

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة



مطبوعة محاضرات في المراجعة المالية والمحاسبية

موجهة لطلبة السنة الاولى ماستر محاسبة وتدقيق

من إعداد:

الدكتورة: فوزية براهيم

أستاذة محاضرة قسم أ

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

السنة الجامعية: 2019/2018

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
Et de la Recherche Scientifique
Université Amar Telidji Laghouat

Faculté des Sciences Economiques et Commerciales
Et Sciences de Gestion
Vice Doyen chargé de la Poste Graduation,
Recherche



وزارة التعليم العالي والبحث
العلمي
جامعة عمار تليجي - الأغواط

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
نيابة العمادة المكلفة بما بعد التدرج، البحث
العلمي والعلاقات الخارجية

25 نوفمبر 2019

الأغواط :

الرقم 612/ن.ع.م.ب.ت.ب.ع.ع.خ / 2019

مستخرج من محضر اجتماع المجلس العلمي لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

رقم 02 المنعقد بتاريخ 2019/07/10

في يوم الأربعاء العاشر من شهر جويلية سنة ألفين و تسعة عشر، و على الساعة 10.00 صباحا،
عقد المجلس العلمي لكلية اجتماعه العادي، وبعد الإطلاع على تقرير الخبيرين، صادق أعضاء المجلس
العلمي على مطبوعة الدكتوراه: براهيم فوزية، بعنوان: " المراجعة المحاسبية والمالية.

رئيس المجلس العلمي

رئيس المجلس العلمي

إبراهيم فوزية: أ.د. بومرئان إبراهيم



الفهرس

الصفحة	العنوان
	مقدمة
08	المحور الاول الاطار النظري للمراجعة الخارجية
25	المحور الثاني معايير المراجعة
32	المحور الثالث: آداب وسلوك مهنة المراجعة
42	المحور الرابع: ادلة وقرائن الاثبات في المراجعة
52	المحور الخامس: مؤهلات وصفات المراجع
62	المحور السادس المراحل الاساسية للقيام بعملية المراجعة
74	الحالة التطبيقية لعملية المراجعة

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جلليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبتها، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة.

- فالتطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها. ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات

الاهداف التعليمية

تهدف هذه المطبوعة إلى محاولة تبسيط المادة وتعريف الطلبة بعلم التدقيق المالي والمحاسبي وأهميته والمعايير التي تحكمه والمقبولة قبولا عاما، بالإضافة إلى دراسة الأخطاء المحاسبية وكيفية معالجتها وكذا طرق وإجراءات مراجعة عناصر الميزانية وحسابات النتائج. وإعداد الطالب ليتمكن من القيام بالمهمة وانجازها بأداء مقبول، وأن يكون التحصيل خلال الزمن المتاح مفيدا.

حاولنا إنجاز وتقديم هذا العمل المتواضع معتمدين في ذلك على الكتب الحديثة المتخصصة والمقررات الوزارية لوزارة المالية للمعايير الجزائرية للمراجعة وعلى ما يجري في الميدان من الحياة الاقتصادية، مراعيينا في ذلك البرنامج الزمني للمقياس وهو سداسي لسنة جامعية.

• هذه المحاضرات موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر محاسبة وتدقيق LMD كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير من أجل تنمية مهاراتهم والارتقاء بالبناء الفكري للطلاب حول تعريفه بعملية المراجعة المحاسبية والمالية ومن يقوم بهذه وكيف ذلك، بطريقة متدرجة تتوافق مع طبيعة المقياس والمدة المستغرقة في تدريسه والمقدرة بسداسي واحد.

• ولذلك أضع بين أيدي طلبتنا الأعزاء هذه المحاضرات التي هي نتاج تدريس هذا المقياس لعدة سنوات وفقا للمناهج الوزاري الرسمي من حيث الأهداف والمضمون معتمدين في ذلك على منهجية محكمة من خلال تسلسل المعطيات والمعلومات بطريقة تدريبية تتوافق مع إصال الهدف العام لهذه المطبوعة وهو تمكين الطالب من التعرف على عملية المراجعة لخل المؤسسات من يقوم بها وكيف تتم هذه العملية مع التركيز على الهدف الجوهرية الذي جاءت من أجله المراجعة المحاسبية والمالية .

✚ وفي الأخير أرجوا أن يحقق هذا العمل القصد منه و أن يكون إسهاما في تطوير مهارات طلبتنا الأعزاء وتحقيق التقدم العلمي المنشود .

✚ كما انه لزملائي الأساتذة الكرام ذوي الاختصاص وطلبتنا الأعزاء أن يبلغونا عن أي ملاحظات وآراء حول هذه المطبوعة مساهمة منهم في تطوي روتسين هذا العمل المتمثل في هذه مطبوعة لتتال الهدف منها.

نموذج لمواصفات المقياس

جامعة عمار ثليجيكلية العلوم الإقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير

مواصفات المقياس

الميدان : العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة : العلوم المالية

السداسي :_الثاني السنة الجامعية 2018-2019

البيانات الأساسية للمادة التعليمية

عنوان المقياس : المراجعة المحاسبية والمالية

وحدة التعليم : أساسية

عدد الأرصة : 6...المعامل 2

الحجم الساعي الأسبوعي : 03 ساعات

المحاضرة : (عدد الساعات في الأسبوع) ساعة ونصف

الأعمال الموجهة : (عدد الساعات في الأسبوع) ساعة ونصف

التقييم : إمتحان محاضرة نهاية السداسي + إمتحان أعمال موجهة نهاية السداسي.

المكتسبات

أن يكون الطالب في مرحلة الليسانس درس على الأقل المحاسبة المالية و معايير التدقيق الدولية .

الهدف العام للمادة التعليمية

الهدف الرئيسي لهذه المادة هو تعريف الطالب ب عملية المراجعة المحاسبية والمالية من خلال فحص جميع الدفاتر والتسجيلات المحاسبية والأدلة والقرائن المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالنشاطات التي قامت بها المؤسسة، وصولا الي تمكن المراجع من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية عن المركز المالي الحقيقي لها، ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتشريعات القانونية .

النتائج التعليمية المستهدفة للمقرر

المهارات المراد الوصول اليها من خلال هذا المقياس :

أ-المعرفة والفهم :

- ✓ التعريف بمهنة ووظيفة المراجعة المحاسبية والمالية ومن ثما التفريق بين المراجعة الداخلية والخارجية
- ✓ ممارسو مهنة ووظيفة المراجعة المحاسبية والمالية ومن ثما التفريق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي
- ✓ الهدف من المراجعة .
- ✓ علاقة المراجعة المحاسبية والمالية بالمحاسبة

ب- المهارات المهنية والعلمية :

- ✓ إكتساب الطالب معرفة عل كيف تتم عملية المراجعة.
- ✓ كيفية الإلتحاق بمهنة محاسبية في تخصصه. محافظ حسابات
- ✓ التعرف على المعايير الدولية التي تحكم المراجعة .

أساليب التعليم والتعلم :

- ✓ محاضرات .
- ✓ إنجاز بحوث على مستوى الأعمال الموجهة .
- ✓ يمكن إنجاز زيارات ميدانية للهيئات المشرفة على تنظيم المهنة المحاسبية في الجزائر كزيارة لمجلس لمحلس المحاسبة الوطنية .
- ✓ إجراء ندوات وإستضافة ممارسين محاسبين (محاسب معتمد- محافظ حسابات - خبير محاسبي) لتطوير مهارات الطلبة وربطهم بالواقع الإقتصادي .
- ✓ تنويع الأسئلة على شكل واجبات منزلية لمزيد من الإستيعاب .

أساليب تقييم الطلبة :

- ✓ الإمتحان الرسمي على مستوى المحاضرة نهاية السداسي .
- ✓ إنجاز بحوث و واجبات منزلية لتقييم فهم الطالب على مستوى الأعمال الموجهة .
- ✓ المناقشة والمشاركات اثناء حصة الأعمال الموجهة لتوسيع مدارك الطالب وصل الألفكار وتعميق الفهم .

ملاحظة :

إن هذه المطبوعة لاتعوض بأي حال من الأحوال ما يقدم للطلاب أثناء المحاضرات وبالتالي فان الاستغناء على الحضور يكون مجازفة وتقصير، حتى وإن توفرت للطلاب مراجع جيدة.



المحور الاول

الاطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد :

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبتها، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة.

أولاً: مفهوم المراجعة:

تشق كلمة المراجعة أو التدقيق auditing من التعبير اللاتيني audire وتعني الاستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة.

1- التطور التاريخي لمهنة المراجعة :

لقد مرت المراجعة بعدة مراحل قبل أن تصبح بالشكل الذي هي عليه في الوقت الحاضر، ويمكن تبين هذه المراحل في الفترات التالية:

- **الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية :** في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية - وخصوصاً العائلات المالكة، وكانت المراجعة غير معروفة، ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل ما نفس العمليات، وفي نفس الوقت تتم مقارنة مجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل المحاسب كل مجموعة، وكان الهدف الأساسي في هذه الفترة هو توكي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر .وفي عهد الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المراجع في الساحة العامة، علماً أن المراجعة كانت تفصيلية وكان غرضها الرئيسي هو اكتشاف الغش¹ والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنه.

- **الفترة ما بين 1500 و 1850 :** تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه من هذه الفترة هو انفصال ملكية المؤسسة عن الإدارة أو زيادة الحاجة للمراجعين .كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى لو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حالياً، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المؤسسات.

الفترة ما بين 1850 و 1905 إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام بين الملكية والإدارة، وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني

¹ :هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، ط3، عمان- الأردن، 2006ص17.

1962 الذي أقر بضرورة مراجعي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة. فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للمراجعة حتى تبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بالقوانين، فبالنسبة لأهداف المراجعة في اية هذه الفترة يمكن اختصارها في النقاط التالية - :

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية.

- اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية؛ -

الفترة ما بين 1905 إلى يومنا: هذا ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة، وكذلك الاعتماد على المراجعة الاختبارية، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة.

كما أصبح الهدف الأساسي من المراجعة هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة¹.

ثانيا: تعريف المراجعة

- تعددت تعاريف المراجعة وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها ، لكن بالرغم من وجود التعاريف العديدة لها إلا أن جميعها يتفق في مضمون الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ونذكر أهم هذه التعاريف في ما يلي - :

- عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية **AAA** "المراجعة بأنها: "عملية منهجية منظمة للحصول على أدلة الإثبات- بشكل موضوعي- المرتبطة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية وتقييمها بهدف ضمان وجود درجة توافق وتطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين"².

وهذا التعريف يتضمن ما يلي:

¹ اشتوي أمين عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، ط4، بيروت-لبنان، 1996، ص1

² Abd elhak Ziani, Le rôle de l'audit interne dans l'Amélioration de la Gouvernance d'Entreprise "cas Entreprise algériennes," Thèse de doctorat en sciences Economique (Non publié) , université Abou bekr belkaid, Tlemcen, Algérie, 2013/2014. P16.

السلامة : يعني مطابقة القوائم المالية أو المحاسبية للقواعد القانونية والمعايير والإجراءات والمبادئ المتعارف عليها والجاري العمل بها.

الصراحة : تعنى التطبيق بحسن النية لتلك القواعد انطلاقا من المعرفة للمسؤولين عن الواقع للعمليات وأهميتها.

◀ السلامة والصراحة سيؤديان إلى الوصول إلى الصورة الصادقة التي تعكس القوائم المالية والوضعية الحقيقية لممتلكات المؤسسة ونتائجها وصافي مركزها المالي .

- كما تعرف المراجعة بأنها: "عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدي إلى تحديد درجة العلاقة بين المعلومات والمقاييس المحددة لها من قبل، ويجب أن يتم تنفيذها بإتباع إجراءات يختارها المراجع، ويجب إتمام عملية المراجعة بواسطة شخص مستقل".¹

- "وتعرف أيضا بأنها: "عملية التحقق لمجموعة من المعلومات، تقوم على استقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية التي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم".²

وتعرف منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلن ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".³

و منه يتضح أن المراجعة علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، حاولت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمراجعين إرساءها خلال حقبة طويلة

من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه وأسا ليه وإجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر والسجلات المالية وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى

¹ - ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات الكترونيا، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص11.

² - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2002 ص10.

³ طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ص10.

تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة.

ومن خلال ماسبق يمكن القول ان عملية المراجعة تشتمل على:

الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة

التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

إذن المراجعة الخارجية هي عملية يقوم بها طرف خارجي مستقل ذو كفاءة مهنية، من خلال فحص البيانات المالية والسجلات المحاسبية، وإعطاء رأي فني محايد عن نتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في شكل تقرير يقدم للأطراف المعنية.

ثالثاً: أهمية المراجعة وأهدافها

1- أهمية المراجعة

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدثت تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفي مجالات الحياة بصفة عامة ، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني وتبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لابد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين وماليين واستلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين ، وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة ومراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة ، فأصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها .

فأصبحت بذلك المراجعة كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان وأصبح لها خطورتها وأهميتها في الميدان الاقتصادي ويرجع السبب في أن المراجعة ليست غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة لتحديد الغاية، هدفها خدمة الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المحاسبية ويعتمدون عليها في اتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية، ومن هؤلاء الأشخاص والمؤسسات التي يهتمها عمل المراجع نجد المديرين الذين يعتمدون اعتماداً جلياً وكلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها .

أما الفئة الثانية المستفيدة من عملية مراجعة، المستثمرين الذين يعتمدون على القوائم المالية (الحسابات الختامية) وما فيها من بيانات والتي تقدمها المشروعات المختلفة قبل اتخاذ أي قرار بتوجيه مدخراتهم.

وينبغي أن نذكر الهيئات الحكومية المختلفة وأجهزة الدولة المحددة التي تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات الحسابية في أغراض كثيرة نذكر منها التخطيط الإستراتيجي التنفيذ والإشراف والمراقبة على المؤسسات التي لها مساس بالمرافق العامة وفرض الضرائب المختلفة وتحديد الأسعار وبعض السلع والخدمات الضرورية وتقرير المنح....الخ.

إن أهمية المراجعة تتمثل في كونها وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من المراجعة نجد - :

أ- **إدارة المؤسسة** : إن إدارة المؤسسة تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مراجعة من قبل هيئة فنية محايدة¹.

ب- **الملاك** : يلجأ الملاك إلى تفويض مجلس الإدارة لإدارة الموارد ورأس المال بالطريقة المناسبة وعادة ما يكون من هؤلاء الملاك ليس له علاقة بالأمور المحاسبية والمالية، إضافة أنه من الصعب جداً أن يستطيع كل مساهم الإطلاع على البيانات المالية والتأكد من صحتها في جميع أوقات السنة لذلك فإن الملاك بحاجة إلى جهة مستقلة ومحايدة لتأكد لهم كفاءة الإدارة باستغلال الموارد المتاحة.

ج- **الهيئات الحكومية** : تعتمد الكثير من أجهزة الدولة على البيانات المالية فمثلاً دائرة الإحصاءات العامة تحتاج لهذه البيانات من أجل عمل الإحصاءات اللازمة وتحديد الدخل القومي ومتوسط الدخل الفردي، وإدارة الضرائب تحتاج هذه البيانات من أجل احتساب الضرائب بشكل حقيقي ووزارة التخطيط تحتاج هذه البيانات من أجل وضع الخطط الاقتصادية المستقبلية، فإذا لم تتوفر لدى هذه الجهات القناعة الكافية بصدق هذه البيانات فإنه لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

د- **النقابات العمالية** : تسعى النقابات العمالية بشكل دائم ومستمر من أجل تحسين أوضاع العمال في حين تسعى المؤسسات إلى التقليل قدر الإمكان من المصاريف والنفقات من أجل تحقيق أعلى الأرباح فهناك تضارب في المصالح بين النقابات العمالية وإدارة المؤسسات، وحتى تتمكن النقابات من المطالبة بمكتسبات أكثر للعمال يجب أن تحقق هذه المؤسسات عائد أعلى، أي أنها تستند على القوائم المالية لهذه المؤسسات لذلك فهي بحاجة أن تطمئن إلى أن هذه القوائم المالية تعبر بعدالة وصدق عن الوضع المالي للمؤسسات².

¹ توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار ومكتبة الكندي، عمان- الأردن، 2014، ص 15
² إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص 15-16.

هـ - البنوك التجارية والصناعية: تعتمد البنوك على القوائم المالية للمراجعة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها¹.

2- أهداف المراجعة:

تطورت أهداف المراجعة من اكتشاف الغش والتلاعب والاختلاس إلى الخروج برأي فني محايد يبين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية، وجاءت هذه الأهداف وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي شهده عالمنا المعاصر، هناك نوعين من الأهداف، أهداف تقليدية وأخرى حديثة أو متطورة

أ - الأهداف التقليدية: بدورها تنفرع اهداف رئيسية وأهداف فرعية .

أ-1. أهداف رئيسية : وتتمثل في:

- ✓ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- ✓ إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي

أ. 2- أهداف فرعية: وتتمثل في

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً ومستقبلاً.
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملاءمة الاستثمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

ب- الأهداف الحديثة المتطورة: وتتمثل اهداف المراجعة الحديثة فيمايلي :

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال ووفقاً للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

¹ . " خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتعددة للتسويق والتوريدات، القاهرة- مصر، 2014

-
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .

كما أنه هناك أهداف أخرى

- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير ، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير .
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم

◀ ومن خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها :

الشمولية :

نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا ، عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

-الوجود

هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي .ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات ، مخزونات) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون ، النفقات ، الإيرادات) يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديوانا أو إيرادات أو نفقات وهمية.

- الملكية

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

- التقييم

معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

- التسجيل المحاسبي

نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب .

3- تطور دور وأهداف المراجعة تاريخيا:

❖ قبل عام 1900م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء ، ولذلك كان التدقيق التفصيلي ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية .

❖ من 1905م إلى 1940م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.

❖ من 1940م إلى 1960م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية .

❖ من 1960م حتى الآن: أضيفت أهداف عديدة منها :

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة.
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- القضاء علي الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق علي العميل أو المنشآت محل التدقيق

4- أنواع المراجعة : هناك أنواع متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية المراجعة من خلالها، ويمكن تصنيف عملية المراجعة حسب عدة مؤشرات وهي كالتالي

4-1 - أنواع المراجعة من حيث نطاق عملية المراجعة : تنقسم إلى¹:

أ - مراجعة كاملة : بموجب هذا النوع المراجع يفحص القيود والسجلات بنسبة 100 ، % وهذا يحصل بالمشاريع الصغيرة ويسمى مراجعة كاملة تفصيلية.

وقد تطورت المراجعة الكاملة مع توسع المشاريع والمؤسسات الصغيرة إلى ما يسمى مراجعة كاملة اختيارية وبموجب هذا النوع يقوم المراجع بفحص عينات من القيود والسجلات والمستندات التي تتناسب مع أنظمة الرقابة الداخلية تناسباً عكسياً، ولا يجوز الحد من سلطة المراجعة بتحديد حجم العينة المراجعة في كل من المراجعة الكاملة والمراجعة الاختيارية.

ب- مراجعة جزئية : يتم فيها تحديد نطاق المراجعة، بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها مثل مراجعة حسابات المخزونات فقط، وهنا تنحصر مسؤولية المراجع في هذه الحسابات فقط، ويتم تحديد هذه الحسابات في عقد كتابي بين المؤسسة والمراجع.

4-2 أنواع المراجعة من حيث توقيت عملية المراجعة : تنقسم إلى²:

أ - مراجعة نهائية: يقوم به المراجع بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها وبعد إجراء التسويات النهائية وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وذلك ضماناً بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها لأن الحسابات تكون قد قفلت مسبقاً.

ب- مراجعة مستمرة: يقوم المراجع ذا النوع من المراجعة بشكل مستمر من خلال زيارات متعددة للمؤسسة بطريقة منتظمة حسب خطة وبرنامج مراجعة مضبوط مسبقاً.

¹ - ناصر مراد وآخرون، مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري- رؤية استشرافية، مداخل مقدمة في الملتقى الوطني لتأهيل مهنة التدقيق لمواجهة 4 الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، أيام 20 -21/11/2013، جامعة عمار ثلجي بالأغواط ، ص 7-8

² - إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2012، ص 23-24

3-4 أنواع المراجعة من حيث الالتزام: وتشمل¹:

أ - **مراجعة إلزامية:** وهي تلك المراجعة الملزمة بموجب النصوص القانونية، أي يمكن القول أن كافة الشركات والهيئات والجمعيات والأشخاص الاعتبارية الأخرى التي تتفصل فيها الملكية عن الإدارة تنص القوانين واللوائح المنظمة لأعمالها على ضرورة تعيين مراجع حسابات خارجي لها، وفي هذه الحالات التي تعتبر فيها المراجعة إلزامية يعد عدم تعيين مراجع الحسابات من المخالفات القانونية.

ج- **مراجعة اختيارية:** هي المراجعة التي تتم بمحض إرادة أصحاب المؤسسة دون تدخل أو إلزام من أي جهة كما هو الحال في الشركات والمنشآت التي لا تتفصل فيها الملكية عن الإدارة مثل شركات الأشخاص حيث تتم الإدارة والرقابة بشكل عام بحسب اتفاق الشركاء دون تدخل قانوني.

4-4 - أنواع المراجعة من حيث حجم الاختبارات: وتشمل²:

أ - **مراجعة شاملة:** هي المراجعة التي تشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية، لذا يجب فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من عدالة القوائم المالية، ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي إلا أن هذا النوع غير ملائم ويعتبر غير اقتصادي لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل مراجع الخارجي.

ب - **مراجعة اختبارية:** وهي مراجعة تقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لها على مجتمع الدراسة، حيث أن حجم هذه العينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في المؤسسة، وإذا وجد المراجع أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسع حجم

¹ - أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، بدون دار النشر، القاهرة-مصر، 2008، ص12.
² أحمد فايد نور الدين، بروية الهام، تأهيل مهنة المراجعة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني لتأهيل مهنة التدقيق 1 لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، أيام 20-21/11/2013، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، ص4 ص3.

العينة إلى أن يقتنع بأن السجلات والدفاتر والحسابات ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية.

4-5 - أنواع المراجعة من حيث القائم بالمراجعة : وتنقسم إلى¹

أ - **مراجعة داخلية** : هي المراجعة التي تتم بواسطة موظف من داخل المؤسسة حيث يكون تابع لإدارا، يهدف إلى تحسين أداء المؤسسة منجهة وضمان صحة ودقة المعلومات المحاسبية من جهة أخرى.

ب - **المراجعة الخارجية** : هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة حيث يكون مستقلا عن إدارا. ومجال تلك المراجعة يتمثل بوجه عام في المراجعة المالية ومراجعة القوائم المالية ويقوم المراجع بأداء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها.

4-6 أنواع المراجعة حسب الاهتمام وهي نوعين:

- أ - **المراجعة المالية والمحاسبية** : وهي أيضا تنقسم إلى نوعين:
- **المراجعة القانونية** : وهي مراجعة الحسابات الإجبارية بمقتضى القانون الذي يلزم كل مؤسسة تجارية على تعيين محافظ الحسابات لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. يقوم هذا المراجع المخول قانونا والمسجل في قائمة المراجعين القانونيين بتهمة التي ستتنتهي بإصدار تقرير سنوي يتضمن ملاحظاته على حسابات المؤسسة ورأيه الفني المحايد بالمصادقة أو الرفض والتي هي حكم على سلامة وصراحة الحسابات السنوية للمؤسسة (الميزانية، جدول حسابات النتائج والجرد)، هذا النوع من الحسابات يتم عن طريق عمليات صبر الآراء أي أن المراجعة ليست شاملة لكل حسابات المؤسسة ولكل أنظمتها كون هذه المهمة مكلفة، وهي خارج نطاق ما يطلب من محافظ الحسابات.
 - **المراجعة التعاقدية** : وهي مراجعة يقوم بها مراجع مهني في إطار تعاقدية والفحص هو تطهير الحسابات أي الحصول على حسابات واقعية وصحيحة أي الوصول إلى ميزانية جديدة وتعتمد هذه الطريقة في حالة وجود أخطاء كثيرة في الميزانية تمس

¹ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2016، ص22.

بمصادقيتها ولا يكون بإمكان الإطارات المالية في المؤسسة المشغولين بالمهام الروتينية بعمليات البحث والتنقيب فتلجأ إلى طرف خارجي مختص بهذا العمل ويتطلب عدة سنوات لأنها مراجعة شاملة لمحاسبة المؤسسة ومحاولة تفسير كل الحسابات بالرجوع إلى تاريخ المؤسسة ثم اقتراح الحلول والتعديلات للوصول إلى القوائم الصحيحة.

○ **لمراجعة العملية:** نشأة بعد المراجعة المالية والمحاسبية يتعلق الأمر بمراجعة أنظمة وإجراءات تسير المؤسسة والحكم على مدى فعاليتها وتحقيقها ولا يتعلق الأمر بمراجعة الحسابات. الحسابات

المراجعة المالية والمراجعة العملية يتكاملان فيما بينهما بحيث أن نجاح التسيير ورشاد القرار يتعلق بجودة المعلومات المالية المعتمد عليها وفعالية وكفاءة أنظمة إجراءات التسيير.

4-7 المراجعة حسب الهدف : وتنقسم الى :

➤ **أ- لمراجعة المالية:** يتعلق هذا النوع من المراجعة بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وسجلات المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع وعن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المشروع.

➤ **ب - المراجعة الإدارية:** من أجل مراجعة الكفاءة الإنتاجية للإدارة، على المدقق أن يتأكد من أن أموال المشروع يتصرف فيها بشكل اقتصادي. بحيث يحصل على أحسن أو أفضل منفعة لأقل تكلفة ممكنة ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة.

➤ **ج- مراجعة الأهداف:** يهدف هذا النوع إلى التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي تأسس من أجلها وتعني التدقيق القانوني وهو تأكد المدقق من أن المنشأة طبقت نصوص الأنظمة التي تصدرها الدولة، فمثلا على مدقق الحسابات التأكد من تطبيق الشركات لقانون الشركات رقم 14 الصادر 1964م وتعديلاته، بالإضافة إلى ذلك فإنه على المدقق التأكد من تقييد الشركة بنظامها الداخلي وعقد تأسيسها.

➤ **د - المراجعة الاجتماعية (التدقيق الاجتماعي):** التأكد من أن المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة والأهداف العامة تجاه البلد الذي تعمل به. فشركة

المساهمة مثلاً تسعى إلى تحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق
الأهداف الاجتماعية والصحية للمجتمع الذي تعمل لخدمته.

المحور الثاني

معايير المراجعة الخارجية

المحور الثاني معايير المراجعة

تمهيد:

- من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير او مستويات اداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة ، يعملون في ضوءها ويسيرونا على هديها في كافة مراحل العمل .و تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات(1) للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة.

15 هناك فرق بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة حيث ان المعيار وفقا لما ورد في قاموس اكسفورد فهو النمط او المعيار او المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات . اما الاجراءات فهي الخطوات التي يقوم يقوم بها المراجع خلال عملية المراجعة .

معايير المراجعة :

تنقسم معايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:

✓ **المعايير العامة:** وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، ومن هذا الم نطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.

✓ **معايير العمل الميداني:** وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة

✓ **معايير إعداد التقرير:** وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإعداد التقرير وشروط ذلك التقرير.

أولاً - المعايير العامة

1- تعريفها:¹ تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي القائم بعملية المراجعة، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين وتوصف خل على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم وتعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة. ويندرج تحتها المعايير التالية:

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الاجرائية الاخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملية في الخدمات المراجعة

- يجب على المراجع أن يكون مستقلاً شخصيته وتفكره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل .

- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الاخرى ، وكذلك عند اعداد تقرير المراجعة .

اذن المعايير العامة هي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، ومن هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.

1-1- معايير التأهيل العلمي والعملية : حيث يجب أن يتم فحص القوائم المالية وإجراءات المراجعة من قبل أشخاص لديهم التأهيل العلمي والعملية كمراجعين، فالتأهيل العلمي والعملية لا يرتبط بمستوى معين من المعرفة والخبرة، بل لا بد من رفع مستوى التأهيل من خلال التدريب

¹ - حسني أحمد دحدوح، حسني يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والاجراءات العملية)، دار الثقافة الأردن، ص:64.

المستمر والاطلاع على النظريات الحديثة وما يصدر من المجامع العلمية والمهنية في هذا المجال¹.

1-2 معايير الاستقلال (الحياد) : غالبا ما يشار إلى الاستقلال على أنه حجر الزاوية في المراجعة فبدون الاستقلال فان قيمة وظيفة تصديق المراجعين ستكون لا شيء، إن المراجعين لا يجب أن يكونوا مستقلين في اتجاههم الذهني عند أداء عملية المراجعة (الاستقلال في الحقيقة)، حيث يتعين أن يكون استقلالهم عن العميل مدركا عن طريق المستخدمين (الاستقلال في المظهر)، ويتطلب الاستقلال الموضوعية والتحرر من التحيز، فعند جمع أدلة الإثبات وتقييم وعدالة القوائم المالية يجب ألا يتحيز المراجع سواء اتجاه مصلحة العميل أو الطرف الثالث².

1-3 معيار العناية المهنية: ويقصد به التزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع، هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة أو بالنسبة لإعداد التقرير وإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص³.

¹ بطرس مباله، العوامل المؤثرة على مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي، مجلة الاقتصاد واتمع، دمشق، العدد 6، 2010، ص12.

² حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الحاج 1 لخضر، باتنة، 2009/2008، ص26.

³ - عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة "الأسس العلمية والعملية"، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2004، ص75.

ثانيا : معايير العمل الميداني: وتتمثل في

- 1- **معايير التخطيط والإشراف** ويتناول أهمية التحقق من أن العمل قد تم تخطيطه على نحو جيد لأداء المراجعة بشكل ملائم وبما يوفر الإشراف المناسب على أداء المساعدين، ويعد وجود الإشراف الملائم أمرا ضروريا في المراجعة، حيث أن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراء العملية محدودة.
- 2- **معايير تقييم نظام الرقابة الداخلية**: تتطلب معايير العمل الميداني من المراجع تقييم نظام الرقابة الداخلية، هذا التقييم يهدف لتحقيق هدفين مختلفين :

- تقييم المخاطر الكلية في المؤسسة أو إجراءات محددة لمعالجة المخاطر أو تدفق العمليات
 - تحديد الضوابط الرئيسية التي يمكن أن تدعم عملية المراجعة.
- ويجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل المراجعة كأساس لإمكانية الاعتماد.

- 3- **معيار الأدلة والقرائن** :يعني هذا المعيار أنه يجب أن يقوم المراجع بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص²⁰.

ثالثا : معايير إعداد التقرير: وتتمثل في:

- 1- **إعداد القوائم المالية طبق لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها** : وفقا لهذا المعيار يجب على المراجع أن يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا تتطلب إشارة المراجع هذه القيام بإعداد قائمة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، إلا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ والسياسات أمرا لازما لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم المالية، مثل طرق تقييم الاستثمارات والمخزونات وما شابه ذلك، وبطبيعة الحال إذا لم تتوفر لمراجع الحسابات المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه هذا فيجب عليه أن يشير إلى ذلك صراحة ويبدى تحفظات معينة في تقريره.

²⁰ تعريب ثناء علي القباني، المدخل إلى معاينة المراجعة، دار المريخ للنشر، الرياض-السعودية، 2011، ص34

2- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها : يتطلب هذا المعيار ضرورة تبيان تقرير المراجع ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تطبق بشكل ثابت ومنسق، كما يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة.

3- الإفصاح المناسب : يتطلب هذا المعيار ضرورة إفصاح المراجع في التقرير عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض وذلك ما إذا كانت هذه المعلومات حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بواسطة معدّها، أي أن الإفصاح مفترض ما لم يشير تقرير المراجعة إلى خلاف هذا، ويعتمد هذا المعيار على قرار المراجع نفسه النابع من تقديره الفني لتحديد المعلومات الهامة التي يقتضي الإفصاح عنها.

4- بدء الرأي : ويتطلب إصدار المراجع تقريراً يبين فيه رأيه الفني المحايد المستقل حول صحة القوائم المالية ككل، ويكون هذا التقرير خالياً من التحفظات إذا وجد البيانات المقدمة مطابقة لقواعد المراجعة جميعها.

ويتخذ مراجع الحسابات في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أربعة مواقف طبقاً لقواعد التدقيق وهي:

- ✓ بدء رأي دون تحفظات (الرأي النظيف).
- ✓ إبداء رأي ينطوي على تحفظات (الرأي المقيد).
- ✓ إبداء رأي مخالف (الرأي المعارض)، أي أن القوائم المالية لا بعتر بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة .
- ✓ إبداء رأي سلبي أي عدم إبداء رأي في القوائم المالية ذ.

➤ **تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق على ثلاث اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه.**

- **الاعتبار الأول :** اعتقاد المدقق والذي يمكن أن يكون أقوى من مجرد الانطباع وأقل من المعرفة الإيجابية الكاملة بدقة وخبرة أو ضمان لتوفير الأسس المناسبة للتعبير عن رأيه ولذلك فعملية التدقيق ليست تأميناً أو تأكيداً أو ضمان لعدم وجود أي نوع من الغش أو الأخطاء لهذا فإن الاعتماد على تقرير المدقق ينطوي على درجة معينة من المخاطرة وتعتبر قواعد التدقيق محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير وملحوظ.

- **الاعتبار الثاني :** المدقق مقتنع بمستوى الدقة في القائمة المالية. ويتحمل عدم مسؤولية توافر الدقة الملائمة والكاملة ويضمن خلو القائمة من سوء العرض والتشويه الجوهرى لتلك القوائم المالية بغض النظر عن مصدره خطأ أم تلاعب.

- **الاعتبار الثالث :** إن إبداء رأيه لا يقتصر على النتيجة النهائية لقائمة الدخل بل مسؤولاً عن إبداء الرأي على مكونات القائمة التفصيلية وفقاً لما استقر عليه في الممارسة العملية وذلك لأهمية القائمة ودورها في التحليل المالي.

المحور الثالث

أداب وسلوك مهنة المراجعة

المحور الثالث: آداب وسلوك مهنة المراجعة

تمهيد:

من أبرز الأمور التي تميز أي مهنة هو التزام أعضائها بقواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفاتهم المهنية وذلك اعترافاً منهم بأهمية الدور الذي يلعبونه ومسئوليتهم نحو جمهور المواطنين أو المتلقين والمستفيدين من هذه المهن، وهو ما نجده في مهن المحاماة، الطب والمحاسبة ومهن أخرى عديدة.

- إن اتجاه سلوك المحاسبين المهنيين في توفير خدمات المراجعة والتأكد له تأثير واضح على الاقتصاد الجيد والمجتمع الجيد ، في أي بلد من البلدان ، لذلك على المدقق المالي والمحاسبي أن يتحلى بسلوك أخلاقي قويم يمكنه من إنجاز المهمة التي يقبلها ويوافق على ادائها، وقد ركز جمهور المدققين المنضوين تحت مظلة تنظيم مهني واحد على أهمية السلوك المهني لأعضائه حرصاً على مركزه الاجتماعي الذي ينعكس على مهنتهم ، حيث قامت أغلب التنظيمات في البلدان المختلفة بإعداد دليل القواعد وآداب السلوك المهني لكي يرشد مزاولي المهنة للأداء الملائم، ويوضح لكل من الجمهور والعميل بأن المدققين يرغبون ويتفانون في أداء مهام تسموا ليكون لهم مركز مهني مرموق ومحترم بكل واجباته ومسؤولياته، ومن ثم يمكن القول، بأن مهنة التدقيق كغيرها من المهن لها آداب وتقاليد وسلوك مهني يتعين على مزاوليها الالتزام به، بحيث تبين الواجب الذي يتطلب القيام به وتنظم العلاقة بين مزاولي المهنة ، وأي خروج عن هذه القواعد والآداب يستلزم فرض عقوبات تضعها المنظمة في هذا الصدد.

أولا - الإطار العام لدليل آداب وسلوك المهنة وأهدافه

1-الإطار العام لدليل آداب وسلوك المهنة : يعتبر الأمريكيون هم السباقون من حيث ضبط وتحديد الدليل.وأما المبادئ فالأديان السماوية وخاصة الدين الاسلامي الحنيف الذي وضع الحدود وبين الاسس لكل مزاوله.

- أما في القياس الوضعي فان مجمع المحاسبين الأمريكيين وضع قواعد للسلوك المهني يغلب عليها الطابع الإلزامي منذ بداية القرن الحالي خاصة بعد التعثر الذي عرفه الاقتصاد الدولي للمرة الاولى وحسنوا تلك القواعد في الازمة المالية الثانية، وقد عدلت تلك القواعد عدة مرات وعلى مدار عدد من السنوات بعد ذلك وما زالت تعدل وتحسن باستمرار وذلك لكي يعكس المزيد من المسؤولية

2- أهداف دليل السلوك المهني : في الغالب يعرف دليل آداب وسلوك المهنة على انه بمثابة قيود وقواعد تفرضها المهنة على نفسها ويلتزم أعضاؤها بإتباعها وأنهم ملزمون بها، كما قد يضع كل عضو من أعضاء مهنة التدقيق في مكاتبهم قواعد سلوكية تزيد عن الحد الأدنى لمستوى السلوك والأخلاقيات التي يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة من المحاسبين والمدققين. وهذه القواعد من آداب وسلوك المهنة لها عدة اهداف اهمها²¹ :

أ - وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة من المحاسبين والمراجعين القانونيين باعتبارها تمثل الحد الأدنى لمتطلبات استمرارهم كمزاولين لعملهم المهني

ب- الإفصاح للجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بوجود دليل آداب وسلوك يحكم تصرفات أعضاء مهنة المحاسبة القانونية، وبالتالي ترتفع مكانة تلك المهنة وأعضاؤها ومهامها في نظر الآخرين ، وتزداد الثقة في نتائجهم وتقاريرهم، بالإضافة إلى إتاحة الفرص للمحاسبين المهنيين لأداء وظائفهم بكفاءة مرتفعة . ومن ثم يتعين على أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية الالتزام بمعايير السلوك المهني، والذي من شأنه أن يساهم في رفع مستوى مركز المهنة وسمعتها اجتماعيا وفنيا وخلقيا وتنمية احترام الجمهور لمكانتها في المجتمع.

²¹ وليام توماس ، أمرسون هنكي ، تعريب أحمد حجاج و كمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريخ، الرياض ، 176ص ، 1989.

ثانيا : أنواع قواعد السلوك المهني

1- من حيث السلطة أو الجهة التي وضعها. وتنقسم إلى نوعين:

أ - **قواعد قانونية:** ويقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع التي تتضمن عليها القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة على حسابات الوحدات. ومن أمثلتها لا يجوز للمدقق أن يحاول الحصول على عمل من الأعمال المتعلقة بمهنته عن طريق الإعلان أو بأي طريق يعتبر مخرلاً بكرامة المهنة.

ب- **قواعد تنظيمية:** ويقصد بها تلك القواعد التي تصدر من المنظمات المهنية لحث المحاسبين والمدققين على الالتزام بأداب المهنة وسلوكها مثل القواعد التي وضعتها نقابة المحاسبين والمدققين في الجزائر.

2- من حيث شكل صدورها و وسيلة إثباتها: تنقسم إلى نوعين:

أ - **قواعد مكتوبة:** هي التي دونت كتابة في وثيقة مكتوبة سواء قانون يصدر من سلطة تشريعية أو قرار من السلطة التنفيذية أو توصيات من منظمات مهنية.

ب- **قواعد عرفية:** نعني بها تلك القواعد والمبادئ التي لأتضمنها وثيقة مكتوبة وإنما يتعارف عليها المدققون على أتباعها وينظرون أليها على أنها دستور جامع ومجموعة من الآداب والتقاليد التي يعمل على توفيرها الوعي المهني بين المزاولين للمهنة .

رابعا : الجهات المختصة بوضع وإصدار قواعد آداب وسلوك المهنة : في أمريكا تصدر قواعد أدبيات السلوك المهني من قبل عدة جهات، لذلك فإنه من الضروري أن نشير إلى أن الدليل الذي أصدره مجمع المحاسبين الأمريكيين هو توافق عدة إصدارات تتعلق بمنح ترخيص مزاولة المهنة وتنظيمها على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية وذلك بواسطة حكومة كل ولاية يزاول فيها المدقق لمهنته ممثلة في مجلس يطلق عليه اسم " مجلس الولاية للمحاسبة القانونية " مهمته الإشراف ومتابعة مزاولة المهنة، وتتحدد اختصاصاته في إصدار معايير وقواعد تحكم آداب وسلوك المراجع أو المحاسب القانوني، ورغم تعدد جهات الاصدار فإن الدليل الصادر عن مجمع المحاسبين الأمريكيين يعد الأكثر شمولاً، حيث شمل معظم المعايير التي صدرت عن المجالس والجمعيات الممثلة لمهنة المراجعة، وعلى خلاف أي دليل آخر فهو يمثل نمط التصرفات والسلوك المتعارف

عليه في مهنة المراجعة ، باعتباره منظمة قومية يمثل كافة أنحاء الولايات المتحدة الأمريكية ، وله علاقة قومية مع كل من مجالس وجمعيات المحاسبة القانونية بالولايات مع الإشارة إلى أن عضوية المجتمع هي مسألة اختيارية²²

خامسا : اهم قواعد السلوك المهني : يمكن اختصار اهم قواعد السلوك المهني فيما يلي:

*الحياد (الاستقلال) . * الاستقامة والموضوعية *المعايير العامة . *الالتزام بمعايير المراجعة .
*المبادئ المحاسبية . *المعايير الفنية الأخرى . *المعلومات السرية للعميل . *الأتعاب المشروطة .
*التصرفات الضارة بالسمعة . *الإعلان والترويج *العمولات والأتعاب من عمليات متبادلة .
*الأعمال المتعارضة شكل واسم المكتب .

◀وتشتمل المفاهيم العامة لآداب وسلوك المهنة عدد من المبادئ يمكن التطرق لكل واحدة بشيء من التفصيل ..

1- الأمانة والاستقامة :

تتطلب الأمانة والاستقامة من المراجع الخارجي أن يكون مؤثوقاً به ، أميناً في أدائه لواجباته وخدماته المهنية، وأن يتصف بالنزاهة ، والصدق ، والأمانة .كما تتطلب الأمانة والاستقامة من العضو أن يحافظ على سرية معلومات عملائه وعدم الإخلال بمصلحة المجتمع من أجل مغانم أو مزايا شخصية. كما تتطلب الالتزام بنص وروح المعايير الفنية والأخلاقية ، وعدم تأويل المعايير بما لا تحتمل ، وألا يعتمد إلى عرض المعلومات على غير حقيقتها. ولا يتعارض ذلك مع الخطأ غير المقصود أو الاختلاف غير المغرض في الرأي. إلا أن الإهمال والتخلي والتغاضي عن المبادئ يتعارض مع الأمانة والاستقامة.

وتقاس الأمانة والاستقامة بما هو حق وعدل. وفي حالة وجود آراء مهنية متعارضة وعدم وجود قواعد أو معايير أو إرشادات محددة فيتعين على العضو أن يخضع التصرفات والقرارات التي يتخذها لحكمه الشخصي من خلال التعرف على ما إذا كان قد قام بما يتعين أن يقوم به شخص أمين وما إذا كان احتفظ بأمانته واستقلاله.

²² - وليام توماس ، أمرسون هنكي ، المرجع السابق، ص 175- 176

2- الموضوعية والاستقلالية والنزاهة

تعطي الموضوعية والاستقلال قيمة لخدمات المراجع وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة. وتتطلب الموضوعية من المراجع الخارجي أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية وألا يكون له أي مصالح متعارضة. وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند تقديم خدماته المهنية

3- العناية المهنية الواجبة بصفة عامة

اما الموضوعية والنزاهة فيجب ان لا يقوم المراجع بتحريف الحقائق التي يحصل عليها من عملية التدقيق وان يخضع عمله ورأيه لأراء الآخرين . ولا تعني صفة النزاهة مجرد الامانة ، بل التعامل العادل والثقة . كما يجب على المراجع الخارجي أن يلتزم بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية ، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءة وجودة خدماته ، وأن يؤدي مسئولياته المهنية على أكمل وجه. والسعي إلى الامتياز هو لب العناية المهنية الواجبة. ولتحقيق ذلك يتعين على العضو أداء مسئولياته المهنية بكفاءة وإخلاص. وتتطلب العناية المهنية الواجبة التزاما بأداء الخدمات المهنية على أكمل وجه يستطيع العضو تقديمه مع الاهتمام بمصالح العملاء أفضل اهتمام وبما يتفق مع مسئولية المهنة تجاه المجتمع بصفة عامة.

◀ - وتحقق الكفاءة باكتساب مستوى رفيع من التأهيل العلمي والعملية وتبدأ بإتقان المعلومات العامة المشتركة المطلوب توافرها للحصول على لقب محاسب قانوني. والمحافظة على الكفاءة تتطلب من العضو أن يلتزم طوال فترة حياته المهنية بالتعليم المستمر وتحسين القدرات المهنية ومتابعة التطورات الفنية للمهنة. وهي من مسئوليات العضو الشخصية. ويتعين على العضو في جميع العمليات التي يقبلها وفي جميع المسئوليات التي يتحملها أن يتعهد بالوصول إلى مستوى الكفاءة الذي يضمن أن جودة خدماته تضاهي المستوى المهني العالي الذي تتطلبه هذه المبادئ. كما ينبغي على العضو ألا يقبل القيام بأية خدمة مهنية إلا إذا كانت لديه القدرة على أدائها بالمستوى الملائم من الكفاية والإتقان.

◀ - وتهدف الكفاءة إلى الوصول إلى مستوى من الفهم والعلم والخبرة يمكّن العضو من أداء الخدمات بمهارة واقتدار والمحافظة على هذا المستوى. وتحدد الكفاءة الحالات التي يتعين على العضو الإحالة أو الاستعانة بخبرة ومهارة آخرين إذا تطلب الأمر درجة من الخبرة والمهارة لا تتوافر لديه. وكل عضو مسئول عن تقدير كفاءته وعن تقويم ما إذا كان تعليمه وخبرته الشخصية كافية لتحمل المسئولية المنوطة به.

◀ - ويجب أن يتفانى الأعضاء في الوفاء بمسئولياتهم تجاه العملاء ، وأصحاب العمل ، والمجتمع. والتفاني في العمل يفرض مسؤولية أداء الخدمات في وقتها وبطريقة متقنة والالتزام بالمعايير الفنية والأخلاقية الواجبة التطبيق.

◀ - المحافظة على سرية البيانات والمعلومات التي يحصل عليها من خلال عملية التدقيق في منشأة العميل .

◀ والعناية الواجبة تتطلب من المراجع التخطيط والإشراف بطريقة كافية على أي نشاط مهني هو مسئول عنه.

◀ - لا يتم التعاقد بين المدقق والعميل على عدم دفع الأتعاب إذا لم يتوصل الى نتائج مفق عليها من العميل (أتعاب مشروطة). أي لا تعتبر الأتعاب معلقة على شرط إذا تم تحديدها بواسطة المحاكم أو أي جهة أخرى نظامية

◀ - المنافسة على الأتعاب : لا يجوز للعضو الممارس أن يفاوض العملاء بطريق مباشر أو غير مباشر للحصول على عمل يقوم به زميل آخر. إلا أنه من حق العضو الممارس أن يقبل خدمة من يطلب منه ذلك. وعليه، في حالة ما إذا طلب منه أن يكون مراجعاً لحسابات منشأة بدلاً من زميل آخر، الالتزام بأحكام معايير المراجعة في هذا الشأن.

◀ - ويحظر على العضو الممارس الدخول في منافسة زميل في الحصول على عمل يقوم به الأخير عن طريق عرض أو قبول أتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميله دون سبب معقول.

◀ -الاتصال بالمراجع السابق : على العضو الممارس الذي يطلب منه أحد العملاء مراجعة حساباته أن يستفسر من زميله السابق عما إذا كانت لديه أية اعتراضات مهنية تحول دون قبوله عملية المراجعة. وعلى العضو الممارس أن يقدم لزميله الذي من المتوقع أن يحل محله في تقديم أية خدمات مهنية لأحد عملائه أية إيضاحات تطلب منه ، خلال فترة زمنية معقولة ، وذلك بعد أخذ موافقة العميل في كلتا الحالتين.

◀ - السلوك الحسن : على العضو أن يتجنب الأعمال التي تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة. يعتبر العضو مسيئاً لسمعة المهنة عندما يؤدي إهماله الى:

- السماح أو توجيه شخص آخر للقيام بأخطاء جوهريّة وتدليس في التقارير المالية او سجلات العميل.

- عدم تصحيح التقارير المالية للعميل والتي تحتوي على أخطاء جوهرية ومعلومات مضللة عندما يكون من صلاحية العضو القيام بذلك التصحيح.

- التوقيع، أو السماح أو التوجيه بالتوقيع على وثائق تحتوي على معلومات كاذبة أو مضللة.

◀ - الاحتفاظ بملفات العميل : يعتبر الاحتفاظ بملفات العميل بعد مطالبته بها سلوكاً سيئاً لسمعة المهنة . ويقصد بملفات العميل أي سجلات محاسبية أو غير محاسبية خاصة بالعمل سواء حصل عليها العضو عن طريق العميل أو حصل عليها نيابة عن العميل.

إذا تم وقف الخدمة المقدمة إلى العميل قبل نهايتها فيجب على المراجع إعادة أوراق وملفات العميل فقط. أوراق عمل المراجع مثل التحليلات والجدوال التي أعدها العميل بناءً على طلب العضو تعتبر ملكاً للعضو ولا تخص العميل ولا تجب إعادتها للعميل.

◀ - الدعاية والإعلان : لايجوز للعضو الممارس الحصول على عمل مهني بطريقة كاذبة أو مضللة أو خادعة أو مسيئة إلى سمعة المهنة سواء أكان ذلك بالإعلان أو بأي شكل آخر من طرق اجتذاب العملاء.

- ويجوز للعضو أن يقوم بإبلاغ المجتمع بالخدمات المهنية التي يوفرها شريطة أن يكون الهدف إعلام المجتمع بطريقة موضوعية ويجب أن يكون الإعلان مهذباً ، لائقاً ، صادقاً ، صريحاً ،

◀ - العمولات وأتعاب الإحالة : يحظر على العضو الممارس دفع عمولات مقابل الحصول على عملائه أو قبول هدايا ذات شأن له أو لأحد مساعديه ، كما لا يجوز له قبول عمولات نظير نصحه للغير بشراء منتجات أحد عملائه. ويجوز للعضو الممارس قبول أو دفع أتعاب إحالة شريطة أن تكون الإحالة بين مكتب العضو الممارس والمكاتب الأخرى التي يتعاون معها وأن يفصح للعميل عن قبول دفع هذه الأتعاب.

◀ مزاولة الأعمال الأخرى : للعضو الممارس أن يزاول الأعمال التي لا تتعارض مع قواعد سلوك وآداب المهنة شريطة أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكملة لطبيعة عمله ، مثل تقديم الدراسات والاستشارات المالية والمحاسبية والإدارية والأعمال ذات الطبيعة القائمة على الاستشارة ، على ألا يجمع بين هذه الأعمال والقيام بمراجعة الحسابات لعميل واحد وفي وقت واحد في حالة تأثيرها على استقلاله.

أ- أن لا تؤدي مزاولة العضو الممارس لهذه الأعمال إلى التأثير على أمانته أو موضوعيته أو استقلاله ، وألا تؤدي إلى عدم التزامه بقواعد سلوك وآداب المهنة.

ب- أن تكون هذه الأعمال من النشاطات الاقتصادية غير المهنية ، مثل تملك الأوراق المالية و تملك المزارع والعقارات والاشتراك في الشركات على أن يلتزم بالشروط التالية :

ج- أن يعهد بالإدارة إلى شخص متفرغ ولا يمارس الإدارة.

د- أن يفصح عن طبيعة نشاطه لعملائه وذلك بإبلاغهم عن الشركات المشارك فيها وأن يزود وزارة التجارة بأنواع النشاط والشركات المشارك فيها وأسماء.

◀ واما في الجزائر فان المجلس الوطني للمحاسبة والمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات والمصف الوطني للخبراء المحاسبين جهات مسؤولة على اصدار ووضع القواعد والقوانين التي تنظم وتحكم مزاولة المهنة وتلزم اعضائها باحترامها وتطبيقها، ونشير انه مع محاولات توحيد القواعد فان دليل آداب وسلوك المهنة الامريكي اصبح اكثر اعتمادا في العالم.

سادسا : قانون أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر

في الجزائر تقريبا مجمل القواعد التي تحكم المهنة جاءت في مضمون القوانين المنضمة للمهنة منها مثلا هناك أحكام القانون 08/91 المؤرخ في 1991/04/27 حول شروط ممارسات المهنة، والمرسوم التنفيذي رقم 36/96 المؤرخ في 1996/4/15 والذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمقرر المؤرخ في 1999/03/24 والذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المحور الرابع

ادلة وقرائن الاثبات في المراجعة

المحور الرابع : أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة

أولاً- ماهية أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة

تمثل المراجعة أحد الفروع المتخصصة للمعرفة والتي تعتمد على القرينة والبرهان لإصدار حكم على مدى سلامة مجموعة من الأشياء ومن ثم فإنه لمن الضروري على المراجع الخارجي الحصول على قرائن كافية ومقنعة ، والكفاية تعود على كمية وتنوع الأدلة بينما الإقناع يعني النوعية ومدى الوثوق فيها.

1- مفهوم أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة

لقد تعددت التعاريف التي تناولت القرينة والدليل لكنها تشترك جميعها في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الإعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والأمال والعادات وتنبؤات من يتخذ القرار .

- ويمكن تعريف القرينة على أنها²³ هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الإعتقاد ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع

أما الدليل هو المرشد وكل ما يمكن أن يحصل عليه المراجع يساعده في تدعيم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالي.

2 -أنواعها : يمكن تقسيم أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة كما يلي:²⁴

أ- قرائن وأدلة حقيقية : تنقسم إلى

- ✓ جرد مادي (فعلي)
- ✓ إعادة عمليات الحساب
- ✓ تتبع الأثر الناتج من إجراءات مسك الدفاتر

²³ محمد سمير الصبان , نظرية المراجعة و آليات التطبيق .جامعة الإسكندرية .2001،ص 289 و ص 300

²⁴ محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 300 .

و نجد أن هذه القرائن تقنع الشخص بحقيقة الشيء المراد برهنته بدون الحاجة إلى إستنتاج مثل جرد المخزون السلعي .

ب- قرائن وأدلة ممثلة في الشهادات: و تنقسم إلى المصادقات, الإستفسارات ، حيث يتم الحصول على هذه القرينة أو الأدلة من الآخرين

ج- قرائن وأدلة غير مباشرة : منها

✓ فحص المستندات (مراجعة مستنديه)

✓ فحص السجلات والدفاتر المساعدة

✓ الإرتباط بالبيانات الملائمة

كما يمكن تقسيم الأنواع المختلفة من أدلة الإثبات حسب التكلفة إلى ثلاث مجموعات

أ -أدلة إثبات ذات تكلفة مرتفعة:

مثل الجرد الفعلي والمصادقات، يعتبر الجرد الفعلي مكلف لأنه يتطلب حضور المراجع أثناء جرد المخزون بنفسه، وقد تكون هذه المخازن متباعدة عن الشركة مما يتطلب تكاليف سفر وانتقال عالية.

كما تعتبر المصادقة مكلفة نظرا لأن المراجع يجب أن يتتبع إجراءات محددة في عملية إعداد المصادقات ، وإرسالها بالبريد ، واستلام الردود ومتابعة عدم الرد ...إلخ

ب -أدلة إثبات ذات تكلفة متوسطة : مثل الفحص المستندي وإجراءات المراجعة التحليلية فإذا قام موظفي العميل بتجميع وتنظيم المستندات لتسهيل إستخدامها بواسطة المراجع يصبح الفحص المستندي ذو تكلفة منخفضة نسبيا والعكس إذا قام المراجع بتجميع وبتنظيم هذه المستندات بنفسه وتصبح ذو تكلفة مرتفعة جدا .²⁵

كما تعتبر إجراءات المراجعة التحليلية أقل تكلفة من المصادقات والجرد الفعلي ، لذا يفضل المراجعون إستبدال إختبارات بتفاصيل العمليات والأرصدة بإجراءات المراجعة التحليلية كلما أمكن ، ففي حالة إجراء فحص محدود للقوائم المالية فإن إرسال المصادقات للعملاء ينطوي على تكاليف

²⁵ حاتم محمد الشيشيني ، اساسيات المراجعة ، المكتبة المصرية ، 2007 ، ص 210 .

كبيرة ويلزم وقت كبير مما يدفع المراجعون إلى الإعتماد على إجراءات المراجعة التحليلية بشكل كبير .

ج-أدلة الإثبات ذات التكلفة المنخفضة: مثل الملاحظة والإستفسار من العميل والدقة الحسابية، يمكن للمراجع بسهولة إجراء ملاحظة بهدف تحديد مدى إلتزام موظفي العميل بإجراءات الجرد كما تجري الإستفسارات من العميل بشكل مكثف في كل عملية مراجعة وعادة بتكلفة منخفضة نسبيا .

و قد يقوم المراجع بإجراء التحقق من الدقة الحسابية بتكلفة زهيدة حيث أنها تتطوي على القيام بحسابات بسيطة .

3- أهمية أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة

في نهاية عملية المراجعة يصدر المراجع تقريره الذي يوضح فيه رأيه في القوائم المالية التي أعدتها إدارة المنشأة .و في سبيل إصدار هذا التقرير يجمع المراجع أدلة الإثبات الكافية التي تؤيد كل ادعاءات الإدارة الواردة في القوائم المالية ، وقد تكون ادعاءات الإدارة ضمنية او صريحة تتعلق بمجموعة العمليات مثل عملية البيع أو الشراء والحسابات المرتبطة بها الظاهرة بالقوائم المالية. و تشمل ادعاءات الإدارة ما يلي:

١- الوجود أو الحدوث:

و يتمثل في إدعاء وجود او حدوث الأصول والإلتزامات الخاصة بالوحدة الإقتصادية في تاريخ معين (تاريخ الميزانية) وإن العمليات والأحداث المقيمة بالدفاتر حدثت بالفعل تخص الوحدة الإقتصادية ، وعلى سبيل المثال قد تدعي الإدارة ان :

- ✓ -المخزون الظاهر بالميزانية موجود بالفعل مملوك للمنشأة
- ✓ -الإيرادات الظاهرة بقائمة الدخل تحققت خلال الفترة
- ✓ -عمليات البيع المقيمة بالدفاتر حدثت بالفعل وتخص الفترة المالية محل المراجعة

ب-الإكتمال:

و يتمثل ذلك في إدعاء الإدارة أن كل العمليات أو الأحداث التي يجب تقييدها بالدفاتر تم قيدها دون نقصان فعلى سبيل المثال قد تدعي الإدارة أن :

- ✓ -المخزون يمثل كل البضاعة الموجودة بالمخازن في تاريخ الميزانية .

- ✓ -الإلتزامات الظاهرة بالدفاتر تمثل كل الإلتزامات على المنشأة في تاريخ الميزانية .
- ✓ -كل المصروفات التي تخص الفترة تم قيدها دون نقصان.

ج- الإلتزامات والحقوق: و يتمثل ذلك في إدعاء الإدارة ان لها حقوق ملكية على المخزون الظاهر بالميزانية ، كما أن الإلتزامات الموجودة بجانب الخصوم بالميزانية تمثل التزامات على المنشأة

د-التقويم أو التخصيص:

هذا الادعاء يتعلق بأن الأصول، الإلتزامات، حقوق الملكية ، الإيرادات والمصروفات الظاهرة بالقوائم المالية ثم تخصيصها أو تقويمها بالمقادير المالية الملائمة فعلى سبيل المثال تدعي الادارة أنه:

- ✓ -تم تقويم المخزون السلعي بالتكلفة أو السوق أيهما أقل.
- ✓ -الأصول الثابتة تم توزيع تكلفتها على عمرها الانتاجي بطريقة ملائمة.

هـ-العرض والافصاح:

ادعاءات تتعلق بتحديد ما اذا كانت مكونات معينة من القوائم المالية تم تبويبها بشكل صحيح فعلى سبيل المثال قد تدعي الادارة ان جزء من الديون طويلة الأجل سوف يستحق السداد أثناء هذا العام. ولذلك تم تبويبه في الميزانية تحت بند الإلتزامات قصيرة الأجل.²⁶

²⁶ حاتم محمد الشيشيني ، اساسيات المراجعة ، مرجع سبق ذكره ص 184 .

يوضح الجدول التالي ملخص لادعاءات الإدارة

الإدعاء	مضمونه
الوجود أو الحدوث	الأصول والالتزامات موجودة، والعمليات الحسابية بالدفاتر حدثت بالفعل
الإكتمال	الحسابات والعمليات الواجب قيدها تم قيدها ومن ثم فإن القوائم المالية كاملة
التقويم أو التخصص	الأصول. الالتزامات. حقوق الملكية. الإيرادات والمصروفات تم تقويمها وتخصصها بطريقة ملائمة على الفترة المحاسبية التي تخصها
العرض والإفصاح	المقادير المالية الظاهرة بالقوائم المالية تم عرضها والإفصاح عنها بطريقة ملائمة

4- خصائص أدلة وقرائن الإثبات في المراجعة

يمكن القول بصفة عامة أن أدلة الإثبات في المراجعة يجب أن تستوفي ثلاث خصائص أساسية حتى يمكن للمراجع الإستناد إليها عند إبداء رأيه المهني وهذه الخصائص هي:

أ- إمكانية الاعتماد

يجب أن يقتنع المراجع أولاً بأن ما جمعه من أدلة يمكن الإعتماد عليها كأساس لإبداء رأيه المهني ، وبالطبع فإن درجة إعتماد المراجع على تلك الأدلة سوف يتأثر بمجموعة من العوامل وهي :

- **إستغلال مصدر الدليل** يقصد بها أن المراجع يمكن أن يعتمد بدرجة كبيرة على الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي كالمصادقات مثلاً يتم الحصول على معلومات من العملاء أو الموردون تقدم درجة أكبر من إمكانية الإعتماد عليها بالمقارنة بما يناظرها من أدلة معدة داخل المنشأ.
- **كفاءة ومؤهلات مصدر الدليل** : تتأثر إمكانية إعتماد المراجع على الأدلة المختلفة بمدى كفاءة مصدر تلك الأدلة بقدر ما تتأثر بمؤهلاته وبما يجعله قادراً على تقديم معلومات خالية من الأخطاء، فعلى سبيل المثال المصادقات، فإن المصادقة الصادرة عن أحد الأشخاص (منشأة فردية) من المحتمل أن تختلف عن المصادقة الصادرة عن كيان إقتصادي (شركات مساهمة) قائم ومستقر من حيث إمكانية الإعتماد عليها من هنا يتضح

أن أهمية إستغلال مصدر الدليل تتبع من محاولة المراجع تجنب أدلة الإثبات التي قد يكون بها أخطاء متعمدة بينما تتبع أهمية كفاءة ومؤهلات مصدر الدليل من حرص المراجع على تجنب أدلة الإثبات التي قد تكون بها أخطاء غير متعمدة والتي تأتي غالبا نتيجة عدم كفاءة تلك الأدلة وعدم تأهيله التأهيل الملائم.

■ **أنظمة الرقابة الداخلية :** من أهم العوامل المؤثرة في إمكانية الإعتماد على ادلة الإثبات المتاحة أمام المراجع هو مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية الذي يمثل جانبا هاما من البيئة التي يتم من خلالها إنتاج وتوفير بعض الأدلة، كلما كان هناك هيكل فعال للرقابة الداخلية كلما كان من الممكن الإعتماد على ما يقدمه من معلومات وأدلة إثبات بدرجة أكبر مما كان هيكلا ضعيفا أو به جوانب وقصور. وهناك يجب على المراجع أن يتأكد بنفسه على مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية ولا يعتمد على رأي العميل في هذا الشأن.

■ **موضوعية الدليل :** يتوقف موضوعية الدليل على مدى حاجته إلى الحكم الشخصي للمراجع لتقسيم مدى دقته، حيث توجد علاقة عكسية بينهما بمعنى أن الدليل الموضوعي هو ذلك الدليل الذي يحتاج إلى القليل من الحكم الشخصي للمراجع لتقسيم مدى دقته فعلى سبيل المثال فإن أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها مباشرة بمعرفة المراجع كالملاحظة وإعادة القيام ببعض العمليات الحسابية وغيرها هي أدلة أكثر موضوعية بالمقارنة بالأدلة التي تعتمد على آراء الآخرين مثل رأي الخبير المثمن حول قيمة أحد الأصول أو رأي مدير الإئتمان حول حقيقة الديون المشكوك في تحصيلها ، وبالطبع فإن الأدلة الأكثر موضوعية يمكن الإعتماد عليها بدرجة أكبر من غيرها.

■ **طريقة الحصول على الأدلة الخارجية :** ويقصد بذلك ان الادلة الخارجية التي ترسل مباشرة من المصدر الى المراجع يمكن الاعتماد عليها بدرجة اكبر مما لو تم تقديمها الى المراجع من خلال منشأة العميل ، وتطبيقا لذلك فان المصادقات المرسله مباشرة من عملاء المنشأة الخاضعة للمراجعة الى المراجع يمكن الاعتماد عليها بدرجة اكبر مما لو تم تقديمها الى المراجع من خلال المنشأة.

■ **الملائمة** ويقصد بملائمة الدليل أن يتفق والهدف من وراء إستخدامه وبصفة عامة فان أدلة الإثبات تستخدم في المراجعة لمساعدة المراجع على قبول أو رفض مزاعم الإدارة التي تتطوي عليها القوائم المالية وبالتالي فإن الدليل لكي يكون ملائما فلا بد أن يؤثر على قدرة

المراجع في هذا المجال، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف المراجعة ، وتوضيحاً لذلك يمكن القول أن المصادقات الواردة من عملاء المنشأة الخاضعة للمراجعة تعتبر دليلاً ملائماً للوصول إلى أهداف المراجعة الخاصة بالتحقيق من مدى صحة مزاعم الإدارة حول وجود أرصدة العملاء في نهاية السنة المالية وتحقق المبيعات الواردة بالحسابات عند تحقق المراجع من الشمول والإكتمال.

■ **كفاية الأدلة:** تتعلق هذه الخاصية بكمية الأدلة التي يجب جمعها بمعرفة المراجع حتى يكون قادراً على الوصول إلى المستوى المطلوب من التأكد من أن مزاعم الإدارة المختلفة يجب قبولها أو رفضها وتتأثر هذه الكمية بالعديد من العوامل، ومنها الجهد المبذول من المراجع في سبيل البحث عن الأدلة ومدى قدرته على تقسيم مستوى موضوعية الأدلة المتاحة. وكذلك فإن الكمية المطلوبة يمكن أن تتأثر أحياناً ببعض قرارات المراجع، مثلاً كاختياره باستخدام المراجعة الاختبارية فإن كمية الأدلة التي سيتم الوصول إليها سوف تتأثر قطعاً بحجم العينة الذي سيخضع للفحص من جانب المراجع. في هذه الخاصية نجد أن الحكم الشخصي يلعب دوراً كبيراً في تحديد مدى ملائمة وكفاية الأدلة وإمكانية الاعتماد عليها²⁷.

²⁷ وجدى حامد حجازى ، المعايير الدولية للمراجعة ، الإسكندرية ، ، 2010 ، ص 25 . 29 .

ثانيا: طرق الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة

يحصل المراجع على أدلة الإثبات بتطبيق إجراء أو أكثر من الإجراءات ويتم تنفيذ هذه الإجراءات خلال الفترات أن يكون الحصول على أدلة المراجعة متاحا.

1- التفتيش والمراقبة

➤ -أ- التفتيش: ويقصد به فحص السجلات والمستندات والأصول المادية ويوفر هذا الفحص أدلة تتفاوت درجات الاعتماد عليها طبقا لطبيعتها ومصدرها ومدى نظام الرقابة الداخلية المطبق عليها ويتم بتبويب الأدلة المستندية التي يتم التوصل إليها في ثلاث مجموعات :

- أدلة مراجعة مستندية أعدت بمعرفة طرف ثالث خارجي ويحتفظ بها لديه.
- أدلة مراجعة مستندية أعدتها المنشأة وتحتفظ بها لديها.
- أدلة مراجعة مستندية أعدت بمعرفة طرف ثالث وتحتفظ بها المنشأة لديها.

و يوفر فحص الأصول المادية دليلا يعتمد عليه فيما يتعلق بوجودها لدى المنشأة ولكن لا يعتبر بالضرورة دليلا على ملكيتها أو على صحة تقييمها

➤ - ب- المراقبة : تعني المراقبة رؤية او اجراء يتم تنفيذه بمعرفة اخرين وكمثال مراقبة المراجع لاجراءات جرد المخزون بمعرفة العاملين بالمنشأة ، أو ادائهم لاجراءات الرقابة الداخلية والتي لا توفر مسارا للمراجعة .

2- الإستفسار والمصادقات

➤ -أ- الإستفسار : هو الحصول على معلومات من أشخاص مسؤولين داخل المنشأة او خارجها، ويتفاوت الاستفسار ما بين مكاتبات رسمية توجه لاطراف خارجية ، الى استفسارات غير رسمية (شفهية) توجه للعاملين بالمنشأة.و توفر الاستجابة بالرد على هذه الاستفسارات معلومات لمراجع الحسابات لم يحصل عليها من قبل او تعزز معلومات او ادلة موجودة لديه من قبل .

➤ -ب- المصادقات ويقصد بها الردود على الاستفسارات لتعزيز معلومات مثبتة في السجلات المحاسبية للمنشأة وكمثال يطلب المراجع عادة من المدينين المصادقة على ارصدهم بالاتصال بهم مباشرة.

3- الفحص الحسابي والفحص التحليلي

✚ - أ - الفحص الحسابي ويتمثل في فحص مدى صحة العمليات الحسابية بالمستندات او السجلات المحاسبية او القيام بفحصها عن طريق مراجعة حسابية مستقلة.

✚ - ب - الفحص التحليلي تتضمن اجراءات الفحص التحليلي النسب المالية والاتجاهات الهامة كما تشمل نتائج تحري اسباب الانحرافات والعلاقات التي تتوافق مع المعلومات المرتبطة بها او تختلف عن القيم التي تم تقديرها.²⁸

إن أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية ، فمعظم جهد المراجع الذي يبذل في تكوين رأيه عن القوائم المالية إنما يتمثل في جمع وتقييم أدلة وقرائن المراجعة ، أي إن المراجع الحيادي عليه جمع تلك الأدلة التي تساعد على الحكم على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ولإصدار هذه الحكام والتقديرات فان على المراجع الخارجي أن يحقق ويستوفى المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ، والتي تتطلب جمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي تمثل أساسا معقولا ومناسبا لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص.

²⁸ وجدى حامد حجازى ، معايير الدولية للمراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 137 و 138 .

المحور الخامس

مؤهلات وصفات مراجع
الحسابات

المحور الخامس: مؤهلات وصفات المراجع

المراجعة الخارجية مهنة يقوم بها أشخاصا او مؤسسات مهنية مستقلة هدفها مراجعة البيانات الختامية وابداء الرأي المهني عن عدالة تلك البيانات.

اولا: مؤهلات المراجع : يجب أن تتوفر فيه المؤهلات التالية:

- يجب أن تكون له شهادة الليسانس على الأقل في الاقتصاد (فرع العلوم المالية أو التسيير أو التخطيط) والليسانس على الأقل في العلوم التجارية والمالية (فرع المالية أو المحاسبية أو التسيير) وشهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع الاحتساب) أو شهادة جامعية تعادل في نفس الاختصاص شهادة الدراسات العليا في التجارة (فرع مالية أو محاسبية) وفضلا عن ذلك خبرة مهنية قدرها خمس سنوات في مجال المالية أو المحاسبة أو التسيير.
- يجب أن يكون اسمه مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بحيث يتضمن هذا السجل ثلاث جداول - جدول المحاسبين
- جدول محافظي الحسابات
- جدول مساعدي المحاسبين
- ولتنفيذ هذا السجل هناك إجراءات هي: تقديم طلبات القيد أحد الجداول الثلاث للجنة القيد، الطلب يتوفر فيه اسم الطالب ولقبه وسنه وجنسيته ومحل إقامته ومؤهلاته العلمية وتاريخ حصوله عليها وتاريخ مزاولته المهنة.
- تقرر اللجنة بعد التحقق من توفر الشروط في الطالب قيد اسمه في السجل ويجب على اللجنة أن تفصل في كل طلب مدة أربعة أشهر من تاريخ تقديمه وأن تعلن بقرارها فور صدوره وإلا اعتبر الطلب مرفوض.

ثانيا : صفات المراجع : تتمثل صفاته في

- ان يكون مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية
- أن يكون المراجع على معرفة واسعة وإدراك لنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها عمليا وأن يكون قادر على فهم طريقة تقييد كل قيد وصياغته بالصورة الصحيحة فمن المستحيل على شخص أن يراجع عملية بصورة صحيحة أن إلا إذا كان قادرا على إعدادها محاسبيا، وعدم توفر هذا الشرط الأساسي في المراجع هو السبب الرئيسي في عدم كفاءته.
- أن يكون على علم تام بأصول المراجعة ونظريتها وأن يكون ذا خبرة في هذا المضمار نتيجة لتمرينه وخبرته العملية التي اكتسبها أثناء مراجعته وأيضا يجب أن تكون له ثقافة عامة و واسعة .
- أن يزود نفسه بالمعلومات الخاصة بالمنشأة التي يراجع حساباتها عن طريق زيادة أماكن الإنتاج فيها وأن يطلب شرح ما أغمض عليه من نواحيها الفنية.
- أن يكون دقيقا غير متهاون في المشاكل التي يقابلها سواء كانت كبيرة أو صغيرة.
- أن يكون سريع البديهة حاضر الفهم، لبقا في إلقاء الأسئلة ومولعا بمبادئ علم النفس التي يستخدمها عند معاملته مع الغير، لا داعي أن يسيء الظن بموظفي المنشأة إلا إذا جمع أدلة وقرائن تدین الموظف وله الحق أن يقدم قرار إدانته.
- أن يكن حليما ودبلوماسيا في احتكاكه ومعاملته مع موظفي المؤسسة، وأن لا يقيم علاقات شخصية تغطي على عمله. وتغلب ميزاته للأمور وتجعله مجاملا لهم. بل يعمل في جو من الود والاحترام والتعاون لمنفعة المؤسسة.
- أن يكون قوي الشخصية أمينا إلى أقصى حدود الأمانة، فهو يراقب حسابات الغير وهؤلاء يعتمدون على رأيه الفني السليم، كما يجب عليه أن يحافظ على أسرار عملائه.
- أن يكون ذا جد ومثابرة على العمل شجاعا يقول الحق في تقريره دون مواردية أو محاباة.
- يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعيا، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين.

ثالثا : تعيين المراجع

إن عملية اختيار مدقق الحسابات عملية معقدة وشاقة لذلك يجب أن تكون هناك معايير تستخدم للمفاضلة بينهم لذلك نتبع عدة خطوات منها كيفية تعيينه أو عزله .تغييره وأتعبه وآداب وسلوك المهنة المتبعة.

1- تعيين مدقق الحسابات وكيفية عزله وتغييره: ومن أجل تعيينه يجب إتباع الخطوات التالي:

- يجب أن يتم اختبار مدقق الحسابات مرة كل ثلاث سنوات ويتم التجديد مرة واحدة.
- يجب أن يتم اختيار مدقق الحسابات من قبل لجنة من مديري المؤسسات اعتمادا على كفاءته.
- يجب الحصول على قائمة بجميع مدققي الحسابات الذين تقدموا للمنافسة وجمع معلومات متكاملة عنهم .
- يتم اختبار ثمانية مدققين فقط من تلك القائمة.
- يطلب منهم تقديم عرض مبدئي .
- يتم فحص العروض بدقة كاملة، ويتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب وفريق التدقيق.
- يتم مقابلة المدققين الثمانية، وطلب أية معلومة إضافية ويتم تصنيفهم إلى ثلاث فقط .
- يسمح لمن تم اختياره لفحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقديم عرضه الرسمي المفصل.
- تتم المفاضلة بين المدققين الثلاث بواسطة لجنة الاختبار وفقا للمعايير التالية:

- ✓ مجموعة معايير إجراءات التدقيق .
- ✓ مجموعة معايير تقارير التدقيق.
- ✓ مجموعة معايير التأهيل العلمي والمهني .
- ✓ مجموعة معايير تنظيم المكتب سمعته وعلاقاته.
- ✓ مجموعة معايير جنسية فريق التدقيق.
- ✓ مجموعة معايير الخدمات الأخرى.

أما بالنسبة لتغييره وعزله فاللجنة التي عينته هي التي تستطيع تغييره وعزله وهذا في جميع المؤسسات فعند تعيين المراجع توضع له ضمانات كافية للقيام بعمله في جو يخلو من التهديد في عمله وبدون أي ضغط من القائمين بإدارة المؤسسات، وعند اتخاذ قرار العزل يعطي للمراجع الحق في الرد على الأسباب التي من أجلها طلب عزله، ويكون كل قرار يتخذ في شأن استبدال مراقب بغيره على خلاف ما سبق.

رابعا : أتعاب المراجع وآداب وسلوك المهنة

-تحديد أتعاب المراجع باتفاق بينه وبين عميله حيث من المفروض أن يكون تقرير الأتعاب بقرار من مجلس الإدارة بحيث يتقاضى المراجع أتعابه بعد إنجاز عمله أي بعد تقديم تقرير عن الميزانية العمومية وعلى هذا فإن أتعابه تعتبر مبلغا مستحقا بالنسبة لحساب السنة المالية التي قام بمراجعتها.

-أما بالنسبة للآداب وسلوك المهنة فإنها تقضي على المراجع الجديد أن يقوم بالاتصال بالمراجع القديم واستئذانه في قبول العمل المعروض عليه وأن يطلب منه تركه هذه المراجعة فمثلا قد يستقيل المراجع القديم لضغط عليه من مجلس الإدارة نظرا لوقوفه موقفا حازما فيما يخص قرارات مجلس الإدارة التي لا يراها متمشية مع الصالح العام للمؤسسة.....الخ، بحيث إذا تعرف المراجع الجديد على هذه الأسباب فإنها تفيد في موقفه إزاء قبول أو رفض عملية المراجعة المعروضة عليه.

وهذا المبدأ في السلوك المهني يساعد على رفع قيمة المهنة أمام أفراد الجمهور وبديل على تماسك أعضائها مما يصعب على الأفراد والشركات استخدام المراجع في سبيل أغراضهم الخاصة . كما أن هناك أعمال تعتبر مخلة لآداب وسلوك المهنة وهي :

- إذا زاول عمل المراجعة للاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة طبقا للقوانين المعمول بها.
- إذا منح المراجع عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله على عملية أو أكثر.
- إذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تنتافي مع أخلاقياتها كإعلان وإرسال المنشورات.
- إذا لجأ أو فاوض العملاء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به زميل آخر.

- إذا لجأ إلى التأثير على موظفي أو معاوني زميل له ليتركوا خدمة الزميل ويلتحقوا بخدمته.
- إذا لم يراع في اتفاقيته مع العملاء تناسب أتعابه مع الجهد والوقت وحجم الأعمال.
- إذا سمح أن يقرن اسمه لتقديرات وتنبؤات لنتائج عمليات مستقبلية بطريقة قد تؤدي إلى الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات.
- إذا وقع على بيانات تتعلق بالمنشأة وله مصلحة جدية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة.
- إذا لجأ إلى منافسة زميل له في الحصول على عمل بطريقة عرض أتعاب وقبول أتعاب نقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميله دون سبب معقول
- إذا أفشى أسرار أو معلومات أو بيانات خاصة بعملاء علم بها عن طريق أداء عمله.

خامسا : حقوق وواجبات المراجع والمسؤولية التي عليه

المراجع شخص له حقوق كما له واجبات عليه القيام بها ويتحمل مسؤولية كبيرة اتجاه هذه الواجبات لأن مهنة المراجعة مهنة دقيقة وصعبة، فيجب أن يقوم بعمله كما يجب لكي لا تكون عليه في المستقبل أي جنحة أو جناية ويكون محافظ بالخصوص على الأمانة المهنية.

1- حقوق المراجع أو مدقق الحسابات يتمتع المراجع بعدة حقوق منها :

- ✓ الإطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص حسابات الشركة .
- ✓ الحق في الاستفسار والسؤال عن كافة البيانات والإيضاحات من المديرين أو غيرهم من كل ما يساعدهم على القيام بعملهم.
- ✓ جرد خزائن الشركة ليقف على ما تحتويه من أوراق مالية أو غيرها وأن يتحقق من جميع موجودات الشركة والتزاماتها.
- ✓ حق حضور الجمعية العامة، وأن يتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة إلى الاجتماع .
- ✓ له الحق في دعوة الجمعية العامة للإنقاذ وذلك في حالات الاستعجال.
- ✓ له الحق في موافاته بصورة الأخطاء أو البيانات التي يرسلها مجلس إدارة المساهمين لحضور الجمعية العامة .

2- واجبات المراجع :تتمثل واجبات المراجع في :

- ✓ فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية العمومية صحيحة.
- ✓ التحقق من قيام الأصول والخصوم وأنه مطابق للأسس العامة للمحاسبة.
- ✓ أن يقدم الاقتراحات التي يراها صالحة لحسن سير الشركة.
- ✓ اختيار اختباره للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام المراقبة الداخلية المطبق في المؤسسة بحيث ليس من واجبه مراجعة كافة العمليات بالدفاتر .
- ✓ فرض أن الميزانية ملخصا حيويا لمراكز الحسابات المتعلقة بالأصول والخصوم وواجبه التحقق من سلامة هذه الفرضية .
- ✓ على المراجع أن يتحقق من أن المؤسسة قد طبقة قواعد المحاسبة العامة
- ✓ على المراجع أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة.

- ✓ على المراقب أن يحضر الجمعية العمومية ويتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الاجتماع.
- ✓ أن يتلو المراقب تقريره على الجمعية العمومية.

3- مسؤولية المراجع أو محافظ الحسابات.

إن مسؤولية المحافظين تكون إما مدنية أو جنائية فالأولى في حالة إهمالهم أو خطئهم في المراقبة أو عدم قيامهم أصلاً بها أما الثانية فيسأل المراجع من الجرائم التي يرتكبها أو يشترك في ارتكابها ضد مصلحة الشركة .

وأيضاً :

◀ يتحمل محافظو الحسابات المعتمدون المسؤولون طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية كل تقصير عن القيام بالالتزام القانوني.

◀ يترتب على محافظ الحسابات مسؤولية انضباطية تجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفه ويتم الطعن في العقوبات الانضباطية أمام الشخص المختص طبقاً للإجراءات المعمول المعموبها.

◀ ويعتبر المراقب مغل بالأمانة المهنية أي غير مسؤولاً: في الحالات التالية :

- إذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء تأدية مهمته ولا تفصح عنها الأوراق التي تشهد بصحتها.

- إذا لم يذكر في تقريره ما عمله من تحريف أو تمويه في هذه الأوراق.

-إذا أهمل إهمالاً مهنيًا خطوة من خطوات فحصه أو تقريره .

- إذا أبدى رأياً برغم عدم حصوله على البيانات الكافية لتأكيد الرأي ولم يشر إليه في تقريره.

-إذا تغافل عن الحصول عن إيضاحات كان يمكنه الحصول عليها أثناء المراجعة.

-إذا لم يتضمن في تقريره جميع الحدود التي فرضت عليه وكذا كل الانحرافات عما تتطلبه الأصول المهنية وما تقتضيه المراجعة المتفق عليها.

-نستخلص أنه يجب أن تكون هناك مؤهلات وصفات معينة تتوفر في الشخص لكي يصبح مراجع بآتم المعنى ويصبح له دور في المؤسسة حيث يفصله يتم إيضاح عدة أشياء من بينها صفة الرقابة الداخلية قوي أم ضعيف.

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة البداية بالنسبة لمهام مراقب الحسابات، والأساس الذي يركز عليه عند إعدادة لبرنامج المراجعة، وتحديدده لمدى الاختبارات التي سيقوم بها ومعرفة بأي نظام رقابة سيعمل.

المحور السادس المراحل الأساسية للقيام بعملية المراجعة

المحور السادس المراحل الأساسية للقيام بعملية المراجعة

يستعمل نظام المراجعة وسائل وتقنيات متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه بحيث وجب على هذا النظام سن مختلف الإجراءات والطرق التي من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له، لذلك سنتطرق إلى مجموعة من التقنيات المستعملة في مراجعة الحسابات التي تخص نشاط المؤسسة وارتأينا أن نشرح تلك التقنيات من خلال التطرق إلى النقاط التالية :

.الأطوار الأساسية لمهمة المراجعة .

❖ الإجراءات التمهيدية لمراجعة الحسابات

❖ الأسئلة المتعلقة بمراجعة الحسابات.

❖ محافظة الحسابات .

سنتناول نظرة شاملة حول الأطوار الأساسية لمهمة المراجعة بحيث يقوم أي مراجع عند بداية أعماله الحصول على معرفة شاملة بالمؤسسة ثم يقوم بدراسة الأنظمة والإجراءات المتعلقة بالمؤسسة واعتمادا على هاته الدراسة يستعمل تقنية الإثبات المباشر للتأكد من أن هذه الأنظمة والإجراءات قد طبقت فعلا داخل المؤسسة . كذلك قمنا بتقديم مختلف مراحل مراجعة الحسابات بتعدد دوراتها المحاسبية التي يقوم المراجع بدراستها والمتمثلة في :

أ - مرحلة المشتريات.

ب- مرحلة المبيعات.

ت - مرحلة الحسابات المصرفية

ث- مرحلة الصندوق.

ج- مرحلة المحزونات.

د- مرحلة الأجور.

هـ- مرحلة التثبيتات .

و-مرحلة الديون.

ن - مرحلة تسيير الأموال الخاصة .

ي - مرحلة تسيير النفقات والإيرادات.

اولا : - الإجراءات التمهيدية لمراجعة الحسابات

إن مهمة المراجع الخارجي هي التدقيق في صحة المعلومات للإدلاء بها، برأيه حول الحسابات والوثائق المحاسبية وخاصة حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، فالهدف من هذه المهمة تأمين حقيقة وطبيعة المعلومات المتوفرة في الوثائق المحاسبية في تلك الفترة، وكذلك للتعبير الجيد حول الوضعية الحقيقية عند إختتام السنة المالية. لذلك تظهر لنا مهمة المراجعة بأنها ليست فقط عملية تنقيط أو تبويب، فهي تتميز بوجه فكري هام بحيث أنها تمر بالخطوات التالية - :

- معرفة شاملة للمؤسسة .

- الرقابة الداخلية.

- فحص الحسابات والقوائم المالية .

إذن فإن عملية مراجعة الحسابات كلما كانت معمقة كلما ساعدت على الحصول على جميع عناصر البرهان والأدلة .ولكن قبل البدء في مهمة التدقيق المراجعة يجب التقيد بالمعيار 210 المتعلق بالاتفاق حول أحكام مهمة المراجعة.

توجد مجموعة من الخطوات يمر بها المراجع عند أدائه لعملية المراجعة.

1- التحقق من انه انتخب مراجع للمؤسسة. يختلف التحقيق من التعيين باختلاف شكل المؤسسة وذلك على النحو التالي بالنسبة لمؤسسة الأفراد، يت التعيين بموجب عقد اتفاق أو تكليف مكتوب من أصحاب المؤسسة. أما بالنسبة لمؤسسة المساهمة يتوقف التعيين عن كون المؤسسة جديدة أو مستمرة فإذا كانت جديدة فعلى المراجع الاطلاع على عقد التأسيس الذي يصدر بناءا على القرار وبالتأسيس حيث يرد فيه اسم المراجع لها.

الحصول على معرفة شاملة بالمؤسسة :من الأشغال الأولية التي يقوم بها المراجع هو الحصول على معرفة شاملة حول المؤسسة حيث أن المعلومات المتحصل عليها خلال مرحلة التحليل والفهم يتم جمعها وحفظها في ملف دائم الذي يسمح استعماله من طرف معاوني المراجع حيث يتدخلون خلال المهمة وتحتوي هذه المرحلة على العناصر التالية :

1.1 معلومات لها صفة شاملة متعلقة بالمؤسسة: وتحتوي أساسا على:

❖ **إثبات وتحقيق هوية المؤسسة:** وتكمن في شهرة المؤسسة، عنوان المقر الاجتماعي رقم التسجيل في المركز الوطني للسجل التجاري، الشكل القانوني للمؤسسة، مبلغ رأسمالها الاجتماعي، الهدف التجاري للمؤسسة، أعضاء مجلس الإدارة، الأحكام الخاصة بانعقاد الجمعية العامة، كيفية التصويت على قراراتها، الاطلاع على العقد الابتدائي لنظام الشركة.

❖ **سير أعمال المؤسسة:** النشاط الاجتماعي، تحليل نظام وقانون المؤسسة، معلومات متعلقة برأس المال (تطوره وتقسيمه)، المكافآت والمرتبات.....إلخ.

❖ **التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة:** وتشمل هذه الوثائق كل ما يكتب حول المؤسسة أو القطاع في الجرائد، المجلات والكتب حول النشاط الذي تنتمي إليه المؤسسة وتقوم به مثال:

- خلافات مع النقابة في القطاع .

- اتفاقيات مع العمال في القطاع.

- مشاكل تكتب في المجلات والمقالات.....إلخ .

❖ **تنظيمات مهنية:** حيث أن لكل قطاع قوانينه وبالتالي لابد من التعرف على القوانين المهنية التي تحكم المؤسسة موضوع المراجعة

1.2 . **الاتصالات الأولية بالمؤسسة:** يتم اللقاء والحوار مع المسؤولين وخاصة الذين سيتعامل معهم المراجع وكذلك زيارة المنشأة للحصول على المعلومات الآتية:

- طبيعة نشاط المؤسسة وكذا تعرفه على الناحية الفنية من حيث تسلسل العمليات الفنية سواء الصناعية أو التجارية أو المالية.

- زيارة المخازن وبعض الفروع والتعرف على أسلوب العمل بها.

- التعرف على الوثائق المتمثلة في إجراءات وطرق العمل المكتوبة والمطبقة بهذه المؤسسة منها:

- النظام المحاسبي وأنظمة التكاليف وكيفية استخدامها.

- اللوائح المنظمة لسير العمل وكيفية تنظيم المهام ويتضح من كل هذا أن المراجع يكرر زيارته للمؤسسة مع مساعديه لتكوين فكرة كاملة حولها، فإذا إنتهى من جمع المعلومات السالفة الذكر يبدأ في تخطيط برنامج المراجعة بالاشتراك مع فريق المراجعة وتوزيع العمل على مساعديه.

1.3 -انطلاق الأشغال : يحصل المراجع على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيا، في ملف هو الملف الدائم الذي من خلال وضعه يتم تحليل الأخطار بشكلها الإجمالي، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعداد برنامج التدخل.

2 - تقييم الأنظمة والإجراءات : أثناء قيام المراجع بمهامه يجب عليه معرفة مدلولات أنظمة المؤسسة، إضافة لذلك عليه معرفة ما يلي:

-فهم تدفقات معالجة العمليات وخاصة تعيين كل الوثائق اللازمة للتسجيلات المحاسبية لتلك العمليات.

- يقوم المراجع بتحويل جميع المعلومات المستقاة والمكتسبة لجميع الأنظمة إلى كافة أعضاء الفريق المساعد له.

ولإجراء هذه المعاينة يقوم المراجع بمراقبة النقاط التالية وللمؤسسة حق إبداء الرأي.

2-1 مخطط انتقال الوثائق «Diagramme de circulation des documents» :

أ. الأهداف: إن الهدف الأساسي للمخطط هو - :

-تسليط الضوء على مر احل دوران المعلومة المالية من مصدرها إلى غاية تسجيلها محاسبيا مرورا بمختلف مراحل المعالجة التي مرت بها.

- تسليط الضوء على المستندات (الوثائق والدفاتر المحاسبية) التي جمعت خلال دوران الوثائق وكذا فعاليتها

- التعرف على الوثائق السرية والدالة التي تتدخل في محاسبة العمليات

- ليس من الضروري في هذه المرحلة التعقيب على المراقبة المستعملة من طرف المؤسسة،

والإتقال المخطط بالتصنيفات التي العالقة لها بفهم تدفقات المعالجة المحاسبية .

ب. التخطيط: الطريقة المستعملة في مخطط الدوران هي المخطط الأفقي الذي يمثل من اليمين إلى اليسار الإجراءات وحركات الوثائق؛ بحيث أن هذا المخطط يكون مقسم إلى أقسام عمودية والتي تمثل مختلف المصالح أو الأفراد التي تتدخل في معالجة العمليات . أما في أي نظام كان إذا وجد هناك محيط متميز لبعض العمليات

مثال:

محيط خاص للتخصيص الفواتير يفوق " x " مليون دينار (فإن المخطط يمثل المحيط الأكثر أهمية. أما لإجمالي التفرعات يتم تمثيلها برموز ملائمة « Adéquat » استثناءات الأنظمة الفرعية يتم تمثيلها بمخطط ملحق أو وصفها برسم و توضيحي .

المثال التالي يمثل حركة الوثائق بين مصلحة التجارة ومصلحة الفوترة مروراً بمصلحة الإرسال، وفي الأخير مصلحة المحاسبة .

حيث يتم تحرير الوثائق الخاصة بالبيع، وذلك حسب المراحل التالية :

-مصلحة التجارة: يستقبل ممثلوها الطلبية C من عند الزبون، بناء على ذلك يقومون بتحرير وثيقة وصل إستقبال الطلبية ARC على ثلاثة نسخ بحيث يسلمون نسخة منها إلى الزبون تثبت بأنه سلم إلى المصلحة الطلبية، كما يسجل في قائمة الزبائن، ثم ترسل الطلبية C مع نسختين من وثيقة إستقبال الطلبية إلى مصلحة الإرسال، فهذه الأخيرة بدورها تقوم بتحرير BE وصل الإرسال على أربعة نسخ، نسخة منها تبقى في المصلحة بالأرشفيف، ونسخة أخرى ترسل مع البضاعة، أما النسخة الثالثة فتُرسل إلى مصلحة التجارة، والنسخة الرابعة مع الطلبية ووصل إستلام الطلبية ترسل إلى مصلحة الفوترة

- مصلحة الفوترة : على أساس الوثائق المستلمة من مصلحة الإرسال تقوم بإعداد الفاتورة على أربع نسخ. نسخة منها تسلم إلى الزبون ونسخة ترسل إلى مصلحة التجارة تحفظ بالأرشفيف، أما النسخة الثالثة فتُحفظ كذلك بمصلحة الفوترة، والنسخة الرابعة مع الطلبية C ووصل إستلام الطلبية مع وصل الإرسال، ترسل إلى مصلحة المحاسبة.

- مصلحة المحاسبة: تقوم هذه المصلحة ببناء على الوثائق المستلمة أو المقدمة لها من مصلحة الفوترة، بالتسجيل في حساب الزبائن مع إعداد يومية المبيعات ثم دفتر الأستاذ وميزانية الزبائن . إذ

أن هذا المخطط ما هو إلا مثال يبين حركة أو تتابع الوثائق ما بين المصالح الخاصة بالبيع، وهذا لتمكين المراجع من معرفة مدى تطبيق الإجراءات المكتوبة ميدانيا وذلك بإجراء الاختبارات اللازمة

3- تقنيات الإثبات المباشر «directe Confirmation»

حسب المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية: إن تقنيات الإثبات المباشر تكون على أساس المعلومات المقدمة للمراجع من الغير التي تتعامل معهم المؤسسة من أجل التأكيد والإثبات عن صحة أرصدة القوائم المحاسبية المتعلقة بالمتعاملين الاقتصاديين.

أ. المبدأ: إن الهدف الأساسي من تقنية الإثبات المباشر هو تسهيل عملية المراجعة وهذا لكبر حجم عمليات التعامل مع الغير من الزبائن والموردين دائنو الخدمات

ب. ميدان التطبيق: في هذا الإطار يقوم المراجع بإرسال طلبات إثبات الأرصدة للمتعاملين الاقتصاديين مع المؤسسة من الزبائن والموردين، دائنو الخدمات، وذلك للتأكد من مدى صحة أرصدة هؤلاء في القوائم المالية للمؤسسة، في حالة وجود إختلاف أو عدم التطابق بين الأرصدة أي ما بين أرصدة المؤسسة يجاد الحلول إن أمكن ذلك. والغير ينبغي على المراجع القيام بالاجراءات اللازمة. ايجاد الحلول إن أمكن ذلك.

- **مراحل مراجعة الحسابات** :يقوم المراجع بمراقبة القوائم المالية للمؤسسة وهذا بناء على تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، محل المراقبة حسب إستمارة Questionnaire في الغالب وتعتمد على ما يلي²⁹:

-المراقبة الحسابية للعمليات المسجلة، لأنه يمكن أن تقع أخطاء في الجمع أو في نقل المبالغ Report تداخل في الأرقام.... إلخ.

- مراجعة السندات الأساسية المبررة من أجل التأكد من وجودها ومن صحة مبالغها Les pièces de base justificatives مقارنة Rapprochement بين العمليات المحاسبية والمستندات الأساسية، وذلك من أجل التأكد من أن المجاميع قد نقلت بدقة.

- تنقيط Pointage الدفاتر المساعدة مع المستندات الأساسية للتأكد من مصداقية التحميل (Imputation comptable).المحاسبى لذلك فإن المراجعة تمر بعدة مراحل التي تتعدد كما يلي:

²⁹محمد بوتيتن « المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق» ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2003 ،ص 105.

-مرحلة المشتريات Cycle des Achats

- مرحلة المبيعات Cycle des ventes

- مرحلة الحسابات المصرفية Cycle des comptes bancaires

- مرحلة الصندوق Cycle Caisse

- مرحلة الأجور Cycle Paie

- التثبيات مرحلة Cycle des Immobilisation

- الديون مرحلة Cycle des dettes

- الخاصة الأموال تسيير مرحلة Cycle de gestion des fonds propres

- مرحلة تسيير والإيرادات النفقات Cycle de gestion des charges et produits

مرحلة المشتريات : تتم عملية مراجعة المشتريات كما يلي:

- وصل الطلب **Le bon de Commande** يتم التحصل على هذا الوصل عن طريق مصلحة المشتريات ويجب أن يحتوي هذا الأخير على ما يلي - :

عنوان وإسم الشركة - رقم الهاتف - رقم الوصل - طبعة وكمية السلع المراد شرائها - إمضاء الطالب.

بحيث يجب إعداد أربعة نسخ Exemplaires Quatre من وصل الطلب ويتم إرسالها إلى:

- النسخة الأولى: الوصل الأصلي يذهب للمورد.

- النسخة الثانية: **Achat Chrono.** توضع مع الفاتورة الأصلية ويصنف في -:

- النسخة الثالثة: **Banque Chrono** مع النسخة الثانية للفاتورة ويصنف في :

- النسخة الرابعة: يجب أن تبقى في دفتر وصل الطلب.

أما بالنسبة للمورد، فيجب أن تحتوي فاتورته التي تعتبر مستند أساسي في المحاسبة على ما يلي - :إسم وعنوان المورد - .رقم الهاتف - .رقم الفاتورة - .تاريخ الإنشاء - .تعيين البضائع - . كمية البضائع - .التذكير برقم وصل الطلب - .رقم التسجيل في السجل التجاري - .رمز النشاط التجاري بالنسبة للتجار - .الرقم الجبائي - .ثمن البضاعة - .طريقة التسديد- .توقيع وتأشيرة المورد .

بعد مراجعة هذه البيانات، ننتقل إلى تسوية المخزون:

.....		ح/ المواد الاولية والبوريدات. ح/المشتريات المخزنة ف_____اتورة رقم.....	38 1	3 1
-----------------------	----------------	--	---------	--------

ان عملية ترصيد د/381 مشتريات مواد ولوازم تكون عادة في دفتر العمليات المختلفة، ويظهر د/381 في دفتر الأستاذ مرصد في نهاية السنة .ثم نقوم بتتقيط Pointage كل من د/381 مشتريات مواد ولوازم ود/601 مواد ولوازم مستهلكة الذي يظهر بعد عملية إستهلاك البضائع.

ولكن نادرا ما تستعمل المؤسسات الجرد المادي المستمر l inventaire permanent وهذا راجع لعدم توفر إطارات مؤهلة في الميدان المحاسبي، ولذا أغلبية المؤسسات تستعمل طريقة

المخزون الأولي + المشتريات - المخزون النهائي = الاستهلاكات

Stock initial + les Achats – Stock final = Consommation

ثم إجراء القيد الآتي:

.....	.....	ح/بضائع مستهلكة البضائع	30	600
.....		ح/البضائع		

.....	.....	ح/ مواد ولوازم مستهلكة		601
.....		ح/ مواد ولوازم	31	

ثم نراجع كيف تتم عملية التسديد، إذا كانت عن طريق البنك، أو عن طريق الصندوق أو على الحساب

الحالة الاولى :

401	ح/ موردون	.....	.....
512	ح/ حسابات بنكية		.....

الحالة الثانية :

401	ح/الموردون	.....	.....
530	ح/ الصندوق		.....

وهنا يجب التأكد من صحة التحميل المحاسبي، وذلك عن طريق الدفتر المساعد للصندوق أو البنك.

الحالة الثالثة:

380	ح/ المشتريات	.....	.....
401	ح/ الموردين		.....

وهنا يجب أن يظهر لنا في آخر الدورة المحاسبية رصيد دائن لحساب الموردين /401 Les ؛ Fournisseurs ومقارنته بكشوفات الحسابات المرسله من طرف الموردين³⁰

ثم بعد ذلك نقوم بعملية مقارنة بين دفتر الأستاذ وبطاقات المخزون ، وهذا من أجل متابعة المخزونات.

³⁰ محمد بوتين، نفس المرجع السابق، ص 116.

وتعتمد هذه العملية على المراقبة المادية) للموارد المخزونة ولكن ال يمكن أن نراقب كل المخزونات، فنلجأ إلى طريقة السبر) لبعض المواد الموجودة في دفتر الأستاذ وبطاقات المخزون . أما بالنسبة لعملية تحصيل الاستثمارات، نتبع نفس الطريقة، ونلاحظ أن ح/218 تجهيزات الإنتاج(يأخذ أكبر حصة في دفتر الأستاذ .ويجب أن نراجع بعض النقاط المهمة

- معدل الاهتلاكات

- نوع المتبع

- مدة الاهتلاك المحاسبي

- حسن التوزيع لهذه الاستثمارات

- عملية إسترجاع الرسم على القيمة المضافة TVA المتعلق بالمواد التي تنتمي إلى الدورة المحاسبية فقط.

أي:

- معدل الرسم

-التأكد من وجود الرسم.

- التصريح باسترجاع هذا الرسم .

- وجود بيانات خاصة بإسترجاع الرسوم على القيمة المضافة في قسم المحاسبة.

- تأشيرة Visa مديرية الضرائب في حق إسترجاع الرسم

ملاحظة : يجب أن ننتبه إلى ما إذا تم إدماج الرسم في تكلفة الإنتاج أو المواد المخزنة، لأنه غالبا ما يقع هذا من طرف المؤسسات بحيث تأخذ بعين الاعتبار الرسم في تكلفة الشراء فقط.

الحالة التطبيقية لعملية المراجعة

تمهيد

بهدف إطلاع الطلبة على الجانب التطبيقي حاولنا تقديم تقرير خاص بعملية تدقيق من طرف محافظ حسابات لمؤسسة للسنة المالية 2015 وهي حالة واقعية مع عدم ذكر المؤسسة وكذا اسم محافظ الحسابات والارقام الواردة في تقرير المصادقة على القوائم المالية، الذي عبر عنه محافظ الحسابات بمجموعة من التقارير، حيث يتمكن الطالب من الاطلاع عن كيفية اعداد التقرير وابداء الراي في القوائم المالية مع تقديم كل من التعليمات والتعليقات الضرورية COMMENTAIRES ETRECOMMANDATIONS وابداء التحفظات RESERVES الخاصة بالقوائم المالية والنتيجة الصافية النهائية خلال هذه السنة.

تقارير محافظ الحسابات

RAPPORTS DE COMMISSARIAT AUX
COMPTES

شركة ش ذ أ ذات رأسمال

دج

المقفلة السنة 2015./12/31

EXERCICE CLOS LE 31 DECEMBRE

2015

ماي 2016

تقرير عام

RAPPORT GENERAL

ماي 2016

شركة.....

شركة اس هم برأسمال د ج .

العنوان.....

موضوع: تقرير عام لمحافظ الحسابات السنة المالية 2015

.Rapport général de commissariat aux comptes 2015

سأدتى،

وفقا لمهمة محافظ ة الحسابات التى اوكلت لى من طرف الجمعية التأسيسية للشركة طبقا لأحكام
المادة 35 ب من القانون الأساسى يشرفنى أن أقدم تقريرى التالى - : مراقبة الحسابات السنوية
للشركة ذات أسهم برأسمال د ج المسماة شركة، الكائن مقرها
..... ، الخاص بالسنة المالية ، الممتدة من 01/01/2015

إلى 31 / 12 / 2015..

•التحقق من المعلومات المنصوص عليها قانونا.

1- تقرير المراقبة والمصادقة على الحسابات السنوية DES RENDU COMPTE CONTROLES ET CERTIFICATION DES COMPTES ANNUELS

لقد تحققت من القوائم المالية للشركة ,,,,,,,/ش ب أ التي أوقفت من طرف مجلس إدارة الشركة خلال اجتماع 2016/05/05 بمجموع صافي الميزانية السنوية ل (لأصول والخصوم) المقدّر ب: دج وريح يقدر ب دج .

تشمل الوضعية المالية

- الميزانية le Bilan :

- جدول حساب النتائج le Compte de résultats

- جدول تدفقات الحزينة le tableau des flux de trésorerie .

- جدول تغيرات الاموال الخاصة le tableau de variation des capitaux propres

- إلى جانب ذلك، فمن أجل إتمام مهنتي، أبلغتني الشركة ميزان الحسابات وملفات متنوعة متعلقة بالحسابات.

نتائج أشغال التحقيق ملخصة فيما بعد من خلال الرأي الذي أعربت عنه بشأن الحسابات السنوية المحددة في الجزء المخصص للتعليقات على الوضعية المالية في هذا التقرير.

2- الرأي في الحسابات السنوية OPINION SUR LES COMPTES ANNUELS

قمت بمراقبة الحسابات السنوية للشركة ,,,,,,, لعام 2015 كما تقتضي الضرورة حسب توصيات ومعايير المهنة، والمتمثلة في استطلاعات الرأي المتعلقة بالمحاسبة وإجراءات رقابة أخرى.

لدي التحفظات التالية - :

التثبيات منقولات العينية corporelles Immobilisations

لم يتم الجرد المادي للأراضي والبنيات والتركيبات التقنية، التي حوت في إطار المساهمة

الجزئية للأصول المنجزة مبدئياً من طرف شركة حتى يوم 31-12-2015 - هو في طور الإنجاز من طرف فرق الجرد . ستحدد مقارب نتائج هذا الجرد مع المعطيات الحسابية التأثير المحتمل على حسابات الشركة.

التثبيات الجارية Immobilisations en cours

لم يتم تحويل رخص البرامج، التي تغطي نفقات المراجعات العامة لوسائل الإنتاج التي وضعت في الخدمة خلال السنة المالية 2015 إلى حسابات التثبيات العينية للسماح بمعاينة استهلاك المزايا الاقتصادية المرتبطة باستخداماتها (مخصصات الاهتلاك).

المخزونات Stocks

تبقى بعض الفروق في المخزون المشار إليها في تقريرنا للسنة المالية 2014 'وما قبلها غير مبررة لمعالجتها في الحسابات المناسبة. حيث تبقى محتسبة في حسابات عالقة.

• ظهر من جرد مخزون الوقود والزيوت لعام 2015 فروق ايجابية وسلبية غير مبررة لمعالجته في حسابات هذه السنة المالية، حيث تبقى محتسبة في حسابات عالقه.

• باعتبار الطابع المتكرر لهذه الفروق، نوصى بمراجعة الحسابات وكذا إدارة هذه الفئة من المخزون (المقصود هنا مخزون الوقود).

Amortissements des immobilisations corporelles التهلاك التثبيات العينية

يبدو لنا أن مبلغ مخصصات الاهتلاكات للمنقولات العينة للسنة المالية 2015 لا يعبر على واقع استهلاك المنافع الاقتصادية خلال هذه السنة المالية في غياب جرد كمي ونوعي تقييمي للممتلكات القابلة للاهلاك التي يمكن أن تكون أساسا لاهتلاك

الرأي

من خلال أهم المعاينات المذكورة في شرح القوائم المالية لهذا التقرير، أقدر أنني صادق على الحسابات السنوية كما هي مقدمة في ملاحق التقرير وهي مضبوطة وصادقة كما تعطي الصورة

الحقيقية لنتيجة العمليات للسنة المالية 2015 وكذا الوضعية المالية وممتلكات الشركة في نهاية هذه السنة.

OPINION

Sous les principaux constats ci-dessus, précisées dans la partie 37 « commentaires sur les états financiers » du présent rapport, j'estime être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont présentés en annexe au présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice 2015, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

التقارير الخاصة والمراجعة والمعلومات الخاصة :

RAPPORTS SPECIAUX ET
VERIFICATIONS ET INFORMATIONS
SPECIFIQUES.

1- تقرير خاص حول لاتفاقيات المنظمة

المادة 628 من م ت .رقم 93 - 08 ليوم 93/04/25 معدل ومتمم لأمر رقم 75 -
75/09/26 بتاريخ 59 المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 ليوم 93/04/25 معدل
ومتتم لأمر رقم 75 59 - ليوم 75/09/26 المتضمن قانون التجارة، ينص على أن أي اتفاق
بين الشركة أو حد من مسيرها، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، أو من خلال وسيط، ينبغي
أن يكون أولاً، وتحت طائلة البطلان، رهنا لموافقة مجلس الإدارة. وهو الشأن بالنسبة للاتفاقيات
المبرمة بين الشركة وشركة أخيراً مديريها شريك أو مسير أو مدير . وفقاً لهذه الأحكام، أبلغكم
بأنني ليس لي علم بالاتفاقيات المشار إليها في المادة المذكورة . لم يخبرني الرئيس المدير العام
لشركة.....بأي اتفاقية تدخل هذا الإطار.

2- المراجعة للمعلومات الخاصة:

أ- التطابق مع النظام المحاسبي المالي

تم اقفال الحسابات المقدمة إلى غاية 31 ديسمبر 2015 من قبل مجلس الإدارة في اجتماعه
المنعقد بتاريخ 5 ماي 2016 بتطبيق طرق التقييم وأشكال العرض المحددة من خلال النظام
المحاسبي المالي وهي متطابقة مع السنة المالية 2014 .

تقرير تسيير السنة المالية :

راجعت المعلومات الخاصة بالوضع المالية والحسابات السنوية للشركة، المقدمة في المستندات
الموجهة إلي نا أو تلك الموضوعة تحت تصرفنا من قبل مجلس الإدارة . بصرف النظر عن التأثير
المحتمل لهذه النتائج المبينة أعلاه حول الحسابات والتناقض المتعلق بالمعلومات الخاصة بقيمة
نفقات الاستثمار للسنة المالية 2015 التي وردت في تقرير التسيير وفي البيانات المقدمة من
المحاسبة وفي جدول التدفق النقدي، ليس لدي أي تعليق حول صدق والمطابقة مع حسابات السنة
المالية 2015 للمعلومات الأخرى الواردة في تقرير المجلس الإدارة

. بصرف النظر عن التأثير المحتمل لهذه النتائج المبينة أعلاه على الحسابات والتناقض فيما
يتعلق بالمعلومات على مبالغ النفقات الرأسمالية للسنة المالية 2015 التي وردت في تقرير تسيير
والبيانات المقدمة من طرف المحاسبة وجدول التدفق النقدي، ليس لدي أي تعليق على صدق

وثبات مع البيانات المالية لسنة 2015 غيرها من المعلومات الواردة في تقرير تسيير مجلس الإدارة.

3- تقارير خاصة أخرى:

أ- **الاموال الخاصة** : انتقلت الاموال الخاصة بالشركة من دج في 2014/12/31 إلى دج في 2015/12/31 .

لتقليص الأصول الصافية السلبية في 2014/12/31 ، والتي وضعت الشركة تحت أحكام المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري، ووفقا لهذه الأحكام، قرر مجلس إدارة إعادة تقييم وتعزيز الأموال الخاصة للشركة خصومها غير الجارية بالقرار رقم 2015/10.

المؤرخ 27 / 04 / 2015 مع التدابير التالية:

- زيادة رأسمال بمبلغ دج بتحويل الحسابات الدائنة بعد نقل الديون نحو شركة تم .
ت زيادة رأس المال حصرا لمصلحة شركة زاد رأسمال الشركة من دج في 2014-12-31 إلى دج في 2015/12/31.

- تعزيز الرأسمال الخاص للشركة عن طريق تحويل شركة للإعانات السابقة لسنة بمبلغ دج.

- تعزيز الخصوم غير الجارية للشركة من خلال تسجيل الإعانات المحصل عليها من طرف الدولة بعد عام 2008 والمقدرة بـ دج.

ب - تقرير حول الرقابة الداخلية :

- وفقا للمادة 25 الفقرة 7 من القانون رقم 10-01 بتاريخ 29 / 06 / 2010 الخاصة بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد المتعلقة بالتقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية وبالمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-2002 بتاريخ 2 / 05 / 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وطرقها وآجال تسليمها، يشرفني أن أقدم تقريرا عن نتائج الرقابة الداخلية للشركة في إطار مهامي كمحافظ للحسابات الشركة..... أجريت مراجعة للنظام العام للشركة والإجراءات المتعلقة بإعداد ومعالجة

المعلومة المحاسبية والمالية. سمحت لي هذه المراجعة باستنتاج ما يلي والوصول إلى التوصيات
المبينة أدناه:

- التنظيم المحاسبي

ابقاء على الملاحظات والتوصيات التي أبديت في عام 2014 للسنة المالية 2015 بشأن تنظيم المحاسبة لشركة وهي :

-نقص تأطير هيئة المحاسبة التي تحتاج إلى إطارات ذوي الخبرة

- .تدعيم الهيكل التنظيمي عن طريق تعيين مسؤولين في الهيئات وتحديد مهامهم ومسؤولياتهم (الوصف الوظيفي postes de fiches) .

-وضع هيكل تنظيمي (بنية إجمالية) و وصف وظيفي لكل منصب (بنية دقيقة) والتتفيذ التدريجي على ضوء آفاق تطوير الشركة.

- إجراءات الرقابة الداخلية

-إدارة الحسابات تتم بشكل تجاري. بغرض تطبيق النظام المحاسبي المالي، تتوفر الشركة على مخطط حسابات يوافق تسميات الحسابات المحددة في النظام المحاسبي المالي والمطبقة في شركةكما أن لديها إجراءات غلق الحساب وإجراءات جرد موروثة عن شركة تتم كتابة ومعالجة واستعادة الوضعيات المالية الإجمالية ودفتر الحسابات العام والرصيد بالبرنامج حساب " HISSAB logiciel ومع ذلك، تشير التقارير إلى تناقضات فيما يتعلق باسترجاع المعلومات . نذكر على سبيل المثال نفقات الاستثمار المقدمة من قبل المحاسبة والرقابة الإدارية والمعلومات المبينة في جدول التدفق النقدي بالنسبة للسنة المالية.

- الدفاتر القانونية : كل الدفاتر القانونية مفتوحة

تحليل الحسابات: لم يكتمل تحليل الحسابات اللازم لعمل الرقابة (فيطور الإنجاز من طرف مكتب خارجي.

- شهادة المبلغ الإجمالي للعشر أعلى الأجور المدفوعة خلال السنة المالية 2015.

وقد ابلاغني الرئيس المدير العام لشركة بالمبلغ الإجمالي للعشرة (10) أعلى أجور للسنة المالية 2015 .أشهد أن هذا المبلغ صحيح حيث يقدر ب..... مفصل حسب المستفيد ين على النحو التالي:

الاسم واللقب	الوظيفة	المبلغ السنوي الإجمالي
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		

بيان النتائج الصافية في السنوات المالية الأخيرة

Etat récapitulatif des résultats nets des derniers exercices

طبقاً لأحكام الفقرة 6 من المادة 678 ، من القانون التجاري والمادة 25 من القانون رقم 10-01 من 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المحواسب المعتمد، أبلغكم أن

النتائج الصافية الظاهرة في حصيلتي السنتين الماليتين المغلقتين منذ إنشاء الشركة هما:

السنة المالية	النتائج دج
2013	
2014	
2015	

اجتماع مجلس الإدارة

اجتمع مجلس الإدارة 06 مرات خلال السنة المالية 2015 .ويبلغ مجموع بديلة

الحضور (30) ثلاثين بمعدل.....دج لكل رمز بلغ الإجمالي السنوي.....دج .

هذا المبلغ مفصل أدناه لكل مستفيد:

الاسم واللقب	عدد القطع	الوظيفة	المبلغ السنوي الإجمالي
.....			
.....			
.....			
.....			
.....			

المساهمات

خلال السنة المالي 2015 ، استحوذت الشركة على حصص في الشركات التالية:

الشركة المقدمة لاسهم	قيمة المشاركة
.....	مبلغ .....دج ,تمثل نسبة من رأسمال الشركة
.....	مبلغ .....دج ,تمثل نسبة من رأسمال الشركة
.....	مبلغ .....دج ,تمثل نسبة من رأسمال الشركة
.....	مبلغ .....دج ,تمثل نسبة من رأسمال الشركة
.....	مبلغ .....دج ,تمثل نسبة من رأسمال الشركة

الجزائر 15 ماي 2016

محافظ الحسابات

الاسم واللقب

شرح القوائم المالية

COMMENTAIRES SUR LES ETATS
FINANCIERS

السنة المالية المقفلة في 31/12/2015

شركةXXXXXXXXXXXXXX

ماي 2016

- الأصول غير الجارية COURANTS NON ACTIFS

- التثبيات المعنوية:

- تمثل التثبيات المعنوية التي تظهر في الميزانية في 31-12-2015 مجمل البرمجيات بالكمبيوتر informatiques logiciels بمبلغ إجماليك دج وهي مهتكة بمعدل 100٪.

- لا بد من اجراء الجرد المادي المقيم للبرمجيات من طرف شركة XX ومقارنتها بالارصدة المحاسبة.

- التقييم في نهاية السنة المالية

يتم تقييم التثبيات المعنوية في نهاية السنة المالية بالتكلفة التاريخية ناقص الاهتلاكات الاجمالية .
طريقة الاهتلاك المعمول به هي الطريقة الخطية.

- التثبيات العينية immobilisations corporelles

وضعية التثبيات العينية إلى غاية 31/12/2015 في الجدول التالي :

التغير	31/12/2015			31/12/2014			201 5/20 14
	الم با لغ إج مال ية	الاه تلا ك الم تراك م	المبلغ الصافي	المبالغ إجمالية	الاهتلاك المتراكم	المبلغ الصافي	المبالغ إجمال
أرضي	*	**	****	****	*****	*****	*****
	*	**	****	****	*****	*****	*****
	*	**	****	****	*****	*****	*****
	*	**	****	****	*****	*****	*****
	*	**	****	****	*****	*****	*****

	*						
--	---	--	--	--	--	--	--

أراضي (xxxxxx) Terrains.....ك دج

situation juridique des terrains للأراضي القانوني والوضع الجرد تظهر الأراضي في الميزانية المغلقة ب 31-12-2015 بمبلغ xxxx ك دج و xxx ك دج في . 31-12-2014 أي بانخفاض قدره XXX ك دج يعكس عملية استرجاع المساهمة ، هذا القسم يسجل ب التكلفة التاريخية، الأراضي التي كانت موضوع تحويل محاسبي في 2014 من طرف شركة XX في إطار مساهمة الأصول الجزئية وعليه يجب :

- التأكد من أن جميع المواقع المشغولة من قبل مرافق الشركة تظهر في ملف المحاسبة،
- وضع نتائج الجرد المادي لمقيم التي هي في طور الإنجاز على حصيلة السنة المالية 2015 -
- تحديد الوضع القانوني للأراضي وبدء إجراءات التسوية اللازمة استرجاع عقود الملكية الصادرة باسم شركة XXXXX وغيرها من الوثائق التي تبرر استغلال الأراضي الأخرى التي شيدت يها على منشآت وتركيبات الإنتاج وتركيبات أخرى تقنية وتجارية وإدارية كانت موضوع مساهمة .

- التقييم في السنة المالية:

- تقييم الاراضي بالتكلفة التاريخية:

تنظيم وتهيئة الأراضي.....بمبلغxxxxxxxxx ك دج

تغير المبلغ الإجمالي لـ " تنظيم تهيئة الأراضي " منXXXX ك دج في 2014/12/31 إلىXXXX ك دج في 31-12-2015 ، أي بانخفاض قدرهXXXX ك دج مما يعكس استرجاع بعض المساهمات إلى شركة .XXXXXيمثل أساسا القيمة المحاسبية، بعد خصم الاهتلاك المتراكم وتنظيم تهيئة الأراضي التي كانت محل دعم شركة. يبقى تأكيده عن طريق الجرد المادي الكمي والنوعي الو تقييم ويو ضعه في ميزانية 2015 .

لمباني.....Constructions.... المبلغ XXXX ك دج المبلغ الإجمالي لحساب "البناءات في" 31-12-2015 هو XXX ك دج وXXX ك دج في 31 - 12-2014 ، انخفض بمبلغ .XXXX ك دج بين عامي 2014 و 2015 .ويمثل أساسا القيمة المحاسبية للمباني التي كانت موضوع إسهامات مقيمة بالتكلفة التاريخية ناقص الاهتلاك المتراكم. يتطلب رصد هذا الحساب التأكيد عن طريق جرد مادي كمي نوعي وتقييم يوضع في ميزانية 2015 .يتطلب أيضا تحديد الوضعية القانوني لل ة مباني المحولة وتسويتها المحتملة.

التركيبات التقنية وتشبيطات عينية أخرى بمبلغ xxxxxxxx ك . دج

Installations techniques et autres immobilisations corporelles

المبلغ الإجمالي لـ " التركيبات التقنية والتشبيطات العينية الأخرى" في 31-12-2014 . - 31-دج في . ك xxxxxxxx دج وxxxxxxx، 2015.

هذا القسم يسجل بالتكلفة التاريخية ناقص الاهتلاك المتراكم - :

- المنشآت المستغلة تم تحويلها حسابيا من قبل شركةXXXX في 2014 في إطار إسهام الأصول الجزئي .

-نقل من قبل شركة ,,,,,, في عام 2015 لمعدات بقيمة xxxxxxx ك دج.

- إعادة تصنيف reclassement المشاريع الجارية xxxxxx ك د ج .

- عودة تحويلات التركيبات التقنية لصالح شركة,,,,,, بمبلغ إجمالي xxxxx ك د ج.

تثبيطات أخرى Autres immobilisation xxxxx.....د ج

يسجل بهذا القسم العناصر التالية:

- معدات المكتب xxxxx ك د ج.

- معدات الاتصالات والكمبيوتر xxxxx ك د ج .

- معدات النقل xxxxx ك د ج .

-الأثاث مكتب xxxxx ك د ج.

اهم المشتريات للسنة المالية 2015

المركبات véhicules xxxxx . ك د ج

معدات اعلام الي informatique ma

الجرد المادي / Inventaire physique 2015/12 31 الى غاية 2015/12/31.

الملف المركزي central Fichier

الجرد المادي للمنقولات العينية التابعة للملف المركزي في طور الانجاز من قبل فرق مختلطة

ملف ملحق Fichier auxiliaire.

للتذكير، يتضمن الملف المساعد جميع الممتلكات المنقولة المتكونة من أجهزة المعلومات والآلات والمركبات ومعدات المكتب والآلات والمعدات، الخ .

الجرد المادي للمنقولات العينية التابعة للملف المساعد متوقع انجازه بعد الجرد المادي للمنقولات العينية التابعة للملف مركزي تحت إشراف مكتب خارجي

تقييم التركيبات التقنية وغيرها من التثبيتات العينية في اية السنة المالية

تم تحويل التركيبات بالتكلفة التاريخية ناقص الاهتلاك المتراكم. في نهاية السنة المالية، تقييم التركيبات التقنية والتثبيتات العينية الأخرى بالتكلفة التاريخية (التكلفة الأصلية) ناقص الاهتلاك المتراكم إلى غاية 31-12-2015

- بالنظر إلى أحكام نظام المحاسبة المالية، يجب تحديد معايير تصنيف de critères " reclassement قطع الغيار القابلة للتجميد ز يميلت" قطع الغيار التأمين المهلكة عند اقتنائها و قطع الغيار القابلة للاهلاك المقتناة في إطار مخطط (برنامج الاستبدال de programmes remplacements) التي تهلك عند تركيبها (استبدال المعدات موجودة) اهتلاكات الملف المركزي والملف المساعد).

الاهتلاك المتراكم إلى غاية 31-12-2015 هو xxxxxxxxxxxx. ك د ج و .XxxxxxxxX ك د ج في 31-12-2014 بما في ذلك . xxxxxxxxxxxx ك د ج خسارة القيمة في عام 2014 المحو افظ عليها في عام 2015 . طريقة الاهتلاك المطبقة الطريقة الخطية .

ملاحظة

تم إعادة تسوية الاهتلاكات في إطار معالجة القيمة المحاسبية الصافية السلبية négatives VNC المحولة من قبل شركة xxxxxxxx

كما أشير إليه بالنسبة للسنة المالية 2014 ، فإنه يترتب على هذا التعديل الناتج عن معالجة ملف الاهتلاكات أن تراكم مخصصات الاهتلاك إلى 31-12-2015 لا يعكس واقع المنافع الاقتصادية المستهلكة خلال السنة المالية 2015) مخصصات الاهتلاكات للسنة المالية الذي يتطلب حسابه بشكل موثوق جيد .

نكرر توصياتنا حول اللمسات الأخيرة لتنفيذ الج المراد ادي الشامل ال كمي وال نوعي الو تقييم ي لتحديد القاعدة القابلة للاهلاك وبدء أشغال تطهير التثبيتات العينية من خلال تحديد، وهذ المتطلبات الإصلاح، المعدات المهلكة كلياً والمصلحة أو التي يجب إصلاح ، ها التي المتبقية من الميزانية على الرغم من أنها لا توفر المزيد من المنافع الاقتصادية للشركة.

التثبيتات الجارية xxxxxxxx.....دج.

الافتقال المؤقت وافق التراخيص البرامج:

لايزال عدد من تراخيص البرامج (programme de Autorisation) 1 التي وضعت تحت الخدمة خلال السنة المالية 2015 ، محتسبة في حسابات الـ " تثبيطات الجارية " في غياب نقلها محاسبيا في حسابات التثبيطات العينية المعنية.

تؤدي هذه الوضعية إلى التقليل من مخصصات الاهتلاك للسنة المالية . نكرر توصيتنا الواردة في تقريرنا للسنة المالية 2014، بتنظيم ، في نهاية كل سنة مالية عند غلق الحسابات، أشغال تقارب فيما بين المصالح التقنية المعنية، مصلحة الرقابة الإدارية ومصالح المحاسبة حتى يتم نقل هذه الفئة من التثبيطات ، في نهاية السنة المالية، إلى حسابات التثبيطات العينية المعنية من أجل الاهتلاك أو على الأقل إلى حسابات الانتظار من أجل.

المحاسبة قبل نقلها النهائي إلى حسابات التثبيطات العينية.

التثبيطات المالية:

وتشمل التثبيطات المالية أوراق المشاركة المالية والحسابات الدائنة ذات الصلة والقروض وتثبيطات مالية أخرى والضرائب المؤجلة. تظهر أرصداًهم بالكيلو دينار 2015-12-31.

البيان	2014	2015
أوراق المشاركة المالية والحسابات الدائنة ذات الصلة	0.00	1025.00
القروض والاصول الاخرى	195.85-	195.85 -
ضرائب الاصول المؤجلة	4389.00	156380.22

الأصول الجارية

تتكون الأصول الجارية من - :

- الحسابات الدائنة على الزبائن .

- المخزون الحالي.

- دائنون آخرون .

- الضرائب والرسوم وما يماثلها.

-التوافر والحسابات المرفقة

الزبائن xxxxxx Clients.....

لم تغير القيمة الإجمالية للحسابات الدائنة على الزبائن مقارنة مع 2014.

و 4679194.

الجرد المادي

أجري جرد المخزونات المادية إلى 31-12-2015 تطبيقا لمذكرات قسم المالية والمحاسبة للشركة

أبرزت مقاربات أرصدة الحسابات مع نتائج الجرد الفعلي الذي نفذ قبل 31-12-2014 - فروق ايجابية وسلبية في المخزون محسوبة مؤقتا على حسابات الانتظار (حساب 47440 بالنسبة للعجز و/ح 47940 بالنسبة للربح) إلى غاية تفسيرها وتبريرها . لها لاحتياجات غلق حسابات السنة المالية، تحول أرصدة حسابي الانتظار هذه على التوالي في الحسابات "4679040

" . سمح تحليل هذه الفروق بتسوية عدد منه . ا وهناك الفروق في انتظار التسوية

تعليمات Recommendations

نظرا للفروق المتكررة على مخزون الوقود، فمن الضروري تشكيل لجنة مخصصة تتكلف بـ - :

- إجراء مراجعة نظام إدارة حركة المخزون لتحديد المشاكل المحتملة واقتراح تدابير التحسين،

- جمع تفسيرات ومبررات الفروق من أجل تقديم اقتراحات للمسيرين من أجل معالجتها محاسبيا.

الضرائب

المبلغ الكلي للضرائب هو XXXXX ك دج الى غاية 2015/12/31 مقابل XXXX ك دج في 2014/12/31. يمثل أساسا الضريبة على القيمة المضافة التي يجب استرجاعها.

- حسابات السيولة.....دج

تحليل حسابات السيولة

وضعية حسابات التوافر إلى غاية 2015/12/31 كما يلي :

البيان	ك. دج
حسابات بارصدة دائنة	*****
حسابات بارصدة مدينة	*****
الحزينة في السنة المالية وهي كما يلي:	
512 بنوك.....	
513الحزينة	
530 الصندوق.....	
541 الوكالات والاعتمادات.....	

الأموال الخاصة:

تظهر وضعية الأموال الخاصة بالشركة XXXXX في الجدول التالي:

البيان	الرصيد إلى 31/12/2014	الرصيد إلى 2015/12/31
راس المال الصادر		

.....	.....	النتيجة الصافية
.....	.....	أموال خاصة أخرى
.....	.....	المجموع

التعليق

الأموال الخاصة

في 31 ديسمبر 2014 ، مع الأخذ بعين الاعتبار الخسائر المسجلة في نهاية هذه السنة المالية الأصول الصافية للشركة كونها (xxxxxx - دج أقل من % من رأسمال).

وبالتالي فإنها تقع ضمن نطاق المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري والتي بموجبها "إذا كان ذلك بسبب الخسائر المسجلة في السجلات المحاسبية، فإن الأصل الصافي للشركة يصبح أقل من ربع رأس مال الشركة، عندها على مجلس الإدارة أو الهيئة التنفيذية، حسب الحالة، استدعاء الجمعية العامة غير العادية في غضون أربعة أشهر من المصادقة على الحسابات التي تظهر هذه الخسارة، من أجل اتخاذ قرار، إذا تحتم ذلك، الحل المسبق للشركة".

في 31-12-2015 ، قرر مجلس إدارة سونلغاز شركة بأسهم إعادة رسملة وتعزيز الأموال الخاصة والخصوم غير الجارية لـ xxxxxx بموجب القرار رقم 2015/10 المؤرخ 27 أبريل عام 2015 ، وذلك اعتباراً من 31 - 12-2015 من خلال اتخاذ التدابير التالية :

-زيادة رأس المال بمبلغ xxxxxx دج من خلال تحويل الحسابات الدائنة ن

- قل رأسمال الشركة من xxxxxx ك دج في 2014/12/31 إلى xxxxxx ك دج في 2015/12/31 - تعزيز الخصوم غير الجارية للشركة بتسجيل الإعانات الحكومية المتحصل عليها بعد البالغة xxxxxx ك دج. أموال خاصة أخرى : يسجل هذا القسم:

أعباء السنوات المالية السابقة (تصحيح الخطأ) عن مبلغ xxxxxx دج الذي يمثل قيمة مختلف الوثائق المتعلقة باستهلاك الوقود غير المحتسب في عام 2014 بسبب ،

حسب المسؤول المحاسب والمالي، إرسالها المتأخر من قبل الوحدات ، يتم تسجيل هذا المبلغ في الحسابا لفرعي 116 المحدد في مخطط المحاسبة للمجمع. سوف تفصل الجمعية العامة في هذاالتسجيل الذي يؤثر على الأموال الخاصة للشركة - . الخسارة على السنة المالية 2014)xxxxxx(دج،

خصوم غير جارية:

في نهاية السنة المالية 2015بلغت الخصوم غير الجاريةxxxxx ك دج مقابلxxxxxxك دج في نهاية السنة المالية 2014-12-31. وهي تشمل العناصر المدرجة في الجدول أدناه:

المبلغ (ك دج)	المبلغ (ك دج)	البيان	رقم الحساب
.....		إعانات المعدات	133
.....		مؤونات منحة التقاعد	1530
.....		مؤونات الايوسمة والجدارة	1531
.....		مؤونات المنازعات	1580
-----	-----		المجموع

الخصوم الجارية

بلغت الخصوم الجارية للشركة في 2015-12-31 مبلغ xxxx ك دج مقابل xxxx ك دج

في 2014-12-31 وهي كما يلي:

الرصيد 2015/12/31	الرصيد 2014/12/31 (ك دج)	التسمية
----- ---	----- ---	الموردون والحسابات الملحقة
-----	-----	الضرائب

---	---	
----- ---	----- ---	ديون الشركاء
----- ---	----- ---	ديون أخرى
----- ---	----- ---	خزينة الخصوم
----- ---	----- ---	المجموع

- الموردون والحسابات الملحقة-----ك دج

يشمل رصيد هذا الحساب العناصر التالية:

المبلغ (ك دج)	رقم الحساب والبيان
-----	401 موردو المخزون والخدمات
-----	404 موردو التثبيتات
-----	408 فواتير الموردون غير الواردة

يظهر الحساب "فواتير الموردون غير الواردة" رصيد مرتفع نسبيا

الضرائب

فيه ما يلي:

لضريبة على الدخل الاجماليXXXX.....ك دج

الضريبة على القيمة المضافة الواجبة الدفعXXXXك دج ديون
أخرىXXXXك دج لابد من تحليل هذا
الحساب

الخزينة المدينةXXXXك دج

تمثل الخزينة المدينة مجموع الأرصدة المدينة لبعض الحسابات البنكية للشركة.

حساب النتائج

مجموع إيرادات السنة الماليةXXXXك دج مقابلو مجمل نفقات او مصاريفالسنة المالية2015XXXXك
دج هناك زيادة في إجمالي الإيرادات مقارنة بسنة 2014.

منتجات السنة المالية . Produits de l'exercice

تشمل إيرادات النشاطات العادية ك دج.

التعيين	2014	2015
مبيعات		
.....		
المنتجات العملياتية		
الآخري.....		
المؤنات المسـترجعة		
.....		
المنتجات المالية		
.....		
تغير الضريبة		
المؤجلة.....		
المجموع.....		
.....		

- منتجات أخرى: تشمل المنتجات المحتسبة الأخرى في 2015 (ك دج)

- أعباء السنة المالية

يتم مقارنة أعباء النشاطات العادية المسجلة خلال السنة المالية 2015 مقارنة بأعباء النشاطات العادية للشركة خلال السنة المالية 2014 كما يلي (ك دج)

الحساب	البيان	2014		2015	
		%	ك دج	%	ك دج
60	المشتريات المستهلكة	.....	.....	.....	.....
62/	الخدمات الخارجية	.....	.....	.....	.....
61	.....	.....	.....	.....	.....
63	اعباء	.....	.....	.....	.....

.	.	.	.	الموظفين	
.....	.....	.....	.....	الظرائب	64
.	.	.	.	والرسوم	
.....	.....	.....	.....	اعباء	
.	.	.	.	اخرى	
				تشغيلية	
.....	.....	.....	.....	اعباء	66
.	.	.	.	مالية	
.....	.....	.....	.....	الاهتلاكات	68
.	.	.	.		
.....	100	.....	100	مجموع	
.		.		الاعباء	
				للنشاط	
				العادي	

لابد من تحليل كل حساب ومعرفة ما يمثله بالنسبة لمجموع الاعباء وهل النسبة مرتفعة ام لا

ولماذا مع توضيح الاسباب وعلاقتها بالسنة المالية 2015.

- نتائج السنة المالية Résultats de l'exercice

أقفلت الشركةعمليات السنة المالية بنتيجة مريحة قيمتها..... لك دج باستبعاد تأثيرالتعديلات التي يمكن أن تؤدي إلى العيوب ال ترداو في هذا التقرير خاصة منها تلك المتعلقة بمخصصات الاهتلاك والفروق في الجرد على المخزون وعلى الاستثمارات.

تظهر وضعية المؤشرات الرئيسية لأداء الشركة كما يلي في نهاية السنوات المالية 2015 و : 2014.

النتائج	2014(ك دج)	2015(ك دج)
القيمة المضافة		

..... .....	..... .....	الفائض الإجمالي للاستغلال
..... .....	..... .....	نتيجة السنة المالية

القوائم المالية

ETATS FINANCIERS

شركةXXXXXXXXXXXX

شركة برأسمالXXXXXXXXXXXXXXXج

ماي 2015

صافي 2015	إهلاك 2015	جمالي 2015	صافي 2014	أصول ACTIF
..... .				أصول غير جارية
..... .				فارق الاقتناء
..... .				تثبيتات معنوية
..... .				مصاريف التطوير
..... .				البرامجيات
..... .				تثبيتات معنوية أخرى
..... .				تثبيتات عينية
..... .				أراضي
..... .				عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي
..... .				المباني والمنشآت
..... .				التجهيزات التقنية معدات والادوات
..... .				تثبيتات معنوية أخرى
..... .				تثبيتات جارية

..... .	..... .	..... .	..... .	تثبيات مالية
..... .	..... .	..... .	..... .	سندات بالتعادل مؤسسات مشتركة
..... .	..... .	..... .	..... .	سندات المشاركة وديون لدى الغير
..... .	..... .	..... .	..... .	سندات ثابتة أخرى
..... .	..... .	..... .	..... .	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
..... .	..... .	..... .	..... .	ضريبة الأصول المؤجلة
..... .	..... .	..... .	..... .	مجموع الأصول غير الجارية
..... .	..... .	..... .	..... .	الأصول الجارية
..... .	..... .	..... .	..... .	ديون لدى الغير
..... .	..... .	..... .	..... .	زبائن
..... .	..... .	..... .	..... .	المخزون Stocks
..... .	..... .	..... .	..... .	دائنون آخرون
..... .	..... .	..... .	..... .	ضرائب
..... .	..... .	..... .	..... .	أصول جارية أخرى

..... .	..... .	..... .	..... .	توافر Disponibilités
..... .	..... .	..... .	..... .	توظيفات وأصول مالية جارية أخرى
..... .	..... .	..... .	..... .	الخزينة Trésorerie
..... .	..... .	..... .	..... .	مجموع الأصول الجارية
..... .	..... .	..... .	..... .	المجموع العام للأصول

الشركة.....

السنة المالية.....

2015	2014	الخصوم
..... .		الأموال الخاصة
..... .		رأسـمال المرصود (أو حساب الاستغلال)
..... .		اموال غير مبرر
..... .		المـنح والاحتياطـا ت (احتياطـات مثبتة)
..... .		فارق اعادة التقييم
..... .		النتيجة الصافية
..... .		أموال خاصة أخرى تأجيل جديد
..... .		مجموع الأموال الخاصة
..... .		الخصوم غير الجارية
.....		القروض

والديون المالية	.	.
ضرائب (مؤجلة وممونة)	..... .	..... .
ديون غير جارية الخرى	..... .	..... .
المؤونات والمنتجات المقيمة مسبقا	..... .	..... .
مجموع الخصوم غير الجارية	..... .	..... .
خصوم جارية	..... .	..... .
الموردون	..... .	..... .
الضرائب	..... .	..... .
ديون أخرى	..... .	..... .
خزينة الخصوم	..... .	..... .
مجموع الخصوم الجارية	..... .	..... .
مجموع	.....	.....

الخصوم	العام	.
--------	-------	---

السنة المالية 2015

شركة.....

جدول حساب النتائج

البيان	2014	2015
مبيعات Ventes	..	..
تغيرات مخزون المنتجات النهائية والجارية	..	..
إنتاج ثابت immobilisée Production	..	..
Production de l'exercice انتاج السنة المالية	..	..
المستهلكات المستهلكة consommés Ach	..	..
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى Service extérieures et autres consommations	..	..
استهلاك السنة المالية Consommation l'exercice	..	..

..... ..	..... ..	القيمة المضافة AJOUTEE للاستغلال VALEUR D'EXPLOITATION (I-II)
..... ..	..... ..	اعباء الموظفين Charges de personnel
..... ..	..... ..	ضرائب والرسوم, taxes Impôts
..... ..	..... ..	IV - الفائض الإجمالي BRUT للاستغلال EXCEDENT D'EXPLOITATION
..... ..	..... ..	منتجات أخرى Autres produits opérationnels
..... ..	..... ..	اعباء أخرى Autres charges opérationnelles
..... ..	..... ..	المخصصات اهتلاكات ، مؤونات وخسائر القيمة
..... ..	..... ..	الاسترجاع خسائر القيمة والمؤونات
..... ..	..... ..	النتيجة العملياتية
..... ..	..... ..	منتجات مالية

..... ..	..... ..	أعباء مالية
..... ..	..... ..	نتيجة مالية
..... ..	..... ..	النتيجة العادية قبل الضريبة
..... ..	..... ..	الضرائب المستحقة على النتائج العادية
..... ..	..... ..	الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتائج العادية
..... ..	..... ..	ضرائب أخرى على النتائج
..... ..	..... ..	مجموع منتجات النشاطات العادية
..... ..	..... ..	مجموع أعباء النشاطات العادية
..... ..	..... ..	النتائج الصافية للنشاطات العادية
..... ..	..... ..	عناصر غير عادية (منتجات)
..... ..	..... ..	عناصر غير عادية (أعباء)
..... ..	..... ..	نتيجة غير عادية
..... ..	..... ..	النتيجة الصافية للسنة المالية

الرأي avis

من خلال النتائج الرئيسية المذكورة أعلاه، والمفصلة حول الوضعية المالية في " هذا التقرير، يمكننا الشهادة بأن الحسابات المالية، على النحو الوارد في هذا التقرير، منتظمة وصادقة وتعطي صورة أمينة لنتائج عمليات السنة المالية 2015 وكذلك للوضعية المالية للشركة في نهاية هذه السنة المالية.

قائمة المراجع

1. التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الرابعة ، الجزائر، 2015.
2. السيد أحمد امين لطفي، المراجعة باستخدام العينات، الدار الجامعية ، الاسكندرية، مصر 2009.
3. بطرس ميالة، العوامل المؤثرة على مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي، مجلة الاقتصاد والمجتمع، دمشق، العدد 6 ، 2010 .
4. توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار ومكتبة الكندي، عمان - الأردن، 2014 .
5. ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات الكترونيا، الدار الجامعية، مصر، 2008.
6. حاتم محمد الشيشيني ، اساسيات المراجعة ، المكتبة المصرية ، 2007 . .
7. حسني أحمد دحدوح، حسني يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والاجراءات العملية)، دار ألتقافة الأردن.
8. خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتعددة للتسويق والتوريدات، القاهرة- مصر، 2014
9. عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة"الأسس العلمية والعملية"، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2004
10. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2016
11. محمد بوتين، المرجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3 ، 2008.
12. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2002.
13. وجدى حامد حجازى ، المعايير الدولية للمراجعة ، الإسكندرية ، ، 2010 .
14. وليام توماس ، أمرسون هنكي ، تعريب أحمد حجاج وكمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض 1989:

المراجع باللغة الاجنبية :

1. Jacques Richard, Christine Collette, Comptabilité Générale, Edition Dunod, Paris, 2008. – Rapport de commissaire aux comptes relatif à la certification des comptes d'une société pour l'exercice 2015.
2. LIONNEL.COLLINS et GERARD.VALIN : Audit et Contrôle Interne,Aspects Financiers, Opérations Stratégiques, 4eme Edition, Dalloz, Paris 1992. – MOHAMED HAMZAOU, Audit et gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, village mondial , France, 2006