	حـ/أموال الخدمات الاجتماعية	xxx	
423	حـ/مساهمة المستخدمين في النتائج	xxx	
425	حـ/المستخدمون، التسبيقات والدفعات على الحساب الممنوحة	xxx	
427	حـ/المستخدمون، الاعتراضات	xxx	
43	حـ/الهيئات الاجتماعية و الحسابات الملحقة	xxx	

635	حـ/الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	xxx	
43	حـ/الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة	xxx	

• عمليات أخرى تخص المستخدمين :

✓ "يقيد في الجانب الدائن من حساب "المستخدمون-الاعتراضات "مبلغ الأموال التي تكون موضوع اعتراضات حصل عليها الغير في حق أفراد من مستخدمي المؤسسة ،من خلال القيد في الجانب المدين من حساب "المستخدمين- الرواتب المستحقة ،ويقيد في جانبه المدين مبلغ هذه الأموال أثناء دفعها إلى غير المستفيدين من الاعتراض ، من خلال القيد في الجانب الدائن لحساب في الخزينة

✓ تقيد في الجانب الدائن من حساب "أموال الخدمات الاجتماعية " المبلغ المستحقة للخدمات الاجتماعية (مطاعم، لجان المؤسسات) من خلال القيد في الجانب المدين من حساب الأعباء الاجتماعية ،ويقيد في جانبه المدين مبلغ الدفعات التي أنجزت لصالح هذه الخدمات الاجتماعية من خلال القيد في الجانب الدائن لحساب في الخزينة

ينقل حساب "المستخدمين- الأعباء الواجب دفعها و الإيرادات المقرر استلامها" عند قفل السنة المالية للتمكين من تسجيل الأعباء و الإيرادات الملحقة بالنسبة السنة المالية المقفلة(أمثلة :ديون الكيان إزاء مستخدميه بعنوان العطل الواجب دفعها ،علاوات التشجيع أو المكافآت المقرر منحها ،التي تسجل في الحساب مقابل حساب أعباء المستخدمين)

يدفع رصيد حساب "المستخدمون ،الأعباء الواجب دفعها و الإيرادات المقرر استلامها " عند الدفع الفعلي،مقابل حساب "المستخدمون -الرواتب المستحقة،و التعديلات الضرورية التي تم تسجيلها في الحسابات المعنية، كما يمكن أن يرد هذا الحساب إلى الأصل عند فتح السنة المالية الموالية

الأجر الصافي =الأجر الإجمالي - مختلف الاقتطاعات

ب-مرحلة التسديد

في هذه المرحلة تقوم المؤسسة بدفع الأجر الصافي لعاملها فيجعل حـ/ 421مدينا و يجعل حـ/ 5x دائئا " ¹.

421	حـ/المستخدمون- الرواتب المستحقة(المبلغ الصافي المدفوع) حـ/نقديات	xxx	xxx
5x			

المبحث الرابع :معايير التقرير حول إجراءات الرقابة و استمرارية الاستغلال

سنتطرق في هذا المبحث الى معيارين حددهما المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق ل26 ماي 2001 الذي يحدد :

✓ معيار التقرير حول الرقابة الداخلية

✓ معيار التقرير حول استمرارية استغلال

المطلب الأول:معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 19الصادرة 25 مارس2009 ،مرجع سابق،ص6

" يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي شركة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة و كافة الأطراف ذات الصلة بالشركة، حيث إن نظام الرقابة الداخلية هو نظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية.

قبل التطرق إلى ما نص عليه المرسوم نقوم بتعريف الرقابة الداخلية و أهم خصائص نظام الرقابة الداخلية

1. مفهوم الرقابة الداخلية : وضع مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1930 التعريف التالي (الضبط

الداخلي والرقابة هو مجموعة المقاييس و الطرق التي تتبناها بقصد ضبط الدقة الحسابية لما هو

مقيد بالدفاتر)¹.

2. خصائص نظام الرقابة الداخلية:

✓ "خطة تنظيمية تكفل حسن سير العمل و انتظامه عن طريق تقسيم العمل و تحديد الاختصاصات و المسؤوليات الوظيفية .

✓ للقضاء على تداخل الاختصاصات و تضاربها يجب تحديدها و تحديد المسؤوليات في وضوح تام

✓ يجب إيجاد هيئة من العاملين على مستوى عال من الكفاءة .

✓ يجب إيجاد إجراءات تسجيلية مناسبة تتيح رقابة محاسبية فعالة على الأصول و الالتزامات و الدخل و المصروفات².

وهنا يجب على محافظ الحسابات أن يرجع إلى المرسوم التنفيذي للاطلاع على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

3. رأي محافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية :

نص المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي

سنة 2011 الذي يحدد معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية على أن يقوم محافظ الحسابات

1-حسين قاضي،حسين دحوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و لدولية ،الوراق لطبع ،الطبعة الأولى،عمان،1999،ص239

2-نواف محمد عباس الرماحي،مرجع سابق،ص173

بالاطلاع على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء
المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات و الأحداث المحاسبية للفترة و
أرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية و المعلومات المقدمة ضمن ملحق
الحساب، وعندما يقوم الكيان بإعداد تقريره حول إجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية
، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية و المحاسبية ،يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير
خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل
للأشغال المنجزة من طرفه.

فيتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية الذي يتم إرساله إلى الجمعية
العامة

✓ عنوان التقرير ،المرسل إليه و تاريخ و أهداف تدخلاته

✓ فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من اجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير
الكيان.¹

المطلب الثاني: معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

وهنا يجب على محافظ الحسابات أن يرجع إلى القانون التجاري للاطلاع على ما نصت عليه المادة
715 مكرر 11 والمادة 676 في استمرارية الاستغلال وكذلك الرجوع إلى النظام المحاسبي المالي
للتأكد من استمرار نشاط المؤسسة.

1. نص القانون التجاري من استمرارية الاستغلال:

" أن تجتمع الجمعية العامة العادية مرة الأقل في السنة خلال الستة أشهر إلى تسبق قفل السنة المالية،فيما
عدا تمديد هذا الأجل بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة ،بأمر من الجهة
القضائية المختصة التي تبث في ذلك بناء على عريضة ،ولا يقبل هذا الأمر لأي طعن ويقدم مجلس الإدارة
أو مجلس المديرين إلى الجمعية العامة بعد تلاوة تقرير جدول حسابات النتائج و الوثائق التلخيصية.
يجوز لمندوب الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين
عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال والتي اكتشفها أثناء ممارسة

1-القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013،مرجع سابق.

مهامه، وفي حالة انعدام الرد أو إذا كان هذا الرد ناقصا، يطلب مندوب الحسابات من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة ويتم استدعاء مندوب الحسابات في هذه الجلسة، وفي حالة عدم احترام هذه الأحكام أو إذا لاحظ مندوب الحسابات أنه رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت مواصلة الاستغلال معرقة فإنه يقوم حينئذ بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو الجمعية عامة غير عادية، في حالة لاستعجال يقوم هو بنفسه باستدعائها لتقديم خلاصاته¹. قبل التطرق إلى ما نص إليه المرسوم نقوم بتعريف استمرارية الاستغلال من النظام المحاسبي المالي

2. مفهوم استمرارية الاستغلال: "الوضعية العادية للكيان التي لا يفترض بموجبها إن ليس له نية أو ضرورة في وضع حد نشاطه أو التقليل منها بصورة مهمة في مستقبل مرتقب"².

3. مضمون التقرير حول استمرارية الاستغلال

"نص المرسوم على التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، ويقوم محافظ الحسابات في إطار مهمته بتحليل بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرار الاستغلال"³.

• وأهم هذه المؤشرات في عدم التأكد من استمرار المشروع:

يمكن استنتاج المؤشرات التي تدل على خطر الإستمرار و هي :

1. "المؤشرات مالية

✓ وضع المطالبات الصافية

1- المادة رقم 715 مكرر 11 و 676 من القانون التجاري، 2007، مرجع سابق

2- شطاوط غانم، النظام المحاسبي المالي طبقا للمخطط المحاسبي المالي المشرع في 25 مارس 2009، نوميديا للطباعة ونشر، 2010، ص 134.

3- القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق.

- ✓ قرب موعد سداد القروض ذات الأجل المحدد دون وجود معوقات لتحديد لها أو تسديدها، أو الاعتماد المفرط على القروض قصيرة الأجل نسب مالية أساسية مالية
- ✓ تأخر أو عدم الاستمرار في توزيع حصص الأرباح
- ✓ عدم القدرة على التسديد للدائنين بتواريخ الاستحقاق
- ✓ صعوبة التنفيذ بشروط اتفاقية القروض
- ✓ عدم القدرة في الحصول على تمويل لتطوير منتج رئيسي ضروري أو تمويل استثمارات ضرورية أخرى.

2. المؤشرات ذات ذات طبيعة العلمية

- ✓ تسرب موظفي الإدارة الرئيسيين دون أن يحل محلهم أحد
- ✓ فقدان السوق الرئيسية أو الامتيازات أو الترخيص أو مورد رئيسي
- ✓ صعوبة في تأمين العمالة أو نقص التوريدات الهامة
- 3. مؤشرات أخرى

- ✓ عدم التنفيذ بالمتطلبات لرأس المال أو المتطلبات الأخرى
- ✓ الدعاوى القضائية ضد المشروع و التي ينتج عنها أحكام قضائية في حال نجاحها يصعب على المشروع الوفاء بها".¹

المبحث الخامس: معايير التقرير المتعلقة بالشركات ذات الأسهم و الفروع و شركات الرهانة

سنتطرق في هذا المبحث إلى معياريين حددهما المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي سنة 2011 الذي يحدد:

- ✓ معيار تقرير المتعلق بالشركات ذات الأسهم
- ✓ معيار تقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم
- المطلب الأول: معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

" نص المرسوم على أن إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات، ويقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم يتضمن المعلومات التالية :

✓ فقرة حول الواجبات المنجزة

1-حسين قاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص352.

✓ خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد من أن الأصول

الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة

المطلب الثاني: معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة

نص المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1423 الموافق 26 ماي سنة

2011 الذي يحدد معيار تقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة.¹

مضمون التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة

" نص المرسوم على أن يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقرير العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة، خلال الدورة مع إبراز المعلومات التالية :

✓ الاسم المقر الاجتماعي .

✓ رأس المال الاجتماعي.

✓ الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان .

✓ تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية و بالعملة الصعبة عند الاقتضاء".²

1 القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق.

2-القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق.

خلاصة

لأداء مهمة المراجعة الخارجية في الجزائر لابد من إتباع جملة من معايير التقارير المتفق عليها، من أجل تحقيق أهداف معينة. فيعتبر تقرير مراجع الحسابات خلاصة ما وصل إليه من عملية المراجعة، ومن ثم يكون تقرير مراجع الحسابات بمثابة كشف يقدمه لمن يهمهم الأمر و بصفة خاصة لملاك المشروع ولكن في بعض الحالات و نتيجة لظروف معينة قد يجد المراجع بأنه لا يستطيع إصدار تقرير نظيف بدون تحفظ، والرأي الذي يتوصل إليه المراجع لا يتم عادة بمعزل عن إدارة المؤسسة، حيث يتناقش و يتحاور معها في كافة الأمور التي تستدعي امتناعه عن إصدار تقريراً نظيفاً، وإذا اقتنع المراجع بأن القوائم المالية محل المراجعة أو طبيعة عملية المراجعة ذاتها لا تمكنه من إصدار تقرير نظيفاً فعليه أن يتخذ الإجراء المناسب في هذه الأحوال و المتمثل في تقيد رأيه، أو إبداء رأي عكسي، أو يمنع نهائياً عن إبداء الرأي. وبإصدار هذه التقرير يختتم المراجع عمله و لكنه لا يعفيه من المسؤولية مستقبلاً إن ثبت إهماله و نقصيره في أداء واجباته المهنية، وهذه المسؤولية لا تكون في مواجهة الطرف الذي تعاقد معه المراجع، ولكنها تمتد لتشمل فئات عدة وهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية مثل المستثمرين، الدائنين البنوك و الجهات الحكومية المعنية وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة.

تمهيد

بعد ما تناولنا موضوع المعايير التي تتضمنها تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر من الناحية النظرية وجب علينا إسقاط ما تم التطرق إليه نظريا على جانب التطبيقي.

وبالتالي إختارنا مؤسسة أعمال للإنشاء و الاستشارات الهندسية (ش ذ م م) كعينة دراسة حالة، وحتى نلم بالموضوع قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة أعمال للإنشاء و الاستشارات الهندسية (ش ذ م م)

المبحث الثاني: تقديم المعطيات المحاسبية للشركة

المبحث الثالث: التقرير العام والتقارير الخاصة

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة أعمال للإنشاءات و الاستشارات الهندسية

نحاول في هذا المبحث أن نتطرق إلى لمحة عن مؤسسة أعمال للإنشاءات و الاستشارات الهندسية (ش ذ م م) بسكرة من خلال بطاقة فنية عن المؤسسة ونشاطها المتبع محل دراسة حالة أي تقديم بالمؤسسة، نشاطها و الحسابات المصرفية.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة

تم تأسيس شركة ذات المسؤولية المحدودة بين عدة شركاء و المسماة إرساء للإنشاء و الاستشارات الهندسية، مقرها الاجتماعي حي 748 مسكن العالية، عمارة 23 رقم 03 بسكرة، موضوعها بناء و تهيئة المنشآت المختلفة، مدتها 99 سنة، رأسمالها (100 000 00 دج) مائة ألف دينار جزائري عدد حصصها 100 حصة اجتماعية موزعة على شركاء كما يلي :

المساهمين الأول (60 حصة)، المساهمين الثاني (20 حصة) والمساهمين الثالث (20 حصة) بقيمة اسمية قدرها 1000 دج للحصة الواحدة.

وبعدما قاموا بتغيير مقر مؤسسة الذي أصبح في حي 132 العالية - أ- بسكرة فقررو أيضا تغيير اسم المؤسسة وبموجب القانون الأساسي للشركة والتي تتضمن تسمية المؤسسة و الذي كان إرساء للإنشاء والاستشارات الهندسية فقد تقرر تعديل المادة وذلك بتغيير تسمية المؤسسة من مؤسسة إرساء للإنشاء و الاستشارات الهندسية إلى مؤسسة أعمال للإنشاءات و الاستشارات الهندسية، وبعد فترة قرر مسير مؤسسة بإدخال شركاء جدد في مؤسسة بغية رفع رأسمال المؤسسة إلى أربعين مليون دينار جزائري 40 000 000 00 دج وذلك بإضافة تقديرات نقدية جديدة وهي:

جدول رقم 02: يوضح الحصص التي قدمها الشركاء¹

الشركاء	عدد الحصص	المبلغ الإجمالي	نسبة المساهمة
الشريك 01	24 000	24 000 000 00	60%
الشريك 02	4 000	4 000 000 00	10%
الشريك 03	4 000	4 000 000 00	10%
الشريك 04	4 000	4 000 000 00	10%
الشريك 05	4 000	4 000 000 00	10%
المجموع	40 000	40 000 000 00	100%

المصدر: القانون الأساسي للشركة

¹ - القانون الأساسي للشركة، يتضمن تغيير مسير، مقر الشركة، إضافة نشاطات جديدة وإدخال شركاء جدد، رفع رأسمال.

ملاحظة: المؤسسة ليس لديها هيكل تنظيمي

المطلب الثاني: نشاط المؤسسة و الحسابات المصرفية التي تتعامل معها

اولا:نشاط المؤسسة

قرر المساهمين بتوسيع نشاط المؤسسة و ذلك بإضافة نشاطات جديدة تتمثل في استيراد التجهيزات، المواد والمعدات المرتبطة بقطاع البناء و الأشغال العمومية ،تجارة بالجملة عن طريق العرض و يتمثل نشاط المؤسسة في ما يلي:

- ✓ حماية و استصلاح الأراضي
- ✓ تهيئة المساحات المتبقية وتصريف المياه
- ✓ الأشغال الغابية و استغلال الغابات الأشغال الفلاحية و المعالجات النباتية الصحية أشغال البناء و
- الترصيص
- ✓ الدهن الصناعي ودهن المباني
- ✓ أشغال الكهرباء
- ✓ تركيب أنظمة التكييف و التبريد
- ✓ الأشغال العمومية الكبرى و الري
- ✓ الحفر والأشغال الريفية
- ✓ الأشغال الحضرية و النظافة العمومية
- ✓ تركيب الشبكات و المراكز الكهربائية و الهاتفية
- ✓ وضع القنوات طويلة المسافة
- ✓ الدراسات و الانجازات في الهندسة المدنية
- ✓ الدراسات و إنجاز المنشآت الكهربائية و الغازية
- ✓ الدراسات و إنجاز كل فروع نشاطات البناء ،الري و الأشغال العمومية
- ✓ بناء و تهيئة المنشآت المختلفة
- ✓ كراء السيارات مع أو بدون سائق¹

¹ - مستخرج السجل التجاري،معدل

✓ كراء معدات و أدوات للبناء والأشغال العمومية

✓ تهيئة المساحات الخضراء

✓ أشغال الطرقات و المطارات¹

ثانيا الحسابات المصرفية

الحسابات المصرفية التي تتعامل معها مؤسسة أعمال للإنشاء والإستشارات الهندسية (ش ذ م م) هي :

✓ بنك الخليج

✓ سوسيتي جنرال بسكرة

✓ سوسيتي جنرال درارية

¹ -مستخرج السجل التجاري،معدل.

المبحث الثاني: تقديم معطيات المحاسبة للشركة

اعتمدت في المراجعة الخارجية للمؤسسة على الجداول المالية للدورة 2011 المتمثلة في الميزانية و حساب النتائج مع ملاحظة غياب جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رؤوس الأموال وسنعرض هذه الجداول كما يلي:

المطلب الأول: الميزانية

جدول رقم 03: الميزانية السنوية المالية المقفلة في:

الأصول لسنة 2012

البيان	2012			2011
	الإجمالي	الإهلاك	الصافي	الصافي
الأصول غير المثلثة				
فارق الاقتناء (good will)				
تثبيات المعنوية				
تثبيات العينية				
أراضي				
مباني				
تثبيات عينة أخرى	23 286 374 75	5 788 296 98	17 498 077 77	10 327 700 55
تثبيات ممنوح امتيازها				
تثبيات جاري انجازها				
تثبيات مالية				
سندات موضوعة موضع معادلة -المؤسسات				
سندات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	37 599 642 60		37 599 642 60	
سندات أخرى مثبته				
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	3 341 488 49		3 341 488 49	1 367 392 10
ضرائب مؤجلة على الأصل				
مجموع الأصل غير الجاري	64 227 505 84	5 788 296 98	58 439 208 86	11 695 092 65
الأصول الجارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ				17 778 868 57
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة				
الزبائن	6 40 969 12		6 40 969 94	
المدينون الآخرون	2 885 355 94		2 885 355 94	3 110 415 89
الضرائب وما شابهها				
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة				
الموجدات و ما شابهها				
توظيفات و أصول مالية جارية				
أموال الخزينة	25 890 821 99		25 890 821 99	11 581 589 49
مجموع الأصول الجارية	29 417 147 05		29 417 147 05	32 470 973 95
المجموع العام للأصول	936 644 652 89	5 788 296 89	87 856 355 91	44 165 966 60

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية الملحق رقم (04)

جدول رقم 04: الميزانية السنوية المالية المقفلة في:

الخصوم لسنة 2012

البيان	2012	2011
رؤوس الأموال الخاصة		
رأسمال الصادر (أو حساب مستغل)	40 000 000 00	40 000 000 00
رأس المال غير مستعان		
علاوات و احتياطات (احتياطات المدمجة)		
فوارق إعادة التقييم		
فارق المعادلة		
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية أو حصة المجمع)	20 405 364 91	16 682 336 81
رؤوس أموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد		
حسابات الارتباطات الخاصة بالمؤسسات و الشركات في شكل مساهمة	(-8 881 136 07)	(-888 136 07)
حصة مؤسسة المدمجة		
حصة ذوى الأقلية		
المجموع 1	59 517 228 84	40794200
الخصوم غير جارية		
قروض وديون مالية		
ضرائب المؤجلة والمرصود لها		
ديون أخرى غير جارية		
مؤونات و منتوجات ثابتة مسبقا		
المجموع 2		
الخصوم الجارية		
موردون وحسابات ملحقه	3 575 958 25	3 000 242 21
ضرائب	393 044 12	5 746 09
ديون أخرى	24 370 097 70	355777.56
خزينة الخصوم		
المجموع 3	28 339 127 07	371 765 86
المجموع العام للخصوم (1+2+3)	87 856 355 91	44 165 966 60

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية الملحق رقم (04)

المطلب الثاني: حسابات النتائج

جدول رقم 05: حسابات النتائج في 31-12-2012

البيان	2012	2011
المبيعات و المنتجات الملحقة تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال	58 689 745 68	20 833 771 30
1-إنتاج السنة المالية	59 689 745 68	20 833 771 30
المشتريات المستهلكة	-27 460 255 67	-15252176.25
الخدمات الخارجية و الاستهلاكيات الأخرى	-2 670 644 61	-631 510 41
2-استهلاك السنة المالية	-30 130 900 28	-15 883 686 66
3-القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	28 558 845 40	4 950 084 64
أعباء المستخدمين	-4 629 068 96	-2 190 638 16
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	-1 269 00	-17 109 00
4-إجمالي فائض الاستغلال	23 928 507 44	2 742 337 48
المنتجات العملية الأخرى	321 460 85	
الأعباء العملية الأخرى	-44 362 83	-3 017 47
المخصصات الإهلاكات والمؤونات و خسارة القيمة	-5 562 075 06	-1 087 133 48
انخفاض مخصصات خسائر القيمة		
5-النتيجة العملية	18 643 530 40	1 652 186 53
المنتجات المالية	80 517 11	297 53
الأعباء المالية	-1 019 41	
6-السنة المالية	79 497 70	297 53
7-النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)	18 723 028 10	1 652 484 06
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن نتائج العادية		
مجموع منتجات الأنشطة العادية	59 091 723 64	20 834 068 83
مجموع نفقات الأنشطة العادية	-40 368 695 54	-19 181 584 77
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	18 723 028 10	1 652 484 06
العناصر غير العادية (الأعباء)(يجب تبيانها)		29 852 75
العناصر العادية (المنتجات)(يجب تبيانها)		
9-النتيجة غير العادية		29 852 75
10-صافي نتيجة السنة المالية	18 723 028 10	1 682 336 81

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على جدول الحسابات الملحق رقم: (05)

المبحث الثالث: التقرير العام و التقارير الخاصة

المطلب الأول: التقرير العام

من خلال التقرير العام للسيد محافظ حسابات الشركة نبين انه تم تكليفه من طرف الجمعية العامة للشركاء بتاريخ 03-03-2013 ، وقام بمهامه بناء على هذا التكليف، وقام بفحص الكشف المالية المفصلة في 31-12-2012 وستبين له الملاحظات العامة التالية الملحقة بالجدول التالي:

جدول رقم 06: جدول ملاحظات العامة

البيان	المبلغ بـ دج	ملاحظات
الأصول الصافية	87 856 355 91	
النتيجة العادية	18 728 028 10	31.90% مساهمة من قبل CA
رقم الأعمال	58 689 745 68	
القيمة المضافة	28 558 845 40	

المصدر: التقرير العام للمحافظ الحسابات

✓ النتيجة العادية: موجبة

✓ القيمة المضافة موجبة

✓ رقم الأعمال مكون من قسمين :

- بيع أشغال بمبلغ 56 437 636 دج يمثل 96% من رقم الأعمال.

- بيع الدراسات بمبلغ 2 252 110 دج يمثل نسبة 04 % من رقم الأعمال.

ثم وافق محافظ الحسابات على الكشف المالية للشركة بتحفظ وضمن تحفظاته في التقرير العام .

وبالرجوع للكشوف المالية و ميزان المراجعة بعد الجرد الذي في الملحق رقم (04) و مختلف المستندات

المحاسبية الأخرى مثل فواتير البيع ، فواتير الشراء ، كشف الأجور ، كشوف الإستهلاكات المختلفة يبين لنا

الملاحظات التالية التي يقدمها كما يلي:

✓ جدول التقرير العام حول الأصول غير الجارية (التثبيات).

✓ جدول التقرير العام حول الأصول الجارية .

✓ جدول التقرير العام حول الخصوم غير الجارية.

✓ جدول التقرير العام حول الخصوم الجارية.

1. التقرير العام حول الأصول غير الجارية

يمكن تلخيص التقرير العام حول الأصول غير الجارية في الجدول التالي :

جدول رقم 07:التقرير العام حول الأصول غير الجارية

الرقم	التعيين	هدف المراقبة	ملخص المراقبة	التوصيات
01	التثبيات العينية:حسابات التثبيات العينية المجمعة في 2013-12-31 يتكون من مبلغ خام 23 286 374 دج مكونة فقط من التثبيات العينية الاخرى ومفصلة كما يلي المبلغ الإجمالي: 23 286 374 دج الاهتلاكات: 5 788 296 دج المبلغ الصافي: 17 498 077 دج	-مقارنة افتتاحية حسابات التثبيات العينية مع أرصدة في 2011-12-31 -المقارنة بين الحيازات المهمة والمستندات الثبوتية -مراقبة الوجود المادي للتثبيات العينية -مراقبة حساب الإهلاكات -مقارنة الأرصدة المرحلة للميزانية مع دفتر الأستاذ و ميزان المراجعة العام	التثبيات العينية عرفت تطور بنسبة 53 % بالمقارنة مع الدورة 2011 بمبلغ قد ره 452 732 12 دج وذلك بسبب حيازة معدات إنتاج، ومعدات وأدوات جديدة عدم تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي وذلك في مايلي: -عدم تحديد أساس الإهلاك كل نسبة على حدى و الذي يحدد قيمة الحيازة،او القيمة الباقية -وجود خطأ في حساب الإهلاكات إن معدات الإنتاج تم تسجيلها بصفة إجمالية -غياب الجرد المادي للتثبيات في تاريخ 31-2012	لهذا نحن نوصيكم بـ:تصحيح الحساب رقم 215 بدل من 218 -القيام بتسجيل معدات الإنتاج بالتفصيل - أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مؤسسته وان يقلل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج
02	التثبيات المالية التثبيات المالية المجمعة في 2013-12-31 يتكون من مبلغ خام 09	-فحص الميزانية الافتتاحية حسابات التثبيات المالية مقارنتها مع أرصدة في 2011-12-31 -المقارنة بين الحيازات المهمة	شكلت التثبيات في الأسهم عن 51% من أسهم الشركة التي اكتسبتها في ش ذ م م ACRW-DZ	نحن نوصيكم بتعديل الأتي: -مراجعة المبلغ 1 224 756 دج

3 708 560 24 دج وفي الحساب 274(حسب المادة 628 من القانون التجاري -أما في ما يخص المبلغين 5 000 000 00 دج و 7 000 000 00 دج يجب محاسبته حسب حساب 168(الإقتراضات الأخرى و الديون المماثلة وذلك بتعويض قرض المبلغ 24 000 000 00 دج الذي تم محاسبته بالخطأ في الحساب 451 -مراجعة الودائع،حساب الأوراق المالية،استرداد السندات		و المستندات الثبوتية -مراقبة المستندات الثبوتية للتثبيات المالية المهمة -مراقبة صحة مخصصات خسارة القيمة إن وجدت - مقارنة الأرصدة المرحلة للميزانية مع دفتر الأستاذ و ميزان المراجعة العام الذي في الملحق رقم (04)	40 491 131 دج مكونة فقط من التثبيات المالية الأخرى ومفصلة كما يلي : -أسهم مشاركة مبلغها الصافي 20 666 326 دج -مشاركات أخرى مبلغها الصافي 16 933 316 24 دج -إيداعات و ضمانات مبلغها الصافي 341 418 49 دج -مع ملاحظة عدم وجود خسارة القيمة	
--	--	--	---	--

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مختلف مستندات الشركة ومساعدة محافظ الحسابات

2. التقرير العام حول الأصول الجارية

يمكن تلخيص التقرير العام حول الأصول الجارية في الجدول التالي:

جدول رقم 08: التقرير العام حول الأصول الجارية

رقم	التعين	هدف المراقبة	ملخص المراقبة	التوصيات
01	المخزونات ومنتجات قيد التنفيذ		مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ في 31-12-2012 تساوي صفر	
02	حسابات الزبائن في 31-12-2012 يتكون من مبلغ إجمالي قدره 12 969 640 دج وينشأ كما يلي: حـ/ 411 الزبائن بمبلغ 11 742 428 دج حـ/ 412 ضمانات المقتطعة بمبلغ 01 227 212 دج	مقاربة الأرصدة بالميزانية الافتتاحية و أرصدة الختامية مع دفتر الأستاذ و البيانات المالية في 31-12-2012 مراقبة العمليات الممارسة لسنة 2012 ومقاربتها بالمستندات الثبوتية مراقبة الذمم أن تكون مطابقة مع حقوق المحصل عليها من طرف المؤسسة- -التأكد من أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة مذكورة في تقارير المالية -التأكد من أن كل ذمم للزبائن التابعين للمؤسسة هي مسجلة و محسوبة وفق النظام المحاسبي المالي محل المراقبة	دراسة الحساب 411 وللجوء إلى التأكد من رصيد عند الزبائن عند نهاية كل عملية	نوصيكم بـ: -تصحيح أخطاء الخصم -تنظيم حسابات المحاسبية كما يلي: 411100 زبائن 411700 ضمانات مقتطعة
03	حسابات المدينون الآخرون في 31-12-2012 يتكون من مبلغ إجمالي قدره 94 355 885 2 دج وينشأ كما يلي: حـ/ 4420 القيمة المضافة بمبلغ 10 474 996 دج	مقاربة الأرصدة بالميزانية الافتتاحية و أرصدة الختامية مع دفتر الأستاذ و البيانات المالية في 31-12-2012 مراقبة عن طريق العمليات الممارسة لسنة 2012 ومقاربتها بالمستندات الثبوتية مراقبة الذمم أن تكون مطابقة مع حقوق المحصل عليها من طرف	الحسابات غير مدروسة: حـ/ 442 الدولة: الضرائب و الرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى حـ/ القيمة المضافة المسترجعة يجب أن تكون محسوبة حـ/ 44560 الرسوم على رقم الأعمال الواجب	نحن نوصيكم بدراسة وتسوية الحساب 47 (انظر البند ل 26 - 7 - 2008) الذي يحدد سير قواعد التقويم و المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 19 ل 25- 03-2009

	حـ/4428 TVA مؤجل استرجاعها لشهر الموالي (precompte) بمبلغ 1 655 772 00 دج	المؤسسة- -التأكد من أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة مذكورة في تقارير المالية -التأكد من أن كل الديون للزبائن	استرجاعها(TVA) حـ/ضريبة مؤجلة حـ/ضريبة على رقم الأعمال حـ/ضريبة للدفع	
	حـ/ 47حسابات الانتقالية أو الانتظرية بمبلغ 233 10 84 دج	التابعين للمؤسسة هي مسجلة ومحسوبة وفق النظام المحاسبي المالي محل المراقبة		
04	حسابات الخزينة حسابات الخزينة لها رصيد موحد يقدر ب 96 384 606 12 دج الموزع كالآتي: 512000 البنك بمبلغ 4 976 58 دج 512001 بنك الخليج بمبلغ 058 406 30 4 دج 512002 سوسيتي جنرال بسكرة بمبلغ 48 89 512004 سوسيتي جنرال درارية بمبلغ 123 843 16 دج 530000 الصندوق بمبلغ 703 547 06 21 دج	-مقاربة الأرصدة بالميزانية الافتتاحية و أرصدة الختامية مع دفتر الأستاذ و البيانات المالية في 31-12- 2012 -مراقبة العمليات الممارسة لسنة 2012 ومقاربتها بالمستندات الثبوتية -التأكد من الاستفادات البنكية و التأكد من رصيد للحسابات البنكية إلى غاية 31-12-2012. - التأكد من أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة مذكورة في تقارير المالية	استغلال حسابات الخزينة ووثائق المحاسبة التابعة لها منحت النتائج التالية: -لقد لاحظنا رصيد ضخ في الصندوق بتاريخ 31- 12-2012 بمبلغ يقدر بـ21 703 547 06 ج	نحن نوصيكم -تسوية و مقارنة رصيد مع كل الحسابات البنكية -تسوية الوضعية مع مستوى الصندوق -غياب محضر الصندوق في 31-12- 2012

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مختلف مستندات الشركة ومساعدة محافظ الحسابات

3. جدول التقرير العام حول الخصوم غير الجارية

يمكن تلخيص التقرير العام حول الخصوم غير الجارية في الجدول التالي:

جدول رقم 09: التقرير العام حول الخصوم الجارية

رقم	التعين	أهداف المراقبة	ملخص المراقبة	التوصيات
01	-قروض وديون مالية		الخصوم الجارية في 31-	

	12-2012 تساوي صفر		-ضرائب المؤجلة و المرصود لها -ديون أخرى غير جارية -مؤونات و منتوجات ثابتة مسبقا
--	-------------------	--	--

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مختلف مستندات الشركة ومساعدة محافظ الحسابات

جدول التقرير العام حول الخصوم الجارية

يمكن تلخيص التقرير العام حول الخصوم غير الجارية في الجدول التالي:

جدول رقم 10: التقرير العام حول الخصوم الجارية

رقم	التعين	هدف المراقبة	ملخص المراقبة	التوصيات
01	حسابات رؤوس الأموال: -حساب رؤوس الأموال في 31-12-2013 يقدر بمبلغ إجمالي 84 59 517 288 دج وتنشأ كمايلي: -101 رأسمال،احتياطات بمبلغ 40 000 000 00 -11الترحيل من جديد بمبلغ 91 136 888- دج -12000النتيجةبمبلغ 91 364 405 20 دج	-التأكد من أن رأسمال يمثل الاجتماعي المحاسبي يساوي رأس المال الموجود في القانون الأساسي. -التأكد من أن التسجيل المحاسبي لرأس المال يطابق طريق التسجيل وفق النظام المحاسبي المالي	الوضعية الصافية للمؤسسة ايجابية(ربح)في 31-12- 2012 بمبلغ 84 59 517 288 دج -الوضعية الصافية للمؤسسة ارتفعت بالنسبة إلى سنة 2011 هذا الارتفاع ناتج من العمليات الايجابية نتيجة TCRتمثل 10 028 723 18 دج بينما نتيجة التقويم تمثل بمبلغ قدره 91 364 405 20 دج و الفرق بين المبلغين هي 81 336 682 1 دج نتيجة 2011.	نحن نوصيكم بـ: -وضع احتياطات قانونية -النتيجة في حساب النتائج تساوي 10 028 723 18 دج بينما في الميزانية تساوي 91 364 405 20 دج تمثل النتيجة سنة 2011 ضرورة الفصل بين نتيجة 2012 و 2011 وذلك بوضع نتيجة 2011 في الحساب 110 الترحيل من جديد للربح
02	الموردون والحسابات الملحقة -الموردون و الحسابات الملحقة تمثل مبلغ 2.858.716.21 دج	-التأكد من الوجود المادي الحقيقي من العمليات الحسابية التي أدت إلى الديون -التأكد من أن العمليات الحسابية المسجلة طبقا لمبادئ المحاسبية العامة	-الموردون و الحسابات الملحقة للمؤسسة لها مبلغ 21 716 858 دج	نحن نوصيكم بـ -مراجعة و تأكد من رصيد مع الموردين

		المعمول بها -التأكد من أن العمليات الحسابية الهامة مطابقة مع المستندات الثبوتية -مقارنة تفاصيل الحسابات السحب مع دفتر الأستاذ وميزان المراجعة العام الذي في الملحق (04)	بتاريخ 31-12-2012 -فواتير الموردين التي لم تصل تمثل مبلغ 717.269,64 دج بتاريخ 31-12-2012	
03	الضرائب و الرسوم -الضرائب و الرسوم في 31-12-2012 تقدر بمبلغ إجمالي 12 044 39 دج ومقسمة كالآتي: -445 الدولة :الرسوم على الأعمال (TVA) بمبلغ 12 298 371 دج -447الضرائب الأخرى و الرسوم و التسديدات المماثلة بمبلغ 00 746 21 دج	-التأكد من الوجود المادي الحقيقي من العمليات الحسابية التي أدت إلى الديون -التأكد من أن العمليات الحسابية المسجلة طبقا لمبادئ المحاسبية العامة المعمول بها -التأكد من أن العمليات الحسابية الهامة مطابقة مع المستندات الثبوتية -مقارنة تفاصيل الحسابات السحب مع دفتر الأستاذ وميزان المراجعة العام الذي في الملحق (04)	نحن نوصيكم بـ -تحليل و تسوية الوضعية لضرائب و الرسوم الأخرى -بتخصيص مؤونات لمقابلة عقوبات تأخير دفع اقساط IBS	ضرائب و الرسوم الأخرى تبلغ 12 044 39 دج عدم المعالجة المحاسبية الارباح على الشركات IBS
04	ديون الأخرى الديون الأخرى في 31-12-2012 بمبلغ إجمالي قدره 70 097 370 24 دج وهي مقسمة كالآتي: -431000 صندوق الضمان الاجتماعي بمبلغ 30 253 270 -431002 الحسابات الدائنة الأخرى(هيئات) بمبلغ 64 626 57 دج -467 الحسابات الدائنة والمدينة الأخرى بمبلغ 76 217 42 دج	-التأكد من الوجود المادي الحقيقي من العمليات الحسابية التي أدت إلى الديون -التأكد من أن العمليات الحسابية المسجلة طبقا لمبادئ المحاسبية العامة المعمول بها -التأكد من أن العمليات الحسابية الهامة مطابقة مع المستندات الثبوتية -مقارنة تفاصيل الحسابات السحب مع دفتر الأستاذ وميزان المراجعة العام الذي في الملحق (04)	نحن نوصيكم بـ -نطلب منكم و ضرورة تحليل و تسوية الديون الأخرى -تسوية حساب رقم 451 و تحويله إلى حساب 168 قروض أخرى (ACROW-DZ) للحصول على وضعية واضحة و صافية بين مؤسستين	الديون الأخرى تبلغ 70 097 370 24 دج عدم

			451- عمليات المجمع بمبلغ 24 000 000 00 دج	
--	--	--	---	--

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مختلف مستندات الشركة ومساعدة محافظ الحسابات

المطلب الثاني: التقارير الخاصة

من خلال التقرير الخاص لسيد محافظ الحسابات نقوم بتلخيص محتوى هذه المعايير على شكل التالي:

1. معيار حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة

1 1 المرجع القانوني

المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 الذي ينص على قواعد تقارير مدقق الحسابات، كفاءات وأجال التسليم.

1 2 محتوى المعيار

أن مؤسسة أعمال ذات المسؤولية المحدودة ببسكرة ليست لها مؤسسات تابعة وليست ضمن مجموعة مؤسسات لذلك ليست معنية لا بالحسابات المدعمة ولا بالحسابات المدمجة

2. معيار اتفاقيات المنظمة

1-2 المرجع القانوني

✓ المادة 26 من القانون التشريعي رقم 98-08 لـ 25-04-1993 المغيرة و المكملة للبند رقم 75-59 لـ 26-09-1975 التي تنص على القانون التجاري وإجراءات المرسوم التنفيذي.

✓ المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 المنظم بقوانين التقارير مدقق الحسابات و الكفاءات وأجال التسليم.

2-2 محتوى المعيار

بأننا لم نطلع على مثل هذه الاتفاقيات التابعة لهذا القانون ،المرسوم التنفيذي لم يخبرنا من جهته بأي إتفاقيات في هذا الإطار.

3. معيار تفاصيل حول المبلغ الإجمالي لأعلى 5 أو 10 تعويضات

3-1 المرجع القانوني

- ✓ المادة 680، المعدلة في المرسوم القانوني رقم 93-08 لـ 25-4-1993 المغير و المكمل للقانون رقم 59-75 لـ 26-09-1975 الذي ينص على القانون التجاري.
- ✓ المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 المنظم بقوانين التقارير مدقق الحسابات و الكيفيات وأجال التسليم.

3-2 محتوى المعيار

- يؤكد بكل دقة وبصراحة أن المبلغ الإجمالي لأعلى 5 تعويضات في 1-1-2012 إلى 31-12-2012 والتي تبلغ مبلغ إجمالي قدره 1 807 800 00 دج والتي هي مفصلة كالآتي:

جدول رقم 11: المبلغ الإجمالي لأعلى 5 تعويضات

رقم	اسم	اللقب	وظيفة	عدد الأشهر	الراتب الإجمالي
1	أ		/	12	943 800 00
2	ب		/	12	216 000 00
3	ج		/	12	216 000 00
4	د		/	12	216 000 00
5	هـ		/	12	216 000 00
المجموع					1 807 800 00

المصدر: كشف الأجور للشركة

4. معيار الامتيازات الخاصة التي منحت للمستخدمين

3-4 المرجع القانوني

- ✓ المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 المنظم بقوانين التقارير مدقق الحسابات و الكيفيات وأجال التسليم.

4-2 محتوى المعيار

- بغض النظر عن العطل المدفوعة الأجرة القانونية لمؤسسة ذات المسؤولية المحدودة أعمال للإنشاء و الاستشارات الهندسية ببسكرة لم تمنح أي امتياز خاص لموظفيها.

5. معيار تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم او حسب الحصة الاجتماعية

5-1 المرجع القانوني

- ✓ المادة 670 المعدلة في المرسوم التشريعي رقم 98-08 لـ 25-04-1998 المكمل و المغير للقانون رقم 75-59 لـ 26-09-1975 الذي ينص على القانون التجاري.
- ✓ المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 المنظم بقوانين التقارير مدقق الحسابات و الكيفيات وأجال التسليم

5-2 محتوى المعيار

إن تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية هي كالاتي:

جدول رقم 12 : نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية

تعيين	2010	2011	2012
نتائج	-888 136 07	1 682 336 81	18 723 028 10
عدد الأسهم	40 000	40 000	4 000
الحصة / النتيجة	-22 20	42 06	468 04

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ميزانية 2010، 2011، 2012

6. معيار إجراءات الرقابة الداخلية

6-1 المرجع القانوني

- ✓ المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 المنظم بقوانين التقارير مدقق الحسابات و الكيفيات وأجال التسليم.

6-2 محتوى المعيار

يقدم لكم لاحقا النتائج حول التقييم للإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة من طرف المؤسسة ومختلف الوسائل التي استعملت للمحافظة على أملاكها.

أ. التنظيم العام

التقييم المطبق على مستوى المؤسسة يسمح لنا بأن نلاحظ بأن هناك نقائص لوحظت خلال العمليات الفارطة لازلت وهي دائما النقاط الآتية:

- ✓ غياب الهيكل التنظيمي SARL AMMAL.
- ✓ غياب سجل لتسير المنظم للإجراءات التسجيل و استغلال وسائل المؤسسة.
- ✓ الإجراءات المستعملة تبين نقائص قد تؤثر سلبا عن مصداقية الحسابات .
- ✓ غياب تقارير المراقبة الداخلية عن مختلف الهيئات ،بين المصالح المتواجدة في SARL AMMAL بسكرة.

- ✓ ليس هناك تأكيد على أرصدة الأشخاص آخرين (زبائن، مستفيدين، ديون الاستغلال).
- ✓ غياب طرق التسير و المراقبة للقروض الممنوحة و الضمانات.
- ✓ غياب اتخاذ القرارات للاستثمارات المهمة.وضع اجراء رأسمال ومراقبته سيساهم كثيرا في اخذ القرارات المتعلقة بتطور الشركة
- ✓ ملاحظة تعدد المهام.

ب. محاسبة مالية

- منذ 1 جانفي 2010 و المؤسسة تطبق النظام المحاسبي المالي الجديد للمحاسبة المعمول بها في الجزائر،تقيما الإجمالي لنظام المحاسبي و المالي يبين بعض الامتيازات و نقائص التي تبين كالآتي:
- ✓ وجود دفاتر القانونية التي نصت عليها المواد 9،10،11من القانون التجاري الجزائري، وهذه الدفاتر غير محينة إلا أنها مؤشرة ومرقمة من طرف قاضى اختصاص كما يلي:

جدول رقم 13: يبين دفاتر القانونية غير محينة

عناصر	مؤشر ومرقم	ملاحظات
اليومية العامة	413 من 2009-04-29	غير محين
دفتر الجرد	414 من 2009-04-29	غير محين

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على اليومية العامة

- الدفاتر القانونية المنصوص عليها المنصوص في المرسوم التنفيذي رقم 96-98 المؤرخ في 6مارس غير موجودة ماعدا دفتر الأجور.

- الشيكات ممضية من طرف المدير.

ت. أرشيف الوثائق المحاسبية

لو نجد صعوبة في الاطلاع على مختلف المستندات المحاسبية

7. معيار استمرارية الاستغلال

7-1 المرجع القانوني

✓ المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 المنظم بقوانين التقارير مدقق الحسابات و الكيفيات وأجال التسليم

7-2 محتوى المعيار

إن الوضعيات المالية قد أوقفت على قاعدة و هي مواصلة الاستغلال ،بالإضافة إلى ذلك فإن رأس مال الشركة كان دائما ايجابي كما هو موضح كالآتي:

جدول رقم 14: يبين الأموال الخاصة لشركة

رقم الحساب	تعيين	مبلغ	ملاحظات
101	رأسمال-الاحتياطات المدمجة	40 000 000 00	
11	ترحيل من جديد	888 136 07-	
12000	نتيجة	20 405 364 91	
	المجموع الإجمالي	59 517 288 84	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ميزانية 2012 الملحق رقم 04

8. معيار حيازة الأسهم كضمان

8-1 المرجع القانوني

✓ المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 المنظم بقوانين التقارير مدقق الحسابات و الكيفيات وأجال التسليم

8-2 محتوى المعيار

إن أسهم للمؤسسة هي حيازة ضمان من طرف شركاء مؤسستكم، هكذا مؤسستكم غير راهنة لأي سهم كضمان من شركائها .

9. معيار عملية رفع رأس المال

9-1 المرجع القانوني

✓ المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 المنظم بقوانين التقارير مدقق الحسابات و الكيفيات وأجال التسليم.

9-2 محتوى المعيار

نعلمكم أنه في 6-6-2011 SARL أعمال للإنشاء و الاستشارات الهندسية بسكرة، رفعت رأس المال بمبلغ 39 000 000 00 دينار جزائري، هذه العملية كان هدفها رفع رأس المال الأولي من 100 000 000 إلى 40 000 000 00 دينار جزائري.

10. معيار عملية تخفيض رأس المال

1-10 المرجع القانوني

✓ المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 المنظم بقوانين التقارير مدقق الحسابات و الكيفيات وأجال التسليم.

2-10 محتوى المعيار

ولا عملية تخفيض رأس المال أجريت من طرف مؤسستكم، لا في الماضي ولا خلال سنة 2012.

11. معيار إصدار قيم المنقولة

1-11 المرجع القانوني

✓ المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 المنظم بقوانين التقارير مدقق الحسابات و الكيفيات وأجال التسليم.

2-11 محتوى المعيار

بغض النظر عن الأسهم الموزعة، مؤسستكم لم تقم بإصدار قيم منقولة أخرى، لا في الماضي ولا خلال

عمل سنة 2012

12. معيار توزيع التسيبقات على أرباح الأسهم

1-12 المرجع القانوني

✓ المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 المنظم بقوانين التقارير مدقق الحسابات و الكيفيات وأجال التسليم.

2-12 محتوى المعيار

انه لا يوجد توزيع التسيبقات على أرباح الأسهم بنسب أجريت من طرف مؤسستكم خلال 2012.

13. معيار تحويل الشركات ذات الأسهم

1-13 المرجع القانوني

✓ المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 المنظم بقوانين التقارير مدقق الحسابات و الكيفيات و أجال التسليم.

2-13 محتوى المعيار

المؤسسة لم يجري عليها أي تحويل خلال سنة 2012

14. معيار الفروع و المساهمات و الشركات المراقبة

1-14 المرجع القانوني

✓ المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي 2011 المنظم بقوانين التقارير مدقق الحسابات و الكيفيات و أجال التسليم.

2-14 محتوى المعيار

المؤسسة ليست لها مؤسسات تابعة ولا مشاركة ولا مؤسسات مراقبة.

خلاصة

ما يمكن استخلاصه في نهاية هذا الفصل من خلال دراستنا لمعايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر، التي تعرضت لها المؤسسة أعمال للإنشاء والاستشارات الهندسية، ولم تسقط بالقدر الكافي نظرا لطبيعة المؤسسة، وهنا يمكن القول بأنه على الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وأن تعمل بجدية من أجل تطوير تقرير المراجع.

بما أن المحاسبة و المراجعة مهنتان متكاملتان ،فقد اتضح جليا أن تعديل مخرجات النظام (القوائم المالية) لابد وان يتبعها تعديل مخرجات المراجعة و المتمثلة في تقارير محافظ الحسابات ، حيث أكدت الدراسة انه لابد من إعادة النظر في نموذج التقرير ليعكس التغيرات المحاسبية الجديدة ومن ثم التحسين من جودة هذا التقرير وزيادة الثقة مستقبلا،خاصة وانه ومن خلال استعراضنا لتقارير المراجعة المعمول بها حاليا في الجزائر فقد اتضح لنا بأن المراجع الخارجي وفي سبيل أداء مهمته هو مقيد بمجموعة من القوانين والتشريعات التي سنها المشرع الجزائري في شكل مواد قانونية تعتبرها غير واضحة في كثير من الحالات.

ولقد إنتشر استخدام تقارير مراجع الحسابات في عصرنا الحاضر لما لها من مزايا و فوائد كثيرة، وتزايدت أهمية هذه التقارير بعد النمو الهائل في حجم المشروعات سواء الخاصة أو العامة وغيرها من المشروعات ،ويقوم المراجع بالتعبير عن النتائج التي توصل إليها بعد انتهاء عملية المراجعة و الفحص من خلال تقريره والذي يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة .

النتائج و التوصيات:

1. النتائج

➤ من أهم النتائج التي إستخلصناها من دراستنا للموضوع هي :

- ❖ المراجعة الخارجية هي عملية هادفة،حيث تهدف إلى إبداء رأي في القوائم المالية للتأكد سلامتها وفقا لمعايير موضوعة مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى أطراف معينة بصورة عادلة و متكافئة.
- ❖ المراجعة هي أسلوب مهم الحكم على مدى عدالة صدق البيانات و اكتشاف مواطن الضعف بالمؤسسة اقتصادية و الحكم على إستمراريتها.
- ❖ يعتبر تقرير المراجع بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية المراجعة.
- ❖ تلعب المراجعة الخارجية مهمة امتصاص الصدمات خاصة عند غياب المراجعة الداخلية.
- ❖ إن المهمة الرئيسية للمراجع الخارجي هي فحص الحسابات و القوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ و المعايير بطريقة سليمة و متجانسة من سنة إلى أخرى ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية،بوضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية.

- ❖ المراجعة الخارجية تمكن المسؤولين من اتخاذ القرارات الرشيدة من خلال التقارير التي يعبدها المراجع الخارجي التي تضمن رأيه حول شرعية و صدق الحسابات و الحلول و التوصيات التي من شأنها رفع مستوى الأداء لدى المؤسسات
- ❖ المؤسسة لم تقوم بتطبيق جميع المعايير تقارير المراجعة الخارجية.

2. التوصيات

➤ أما التوصيات التي لا بد أن ندرجها هي:

- ❖ يجب على المؤسسة وضع هيكل تنظمي الخاص بها.
- ❖ عند المراجعة يجب ظهور جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال.
- ❖ توفير المراجع بسبب قلتها في مكتبة الكلية
- ❖ يجب توسيع مسؤولية المراجع بإكتشاف الأخطاء والغش بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في أرائهم عند صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن المركز المالي للمؤسسات الاقتصادية ونتائج أعمالهم .
- ❖ العمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسات الاقتصادية و الالتزام الصارم بإجراءات هذا النظام الرقابي.

قائمة المراجع

الكتب

1. احمد نور، مراجعة الحسابات بين الناحيتين النظرية والعلمية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993.
2. إدريس عبد السلام الإشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996.
3. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.
4. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
5. أمينة بوتلجة، محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي SCF، متيجة للطباعة، الجزائر، 2011.
6. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، عمان، 2012.
7. حسين قاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، الوراق لطبع، الطبعة الأولى، عمان، 1999.
8. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2011.
9. رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كلبونة وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، الأردن، ص38.
10. شطاظ غانم، النظام المحاسبي المالي طبقا للمخطط المحاسبي المالي المشرع في 25 مارس 2009، نوميديا للطباعة ونشر، 2010.
11. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة لحسابات الشركات التجارية والصناعية وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية الأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، 2009.
12. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2006.
13. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية 02، الجزائر، 2003.

14. محمد السيد سرايا، أصول المراجعة و التدقيق، الإطار النظري-المعايير و القواعد، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.
15. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، إسكندرية، 1998.
16. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
17. منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية معايير المراجعة المصرية و الدولية، الدار الجامعية، 2002-2003.
18. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
19. الهادي التميمي، مدخل إلى تدقيق من الناحية النظرية و العلمية، دار وائل لنشر، الطبعة الثانية، الأردن، 2004.

الملتقيات

1. عماري ديلمي، دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق كمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، الأغواط، 20-21 نوفمبر 2013.
2. ناصر مروان، عجيلة محمد و آخرون، مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة مقدمة، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، الأغواط، 20-21 نوفمبر 2013.

المجلات

1. خالد خطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار الدولي رقم 01، مجلة، مجلد 18، العدد 02، دمشق، 2002.

مذكرات

1. إكرام الشادلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية (دراسة ميدانية لدى مكتب محافظي الحسابات لولاية بسكرة)، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، بسكرة، 2007-2008.
2. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، باتنة، 2008-2009.
3. عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية (دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجنى وحازم حسن وشركائهم محاسبون قانونيين وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن و الكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية)، تخصص محاسبة وتدقيق، مذكرة الماجستير، جامعة الجزائر، 2010، 2009.
4. لقيطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنة في الجزائر، دراسة حالة من خلال الاستبيان، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، مذكرة ماجستير، باتنة، 2008-2009.
5. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم تجارية، مذكرة ماجستير، الجزائر، 2011-2012.

محاضرات

1. جوامع إسماعين، محاضرات في تدقيق ومحافظ الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، غير منشورة، 2013-2014.

القوانين

1. قانون المحاسبة، مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة، بريتي للنشر، طبعة خاصة، الجزائر، 2010-2011.
2. القانون رقم 7 المؤرخ في 11/7 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق لـ 25 مارس 2009.
3. القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، المتضمن محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الصادر عن وزارة المالية.

1. Robert Obert, **Rèvision et certification de comptes**, paris ,dunod.
2. Le Guide du commissaire aux comptes Juin 2005 (reprise du Référentiel CNCC 2003).