الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مطبوعة بعنوان:

التدقيق ومحافظ الحسابات

من إعداد :

د. عجيلة محمد و د. محمد مولود غزيل

موجهة لطلبة الماستر سنة أولى تدقيق ومراقبة التسيير

السنة الجامعية: **2016/2015**

الفهرس

مقدمة

الإطار المفاهيمي للمراجعة القانونية.

مفهوم المراجعة

اهمية المراجعة

انواع المراجعة

اهداف المراجعة

معايير التدقيق المتعارف عليها

معايير و إجراءات المراجعة

معايير المراجعة

معايير العمل الميداني

أهداف المراجع

مسار عملية المراجعة

ارتباط بين المحاسبة و المراجعة

تنظيم مهنة محافظ الحسابات .

لمحة تاريخية عن مهنة محافظ الحسابات

تاريخ مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

الخصائص المهنية و المعنوية لمحافظة الحسابات *و شروط الالتحاق بالمهنة*

شروط الالتحاق بالمهنة

مهمة محافظ الحسابات

تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

الهيئة المشرفة على مهنة محافظ الحسابات والجهات المكلفة بتعيينه

صفات ومؤهلات محافظ الحسابات.

اوراق عمل محافظ الحسابات

مهام ومسؤولية محافظ الحسابات

اجراءات تنفيد المهمة

تقرير محافظ الحسابات

معايير اعداد التقرير ومكوناته

تقرير حول الحسابات واهمية التقرير لمحافظ الحسابات

أتعاب محافظ الحسابات

بيانات الاتعاب محافظ الحسابات

اتعاب محافظ الحسابات في ظل قانون 01-10 الجديد

خاتمة

قائمة المراجع

مقدمة:

تعددت وتنوعت القوانين و التشريعات شأن تنظيم مهنة محافظ الحسابات و نتيجة للتطور في مهمة المحاسبة وتدقيق الحسابات واعتمادمعايير لهذه المهمة تلزم المؤسسات و الشركات و الهيئات والجمعيات المهنية مزاوليها بتطبيقها و مع الاتجاه السائد لتطبيق المعايير الدولية مسايرة للدول المتقدمة , و نظرا لعدم وجود إطار وطني لتطوير هذه المهنة , فإن هذه المطبوعة تهدف لتسليط الضوء على أهمية محافظ الحسابات في الحفاظ على حقوق المؤسسات و المساهمين و الدائنين و الموظفين , وتعريف الأكاديميين و طلبة المحاسبة و التدقيق بدور المهنة و المهنيين في الجزائر و آليات الاعتماد في هذه المهنة , و يهدف كذلك للارتقاء بمستوى المهنة و العاملين بها , و تعريف الاطراف ذات العلاقة بمسؤوليات الادارة عن المعلومات المالية و مسؤولية محافظ الحسابات منها و دراسة مقارنة الواقع الحقيقي لفهم الأطراف ذات العلاقة بالاستثمار مع مسؤوليات محافظ الحسابات المختلفة . و كذلك محاولة مراجعة القانون 01/10 الخاص بتنظيم مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في الجزائر.

1:الإطار المفاهيمي للمراجعة القانونية.

لابد قبل التطرق لمحافظ الحسابات ان نعرف مهنة المراجعة وكذا الأَهمية والأَهداف مرورًا بمعايير التدقيق المتعارف عليها . لمحاولة اعطاء نظرة لما يتعلق بمحافظ الحسابات .

اولا :مفهوم المراجعة .

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة و تركز جلها على تبيان أهدافها، فنجد أن المراجعة عرفت على أنها "طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة و قرائن الإثبات بخصوص ما هو ظاهر على الدفاتر و السجلات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية

"التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات او البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانوني ."[1]

وكما تعرف بانها " فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما ،بقصد الخروج براي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة ،ومدى تصويرها لنتائج اعماله من ربح او خسارة في تلك الفترة ."[2]

وتعرف بانها " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل مستقل ،بغية اعطاء راي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ،وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها ،من اجل تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة ".[3]

من خلال التعاريف نستنتج النقاط التالية :

الفحص :يقصد به فحص البيانات والسجلات ،للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ، تحليلها وتبويبها .

التحقيق :يقصد به الحكم على صلاحية القوائم الختامية كأداة للتعبير السليم عن نتيجة المؤسسة ،وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة .

نشير الى ان الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ،ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من ابداء راي فني محايد ،فيما اذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية ادت الى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي .

التقرير :يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم الى الاطراف المعنية ،سواء كانت داخل المؤسسة او خارجها ، ونستطيع ان نقول بان التقرير هو العملية الاخيرة من التدقيق وثمرته .

---

[1]– هادي التميمي ، **مدخل الى التدقيق** ، دار وائل للنشر، عمان، ط2004،1 ،ص20.

[2]– خالد امين عبد الله ، "**علم تدقيق الحسابات**" ،دار وائل للنشر ،عمان ، ط1، 2000،ص 13.

[3] Lionel et Gérard. V :**Audit et control intern**,dallos,paris,1992,p19.

ثانيا – اهمية المراجعة :

تعود اهمية المراجعة الى كونها وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة الى خدمة عدة اطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاد قراراتها ورسم سياستها ،ومن الامثلة على هذه الاطراف والفئات نجد المديرين والمستثمرين والبنوك والزبائن و الموردون والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها .

ان ادارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الاداء وتقييمه ومن هنا تحرص ان تكون تلك البيانات مدققة عند اتخاد اي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم اكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة .

بصفة عامة يقصد بالمراجعة – عملية التحقق من صحة مزاعم معينة (بيانات، إضافات). و يستخدم هذا الاصطلاح من الناحية العلمية لوصف مدى واسع من الأنشطة المختلفة و توجد عديد من التعريفات المرتبطة بالمراجعة من ناحية كونها عملية مهنية، يمكن إجمالها في التعريفات الثلاثة التالية:[4]

1. المراجعة هي عملية الفحص الحيادي المستقبل و التي تنتهي إلى إبداء الرأي عن القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع قيادية.
2. المراجعة عملية استعراض المنهجي و الفحص الموضوعي للبند المعين الشاملة عملية التحقق من معلومات معينة عن طريق المراجع و ذلك بغرض إبداء الرأي أو التوصل إلى نتيجة عم يتم مراجعته.
3. يتمثل التعريف الرسمي للمراجعة طبقا لما ورد بتقرير اللجنة المنبثقة من جميع المحاسبة الأمريكية (AAA) * و الذي جاء بعنوان قائمة بمفاهيم المراجعة الأساسية، حيث عرفت المراجعة بأنها:

[4] أمين السيد أحمد لطفي، **إعادة تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة و آفاق المستقبل**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1996، ص 5.

* **A**mericana **A**ccounting **A**ssociation.

المراجعة عملية منظمة منهجية للحصول على و تقيم أدلة لإثبات – بشكل موضوعي- المرتبطة بتأكيدات خاصة بالتصرفات و الأحداث الاقتصادية، لهدف ضمان وجود درجة توافق و تطابق بين هذه التأكيدات و المعايير المقررة، و توصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين.

بوجه عام توجد عدة عناصر مشتركة في كافة التعريفات و هي:[5]

1. أن المراجع يجب أن يكون حيادي.
2. أن المراجع يجب أن يقوم بتجميع أدلة إثبات لتأكيد و تدعيم رأيهم.
3. يجب أن ينتج و يقدم المراجع تقريرا إلى مستخدمي القوائم المالية.

كما نلاحظ أن جل هذه التعاريف تتميز بالاتساع والعمومية ومن خلال تحليلها يبدو أنها تتميز بالخصائص التالية

1- جاءت هذه التعاريف شاملة لكافة أنواع و ميادين المراجعة المختلفة مثل:

- المراجعة الخارجية والتي تمارس بطريقة حيادية مستقلة بواسطة مراجع حسابات خارجي سواء تعاقدي أو قانوني.
- المراجعة الداخلية والتي تجريها الإدارة بواسطة شخص -خلية- مؤهل ويعمل داخل المؤسسة.

2- جاءت هذه التعاريف جلها تؤكد على ضرورة جمع الأدلة و القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية:

بمعنى أن الأدلة و القرائن متعددة وليس من السهل الحصول عليها، لذلك يجب جمعها بطريقة موضوعية ودقيقة، بما يعرف عنه حنكة وصبر في العمل دون تحيز أو تسرع نتيجة لأهوائه الشخصية وبشكل عقلاني ومقنع تستخدم فيه خبرته وسعة إطلاعه بشكل يسمح بتقييم هذه الأدلة بكل واقعية.

[5] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 6.

3- جاءت هذه التعاريف جلها تحدد نتائج أنشطة و أحداث اقتصادية:

بمعنى أن مهمة المراجع تشمل إضافة لفحص المعلومات الواردة في القوائم المالية، جميع الأنشطة الأخرى والمتضمنة أيضا فحص نظام المحاسبة والعمليات الناتجة عنه، و فحص نظام الرقابة الداخلية للتأكد من فعاليته وتحديد مدى الاعتماد عليه، كما على المراجع الاهتمام بالهدف المراد تحقيقه بالمؤسسة، والواجب عليه أخذه بعين الاعتبار عند تقييمه للأنشطة المحققة.

4- جاءت هذه التعاريف جلها تحدد معايير مقررة مسبقا:

بمعنى أن عمل المراجع يستند إلى قواعد موضوعة بدقة ومفهومة إلى حد كبير لدى جميع الأطراف ذات العلاقة وهي تتمثل في معايير المراجعة الحيادية والذي يستند عليها المراجع الخارجي و المبادئ المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها، والمعايير المقررة للمراجعة الحكومية والمتمثلة في اللوائح والقوانين التي تعمل من خلالها الإدارات الحكومية، وغيرها من المعايير الأخرى والتي تراعي الرقابة الداخلية.

5- جاءت هذه التعاريف جلها تحدد ضرورة إيصال نتائج عملية المراجعة للأطراف المعنية:

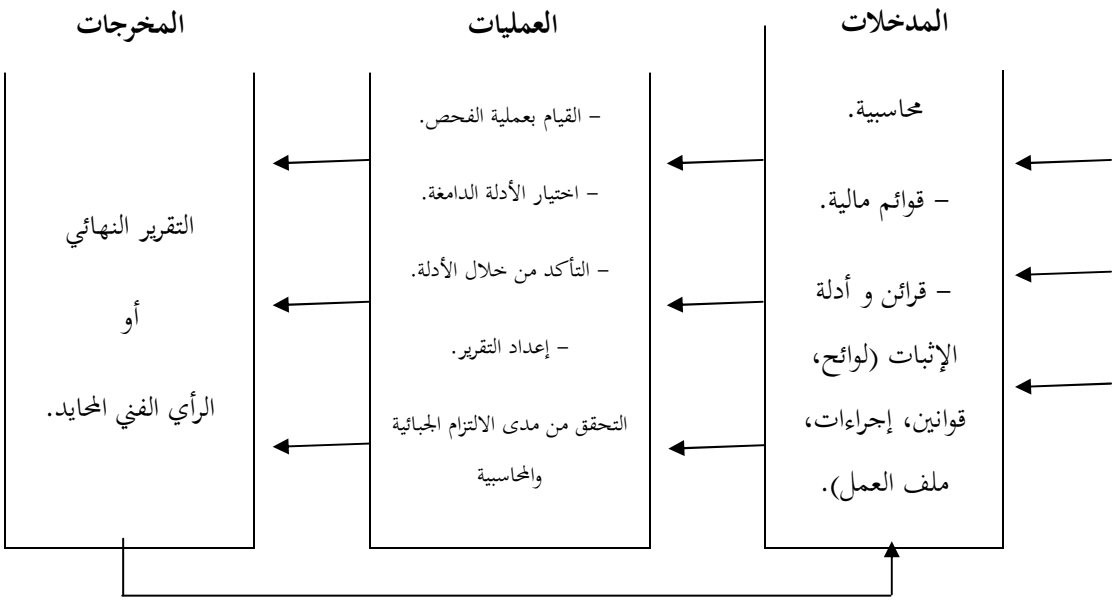
بمعنى أن عمله وسيلة من وسائل –الثقة– الاتصال بين معدي القوائم المالية وبين مستعمليها عن طريق التقرير المتضمن الرأي الفني المحايد كنتيجة عمل المراجع .

من خلال هذه الخصائص المتشابهة لدى معظم التعاريف يمكن الخلاص إلى تعريف شامل يتضمن كل ما سبق، و به يمكن القول أن المراجعة " هي عبارة عن عملية فحص لكم هائل من المعلومات، وفق مجموعة من الأدلة و القرائن بواسطة استقصاءات معينة من قبل شخص ذا تأهيل علمي و مهني، يعمل على إضفاء الصبغة الشرعية والصحيحة والسليمة على القوائم المالية الخاصة بفترة زمنية محدد، وذلك تبعا لمجموعة من المعايير الموضوعية تعكس

احتياجات الأطراف المعنية لتلك القوائم المالية، وتوصيل نتيجة هذا الفحص لمستخدمي هذه القوائم المالية لتحديد مدى الاعتماد عليها ".

أما إذا أردنا أن يعطى تعريف للمراجعة وفق مدخل نظامي فيمكن اعتبار المراجعة " نظام مدخلاته هي مادة المراجعة –جميع السجلات و الدفاتر و الأدلة و القرائن– يتم معالجتها وفق مجموعة من العمليات – اختيار العينات ، الفحص، التأكد ، التقييم الاستقصاءات و .....– للخروج بالمخرج النهائي لهذا النظام والمتمثل في التقرير النهائي وبالضبط الرأي الفني المحايد "، ويظهر هذا النظام من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): نظام المراجعة



المصدر: نقاز أحمد، **مرجع سبق ذكره**،ص:8.

المراجعة و التدقيق و الرقابة على الحسابات تعتبر مجرد اصطلاحات يتم استخدامها في الكتابات النظرية أو الحياة العملية بشكل مترادف، و قد يستخدم تعبير المراجعة للإشارة إلى كونها أحد علوم أو دوائر المعرفة المحاسبية

أنواع المراجعة:

يوجد عدة تقسيمات للمراجعة، كل تقسيم ينظر إليه من خلال زاوية معينة، فمن الأنواع ما هو متداخل من حيث مادة المراجعة و منها ما هو مستقل تمام الاستقلال.

الأنواع المستقلة للمراجعة :

سوف يتم التطرق إلى تصنيفات أخرى للمراجعة أين تختلف مادة المراجعة من نوع إلى آخر و سوف يتم التركيز مع شيء من التفصيل على أهم أنواع المراجعة و الاكتفاء بالإشارة إلى بقية الأنواع فنجد من هذه الأنواع :

- المراجعة المالية (Audit Financier)؛
- مراجعة العمليات (Audit Operational) ؛
- مراجعة جبائية (Audit Fiscal)؛
- أنواع مختلفة أخرى للمراجعة.

كما نجد هناك شكلان أخرى من أشكال المراجعة و إن لم تختلف مادة المراجعة لكليهما و هما :

- المراجعة المركزية (Audit centralise)؛
- المراجعة اللامركزية (Audit décentralise).

1 – المراجعة المالية (Audit Financier) :

تعتبر المحاسبة تقنية إعلامية تعمد إليها المؤسسة – بالإضافة إلى أهداف أخرى للمحاسبة– من أجل الحصول على معلومات مالية تكون في شكل قوائم مالية حول نشاطها.

انطلاقا من هذه القوائم المالية يقوم المراجع بالاعتماد على أدلة و قرائن يدعم بها رأيه حول المصادقة على نوعية القوائم المالية، هنا جاء هذا النوع من المراجعة إذ يقتصر عمل المراجع هنا على فحص الحسابات الظاهرة على

القوائم المالية و إبداء رأيه حولها[6] ، إذ يطلع المراجع في عمله هذا على جل المستندات المبررة . كما ينبغي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع الدراسة الذي هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة[7] و أنه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سلامته و بالتالي سلامة النظام المحاسبي و الحكم على مجموعة العمليات المسجلة رغم أنه اكتفى بدراسة مقررات العينة فقط .

إن المؤسسات الاقتصادية كانت تقدم معلومات مالية حول نشاطاتها مما أدى إلى كون المراجعة كفحص انتقادي للمعلومات المحاسبية البحتة، و ترك في الأذهان إلى اليوم أن كلمة مراجعة تعني مراجعة مالية خارجية للحسابات يقوم بها خبير أو محافظ حسابات مستقل[8] .

2 – مراجعة العمليات (Audit Opérationnel) :

إن هذا النوع من المراجعة و الذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة و يزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي، بتحاليل و اقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات و تطوير المؤسسة باعتبارها معقد مفتوح على محيط مسيطر متقلب و أعقد منه، بتعبير آخر أن مراجع لعمليات يتعدى الناحية المالية و يتعمق في كل ما يدرسه، و يبحث عن الأسباب الحقيقية لجميع العمليات التي هو بصدد دراستها[9] .

و للإشارة أكثر لمفهوم مراجعة العمليات يمكن أن نرى تعريف المعهد الفيدرالي المالي الكندي لمراجعة العمليات إذ يقول " أن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة و التخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات و تقديم تعاليق و اقتراحات حولها "[10] و يتم القيام بمراجعة

---

[6]– محمد بوتين، مرجع سبق ذكره ، ص 11.

[7]- Raffegau. J et all, L'Audit Financier, Que Sais-Je, Paris, 1994, P:6.

[8]– محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[9]– نفس المرجع، ص 16.

[10]– Raffegau. J et all – Op.Cit, P :11.

بهدف تحليل الخطر و الانحراف الموجود في الأهداف الموضوعة من طرف Audit Opérationnelالعمليات مجلس الإدارة، و العمل على النصيحة بوضع الإجراءات اللازمة لذلك و اقتراح إستراتيجية جديدة [11] .

فنلاحظ أن مراجعة العمليات هي عبارة عن مراجعة أداء المؤسسة من أجل الوصول إلى التحقيق الفعلي للأهداف تعني Audit Opérationnel الذي اعتبر أن عبارة مراجعة العمليات Alain Mikolالموضوعة و هذا ما بينه جميع الإجراءات و المهام و العمليات التي تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة بهدف تحقيق ما تم وضعه من أهداف[12] .

و لقد استحدث هذا النوع من المراجعة تلبية للاحتياجات المتنامية في المؤسسات كبيرة الحجم، بل امتدت هذه الاحتياجات في الوقت الراهن و في ظل هذه التطورات السريعة إلى المؤسسات الصغيرة.

و كذلك جاء هذا النوع من المراجعة النقاط الأصعب وضوحا بالنسبة للمراجعة المالية و هذا لعدم إلمام هذا الأخيرة كامل القضايا الأخرى الغير محاسبة .

3- المراجعة الجبائية Audit Fiscal :

المراجعة الجبائية هي عبارة عن عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة[13].

.في هذا النوع من المراجعة نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعميلة المراجعة الجبائية[14]

مراجعة تقوم بها مصلحة الضرائب إذ أنها تعمل على مراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة و ما يظهر عليها من معلومات و تستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة، بحيث تعمل على معرفة هل أن المؤسسة –أثناء إعدادها لهذه السجلات (التصريحات) المحاسبية– عملت بما يشرعه القانون عند معالجة أي عملية أم لا، و إذا لوحظ أي انحراف عن هذه التشريعات فإنه قد يكلف المؤسسة فقدان عدة امتيازات كاسترجاع الرسم على القيمة و كذا فقدن الاستفادة من بعض التخفيضات الجبائية الممنوحة بالإضافة أنه تبدأ مصلحة الضرائب TVAالمضافة بفرض عقوبات مالية متلاحقة حول الأخطاء الموجودة، بل قد تذهب مصلحة الضرائب في هذا النوع من المراجعة

[11]– Alain Mikol, L'Audit Financier , Edition D'Organisation, Paris, 1999, P:10.

[12]- Ibidem, P: 11.

[13]- Jacques Duhem Et Michel Jammes, Audit & Gestion Fiscale De L'Entreprise, Edition EFE, Paris, 1996, P: 24.

[14] - محمد عباس الحجازي، المراجعة الأصول العلمية و الممارسة الميدانية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981، ص 75.

إلى أبعد من ذلك و نقوم بمراجعة معمقة حول جميع العمليات من الممكن أن تمتد إلى سجلات محاسبية الخاصة بجميع السنوات السابقة إلى غاية تاريخ تأسيس المؤسسة.

و هذا النوع من المراجعة يشمل جميع العمليات أو السجلات الخاصة بكل أربع سنوات إلا أنه قد تم جعل هذا النوع من المراجعة سنويا

أما النوع الثاني من المراجعة الجبائية فهو المراجعة التي تقوم المؤسسة هي بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، إذ تعمل على تكليف إما جهة خارجية مراجع (محافظ) حسابات أو جهة داخلية، خلية المراجعة الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، و هذا من أجل تسير المخطر الجبائي للمؤسسة[15] إذ يكتفي هنا المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية[16].

و يكمن الفرق بين النوعين في أن الأول ينجر عنه عقوبات مالية و فقدان العديد من الامتيازات الجبائية أما الثاني فتكون نتائج المراجعة في شكل تقرير به رأي فني، و مجرد اقتراحات و لكنها مهمة جدا و يظهر ذلك من خلال تكامل النوعين إذ أن النوع الثاني من المراجعة يؤهل القوائم النهائية للمؤسسة بأن تكون سليمة و شرعية فيبعد المؤسسة بذلك عن العقوبات المالية و ينبهها للاستفادة من الامتيازات الجبائية المقدمة .

Audit– قد نجد نوعين آخرين للمراجعة أين لا تكاد تختلف مادة كل منهما[17] و هما المراجعة المركزية أن نجد تجمع جميع المراجعين في فريق عمل واحد داخل مقر اجتماعي واحد .centralise

أين يعمل المراجعين في فرق مختلفة و مستقلة عن بعضها البعض . Audit décentraliseالمراجعة اللامركزية

4– أنواع أخرى للمراجعة :

المراجعة الاجتماعيةAudit Social :

و هي المراجعة التي تهتم بالجانب الاجتماعي كمراجعة أجور العمال، مراجعة التأمينات لمختلفة للأشخاص، مراجعة ، مراجعة شروط لعمل كدرجة الخطر الناتج عن هذا العمل، Déclaration Socialesالتصريحات الاجتماعية التأثيرات الصحية لهذا العمل، السن القانوني للعمل كشرط منع استغلال الأطفال بالأجور الزهيدة[18].

[15] - لمزيد من التفاصيل أنظر عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق و الرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة و النشر، العراق، 1988، ص 98.

[16]- P-Payraveau et H.Descottes G, Comptabilité et Fiscalité, Edition Dalloz, Paris, P:202

[17]- M.Joras, Op.Cit. P:102.

مراجعة الإعلام الآلي Audit Informatique :

و هي المراجعة التي تهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية و نخص بالذكر هنا هو مراجعة الإعلام الآلي و مستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة، قيم مراجعة البرامج التسييرية المستخدمة و البرامج الخبرة، و برامج دعم القرار[19].

أي مراجعة جميع حسابات الإعلام الآلي التي تستخدمها المؤسسة.

مراجعة الإستراتيجية Audit stratégique :

و يدرس هذا النوع من المراجعة الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة و ما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد و المسيطر و الغامض، رغبة في التطور أو البقاء على الأقل[20].

مراجعة الجودة Audit Qualité:

هي عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط و نتائج المؤسسة و هذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج و النشاط تم إنجازها بصفة فعالة[21] .

أما مراجع الجودة L'auditeur Qualité هو شخص مؤهل يعمل على مراجعة نظام الجودة في المؤسسة و هذا وفقا لمعيار ISO 9000 إن ISO 10011، و يعمل على مراجعة إدارة الجودة و ضمان الجودة و هذا وفقا لمعيار ISO الهدف من هذا الفحص هو أن العمليات المنجزة داخل المؤسسة تمت وفقا لمعايير معينة من الجودة أم لا[22] .

المراجعة البيئية Audit Environnemental :

هي عبارة عن مراجعة التأثيرات المختلفة لنشاط المؤسسة على البيئة و كذا مراجعة الإجراءات المتخذة من قبل المؤسسة من أجل التقليل أو الكف عن التأثيرات السلبية لنشاط المؤسسة على البيئة[23].

---

[18]- Alain Mikol, Op.Cit, P:12.

[19]- M.Joras, Op.Cit, P:104.

[20]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[21]- M.Joras, Op.Cit, P:103.

[22]- Christophe Villalonga, L'Audit Qualité Interne Edition Dunod, Paris, 2003, P :14.

[23]- Alain Mikol, Op.Cit, P:12.

– و قد نجد أنواع أخرى من المراجعة لا تخص المؤسسة فنجد على سبيل المثال لا على سبيل الحصر[24] مراجعة صفحات الويب Audit Sites WEB و المراجعة النووية Audit Nucléaire و هي تفحص البرامج النووية؛

– مراجعة الصيانة Audit de la maintenance ؛

– مراجعة طبية Audit Médical؛

– مراجعة درجات موجات التردد FM المذياع Audit des fréquences radio FM .....إلخ.

الأنواع المتداخلة للمراجعة

المقصود بالتداخل بين الأنواع هو أن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، و أن الاختلاف بين هذه الأنواع قد يكون على حسب اختلاف الزاوية التي ينظر للمراجعة من خلالها فقط، فيمكن أن نجد عدة أنواع حسب عدة زوايا[25].

تصنيف المراجعة:

أولا: من حيث ملكية المؤسسة موضوع المراجعة؛

ثانيا: من حيث الإلزام القانوني؛

ثالثا: من حيث القيام بعملية المراجعة؛

رابعا: من حيث مدى الفحص و حجم الاختيارات؛

خامسا: من حيث توقيت عملية المراجعة؛

سادسا:من حيث القائم بعملية المراجعة.

أولا: أنواع المراجعة من حيث ملكية المؤسسة:

[24]- Ibidem, P:13.

[25]– خال أمين، مرجع سبق ذكره، ص 25.

قد تكون المؤسسة موضوع المراجعة مملوكة ملكية خاصة أو عامة أو مختلطة، ففي هذا المجال يمكن تقسيم المراجعة إلى نوعين:

أ- مراجعة عامة؛

ب- مراجعة خاصة.

أ- المراجعة العامة:

تنصب المراجعة العامة على المؤسسات ذات الصبغة العمومية و الحكومية في حد ذاتها، و التي تخضع للقواعد الحكومية الموضوعية، و الأموال المستقلة في هذا النوع من المؤسسات لها صبغة المال العام و تمتلكها الدولة و لها الرقابة المباشرة عليها و هي إلزامية وفقا للقانون، و يقوم جهاز الرقابة التابع للدولة بفحص حساباتها و تقديم تقريره السنوي عنها، و هذا الجهاز متخصص في الرقابة المالية و رقابة تنفيذ الموازنة و حسابات الدولة، و الإدارات و المؤسسات التابعة لها.

ويتبلور دور هذا الجهاز في القيام بالسهر على الأموال العمومية المودعة في خزينة الدولة.و نجد هذا النوع من الرقابة خاصة لدى الدول التي كانت تنتمي للنظام الاشتراكي أين كانت المصلحة العامة هي سيدة الاقتصاد و كانت تتم عملية المراجعة من خلال عمليات رقابية مختلفة:

- مراقبة استعمال هذه الأموال و مدى تطابق هذا الاستعمال و القوانين؛

- الفصل في صحة و قانونية معاملاتها و حساباتها؛

- ملاحقة و محاكمة المسؤولين المخالفين للقوانين و الأنظمة المتعلقة بها.

ب- المراجعة الخاصة:

هي مراجعة المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد مهما كان الشكل القانوني لهذه المؤسسات (أموال أو شركات تضامن ذات مسؤولية محدودة، جمعيات، نوادي....).

و سميت مراجعة خاصة لأن الذي يملك رأس المال عدد من الأفراد إما كبير، متوسط أو محدود كالمؤسسات الفردية[26].

ثانيا: أنواع المراجعة من حيث الإلزام القانوني:

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام إلى:[27]

أ. مراجعة إلزامية يتطلبها القانون (إجبارية)؛

ب. مراجعة إختيارية لا يلزم بها القانون.

أ. المراجعة الإلزامية:

المراجعة الإلزامية هي تلك المراجعة التي نص القانون على الوجوب القيام بها، و ألزم بها المؤسسات التي لها شكل قانون محدد، ففي الجزائر على سبيل المثال قد أخضع المشرع من خلال القانون التجاري في مادته رقم 609 شركات المساهمة للقيام بعملية المراجعة، أما في الشركات ذات المسؤولية المحدودة و شركة التضامن فأعفاها من إلزامية القيام بعملية المراجعة[28].

ب. المراجعة الاختيارية:

و هي المراجعة التي تختارها المؤسسة هي بنفسها دون أي إلزام قانوني، فكثيرا من الدول لا تلزم قانونيا مراجعة حسابات بعض المؤسسات، إلا أن قوانين الضرائب و التي تطلب اعتماد حسابات هذه المؤسسات و مستنداتها و بياناتها المالية من أحد المحاسبين، فالمحاسب في هذا المجال يقوم بتسجيل العمليات المالية و تصنيفها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و استخراج البيانات الختامية لها بغض النظر عن مراجعتها من قبل مراجع خارجي مستقل[29].

فنجد أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات التضامن أو ذات الشخص الوحيد يلجأ أصحابها بالاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المستخدم، و به الاطمئنان على نتائج الأعمال و تطورات الحالة المالية للمؤسسة، إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد

---

[26] - محمد ياسين غادر، تقييم دور أجهزة الرقابة في المجال تحقيق أهداف عملية المراجعة بشكل عام، نشرة إلكترونية شهرية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، تشرين أول –كانون أول، 2003، ص 16، www.ascasociety.org ، 2005/04/13، 9h :45m.

[27] – خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 31.

[28] - القانون التجاري للجمهورية الجزائرية المادة 609.

[29] – محمد ياسين غادر، مرجع سبق ذكره،ص 17.

حقوق الشركاء و خاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد، حيث أن المشرع الجزائري نص في القانون التجاري في مادته 584 على تعيين مندوب للحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.

ثالثا: أنواع المراجعة من حيث القيام بعملية المراجعة:

يمكن التمييز بين نوعين من المراجعة من حيث القيام بعمليات المراجعة:

أ- مراجعة كاملة؛

ب- مراجعة جزئية.

أ- المراجعة الكاملة:

المقصود بالمراجعة الكاملة أن يترك للمراجع إطارا غير محددا للعمل الذي يؤديه، و لا تضع الإدارة أو الجهة التي تعيين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع[30]، كما يترك للمراجع أن يقوم باختبار الاختيارات الضرورية و التي يراها أنها مناسبة و ذلك انطلاقا من خلال خبرته، و أن يبذل العناية المهنية اللازمة في عماه و هو مسؤول عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل.

ب- المراجعة الجزئية:

و هي تلك المراجع التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المحددة أو المعينة في مهمته، كأن يوكل للمراجع الخارجي بمراجعة بند معين من مجموع البنود، كمراجعة المخزون فقط أو الديون أو الحقوق، و هذا النوع من المراجعة من بين الأنواع الأكثر تطبيقا و انتشارا في المراجعة الخارجية، و في هذا النوع من المراجعة لا يكون المراجع مسؤولا عن أي أضرار قد تنشأ أو يتم اكتشافها فيما بعد، إلا عن الحالات الجزئية المكلف بمراجعتها، أي إبراء ذمة المراجع من أي قصور و إهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه[31] .

رابعا: أنواع المراجعة من حيث مدى فحص و حجم الاختبارات:

تنقسم المراجعة في هذا المجال إلى نوعين هما:

أ- مراجعة شاملة (تفصيلية)؛

[30]- عبد الفتاح الصحن و آخرون، أسس المراجعة، دار الشباب الجامعية، الإسكندرية، ب ط ، 2003، ص 43.

[31]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

ب- مراجعة إختيارية.

أ- المراجعة الشاملة (التفصيلية):

يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بمراجعة جميع القيود و الدفاتر و السجلات و الحسابات و المستندات، أي القيام بمراجعة جميع المفردات محل الفحص.

و هنا يمكن أن نجد الشمولية بالنسبة إلى بند معين أو قد تكون بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة[32]، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع و أصحاب المؤسسة و الذي يوضح طبيعة و شكل المراجعة و البند أو البنود المراد مراجعتها.

و نجد أن هذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم، أما في المؤسسات كبيرة الحجم فسوف يؤدي استخدامها إلى زيادة أعباء عملية المراجعة و تعارضها مع عاملي الوقت و التكلفة و ربما عرقلت السير العادي للنشاط داخل المؤسسة.

ب- المراجعة الإختيارية:

في هذا النوع قوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختبار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص ليعمم بعد ذلك نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات (المجتمع) التي تم اختيار هذا الجزء منها.

إن هذا النوع من المراجعة نجده خاصة عند قيام المراجع بعملية مراجعة مؤسسات ذات الحجم الكبير و ذات العمليات المتعددة بصورة كبيرة و التي يصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات (المفردات)[33].

و يتوقف تحديد حجم العينة إلى عدة اعتبارات، من أهمها ما يظهره فحص المراجع لنظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة من جهة و من مدى إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة الإختيارية من جهة أخرى، إلا أن ما تم ملاحظته أنه يتم اختبار و تحديد حجم العينة انطلاقا من رؤية شخصية يغلب عليها طابع الخبرة المكتسبة للمراجع، دون أي استعانة بطرق علمية، كاعتماد طرق إحصائية في عملية اختبار و تحديد حجم العينة.

---

[32]- نفس المرجع، ص28.

[33]- عبد الفتاح الصحن، و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص44.

إلا أن وقوع المراجع في أخطاء عن عملية الفحص أثناء عملية التعميم على كافة أفراد المجتمع و التي أساسها كان حول سوء تمثيل مفردات العينة لكامل المجتمع إلى ظهور الحاجة إلى تحسين طريقة تحديد و اختيار مفردات العينة و هذا من الخلال الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختيار العينة التي تمثل أحسن تمثل لمفردات المجتمع ككل[34].

خامسا: أنواع المراجعة من خلال توقيت عملية المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث توقيت عملية المراجعة إلى نوعين:

أ- مراجعة مستمرة؛

ب- مراجعة نهائية.

أ- المراجعة المستمرة:

تتم عملية المراجعة في هذا النوع على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ أنه عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة من برنامج عمل مضبوط مسبقا، نجد هذا النوع من المراجعة ف الواقع في المؤسسات كبيرة الحجم و متعددة العمليات أين لا تصعب المراجعة المالية من تحقيق أهدافها، و لهذا النوع من المراجع مزايا أهمها[35]:

- توفير الوقت الكافي للمراجع من أجل التوسع في نطاق الفحص و زيادة حجم الاختبارات الممكنة للقيام بعمله على وجه الدقة؛

- يسهل هذا الأسلوب من عرض القوائم المالية الختامية مصادق عليها في وقت مبكر من السنة المالية، و هذا من خلال قيام المراجع بعملية المراجعة خلال السنة الشيء الذي يمكنه من إبداء رأي فني محايد في الوقت المناسب؛

- إمكانية اكتشاف الأخطاء و التلاعبات أولا بأول مما يساعد على اقتراح سبل العلاج في الوقت المناسب، و طرق تفاديها و عدم حدوثها في المستقبل؛

[34] - محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[35] - عبد الفتاح الصحن، و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص48.

– إن وجود مراجع باستمرار في المؤسسة له آثار نفسية على عمال المؤسسة و إدارتها من شأنه أن يقلل و بقدر كبير من الوقوع في الأخطاء و يقلل أو يمنع القيام بالتلاعبات و هذا خشية من اكتشاف الأمر بسرعة؛

– هذا الأسلوب يقلل من أخطاء عملية المراجعة لأنها تتم دون أي ضغط أو إرهاق موسمي.

و رغم أهمية المزايا المتوفرة في هذا النوع من المراجعة إلا أنه يوجد بعض العيوب لابد من ذكرها و هي[36]:

– إن مراجعة العمليات قبل الإقفال باستخدام هذا النوع من المراجعة قد يساعد العاملين أو الإدارة في المؤسسة لإعادة تعديلها بعد مراجعتها؛

– قيام كافة الاختبارات في أوقات متقاطعة قد يترتب عليه سهوا في عدم مراجعة بعضها، لأن المراجع سيقوم بعملية الاختبارات في أوقات متعددة؛

– ظهور ثم تطور لصداقات أو علاقات شخصية بين القائمين بعملية المراجعة و الموظفين نظرا للوقت الطويل المستغرق و كثرة تواجد المراجع في المؤسسة مما يؤثر ذلك على حياد و استقلالية المراجع و نشأة عاطفة أو مصلحة تؤثر على رأي المراجع الذي يجب أن يتصف بالحياد؛

تكرار الزيارات و استمرارها من قبل المراجع إلى المؤسسة يؤدي إلى إرباك الموظفين عند أداء وظائفهم و كذا التعطيل المستمر لعمل موظفي المديريات محل المراجعة.

ب– المراجعة النهائية:

إن ما يميز هذا النوع من المراجعة هو أنها تتم بعد انتهاء السنة المالية و بعد الانتهاء من إعداد الحسابات و البيانات الختامية، و لهذا النوع من المراجعة مزايا جاءت على أنقاض عيوب المراجعة المستمرة و هي:

– التخفيف من احتمال التلاعب والتعديل في الأرقام التي مراجعتها، لأن جميع العمليات قد تم تسويتها و إقفالها؛

– عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة و هذا لعدم التردد المستمر على المؤسسة؛

[36]– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص26.

– عدم إعطاء الفرصة لظهور علاقات شخصية بين المراجع و الموظفين مما يضعف حياد و استقلالية المراجع أثناء إبداء رأيه الفني حول ما وجده نتيجة للفحص؛

– إن إجراء عملية المراجعة في وقت محدد و مستمر يضعف من احتمالات السهو من جانب المراجعين القائمين على عملية المراجعة.

و في المقابل لا يخلو هذا النوع من عيوب فمنها[37]:

– فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما؛

– استغراقه وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده.

جرت العادة على أن هذا النوع يصلح للتطبيق في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و يقتصر في غالب الأحيان على مراجعة عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا و كثيرا ما يطلق عليه "بتدقيق الميزانية"[38].

سادسا: أنواع المراجعة من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة:

من خلال هذه الزاوية يمكن تقسيم المراجعة إلى نوعين:

أ- المراجعة الخارجية؛
ب- المراجعة الداخلية.

و سيتم التطرق للمراجع الخارجية فقط، أما المراجعة الداخلية فسيتم تناولها بالتفصيل في الفصل الثاني.

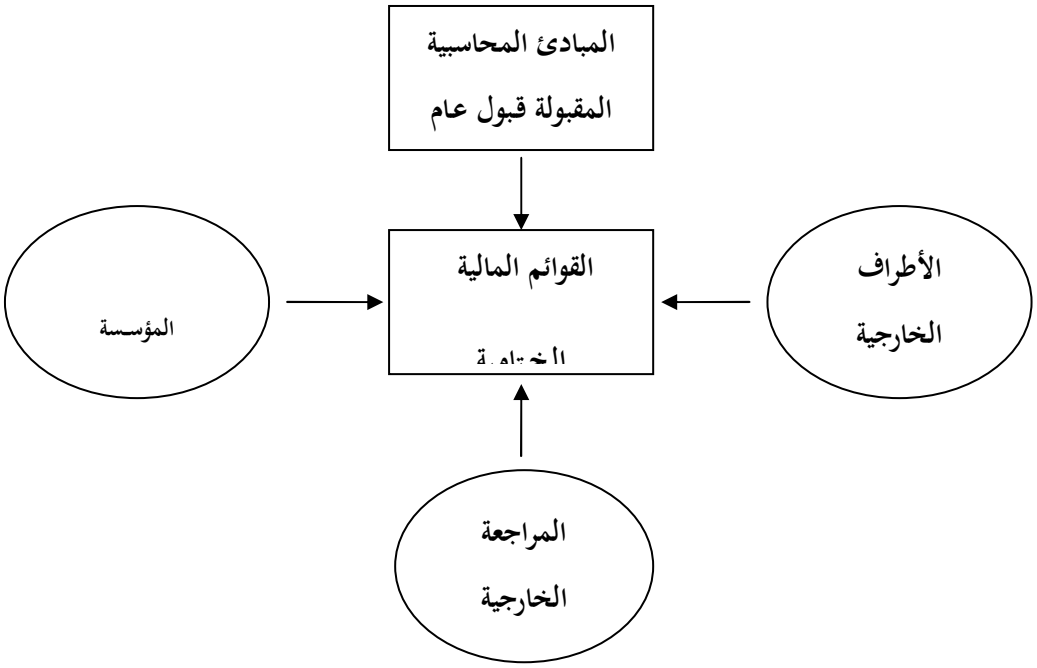
أ- المراجعة الخارجية:

جاء هذا النوع من المراجعة تبعا للجهة التي تقوم بعملية المراجعة و التي هي جهة خارجية محايدة مستقلة تمام الاستقلال عن المؤسسة، بهدف فحص السجلات البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ثم الخلاص بعد ذلك إلى إبداء رأي فني محايد حول صدق و صحة و سلامة المعلومات المحاسبية الناتجة

[37]- خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 28.
[38]- نفس المرجع، ص 29.

عن النظام المحاسبي لتلك المؤسسة و ذلك لإضفاء عليها صيغة المصداقية بدرجة ما حتى يمكنها بلعب دورها في مساعدة آلية السوق لتعمل و بفاعلية لمصالحة منتجها و مستعملها على حد سواء[39]. و تتم عملية المراجعة وفقا لمسار يمكنه و تتم عملية المراجعة وفقا لمسار يمكنه إظهاره في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): المسار العام للمراجعة الخارجية



Source : Bethoux. R et Ael, l'audit donne le secteur public, centre de librairie et d'éditions techniques, Paris, 1986, P 46.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن المراجع يتدخل بين المؤسسة والأطراف الخارجية من خلال إضفاء صيغة المصداقية و هذا بقيامه بعملية المراجعة على القوائم المالية الختامية، و هذا وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، من أجل طمأنة مستعملي القوائم المالية النهائية بأن ما يظهر عليها من معلومات صادق و سليم و شرعي.

[39]– عقاري مصطفى، التقارير المالية لمن، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية، جامعة قسنطينة، عدد 19، 2002،ص 29.

و في هذا النوع من المراجعة يمكن التمييز بين – و هو يعكس نوعا من التداخل الذي يمكن أن نلمسه بين الأنواع المختلفة للمراجعة – المراجعة القانونية وهي التي يلزمها القانون، و المراجعة التعاقدية الاختيارية و المراجعة التي تتم و التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة Expertise Judiciaire.[40] من خلال الخبرة القضائية

العلاقة بين أنواع المراجعة

سيتم تناول هذه العلاقة بين زاويتين :

و المراجعة Audit légal زاوية أين يتم تناول العلاقة بين ثلاث أنواع من المراجعة الخارجية و هي المراجعة القانونية Expertise judiciaire. ، و الخبرة القضائية Audit contractuel التعاقدية (الاختيارية)

زاوية أين يتم تناول العلاقة بين المراجعة المالية و مراجعة العمليات و يتم تأجيل تناول العلاقة بين كل من المراجعة المالية و مراجعة العمليات مع المراجعة الداخلية إلى الفصل الثاني ثم التطرق بين هذه الثلاث أنواع.

إن لأنواع المراجعة التي تخضع لها المؤسسة (القانونية الاختيارية (التعاقدية) الخبرة القضائية) فروق يمكن الوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي :

جدول رقم (01): المقارنة بين المراجعة القانونية و التعاقدية و الخبرة القضائية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية و هدف الحسابات و الصورة الصادقة ، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف

1- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 27

مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا في الجمعية الوطنية	ينبغي احترامه
إرسال التقرير إلى	مجلس الإدارة ، الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال الغير شرعية	نعم	لا	غير مهم
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	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القضاء
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم نظام المراقبة الداخلية مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى و حاجة الخبرة القضائية المطلوبة

Source : Nacer Eddine Sadi et Ali Mazouz, La Pratique Du Commissariat Aux Comptes En Algerie, , Edition SNC, Tome1, 1993, PP : 37-38.

أ– العلاقة بين المراجعة المالية و مراجعة العمليات :

نحاول التركيز على المقارنة بين الأهداف المتوخاة من كل نوع و إيجاد العلاقة بينهما .

يظهر الاختلاف بين المراجع المالي و مراجع العمليات في الأهداف، فإذا كان كل منهما يدرس الناحية المالية فإن هدف المراجع المالي هو المصادقة عليها حتى يطمئن الغير، أما مراجع العمليات فقد يدرس الحسابات و يتأكد من سلامتها بهدف تزويد متخذ القرار بمعلومات موثوق فيها، و إذا كان كل مراجع يمكن أن يعطي رأيه حول نوعية

الحسابات فإن هذه الأخيرة لا تكتسب قوتها القانونية إلا بعد الحكم عليها بأنها شرعية و صادقة من طرف محترف محايد أي خارجي عن المؤسسة موضوع الدراسة[41] .

بالرغم من وجود هناك اختلاف بين المراجعة المالية و مراجعة العمليات إلا أنه لا يمكننا أن نضع حدا فاصلا و واضحا بين النوعين، لأن هناك نوع من التكامل، و هذا لكون كل من المراجعين يستعمل نفس مادة المراجعة في كثير من الأحيان.

إن المراجع المالي يعمل على المصادقة على جميع المعلومات المالية و المحاسبية من خلال القوائم المالية النهائية، مما يوجب عليه الإحاطة بجميع المبادئ و القواعد المحاسبية ليقوم على أساسها بعملية المراجعة، أما مراجع العمليات فإنه يذهب إلى أبعد من ذلك من حيث التكوين، إذ يحتاج المراجع إلى الإحاطة بقضايا غير محاسبية كالإدارة و الأعمال و التأمين و الجباية و التسويق و التمويل و الإحصاء و القانون و بحوث العمليات بالإضافة إلى بعض القضايا التقنية و الفنية، و لا يكتفي المراجع في هذا النوع من المراجعة بمجرد المصادقة على القوائم المالية بل يذهب إلى أبعد من ذلك و يعمل على تقديم الأداء و رفع مستوى الكفاءة و الفعالية من خلال مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها[42] .

ب– العلاقة بين المراجعة المالية (المحاسبية) و المراجعة (الجبائية) :

لا يختلف هذان النوعان من المراجعة من الناحية المنهجية المتبعة في عملية المراجعة، بحيث يعتمد المراجع في كلا النوعين على نظام المعلومات المطبق في المؤسسة[43]، كما أن في كل من النوعين يعتمد على قوانين و مبادئ و مجموعة من القواعد المحاسبية و الجبائية أثناء القيام بعملية المراجعة فمثلا في الجزائر نوع الإهتلاك المنصوص عليه في التشريعات الجبائية و الذي يمكن للمؤسسة أن تطبقه هو الإهتلاك بمعدل ثابت أو بمعدل متناقص و في الغالب المعدل الثابت، إلا بعد طلب المؤسسة عن المصادقة الضرائب بتطبيق نوع المتناقص، فهنا كلا من المراجع المالي و

[41] – محمد بويتن، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[42]- يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 03.

[43]- Jacques Duhmen et Michel Jammes, Op.Cit, P :24.

الجبائي سوف يقوم بعملية مراجعة التسجيلات المحاسبية الخاصة بالإهتلاك وفقا لهذه التشريعات فلا نجد أي اختلاف، و كذلك نفس الشيء للكثير، هذا الأخير يساعد المؤسسة في تسيير المخطر الجبائي الذي قد تقع فيه المؤسسة و يكلفها كثيرا، أما مراجعة العمليات فإنها الضبط الجيد لسيرورة العمليات و بالتالي تسيير جميع أنواع الخطر في المؤسسة و تساعد تحسين و تفعيل الأداء داخل المؤسسة، بحيث قد نجد مراجعة العمليات تقوم بها جهات داخلية في المؤسسة، بحيث تكون هناك مراجعة مستمرة على العمليات داخل المؤسسة مما يسهم بدرجة كبيرة في عملية تحسين اتخاذ القرارات المختلفة و بجميع مستوياتها من خلال ما تقدمه من معلومات حول كل صغيرة و كبيرة التي تخص مختلف العمليات داخل المؤسسة مما يقلل من احتمال الخطأ و الإهمال.

جـ- العلاقة بين مراجعة العمليات و المراجعة الجبائية :

تتجلى العلاقة بين المراجعة الجبائية و مراجعة العمليات فيما إذا كان هدف كل من النوعين متكاملان، بحيث أنه تعتبر مراجعة العمليات أوسع نطاقا من المراجعة الجبائية من حيث مادة المراجعة بحيث تشمل مراجعة العمليات جميع الوظائف و جميع العمليات التي بالمؤسسة، و نلحظ هذا التكامل إذا كان من بين العمليات التي يتم مراجعتها تتعلق بأمور جبائية فنجد أن مراجعة العمليات حينها تستفيد من المراجعة الجبائية و العكس صحيح.

و قد لا نلحظ هذا التكامل بين النوعين في حالة تعدت مراجعة العمليات عمليات تتعلق بأمور جبائية، أين يتجلى الاختلاف بين النوعين، و تتضح جزئية أو قصور المراجعة الجبائية على أمور جبائية.

أما إذا قارنا بين مراجعة العمليات و المراجعة الجبائية التي تتم على مستوى مصالح الضرائب و المراجعة الجبائية التي تتم من خلال مراجع داخلي أو خارجي، فإننا نجد في المقارنة مع المرجعة الجبائية على مستوى مصالح الضرائب أن هذه الأخيرة قد ينجر عنها عقوبات مالية و فقدان امتيازات، أما مراجعة العمليات فينتج عنه رأي في شكل تقرير حول مدى سيرورة العمليات في المؤسسة، كما يساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة لأكثر صوابا و أقل احتمال للخطأ.

أما علاقتها – مراجعة العمليات – مع النوع الثاني من المراجعة الجبائية فإنها تكمل في كون أن كلا من النوعين يستفيد من بعضهما إذا كانت العمليات موضوع المراجعة متشابهة فمثلا من هذه العمليات طريقة تقييم المخزون، و كذا مدى تطبق المبادئ المحاسبية أثناء القيام بعملية التسجيل[44] .

إلا أن الاختلاف بين هذين النوعين أن مراجعة العمليات تتسع فيها دائرة المراجعة إلى نطاق أبعد مما هو جبائي حيث تمتد إلى قضايا تمويلية تسييرية، أما المراجعة الجبائية فيزيد التركيز على الجانب الجبائي بحيث يتم التدقيق و بصفة معمقة حول التسجيلات المختلفة و يعتمد في ذلك على التشريعات الجبائية.

كما يمكننا أن نلمس الاختلاف بين النوعين في حال إذا ما كانت المراجعة الجبائية تتم على مستوى مصلحة الضرائب أين يختلف الأمر كليا خاصة على مستوى مخرجات نظام المراجعة إذ أنه قد تكون مخرجات نظام المراجعة الجبائية في شكل عقوبات مالية و فقدان بعض الامتيازات الجبائية أما مخرجات نظام المراجعة العمليات فتكون في مجرد إبداء رأي فني محايد من خلال التقرير النهائي الذي يهدف إلى تقييم الأداء و إعطاء دعما قويا لبلوغ الفاعلية الواجبة للقرارات المتخذة حول مسائل معينة.

ثالثا : اهداف المراجعة [45]

ا– الاهداف التقليدية :

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- ابداء راي فني استنادا الى ادلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من اخطاء وغش؛
- التقليل من فرص اركاب الاخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة؛
- مساعدة الادارة على وضع السياسات واتخاد القرارات الادارية المناسبة؛
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي؛
- مساعدة الجهات الحكومية الاخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني .

---

[44] - P-Payraveau et H.Descottes G, Op. Cit, P:203.

[45] لقليطي الاخضر ،"**مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**" – دراسة حالة من خلال الاستبيان – ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الحاج لخضر ،باتنة ،2008–2009،ص21.

ب – الاهداف الحديثة :[46]

- مراقبة الخطط ومتابعة تنقيدها وتحديد انحرافاتها واسبابها؛
- تقييم الاداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية؛
- تحقيق اقصى كفاية اقتصادية؛
- تحقيق اكبر قدر ممكن من الرفاهية لجميع افراد المجتمع؛
- التأكد من صحة الحسابات الختامية وخلوها من الاخطاء الحسابية والفنية سواء المتعمدة او غيرها نتيجة الاهمال او التقصير .

رابعا – معايير التدقيق المتعارف عليها :[47]

من اهم ما يميز تدقيق الحسابات كمهنة انها تؤدى بمعرفة شخص مؤهل، مدرب، مستقل ،ومحايد ،ومسؤول مهنيا ،والسبيل الى ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها .هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفاءه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف والتخطيط وتنفيد اعمال التدقيق واعداد التقرير بكفاءة وتشمل ،هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والادلة .كان للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة وان جاءت موجزة ،حيث تم في اجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 اقرار تسعة معايير ،وفي نوفمبر سنة 1949تم اقرار المعيار العاشر والاخير وهو الرابع ضمن معايير اعداد التقرير ،وصدرت في كتيب للمعهد سنة 1954.

تنقسم المعايير العشرة إلى ثلاث مجموعات ،معايير متعلقة بالشخص المدقق (عامة) ،معايير متعلقة بالعمل الميداني ،ومعايير اعداد التقارير .والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي :

---

[46] نسرين حشيشي ،مرجع سبق ذكره ،ص7.

[47] محمد امين ما زون ،"**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية**" ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 2010،03-2011،ص ص 18-19.

شكل رقم (2) :انواع معايير التدقيق

المصدر :محمد امين مازون ، "**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية**"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2010،03-2011،ص19.

معايير و إجراءات المراجعة

للقيام بعملية المراجعة يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط المؤهلة لذلك، و هذه الشروط تكون في شكل مجموعة من المعايير تخص كلا من المراجع في حد ذاته، إلى المهنة إلى التقرير النهائي، كما يجب أن تتم عملية المراجعة من خلال مراحل لابد منها بدءا من جمع المعلومات حول مادة المراجعة إلى غاية إبداء الرأي الفني المحايد.

معايير المراجعة

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة و متعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون على ضوئها و يسيرون عليها في كافة مراحل العمل، و لمهنة المراجعة معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم، و هذه المعايير هي المرشد للقضاء و للمحاكم و للممارسين للمهنة و للدارسين أو المدرسين لهذا العلم، و لقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء

معينة صدرت في عام 1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير المراجعة المتعارف عليها"[48]، و قد تضمن هذا الكتيب معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مستويات رئيسية هي :

- معايير عامة : و هي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، و من هنا أطلق عليها البعض المعايير الشخصية؛
- معايير العمل الميداني: و هي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية لمراجعة؛
- معايير إعداد التقرير: و هي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد النهائي و شروط ذلك التقرير.

أولا : المعايير العامة:

يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على تأهيل علمي ملائم و كفاءة لازمة في مراجعة الحسابات[49]، و تتمثل الكفاءة في جملة المعارف و الخبرات في شتى الميادين و التي تزداد اتساعا مع مرور الزمن، و يحصل المراجع عليها بعد تكوين نظري و ميداني و النجاح في شهادات من أعلى المستويات، و إلا فكيف يمكنه إذا انعدم فيه التأهيل العلمي أن يحمي المساهمين و أصحاب الحقوق على المؤسسة والمتعاملين معها، و كيف يمكنه أن يواجه المشاكل المعقدة التي تعترض طريقة أثناء القيام بالمهمة، والجزائر على سبيل المثال شددت على هذه المسألة في المادة الثالثة من القانون رقم 91- 08 المؤرخ في 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما أنه لا بد على مراجع الحسابات أن يلتزم دائما بالاستقلال في تفكيره في جميع الأمور التي تنتمي إلى المهمة المنوطة به، فاستقلالية تكون تجاه مختلف الأطراف الذين يتم رفع التقرير النهائي لهم، و الاستقلالية هنا تتمثل في نزاهة و استقامة و نضج المراجع و تمتعه بكافة حقوقه المدنية و عدم تعرضه لعقوبات سابقة، كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تضفي مزيدا من الثقة على البيانات المحاسبية التي يبدي رأيه فيها، خصوصا و أن الدائنين و المستثمرين و الدوائر الرسمية و غيرهم يعتمدون على رأي المراجع بصفته خبيرا مستقلا محايدا و الضامن لشرعية و صدق الحسابات.

إذن فعليه أن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل الحرية تجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراجعة، و أن لا يشاركهم أعمالهم و لا يربطه بالمؤسسة عقد عمل (مصلحة شخصية).

---

[48]- American Institute of Certified Public Accountants, Generally Accepted Auditing Standards, New York, AICPA, 1954.

نقلا عن خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 55.

[49]– محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 38.

فنجد في الجزائر فيما يخص المراجعة القانونية (محافظ الحسابات) فإن المشرع الجزائري كان صارما بإصداره مجموعة نصوص للمحافظة على استقلالية المراجع، و عليه يشترط في محافظ حسابات شركة ما ما يلي [50] :

لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤولين في المؤسسة و أزواجهم؛

لا يتقاضى أية تعويضات، أتعاب، أجر، أو علاوات يدفعها له مسئولون أو أزواجهم، أو من طرف مؤسسة أخرى تملك عشر الأموال الجماعية في المؤسسة التي يراجعها ما عدا أتعابه بصفته كمحافظ حسابات المحدد قانونا، بالإضافة إلى ذلك فإن المشرع الجزائري و من خلال القانون 08،81 الموافق لـ 1991/04/27 المنظم لوظائف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في الجزائر[51] في المادتان 34، 47 بحيث يمنع محافظ الحسابات مما يأتي (المادة 34):

- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركات أو هيئة يراقب حساباتها؛
- أن يشغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد وكالته.

ولقد جاءت المادة 47 من مجموع النصوص التشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة بأنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم أثناء وكالته بما يأتي :

- أعمال التسيير بصفة غير مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو الإحلال محل مسيرين؛
- مهما المراقبة المسبقة لأعمال التسيير و لو بصفة مؤقتة؛
- مهام التنظيم و الإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

نلاحظ أن المشرع الجزائري وضع إجراءات و قوانين صارمة للحفاظ على استقلالية المراجع أثناء تأديته مهامه.

كما على مراجع الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية و الواجبة في عملية المراجعة و وضع التقرير[52] و هذه العناية تتطلب مراجعة انتقاديه لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم، و الأحكام التي يقررها المساعدون، كما تتطلب عناية لازمة بأوراق عمل المراجع و حصوله على أدلة و قرائن الإثبات.

---

[50]– أنظر المادة 679 من القانون التجاري الجزائري.

[51] – مجموعة النصوص الشرعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة CNC، منشورات الساحل ، الجزائر، 2002،

ص–ص،12–14.

[52] – عبد الفتاح الصحن و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 52.

ثانيا: معايير العمل الميداني:

إن توفر الكفاءة و الاستقلالية و العناية الكافية لدى مراجع الحسابات غير كاف، إذ للقيام بمهمته على أحسن وجه و إعطاء الرأي الصحيح حول شرعية و صدق الحسابات عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله، و هي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به و بالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب مراجعة و مراقبة الحسابات، غير أنه من الصعوبة بمكان وضع معايير تنطبق على مختلف المؤسسات و مختلف مراحل تطورها و من هذه المعايير نذكر أنه على المراجع[53] .

- أن يضع مخطط واف لعملية المراجعة و مراقبة الحسابات و الإشراف على أعمال مساعديه، و عليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها و له أن يساعده في ذلك أعوان على أن يشرف على أعمالهم، إذ ليس له الحق تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، و هو المسئول المسؤولية الكاملة؛
- جمع أدلة و قرائن الإثبات تبرر الرأي الفني المحايد و تكوين ملفين الجاري و الدائم يبرر المراجع الرأي الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة بالإعتماد على جملة من الأدلة الأساسية أو بعضها مثل المستندات، الجرد المادي، المصادقات، الاستفسارات و البيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة و غيرها، و عليه تكوين الملف الدائم، و الذي يتمثل في الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة الاستعمال في الدورات اللاحقة تتعلق بحياة المؤسسة عملها و مراحل تطورها، هياكلها، و نظمها (التعرف على المؤسسة محيطها، هياكلها، طرق العمل، المعلومات المحاسبية و المالية الدائمة، الاتفاقيات المبرمة....إلخ) بحيث ينقح سنويا فيما إذا كانت هناك تغيرات، كما عليه تكوين الملف الجاري (ملف المراجعة)، و الذي يتعلق بالسنة الحالية و يتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة المالية و المحاسبية منها مع أدلة الإثبات التي يتم جمعها، بالإضافة إلى هذين الملفين فإن المراجع يدون كل ملاحظاته و كل التساؤلات و الاستفسارات و ما يجب عمله في جل (أوراق عمل) تمهيد الكتابة التقرير النهائي.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية: و هنا يجب على المراجع دراسة النظام المطبق و تقييمه و ذلك بعد تحديد نطاق عملية المراجعة و مدى الاختبارات، و أن تحديد هذا النطاق عائد لتقدير المراجع و حكمه الشخصي، أما تقدير كفاية نظام الرقابة الداخلي – المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة– فيتطلب معرفة الإجراءات و الأساليب المقررة و تفهمها مع التحقق إلى درجة معقولة من أن هذه الإجراءات و الأساليب مطبقة فعلا و حسب الخطة المرسومة لها.

[53]– خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 58.

ثالثا : معايير إعداد التقرير :

تنتهي كل مهمة المراجعة بكتابة تقرير يتضمن رأي المراجع النهائي حول شرعية و صدق الحسابات و بصفة عامة فإن من معايير التقرير يجب أن[54]:

- ينص صراحة على تطبيق أو عدم تطبيق المبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها؛
- فيما إذا كان تطبيقها باستمرار من دورة إلى أخرى؛
- إن القوائم المالية تظهر حقيقة المركز المالي و أن الوضعية المالية ناتجة فعلا عن العمليات التي قامت بها المؤسسة.

و يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية ككل أو امتناعه عن إبداء الرأي، و في الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.

و لقد جاء في المادة 29 من القانون 80.91 الموافق لـ 1991/04/27 و المنظم لوظائف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في الجزائر بالآتي[55]:

يشهد محافظ الحسابات أن الحسابات المدعمة صحيحة و ذلك بناءا على وثائق محاسبية أو تقرير محافظي الحسابات في المؤسسات التي تملك فيها الشركة اسمها، و يترتب عن المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية و صحة الوثائق السنوية.

إن على المراجع أن يبدي رأيه بناءا على نوعين من المعايير، معايير عامة للمراجعة و تضبطه من جهة و معايير أخرى و تتمثل في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو معايير أخرى غير محاسبية يعتمد عليها أثناء قيامه بمهامه.

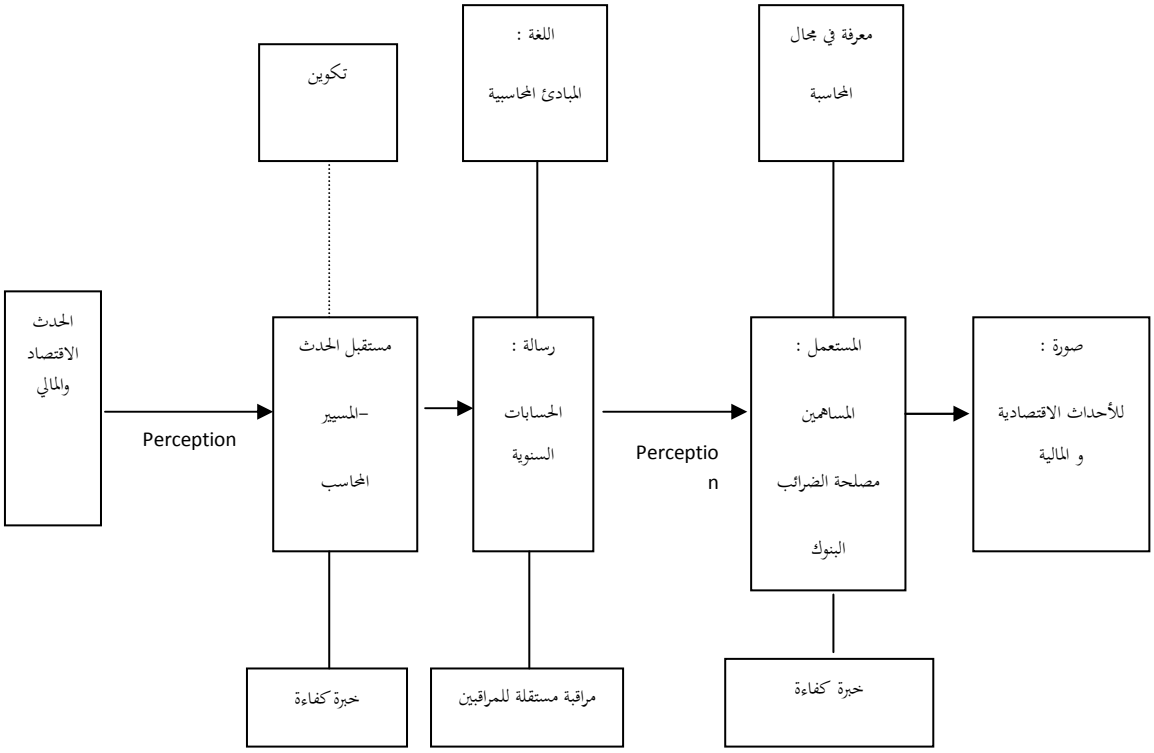
و من خلال المدخل النظامي يمكن أن نبرز الدور الذي تلعبه هذه المعايير في عملية المراجعة و هذا وفقا للشكل التالي :

---

[54]– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

[55]– مجموعة النصوص و التشريعات القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 12.

الشكل رقم (3): إجراءات معالجة المعلومات المالية للمراجع



Source : Laurent Herve et Philipebuch-Lestrade, La Pratique De L'Audit, 4eme Edition, Economica, 1992, P.21.

أهداف المراجع

للقيام بمهمة المراجعة و إنجازها بنجاح على المراجع تحديد أخطار المؤسسة محل الدراسة و طرح مجموعة من الأسئلة الأساسية على نفسه و تلقي الإجابة الصحيحة عليها.

أولا : تحديد الأخطار

لا شك أن لكل مؤسسة محيط تنظم إليه و هيكل و تنظيم إداري و محاسبي، كما أن لكل مؤسسة سياستها العامة المنتهجة من طرف مسيريها، و على المراجع المتدخل دراسة كل هذا و ذلك من أجل تحديد الأخطار العامة التي قد تعترض سير المؤسسة حقل الدراسة، بتعبير آخر تتعرض المؤسسة لأخطار آتية من المحيط و القطاع الذي تنشط فيه و قوانينه، و تتعرض لأخطار نتيجة لتنظيمها و شكلها القانوني و هيكلها، كما تتعرض لأخطار تنجم عن السياسة

العامة المنتهجة من طرف المسؤولين، إذ توجد هذه المؤسسة في شكل ذا طابع تجاري أو إنتاجي أو إداري، و لهذا لابد من التعرف على السياسة المالية، السياسة التجارية المتبعة و دون إهمال الجانب الاجتماعي في هذه السياسة[56].

إن دراسة التنظيم الإداري و المحاسبي ستسمح للمتدخل التعرف على الطرق المتبعة في جمع، تحليل و معالجة المعلومات المالية و المحاسبية و تدفقها، كما ستسمح من الوقوف على وجود أو عدم وجود إجراءات رقابية، و كذا التأكد من وجود مصلحة المراجعة الداخلية و مدى فاعلية هذه الأخيرة و كل هذا ليس بالأمر البسيط.

ثانيا : الأسئلة التي على المراجع طرحها على نفسه و تلقي الإجابة عليها:

حتى يتسنى للمراجع إعطاء الرأي حول صدق و شرعية الحسابات هناك مجموعة من الأسئلة[57]، أساسية يطرحها المراجع على نفسه و عليه تلقي الإجابة عليها، و هي :

1) أسئلة تخص التسجيلات questions relative aux enregistrements و تتمثل في:

1- هل أن كل العمليات الواجبة التسجيل تم تسجيلها في الحسابات ؟

يتحقق المراجع من خلال هذا السؤال من شمولية التسجيلات ويقصد بها ، أي أن كل العمليات المحاسبية قد سجلت و لم ينس و لم يتناسى المحاسب أية عملية من عمليات الدورة التي هو بصددها، فنقول عن حساب المورد من الموردين على سبيل المثال أنه شامل إذا تضمن كل فواتير الشراء ثم التسديدات التي تمت دون نسيان العمليات الأخرى (تسبيقات، تخفيضات تجارية خارج الفاتورة، تخفيضات مالية، مردودات مشتريات...).

2- هل أن كل التسجيلات التي قام بتسجيلها في الحسابات تعبر فعلا عن عملية حقيقية ؟ و هنا يتحقق المراجع في هذه الحالة من حقيقة التسجيلات هل أن ما تم تسجيله بالدفاتر المحاسبية له ما يقابله فزيائيا؟ و هذا في حالة الجواب بنعم، دليل على احترام مبادئ المحاسبة، مثال دخول استثمار يعني الفاتورة صحيحة، التسجيل صحيح، الآجل يمكن اعتباره استثمارا، ملكية المؤسسة للاستثمار، الرسم على القيمة المضافة TVA لم يدخل في القيمة الأصلية في حالة كونه قابلا للاسترجاع بتعبير آخر، القول أن كل التسجيلات حقيقة يعني أنها ناتجة عن عمليات حقيقية و أن هذه الأخيرة سجلت حقيقة.

---

[56]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 60.

[57]-Raffegeau, J et all, Op. Cit, P: 35.

3- هل أن العمليات التي تم تسجيلها خلال الدورة موضوع المراجعة تخص هذه الدورة فقط، وهل أن ليس هناك عمليات تخص الدورة المعنية و سجلت على دورة أخرى ؟ يتحقق المراجع في هذه الحالة من مدى احترام مبدأ استقلالية الدورات، مثال في المبيعات: لم تسجل أي عملية بيع للدورة (ن) في الدورة (ن+1) و هذا تعبير عن استقلالية الدورات، و لم تسجل أية عملية بيع للدورة (ن-1) في الدورة (ن) و هذا الآخر تعبير عن حقيقة التسجيلات، و باختصار يمكن القول فيما يخص التسجيلات أن شمولية التسجيلات تعني أن الموجود هو مسجل في المحاسبة و لا يختلف عنه، و أن الحقيقة تعني أن المسجل في المحاسبة هو الموجود حقيقة و لا يختلف عنه.

2) أسئلة تخص الأرصدة Questions Relatives Aux Soldes:

4- هل أن الأرصدة الظاهرة بالميزانية لعناصر الأول و عناصر الخصوم موجودة في الواقع؟ لابد من تحقق المراجع من الوجود الفعلي للأرصدة المعنية في الواقع فمثلا المخزون موجود وجودا ماديا، حق المؤسسة تجاه الزبون موجود فعليا.

5- هل عناصر الأصول و عناصر الخصوم مقيمة كما يجب ؟ يتحقق المراجع في هذه الحالة من حقيقة تقييم الأرصدة، مثال : المؤونات مقيمة كما يجب و لها ما يبررها، ترجمة الحقوق و الديون بالعملة الصعبة بالعملة المحلية كما يجب.

3) أسئلة تخص الوثائق المالية Question Relatives aux document financier :

6- هل تم إعداد الوثائق المالية على حسب ما يرام ؟ يتأكد المراجع عند تصفحه لهذه القوائم من حيث الشكل خاصة، مثلا: هل هناك أخطاء في الترتيب أو جمع أصناف مالية، عن غير حق في الميزانية.

7- هل القوائم المالية التي تم إعدادها مرفقة بالمعلومات المكملة الضرورية لفهمها ؟ يتحقق أو المراجع هنا من أن المعلومات المتضمنة في الوثائق المالية و المحاسبية مرفقة بمعلومات خارج المحاسبة تفصيلية مفسرة لها. مثلا كيف تقييم المخزونات، تغيير الطرق المحاسبية، العمليات ما بعد الميزانية ... الخ.

إن مراجعة التسجيلات لا يعوض مراجعة الأرصدة لأنها لا تكشف على كل الأخطاء و الانحرافات خاصة فيما يخص الأرصدة الآتية من دورات سابقة كما أن مراجعة الأرصدة لا تعوض مراجعة التسجيلات لأنها لا تكشف النسيان و كل أنواع الإلغاء غير المبررة[58].

[58]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 64.

مسار عملية المراجعة

يجب على المراجع أن يقوم بأداء خدمته على أحسن وجه، فلذلك يعمد إلى اتخاذ عدة خطوات تمهيدية عند البدء بتنفيذ عملية المراجعة و ما يقتضيه ذلك من وضع خطة عمل و برنامج الأداء، و ما يتطلبه من استخدامه لعدة ملفات، إذ يمكن إيجاز كل هذه الخطوات و الإجراءات في ثلاث مراحل متكاملة

و ضرورية، تتكون كل مرحلة من خطوات عدة لابد من القيام بها حسب تسلسلها حتى يتمكن من الانتقال إلى المرحلة الموالية و إنهاء المهمة الموكلة إليه.

و هذه المراحل هي[59] :

1- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة؛

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

3- فحص الحسابات.

يحصل المراجع على نوعين من العناصر، عناصر الفهم Elément de compréhension و عناصر الإثبات Element de preuve، أين تختلف الأهمية لهذه العناصر بالسنة لكل عنصر كما يظهر في الشكل الموالي :

[59]- نفس المرجع، ص 65.

الشكل رقم (04): العناصر المهمة للمراجع

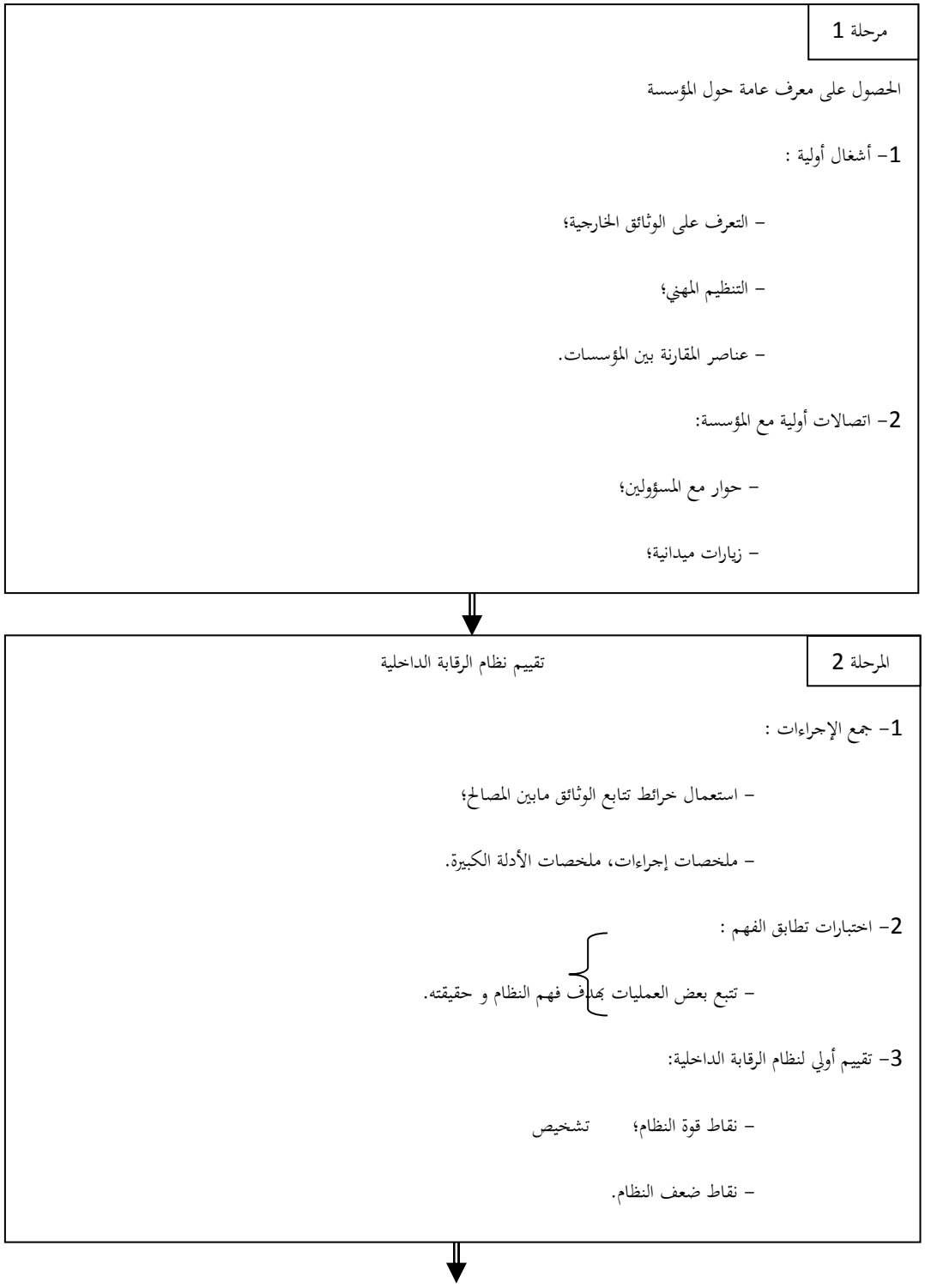
Source: Raffégeau.J et all, op.cit, P: 66.

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن الأهمية بالنسبة لعناصر الفهم في مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة أكثر من عناصر الإثبات، إذ على المراجع في هذه المرحلة الفهم و الإطلاع على القوانين و قيود المحيط المباشر لها ليبدأ أكثر فأكثر في المرحلتين الثانية و الثالثة في جمع ما أمكن من عناصر الإثبات يدعم بها حكمه النهائي.

و حتى يتأكد المراجع و يطمئن من الأخطار المحتملة و حتى يستطيع الحصول على أجوبة الأسئلة التي سبق تناولها، عليه إتباع مسلكا عاما متكونا من ثلاث مراحل كبرى ضرورية و لولاها لما تمكن من فهم المؤسسة التي يراجعها بحصوله على معرفة عامة حولها، و تلك هي المرحلة الأولى، و لما تمكن من فهم نظامها الإداري الذي تسير عليه و ما يتضمنه من ضمانات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية في المرحلة الثانية، و لما استطاع في الأخير فهم محتوى الحسابات و طرق المتبعة و لما تمكن من تدقيقها و إعطاء رأي صائب مدعم بأدلة حولها إذا لم يقم بفحص تلك الحسابات و الوثائق المالية في مرحلة ثالثة.

و يمكن إيجاز هذه المراحل الثالث بخطواتها في الشكل التالي :

الشكل رقم (05): مراحل عملية المراجعة



المرحلة 3	فحص الحسابات

تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلي

– برنامج أدنى لفحص الحسابات (اختبارات السريان، المراجعة التحليلية).

2- نقاط ضعف النظام :

– تعديل البرنامج (اختبارات إضافية، تدعيم برنامج فحص الحسابات)؛

– اختبارات السريان و التطابق.

3- إنهاء عملية المراجعة :

– إعادة النظر في الاختبارات المحاسبية الكبرى؛

– فحص الأحداث ما بعد الميزانية؛

– فحص كيفية تقديم القوائم المالية و المعلومات الاضافية؛

المصدر: محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 68، 78.

من خلال هذا الشكل يمكن ملاحظة جميع الخطوات التي يمر بها المراجع أثناء أدائه لعملية مراجعة ما، وإهمال أو تقصير في خطوة ما من شأنه أن يضعف النتائج المتوصل إليها.

ارتباط بين المحاسبة و المراجعة:

و على الرغم من وجود ارتباط كبير بين المحاسبة والمراجعة، حيث أن المراجعين هم محاسبين أولا و ليس لأن المراجعة هي أولا محاسبة ، فإن Matuz and Sharaf: قد علقا على ذلك بقولهما

كما أنها تعتبر إنتقادية و Constructive و ليس علما إنشائيا Analytical"أن المراجعة تعتبر علما تحليليا تهدف إلى التحقق، و ترتبط أساسا بالقياسات و التأكيدات المحاسبية، تركز المراجعة على دليل الإثبات و ما يؤيد القوائم و البيانات المالية، لذلك فإن المراجعة لديها جذورها الرئيسية التي لا تتمثل في المحاسبة التي تقوم بفحص و مراجعة عملياتها و إنما في المجال الذي تعتمد و ترتكز عليه أفكارها و طرقها بشكل كبير و من هنا تعتبر المحاسبة و المراجعة علمين و نظامين مستقلين، حيث أنهما يقومان على أساسين غير مرتبطين بالإضافة إلى هياكل معرفية غير

متماثلة، حيث تتضمن المحاسبة تجميع و ترخيص و تقرير و تفسير البيانات المالية، على النقيض تقوم المراجعة باستخدام نظرية الإثبات – تماما مثلما تستخدمها المهنة القانونية للتحقق من المعقولية الشاملة (العادلة) لعرض القوائم المالية، و كما هو موضح في الشكل رقم 2 تعتبر مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها هي بمثابة الرابطة بين المحاسبة و المراجعة، و عند تقييم عدالة تصوير القوائم المالية- يستخدم المراجعون تلك المبادئ كمعيار، من هنا يجب أن يكون المراجعون خبراء في الأمور المحاسبية مع ذلك فإن التركيز الأساسي يتمثل في جمع و تقييم أدلة الإثبات.

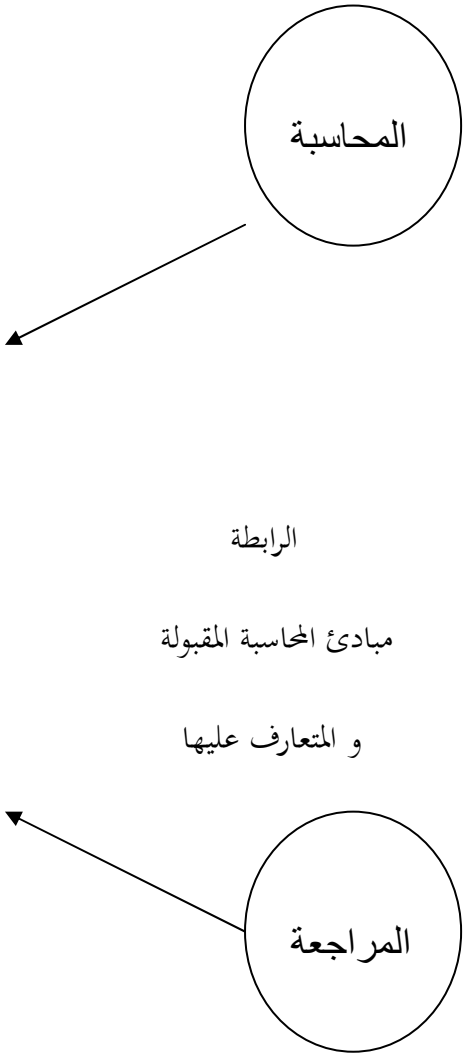
بعبارة أخرى توجد اختلافات جوهرية في كل من الطرق و الأهداف بين العملية المحاسبية التي عن طريقها يتم إعداد القوائم المالية و مراجعة هذه القوائم.

حيث تتضمن الطرق المحاسبية تحديد الأحداث و العمليات المالية التي تأثر على الوحدة، ثم قياس هذه البنود و تسجيلها و تبوبها و تلخيصها في السجلات المحاسبية، تتمثل نتيجة تلك العملية في إعداد و توزيع القوائم المالية و أنواع أخرى من التقارير المحاسبية، يمكن القول بأن الهدف النهائي للمحاسبة هو توصيل البيانات المالية الملائمة و الصالحة التي ستكون نافعة عند اتخاذ القرارات، لذلك فالمحاسبة هي عملية خلق بيانات و معلومات، بينما تتضمن مراجعة القوائم المالية الحصول على و تقييم أدلة الإثبات المرتبطة بالقوائم المالية لإدارة الواحدة، و تنتهي عملية المراجعة لإصدار تقرير يتضمن رأي المراجع عن ما إذا كان عرض القوائم المالية قد تم بعدالة و الاتساق مع مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها، فبدلا من خلق معلومات جديدة فإن المراجعة تضيف الثقة على المعلومات المحاسبية و زيادة قيمتها عن طريق تقويم تلك المعلومات بطريقة إنتقادية و توصيلها إلى المستخدمين.

يوضح شكل رقم (3) العلاقة بين المحاسبة و المراجعة في عملية التقرير المالي.

شكل رقم (06):

الاختلاف بين المحاسبة و المراجعة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

بإيجاز يمكن القول بأن المراجعة تأخذ كثير من علوم أخرى أكثر مما تأخذه عن المحاسبة ذاتها بعبارة أخرى فإن المراجعة تأخذ طبيعة العلوم الشاملة حيث أنها تستقى كثيرا من حقول المعرفة الأخرى و لا يمكن أن تكون قسما

مستقلا في أي حقل أكبر، فمثلا تعتمد طبيعة أدلة إثبات لحد كبير على نظرية الاحتمالات و الرياضيات، كما يمكن القول أيضا بأن المراجعة علم تطبيقي يحقق هدفه النهائي على المستوى الميداني العملي.

الشكل رقم (07) :العلاقة بين المحاسبة و المراجعة

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

تنظيم مهنة محافظ الحسابات .

اولا :لمحة تاريخية عن مهنة محافظ الحسابات [60]

ان مصطلح محافظ الحسابات غير متفق عليه في اللغة العربية سواء في التشريع الوطني ام في التشريع المقارن .فالمشرع الجزائري يستعمل تارة مصطلح محافظ الحسابات وتارة اخرى مندوب الحسابات .اما المشرع المصري فيستعمل مصطلح مراقب الحسابات او مفوض المراقبة .اما المشرع اللبناني والمشرع الاردني فيطلقان عليه مصطلح مدقق الحسابات .اما المشرع المغربي فيطلق عليه مندوب الحسابات .اما في الجزائر فقد مورست مهنة محافظ الحسابات منذ الاستقلال في الشركات التابعة للقانون الخاص وكل ذلك بمقتضى النصوص القانونية الفرنسية التي تواصل العمل بها الى غاية تاريخ انشاء القانون التجاري الجزائري بعد الاستقلال .

وكانت التسمية المعتمدة من قبل في القوانين الفرنسية هي المحافظ (commissaire) رغم ان الواقع العملي والعادة كانت غير ذلك حيث كانت تستعمل تسمية محافظ المراقبة (commissaire de surveillance)وذلك حسب قانون شركة التوصية الفرنسي .حتى ان اللجنة المكلفة بإصلاح القانون التجاري لسنة 196اقترحت تسمية المحافظ المراقب .

لكن لم يتم اعتمادها واستقر الامر في الاخير على اعتماد تسمية محافظ الحسابات (Commissaire au compte)

ويتمثل التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر في المراحل التالية :

1. غداة الاستقلال :

كما هو الحال لجميع الهيئات والشركات التي خلفها لاستعمار عانت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل سواء على مستوى التنظيم او التسيير او على مستوى التأطير والكفاءات .وظلت مهنتي المحاسبة والتدقيق خاصة في النصوص

2. الفترة من 1969– 1980 :

كانت سنة 1969 بداية تنظيم المهنة في الجزائر حيث اشار الامر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31.المتعلق بقانون المالية لسنة1970.في مادته 38 الى الرقابة الواجب فرضها على الشركات العمومية

---

[60] – رواني بوحفص،"**تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 01/10**"،الملتقى الوطني الرابع حول :" تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة عمار ثليجي الاغواط ،20–21 نوفمبر 2013،ص ص 3– 4.

الاقتصادية بغية تامين حق الدولة فيها ، كما تداول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها محافظ الحسابات كمراقب دائم على تسيير الشركات ؛

3. **الفترة من 1980– 1988** :

مع اعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة الشركات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنه ارتفاع عدد الشركات .وتعقد انماط التسيير وغياب اطر تحكم توليد المعلومة وضعف التحكم في النظام المحاسبي .اجبر المشرع الجزائري على ان يبين اليات رقابية تحد من انواع الاختلافات وكان ذلك بفعل صدور القانون 50/80 المؤرخ في 1980/03/10.المقرر لا نشاء مجلس المحاسبة في مادته رقم 5؛

4. مرحلة ما بعد الاصلاحات :

ان تطور مهنة التدقيق كانت بطيئة نتجت عن غياب الحاجة اليها في ظل الملكية العامة لوسائل الانتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية الى غاية تاريخ صدور القانون رقم 88/ 01 المؤرخ في 1988/01/12المتعلق بالقانون التوجيهي للشركات العمومية حيث ان هذا القانون حرر الشركات العمومية من كل القيود ونجد هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل التدقيق الخارجي .

وعرفت هذه المرحلة انشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ،واعتبرت هده المرحلة بداية الممارسة الحرة للمهنة وبعد ذلك جاء انشاء المجالس الجهوية ابتداء من سنة 2002 ،وفي هذه المرحلة توالت القوانين المنشاة للأجهزة المختصة والمساعدة للمهنة والقوانين المجددة للاختصاصات والمواصفات الواجب توفرها بالمهنة الى غاية اخر قانون اصدر وهو القانون رقم 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

الملاحظ ان هذا القانون جاء نتيجة الاصلاحات المحاسبية الذي باشرته الجزائر .

تاريخ مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

مهنة محافظية الحسابات قبل 1988:

لقد تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية[61] في سنة 1970 بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث جاء في المادة 39 منه مايلي: " يكلف وزير المكلف بالمالية و التخطيط بتعيين المحافظين للحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي و

[61]La Pratique de Commissariat aux Comptes en Algérie – N-E Saadi et A . Mazouz – édition SNC – P : 27 -

التجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتضامية و نزاهة حساباتها و تحليل حالتها الأصولية و الخصومية ".

وفي المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 تم تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص محافظية الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة : الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين:

- مراقبون عامون للمالية .
- مراقبو المالية .
- مفتشون ماليون .
- موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية

ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام و شبه العام اعتبر كموظف عام في الدولة، يخضع في تعيينه و ترقيته و علاوته لقوانين الدولة، وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك و المتمثل في نمط التسيير الموجه، والذي تكرس أيضا في المهام الموكولة لموظفي الحسابات و المتمثلة في:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية و مالية، مباشرة و غير مباشرة، على تسيير الهيئة موضوع المراجعة .
- متابعة تنفيذ الحسابات، الموازنات أو الكشوف التقديرية للمؤسسة، وفقا لمقتضيات الخطة.
- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية أو المالية.
- ضمان انتظام و نزاهة الجرد و حسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية لكل مؤسسة.

فمهمة محافظ الحسابات هنا لا تنحصر في تقييم انتظام و نزاهة المعلومات المحاسبية، إذ ينبغي أن تبرز أيضا أخطاء التسيير، وتقيم نوعية التسيير المالي و التجاري للهيئة التي تمت مراجعتها، وهو ما يتنافى مع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات على الصعيد الدولي.

ومما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد مايلي:

- عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة لكل منهم من جهة ، وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية و تنامي حجمها من جهة ثانية ، واستخدام أشخاص أقل كفاءة.
- الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد و معايير تحكمه .

- إعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينيات أدى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية، دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة و ترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة و الذي أنشئ بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 والذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 69-107 وضمنيا مرسوم 70-173 الخاص بمحافظية الحسابات و المشار إليهما أعلاه حيث أعطى القانون 80 – 05 لمجلس المحاسبة[62] الاختصاص الإداري و القضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات و المرافق و المؤسسات و الهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني .

و منه أصبحت مهنة محافظية الحسابات تعيش في فراغ قانوني حتى أعيد إليها الاعتبار بموجب الأمر رقم 84-21 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 لكن المرسوم التنفيذي لم يظهر إلى الوجود أبدا .

[62] " مجلس المحاسبة " مجلة غير منشورة صادرة عن مجلس المحاسبة

محافظية الحسابات بعد 1988:

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدأ للعيان عدم نجاحة الاستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب و أساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الإقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، ومن ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة و العودة ثانية لصالح الفعالية و النوعية ، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة محافظية الحسابات و انحصر مجال[63] اختصاص مجلس المحاسبة برقابة:

- مصالح الدولة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات و المرافق و الهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية .
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و المؤسسات و الهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا و التي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية .
- تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي.
- الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين و حماية الإجتماعيين .
- إستعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة .
- إستعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الإجتماعية أو العلمية أو التربوية أو الثقافية .

الخصائص المهنية و المعنوية لمحافظة الحسابات *و شروط الالتحاق بالمهنة:*

1. *المؤهلات : Compétence et Moralité*

المؤهلات و التي يمكن ترجمتها بالتكوين النظري و التطبيقي حيث تشمل المعرفة في ثلاث مجالات أساسية :

- معرفة معمقة في المحاسبة و التمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي و تقنيات المراجعة.
- معارف في الاقتصاد العام و المؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية و لكن على مستوى أنظمتها و تنظيمها، مسيريها ، و محيطها الخارجي.

[63] حسب الأمر رقم 95 – 20 مؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق لـ 17 يوليو 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة

- معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهمته و مسئولياته من جهة، و التدقيق العميق في الجانب القانوني و التشريعي للمؤسسة و مدى تأثيره على صحة و انتظامية القوائم المالية .

و يعني هذا المعرفة المعمقة في القانون التجاري، التشريعات الضريبية، القانون الجنائي المطبق على الأعمال التجارية و معرفة القانون المدني .

2. ***الاستقلالية (التنافي) : Indépendance***

من أجل الأداء الجيد و الكامل لمحافظ الحسابات يجب عبيه أن يتمتع باستقلالية كاملة اتجاه هيئات المؤسسة الموضوعة تحت رقابته و الابتعاد عن أي حالة تؤثر على حكمه المحايد .المشرع الجزائري من أجل الحفاظ على هذه الميزة أصدر عدة نصوص قانونية. فبموجب المادة 715 مكرر (6) من القانون التجاري المعدل ، تلخص حالات التنافي التي لا يمكن أن يعين فيها محافظ الحسابات في المؤسسة موضوع المراقبة و التي سنراها لاحقا .

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا ،

و حتى يتمكن محافظ الحسابات من الحفاظ على استقلاليته المادية و المعنوية يجب احترام ما يلي :

- قبول عدد الوكالات وما يتناسب مع مؤهلاته و إمكانيات مكتبه ،
- الاختيار الأمثل لمساعديه ،
- المساهمة الشخصية في كل مراحل المهمة ،
- التحسين الدائم لمعارفه و مساعديه (ملتقيات، الاشتراك في مجلات اختصاصه، محاضرات .....)
- توزيع المهام على أعضاء مكتبه ،
- احترام توصيات مجلس المنظمة الوطنية بشأن المعايير التقنية و المهنية.

شروط الالتحاق بالمهنة:

1. لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة (6) من القانون رقم (91 – 08) المؤرخ في 91/04/24 المتعلقة بالمهنة ، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1. ***توفر الشهادات المشترطة قانونا***، و المتمثلة في الحصول على شهادة ليسانس في العلوم الإقتصادية فرع علوم مالية ثم إجراء تربص أو تدريب علمي لمدة سنتين مملاّ للعملية التعليمية لأنه يساعد المتربص على معرفة كيفية تطبيق المعرفة التي إكتسبها على الواقع العملي , و يزوّد الطالب بالخبراء و المهارات اللاّزمة للممارسة المهنية . و بعد إنتهاء فترة التربّص يتم إجراء إمتحانات (كتابية و شفوية) لقياس مدى تفهم المرشح و إستيعابه[64] لهيكل المعرفة المهنية المتخصصة و مدى تفهمه لظروف و بيئة الممارسة المهنية , و مدى إمتلاكه

[64] تطبيقات في أصول المراجعة لـ د . م الفيومي و د . ع لبيب – 1998 – ص : 58

للمهارات اللاّزمة لأداء واجباته المهنية , و مدى مقدرته على إصدار حكم مهني سليم فيما يقابله من مشاكل مهنية . و الهدف من هذه الإمتحانات المهنية هو كونها تتضمن شقا نظريّا يختص بالمعرفة العلمية النظرية و شقًّا عمليًّا يهتم بفنون و مهارات الممارسة العملية و الميدانية .

2. ***الجنسية الجزائرية ،***
3. ***التمتع بكل الحقوق المدنية،***
4. ***أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية***
5. ***التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين*** ، و ذلك للحصول على الترخيص أو الإعتماد و الذي يعني إعترافًا قانونيًّا بالمهنة و يترتب عليه تمتع المراجع بالعديد من القوى و الإمتيازات أهمها : حق ممارسة العمل المهني في نطاق إختصاص معيّن (محاسبة , محافظة الحسابات , الخبرة المحاسبية) و ممارسة سلطة على العميل يضمن المراجع بمقتضاها سهولة حصوله على معلومات من عميله
6. تأدية اليمين أمام المحكمة المختصة إقليميا.
7.

مهمة محافظ الحسابات

حسب المادة 27 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات .

من هذا التعريف نستنتج أن لمحافظ الحسابات مجموعة من المهام التي يمكن ترتيبها في صنفين أساسين :

1- المهمة الأساسية تتمثل في مراجعة دائمة تؤدي إلى المصادقة على شفافية وسلامة الحسابات ؛

2-مهام قانونية خاصة تتعلق ببعض العمليات .

ومن ثمة يمكن ترتيب مهام محافظ الحسابات إلى مهام عامة (مستمرة ودائمة) وخاصة ، يمكن شرحها بإيجاز فيما يلي :

المهام العامة : إن المهمة الأساسية والعامة هي مراجعة محاسبة الشركات التجارية عن طريق فحص دفاترها وقيمها وممتلكاتها ، أي أن هذه المراقبة هي مراجعة خارجية قانونية إجبارية بنص المادة 828 من القانون التجاري الجزائري.

أما عن غاية هذا الفحص فهي مصادقة على الحسابات ، أي إصدار رأي فني محايد عن سلامة وشفافية القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج وعملية الجرد وكل الجداول الملحقة الأخرى) ، ومن ثمة فمحافظ الحسابات يفحص ويتأكد من إحترام التعليمات القانونية والتشريعية وطرق تقييم بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج لتقديم رأي إلى الجمعية العامة للمساهمين يعبر عن قناعته العميقة بسلامة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية ، وهذا وفقا لأسس عمل مهنية ومعايير اختبار توصي بها و تحبذها الهيئات المختصة .

وهذه المهمة تسمح كذلك بـ :

- تأكيد وتكميل المعلومات المالية المتضمنة في تقرير المديرين بنص المادة 28 من قانون 91-08 السطر 2 .
- تقييم شروط عقد الاتفاقيات بين الشركة الخاضعة للمراقبة والمؤسسات أو الهيئات التي تتعامل معها ، أو المؤسسات التي تكون فيها مصلحة للمسيرين في الشركة بنص المادة 28 من القانون 91-08 السطر 2 .
- إعلام المسيرين والجمعية العامة بكل النقائص التي يمكن أن استمرار نشاط المؤسسة بنص المادة 28 من القانون 91-08 السطر 3 .
- إصدار رأي عن التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة الخاضعة للمراقبة .
- تقييم فعالية المراقبة الداخلية بما فيها نشطات المراجعة المالية والمحاسبة الداخلية .
- التنبيه إلى الأخطاء والمشاكل المكتشفة .
- المصادقة على رواتب الأشخاص الأكثر تقيما ومكافأة في المؤسسة (عدد الأشخاص 5 حسب المادة 68 و 10 أشخاص حسب المادة 819) .

هذه المهمة تنتهي بإعداد تقرير يقدم إلى الجمعية العامة يبين فيه محافظ الحسابات العناصر التي توصل إليها بصدد تنفيذه للعقد الذي يربطه بالشركة (نص المادة 29 من القانون 91-08) .

المهام الخاصة :

المشرع الجزائري كلف محافظو الحسابات بمهام متعددة خاصة حتى يجعل منه الحارس الأمين على تطبيق القوانين داخل المؤسسة ، هذه المهام الخاصة والمتعددة ذات الطابع الضر في يمكن ذكر منها مايلي :

1- إخطار الجمعية العامة للمؤسسة بكل المخالفات التي اكتشفها .
2- التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي (بالزيادة أو التخفيض) .
3- إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها (المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري الجزائري) .
4- المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح (المادة 723) .
5- تقييم اقتراحات تعديل الأشكال والطرق الخاصة لحسابات النتائج والميزانية (المادة 715) .
6- ممارسة الحق التفضيلي للإكتتاب .
7- فحص متطلبات التنازل والدمج والانفصال وتصفية الشركات (المادة 750)
8- استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة (المادة 621) .

ثانيا – تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة :

ا – تعريف محافظ الحسابات :

هناك عدة تعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات وسنذكر البعض منها :

تعريف اول : يعرف محافظ الحسابات حسب القانون 01/10 .المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .كما يلي [65]:"يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات بموجب احكام التشريع المعمول به ."

تعريف ثاني :"يعرف محافظ الحسابات على انه كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة اثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة على ان يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد ."[66]

[65] الجريدة الرسمية ،قانون 01/10 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،العدد 42،الجزائر ،المؤرخ في 16رجب 1434الموافق ل29يونيو 2010.

[66] شريقي عمر ،"**مسؤوليات محافظ الحسابات :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية** "،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،العدد 12،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة سطيف 01،2012،ص93

تعريف ثالث :"ويعرف حسب المادة 715مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري على انه : الشخص الذي يحقق في الدفاتر والاوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها ،كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة، وفي الوثائق المرسلة الى الاطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها ".

ومنه يمكن القول من هذه التعاريف :" ان محافظ الحسابات في الجزائر هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته ،وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات ومن ثم ابداء رايه الفني المحايد في شكل تقارير ".

ب–شروط ممارسة المهنة :

نظرا للأهمية الكبيرة التي تتميز بها المهنة فقد تم تنظيمها وذلك بوضع شروط معينة سوى من ناحية الكفاءة المهنية او الاخلاقية للممارسة المهنية حيث تنص المادة 08 من القانون 01/10 لممارسة مهنة الخبير المحاسب او مهنة محافظ الحسابات او مهنة المحاسب المعتمد .ان تتوفر الشروط التالية :[67]

- ان يكون جزائري الجنسية ؛
- ان يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات او شهادة معترف بمعادلتها ؛
- ان يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية ؛
- ان لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية او جنحة مخلة بشرف المهنة ؛
- ان يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين او في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات او في الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون ؛
- تأدية اليمين المنصوص عليه في المادة 06من القانون .[68]

حيث تنص المادة 06على ما يلي :يؤدي الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون اليمين في المحكمة المختصة اقليميا بمحل اقامتهم بعد التسجيل في المنظمة الوطنية الخاصة بهم وقبل الشروع في

---

[67] خرف الله محمد راسم ،مرجع سبق ذكره ،ص ص 19- 20.

[68] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،قانون 10 – 01 المؤرخ في 16رجب عام 1431الموافق ل29يونيو سنة 2010،المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،العدد 42 الصادر بتاريخ 11 يوليو 2010.

الممارسة بالعبارات التالية :"اقسم بالله الذي لا اله الا هو ان اقوم بعملي احسن قيام واتعهد ان اخلص في تأدية وظيفتي واكتم سر المهنة واسلك في كل الامور سلوك المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد ".

تقدم المحكمة شهادة بذلك حسب الشكل القانوني المعتمد ويترتب على تأدية اليمين سريان مفعول التسجيل في جدول المنظمة.

ثالثا : الهيئة المشرفة على مهنة محافظ الحسابات والجهات المكلفة بتعيينه

ا- الهيئة المشرفة على مهنة محافظ الحسابات :

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :حسب القانون 01/10 تنشا الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والتي تتمتع بالشخصية المدنية .يسير هده الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مجلس وطني ينتخبه مهنيون اضافة الى ممثل السلطة العمومية . وقد حدد القانون 11-29 الصادر بتاريخ 2011/01/27 تنظيم هذه الغرفة .وتتكون من اللجان التالية [69]:

- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين والتربص؛
- لجنة الانضباط والتكوين والمصالحة؛
- لجنة مراقبة الجودة.

كما يمكن انشاء مجالس جهوية تكلف في اطار القانون بما يأتي :

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها ؛
- الدفاع عن كرامة اعضاءهم واستقلاليتهم ؛
- اعداد نظامهم الداخلي الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره المصف الوطني .

ب – تعيين محافظ الحسابات:

لقد اولى المشرع الجزائري عملية تعيين محافظ الحسابات اهمية خاصة حتى يحظى محافظ الحسابات بالاستقلالية على قيامه بعمله ويظهر هذا جليا في المادة 26 من القانون 01/10 المؤرخ في 28رجب عام 1421هـ الموافق ل11يوليو 2010. حيث صرح بان الجهة العامة او الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها هي المسؤولة عن تعيين محافظي الحسابات كما يمكن تعيينه في: العقد التأسيسي ،الجمعية العامة التأسيسية ، الجمعية العامة العادية مع التأكد من عدم وجود موانع ،بواسطة القضاء .

حيث في الشركات الفردية يقوم صاحب المشروع بتعيين محافظ الحسابات ،وفي شركات الاشخاص فامر تعيينه يكون باتفاق الشركاء ،اما في شركات المساهمة فان سلطة تعيين محافظ الحسابات تكون من اختصاص

[69] رواني بوحفص ،مرجع سبق ذكره ،ص 6.

الجمعية العمومية للمساهمين ،من ذلك نلاحظ ان حق تعيين المحافظ يكون في يد من سيوجه اليهم التقرير ،وفي شركات المساهمة قد تفوض الجمعية العمومية سلطة تعيين المحافظ الى مجلس الادارة او الادارة العليا للشركة ،غير انه في حالة قد تكون استقلالية المحافظ في موضع تساؤل وقد يشعر المحافظ بانه مدين للإدارة لأنها السبب في الاستعانة به ،وخاصة ان عمل المحافظ هو ابداء الراي حول القائمة المالية المعدة من قبل الادارة ،ولهذا لا يجب تفويض سلطة تعيين المحافظ على استقلالية وحياد المحافظ .

الفرع الثالث : صفات ومؤهلات محافظ الحسابات.

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

اولا:الاستقلالية والموضوعية[70]

حتى يتسنى للمراجع اصدار حكم او راي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه ان لا يملك عند التنفيذ اي مصلحة قد تؤثر على الاستقلالية الموضوعية ،فحسب المادة 34 من القانون 90-08 المؤرخ في 27 افريل سنة 1991 ان :يمنع محافظ الحسابات مما يلي :

- ان يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة او غير مباشرة مساهمات ؛
- ان يمارس مهنة مستشار جبائي او خبير قضائي لدى هيئة يراقب حسابها ؛
- ان يشغل منصب ماجور في شركة او هيئة راقبها قبل اقل من ثلاث سنوات بعد وكالته .

وحسب المادة 47من نفس الامر :لا يمكن لمحافظ الحسابات اثناء وكالته ان يقوم بما يأتي :

- اعمال التسيير بصفة مباشرة او بواسطة الاشتراك او الاحلال محل المسيرين ؛
- مهام المراقبة المسبقة للأعمال ولو بصفة مؤقتة ؛
- مهام التنظيم و الاشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة .

بالإضافة الى ذلك فان المادة 36من القانون 96-136 المؤرخ في 15افريل سنة 1996تنص على :

عدم ممارسة مهام محافظ الحسابات في المؤسسة يحوزون فيها ازواجهم او اباءهم او اصهارهم حتى الدرجة الرابعة جزء من رأسمال او اي شكل اخر من المنافع .

بالإضافة الى ذاك ان لا يتعرض محافظ الحسابات لأي ضغوطات من طرف الادارة عند اداء مهامه مما يؤثر على تقديم رايه بموضوعية ،حول سلامة الدفاتر وانتظامها ودقة القوائم المالية .

ثانيا – النزاهة والامانة [71] :

---

[70]–قادير ابراهيم ،مرجع سبق ذكره ،ص ص 14 – 15.

[71]– خالد زاغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي ،"**الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**"، ،دار المستقبل للنشر والتوزيع ،الاردن ،ط1 ،1988،ص ص 121 – 122.

على محافظ الحسابات ان يكون امينا في عمله وان يعطي هذا العمل حقه الوافي وان يبدل اقصى طاقته العلمية والفنية في تنفيد ما يكلف به من عمل ،وان يعرض النتائج التي يتوصل اليها بدقة وامانة دون تحريف او تمويه ،ولا يتضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها ،والحقائق التي يعقد في صحتها والا يجامل احدا في ما يبديه من اراء وان يكون لعملائه ناصحا امينا .

ثالثا– الكفاءة المهنية :

فمراجعة الحسابات تستدعي من المراجع تنفيذ المهمة بكل اهتمام و دقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم و القرار النهائي للمراجعة. وحتى يتمكن المراجع من ممارسة مهنة "محافظ الحسابات" لابد أن يتوفر على:

- شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءاته.
- تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

إضافة إلى ذلك، ينص القانون على شروط التكوين النظري و التطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات.

و بهذه الكفاءات يتحمل المراجع كل المسؤولية في أعماله و تصريحاته، التي تستند طبعا على أدلة و مصادر علمية و قانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وأمام هذه الشروط المهنية، على المراجع أن يختار المهام التي هو قادر على تحملها، علميا و عمليا، بمعنى آخر، فالمراجع له الحق برفض الوكالة لتنفيذ مهمة مراجعة في مؤسسات ليست بمستواه المهني.

و نشير إلى أن إحدى العناصر التي تضمن الكفاءة في تحقيق مهام المراجعة، هي وجود تنسيق بين المراجعين ضمن مجموعة أو شركة خاصة بمحافظي الحسابات، حيث تتعدد و تتنوع الكفاءات حسب

الاختصاصات مما يسمح بالسيطرة و التحكم أكثر في عمليات التدقيق والفحص، شرط أن يعاد النظر باستمرار في طريقة العمل و التنظيم المعمول به.

نستنتج ان كفاءة محافظ الحسابات تكمن في عنصرين اساسيين هما :التاهيل العلمي والعملي .

رابعا – مؤهلات محافظ الحسابات [72]:

المؤهلات والتي يمكن ترجمتها بالتكوين النظري والتطبيقي حيث تشمل المعرفة في ثلاث مجالات اساسية :

- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة؛
- معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى انظمتها وتنظيمها ، مسيريها ومحيطها الخارجي؛
- معارف كافية في قانون الاعمال حيث يعرف حدود مهمته ومسؤولياته من جهة ،والتدقيق العميق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية .

---

[72]- بن يخلف امال ،"**المراجعة الخارجية في الجزائر**"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2002،ص 100.

ويعني هذا المعرفة المعمقة في القانون التجاري ،التشريعات الضريبية ،القانون الجنائي المطبق على الاعمال التجارية ومعرفة القانون المدني .

اوراق عمل محافظ الحسابات :

– تعريف اوراق عمل محافظ الحسابات :

تعتبر اوراق العمل ضرورية لتنفيذ عملية المراجعة واعداد تقرير المراجع المعبر عن رايه المحايد ، فهذه الاخيرة تمثل اداة الحكم على قدرة المراجع في اداء المهام المنوطة به.

ويمكن تعريف اوراق العمل على انها ك تشمل كل الادلة والقرائن التي يتم جمعها بواسطة المراجع لاظهار ما قام به من عمل ، والطرق والاجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل اليها ، وبواسطتها يكون لدى المراجع الاسس التي يستند عليها في اعداد التقرير ، والقرائن لمدى الفحص الذي قام به ، والدليل على اتباع العناية المهنية اثناء عملية الفحص.[73]

وكذلك فان اوراق العمل يمكن تعريفها بانها : ادلة مكتوبة وملموسة يتم جمعها بواسطة مراقب الحسابات خلال القيام باجراءات المراجعة واعداد التقرير ، ومن ثم فهي تشتمل على كل ما قام باعداده مراقب الحسابات ، وما يتم الحصول عليه ، والطرق التي اتبعها ن والنتائج التي توصل اليها.

– معايير اعداد اوراق العمل :

نجد ان المعايير الشائعة لاعداد اوراق العمل هي :

– يجب ان يكون لكل عنصر يظهر في اوراق العمل ، هدف مرتبط بالمهام التي يقوم بها مراقب الحسابات ، وكذلك يجب ان يكون الهدف واضحا ليس لمراقب الحسابات فقط وانما كذلك للاخرين الذين لهم فرصة الاطلاع على هذه الاوراق في حالة غياب مراقب الحسابات.

– عدم ترك اية اسئلة او علامات استفهام او اية نقاط او ملاحظات غير كاملة في اوراق العمل.

– وجود سجل لتحديد الاعمال التي كان يجب القيام بها لولا تسلسل الموضوع للتنفيذ ، ثم التاشير في هذا السجل امام جميع الاعمال التي تم الانتهاء منها.

[73] محمد سمير الصبان ، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية ، 1997 ، ص378/377

– يجب ان تظهر اوراق العمل اية تعديلات او تسويات او اعادة تبويب للمفردات ، بحيث تصبح ممثلة لارصدة ميزان المراجعة المعدل.

– امكانية الاعتماد على موظفي العميل في اعداد بعض انواع اوراق العمل ، ولكن لا يعتمد عليها محافظ الحسابات الا بعد التاكد من سلامتها.

– يجب بيان مصادر الارقام او اية معلومات اخرى تتضمنها اوراق العمل ، ويجب ان يخصص مكان معين في ورقة العمل لبيان هذا المصدر.

– يجب ان تتضمن كل ورقة من اوراق العمل سردا لما يجب ان يتم عمله وذلك في وضعية واضحة وسهلة.

– يجب ان يكون لاوراق العمل عنوان يتضمن اسم العميل ، والفترة التي تغطيها المراجعة ، وما يجب عمله ، واخيرا مكانا لتوقيع الشخص الذي اعد ورقة العمل ، وتاريخ اعداده اياها.[74]

– انواع اوراق العمل :

تختلف انواع اوراق العمل من حالة لاخرى ، ولكن من الانواع الرئيسية ما يلي :

– برامج المراجعة : وهي الخطط التي يعدها المراجع لتنفيذ عملية المراجعة ، وكما سبق واوضحنا عند دراسة معايير المراجعة المتعارف عليها فان هذا البرنامج بالاضافة الى الاوراق المكملة له مثل القوائم الاسئلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، وسجل الملاحظات عن المفردات التي تحتاج الى فحص اضافي فيما بعد ، كلها تدخل ضمن اوراق العمل في المراجعة.

– موازين المراجعة : يعتبر ميزان المراجعة الوسيط بين دفتر الاستاذ والقوائم المالية الختامية التي يقوم المراجع بابداء الراي حول سلامتها وانتظامها من خلال قيامه بعملية المراجعة ، وتتكون هذه الموازين من ارصدة جميع الحسابات الموجودة بالدفاتر في فترة زمنية معينة ، ويعتبر ميزان المراجعة من بين اوراق العمل في المراجعة حيث يمثل مستندا اساسيا في اوراق العمل ، فجميع التحليلات التي يقوم بها المراجع تنبع من الارقام التي يحتويها.

– الجداول الملحقة والمصادقات والمحاضر والمستخرجات من العقود والسجلات :

[74] المجلس الوطني للمحاسبة ، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة ، منشورات الساحل ، 2002 ، ص380/379

. **الجداول الملحقة** : وهي التي يعدها المراجع للافصاح عن العمل الذي تم تاديته في تجميع القرائن للحصول على الاقناع بدقة الحسابات ، وتتخذ هذه الجداول شكل مذكرات التسوية ، او تحليلات كاملة لجميع العمليات في بعض الحسابات ، واجراء مقارنات بين الارقام الشهرية لبعض العناصر ، وقد تعد هذه الجداول بواسطة العميل مع الاستعانة بالمستندات التي تخضع لفحص المراجع.

. **المصادقات** : وهي التي لم يتم الحصول عليها من العملاء ، البنوك ، الدائنون ، ويتعين على المراجع ان يتحقق من مدى جدية تلك المصادقات عن طريق التحقق من توافر الشروط الواجبة في اعداد المصادقات واعادتها الى المراجع مباشرة.

. **المحاضر والمستخرجات من العقود والسجلات الاخرى** : وهي صور محاضر اجتماعات مجلس الادارة والجمعية العامة للمساهمين ، وكذلك صور العقود المرتبطة بعمليات المشروع والملاحظات التي يبديها المراجع عن تلك العقود التي تدخل ضمن اوراق العمل.

– القيود الدفترية والتسويات وتقرير تقييم انظمة الرقابة الداخلية والمسودة الاصلية لتقرير المراجع :

. **القيود الدفترية والتسويات** : قد ينتج عن عمليات الفحص بعض اكتشاف الاخطاء بالدفاتر والتي يتعين اجراء تصحيح لها ، وفي هذه الحالة يقوم المراجع باقتراح قيود التصحيح لتلك الاخطاء واعداد قائمة بجميع تلك القيود ، على ان يسلم اصل تلك القائمة الى المسؤولين بالشركة ومطالبتهم باجراء التصحيح اللازم ويحتفظ بصورة من تلك القائمة ، فاذا لم يقتنع المسؤولون بتلك القيود ولم يتم التصحيح ، فعلى المراجع ان يذكر ذلك في تقريره عن عملية المراجعة.

. تقرير **تقييم انظمة الرقابة الداخلية** : وهو الذي يبين نتائج فحص وتقييم انظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المنشاة وبيان نقاط القوة والضعف والتوصيات اللازمة لمعالجة نواحي القصور القائمة.

. **المسودة الاصلية لتقرير المراجع** : تعتبر من اوراق العمل التي يحتفظ بها المراجع للرجوع اليها عند الحاجة.

مهام ومسؤولية محافظ الحسابات .

اولا :مهمة محافظ الحسابات [75]

تتركز على المراجعة المحاسبية والمالية للمؤسسة، التي يصادق عليها المحافظ بمثابة ممثل للشركاء والمساهمين والبنوك والهيئات العمومية .هذا وقد حددت المواد (23-24- 25)من القانون 10-01 مهمة محافظ الحسابات فيما يلي :

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة ،وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبين في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون المساهمين او الشركاء او حاملي الحصص ؛
- يبدي رايه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الادارة ومجلس المديرين او المسير[76]؛
- يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها ،اوبين المؤسسات او الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة او المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة او غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين او الجمعية العامة او هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص يكتشفه او اطلع عليه ،ومن طبيعته ان يعرقل استمرار استغلال المؤسسة او الهيئة؛
- بالإضافة الى ما سبق فعندما تعد الشركة او الهيئات حسابات مدمجة او حسابات مدعمة ،يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورتها الصحيحة ،وذلك على اساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع او الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

يترتب على مهمة محافظ الحسابات اعداد التقارير التالية :

- تقرير المصادقة بتحفظ او بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة ،او عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة او الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛

---

[75]- عبد اللطيف مصيطفى،" **دور محافظي الحسابات في تقديم الاستشارات الاقتصادية والمالية ،الاهمية الاقتصادية ومتطلبات كفاءة المشروعات** "، يوم دراسي حول :مهنة محافظ الحسابات في الجزائر – الواقع والتحديات –كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة غرداية، يوم الاثنين 14افريل 2014 ،ص9.

[76]- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010،يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 42 لسنة 2010،المادة 22.

- تقرير خاص حول الاتفاقيات القانونية؛
- تقرير خاص حول تفاصيل اعلى خمس اجراء الاكثر اجرا؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتائج 5سنوات الاخير ة ،والنتيجة حسب الاسهم او حسب الحصة الاجتماعية
- تقرير خاص حول اجراء الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديدات محتملة على استمرار الاستغلال .

ثانيا – مسؤوليات محافظ الحسابات :

ان مسؤولية محافظ الحسابات تتلخص بأن يقوم بتدقيق حسابات الشركة وفحص البيانات المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمنشاة وعلى نتيجة أعمالها، فالمدقق يفترض به أن يكون خبيرا في شؤون التدقيق والمحاسبة ولذلك فإن رأيه في القوائم المالية هو رأي مهني وبالتالي يجب أن يكون تدقيقه للبيانات المالية مبنيا على أساس علمي وعملي سليم.
و لا شك إن إخلال المدقق الخارجي بواجباته ومسؤولياته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه مجتمع المال والأعمال يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية التي يمكن تلخيصها في ما يلي :

✓ **المسؤولية المدنية :**

ان المراجع يكون مسؤولا اتجاه الشركة واتجاه الغير ،وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب اخطاء وتقصير ،وغير انه لابد من اثبات ان الضرر ناتج بصفة مباشرة او غير مباشرة نمن تلك الاخطاء وذلك التقصير .وتتوافر في هذه المسؤولية ثلاثة اركان اساسية:

- خطا يصدر من محافظ الحسابات في اهماله او اخلاله بواجباته؛
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطا محافظ الحسابات او اهماله او اخلاله بواجباته؛
- رابطة نسبية بين خطا محافظ الحسابات و الضرر الذي اصاب المدعي .

✓ **المسؤولية الجنائية**

قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولا جنائيا عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات ،في الحالات التالية ،وهذا ادا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال الغير شرعية لوكيل الجمهورية :

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة؛
- عدم احترام سر المهنة .

ونجد أيضا، يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو « 08 تنص على أنه – المادة (52) من القانون 91 الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام القانوني» .

و من هنا يمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية

- مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات و نعني بها القيام بالمخالفات التي نص عنها القانون التجاري :

✓ القيام عمدا بممارسة أو الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملاءمات القانونية (المادة 829 القانون التجاري)

✓ إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة ،

✓ عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية (المادة 830من القانون التجاري)

✓ إفشاء السر المهني (المادة 830 القانون التجاري)

✓ عدم الإشارة في تقريره عن عمليات النشاط المتعلق بالشركات الفرعية ،

✓ الممارسة غير القانونية لمهنة محافظ الحسابات (المادة 54 من القانون91 – 08)

- وهناك مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي قد يقوم بها محافظ الحسابات بالاشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية ،كتقديم معلومات خاطئة ، التستر على أفعال المسيرين ، النصب والاحتيال...الخ .

1- المسؤولية المدنية :

بموجب المادة 715 مكرر 14 (المرسوم التشريعي رقم 93 – من (45) و المادة 08) من القانون التجاري

08 المتعلق بالمهن الثلاث : محافظو الحسابات يعدون مسؤولون اتجاه الشركة موضوع المراقبة أو –القانون رقم 91 الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم ، و يتحملون بالتضامن سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون.

ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة ، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها .

يتضح مما سبق أن محافظ الحسابات مسؤول اتجاه طرفين :

- من جهة هو مسؤول أمام الشركة (المؤسسة) ، حيث تبدأ مسؤوليته اتجاهها ابتداءا من الإمضاء على العقد الذي بينهما أي انطلاقا من سريان الوكالة ، ويكون مسؤولا مدنيا عن الأفعال التالية :
  - الغياب أو القيام برقابة غير كافية ،
  - تقديم تقارير غير كافية أو غياب بعض الملاحظات ،
  - عدم الكشف عن المخالفات إلى الجمعية العامة عند ممارسة مهمته...الخ.

كما يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الغير قد يكونون المساهمين ، الشركاء ، المدنيين الاجتماعين ، وبصفة عامة كل الآخرين الذين تضرروا من أفعال محافظ الحسابات .

✓ **المسؤولية التأديبية :**

اذا اخل المراجع ،باعتباره كعضو ،بواجباته حسب ما تتضمن عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينسب اليها .فإنها تقوم بوضع عقوبات تأديبية .وقد نص القانون الجزائري بان محافظ الحسابات يتحمل العقوبات التأديبية التالية عن كل مخالفة او تقصير تقني او اخلاقي عند ممارسة وظيفته:

- الانذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة اقصاها (6) اشهر؛
- الشطب من الجذول؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهدير محتمل على استمرار الاستغلال .

ونجد أيضا، بموجب المادة 53 من القانون رقم (91 – 08) المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات يمكن أن تترتب تجاه المنظمة الوطنية عن مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية .

والتي يمكن حصرها على سبيل المثال فيما يلي :

- مخالفة قوانين وتنظيمات المهنة ،
- الإهمال المهني الفضيع،
- السلوك المخالف لشرف المهنة .

تعيين و موانع تعيين محافظ الحسابات:

1- تعيين محافظ الحسابات:

04) ينص على تعين محافظ الحسابات على الأقل في كل –01) والقانون رقم (88 –القانون رقم (88 المؤسسات العمومية الاقتصادية بدون استثناء، ومهما كان شكلها القانوني أو أهميتها .

كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 19 رجب 1417 الموافق لـ 30 نوفمبر 1996 يتعلق بكيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة .

فإجمالا فإن تعيين محافظ الحسابات يتم تحت الأشكال التالية :

– التعيين في النّظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية) : يتم تعيين محافظ الحسابات عند 59 المتعلق بالقانون التجاري كما جاء كذلك في المادة –تأسيس الشّركة و ذلك حسب المادة 610 من الأمر 75 08) : يعيّن القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة , واحد أو –600 (المرسوم التشريعي رقم 93 . " و ذلك عند تحرير الحصص العينية كلّها و .....أكثر من مندوبي الحسابات تحرير على الأقل 25 % بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم) , هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية و في محضرها الأوّل يتم تعيين المديرين الأولين و تعيين محافظ أو محافظي الحسابات .

- ***التعيين عن طريق المساهمين:***

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات ، يختاروا من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني وذلك حسب ما جاء ت به المادة 715مكرر(4) من القانون التجاري المعدل.

تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل « 08)التي تنص على أن –إضافة إلى المادة 30 من القانون (91 المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب » الشروط المنصوص عليها في القانون

- ***-التعيين عن طريق المحكمة :***

و إذا لم يتم تعين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات « التعين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر4 ، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ».

و المادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي : " يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة في الشّركات التي تلجأ علنية للإدخار , أن يطلبوا من العدالة , و بناءًا على سبب مبرر , رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة .

و إذا تمت تلبية الطلب , تعيّن العدالة مندوبًا للحسابات و يبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعيّنه الجمعية العامة .

مدة العهدة:

مدة عهدة محافظ الحسابات تم تحديدها بثلاث سنوات مجددة مرة واحدة فقط في المؤسسات العمومية بالمساهمة ، كذلك الأمر بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات المسؤولية المحدودة.

إلا أن هناك استثناء متعلق بمدة العهدة وذلك في حالة استخلاف مندوب الحسابات للمندوب السابق ، الخ....لأسباب المنع ،الاستقالة ، الرفض ،

إلا أن تدخلات هذا الأخير تكون محدودة في الوقت حيث لا يمكنه إلا إكمال المدة المتبقية للمندوب السابق .

2 – موانع تعين محافظ الحسابات:

إن ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات ، أوجبت وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم ، وهكذا فقد جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري عدم امكان تعين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية:

-الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة ، بما في ذلك القائمون بالإدارة ، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.

-القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين آو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/ 10 راس مال هذه الشركات .)(الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر 1/ 10 راس مال)

-أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا ، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة .

-الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في اجل 5سنوات ابتداءا من تاريخ إنهاء وظائفهم.

لنفس الأهداف، القانون رقم 91-08 حدد حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات وهي :

- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات،
- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها ،
- أن يشتغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد عهدته ،
- أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل مسيرين ،
- مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة ،
- مهام التنظيم و الإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة ،

مهام و إنهاء مهام محافظ الحسابات

أ – مهام محافظ الحسابات:

- إن تدخل محافظ الحسابات على مدى دورة الاستغلال و لاسيما بعد الإقفال توجب عليه الالتزام بتنظيم صارم و تخطيط محكم حتى يتمكن من إتمام مهمته واحترام بعض الآجال القانونية و الجبائية، إذ يتوجب عليه وضع برنامج دقيق للأعمال التي ستنجز ولآجالها و للمتدخلين إن وجدوا.

- عليه تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة وذلك بعد التعرف على إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بتنظيم المؤسسة بشكل عام وعلى محاسبتها بشكل خاص .
- يمكنه تفويض بعض الأعمال إلى معاونيه لكنه يضطلع بالمسؤولية ويظل مشرفا على هذه الأعمال، ويتخذ القرارات المناسبة.
- المهمة الأساسية لمحافظ الحسابات هي مراقبة و تدقيق حسابات المؤسسة بغية صياغة رأيه حول انتظامها و نزاهتها ، وبكونها مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنفرطة و للوضعية المالية.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء.
- يشهد بانتظام و صحة الوضعيات المالية و يتعلق الأمر بالميزانية، بجدول حسابات النتائج، وبالجرد. و التحقق من مبدأ المساواة بين المساهمين .
- يعلم المستثمرين و الجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد اكتشفه واطلع عليه، والذي من شأنه أن يضر بالمؤسسة .

عرض الأسباب :يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز علي منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية .

عند الاستشعار بالتوكيل قبل البدء في الوظيفة ، علي محافظ الحسابات أن يمتنع من إبداء قبوله بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي :

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي و الممنوعات الشرعية و القانونية .
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه .

التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات و من ثم تجنب الشركة المراقبة ، أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين .

أن هذه التوصية تدرس على ضوء القوانين و التنظيمات السارية المفعول ، الاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات قبل قبول التوكيل والبدء في الوظيفة .

قبول التوكيل :

يجب علي محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به ، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية :

1- يتأكد محافظ الحسابات ، من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية المنصوص عليها ، لسيما في المواد 715 مكرر 14 و 715 مكرر 15 من المرسوم رقم 93 –08 المؤرخ في 1993/04/25 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 75/09/26 و المتضمن القانون التجاري

في المواد 34 و 47 من القانون 91-08 المؤرخ في 91/04/27 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

2- يطالب المحافظ القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة لشركة المراقبة و الشركات المنسوبة وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية .

3- و في حالة استشعار بتبديل محافظ حسابات معزول ، عليه أن يتأكد أمام الشركة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا .

4- وفي حالة ماذا خلف عضوا أخرا للمنضمة , عليه بالاستعلام لدي الشركة بأسباب ذهاب سلفه .

5- وفي حالة ما إذا يخلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله .

6- يجب على محافظ الحسابات، أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة .

7- كما يجب عليه أيضا ، أن يتأكد من انه بإمكانه تلبية مهمته ، بكل حرية لسيما إزاء مسيري الشركة .

الدخول إلى الوظيفة :

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل :

8- يجب علي محافظ الحسابات ، أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي و في حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه ، يمضي القوانين العامة . إما إذا تم تعينه من طرف مجلس عام عادي ، يمضى المحضر مع الملاحظة « قبول التوكيل إذا لم يحضر للمجلس يدلي بقوله للشركة كتابيا .

9- في كل أشكال التعيين ، يجب علي محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل ، الإعلان كتابيا انه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيميه .

10- يجب علي محافظ الحسابات ، أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع المنظمة الوطنية بتعيينه .في ظرف 15 يوم التالية لقبوله التوكيل .

11- كما يذكر مسيري الشركة المراقبة إجراءات الإشهار القانونية المكلفين بها لا سيما :

- إعلام مجلس المنظمة الوطنية بتعيين محافظ في ظرف 15 يوما التالية عن طريق رسالة .
- نشر تعيين محافظ أو تجديد توكيل في جريدة الإعلانات الشرعية .

12-قبل البداية في تنفيذ التوكيل ، يجب علي محافظ الحسابات أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات . هذه الرسالة تشير إلى ما يلي :

- مسؤولية المهمة ،
- المتدخلين ،

- طرق العمل المستعملة ،
- فترات التدخل و الأجل القانونية التي يجب احترامها ،
- الأجال القانونية ،
- الأتعاب .

13–عند تنفيذ توكيله ، يجب علي محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة و شرعية.

14–يجب على محافظ الحسابات المغادر، أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء .

15–وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء إحترام الإجراءات المشار إليها أعلاه و كأنه يتصرف لمفرده .

إجتهادات خاصة في حالة رفض القبول :

16–إذا تم إستشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علما بتعيينه ، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية ، غليه بإعلام الشركة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت إستلام وهذا في ظرف 15 يوما من تاريخ عمله بهذا الأمر .

17– إذا لم يكن محافظ الحسابات ، في حالة التنافي أو إمتناع قانوني أو تنظيمي ، يرفض قبول التوكيل ، عليه باتباع الإجراء المنصوص عليه في الفقرة 16 المشار إليها أعلاه .

18– و إذا سبق و إن قامت الشركة بإجراءات الإشهار القانونية و التنظيمية ، عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه ، نشر رفضه لقبول التوكيل .

ب – إنهاء مهام محافظ الحسابات[77] :

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحدودة في النصوص يمكن حصرها في سببين :

- **الأسباب العادية** : ونعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات .
- **الأسباب الفجائية أو الاستثنائية** : مثل الموت، المرض، عدم القدرة، الاستقالة،...الخ . حيث نصت المادة 46 من القانون رقم 91 – 08 على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ، ويجب عليه أن يقدم إشعارا مسبقا مدته ثلاث أشهر و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية.

[77] Pratique du Commissariat aux Comptes – Pierre Feuillet – édition Sirey – Paris 1978 P : 66 et 67

على غرار أية مهنة أخرى فان موظف الحسابات يمكن أن يتوقف عن ممارسة وظيفته ، سواء كان السبب هو الموت ، أو كان محافظ الحسابات هو السبب ، أو كانت المؤسسة هي السبب ، أو كان حلها هو السبب ، أو المنظمة التي ينتمي إليها هي السبب .

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون أن يتمكن من التملص من التزاماته القانونية ، وعليه أن يقدم إشعارا بذلك قبل ثلاثة أشهر ، كما يتوجب عليه أن يقدم تقريرا حول المراقبة والمعاينات التي قام بها ، وهذه الاستقالة ينبغي أن لا يكون الهدف من ورائها الأضرار بالشركة.
- يمكن فسخ العقد وإنهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطا قي تنفيذ مهمته أو لتدخله في التسيير أو بسبب مانع جسدي .
- إن اختفاء أحد طرفي العقد و يتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل المراجعة يؤدي بالضرورة إلى انتهاء مهام محافظ الحسابات ، لكن تصفية الشركة لا يؤدي في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ الحسابات وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آني .
- إن الشركات التي تم ابتلاعها تفقد قانونها الأساسي و تمارس عملها تحت لواء القانون الأساسي للشركة التي ابتلعتها ، وعملية الضم هذه تنهي مهام محافظ الحسابات ، كما تنهى مهام هذا الأخير إذا قامت الشركة بتغير شكلها القانوني ، التحول مثلا من شركة مغفلة إلى شكل آخر.
- مبدأ كل مهنة حرة أو نشاط حر أن أي خرق للقانون أو الأحكام والقواعد المهنية يعد خطا تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة.

اجراءات تنفيد المهمة[78].

هناك عدة اجراءات لمحافظ الحسابات يجب ان يلتزم بها اثناء مراجعة الحسابات وهي :

الالتزامات القانونية :

ان مهام محافظ الحسابات تدور حول ثلاث التزامات قانونية وهي :

- الالتزام بإصدار الراي عن طريق اعداد تقرير للمراجعة وتقديمه للمؤسسة (مسؤولين ومساهمين) والى كل الجهات المعنية؛

وحتى يحقق محافظ الحسابات أهدافه يقوم بالتعرف على المؤسسة وتقييم مجموعة متنوعة من المعلومات في فترة وجيزة .لان محافظي الحسابات يخضعون الى توقيت خاص وقانوني لا جراء الفحوص والتدقيق وهو محدد في بداية التوكيل من طرف المؤسسة بالاتفاق مع محافظ الحسابات؛

[78] www.startims.com/f.apxt=33851334، 10/03/2015.

- اما فيما يخص تقييم المعلومات المتنوعة ،فمحافظ الحسابات الحريص بإتمام مهمته على احسن وجه ،سيتخذ خطوات منهجية وعلمية ،تسمح له بجمع اكبر عدد ممكن من الادلة والاثباتات الضرورية لا بداء رايه

وتستند هذه المنهجية اساسا على ما يلي :

- معرفة عامة حول المؤسسة التي هي بصدد المراجعة؛
- تقييم واختبار نظام المراقبة الداخلية؛
- التدقيق في الحسابات (تنفيد مهمة المراجعة)؛
- اعداد التقرير النهائي (ابداء راي المراجعة).

✓ **منهجية تنفيد المهمة :**

الجدير بالذكر انه اثناء كل مرحلة من مراحل المهمة على محافظ الحسابات ان يستدل او يستخدم مستندات رئيسية واساسية لتحقيق اجراءات المهمة وهي نوعين :

- الملف الدائم؛
- الملف السنوي (ملفات المراقبة).

فمسك مثل هذه الملفات تسمح لمحافظ الحسابات بما يلي :

- اعداد جيد لخطوات المراقبة ،تضمن حصر وجمع كل العناصر الضرورية ،لتدعيم راي المراجع في القوائم المالية السنوية للمؤسسة؛
- ان امتلاك باستمرار بنك من المعلومات الدائم حول المؤسسة ،طيلة فترة توكيل المراجع؛
- الاحتفاظ للتزويد في حالة الحاجة بالقرائن والادلة للأعمال المنجزة والاجراءات المنقدة في المؤسسة والتي ادت الى اصدار حكم حول درجة مصداقية وصحة الحسابات المستعملة؛
- امكانية التأكد من تطبيق المراجع للمعايير المهنية والمتعارف عليها؛
- مراقبة الاعمال المنجزة من قبل المساعدين والمتربصين لدى المراجع ، اضافة الى ذلك فان محافظ الحسابات يستند الى معايير المراجعة (المعايير العامة ،معايير العمل ،معايير التقرير).
-

تقرير محافظ الحسابات :

ينتهي عمل محافظ الحسابات باخر مرحلة وهي كتابة التقرير ، حيث يعد محافظ الحسابات تقريرا اوليا وهو التقرير التمهيدي ، فوجوده يحقق هدفين : الاول بيداغوجي وهو الكشف عن نقاط الضعف وامكانية تصحيح الاخطاء

المكتشفة قبل اقفال الحسابات والسنة المالية ، اما الهدف الثاني فهو اساسي وهو ان التقرير التمهيدي يسمح لمحافظ الحسابات باجراء برمجة العمليات للمرحلة اللاحقة وذلك بالتركيز على مواطن مراكز الضعف.

تعريف التقرير وانواعه

اولا : تعريف التقرير :

كان البيان الذي يقدمه محافظ الحسابات عن القوائم المالية يطلق عليه لفظ "شهادة" في الولايات المتحدة الامريكية ، ثم استبدلت الشهادة بلفظ "تقرير" تماشيا مع ما هو متبع في انجلترا.

فبعض الكتاب يرون بان تقرير محافظ الحسابات هو عبارة عن بيان مكتوب يلخص راي محافظ الحسابات المعتمد على ما قام به من وسائل واجراءات فنية في فحص ومراجعة البيانات المالية في المستندات والدفاتر والكشوف وكذلك قوائم نتيجة الاعمال ، ويقدم الى الهيئة العامة للمساهمين في شركات الاموال ا والى صاحب المشروع الفردي او شريك في شركات الاشخاص ، ويوضح التقرير بصفة اساسية راي المراجع في قوائم نتيجة الاعمال عن الارباح الحقيقية والمركز المالي الحقيقي في نهاية الفترة المالية ، بالاضافة الى عناصر اخرى يتضمنها التقرير.[79]

ثانيا : انواعه :

يمكن تصنيف التقارير التي يعدها محافظ الحسابات وفقا لثلاث اسس وهي :

* **حسب الغرض من التقرير** : هناك نوعان :

– **التقرير العام** : هو ذلك التقرير الذي يعده محافظ الحسابات ، ويتم استخدامه من قبل جميع الاطراف الخارجية وبصفة خاصة المساهمون من ذوي المصلحة في المنشاة التي يخصها هذا التقرير ، وهو ينطوي على راي عام في القوائم المالية لهذه المنشاة ، وينشر نشرا عاما من خلال الصحف اليومية ، وذلك كما في حالة تقرير مراجع الحسابات الذي يعرض الجمعية العامة وينشر في الجرائد اليومية وفاء لمتطلبات قانونية معينة.[80]

– **التقرير الخاص** : يقصد به ذلك التقرير الذي يعد لابداء راي خاص في مجال او جانب معين ، ومثل هذه التقارير لا تخضع لمتطلبات النشر العام كما في حالة التقرير العام.

---

[79] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، مرجع سبق ذكره ، ص97

[80] عبد الفتاح محمد الصحن واخرون ، اصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2000 ، ص391

* **حسب التفضيلات التي يتضمنها التقرير** : هناك نوعان :

– **التقرير المختصر** : يقصد به ذلك التقرير الذي يعده محافظ الحسابات ويبين ما فيه بصورة مختصرة مسؤولياته ونطاق الفحص ، ويرفق هذا التقرير بالقوائم المالية المنشورة ، حيث يعتبر جزءا لا يتجزا منها ، وقد حددت المهنة نموذجا معينا لهذا التقرير يستخدمه جميع المراجعون وذلك للحد من سوء الفهم والتفسير لتقرير المراجع ، والذي يمكن ان يظهر اذا كان كل تقرير يمثل نموذجا مستقلا ومختلفا عن غيره ، ومن هذا المنطلق يمكن النظر الى التقرير المختصر على انه تقرير نمطي.[81]

– **التقرير المطول** : يتضمن هذا التقرير الى جانب العناصر السابقة ايضاح وشرح الاخطاء التي اكتشفها محافظ الحسابات خلال قيامه بعملية المراجعة ، وتوصيات باجراء تعديلات على النظام المحاسبي من اجل رفع كفاءته ، واقتراحات لجعل نظام الرقابة الداخلية اكثر كفاءة وفعالية ، كما يصف المراجع في هذا التقرير نطاق مراجعته بصورة تفصيلية ، بالاضافة الى توضيح موقفه بالنسبة للبيانات التي تظهر في التقرير المفصل.[82]

* **حسب الموقف الذي تبناه محافظ الحسابات في تقريره** : نجد ما يلي :

– **التقرير النظيف** : ونقصد به ذلك التقرير الذي يبدي فيه مراجع الحسابات رايا ايجابيا في القوائم المالية محل الفحص.

– **التقرير المتحفظ** : هو ذلك التقرير الذي يبدي فيه مراجع الحسابات رايا مقيدا في القوائم المالية محل الفحص.

– **التقرير المعاكس** : هو ذلك التقرير الذي يبدي فيه مراجع الحسابات رايا سلبيا في القوائم المالية محل الفحص.

– **تقرير الامتناع عن ابداء الراي** : هو ذلك التقرير الذي يقرر فيه مراجع الحسابات امتناعه عن ابداء الراي في القوائم المالية محل الفحص لاسباب معينة.

معايير اعداد التقرير ومكوناته :

اولا : معايير اعداد التقرير :[83]

---

[81] نفسه ، ص393/392

[82] نفسه ، ص293

[83] عبد الفتاح الصحن واخرون ، اسس المراجعة ، الدار الجامعية ، 2004 ، ص386

هناك اربعة معايير متعارف عليها لاعداد التقارير وابداء الراي الفني في القوائم المالية محل المراجعة ، وتشمل هذه المعايير ما يلي :

– معيار ضرورة الاشارة الى مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة كمقياس للحكم على صدق وصحة هذه القوائم.

– معيار ضرورة الاشارة الى عدم الاتساق او الثبات في تطبيق المبادئ من فترة محاسبية لاخرى.

– معيار كفاية وملائمة الافصاح المحاسبي في القوائم المالية ، ما لم يشر التقرير عكس ذلك.

– معيار ابداء الراي في القوائم المالية كوحدة واحدة "معيار وحدة الراي".

ويمكن تلخيص معايير المراجعة المتعارف عليها التي تحكم سلوك مراقب الحسابات عند اعداده لتقريره وابداء الراي الفني المحايد في القوائم المالية فيما يلي :

– يجب ان يوضح تقرير المراجعة ما اذا كانت القوائم المالية التي تم اعدادها وعرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما او طبقا للمعايير المحاسبية المصرية.

– يجب الاشارة في تقرير المراجعة الى مدى الثبات والاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة في الفترة الحالية المعمول عنها الحسابات الختامية بنفس طريقة الفترة السابقة.

– يفترض ان الافصاح في القوائم المالية كاف وملائم ما لم يشر مراقب الحسابات في تقرير المراجعة الى غير ذلك.

ثانيا : مكوناته :

وفقا لهذا المعيار تشمل العناصر الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات على ما يلي وبالترتيب :

– عنوان التقرير : حيث يجب ان يتضمن تقرير المراجع عنوانا يميزه بانه "تقرير مراجع مستقل".

– الجهة الموجه اليها التقرير : حيث يجب ان يوضح التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها في التقرير ، وهو عادة ما يوجه الى الشركة او مساهميها او مجلس الادارة ، ولقد جرت العادة على ان يوجه التقرير الى المساهمين وذلك على اساس انه قد تم تعيين المراجع بواسطتهم من خلال الجمعية العامة.[84]

[84] عبد الفتاح محمد الصحن واخرون ، نفس المرجع السابق ، ص390

– **الفقرة التمهيدية(الافتتاحية)** : وهي الفقرة الاساسية الاولى من فقرات التقرير النمطي لمراقب الحسابات ، ويجب ان تتضمن اشارة واضحة الى كل من القوائم المالية التي تم مراجعتها ، والسنة التي تمت فيها المراجعة ، وان يوضح مراقب الحسابات مسؤولية الادارة عن اعداد القوائم المالية ، وان مسؤولية مراقب الحسابات هي مراجعة هذه القوائم المالية وابداء الراي فيها بناءا على مراجعته لها.[85]

– **فقرة النطاق(المدى)** : وهي تصف في عبارات عامة ومركزة ما قام به المراجع ، ودون ذكر اي تفصيلات ، وبالتحديد تبين هذه الفقرة ما اذا كانت عملية المراجعة قد انجزت وفقا لمبادئ المراجعة المقبولة قبولا عاما ، وتبين ايضا ان هذه المعايير تتطلب تخطيط المراجعة للوصول الى تاكيد معقول بخلو القوائم المالية من اي تحريف جوهري ، وفي حالة وجود قيود جوهرية على نطاق الفحص فانه يجب الاشارة اليها في هذه الفقرة ، وذلك على ان يتم توضيحها بصورة اكبر في فقرة وسيطة بتقرير المراجعة تقع بين فقرة النطاق وفقرة الراي.

– **فقرة الراي** : وفي هذه الفقرة ينقل المراجع لمن يهمهم الامر استنتاجاته في القوائم المالية التي قام بفحصها ، والتي تقوم على اساس من ادلة المراجعة التي جمعها.

– **الفقرة التوضيحية** : وهي فقرة يقوم المراجع باضافتها للتقرير حسب الظروف وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف ، واذا ما استخدم المراجع هذه الفقرة لتوضيح السبب وراء تبنيه لراي متحفظ او معاكس فان هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق وقبل فقرة الراي ، اما في حالة الامتناع عن ابداء الراي فان هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية ، اما اذا كانت الظروف التي سيتم توضيحها لا تؤثر على ابداء المراجع لراي نظيف فان الفقرة التوضيحية تاتي بعد فقرة الراي.

– **توقيع المراجع** : يجب ان يوقع التقرير من قبل المراجع ، وذلك حتى يمكن التاكيد على قبول المراجع لمسؤولياته.

– **تاريخ التقرير** : يجب تأريخ التقرير بذلك التاريخ الذي اكمل فيه مراجع الحسابات اجراءات الفحص الميداني ، ويعتبر التاريخ مهما لانه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المراجع عن الاحداث التي تقع بعد انتهاء الميزانية العامة.[86]

تقرير حول الحسابات واهمية التقرير لمحافظ الحسابات :

اولا : تقرير حول الحسابات :

---

[85] نفسه ، ص389

[86] عبد الفتاح محمد الصحن واخرون ، نفس المرجع السابق ، ص396

ثانيا : اهمية التقرير لمحافظ الحسابات :

طالما ان محافظ الحسابات ينظر الى التقرير على انه المنتج النهائي لعملية المراجعة واداة توصيل رايه الفني المحايد حول القوائم المالية مجال المراجعة ، فان هذا التقرير يمثل له اهمية خاصة للاسباب التالية :

– ان التقرير دليل ومؤشر على انجاز محافظ الحسابات للتكليف بمراجعة القوائم المالية للمشروع.

– ان التقرير سيوجه في المقام الاول الى المساهمين الذين كلفوه باداء الخدمة المهنية ، ولذلك فهو اداة لاشباع طلبهم على هذه المهنة.

– ان التقرير وسيلة لتوصيل لاصحاب المصلحة في المشروع ، ويهمه ان يستفيد من ردود افعالهم نحوه كالية من اليات التغذية العكسية يمكن ان تفيده في تطوير التقرير ان امكن.

– ان نجاحه في اعداد وعرض التقرير مستوفيا لمعايير التقرير هو احد المؤشرات الهامة على ادائه للمرحلة الاخيرة من مراحل المراجعة بجودة عالية ، ويؤثر ذلك بالايجاب على الجودة الكلية لعملية المراجعة.[87]

أتعاب محافظ الحسابات

08 حددت بصفة دقيقة أتعاب محافظ الحسابات حيث جاء فيها : –المادة (44) من القانون رقم 91 تحدد الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع محافظي الحسابات أتعاب محافظي الحسابات طبقا للسعر الذي « تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية ، في إطار التشريع المعمول به، ولا يمكن أن يتلقى ومن هذا المنطلق تم وضع » محافظو الحسابات فضلا على الأتعاب أي أجر أو امتياز تحت أي شكل كان جدول أتعاب يسهل عملية حساب أتعاب محافظ الحسابات بناءا على مؤشرات ومعايير هي :

– المجموع الإجمالي للمزانية بدون تخفيض الاهتلاكات والمؤونات .

– مجموع الإيرادات المسجلة في الصنف (7) باستثناء حسابات التحويل حساب(75 و78) .

[87] عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الحديثة لحسابات الشركة المقيدة بالبورصة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2003 ، ص163-165

10 000 000,00إلا أنه لا يمكن تطبيق جدول الأتعاب هذا لدى المؤسسات التي يفوق مجموع ميزانيتها دج.

حسب القرار المؤرخ في 3جمادى الثانية 1415 الموافق لـ 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات جاء في مادته رقم 2 مايلي :

يتقاضى محافظو الحسابات أتعاب عن الأعمال التي ينجزها خلال السنة المالية ، في إطار مهامهم العادية ومع احترام العنايات المهنية ، يحسب مبلغها حسب السلم الآتي .

جدول رقم (3): اتعاب محافظ الحسابات

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير المعادة للتقويم) وعائدات الاستغلال	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم / دج (*)
حتى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من120
من 100 إلى أقل من 200 مليون دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من170
من 200إلى أقل من 400 مليون دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى أقل من230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من300
من 800 إلى أقل من 1600 مليون دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من380
من 1600 إلى أقل من 3200 مليون دج	من 760 إلى أقل من	من 380 إلى أقل من

	1030	515
من 3200 إلى أقل من 6400 مليون دج	من 1030 إلى أقل من 1400	من 515 إلى أقل من700
من 6400 إلى أقل من 12800 مليون دج	من 1400 إلى أقل من 1800	من 700 إلى أقل من900
من 12800 إلى أقل من 25600 مليون دج	من 1800 إلى أقل من 2400	من 900 إلى أقل من1200
أكثر من 25.600 مليون دج يضاف إلى أي 48 ساعة % 2400 ساعة نسبة 2 لكل حصة إضافية بـ 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500 سا	حد أقصى 4.500 ساعة	حد أقصى 2.250

(*) يحصل عليه بضرب عدد الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج .

يطبق سلم الأتعاب ، على المهام العادية لمحافظ الحسابات التي يحددها القانون باستثناء المهام الخاصة الدقيقة التي توكلها الجمعية العامة للمساهمين مثل [88] :

- إدماج انقسام المؤسسة ؛
- إنشاء شركات فرعية لإسهام جزئي في الأصول ؛
- مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات ؛
- أداء مهام خاصة في رقابة حسابات الشركات الفرعية أو شركات المساهمة .

تحدد الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن هذه المهام الخاصة باتفاق مشترك بين الأطراف المعنية (المساهمين ومحافظي الحسابات) .

يحدد سلم الأتعاب على أساس العناصر الآتية [89] :

[88] حسب المادة 3 من القانون 91 – 08 .

1-المجموع الخام للموازنة السنوية ماعدا إعادة تقويم الاستثمارات مع زيادة مجموع عائدات الاستغلال كما حدده المخطط الوطني للمحاسبة باستثناء حسابات تحويل الأعباء (الحسابان رقم 75 و78) .

لا تتضمن الاستثمارات الخاصة المدرجة في الموازنة التي طرأت أو التي يمكن أن تطرأ لاحقا التقويمات القانونية .

2-عدد الساعات الضروري المقدر لأداء مهمة محافظ الحسابات كما ينص عليه القانون واعتمادا على الفقرة الأولى- من هذه المادة .

3-مبلغ الأتعاب المطابق للجزء المحصل بحساب ناتج عدد الساعات في الجزء المحدد في الفقرة 2 مضروبا في تكاليف التوقيت المحددة بمبلغ 500 دج ابتداء من السنة المالية 1994 .

يحدد الجدول المطبق على محافظ أو محافظي الحسابات عند تدخله (أو تدخلهم) سواء باسم المؤسسة الأم و/ المؤسسة الفرعية مبلغ الأتعاب كما يأتي [90] :

1-عندما يكون محافظان أو أكثر للحسابات يعملان أو يعملون للمؤسسة نفسها ، فان مبلغ أتعاب هؤلاء يساوي أتعاب محافظ واحد مع زيادة 20 %.

يتم الحصول على أتعاب كل محافظ للحسابات بقسمة هذا المبلغ على عدد المتدخلين .

2-عندما يكون محافظ الحسابات أو محافظون في مؤسسة ما وهو كذلك محافظ الحسابات أو محافظون في مؤسسة فرعية فهو يتقاضى أو هم يتقاضون زيادة على أتعابهم باسم المؤسسة الأم 70 % من الأتعاب الناتجة عن السلم المطبق على المؤسسة الفرعية .

الأتعاب المحددة في السلم لا يتضمن الرسوم ، وحدها الأقصى البالغ 2.250.000 دج يطابق عدد 4500 ساعة (حسب المادة 7 من القانون 91 -08).

بيانات الاتعاب محافظ الحسابات:

تدفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامه العادية ، بناء على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي [91] :

---

[89] حسب المادة 4 من القانون 91 – 08 .
[90] حسب المادة 6 من القانون 91 – 08 .
[91] حسب المادة 8 من القانون 91 – 08 .

عند بداية الأعمال . % – 30

- 20 %بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة .
- 30 % عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات .

بعد اجتماع الجمعية العامة العادية .% – 20

المصاريف التي ينفقها محافظو الحسابات ، في إطار مهامهم كما تقتضيها العناية المهنية وبرنامج العمل الذي تستخلص منه ، يتم التكفل بها ابتداء من السنة المالية 1994 كما يأتي [92] :

- ترد مصاريف النقل ، بناء على تقديم الأوراق الثبوتية ، وفي حالة استعمال السيارة الشخصية ترد هذه المصاريف على أساس تعويض كيلومتري قدره 3 دج عن الكيلومتر الواحد .
- مصاريف الإيواء والإطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرها بوسائلها الخاصة ترد بناء على تقديم بيانات النفقات مدعمة بالوثائق الثبوتية المطابقة في حدود ما يأتي :
- 1500 على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد ؛
- 80 %من مجموع الساعات المخصصة .

لا تدفع المصاريف المذكورة أعلاه إلا في الحالات التي يبررها قانونا بعد المسافة التي تبعد أكثر من 50كلم عن مراكز المراقبة أو مقر محافظ الحسابات .

المادة 11 : لا يطبق سلم الأتعاب على المؤسسات التابعة للأنصاف الآتية [93]:

- المؤسسات المتخصصة في القرض ؛
- شركات الاستثمار ؛
- شركات البورصة ؛
- صناديق المساهمة ؛
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري .

يحدد لهذا الصنف مبلغ الأتعاب باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات والأجهزة المؤهلة في المؤسسة أو الهيئة ويبلغ هذا المبلغ إلى مجلس النقابة التي يكون محافظ الحسابات عضوا فيها .

---

[92] حسب المادة 9 من القانون 91 – 08 .

[93] حسب المادة 11 من القانون 91 – 08 .

اتعاب محافظ الحسابات في ظل قانون 01-10 الجديد

المادة37 تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة الكلفة بالمداولات اتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته لا يمكن محافظ الحسابات ان يتلقى أي اجرة او امتياز مهما يكن شكله باستثناء الاتعاب والتعويضات المنفقة في اطار مهمته ولا يمكن احتساب الاتعاب في أي حال من الاحوال على اساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية

خاتمة:

إن المهمة الرئيسية للمراجع هي فحص الحسابات والقواعد المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية و الإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم

و الملحقات سواء داخل أو خارجها ، فبوجود هذا الرأي المهني وخاصة أنه صادر عن جهة خارجية تتوافر لها الخبرة والمعرفة المناسبة يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ويرفع من درجة الثقة فيها ، وبالتالي يكون المراجع قد خدم جهات عديدة نتيجة قيامه بفحصه . كإدارة المؤسسة التي ترى في تقرير مراجع الحسابات الخارجي المحايد شهادة لها بحسن قيامها بالمهام الموكلة إليها من ملاك المشروع ، كما يخدم مراجع الحسابات البنوك والدائنين على اختلاف طبقاتهم ، وذلك بتأكدهم من أن ربحية الشركة قادرة على الوفاء بالتزاماتها وأن الميزانية تعطي صورة صادقة من مركزها المالي مما يسمح بتوسع أحجام منح الائتمان من قبل المؤسسات المالية ، كما أن شهادة المراجع تمنح الاطمئنان والتأكد للعاملين بالشركة ، بأن مشروعهم يسير سيرا حسنا ويحقق لهم عمالة مستقرة ويمنح كذلك لأصحاب رأس المال الراحة والضمان من أن الإدارة قد حافظت عل أموالهم واستخدمتها الاستخدام السليم في سبيل تحقيق أهداف المشروع .في حين السلطات الجبائية والرقابية ترى في تقرير المراجع تأكيدا على التزام المؤسسة بما تخضع له من قوانين وما تفرضه من تعليمات وتوجيهات ، و إضافة إلى كل هذا التحقق من عدم وجود تلاعب ، غش أو اختلاسا في هذه المؤسسة .

تعتبر مهنة المراجعة من المهن العريقة في الدول المتقدمة ، فنتيجة لما تؤديه من خدمات إلى تلك الجهات العديدة فإنها تخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة وتساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات نظرا لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف أو التلاعب

المراجع:

1 نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الإغواط، 2007/2006

[2]– هادي التميمي ، **مدخل الى التدقيق** ، دار وائل للنشر، عمان، ط2004،1 ،ص20.

[3]– خالد امين عبد الله ، "**علم تدقيق الحسابات**" ،دار وائل للنشر ،عمان ، ط1، 2000،ص 13.

[4] Lionel et Gérard. V :**Audit et control intern**,dallos,paris,1992,p19.

[5]- Raffegau. J et all, L'Audit Financier, Que Sais-Je, Paris, 1994, P:6.

–[6] Alain Mikol, L'Audit Financier , Edition D'Organisation, Paris, 1999, P:10.

[7]Jacques Duhem Et Michel Jammes, Audit & Gestion Fiscale De L'Entreprise, Edition EFE, Paris, 1996, P: 24.

[8]- محمد عباس الحجازي، المراجعة الأصول العلمية و الممارسة الميدانية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981، ص 75.

[9]- P-Payraveau et H.Descottes G, Comptabilité et Fiscalité, Edition Dalloz, Paris, P:202

10- Christophe Villalonga, L'Audit Qualité Interne Edition Dunod, Paris, 2003, P :14.

11 - محمد ياسين غادر، تقييم دور أجهزة الرقابة في المجال تحقيق أهداف عملية المراجعة بشكل عام، نشرة إلكترونية شهرية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، تشرين أول –كانون أول، 2003، ص 16، www.ascasociety.org ، 2005/04/13، 9h :45m.

12 - القانون التجاري للجمهورية الجزائرية المادة 609.

14– عبد الفتاح الصحن و آخرون، أسس المراجعة، دار الشباب الجامعية، الإسكندرية، ب ط ، 2003، ص 43

15– عقاري مصطفى، التقارير المالية لمن، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية، جامعة قسنطينة، عدد 19، 2002،ص 29.

16 لقليطي الاخضر ،"**مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**" – دراسة حالة من خلال الاستبيان – ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الحاج لخضر ،باتنة ،2008-2009،ص21.

17محمد امين ما زون ،"**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية**" ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 2010،03-2011،ص ص 18-19.

18- American Institute of Certified Public Accountants, Generally Accepted Auditing Standards, New York, AICPA, 1954.

19 – مجموعة النصوص الشرعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة CNC، منشورات الساحل ، الجزائر، 2002،

ص-ص،12-14.

20– رواني بوحفص،"**تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 01/10**"،الملتقى الوطني الرابع حول :" تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة عمار ثليجي الاغواط ،20-21 نوفمبر 2013،ص ص 3- 4.

21La Pratique de Commissariat aux Comptes en Algérie – N-E Saadi et A . Mazouz – édition SNC – P : 27 -

[2]" مجلس المحاسبة " مجلة غير منشورة صادرة عن مجلس المحاسبة

[3]حسب الأمر رقم 95 – 20 مؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق لـ 17 يوليو 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة

[4] تطبيقات في أصول المراجعة لـ د . م الفيومي و د . ع لبيب – 1998 – ص : 58

[5]الجريدة الرسمية ،قانون 01/10 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،العدد 42،الجزائر ،المؤرخ في 16رجب 1434الموافق ل29يونيو 2010.

26شريقي عمر ،"**مسؤوليات محافظ الحسابات :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية** "،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،العدد 12،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة سطيف 01،2012،ص93

27الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،قانون 10 – 01 المؤرخ في 16رجب عام 1431الموافق ل29يونيو سنة 2010،المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،العدد 42 الصادر بتاريخ 11 يوليو 2010.

28 خالد زاغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي ،"**الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**"، ،دار المستقبل للنشر والتوزيع ،الاردن ،ط1 ،1988،ص ص 121 – 122.

29- بن يخلف امال ،"**المراجعة الخارجية في الجزائر**"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2002،ص 100.

30- عبد اللطيف مصيطفى،" **دور محافظي الحسابات في تقديم الاستشارات الاقتصادية والمالية ،الاهمية الاقتصادية ومتطلبات كفاءة المشروعات** "، يوم دراسي حول :مهنة محافظ الحسابات في الجزائر – الواقع والتحديات –كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة غرداية، يوم الاثنين 14افريل 2014 ،ص9.

31- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010،يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 42 لسنة 2010،المادة 22.

32 Pratique du Commissariat aux Comptes – Pierre Feuillet – édition Sirey – Paris 1978 P : 66 et 67

33www.startims.com/f.apxt=33851334، 10/03/2015.

34عبد الفتاح محمد الصحن واخرون ، اصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2000 ، ص391

35عبد الفتاح الصحن واخرون ، اسس المراجعة ، الدار الجامعية ، 2004 ، ص386

36 عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الحديثة لحسابات الشركة المقيدة بالبورصة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2003 ، ص163-165

37 أمين السيد أحمد لطفي، إعادة تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة و آفاق المستقبل، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1996، ص 5

38محمد سمير الصبان ، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية ، 1997 ، ص378/377