الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أمحمد بوقرة بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية ، والتجارية
و علوم التسيير

*Ministère de l'enseignement supérieur*
*Et de la recherche scientifique*
*Université M'Hamed BOUGARA - Boumerdès*
*Faculté Des Sciences Economiques, Commerciales*
*Et des Sciences De Gestion*

## مطبوعة بيداغوجية في مقياس:

المراجعة المالية والمحاسبية

# محاضرات في المراجعة المالية والمحاسبية

**موجهة لطلبة** : السنة الأولى ماستر– محاسبة وتدقيق

**إعداد الدكتور**:
بن عيسى عبد الرحمان
أستاذ محاضر قسم "ب"

**السنة الجامعية** : 2018/2017

| العنوان | الصفحة |
|---|---|
| مقدمة | 01 |
| المحور الأول: مدخل عام للمراجعة الخارجية | |
| الفصل الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة المحاسبية والمالية | 04 |
| أولا– مفهوم المراجعة | 04 |
| ثانيا– التطور التاريخي للمراجعة | 06 |
| ثالثا– أهمية وأهداف المراجعة | 08 |
| رابعا– أنواع المراجعة | 10 |
| الفصل الثاني: معايير المراجعة الخارجية | 14 |
| أولا– مفهوم معايير المراجعة | 14 |
| ثانيا– مضمون معايير المراجعة الخارجية | 15 |
| الفصل الثالث: مراجع الحسابات | 19 |
| أولا– تقديم المراجع الخارجي | 19 |
| ثانيا– حقوق وواجبات المراجع | 21 |
| ثالثا– مسؤوليات المراجع | 23 |
| المحور الثاني: مسار عملية المراجعة | |
| الفصل الأول: قبول المهمة والتخطيط لعملية المراجعة | 27 |
| أولا– الخطوات التمهيدية | 27 |
| ثانيا– التخطيط لمهمة المراجعة | 29 |
| ثالثا– الإشراف على عملية المراجعة | 31 |
| الفصل الثاني: فهم وتقيم نظام الرقابة الداخلية | 32 |
| أولا– مفهوم نظام الرقابة الداخلية | 32 |
| ثانيا– مقومات نظام الرقابة الداخلية | 35 |
| ثالثا– طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية | 36 |
| الفصل الثالث: جمع أدلة الإثبات وتكوين الملف الجاري | 39 |
| أولا– الإثبات في المراجعة | 39 |
| ثانيا– أدوات ووسائل جمع أدلة الإثبات | 41 |
| الفصل الرابع:إعداد تقرير المراجعة | 44 |
| أولا– مفهوم تقرير المراجعة | 45 |
| ثانيا– أنواع التقارير في المراجعة | 46 |
| المحور الثالث: مراجعة الدورات التشغيلية وعناصر القوائم المالية | |

| | |
|---|---|
| **الفصل الأول:مراجعة الدورات التشغيلية** | **49** |
| **أولا– دورة المشتريات** | **49** |
| **ثانيا– دورة الإنتاج** | **52** |
| **ثالثا– دورة المخزون** | **54** |
| **رابعا– دورة المبيعات** | **59** |
| **الفصل الثاني: مراجعة عناصر القوائم المالية** | **62** |
| **أولا– مراجعة عناصر الميزانية** | **62** |
| **ثانيا– مراجعة عناصر الأعباء والنواتج ( جدول النتائج)** | **67** |
| **المحور الرابع: المراجعة الخارجية في الجزائر** | |
| **الفصل الأول: نشأة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر** | **69** |
| **أولا– استحداث مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر** | **69** |
| **ثانيا– تطور ممارسة المراجعة الخارجية في الجزائر** | **70** |
| **ثالثا– المراجعة الخارجية في ظل القانون 10–01** | **70** |
| **الفصل الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر** | **73** |
| **أولا– المجلس الوطني للمحاسبة** | **73** |
| **ثانيا– الهيئات الفرعية** | **75** |
| **الفصل الثالث: ممارسة المهنة في الجزائر** | **75** |
| **أولا– ممارسي مهنة المراجعة الخارجية** | **76** |
| **ثانيا– شروط ممارسة المهنة** | **78** |
| **خاتمة** | **81** |
| **قائمة المراجع** | **83** |

**مقدمة:**

يرجع نشوء مهنة المراجعة إلى ما قبل الميلاد، حيث استخدم المراجعون من قبل الحكام في عهد الإمبراطوريات والمماليك التي كانت قائمة ما قبل الميلاد، ولكن ليس بالمفهوم الحديث الذي هي عليه اليوم. حيث تطور مفهوم المراجعة عبر العصور ليصل إلى ما هو عليه، خاصة بعد التطور الكبير الذي عرفه علم المحاسبة. ولقد تطورت المهنة وصولا لمفهومها الحديث بظهور الثورة الصناعية، نتيجة تزايد المشاريع والمؤسسات الاقتصادية وكبر حجمها وتعدد نشاطاتها، مما أصبح يحول من تمكن الملاك من تسيير مؤسساتهم ومشاريعهم بنفسهم. وفي ظل كل هذا كان لزاما من فصل ملكية هذه المؤسسات والمشاريع الاقتصادية عن من يسيرها، حيث ظهرت فئة جدية تدعى فئة المسيرين الذين يتمتعون بمهارات وكفاءات تمكنهم من تسيير هذه المشاريع الكبيرة بكل كفاءة ونجاعة.

على الرغم من ذلك، إلا أنه بقيت بعض العراقيل الناتجة عن علاقة الوكالة هذه، حيث أنه ومن أجل ضمان حسن استخدام هؤلاء المسيرين لأموال وكلائهم، فقد تم الاستعانة بطرف ثالث يضمن مصداقية هذه العلاقة، فأوكلت هذه المهمة إلى فئة المراجعين الذين يفحصون ويدققون في أعمال المسيرين من أجل إعلام الملاك بما يحدث داخل ملكياتهم، في ظل ما يعرف بالملكية الغائبة.

من أجل القيام بهذه المهمة، أي مهمة مراجعة حسابات المؤسسات والمشاريع الاقتصادية، فقد أوكلت هذه المهمة إلى أشخاص أكفاء يتمتعون بقدر عالي من الكفاءة العلمية والخبرة المهنية التي تمكنهم من الأداء المهام المنوطة بهم بكل استقلالية ونزاهة. وهذا بهدف إعلام من قام بتعيينهم بكل صغيرة وكبيرة تحدث داخل مؤسساتهم ومشاريعهم.

ومن أجل توضيح مختلف مفاهيم المراجعة الخارجية أو المراجعة المالية والمحاسبية، نشأتها وتطورها التاريخي، وكذا تعريف ممارسيها والخصائص الواجبة فيهم، بالإضافة إلى مختلف المراحل التي تمر بها عملية مراجعة الحسابات والوسائل والأدوات التي تعتمد عليها، فقد قمنا بإعداد مطبوعة الدروس هذه التي سنحاول فيها تناول العناصر التالية والتي تتوافق مع المقرر الخاص بمقياس المراجعة المالية والمحاسبية، موجهة إلى طلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق والتخصصات القريبة منه

**المحور الأول: مدخل عام للمراجعة الخارجية**

**المحور الثاني: مسار عملية المراجعة (المسلك العام)**

**المحور الثالث: مراجعة الدورات التشغيلية وعناصر القوائم المالية**

**المحور الرابع: المراجعة الخارجية في الجزائر**

## المحور الأول: مدخل عام للمراجعة الخارجية

**تمهيد**

نشأت المراجعة المالية والمحاسبية ومرت بعد تطورات عبر مختلف العصور وتطورت معها الأهداف والمفاهيم المرتبطة بها، وكذا القواعد والمعايير التي تحد الخصائص الشخصية لممارسيها، وتحكم أداءهم المهني. هذا الأخير الذي يعتبر شخص مهني لابد أن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص كما يجب عليه الالتزام بالواجبات والمسؤوليات التي تفرضها عليه ممارسة المهنة. وهذا ما سنحاول التطرق إليه في هذا المحور الأول الذي يتضمن ما يلي:

**الفصل الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة المحاسبية والمالية**

**الفصل الثاني: مراجع الحسابات**

**الفصل الثالث: معايير المراجعة الخارجية**

## الفصل الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة المحاسبية والمالية

لقد تعدت التعاريف التي قدمت للمراجعة المالية والمحاسبية، وتطورت مفاهيمها عبر مختلف المراحل التي عرفتها المراجعة، كما تعددت أنواعها وأهدافها بالإضافة إلى تلك الأهمية التي تحتلها في مختلف الاقتصاديات باعتبارها ضمانة يعتمد عليها الملاك للرقابة على ممتلكاتهم.

### أولا– مفهوم المراجعة

يرجع مصطلح كلمة Audit إلى الكلمة اليونانية (اللاتينية) Audir والتي تعني الاستماع. حيث كانت الحسابات قديما تتلى على مسامع الحكام والسلاطين، وهذا ما أثبتته الدراسات التاريخية، التي بينت أن قدماء المصريين واليونان وكذا الرومان كانوا يعقدون جلسات استماع عامة. تتم خلالها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وتقدم فيها التقارير. ثم تطورت المراجعة عبر الزمن إلى أن وصلت إلى ما هي عليه اليوم.

#### 1–تعريف المراجعة المالية والمحاسبية

هناك العديد من التعاريف التي قدمت للمراجعة الخارجية، والتي نجد من أهمها ما يلي:

**تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)**: والتي عرفت المراجعة الخارجية على أنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية[1].

**تعريف منظمة العمل الفرنسية:** بحث عرفت المراجع على أنها مسعى أو طريقة منهجية مقدمة من طرف شخص مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم، بغية إصدار حكم معلل ومستقل. استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.[2]

[1]– محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص: 18.

[2]– محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات– الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص: 10.

**تعريف أحمد علي جمعة:** المراجعة الخارجية هي عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة، فحصا انتقادينا محايدا، للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة، بالاعتماد على قوة نظام الرقابة الداخلية.[1]

**تعريف شامل:** مما سبق يمكن تقديم تعريف شامل للمراجعة الخارجية، حيث يمكن تعريفها على أنها مجموعة من الإجراءات التي يتخذها المراجع، تستهدف الفحص الانتقادي للسجلات ودفاتر وحسابات المؤسسة والقوائم المالية ككل، من أجل إبداء رأي فني عما إذا كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها.

## 2-خصائص المراجعة

من خلال هذه التعاريف السابقة، يمكن إبراز خصائص عملية المراجعة الخارجية التالية[2]:

- ✓ المراجعة عملية منتظمة، أي أن عملية المراجعة تعتمد على التخطيط المسبق لما سيقوم به المراجع؛
- ✓ أهمية حصول المراجع على أدلة وقرائن الإثبات وتقييمها؛
- ✓ الالتزام بالمعايير الموضوعية كأساس للتقييم وإبداء الرأي الشخصي؛
- ✓ المراجعة هي عملية اتصالية، حيث تنتهي بإيصال نتائج الفحص الذي قام به المراجع الخارجي إلى الأطراف المعنية؛
- ✓ تقوم المرجعة الخارجية على أساس تضارب المصالح بين الأطراف المعنية، في ظل مبدأ الأهمية النسبية للمعلومات وصعوبتها وتعقد الموضوعات المرتبطة بها؛
- ✓ وجود فصل بين مستخدم المعلومات وبين من يقوم بإعدادها من ناحية وبعد مستخدم المعلومات عن الموضوع محل المراجعة.

[1]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص: 07.

[2]- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر– الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن 2009، ص-ص: 16- 17.

**ثانيا– التطور التاريخي للمراجعة**

كما سبق الإشارة إليه، فإن أصل كلمة مراجعة أو تدقيق ترجع إلى عصر الإغريق، وكذا المصريين القدامى والرومان ، أي إلى ما قبل الميلاد، حيث أوضحت مختلف الدلائل إلى وجود أنظمة للمراجعة وتدقيق الحسابات خلال هذه العصور، ثم تطورت عبر مختلف المراحل الزمنية.

ترتبط هذه المراحل بطرق تصور عملية المراجعة والواقع المعاش الذي دفع إلى ذلك، وتطور الحاجة إلى خدمات أخرى منتظرة منها، وكذا الارتباط الوثيق بالتطورات الاقتصادية والتجارة. وعلى هذا الأساس، يمكن تقسيم مراحل تطور المراجعة كما يلي:

**مرحلة ما قبل الميلاد إلى غاية 1500م**: يرجع ظهور المراجعة إلى ما قبل الميلاد بحوالي 3600 سنة، بحيث وجدت بعض الدلائل التي تشير إلى استخدام بعض المفاهيم لدى المصريين واليونانيين والرومان الذين كانوا يستخدمون المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة. فكانت الدفاتر المحاسبية تتلى على مسمع الحكام وبحضور مستشاريهم، وذلك لمعرفة مقدار ما آلت إليه ممتلكاتهم ومن أجل منع واكتشاف أي تصرفات غير مسؤولة من قبل القائمين على استغلال وتشغيل تلك الممتلكات. وكان يطلق على المراجع في ذلك الوقت في روما اسم المنصت أو المسمع، نظرا لقيامه بإسماع نتائج العمليات المالية. وعلى هذا الأساس اشتقت كلمة AUDIT من الكلمة اللاتينية AUDIRS التي تعني الاستماع.[1]

ولقد تطورت المراجعة في المدن الايطالية بعد سقوط الإمبراطورية الرومانية وانقسام ايطاليا إلى دويلات، لتظهر الحاجة إلى خدمات المراجعة بعد نمو هذه المدن من الناحية التجارية. فقد تم استخدام المراجعين لأول مرة في العمليات المسجلة بالدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار.

هذا ويمكن القول أن عملية المراجعة حتى هذه اللحظة كانت تهتم بفحص أمانة الأشخاص الذين تسند إليهم العمليات المالية، وكانت مراجعة تفصيلية.

[1]– علي عمر أحمد سويسي، **معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية لجهاز المراجعة المالية في ليبيا**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011، ص: 03.

**مرحلة مابين 1500م إلى غاية 1850م:**

في هذه المرحلة اتسع نطاق المراجعة ليشمل النشاط الصناعي وذلك بظهور الثورة الصناعية، حيث زادت أهمية اكتشاف التلاعب والاختلاس بسبب فصل ملكية رأس المال عن الإدارة، الذي أدى إلى ظهور نظرية الوكالة. كما ظهرت في هذه المرحلة اتجاهات جديدة في المراجعة وهي الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم بغرض دقة التقرير.[1]

حيث كان للنشاط المتنامي الذي تميزت به الموانئ الايطالية خلال هذه الفترة الأثر الكبير في تطوير الأنظمة الحسابية والرقابية. فقد طور الاتجار الايطاليون أنشطتهم وافتتحوا فروعا تجارية في عدة أقطارا، وأسسوا مؤسسات مالية لها أنظمة حسابية ورقابية خاصة. ولقد صاحب هذا التطور ظهور أول منظمة مهنية في مجال المراجعة في فينيسيا بايطاليا سنة 1581، كما تميزت هذه الفترة بصدور أول تشريع يتعلق بالمراجعة الحديثة تضمنه قانون شركات المساهمة البريطاني سنة 1844، حيث يفرض بأن يقوم مساهم أو أكثر بفحص الميزانية المعدة من طرف مديري الشركة.[2]

الملاحظ على هذه الفترة هو عدم حدوث أي تطور أو تغيير في أهداف المراجعة عن ما كانت عليه سابقا، ولكن مجالها قد اتسع لتشمل الأنشطة الصناعية التي انجرت عن قيام الثورة الصناعية.

**مرحلة ما بين 1850 1905:** تميزت بداية هذه الفترة من عمر المراجعة باستجابة القوانين الانجليزية للاعتقاد العام والرغبة في ضرورة إخضاع مؤسسي الشركات ومديريها لرقابة طرف ثالث مستقل، يقوم بفحص أعمالهم وإبداء الرأي في النتيجة المتوصل إليها من خلال هذا الفحص. وذلك بصفة دورية في نهاية كل سنة مالية، خصوصا بعد النمو الاقتصادي المتعاظم الذي شهدته بريطانيا وتزايد الإنتاج في أوربا نتيجة الثورة الصناعية التي صاحبها انتشار شركات المساهمة التي تتميز بما يطلق عليه بمفهوم الملكية الغائبة.[3] الجدير بالذكر في هذه المرحلة هو ظهور أهداف جديدة للمراجعة، يتمثل أهمها في اكتشاف الأخطاء والغش.

---

[1]- شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة– دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية–**، أروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2013.

[2]– علي عمر أحمد سويسي، مرجع سبق ذكره، ص: 05

[3]– نفس المرجع، ص: 06.

**مرحلة ما بين 1905م إلى اليوم:** لقد عرفت هذه الفترة اتساعا وتزايدا كبيرا في الأنشطة الاقتصادية لشركات المساهمة، مما أدى إلى ضرورة توفر إدارات فعالة تضمن تحقيق أهداف مختلفة الفئات التي لها صلة بالوحدة المحاسبية. كما أن التطور الهائل الذي عرفته العلوم الإحصائية كان له الأثر البالغ على مهنة المراجعة.[1]

فبعد سنة 1940م، أصبح الغرض الرئيسي للمراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول عدالة وصحة القوائم المالية. بالإضافة إلى التركيز القوي والاعتماد الكبير من طرف المراجعين على نظام الرقابة الداخلية وربط الاختبارات التي يقومون بها بنتيجة تقييمهم لهذا النظام.[2]

لقد قدمت المنظمات المهنية في هذه المرحلة مساهمات كبيرة وجهود متميزة من أجل تطوير مهنة المراجعة وتعزيز دورها الاقتصادي والاجتماعي، ووضع الأسس والقواعد اللازمة لممارستها بشكل صحيح. كما شهدت محاولات تهدف إلى توحيد الممارسات العملية على المستوى الدولي. حيث تأسست هيئات مهنية دولية، وتم إصدار مجموعة من المعايير الدولية.

**ثالثا– أهمية وأهداف المراجعة**

**1–أهمية المراجعة الخارجية**

تكمن أهمية المراجعة الخارجية في كونها تقدم خدمات مختلفة لمجموعة متعددة من الفئات، كلا فيما يخصها. مما يسمح لهذه الأطراف التي تعتمد على رأي المراجع حول القوائم المالية من تحديد مدى الاعتمادية على هذه القوائم في اتخاذ قراراتها. حيث يمكن أن تخدم المراجعة هذه الفئات كما يلي: [3]

**المساهمون:** يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية ولتقرير المراجع باعتبارهم الملاك الذين يعينون المراجع ليساعدهم في الرقابة على إدارة الشركة أو المؤسسة كوكيل عنهم. ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، مثل عائد السهم، الأداء المالي للشركة ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة. ويعتمد المساهمون على تقرير المراجع باعتباره شخص متخصص ومستقل، يمدهم بمعلومات إضافية

[1]– نفس المرجع، ص: 07.

[2]– شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

[3]– نفس المرجع السابق، ص– ص: 13– 14.

على مدى إمكانية اعتمادهم على ما تقدمه القوائم المالية من معلومات وبالتالي يمكن الاعتماد على رأيه في اتخاذ القرارات.

**المستثمرون المحتملون:** يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للشركة ومركزها المالي ونتائج أعمالها. وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المراجع عن مراجعة هذه القوائم سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم من معلومات ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم الشركة من عدمه.

**المؤسسات التمويلية والاستثمارية:** تعتبر البنوك والمؤسسات الاستثمارية، مثل صناديق وشركات الاستثمار في الأوراق المالية، الممول الأول للاقتصاد. ولذلك فهي تعتمد على المعلومات التي توفرها القوائم الملية للشركات المقترضة أو المستثمرين في أوراقها المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية. وتعتمد هذه المؤسسات على تقرير المراجع في تحديد مدى إمكانية الاعتماد والوثوق في المعلومات التي توفرها القوائم المالية. وتختلف درجة الوثوق في هذه المعلومات باختلاف اسم وسمعة مراجع الحسابات وحجم مكتبه.

## 2-أهداف المراجعة الخارجية

هناك العديد من الأهداف المراد تحقيقها من خلال عملية المراجعة الخارجية، حيث تعتبر المراجعة وسيلة لتحقيق هذه الأهداف، التي عرفت عدة تطورات عبر مختلف المراحل الزمنية التي مرت بها مهنة المراجعة الخارجية. وفيما يلي يمكن عرض هذه الأهداف:

### أ- الأهداف التقليدية للمراجعة

تتمثل الأهداف التقليدية للمراجعة الخارجية في[1]:

- ✓ التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، المؤيدة للعمليات؛

[1]- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2009، ص: 21.

- ✓ اكتشاف ما قد يوجد من غش وأخطاء وتلاعبات وتزوير، في العمليات والأحداث المسجلة، وتقليل فرص ارتكابها؛
- ✓ الحصول على رأي فني محايد، يقوم على مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات، على ضوء أدلة وقرائن إثبات متعارف عليها في مهمة تدقيق الحسابات.

**ب– الأهداف الحديثة للمراجعة**

بالإضافة إلى تلك الأهداف التقليدية ، فقد تم إضافة مهام وأهداف حديثة للمراجعة تمثلت في:

- ✓ مراجعة الأهداف والخطط والقرارات المتخذة، من أجل تحقيقها، وحتى المعلومات المعتمدة في ذلك؛
- ✓ مراجعة كافة العمليات المالية وغير المالية، أي الشق المحاسبي والإداري للنظام المحاسبي؛

**رابعا– أنواع المراجعة:**

قصد التمكن من تصنيف أنواع المراجعة، فلابد من الاعتماد على بعض المعايير الممكن من خلالها التفرقة بين هذه الأنواع، وهي المعايير المعتمدة في جل المصادر والمراجع المتعلقة بموضوع المراجعة، والمتمثلة في:

**1– التقسيم من زاوية حدود ومجال مراجعة الحسابات**

يمكننا هذا المعيار من تبويب المراجعة الخارجية ضمن نوعين أساسيين هما:

**المراجعة الكاملة:** وهي المراجعة التي تخول مراجع الحسابات نطاقا غير محدد للعمل الذي يؤديه، بمعنى عدم وجود قيود أو تحديد لنطاق عمل المراجع من قبل الإدارة. وبتطلب هذا النوع من المراجعة تقديم رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ككل بغض النظر عن الاختبارات التي قام بها، حيث أن مسؤوليته تشمل جميع العناصر حتى التي لم تخضع للفحص.[1]

**المراجعة الجزئية:** هي المراجعة التي تتضمن بعض القيود على نطاق عمل المراجع، حيث يقتصر عمله على مراجعة بعض العمليات دون غيرها أو مراجعة الميزانية دون غيرها، أو مراجعة المخزون دون غيره. ويتم تحديد ذلك وفقا للعقد التي تم بين المراجع والجهة التي قامت بتعيينه. وفي هذه الحالة فإن مسؤولية المراجع

[1]– غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 30.

تنحصر في المجال الذي حدد له فقط، وسوف يكون رأيه في حدود المجال الذي حدد له وليس حول القوائم المالية ككل.[1]

**2- التقسيم من زاوية درجة الإلزام**

يمكننا هذا المعيار من تبويب المراجعة إلى:

**المراجعة الإلزامية:** وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث يلزم المشرع بها من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة به من خلال القانون المعمول به. وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاه من المراجعة.[2]

**المراجعة الاختيارية:** هو ذلك النوع من المراجعة الذي يطلبه أصحاب المؤسسة دون إلزام قانوني، ويتم هذا النوع من المراجع في المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، ويمكن أن يكون كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المؤسسة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المراجع والمؤسسة محل المراجعة.[3]

**3- التقسيم من زاوية توقيت مراجعة وتدقيق الحسابات**

يمكن حصر أنواع المراجعة من حيث توقيت القيام بها إلى:

**المراجعة النهائية:** هي المراجعة التي تتم بعد انتهاء السنة المالية، أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية. وتعتبر هذه المراجعة مناسبة للمؤسسات الصغيرة، إلا أنها غير ممكنة في المؤسسات الكبيرة لكثرة عملياتها، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات. إلا أن لهذا النوع مزايا، تتمثل في انصراف المراجع إلى عمليه دون أن يطالب بالدفاتر والوثائق التي يفحصها، وعدم استطاعة الموظفين إضافة أو حذف أي شيء من الدفاتر.[4]

**المراجعة المستمرة:** هي المراجعة التي تتم على مدار السنة المالية، وغالبا ما تتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الحسابات والدفاتر المحاسبية. وذلك بغية التحقق من التسويات النهائية اللازمة لإعداد القوائم المالية الختامية. وينفذ البرنامج بواسطة المراجع أو مساعديه على أن

---

[1]- نفس المرجع السابق، ص:30.

[2]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: ى21.

[3]- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، الأردن 2010، ص: 31.

[4]- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة- الإطار النظري والإجراءات العملية**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 51.

يؤشر في البرنامج على الذي أتمه. وبذلك يمكن معرفة ما تم من عمل أثناء المراجعة المستمرة بمجرد الاطلاع على برنامج المراجعة.[1]

**4- من حيث الجهة القائمة بالمراجعة:** حيث يمكن إن يقوم بهذه المهمة طرف من داخل المؤسسة أو من خارجها، وبالتالي نميز بين:

**المراجعة الداخلية:** هي ذلك النوع من المراجعة التي تقوم بها مصلحة أو طرف داخلي متواجد على مستوى المؤسسة، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف. يخول للمراجعة الداخلية مهام التقييم والتطابق والتحقق، وهي وظيفة دائمة بالمؤسسة كونها تنفذ من طرف جهة دائمة في المؤسسة.[2] تابعة للإدارة العليا، مما يمنحها نوع من الاستقلالية النسبية عن باقي المصالح والهياكل التي تخضع لرقابتها داخل المؤسسة.

**المراجعة الخارجية:** يتم هذا النوع من المراجعة بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية. من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد عنها. وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية.[3]

## 5- تصنيفات وفق معايير أخرى

يمكن تقديم بعض الأنواع الأخرى لمراجعة الحسابات وفقا لمعايير أخرى يمكن عرضها فيما يلي:

**المراجعة القانونية (محافظة الحسابات):** محافظ الحسابات ( المراجع القانوني) هو المؤهل للقيام بهذا النوع من المراجعة الخارجية، والتي تكتسي طابع الإلزام بسبب فرضها عن طريق القانون. تتطلب مهمة المراجعة القانونية أو الإلزامية التي يقوم بها المحاسب القانوني أو محافظ الحسابات، القيام بعملية شاملة تتضمن مهمة مراجعة مالية ومحاسبية تؤدي إلى المصادقة على الحسابات؛[4]

---

[1]- نفس المرجع السابق، ص: 51.

[2]- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 15.

[3]- محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**"، مذكرة قدمت ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية- تخصص محاسبة وتدقيق-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011/2010، ص: 15.

[4] - ARMAND Dayan et autres, **Manuel De Gestion**, volume 1, édition Ellipses/Auf, Paris, 1999, P :886.

**المراجعة التعاقدية (الخبرة المحاسبية):** تندرج المراجعة التعاقدية التي يقوم بها عادة الخبير المحاسبي، في إطار عقد يربط بين المراجع والكيان أو الهيئة محل المراجعة، حيث يقوم الزبون الذي يطلب خدمات المراجع بتحديد المهمة وكل المقتضيات المتعلقة بالعقد، وعلى عكس المهمة التي يقوم بها المراجع القانوني والتي تهدف إلى المصادقة على صحة وصدق الحسابات، فإن هناك عديد الأهداف التي يمكن أن تتمحور حولها مهمة المراجع التعاقدي، والتي تتعلق بصفة عامة بالاختصاص في المهمة المطلوب القيام بها، والتي يمكن أن يقوم بها حتى المحامون، المهندسون وغيرهم، ولكن في هذا الصدد فإننا نقصد المهمة التي يقوم بها الخبير المحاسب.[1]

**الخبرة القضائية:** يقوم بها شخص محترف خارجي، بطلب من المحكمة، وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين هيئة معينة وطرف آخر متعامل معها،[2] حيث يتقدم الخبير الشاهد أمام المحاكم من أجل تقديم رأيه المهني حول مختلف القضايا.[3]

**مراجعة موظفي الدولة:** يقوم المراجع الحكومي بمراجعة للقوائم المالية الخاصة بالوحدات الحكومية، حيث يتم التركيز على المراجعة الإجرائية لكون أن سلطات الإنفاق والتحصيل في هذه الوحدات محددة بواسطة القانون، والملاحظ على مهمة هذا العون الحكومي أنها تتعلق بالدرجة الأولى بتقويم كفاءة وفعالية البرامج الحكومية. ولعل أهم هؤلاء الموظفين التابعين للدولة، نجد موظفي مصالح الضرائب الذين يسهرون على متابعة حسن تنفيذ قانون الضرائب، حيث أنهم ملزمون بامتلاك دراية كافية بالنظام الضريبي.[4]

## خلاصة الفصل:

تعتبر المراجعة المالية والمحاسبية عملية منتظمة يقوم بها شخص منهي محايد، من أجل إبداء رأيه حول الوضعية المالية للمؤسسات التي عين بها، حيث عرفت المهنة تطورات عبر مختلف العصور وصولا إلى ما هي عليه اليوم. كما أنها أصبحت تحتل مكانة معتبرة خاصة لدى مستخدمي رأي المراجع الذي يعتبر الضمانة الأساسية لاتخاذ قراراتهم تجاه هذه المؤسسات والمشاريع الاقتصادية.

---

[1] - ARMAND Dayan et autres , Idem, P : 886.

2- شريقي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص:27.

[3]- أحمد سليم محمد سليم، **العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة واستقلال مراقب الحسابات كأحد عناصر تحقق جودة مراجعة القوائم المالية**، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 03، مصر، 2012، ص: 141.

[4]- حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة– دخل معاصر**، المكتبة العصرية، مصر 2007، ص- ص: 26- 27.

## الفصل الثاني: معايير المراجعة الخارجية

يجب على المراجع التقيد بمجموعة من القواعد والإجراءات التي تفرضها عليه المهنة، والمتمثلة أساسا في تلك المعايير المهنية التي تسمح له من أداء المهام الموكلة له على أحسن حال. حيث أنه في هذا الصدد تم إصدار مجموعة من المعايير المهنية التي تعتبر دليل ممارسة عملية المراجعة. والتي تتراوح بين ما يخص الشخص الممارس للمهمة، وبين طريقة ممارستها، بالإضافة إلى محددات إعداد تقرير عن ذلك.

### أولا– مفهوم معايير المراجعة

#### 1–تقديم معايير المراجعة

يجب التفرقة بين معايير المراجعة وإجراءاتها، حيث أن المعيار يقصد به النمط أو المعيار أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات. نفس الأمر لمعايير المراجعة التي ترتبط بطبيعة عملية المراجعة وتهدف إلى مستوى الجودة المطلوبة من مراجع الحسابات أثناء أداء المهام المطلوبة منه. أما الإجراءات فهي الخطوات التي يقوم بها المراجع خلال عملية مراجعة المؤسسة. بالرغم من الاختلاف في المعنى إلا أنهمات مرتبطان حيث أنه للقيام بالإجراءات اللازمة لعمل المراجع، لا بد أن يراعي ملاءمة هذه الإجراءات للمعايير الموضوعة. ولكي تتم عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية، يجب الالتزام بها دون أن يتم تعديلها أو عدم الاهتمام بها.[1]

إن الغاية من وضع هذه المعايير المهنية هي:[2]

- ✓ دعم الثقة في المراجعة كمهنة معترف بها؛
- ✓ المساعدة على جعل مهنة المراجعة كيانا مستقلا، وبدونها تصبح مزاولة المهنة وظيفة غير مفيدة؛
- ✓ حماية المهنة من تحويلها إلى مهنة حكومية تخضع للتشريعات والقوانين، في ظل غياب معايير مهنية خاصة بها تحكمها.

[1]– غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

[2]– نفس المرجع، ص: 37.

### 2-تبويب معايير المراجعة

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أو من عمل على وضع معايير أداء معينة، صدرت منها تسعة سنة 1939، وتم إصدار المعيار العاشر سنة 1954، تحت تسمية معايير المراجعة المتعارف عليها(**GAAS**)، والتي قسمت إلى ثلاث مجموعات كما يلي:[1]

**معايير عامة (شخصية):** مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، ومن هنا أطلق عليها تسمية معايير شخصية.

**معايير العمل الميداني:** تتعلق هذه المجموعة من المعايير بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة.

**معايير إعداد التقرير:** مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط ذلك التقرير.

### ثانيا- مضمون معايير المراجعة الخارجية

كما سبق الإشارة إليه، فقد تم تقسيم معاير المراجعة المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات رئيسية، تخص كل منها مجموعة من المعايير الشخصية، ومعاير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، والتي يمكن عرض مضمون المعايير التي تحتويها كما يلي:

### 1-المعايير العامة (الشخصية)

ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين. وتوصف 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.[2]

ويندرج تحت هذه المجموعة من المعايير ما يلي:

[1]- خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

[2]- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 64.

**التدريب والكفاءة:** والتي تعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة. ويتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة. ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب. يقوم هذا المعيار على التأهيل العلمي (الفني)، والتأهيل العملي (الخبرة المهنية).[1]

**الاستقلال:** ويقصد بالاستقلال هو أن تتم عملية مراجعة القوائم المالية من طرف شخص يتمتع بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه، خاصة وأنه يكون هناك أحيانا تعارض بين الإدارة والملاك، وهذا التعارض يحتاج إلى رأي محايد حول عدالة القوائم المالية.كما يعني الاستقلال قدرة المراجع على العمل بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف. ولقد حدد مفهوم الاستقلال بمعنى الاستقلال الشخصي الذي يدل على عدم وجود أي علاقات أو مصالح مادية للمراجع أو أحد أقاربه في المؤسسة محل المراجعة، وكذا الاستقلال الذهني الذي يعني عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم بها المراجع.[2]

**العناية المهنية اللازمة:** وهي أن يبذل المراجع العناية الواجبة في عملية المراجعة وعند التقرير النهائي لعملية المراجعة. والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المراجع أثناء القيام بعمليه. والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة. وتتطلب كذلك الالتزام بمعايير العمل الميداني معايير إعداد التقرير.[3]

## 2-معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات.[4]

[1]- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص:39.

[2]- نفس المرجع السابق، ص: 40.

[3]- نفس المرجع، ص: 41.

[4]- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 64.

**التخطيط والإشراف على المساعدين:** يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم. ويرتكز هذا المعيار عموما على عنصر الوقت من حيث:[1]

- توقيت تعيين المراجع الخارجي؛
- توقيت القيام بالمراجعة؛
- توقيت تنفيذ إجراءات المراجعة.

**فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية من أجل تخطيط عملية المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها. كما يؤثر نظام الرقابة الداخلية على درجة الوثوق في أدلة الإثبات المعدة في ظل هذا النظام، ويؤثر في قرار المراجع بأداء عملية المراجعة من عدمها. فقد يرى المراجع أن نظام الرقابة الداخلية ضعيف جدا بشكل يؤدي إلى إعداد معلومات مالية لا يثق بها على الإطلاق وبالتالي قد لا يستمر في عملية المراجعة.[2]

**جمع أدلة الإثبات:** يجب على المراجع الخارجي العمل على جمع قدر واف من الأدلة الموثوق فيها. ويتطلب ذلك اتخاذ قرار بالأدلة الواجب جمعها ونوعها قدرا كبيرا من التقدير الشخصي الذي يأخذ في الاعتبار الظروف المحيطة بعملية المراجعة.[3]حيث تتم عملية الحصول على أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي فني في القوائم المالية محل المراجعة.[4]

### 3-معايير إبداء الرأي (التقرير)

تحدد هذه المعايير الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث أنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي. ومن

[1]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص: 27.

[2]- محمد الشيشني، مرجع سبق ذكره، ص: 80.

[3]- نفس المرجع، ص: 80.

[4]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

ثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكتسبها من مزاولته للهنة.[1] وتتمثل هذه المعايير في:

**يجب أن يوضح التقرير إذا ما كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المقبولة قبولا عاما):** لا يتطلب هذا المعيار سرد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما يتضمن الطرق التي يتم بها تطبيق هذه المبادئ عن طريق إبداء الرأي فيما إذا كانت القوام المالية قد أعدت طبقا لهذه المبادئ. وإذا لم يتمكن المراجع من الحصول على معلومات تمكنه من إبداء الرأي فيجب عليه أن يذكر في تقريره تحفظا بهذا الخصوص.[2]

**مدى الثبات في تطبيق نفس المبادئ المحاسبية من دورة إلى أخرى:** ويقضي هذا المعيار بأن يبين المراجع الخارجي في تقريره ما إذا كانت المبادئ المحاسبية التي طبقت في الفترة المحاسبية الحالية هي نفسها التي طبقت في الدورة السابقة. وهذا من أجل التمكن من إجراء المقارنات بين القوائم المالية الختامية التي تعدها المؤسسة في نهاية كل فترة.

**بيان مدى إفصاح القوائم المالية بشكل كاف عن جميع البيانات الجوهرية:** حيث يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط، وإلا فيجب أن يشتمل تقرير المراجع على التوضيحات الملائمة. وبالتالي فإن المراجع لا يعطي أي إيضاحات إضافية إلا إذا عجزت القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الكافي الملائم.

**إبداء الرأي حول القوائم المالية كوحدة واحدة:** يقضي هذا المعيار بأن يتضمن تقرير المراجع رأيه حول القوائم المالية بصفة عامة، ولا يكون مفصلا حول عناصر هذه القوائم المالية، ويكفي إدراج بعض التحفظات إن لاحظ أي اختلالات تمس بعض هذه العناصر.

[1]- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي،ا **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 65.

[2]- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية**، مصر، 2005، ص- ص: 92-108

## خلاصة الفصل:

تتمحور المعايير المهنية للمراجعة الخارجية حول الخصائص الشخصية للمراجع، من حيث الكفاءة والمقدرة على أداء المهام الموكلة إليه، والتي يجب أن يؤديها بكل استقلالية ونزاهة، بالإضافة إلى وجود معايير تنظم عمله ميدانيا، ومعايير تحدد الكيفيات والطرق والعناصر التي يمكن له من خلالها إبداء رأيه حول الوضعية المالية للمؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها.

## الفصل الثالث: مراجع الحسابات

يطلق على الشخص المكلف بمهمة المراجعة الخارجية اسم مراجع، يتمثل دوره في إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة محل المراجعة. يتم اختياره من بين المهنيين الذين يتمتعون بمجموعة من الخصائص المهنية والشخصية من أجل القيام بمجموعة من الواجبات والأعمال التي تسمح له من إبداء رأيه.

### أولا– تقديم المراجع الخارجي

#### 1– تعريف المراجع:

تمارس مهنة المراجعة الخارجية عادة من طرف شخص طبيعي لديه التأهيل العلمي والعملي المناسبين، ويتمتع بالاستقلال، والتي تنعكس بالنزاهة والموضوعية على كل الأعمال التي يقوم بها. ولعل القوانين المنظمة للمهنة في كثير من دول العالم سايرت هذا المنطلق عند إشارتها إلى المواد القانونية المنظمة لممارسة مهنة المراجعة. إذ أن المسؤولية الأخلاقية والمهنية والقانونية تقع عادة على الشخص الطبيعي، لكن ضخامة حجم المؤسسات والشركات الخاضعة للمراجعة، جعلت من الصعوبة بمكان أن يتمكن شخص واحد من انجاز مراجعة كيان واحد بفعالية. بل إن ذلك يحتاج إلى عمل فريق يضم عدة أشخاص ، كما أن التعامل مع العملاء والمنظمات والدوائر الحكومية والرسمية ولمهنية، يحتاج إلى مقر دائم وإلى وجود أشخاص مسؤولين قادرين على اتخاذ القرارات. مما يجعل وجود مراجع خارجي يعمل بمفرده لا يلبي متطلبات سوق المراجعة المعاصر الذي يحمل في طياته مخاطر مختلفة في طليعتها خطر المقاضاة، مما يحتاج إلى تخطيط للعمل وإشراف كاف على أعمال الفريق

الذي ينفذ عملية المراجعة. لذا فإننا نجد في سوق المراجعة المعاصر عددا من الأشكال القانونية التي تمارس المراجعة من خلالها، وهي:[1]

- الشخص الطبيعي الذي يعمل بمفرده وقد يساعده بعض المساعدين؛
- شركة التضامن التي تجمع بين عدد من المراجعين ويتحملون المسؤولية بالتكافل والتضامن؛
- شركات المساهمة التي تمتاز بالفصل بين أصحاب الشركة المساهمين من جهة ومن جهة المراجعين الممارسين من جهة أخرى. حيث تتحدد مسؤولية المساهمين بما يمتلكونه من رأس المال فقط؛
- الشركات المساهمة المهنية التي تقد خدمات مهنية وهي مملوكة من قبل واحد أو أكثر من المساهمين، وهي قليلة الانتشار.

## 2- خصائص المراجع: الصفات والمؤهلات

هناك عدد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها مراجع الحسابات بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة بعمله، منها:[2]

- ✓ أن يكون محافظا على أسرار العميل الذي يراجع أعماله وأن لا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات اطلع عليها خلال عمله؛
- ✓ أن يكون عمليا ومواكبا لما هو جديد في القوانين والتشريعات؛
- ✓ أن يكون حرا غير تابعا لأي جهة إلا لضميره وأن يغلب بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية؛
- ✓ أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل؛
- ✓ أن يكون عمله في مجال اختصاصه وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله؛
- ✓ أن يكون لبقا في التعامل و أن يكون قادرا على التعبير بكل وضوح؛
- ✓ أن يكون أمينا وواقعيا وأن يكون مستقلا في رأيه؛
- ✓ أن لا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.

[1]- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 75.

[2]- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص:81.

**ثانيا– حقوق وواجبات المراجع**

قصد تمكين المراجع الخارجي من أداء مهامه المنوط بها، لا بد من تحديد تلك الواجبات أو المهام أولا، والتي لا يمكنه أداؤها إلا بعد تمكينه من مجموعة من الحقوق التي تساعده على إتمام مهامه.

**1–حقوق المراجع:**

حتى يتمن المراجع الخارجي من القيام بمهمة مراجعة حسابات المؤسسات والهيئات التي تم تعيينه بها، فلا بد أن يمنح المراجع بعض الحقوق التي تساعده على ذلك. والتي نوجز أهمها فيما يلي: [1]

✓ **حق الاطلاع:** يحق للمراجع الخارجي الاطلاع على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت. ويشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المؤسسة ومتطلبات قانون الشركات. كما يمنح حق زيارة المؤسسة للاطلاع على دفاترها ومستنداتها في أي وقت ودون إخطار مسبق خاصة إذا كان هناك شكوك لدى المراجع عن حالات تلاعب أو غش ورأى أنه من الضرورة القيام بزيارة مفاجئة. أما في حالة عدم وجود شك، فيقوم المراجع بإبلاغ المؤسسة مسبقا بذبك.

✓ **حق طلب البيانات والإيضاحات:** يحق لمراجع الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المؤسسة التي يقوم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل المناسب. ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المراجع الشخصي ومدى ارتباطها بعملية المراجعة.

في حالة رفض إدارة المؤسسة توفير البيانات والإيضاحات الضرورية لمراجع الحسابات، فإنه يحق له إبلاغ مجلس الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات. وذلك لأن المراجع يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من حصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته.

[1]– نفس المرجع السابق، ص:90.

✓ **حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين:** من حق مراجع الحسابات الخارجي الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

✓ **حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين:** يحق للمراجع الخارجي دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمؤسسة تهدد مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف الإدارة، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المؤسسة وذلك كونه وكيلا عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وممتلكاتهم. وذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل المؤسسة من خلل ومشاكل حتى يخلي مسؤوليته.

✓ **حق مناقشة اقتراح عزله:** يحق لمراجع الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكره خطية ترسل إلى المؤسسة، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين. يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مراجع الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير على مراجع الحسابات.

✓ **حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه:** يحق للمراجع قانونا أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة، ولا يردها إلى المؤسسة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات.

✓ **تحديد وقت الجرد:** يحق للمراجع تحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المؤسسة. أن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه، وإلا فإنه من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

### 2-واجبات مراجع الحسابات:

هناك العديد من الواجبات التي ينبغي على المراجع الخارجي القيام بها عند أدائه لمهمة المراجعة الخارجية للهيئات والمؤسسات التي تم تعيينه بها، والتي من شأنها تمكينه من الوصول إلى الأهداف المرجو بلوغها من هذه المهمة. بحيث تتمثل هذه الواجبات في:[1]

[1]- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 76- 79.

✓ **إعداد التقرير**: تعتبر عملية إعداد تقرير المراجعة الواجب الأول الذي يلتزم المراجع القيام به، والذي يقدمه إلى المساهمين وغيرهم منم الأطراف ذوي العلاقة. يحتوي هذا التقرير على رأيه الفني عما توصل إليه من خلال الفحص، ويجب على المراجع أن يتلو تقريريه أمام الجمعية العامة للمساهمين والرد على التساؤلات التي يبديها الحضور في تقريره.

✓ **حضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين**: يجب على المراجع حضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة تقرير المراجعة والتأكد من محتوياته، وكذا عرض ومناقشة القوائم المالية الحسابات الختامية والمصادقة عليها. بالإضافة إلى اقتراح توزيع الأرباح.

✓ **فحص ومراجعة أصول وخصوم المؤسسة**: حيث يعتبر هذا الواجب من أهم الواجبات التي يقوم بها المراجع، كونه مطالب بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة الوضع المالي المؤسسة. ولكي يقوم بإبداء رأيه بعدالة واستقلالية، لا بد من أن يقوم بفحص والتحقق من أصول المؤسسة وخصومها.

✓ **مراقبة سير أعملا الشركة ومراجعة حساباتها**: من واجبات المراجع الخارجي مراقبة أعمال الشركة والتحقق من مدى انتظام الدفاتر والسجلات وأنه تم مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها.

✓ **فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة**: من واجبات المراجع أن يقوم بفحص الأنظمة المالية والإدارية للمؤسسة محل الشركة، وكذلك نظام الرقابة بها.

✓ **الالتزام بأصول المهنة**: يجب على المراجع أن يلتزم بأصول مهنة المراجعة وأن يراعي مصالح العميل.

**ثالثا– مسؤوليات المراجع**

**1–المسؤولية الجزائية**

إن المراجع الخارجي مثله مثل أي فرد في المجتمع، ملزم باحترام القانون تحت طائلة تعرضه لعقوبات جزائية، بالإضافة إلى تلك العقوبات التي تكون بمناسبة ممارسته للمهام المنوطة به، فتقوم المسؤولية الجنائية للمراجع الخارجي بمجرد توافر الشروط المنصوص عليها في القانون لا سيما اقترافهم لجرائم تتعلق أساسا بمهام المراقبة وكذلك جرائم أخرى يحكمها القانون العام، حيث تبقى مسألة القصد الجنائي هي المهيمنة في المسؤولية الجنائية للمراجع الخارجي، فلا بد من أن يقدم هذا الأخير على إتيان الفعل الإجرامي وهو مدرك لعواقب ذلك. إن

المهمة الأساسية للقضاء لا تكمن في تعويض المتضررين أو إعادة التوازن الاقتصادي في المصالح التجارية وإنما تكمن في معاقبة الإهمال العمدي للأفراد، وما دام المراجع الخارجي فرد من المجتمع فتطبق عليه نفس القاعدة، فلا يمكن معاقبة هذا المهني إلا إذا أقدم على الفعل بنية إجرامية، وتجسدت هذه النية في مظاهر وصور تكرست على أرض الواقع عبر أفعال مادية.[1]

## 2-المسؤولية المدنية

تعرف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر، وهي نوعان، مسؤولية عقدية تقوم على أساس الإخلال بالالتزام العقدي ومسؤولية تقصيرية تقوم على أساس الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير وهو الالتزام بعدم الإضرار بالغير.[2]

إن المسؤولية المدنية معناها التعويض عن الضرر الناتج عن الأخطاء التي يرتكبها المدين شريطة أن هذا الضرر ناتج عن الخطأ المرتكب، والمسؤولية المدنية للمراجع الخارجي لا تخرج عن القواعد العامة، فلقيامها لا بد من ثبوت خطأ المراجع، والضرر وعلاقة السببية التي تربطهما، وفي حال ما انتفى أحد الأركان تنتفي المسؤولية، إلا أن المشرع وحرصا منه على ضرورة اطمئنان المراجع عند ممارسته لمهامه دون أي ضغوط، ألزم هذا الأخير على اكتتاب عقد تأمين من المسؤولية.[3]

## 3-المسؤولية المهنية (التأديبية)

تنشأ المسؤولية التأديبية عن مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية، والنظام الداخلي للهيئات التي يعملون تحت سلطتها، هذه الهيئة التي تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة

[1]- طيطوس فتحي، **مسؤولية محافظي الحسابات-دراسة في القانون المقارن-**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2013، ص- ص : 60-61.

[2]- بن جميلة محمد، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، قسم القانون الخاص، جامعة منتوري-قسنطينة-،الجزائر، 2011، ص: 112.

[3]- معيزي خالدية، **مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في قانون مسؤولية المهنيين، كلية الحقوق العلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012 ، ص : 29.

المخالفة المرتكبة، وتسهر على تنفيذها، حيث أن العمل الانضباطي هدفه الدفاع عن مصلحة عامة مهنية وشرف المهنة.[1]

تنطوي المسؤولية المهنية على عقوبات تبدو قاسية في مضمونها مقارنة مع العقوبات التي تنجر عن المسؤولية المدنية والجنائية، إذ تمس بسمعة ونزاهة المراجع الذي قد لا يصبح محط اهتمام من طرف طالبي خدماته في سوق المراجعة، وتقع المسؤولية التأديبية للمراجع بمجرّد توفر الخطأ التأديبي فيصبح المراجع عرضة للمساءلة التأديبية، يتحمل المراجع المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية.[2]

## خلاصة الفصل:

يمارس المراجع الخارجي الذي يجب أن يتمتع بنوع من الكفاءة والاستقلالية اللازمتين المهام الموكلة إليه ضمن نطاق محدد يقوم على معيار بذل العناية المهنية، من خلال الالتزام بالواجبات المهنية المحددة له سلفا، في ظل التمتع بالحقوق الواجب منحها له، في حدود المسؤوليات التي تقع على عاتقه في حالة التعدي أو مخالفة تلك الواجبات، والتي تتراوح بين مسؤوليات يفرضها القانون على جميع أفراد المجتمع بما فيهم المراجع الخارجي، وبين المسؤوليات التي تفرض عليه باعتباره شخص مهني منخرط في منظمة مهنية تمارس الرقابة على عمله.

[1]- شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات : دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، العدد :12 ، سنة : 2012، ص : 98.

[2]- طيطوس فتحي، مرجع سبق ذكره، ص:292 .

## المحور الثاني: مسار عملية المراجعة (لمسلك العام)

تمر عملية المراجعة الخارجية بمجموعة من المراحل الأساسية التي رتبت ترتيبا منهجا، تبدأ بقبول المهمة والتعرف على المؤسسة محل المراجعة وتكيون الملف الدائم الخاص بها، مرورا بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص حساباتها إلى غاية مرحلة إعداد التقرير الذي يتضمن الرأي الفني المحايد حول الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها. وسيتضمن هذا الفصل ما يلي:

**الفصل الأول: قبول المهمة والتخطيط لعملية المراجعة**

**الفصل الثاني: فهم وتقيم نظام الرقابة الداخلية**

**الفصل الثالث: جمع أدلة الإثبات وتكوين الملف الجاري**

**الفصل الرابع:إعداد تقرير المراجعة**

## الفصل الأول: قبول المهمة والتخطيط لعملية المراجعة

**تمهيد:**

قبل الانطلاق في أداء عملية المراجعة الخارجية، لابد على المراجع الخارجي تقديم رأي صريح حول قبوله لهذه المهمة أو رفضها، حتى يتسنى للمؤسسة الاتفاق معه وإبرام العقد، أو البحث عن مراجع أخر بدله. ليقوم بعد ذلك –في حالة قبوله وتعيينه كمراجع لدى هذه المؤسسة– بمباشرة الخطوات التمهيدية التالية:

### أولا– الخطوات التمهيدية

تتمثل الخطوات التمهيدية التي على المراجع القيام بها قبل الانطلاء في مهمته في:

#### 1- قبول المهمة والتأكد من صحة تعيينه

قبل الانطلاق في ممارسة مهامه المتعلقة بالمراجعة، فإنه يتعين على المراجع الخارجي إثبات قبوله لهذه المهمة، والذي يرتكز على خمس عناصر أساسية يجب على المراجع مراعاتها قبل قبول المهمة، والمتمثلة في:[1]

- ✓ يجب أن لا تتسبب هذه المهنة في أي تهديد محتمل لاستقلالية المراجع، حيث لا ينبغي أن يكون في وضعية تنافي أو مانع يحدده القانون المنظمة للمهنة؛
- ✓ التمتع بالكفاءة الضرورية لأداء هذه المهمة؛
- ✓ توفر الموارد البشرية والوقت الكافي لأداء المهمة؛
- ✓ التقدير الجيد لنتائج المخاطر الهامة الموجودة في المؤسسة؛
- ✓ الاتصال بالمراجع السابق الذي سوف يخلفه إن كان، من أجل معرفة الأسباب التي أدت إلى عدم إتمامه للعهدة إن كان ذلك.

[1] – ARMAND Dayan et autres, op cite ,P : 889.

## 2- التعرف على المؤسسة وتكوين الملف الدائم

يعتبر فهم عمل المؤسسة والنشاط الذي تمارسه من الأمور الهامة لأداء المراجعة على نحو ملائم، ليس هذا فحسب وإنما ينبغي على المراجع أن يفهم المحيط الاقتصادي الواسع الذي تعمل فيه المؤسسة، بما في ذلك أثر السياسة الاقتصادية العامة، والمناطق الجغرافية التي يعمل ضمنها وظروفا الاقتصادية.[1] ويمكن التوصل إلى هذه المعلومات من خلال مصادر متعددة، يمكن توضيحها كما يلي:[2]

- ✓ الخبرة السابقة مع المؤسسة والقطاع الذي تنتمي إليه؛
- ✓ الاتصال مع موظفين من المؤسسة (المديرين، الموظفين ذوي القدامى..)
- ✓ الاتصال بالمكلفين بالمراجعة الداخلية والاطلاع على تقاريرهم؛
- ✓ الاتصال بمراجعي الحسابات السابقين ومع المستشارين القانونيين والمستشارين الآخرين الذين قدموا خدمات للمؤسسة أو القطاع؛
- ✓ مناقشة خبراء من خارج المؤسسة؛
- ✓ الاطلاع على المنشورات المتعلقة بالقطاع الذي تعمل فيه المؤسسة؛
- ✓ الاطلاع على التشريعات والأنظمة التي لها تأثير مهم في المؤسسة؛
- ✓ الزيارات الميدانية إلى هياكل المؤسسة ومصالحها؛
- ✓ الاطلاع على الوثائق والتقارير الصادرة عن المؤسسة (محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، النشريات المرسلة للمساهمين، النشرات والتقارير السنوية والمالية للسنوات السابقة...).

## 3- تكوين الملف الدائم

من خلال هذه الخطوات السابقة، فإنه يتسنى للمراجع تكوين ملف دائم حول المؤسسة محل المراجعة، والذي يشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للاستعمال في الدورات اللاحقة، أي المعلومات التي تدوم ويمكن استخدامها لعدة دورات دون أن يتغير محتواها. بحيث يشمل هذا الملف:[3]

[1]- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 243.

[2]- نفس المرجع،ص- ص: 243- 244.

[3]- محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 33- 34.

✓ **عموميات حول المؤسسة،** تشمل عقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم، وكذا النظام الداخلي للمؤسسة وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية بها والخريطة والهيكل التنظيم بها، مع ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسؤولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة لتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها؛

✓ **وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية،** مثل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية، مع تقديم وصف دقيق لمقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديريات والوظائف؛

✓ **الحسابات السنوية والتقارير المتعلقة بالمؤسسة،** من أصول وخصوم، حسابات النواتج والأعباء، برامج المراجعة السابقة، وكذا التقارير العامة والخاصة والاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة؛

✓ **التحاليل الدائمة للحسابات،** بحيث يحتفظ المراجع ببعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات ضمن ملفه الدائم، وهذا بغية مقارنتها مع السنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة؛

✓ **كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي،** حيث يحتفظ مراجع الحسابات بكل ما يتعلق بالتصاريح الجبائية وشبه الجبائية، وكل المراسلات الواردة والصادرة من وعن مصالح الضرائب ومصالح الضمان الاجتماعي؛

✓ **كل ما يتعلق بالجانب القانوني،** أي الشق القانوني المنظم لعمل المؤسسة، وكذا مختلف محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، ومختلف العقود المبرمة مع شركات التامين والصفقات والوثائق المرتبطة براءات الاختراع المتحصل عليها، ومختلف التقارير القانونية.

بينما يقصد بالملف الجاري ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص الدورة محل المراجعة.

**ثانيا– التخطيط لمهمة المراجعة**

يعرف برنامج المراجعة على أنه وصف لإجراءات المراجعة التي سيتم إتباعها عند تنفيذ عملية المراجعة لتحقيق الأهداف المطلوبة من عملية الفحص. كما يعرف بأنه الخطة التي يرى المراجع ضرورة إتباعها لفحص مدى سلامة الأدلة التي استخدمت في إعداد الحسابات والقوائم الختامية. وحتى يستطيع أن يبدى رأيه الفني المستقل

عنها في تقريره الذي يقدمه لمن كلفوه بعملية الفحص، كما يتضمن البرنامج الإشارة إلى الأهداف المطلوب تحقيقها، والإجراءات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف والوقت اللازم تقريبا للتنفيذ.[1]

بعد الاتفاق وتوقيع رسالة الارتباط من قبل العميل، يبدأ المراجع بإجراءات التخطيط لعملية المراجعة، والتي تتمثل في تحديد الإستراتيجية الشاملة للمراجعة. وفي هذه المرحلة يجب على المراجع تحديد طبيعة وتوقيت مدى اختبارات المراجعة كافة، فضلا عن تحديد قدرة الأفراد المطلوبين ومهاراتهم لأداء هذه الاختبارات، وبالطبع سوف يختلف هذا التخطيط باختلاف درجة تعقيد المهمة المطلوب أداؤها، فضلا عن خبرة المراجع ومعرفته بشؤون المؤسسة محل المراجعة وظروفها.[2]

وبما أنه لا يمكن تطبيق نفس برامج المراجعة على مؤسسات وشركات مختلفة، نظرا لاختلاف طبيعة نشاطها وحجمها وعدد العمال والموظفين بها، وكذا الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المؤسسة والأهداف المرجو الوصول إليها من خلال عملية المراجعة، بالإضافة إلى اختلاف البيئات التي تعمل فيها، فإنه لا يمكن في أي حال من الأحوال الاعتماد على نفس البرنامج، حيث توجد برامج مراجعة ثابتة أو مرسومة مسبقا، وبرامج مراجعة متدرجة، يمكن شرحها فيما يلي:[3]

## 1- برامج المراجعة النموذجية

وهي البرامج الشاملة لأهداف وإجراءات المراجعة الممكن تطبيقها في نوع معين من المؤسسات المتماثلة. فيوضع برنامج نموذجي يمكن المراجع منه التحضير لعملية المراجعة وفقا له مع إجراء التعديل مراعاة لما يحصل عليه من معلومات. وميزته أنه يتضمن منع السهو في اتخاذ إجراء ضروري ولازم، ويعاب عليه أنه يتصف بالجمود وعدم مسايرة التطورات في المؤسسات أو في علم المراجعة.

[1]- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 131- 132.

[2]- حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، الطبعة الأولى، الأردن، 1999، ص: 220.

[3]- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والتطبيقي**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 144.

### 2- برامج المراجعة المتدرجة

يقتصر هذا النوع على تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والمراجعة والأهداف الواجب تحقيقها. وتترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وحجم الاختبارات الضرورية لحين البدء في العملية، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية المراجعة. يتميز هذا النوع من البرامج كونه يمكن المساعدين في فريق المراجعة من استخدام خبراتهم ودرايتهم في إتباع الخطوات واختيار الوسائل والأساليب المناسبة والملائمة لظروف الحال. مما يتطلب في المراجع التدريب العلمي الكبير والخبرة المهنية الواسعة.

## ثالثا- الإشراف على عملية المراجعة

### 1- تشكيل فريق المراجعة

تقوم المؤسسات والشركات عادة بدعوة المراجعين لتقديم عروضهم أمامها من أجل إتمام عملية التعاقد معها للقيام بعملية المراجعة الخارجية، حيث يتنافس المراجعون فيما بينهم من أجل الظفر بهذه المؤسسات والشركات، لذا فهي تقوم بإعداد عروض مفصلة وتقديمها. توضح هذه العروض الطرق التي تعتمدها في عملية المراجعة والمهارات الفنية التي يحوزها فريق المراجعة التابع لها. والذي عند تكوينه يأخذ في الحسبان قدرة المطلوبين ومهاراتهم لانجاز عملية المراجعة بشكل فعال. كما أنه يفضل تغيير عناصر هذا الفريق من فترة إلى أخرى في حال الاستمرار في الارتباط مع نفس الشركة أو المؤسسة (العميل) لمدة طويلة.[1]

### 2- توجيه المساعدين

يشمل الإشراف توجيه المساعدين وقيادتهم نحو تحقيق إجراءات المراجعة وتنفيذها، حيث أن المشرف على عملية المراجعة يكون مسؤولا عن التحقق من أجل كل إجراء من إجراءات المراجعة قد أعطى إلى الشخص المناسب والقادر على تنفيذه بكفاية ومقدرة عالية. بالإضافة إلى ذلك فإن الإشراف يشمل ما يلي:[2]

- ✓ إرشاد المساعدين،
- ✓ إبلاغهم بالمشكلات المهمة كافة التي صادفت عملية المراجعة؛

[1]- حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** ، مرجع سبق ذكره، ص: 221.

[2]- نفس المرجع، ص: 233.

- ✓ فحص العمل المنتهي؛
- ✓ إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين عناصر فريق المراجعة.

**خلاصة الفصل:**

تعتبر هذه الخطوة أساسية لما يليها من خطوات، بحث يشكل فيها المراجع الملف الدائم الذي يمكن من خلاله التعرف على مختلف جوانب نشاط المؤسسة وخصوصياتها، مما يسمح بالقيام بالإجراءات اللازمة في كل مرة، مع تقديم اقتراحات وتوجيهات تصحيحية حول ذلك. كما تسمح هذه الخطوة من تحديد برنامج المعمل الأولي والذي يمكن أن يكوم محل إعادة نظر، وتحديد الوسائل اللازمة لتنفيذه. هذا البرنامج الذي يتم تنفيذه من طرف فريق المراجعة المشكل من أفراد يتميزون بالكفاءة والمهنية اللازمة لذلك، وهذا بالطبع تحت إشراف وتوجيه المراجع الرئيسي في المهمة.

## الفصل الثاني: فهم وتقيم نظام الرقابة الداخلية

بعد أن يقوم المراجع بالانتهاء الخطوات التمهيدية وضبط مختلف العناصر الواجب توفرها من اجل إتمام المهمة الموكلة له، ينطلق هذا الأخير في التعمق في التعرف على طرق العمل المعتمدة في المؤسسة من خلال جمع الإجراءات الأساسية المعمول بها من أجل فحصها والتأكد من سلامتها وصلاحيتها، ومدى التقيد بها من طرف عمال وموظفي المؤسسة ومسيريها أو ما يعرف بفحص واختبار نظام الرقابة الداخلية باستخدام أحد الطرق المتاحة. هذه العملية التي تعتبر الخطوة المبدئية للقيام بعملية المراجعة وذلك لكون أن المراحل القادمة تعتمد على هذه المرحلة من حيث نطاق الاختبارات الموالية، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال كلما قام المراجع بتضييق حجم الاختبارات وكلما كان النظام ضعيف، كلما قام بتوسيع نطاق تدخله.

### أولا– مفهوم نظام الرقابة الداخلية

#### 1– تعريف نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت المفاهيم والتعاريف التي قدمت لنظام الرقابة الداخلية، وفيما يلي بعض أهم هذه التعاريف:

**تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA)**: يشمل نظام الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها، وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.[1]

**تعريف معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا:** نظام الرقابة الداخلية هو نظام يتضمن مجموع عمليات مختلفة، مالية وتنظيمية ومحاسبية، وضعتها الإدارة ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة.[2]

**تعريف هيئة الخبراء المحاسبين الفرنسية:** الرقابة الداخلية هي مجموع الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة، وتهدف إلى ضمان المحافظة على الأصول ونوعية المعلومات وحمايتها من جهة، وإلى تطبيق تعليمات الإدارة، وتدعيم تحسين الأداء من جهة أخرى. وتنبثق طرائق كل نشاط وإجراءاته من داخل المؤسسة للمحافظة على استمراريتها.[3]

## 2- أهداف نظام الرقابة الداخلية

تتمثل الأهداف الأساسية لنظام الرقابة الداخلية في:[4]

✓ **حماية أصول المؤسسة (الشركة)**: يقصد بحماية الأصول هو الوقاية من الأخطاء المتعمدة في معالجة العمليات المرتبطة بها، والتي يتم التخطيط لها من طرف أفراد غير أمناء ذوي نوايا احتيالية، فإن ذلك يعد غشا وليس خطأ. إذ أن الخطأ هو ما يرتكب عن غير قصد أو تعمد. كما يقصد بالحماية هنا الوقاية من الأخطاء المتعمدة (الغش) وغير المتعمدة في معالجة العمليات واستخدام الأصول، وقد يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير المرغوب فيها كافة، مثل: الغش، الاختلاس والسرقة، بالإضافة إلى الأخطاء وأخطار الحرائق. وطبقا لرأي لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين، فإن

[1]- خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 167.

[2]- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي،، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 275.

[3]- نفس المرجع، ص: 276.

[4]- حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 245- 248.

كلمة حماية تعني وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش أو الأخطاء أو الأمور الأخرى غير المرغوب فيها.

✓ **دقة المعلومات المحاسبية وتكاملها وملاءمتها:** يجب أن تكون المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة موضوعية، تعطي الصورة العادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، وأن تكون حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب، خدمة للأطراف المستفيدة منها. حيث ترتبط هذه المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة بالمؤسسة. هذه العمليات التي تعتبر مجالا لتطبيق نظام الرقابة الداخلية، وتتولد عنها معلومات محاسبية، كما تمر هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها بالدفاتر، والمحاسبة عن نتائجها.

فإذا ما تمت مراعاة هذه الخطوات الواجب أن بها العمليات، مع إجراء عملية مراجعة لما يتم تسجيله فإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك يمكن الوثوق فيها وعدها دقيقة وملائمة وكاملة.

✓ **الالتزام بالسياسات الإدارية:** تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة، التي تغطي جوانب المؤسسة كافة. وتصدر الإدارة بذلك قرارات وتعليمات وتوجهها إلى منفذي العمليات المختلفة، عبر المستويات الإدارية. وسواء أكانت هذه القرارات والتعليمات كتابية أم شفوية، فإنها تخضع إلى عملية التنقيح أو التعديل بما قد يؤدي إلى عدم فهم القصد الصحيح منها من جانب المنفذين. الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الإدارية واضحة، ملائمة ولا تحتمل التأويل، حتى يمكن التقيد بها وتنفيذها كما رسمت، مما يسمح بالقول إن درجة استيعاب السياسات والخطط والإجراءات المتضمنة في القرارات والتعليمات والتمسك بها وتطبيقها، تنعكس على مدى تحقيق أهداف المؤسسة.

ويرتبط تحديد المسؤوليات بوضع السياسات والخطط والإجراءات الواجب إتباعها. ويرافق تحديد المسؤوليات وتفويض السلطات بما يتناسب وحجم المسؤوليات، مما يستدعي وجود دليل يوضح هذه الاختصاصات. بل يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بشكل أكثر تفصيلا حتى لا يحدث أي تداخل أو تضارب أو تكرار للعمل، يؤدي إلى الإخلال أو إلى عدم الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة من قبل الإدارات والأقسام التنفيذية المختلفة.

✓ **الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد:** تتبع أساليب للارتقاء بالكفاية الإنتاجية، من أهمها الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية، ودراسة الزمن والحركة، ورقابة الجودة، وتدريب العاملين لرفع مستوى أدائهم. أما بالنسبة للوسائل، فإن دراسة الأهداف السابقة سمحت بالإشارة إلى بعض الوسائل الضرورية بشكل غير مباشر، على الرغم من أن التعاريف نفسها، حددت عددا معينا من وسائل الرقابة الداخلية.

**ثانيا– مقومات نظام الرقابة الداخلية**

من أجل تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية السالفة الذكر، لا بد من توفر مجموعة من العناصر التي يقوم عليها هذا النظام، والممكن التعبير عنها بما يدعى مقومات نظام الرقابة الداخلية، والتي يمكن ذكرها كما يلي:

**1– الهيكل التنظيمي**

حيث يراعى في وضعه تسلسل الاختصاصات وتوضيح الإدارات الرئيسة، مع تحديد السلطات والمسؤوليات لهذه الإدارات بدقة تامة. فالهيكل التنظيمي عنصر ضروري خاصة في المؤسسات الكبيرة التي يتعذر إدارتها عن طريق الاتصال الشخصي، بل لا بد من وجود إدارات فرعية متعددة تتولى إدارة المؤسسة ضمن صلاحيات ومسؤوليات معينة. حيث يتوقف الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة من حيث التصميم على نوع المؤسسة وحجمها وشكلها القانوني، كما يجب أن تراعى فيه المرونة والبساطة لمقابلة أي تطورات في المستقبل، مع التأكيد على استقلال الإدارات الفرعية عن باقي الإدارات.[1]

**2– نظام المعلومات المحاسبية**

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال. فنظام المعلومات المحاسبية يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا تستجيب إلى وضعية وطبيعة المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها. يعتمد هذا النظام على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات

[1]– خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 169.

المحاسبية ودليل للحسابات يراعى في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة.[1] كما يسمح ب:[2]

- ✓ الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات؛
- ✓ تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات؛
- ✓ تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.

**ثالثا– طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية**

تمر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخطوات المنهجية التي يعتمد خلالها المراجع الخارجي على مجوعة من الأساليب، حيث يمكن توضيح كل هذا كما يلي:

**1– مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية**

يقوم مراجع الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال الخطوات التالية:

**– الخطوة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية**

كما تسمى هذه المرحلة بمرحلة جمع الإجراءات واختبار الفهم، فيجب على المراجع الخارجي أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية، عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي تصف نظام الرقابة الداخلية والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل النظام، وهذا من خلال استخدام بعض الأساليب مثل قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق وغيرها.[3]

[1]– محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص: 99.

[2]– نفس المرجع ص: 99.

[3]– غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص– ص: 214– 215.

- **الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة**

وتسمى كذلك بمرحلة التقييم الأولي للنظام، من أجل اكتشاف نقاط القوة والضعف في النظام، التي يجب على المراجع تسجيلها وضمها ضمن أوراق المراجعة. حيث يقوم المراجع في هذه الخطوة بإعطاء تقييم أولي للنظام من خلال استخراجه مبدئيا لنقاط القوة التي تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات، ونقاط الضعف التي تعتبر كعيوب يترتب عنها ارتكاب الأخطاء والتزوير. تستعمل هذه الخطوة في الغالب استمارات ذات أسئلة مغلقة (نعم أو لا)، تمكن المراجع من تحدي نقاط القوة ونقاط الضعف في النظام وهذا من حيث تصور النظام.[1]

- **الخطوة الثالثة: اختبارات الالتزام**

أو ما يعرف باختبار الاستمرارية، حيث تهدف هذه الخطوة إلى التحقق من أن أساليب الرقابة الداخلية في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة. كما يجب على الإدارة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد مهنهم، لكي يكون على علم تام بالمسؤولية وما هو مطلوب منه.[2]

كما يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي أنها مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار ولا تحمل خلال.[3]

**الخطوة الأخيرة: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية**

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر، يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة. هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام. وبالاعتماد على نقاط الضعف والقوة، يقدم المراجع حوصلة في

[1]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 74.

[2]- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص:215.

[3]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 74.

وثيقة شاملة يبين من خلالها أثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات. تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة، تقريرا حول نظام الرقابة الداخلية.يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الايجابية لمهنته. وتجدر الإشارة إلى أن نطاق تدخل المراجع يتحدد وفقا لمدى سلامة وقوة النظام أو ضعفه.

## 2- أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

تحتاج عملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي إلى مجموعة من الأدوات التي تسمح من تحقيق ذلك، والمتمثلة في ما يلي:

**أ- التقرير الوصفي:** بموجب هذا الأسلوب يحصل المراجع على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيسي من العمليات. وعادة تتم متابعة كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، والمستندات التي يتم إعدادها والسجلات التي يتم الاحتفاظ بها وكذا تقسيم الواجبات. وبعد إعداد هذا الوصف المكتوب يقوم المراجع عادة بتلخيص كل جزء رئيسي من أجزاء النظام كنظام قوي.[1]

**ب- قائمة الاستقصاء:** تقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات، ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل وخطواته المتبعة في كل مركز نشاط. ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن من مراعاة الاعتبارات التالية:[2]

- ✓ إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال والتحقيقات التي تمت للتأكد منها؛
- ✓ التفرقة بين نواحي ا لضعف البسيطة والجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ احتواؤها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

**ت- أسلوب خرائط التدفق:** تمثل خريطة التدفق للرقابة الداخلية رسما بيانيا بالرموز لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة. وتستخدم الرموز الخطوط في هذه الخريطة لوصف تفاصيل النظام. ويتم إعداد

[1]- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي،**مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص: 298.

[2]- حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مرجع سبق ذكره، ص: 275.

خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق البيانات خلال النظام. وتساعد خريطة التدفق المراجع على تصور العلاقة الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتسهيل تمييز الإجراءات الرقابة، فهي تعطي صورة أوضح أو أكثر تحديدا عن النظام المستخدم، وعند استخدام الرموز والخطوط بدلا من الكلمات مثل التقرير الوصفي.[1]

**خلاصة الفصل:**

يعتبر نظام الرقابة الداخلية محور عملية المراجعة، حيث أنه كلما كان هذا النظام قوي وسليم، كلما اتضحت وسهلت عملية المراجعة وضاق نطاقها.كما أنه على أساس ذلك، تتحدد باقي العناصر، حيث يقوم رأي المراجع حول وضعية المؤسسة بالدرجة الأولى على مدى سلامة النظام الذي من شأنه تأكيد سلامة تسجيل العمليات المحاسبية التي ستؤدي بدورها إلى إعداد قوائم مالية عادلة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة. لهذا فقد تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب والمراحل الأساسية من أجل إبداء الرأي حول مدى إمكانية الاعتماد على هذا النظام من عدمه وهذا من خلال إعداد تقرير خاص بذلك.

## الفصل الثالث: جمع أدلة الإثبات وتكوين الملف الجاري

تعرف أدلة الإثبات في المراجعة بأنها تلك المعلومات التي يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تتم مراجعتها تتفق مع المعايير المقررة، يقوم المراجع بجمعها للتوصل إلى الاستنتاجات. حث تؤيد هذه الأدلة رأي الإدارة حول القوائم المالية، كون أنها تعتمد عليها في تسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

### أولا– الإثبات في المراجعة

تتمثل أدلة الإثبات في البيانات المحاسبية التي تمثل أدلة لإثبات المعلومات الواردة في التقارير المحاسبية. وتتضمن الأدلة الدفاتر المحاسبية الأساسية وكذلك الأوراق المحاسبية مثل قائمة التسويات وميزان المراجعة. وتتراوح صور أدلة الإثبات في مستندات مطبوعة إلى مستندات الكترونية أو خليط منهم.

[1]– غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص:300.

**أ- أهمية أدلة الإثبات في المراجعة**

يوضح المراجع الخارجي في تقريره رأيه حول القوائم المالية التي أعدتها إدارة المؤسسة أو الشركة محل المراجعة. وللقيام بذلك يقوم المراجع بجمع أدلة الإثبات الكافية التي تؤيد كل إدعاء للإدارة. حيث تؤكد هذه الأدلة أن القوائم المالية التي تم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة تم طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما. وبصفة عامة، فإن إجراءات المراجعة تصمم للحصول على أدلة تتعلق بادعاءات الإدارة الواردة في القوائم المالية، صريحة كانت أو ضمنية، والتي تقوم أساسا حول:[1]

- ✓ **الوجود أو الحدوث**: الأصول والالتزامات موجودة، والعمليات المسجلة بالدفاتر حدثت بالفعل؛
- ✓ **الاكتمال**: الحسابات والعمليات الواجب قيدها تم تقييدها ومن ثم فإن القوائم المالية كاملة؛
- ✓ **الالتزامات والحقوق**: الأصول هي حقوق للمؤسسة، والالتزامات هي ديون عليها؛
- ✓ **التقويم أو التخصيص**: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات، المصروفات. ثم تقويمها وتخصيصها بطريقة ملائمة على الفترة المحاسبية التي تخصها؛
- ✓ **العرض والإفصاح**: المقادير المالية الظاهرة بالقوائم المالية تم عرضها والإفصاح عنها بطريقة ملائمة.

**ب- حجية أدلة الإثبات**

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني أن يجمع المراجع الخارجي أدلة موثوق فيها تؤيد الرأي الذي سوف يصدره في نهاية عملية المراجعة. وبسبب اعتبارات تتعلق بتكلفة عملية المراجعة وطبيعة أدلة الإثبات فإن المراجع لن يكون مقتنع تماما بأن رأيه صحيحا، ولكن يقتنع بصحة رأيه بدرجة معقولة إذا كان يصدر تقريره أم لا. وتتحدد حجية الدليل بعاملين هما:[2]

- **الوثوق في الدليل**: يشير معنى الوثوق في الدليل إلى درجة اعتبار الدليل حقيق أو يمكن تصديقه، إذا كان الدليل موثوق فيه بدرجة كبيرة فإن ذلك يساعد المراجع في الاقتناع بأن المركز المالي ونتائج الأعمال معبر عنها بعدالة. ويعتمد مدى الوثوق في الدليل على إجراءات المراجعة المختارة فقط، ولا يمكن تحسين أو

[1]- حاتم محمد الشيشني، **أساسيات المراجعة- مرجع سبق ذكره**، ص- ص: 182- 185.

[2]- نفس المرجع، ص- ص: 190- 194.

زيادة مدى الوثوق في الدليل باختيار عينات كبيرة الحجم أو مفردات مختلفة ضمن العينة، وإنما يتحسن الوثوق في الدليل باختيار إجراءات مراجعة ذات جودة عالية ويتوفر فيها واحد أو أكثر من الخصائص المتعلقة بـ:

- ✓ الملاءمة؛
- ✓ مصدر الدليل (خارجي، داخلي)
- ✓ فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ طريقة وصول الدليل إلى المراجع؛
- ✓ مؤهل الشخص مقدم المعلومات؛
- ✓ درجة موضوعية الدليل؛
- ✓ المدى الزمني للوصول إلى الدليل.

- **كفاية الدليل:** تتحد كفاية الأدلة بكمية الأدلة التي جمعها المراجع، وتقاس كفاية الأدلة بحجم العينة التي اختارها المراجع.

**ثانيا– أدوات ووسائل جمع أدلة الإثبات**

ارتبطت الوسائل والأساليب الفنية التي تهدف إلى الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة بتطور المهنة وتطور أهدافها، وكذا تطور وتعدد الأنشطة التي تقوم بها المؤسسات والشركات محل المراجعة وكبر حجمها. لذا فقد تعدد هذه الوسائل وتنوعت، لتشمل بعض الوسائل التالية:

## 1–الجرد الفعلي

يعتبر الجرد الفعلي أحد أهم الوسائل التي تمكن من الحصول على أدلة الإثبات، فإجراء الجرد الفعلي وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي يمكن من إعطاء دليل مادي على الوجود الفعلي للاستثمارات والمخزونات وذلك من خال النتائج النهائية لعملية الجرد.[1] كما يقوم المراجع إلى جانب ذلك بمراجعة الحسابات المستندية والدفاتر والسجلات المحاسبية ومطابقة الأرصدة الدفترية مع نتيجة الجرد الفعلي، باعتبار أن الجرد الفعلي والمراجعة المستندية عمليتان تكملان بعضهما البعض. أما فيما يخص مسؤولية المراجع بخصوص عملية الجرد، فهناك

[1] – محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص:136.

اتفاق عام أن هذه العملية ليست من اختصاص المراجع بل من اختصاص الإدارة، بينما تنحصر مسؤولية المراجع في إجراء بعض الاختبارات حول صحة عملية الجرد، وكذا مراجعة برنامج الجرد وكرق تقييم المخزونات[1]. وحضور عملية الجرد.

## 2-المراجعة الحسابية

يقصد بالمراجعة الحسابية مراجعة صحة العمليات الحسابية ( جمع، طرح، قسمة، ضرب...) للمبالغ والكميات الموجودة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية ومراجعة المجاميع (الرأسية والأفقية)، ونقل المجاميع من صفحة إلى أخرى، وترحيل العمليات من دفاتر القيد الأولى إلى دفاتر الأستاذ المساعد، والأستاذ العام والتأكد من صحة الأرصدة (مراكز الحسابات) ومطابقة الأرصدة مع ميزان المراجعة ومراجعة صحة العمليات الحسابية في قوائم الجرد، وكذا الكشوف التحليلية للموردين والعملاء، ومراجعة المعادلات التي يتم على أساسها تكوين الاحتياطات الاهتلاكات والتأكد من مبالغ عناصر قائمة المركز المالي.[2]

تعتبر المراجعة الحسابية وسيلة أساسية في عملية مراجعة حسابات المؤسسات محل المراجعة، كون أنها تسمح باكتشاف الأخطاء الحسابية المرتبطة بعملية مسك المحاسبة والتي لا يمكن تجنبها في أي حال من الأحوال ومهما كانت خبرة وكفاءة المحاسب. كما يمكن أن تكون بسبب خلل في البرامج المحاسبية، وهو الأمر المستبعد، أو بسبب التلاعب المحاسبي لأغراض خاصة.[3]

## 3-المراجعة المستندية

تعتبر عملية فحص ومراجعة المستندات المحور الأساسي في عملية المراجعة، وليس المقصود هنا إجراء المطابقة فقط بين القيود الدفترية والمستندات المؤيدة لها أو استيفاء المستند للنواحي الشكلية فقط، وإنما الهدف الأساسي لمراجعة المستندات هو البحث والتركيز على جوهر المستند.[4]

[1]- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص: 164.

[2]- نفس المرجع، ص- ص: 164- 165.

[3] - ARMAND Dayan et autres, Op cite, P :908.

[4]- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص: 165.

كما تهدف المراجعة المستندية إلى جمع العد الكافي من أدلة الإثبات والقرائن التي تثبت صحة العمليات التي سبق تسجيلها في الدفاتر المحاسبية وعدم تعارضها مع أنظمة المؤسسة والقوانين. مثل العقود، الفواتير، محاضر الاجتماعات[1]...

يقوم المراجع بفحص البيانات الواردة في هذه المستندات ومطابقتها مع التسجيلات المحاسبية الموجودة في الدفاتر وكذا مع نتائج عملية الجرد المادي، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه المستندات قد تكون إما داخلية أو خارجية.

## 4-المراجعة القياسية والفحص التحليلي

على المراجع القيام بدراسة مقارنة لمؤشرات، تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها أو عدمه من دورة إلى أخرى، فيما بينها ومقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المؤسسة. إن طريقة القياس هذه تسمح للمراجع بالوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة، كزيادة الحقوق على الزبائن وانخفاض ديون الموردين، وتدهور رأس المال العامل.كما تسمح من تأكيد أو نفي صحة نوع معين من المعلومات. يلجأ المراجع الخارجي لتقنية القياس والتحليل هذه في بداية المهمة ليوجه عملية المراجعة التي يجب القيام بها، كما تستعمل في نهاية المهمة للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعتها.[2]

## 5-المصادقات

تصف المصادقات عمليه رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث مستقل للتحقق من دقة وصحة المعلومات التي يطلبها المراجع. ونظرا لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن العميل، فإنه ينظر إليها على أنها دليل قوي يتم استخدامه بشكل كبير من طرف المراجعين. وعلى الرغم من ذلك فإن المصادقات تعد دليل إثبات مكلف نسبيا عند الحصول عليه، وقد لا يكون ملائما عندما يتطلب الأمر، لذا لا تستخدم المصادقات في كافة الحالات.[3]

[1]- شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مرجع سبق ذكره، ص: 39.

[2]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 92- 93.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل**، مرجع سبق ذكره، ص: 89.

تأخذ هذه المصادقات الأشكال التالية:

- ✓ مصادقات ايجابية
- ✓ مصادقات سلبية
- ✓ مصادقات بيضاء

### 6-الاستفسار من عند العميل

يقصد بالاستفسار الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من عند العميل كرد أو إجابة على أسئلة المراجع الخارجي. وعلى الرغم من الكم الكبير من أدلة الإثبات التي توفرها الاستفسارات، إلا أنه لا يمكن اعتبارها أدلة ذات حجية عالية، كونها قد تكون متحيزة لمصلحة العميل. ولذلك فعندما يحصل المراجع على أدلة من خلال هذه الطريقة، فإنه غالبا ما يسعى إلى تدعيمها بأدلة أخرى من خلال إجراءات المراجعة.[1]

**خلاصة الفصل:**

تتنوع أدلة الإثبات وتتعدد على أساس مدى حجيتها وكذا مصدرها، حيث تتراوح بين أدلة داخلية وأدلة خارجية وجب توفرها على مجموعة من الخصائص التي يعتمد عليها المراجع للحكم على مدى إمكانية الاعتماد عليها والوثوق بها. والتي يتم الحصول عليها من خلال طرق وأساليب متنوعة يعتمدها المراجع الخارجي، من أجل إبداء الرأي حول مدى مصداقيتها.

## الفصل الرابع:إعداد تقرير المراجعة

يختتم المراجع الخارجي مهمته بإبداء الرأي حول عدالة وعرض القوائم المالية وتمثيلها لنتائج أعمال المؤسسة أو الشركة محل المراجعة ومركزها المالي والتدفقات النقدية، وهذا بعد إجرائه لعملية فحص لمختلف الحسابات والتسجيلات المحاسبية، التي يبدى بشأنه رأيا متضمن في تقرير المراجعة الذي يعتبر كآخر مرحلة من مراحل مهمة المراجعة.

[1]- حاتم محمد الشيشني، مرجع سبق ذكره، ص: 206.

## أولا– مفهوم تقرير المراجعة

### 1– تعريف تقرير المراجعة

إن تقرير المراجع هو عبارة عن رأي معطى بشكل مهني ملائم يمكن الاعتماد عليه، حيث يشهد المراجع بأن الحسابات المعنية يمكن الاعتماد عليها. يتم صياغته باستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة. كما يمكن تعريفه على أنه ملخص يبدي فيه المراجع رأيه الفني المهني المحايد حول صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، يوجه إلى الأطراف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات.[1]

كما تم تعريف تقرير المراجع الخارجي على أنه وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه. يتضمن هذا التقرير بإيجاز إجمالي ما قام به من عمل ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ومدى دقة ما تحتويه من بيانات ومعلومات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي.[2]

### 2– أهمية تقرير المراجعة

تنبع أهمية تقرير المراجعة من كونه يعد الوسيلة التي يستطيع أن يعبر بها عن رأيه حول عدالة البيانات والقوائم المالية وكذلك يحدد مسؤوليته عن تلك القوائم. أما بالنسبة للمستفيد من هذا التقرير فتنبع أهميته من كونه الأساس الذي تعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع لاتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية، لذلك ونظرا لأهمية تقرير المراجعة فقد اهتمت الهيئات العلمية للمحاسبية والمراجعين والتشريعات التي تتناول مراجعة الحسابات في معظم دول العالم بوضع المعايير الواجب مراعاتها عند إعداد هذا التقرير، وفيما يلي بعض محددات أهمية تقرير المراجعة.[3]

✓ إن تقرير المراجعة هو خلاصة ما توصل إليه المراجع في عمله، حيث أن عملية المراجعة تتيح له التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز

[1]– غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص– ص: 113– 114.

[2]– محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص: 253.

[3]– غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره ، ص: 114.

المالي. ومن ثم يكون تقرير المراجع بمثابة كشف يقدمه لمن يهمه الأمر وبصفة خاصة الملاك، عن التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المؤسسة خلال الفترة المالية محل المراجعة؛

✓ يعتبر تقرير المراجعة الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع المهنية والجنائية للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائيا أو مدنيا؛

✓ تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع.

**ثانيا– أنواع التقارير في المراجعة**

هناك العديد من أنواع أو أشكال التقارير التي يقوم المراجع الخارجي بإعدادها، والتي تتحدد على أساس المعيار المستخدم لتصنيفها، حيث يمكن تقسيم أنواع تقارير المراجعة حسب المعايير التالية إلى ما يلي:

**1– من حيث درجة الإلزام**

تنقسم التقارير من حيث درجة الإلزام إلى نوعين هما:[1]

✓ **التقارير الخاصة:** وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة، ولم ينص عليها القانون، مثل تقارير المراجعة في المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، وكذا المراجعات الجزئية، تقييم الشهرة أو تقدير الخسارة الناجمة عن المخاطر أو ما شابه.

✓ **التقارير العامة:** وهي التقارير التي يعدها المراجع تماشيا مع النصوص القانونية المنظمة للمؤسسات والشركات، الذي يلزمها بمراجعة حساباتها من قبل مراجع خارجي.

**2– من حيث محتويات التقرير**

يمكن تقسيم التقارير من حيث محتوياتها إلى الأنواع التالية:[2]

✓ **تقارير مختصرة:** هي التقارير المتعارف عليها بأنها التقارير القصيرة. يتكون هذا التقرير من جزأين هما، جزء خاص بفقرة النطاق يبين فيه المراجع الخارجي عملية المراجعة والغرض منها. والجزء الثاني هو فقرة الرأي،

[1]– نفس المرجع السابق، ص– ص: 124– 125.

[2]– نفس المرجع، ص– ص: 125– 126.

وتتضمن الرأي الفني المحايد للمراجع حول دفاتر المؤسسة والقوائم المالية ونتيجة الأعمال خلال الفترة المالية محل المراجعة.

✓ **التقارير المطولة:** وهي التقارير التي تعد لأغراض خاصة وتقدم للإدارة. يتضمن هذا النوع من التقارير شرح مفصل وأمور لا يرد ذكرها في التقرير المختصر، على غرار التقارير الخاصة بشرح الأخطاء التي اكتشفها المراجع أثناء عمليه، وتوصيات المراجع بخصوص النظام المحاسبي لرفع كفاءته، تقديم التوصيات لتطوير نظام الرقابة الداخلية، بذلك يتضمن التقرير المطول معلومات يتم عرضها خارج نطاق القوائم المالية ولا تعتبر ضرورية للالتزام بالمبادئ المحاسبية.

### 3- من حيث رأي المراجع

تتفرع أنواع تقارير المراجع الخارجي حسب هذا المعيار على أساس الرأي الذي يبديه المراجع من خلال هذا التقرير، حيث يمكن تقسيم أنواع التقارير هنا إلى :[1]

✓ **التقرير النظيف:** وهو التقرير الذي يشير فيه المراجع الخارجي إلى عدم وجود تحفظات، أي أن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية عن حالة المؤسسة محل المراجعة، مع ملاحظة أنه يمكن للمراجع أن يضيف فقرات أخرى للرأي إذا وجد أن هناك أحداث معينة يجب ذكرها في التقرير أو تأكيد معين أو تفسير لموضوع معين، ويعتبر التقرير نظيف.

✓ **التقرير غير نظيف جزئيا:** ويعتبر الرأي بتحفظات هو أصعب المهام التي تقع على عاتق المراجع، والتي يلجأ فيها إلى استخدام أسلوب واضح لتبرير أسباب التحفظ بشكل محدد ودقيق لا يدعو إلى اللبس أمام المساهمين أو الغير عند قراءة تقريره، وقد ترجع هذه التحفظات إلى عدة أسباب يجب توضيحها في التقرير.

✓ **تقرير غير نظيف كليا:** يشير هذا التقرير إلى عدم التمثيل بعدالة أولا، وفي حالة استخدام المراجع لهذا الرأي في تقريره، فعليه أن يوضح بعبارات لا تقبل الشك أسباب هذا الرأي. ويعتبر هذا التقرير من التقارير النادرة الإعداد، حيث أن إدارة المؤسسة غالبا ما تتعاون مع المراجع في تنفيذ جميع اقتراحاته وملاحظاته بشأن الأخطاء أو القصور في بعض الجوانب المالية.

[1]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص- ص: 330- 335.

✓ **تقرير الامتناع عن إبداء الرأي:** يشير هذا النوع من التقرير إلى امتناع المراجع عن إبداء الرأي في نتيجة مراجعة المؤسسة، وغالبا يرجع ذلك إلى عدم استقلال المراجع في عمليات الفحص والتحقيق أو وجود قيود على عملية المراجعة أو عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار.

**خلاصة الفصل:**

يقدم المراجع الخارجي حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية وتعبيرها عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها ضمن تقرير يقوم بإعداده. وهذا بالاعتماد عن تلك النتائج المتوصل إليها عبر مختل مراحل أداء عملية المراجعة. حيث يعتبر التقرير المرحلة الختامية لهذه العملية. والذي يقوم إعداده بالاعتماد على تلك المعايير المهنية الخاصة بإعداد التقرير المشار إليها سابقا.

## المحور الثالث: مراجعة الدورات التشغيلية وعناصر القوائم المالية

يقوم المراجع الخارجي بعملية فحص وتقييم مختلف الوظائف داخل المؤسسة من أجل إبداء رأيه حول مدى سلامة الإجراءات المعتمدة فيها، بغرض المصادقة عليها أو إعادة النظر فيها، وتقديم تحفظات بشأنها. كل هذا وبالتالي التأكد من سلامة التسجيل المحاسبي لمختلف هذه العمليات، مما يسمح بالحكم على مدى إمكانية الاعتماد عليها في إعداد مختلف القوائم المالية التي تخضع بدورها إلى عملية فحص ومراجعة لمختلف عناصرها أو بنودها.

**الفصل الأول:مراجعة الدورات التشغيلية**

**الفصل الثاني: مراجعة عناصر القوائم المالية**

## الفصل الأول:مراجعة الدورات التشغيلية

**تمهيد:**

يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلي إلى أنظمة فرعية تقوم على أساس الوظائف داخل المؤسسة، أو ما يعرف بالدورات، والتي تتمثل في كل من دورة المشتريات، المخزونات، الإنتاج، المبيعات، بالإضافة إلى دورة الأجور والمستخدمين، وغيرها. وسنحاول في هذا الفصل عرض مختلف الإجراءات التي تقوم عليها أنظمة الرقابة الفرعية لكل دورة من هذه الدورات، مع شرح وتوضيح كيفية تقييمها وفحصها من طرف المراجع الخارجي.

### أولا– دورة المشتريات

#### 1– إجراءات عملية الشراء

تمر عملية الشراء بمجموعة من المراحل الأساسية، والتي يجب أن تراعى فيها قاعدة عدم الجمع بين المهام المتعارضة، حيث تتمثل هذه المراحل في:[1]

- ✓ **قسم التخزين**

عند بلوغ بعض الأصناف المختلفة من المواد الأولية والبضائع إلى حد إعادة الطلب عليها، يقوم قسم المخازن بإعداد طلب الشراء على ثلاث نسخ توزع كما يلي:

- النسخة الأولى ترسل إلى قسم المشتريات لإعداد أمر الشراء؛
- النسخة الثانية ترسل إلى قسم المحاسبة؛
- النسخة الثالثة والأخيرة تبقى لدى قسم التخزين من أجل المطابقة لاحقا.

- ✓ **قسم الشراء**

حيث أنه بعد استلام النسخة رقم 01 من طلب الشراء الواردة من قسم التخزين، يحص القسم على عروض الأسعار من الموردين ويدرسها، ليعد فيما بعد أمر الشراء على خمس نسخ توزع كما يلي:

[1]– حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص– ص: 162– 163.

- النسخة رقم:01 ترسل إلى المورد؛
- النسخة رقم: 02، ترسل إلى المخازن للتأكد من أن الأمر يتطابق مع الطلب؛
- النسخة رقم: 03، ترسل إلى قسم الاستلام؛
- النسخة رقم 04، ترسل إلى قسم المحاسبة؛
- النسخة رقم: 05، تبقى لدى قسم الشراء.

✓ **قسم الاستلام**

بعد ورود الطلبيات إلى المؤسسة، يتولى هذا القسم عملية استلام البضائع والمواد المتضمنة في النسخة رقم 03 من أمر الشراء الوارد من قسم الشراء، من اجل المطابقة بينها من خلال فحص المواد والبضائع الواردة، عدها والتأكد من سلامتها ومطابقتها لأمر الشراء. ليقوم بإعداد وصل الاستلام على أربعة نسخ توزع كما يلي:

- النسخة رقم: 01، ترسل إلى المخازن مع البضائع؛
- النسخة رقم 02: ترسل إلى قسم المشتريات للمطابقة مع فواتير المشتريات؛
- النسخة رقم: 03، ترسل إلى قسم المحاسبة؛
- النسخة رقم: 04، تبقى لدى قسم الاستلام.

✓ **قسم المشتريات**

الذي تسلم طلب الشراء، الفواتير والنسخة رقم 02 من وصل الاستلام، يطابق وصل الاستلام مع الفاتورة ويؤشر على الفاتورة ويرسلها إلى قسم المحاسبة في حالة المطابقة.

✓ **قسم التخزين**

الذي تسلم البضائع مع وصل الاستلام وأمر الشراء، يطابقها ويثبت الإدخالات على بطاقات المخزن.

✓ **قسم المحاسبة**

يقوم بمطابقة جميع المستندات الواردة إليه، من طلبات وأوامر شراء، الفواتير، وصولات الاستلام، لقيوم بالتسجيلات المحاسبية المناسبة لكل حالة.

## 2- تقيم دورة المشتريات

يمكن تقييم مدى سلامة إجراءات دورة المشتريات من خلال اعتماد الاستبيان الموالي:

| معلومات أساسية حول دورة المشتريات | | | | |
|---|---|---|---|---|
| الرقم | أسئلة الاستبيان | | الجواب | | الملاحظة |
| | | | نعم | لا | |
| 01 | هل هناك قسم خاص بالمشتريات؟ | | | | |
| 02 | هل هذا القسم مستقل تماما عن؟ | قسم الحسابات؟ | | | |
| | | قسم الاستلام؟ | | | |
| 03 | هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء؟ | | | | |
| 04 | هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟ | | | | |
| 05 | هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟ | | | | |
| 06 | هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات؟ | | | | |
| 07 | هل تعتمد أسعار الشراء على موظف مسؤول بقسم المشتريات؟ | | | | |
| 08 | هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص؟ | | | | |
| 09 | إذا كان الأمر كذلك ، هل يقوم هذا القسم بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد؟ | | | | |
| 10 | هل مثل هذه التقارير مسلسلة الأرقام؟ | | | | |
| 11 | هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص إلى ؟ | قسم الحسابات؟ | | | |
| | | قسم المخازن؟ | | | |
| 12 | هل تطابق البيانات الواردة لكل فاتورة وطلب الشراء وأوامر التوريد إذن الاستلام؟ | | | | |
| 13 | هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟ | | | | |
| 14 | هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟ | | | | |
| 15 | هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟ | | | | |
| 16 | هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام الجزئي لعملية لصفقة شراء معينة؟ | | | | |
| 17 | هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول؟ | | | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 18 | هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟ | | | |
| 19 | هل ترفق بالشيك المحرر للمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟ | | | |
| 20 | هل يؤشر على الفاتورة المرفقة بالشيك ما يفيد تحرير شيك لأمر المورد بالقيمة؟ | | | |
| 21 | هل ترفق المؤسسة من مشتريات البضاعة ومشتريات الأصول الأخرى؟ | | | |
| 22 | هل تعتمد جميع المردودات من مدير المشتريات، بناء على تقرير قسم الاستلام والفحص؟ | | | |
| 23 | هل يخطر قسم المحاسبة بمردودات المشتريات بالسرعة الممكنة؟ | | | |

المصدر: محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2014، ص- ص: 165- 167.

**ثانيا– مراجعة دورة الإنتاج**

**1– إجراءات عملية الإنتاج**

قصد التمكن من تحديد المسؤوليات في وظيفة الإنتاج، وجب الفصل بين المراحل التي تشكل هذه الدورة، والتي مكن عرض نموذج مفترض لها لبيان حركة المواد والمنتجات كما يلي:

✓ **قسم الإنتاج**

يعد قسم الإنتاج خطة المواد اللازمة على أساس توقعات المبيعات معدلة برصيد أول المدة وآخر المدة من الإنتاج التام. ثم يرسل القسم طلبا بالمواد اللازمة على ثلاث نسخ، توزع كما يلي:

- النسخة رقم: 01، ترسل لقسم التخزين لصرف المواد؛
- النسخة رقم:02، ترسل لقسم محاسبة التكاليف؛
- النسخة رقم:03 تبقى لدى قسم الإنتاج.

✓ **المخازن**

يحضر هذا القسم المواد اللازمة للإنتاج ثم يعد سند إخراج للمواد من المخازن على ثلاث نسخ توزع كما يلي:

- النسخة رقم: 01، ترسل إلى قسم الإنتاج؛
- النسخة رقم: 02، ترسل إلى قسم محاسبة التكاليف؛
- النسخة رقم: 03، يحتفظ بها.

✓ **قسم الإنتاج**

يعد قسم الإنتاج تقرير المواد المصروفة الذي يسجل فيه الكميات المصروفة على كل أمر تشغيل، يعد التقرير على نسختين توزعان كما يلي:

- النسخة رقم: 01، ترسل إلى قسم محاسبة التكاليف؛
- النسخة رقم:02، يحتفظ بها القسم.

✓ **قسم محاسبة التكاليف**

بعد أن يحصل هذا القسم على نسخة من طلب المواد، سند الإخراج من المخازن، نسخة من تقرير المواد، يقوم باحتساب وتسجيل تكاليف المواد على كل أمر تشغيل واحتساب الهدر ومعالجته على أساس المقارنة بين تقرير المواد المنصرفة في الإنتاج فعلا والمواد المسلمة إلى ورشات الإنتاج.

## 2- تقييم دورة الإنتاج

يمكن تقييم مدى سلامة إجراءات دورة المشتريات من خلال اعتماد الاستبيان الموالي:

| معلومات أساسية حول دورة الإنتاج | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **الرقم** | **أسئلة الاستبيان** | **الجواب** | | **الملاحظة** |
| | | **نعم** | **لا** | |
| **01** | **هل تعد أوامر الإنتاج من قبل أشخاص مخولين؟** | | | |
| **02** | **هل يجري ترقيم أوامر التشغيل مسبقا؟** | | | |
| **03** | **هل يجري تتبع تسلسل الأرقام في أوامر التشغيل؟** | | | |
| **04** | **هل يحتفظ بأوامر التشغيل الفارغة في مكان آمن؟** | | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **05** | **هل تعد قائمة المستلزمات السلعية والقوة البشرية من قبل شخص مفوض؟** | | | |
| **06** | **هل تعد نماذج المستلزمات السلعية والبشرية بشكل مرقم مسبقا؟** | | | |
| **07** | **هل يتم تتبع تسلسل أرقام نماذج المستلزمات؟** | | | |
| **08** | **هل تحفظ نماذج المستلزمات الفارغة في مكان آمن؟** | | | |
| **09** | **هل يتم تدقيق بطاقات وقت الطلبية وطلبات تسليم المواد من قبل مدير الإنتاج بعد إعدادها من قبل مشرف العمال؟** | | | |
| **10** | **هل مثل هذه البطاقات مرقمة سلفا؟** | | | |
| **11** | **هل يجري تتبع عدم تتابع الأرقام المتسلسلة لهذه البطاقات؟** | | | |
| **12** | **هل تتاح هذه البطاقات فقط للشخص المسؤول؟** | | | |
| **13** | **هل يتم تدقيق تقارير العمل المباشرة والمواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج من طرف مدير الانتاج؟** | | | |
| **14** | **هل يتأكد محاسب التكاليف من تتبع الأرقام في إشعارات الإخراج؟** | | | |
| **15** | **هل يجري التقرير عن الفروق بين تقارير الإنتاج وبطاقات الطلبيات فيما تعلق بالعمل اللازم وتقديم ذلك إلى مسؤول التكاليف؟** | | | |
| **16** | **هل يجري التقرير عن الفروق بين إشعارات إخراج المواد وتقارير المواد المستخدمة في الإنتاج إلى مسؤول التكاليف؟** | | | |

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي،**مراجعة الحسابات المتقدمة– الإطار النظري والإجراءات العملية**، الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 233.

**ثالثا– مراجعة دورة المخزون**

**1– إجراءات دورة المخزون**

تمثل دورة المخزون أهم الدورات التشغيلية في الشركات الصناعية والتجارية، وذلك لأنها تتداخل مع الدورات الأخرى. ففي الشركات الصناعية يتم اقتناء المواد الخام ضمن عملية دورة النفقات والمدفوعات، بينما يتم تدبير

العمل المباشر من خلال دورة الأجور أما المصاريف الصناعية غير المباشرة فتدخل في دورة الإيرادات والمتحصلات. أما في الشركات التجارية فيتم الحصول على البضاعة من خلال دورة النفقات والمدفوعات، ويتم بيع البضاعة من خلال دورة الإيرادات والمتحصلات، وفيما يلي أهم مراحل دورة المخزون والمستندات المرتبطة بكل مرحلة منها.[1]

- ✓ **اقتناء المواد الخام والبضائع**

من المهام الأساسية لإدارة المشتريات تدبير حاجة الشركة من المواد الخام والبضائع، حيث تقوم بـ:

- إعدادا أمر الشراء من طرف إدارة المخازن أو إدارة المشتريات، وهذا عندما يصل مستوى المخزون عند حد معين؛
- تعد إدارة المشتريات أمر الشراء لتدبير الصنف المطلوب بالمواصفات المطلوبة والكمية المطلوبة؛

- ✓ **استلام المواد والبضائع**

تتضمن وظيفة استلام المادة الخام والبضائع ما يلي:

- فحص المواد والبضائع المستلمة وإعداد تقرير بذلك، الذي سيستخدم في عملية السداد فيما بعد؛
- يعد أمين المخزن محضر استلام المواد التي تم فحصها ف عدة نسخ، ترسل إلى كل من: إدارة المشتريات، حسابات الموردين، إدارة المخازن.

- ✓ **الإدخال إلى المخازن:**

يستلم أمين المخزن المواد والبضائع المستلمة أو المشتريات والتي تم فحصها، من اجل تخزينها إلى حين طلبها من جانب الورشات أو من أجل البيع، وهذا من خلال ما يلي:

- تسجيل المشتريات بالمخزن ببطاقة الصنف؛
- يتم صرف المواد من المخازن بناء على طلب أو إذن التشغيل، يكون معتمد من طرف صاحب الصلاحية بذلك (النتاج، التوزيع)؛

[1]- عبد الفتاح الصحن وآخرون، **المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص: 349.

- يتم تسجيل المخزونات الخارجة من المخازن وتحميل الحساب المعني بها بناء على طلب صرف المخزون.

✓ **التصريف إلى ورشات الإنتاج**

حيث يتم ما يلي:

- تحديد حجم ونوع وتوقيت الإنتاج المستهدف بناء على سجل أوامر التشغيل، والتي تحدد بناء على طلبيات العملاء، التنبؤات بالمبيعات؛
- إعداد أوامر التشغيل بمعرفة قسم مراقبة الإنتاج، الذي سيحتفظ بسجل مماثل لهذه الأوامر؛
- يعد قسم الإنتاج تقارير مختلفة خاصة بالإنتاج، الرقابة المخلفات، الرقابة على الجودة، الحماية المادية للمواد الجاري تشغيلها، والتي يعتمد عليها محاسب التكاليف في المحاسبة عن حركة المواد في الدفاتر وتحديد تكلفة الإنتاج؛
- حساب تكاليف الإنتاج، حسب نظام الأوامر أو المراحل، وهذا بالاعتماد على دفاتر الأستاذ المساعدة وأوراق العمل، تقارير تجميع تكاليف، المواد والمصاريف الصناعية.

✓ **تخزين المنتجات التامة، نصف المصنعة، الفضلات والمهملات**

بعد الانتهاء من تصنيع المنتج تحمل تكلفته على الإنتاج التام، مع خصمها من الإنتاج تحت التشغيل، ليتم الاحتفاظ به لدى مخازن المؤسسة، على النحو التالي:

- إضافة الإنتاج التام في سجل المخازن بعد تحضير محضر استلام بمعرفة أمين المخزون؛
- يتم صرف الإنتاج التام وشحنه للمشتري بناءا على أمر صرف من إدارة المبيعات.

✓ **شحن وتسليم المنتجات والبضائع إلى الزبائن**

حيث تعتبر جزء من دورة الإيرادات والمتحصلات، لذا يلزم إعداد مستند التسليم والشحن الخاص بالمنتجات والبضائع المباعة، حتى يتم الاعتراف بالمبيعات.

## 2- تقييم دورة المخزونات

يمكن تلخيص هذه الإجراءات ضمن جدول الاستبيان التالي:

| معلومات أساسية حول دورة المبيعات | | | |
|---|---|---|---|
| الرقم | أسئلة الاستبيان | الجواب | | الملاحظة |
| | | نعم | لا | |
| 01 | هل ما هو موجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟ | | | |
| 02 | هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم المحاسبة بالإدخالات والاخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف؟؟ | | | |
| 03 | هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية؟ | | | |
| 04 | هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد والبضائع تحت التشغيل والتامة الصنع؟ | | | |
| 05 | هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن؟ | | | |
| 06 | هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على الأقل كل سنة؟ | | | |
| 07 | هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن وماسكو الدفاتر بالمخازن؟ | | | |
| 08 | هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لشخص مسؤول عن:<br>- مفردات البضائع بطيئة الحركة؟ | | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | **– المفردات عديمة الحركة؟**<br>**– المفردات التي تجاوزت الحد المعقول من حيث الكمية؟** | | | |
| **09** | **هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على :**<br>**– بضائع الأمانة المرسلة إلى الغير؟**<br>**– بضاعة الأمانة للغير؟** | | | |
| **10** | **هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخزن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟؟** | | | |
| **11** | **هل هناك تأمين على أمناء المخازن ضد خيانة الأمانة؟** | | | |
| **12** | **هل يقضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات؟** | | | |
| **13** | **هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات؟** | | | |
| **14** | **هل تعرض الفروق إن وجدت من الجرد الفعلي والدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها؟** | | | |
| **15** | **هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة؟** | | | |

المصدر: محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2014، ص- ص: 171- 172.

**رابعا– دورة المبيعات**

**1– إجراءات دورة المبيعات:**

تتمثل إجراءات دورة المبيعات في المراحل التالية:[1]

✓ **وصول طلب العميل لشراء البضاعة أو المنتج:**

حيث يشكل نقطة البداية لهذه الدورة، حيث هو عبارة عن عرض مقدم من العميل لشراء بضاعة أو منتج بسعر معين، والذي إن تم سيتبع بإعداد أمر البيع من طرف المؤسسة.

✓ **أمر البيع:**

وثيقة تعدها المؤسسة من اجل توصيل المعلومات الخاصة بالبضاعة أو المنتج المراد بيعه، يتضمن وصف للبضاعة أو المنتج، الكميات، تاريخ الصلاحية، مكان التسليم. كما يستخدم أمر البيع كوسيلة لإثبات موافقة المؤسسة على منح الائتمان للعميل واعتماد شحن المبيعات.

✓ **منح الائتمان للعميل:**

قبل القيام بشحن البضاعة للعميل، يجب أن يقوم موظف مسؤول بالموافقة على منح الائتمان للعميل، طالما كان طلب الشراء وأمر البيع يتضمنان إيضاحا بان البضاعة مباعة على الحساب.

✓ **شحن البضاعة للعميل:**

عند شحن البضاعة للعميل تنتقل ملكية البضاعة المباعة له، حيث يعتبر سند الشحن أساس إعداد فاتورة الشحن والذي يعد في عدة نسخ توزع كما يلي:

- النسخة الأصلية ترسل إلى العميل؛
- نسخة تبقى لدى الشركة من اجل إعداد الفاتورة؛
- نسخة تستخدم من طرف مصلحة المحاسبة لتسجل عملية البيع.

[1]- عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص– ص: 250– 253.

✓ **إعداد الفاتورة وتسجيل العملية:**

تقوم المؤسسة بإعداد فاتورة البيع انطلاقا من سند الشحن وإرسالها إلى العميل من اجل إبلاغه بالقيمة المستحقة عليه لتسديدها. وتتضمن الفاتورة وصف وكمية المبيعات، مصاريف الشحن والتامين، شروط السداد، بحيث تسلم للعميل النسخة الأصلية منها.

✓ **تحصيل المستحقات من عند العملاء:**

بعد إتمام عملية البيع وتسليم البضاعة إلى العميل والاعتراف بالعملية دفتريا، تنطلق بعد ذلك عملية تحصيل مبلغ البيع من العملاء، ينجر عن ذلك إعداد وصل باستلام النقدية الذي يرفق بالفاتورة المرسلة للعميل، ثم يتم تسجيل ذلك ضمن يومية التحصيلات النقدية مع مراعاة حالة وجود مردودات على المبيعات.

**2- إجراءات تقييم دورة المبيعات**

يمكن تلخيص هذه الإجراءات ضمن جدول الاستبيان التالي:

| معلومات أساسية حول دورة المبيعات | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **الرقم** | **أسئلة الاستبيان** | **الجواب** | | **الملاحظة** |
| | | **نعم** | **لا** | |
| **01** | **هل هناك قسم خاص بالمبيعات؟** | | | |
| **02** | **هل تعرض طلبات العملاء على الائتمان بالمؤسسة للموافقة عليها؟** | | | |
| **03** | **هل إدارة الائتمان منفصلة عن قسم المبيعات؟** | | | |
| **04** | **هل هناك سياسة ثابتة للأسعار وشروط البيع؟** | | | |
| **05** | **إذا كان الأمر كذلك، هل تعتمد أية انحرافات عن سلوك موظف مسؤول؟** | | | |
| **06** | **في حالة عدم وجود سياسة ثابتة للأسعار وشروط البيع، هل تعتمد الأسعار والشروط قبل تنفيذ** | | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | **الطلب من رئيس قسم المبيعات؟** | | | |
| **07** | **هل تستخدم إخطارات الشخص للعملاء من دفاتر مسلسلة الأرقام؟** | | | |
| **08** | **هل تراجع الفواتير بدقة قبل إرسالها إلى العملاء من ناحية الكميات والأسعار والشروط؟** | | | |
| **09** | **هل تربط الفواتير مع إشعارات الشحن باستمرار؟** | | | |
| **10** | **هل الرقابة فعالة على أوامر البيع؟** | | | |
| **11** | **هل تستخدم المؤسسة فواتير بيع متسلسلة؟** | | | |
| **12** | **هل يقوم الشاحن بإرسال إخطارات الشحن إلى محرر الفواتير مباشرة؟** | | | |
| **13** | **هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الآجلة؟** | | | |
| **14** | **هل يطابق مجموع هذه اليومية دوريا مع الحساب الإجمالي؟** | | | |
| **15** | **هل تعتمد مردودات المبيعات من مدير قسم المبيعات** | | | |
| | **هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟** | | | |
| **16** | **هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام الجزئي لعملية لصفقة شراء معينة؟** | | | |
| **17** | **هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول؟** | | | |
| **18** | **هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟** | | | |
| **19** | **هل ترفق بالشيك المحرر للمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟** | | | |
| **20** | **هل يؤشر على الفاتورة المرفقة بالشيك ما يفيد** | | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | **تحرير شيك لأمر المورد بالقيمة؟** | | | |
| **21** | **هل ترفق المؤسسة من مشتريات البضاعة ومشتريات الأصول الأخرى؟** | | | |
| **22** | **هل تعتمد جميع المردودات من مدير المشتريات، بناء على تقرير قسم الاستلام والفحص؟** | | | |
| **23** | **هل يخطر قسم المحاسبة بمردودات المشتريات بالسرعة الممكنة؟** | | | |

المصدر: محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2014، ص- ص: 167-168.

## الفصل الثاني: مراجعة عناصر القوائم المالية

بالإضافة إلى فحص وتقييم الدورات التشغيلية التي تسمح بالقيام بالمعالجة المحاسبية الصحيحة، خاصة فيما تعلق بالتسجيل المحاسبي، فإنه على المراجع فحص ومراجعة مخرجات هذه الدورات والمتمثلة في العناصر النهائية المشكلة للقوائم المالية، باعتبارها أخر مرحلة من مراحل المراجعة قبل إبداء الرأي حولها ضمن تقرير المراجعة. وعلى هذا الأساس فغنه يتم فحص عناصر القوائم المالية وفق ما يلي:

### أولا– مراجعة عناصر الميزانية

#### 1– مراجعة عناصر الأصول

بعد فحص وتقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على الأصول للتأكد من صحة تطبيق الإجراءات الموضوعة للأصول من حيث سلطة الاعتماد للشراء، وسائل الاستبعاد أو الإزالة والبيع، طريقة القيد بالدفاتر والسجلات، فإن الإطار العام للاختبارات الجوهرية الممكنة لأرصدة الأصول يتكون من الخطوات التالية:

- ✓ الإجراءات الأولية (حسابية، مستندية)؛

- ✓ الإجراءات التحليلية (حساب النسب وتحليلها)؛
- ✓ فحص تفاصيل الأرصدة (التوثيق).[1]

**كل هذا من أجل اختبار ما يلي:**

- ✓ **التحقق من الوجود؛**
- ✓ **التحقق من الملكية؛**
- ✓ **التحقق من القيمة؛**
- ✓ **التحقق من الاكتمال؛**
- ✓ **التحقق من الحقوق والالتزامات؛**
- ✓ **التحقق من العرض والإفصاح؛**

**أ- مراجعة عناصر الأصول الثابتة**

تشتمل هذه النقطة عناصر الاستثمارات ( الأراضي، تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية. تهيئات وتركيبات) إن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة، كونها تتميز بالدوام لعد سنوات داخلها عدا تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها.[2]

**ب- مراجعة عناصر الأصول المتداولة**

تمثل الأصول المتداولة في تلك الأصول التي تنوي الإدارة تحويلها إلى نقد أو استعمالها أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة، حيث يتم التنازل عن السلع والخدمات إلى العملاء الذين يدفعون مقابل قيمة مشترياتهم. وفي معظم المؤسسات نجد أن الدورة التشغيلية تكون عددا من الأشهر ماعدا بعض الأنواع الأخرى من المؤسسات، كالمقاولات التي تفوق الدورات التشغيلية بها السنة.[3]

[1]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص: 236.

[2]- محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 149.

[3]- خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 189.

ومن أمثلة الأصول المتداولة، نجد: النقد، المدينون، أوراق القبض والبضاعة، الاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل، المدفوعات مقدما...وغيرها من الأصول التي يتم ترتيبها وعرضها في الميزانية على أساس درجة سيولتها أو درجة سهولة تحويلها إلى نقد. هذا وتتلخص أهداف مراجعة الأصول المتداولة بصورة عامة على اختلاف أنواعها وأصنافها فيما يلي:[1]

- ✓ التأكد من وجود الأصل المتداول في تاريخ إعداد الميزانية العامة؛
- ✓ التأكد من سيطرة المؤسسة على الأصل وتحديد نوع السيطرة؛
- ✓ التحقق من صحة التوجيه المحاسبي أو الدقة والموضوعية في الإثبات والإظهار أو التبويب.

## 2- مراجعة عناصر الخصوم

تمثل الخصوم الجانب الأيسر من الميزانية، وتسمى بالالتزامات. تنقسم الخصوم إلى خصوم داخلية وهي الالتزامات التي على المؤسسة لأصحابها، وخصوم خارجية وهي الالتزامات التي على المؤسسة لطرف ثالث من خارجها كما يمكن تقسيمها إلى خصوم طويلة الأجل وخصوم قصيرة الأجل. وعموما يمكن تقسيمها إلى ما يلي:

**رأس المال؛**

**الخصوم طويلة الأجل ؛**

**الاحتياطات؛**

**المخصصات؛**

**الخصوم قصيرة الأجل.**

[1]- نفس المرجع السابق، ص: 190.

**أ- إجراءات مراجعة عناصر رأس المال**

يختلف وضع رأس المال في المؤسسة طبقا للشكل القانوني لها، ومن المعروف أن هناك عدة أشكال قانونية للمؤسسة، أهمها المؤسسات الفردية، شركات الأشخاص، شركات الأموال أو المساهمة. وعلى هذا الأساس فإنه يتم مراجعة بند رأس المال تبعا للطبيعة القانونية للمؤسسة كما يلي: [1]

- **في المؤسسات الفردية**

يجب الاطلاع على قائمة الميزانية للفترة السابقة وتحديد رأس المال في أول الفترة الحالية وأي خصومات نتيجة خسائر خلال نفس الفترة محل المراجعة، كما يتم مراجعة جدول النتائج للتحقق من صحة الأرباح الصافية والتي تؤدي إلى انخفاض في رأس المال وكذلك المسحوبات.

- **في شركات الأشخاص**

يتم التحقق من رأس المال في شركات الأشخاص من خلال الإطلاع على عقد الشركة والتأكد من أن كل شريك قد قدم رأس المال الخاص به (نقدي، عيني، عمل)، وفي حالة السداد النقدي على المراجع الإطلاع على قسيمة السداد أو الإبلاغ في البنك. وبالنسبة للحصص العينية فيجب التأكد من سلامة التقييم لهذه الحصة وصحة الشهادات المقدمة من الشريك بشأن ملكيته لهذه الأصول. كما يجب التأكد من أن الشريك قد قام بسداد حصته المؤجلة السداد في تاريخ استحقاقها وإلا تم حساب فوائد تأخير على أي فترة تمضي بعد تاريخ الاستحقاق طبقا للعقد الموقع بين الشركاء وشروط سداد رأس المال، كما أنه في حالة زيادة رأس المال يجب على المراجع التأكد من أن الشركة اتبعت الإجراءات القانونية فيما يتعلق بتغيير عقد الشركة.

- **في شركات المساهمة**

على المراجع الاطلاع على العقد الابتدائي والنظام الأساسي للشركة لمعرفة رأس المال ومكوناته من الأسهم وحقوق المساهمين بشأن توزيع الأرباح ورد رأس المال. وكذلك الاطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة غير العادية بقصد التعرف على التغيرات التي طرأت على رأس المال بالزيادة أو التخفيض وكذلك سعر

[1]- أحمد حلمي، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 262- 264.

الإصدار. كما يقوم بفحص سجل المساهمين والبيانات الواردة من حيث عدد وقيم وأرقام شهادات الأسهم، وكذلك مراجعة المتحصل من الاكتتاب في الأسهم على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والسداد، وكذا التحقق من أن المساهمين قد سددوا الأقساط في مواعيدها وان تحتسب فوائد للأقساط المقدمة وعلى الأقساط المستحقة وأن يتحقق من ذلك بالرجوع إلى نصوص النظام الأساسي للشركة. أما في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن تظهر الميزانية العامة بوضوح القيمة المدفوعة عن السهم، وفي حالة التنازلات التي تتم على أسهم الشركة، على المراجع التأكد من أن جميع التنازلات قد تمت في حدود أحكام قانون الشركات السائد.

### ب- إجراءات مراجعة الخصوم طويلة الأجل

إن الهدف الأساسي من مراجعة الالتزامات هو التأكد من أن الالتزامات كافة مسجلة، ولذلك فإن اعتبارات الكمال تسمو فوق كل اعتبار. وعلى الرغم من اليقظة التامة التي يعمل من خلالها فريق المراجعة، إلا أن إمكانية وجود التزامات غير مسجلة قد لا يكتشف من خلال إجراءات المراجعة المستعملة في مجالات المراجعة الأخرى، فمثلا عند الحصول على أصول خلال العام محل المراجعة، فإن المراجعين يبحثون عادة عن الموارد المالية التي مولت الأصول الجديدة، وهكذا فيمكن للمراجع أن يتحقق من كثير من الالتزامات أثناء مراجعة دورة المشتريات والحيازة، إلا أن ذلك لا يضمن الكمال في تسجيل هذه الالتزامات كافة.[1]

ولدى إعداد برنامج إجراءات المراجعة، يجب أن يبدأ من إدراك المشرف على المراجعة لدى الكمال، والالتزامات والتقويم والعرض والإفصاح في هذه الحسابات التي تقدمها الإدارة خلال القوائم المالية. حيث يمكن التعبير عن ذلك بطريقة أكثر دقة كما يلي:

- كل الالتزامات طويلة الأجل ذات الأهمية مسجلة؛
- إن الالتزامات مصنفة في القوائم المالية بحسب فترة استحقاقها، وهي مقومة بالشكل المناسب؛
- تم إقرار الالتزامات طويلة الأجل التي نشأت خلال الفترة من السلطة المختصة؛
- تم الإفصاح الكافي عن الشروط والقيود والظروف المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل؛

[1]- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة– الإطار النظري والإجراءات العملية**، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص: 296.

- تم الإفصاح عن المستحقات خلال السنوات الخمس القادمة ورأسمال وعقود الإيجار قيد التشغيل وأن هذا الإفصاح دقيق وكاف؛
- كل الالتزامات العريضة المهمة إما مسجلة بالدفاتر وإما مفصح عنها على شكل ملاحظات.

**ثانيا– مراجعة عناصر الأعباء والنواتج ( جدول النتائج)**

يقصد بمراجعة حسابات قائمة الدخل أو ما يعرف بجدول النتائج بمراجعة العمليات التشغيلية، حيث أن الهدف منها هو التأكد من أن حسابات الإيرادات والمصاريف الواردة بالقائمة قد تم عرضها بصدق وبما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما. وينبغي أن يقتنع المراجع بعدم وجود تحريف جوهري بكل من إجمال بالإيرادات والمصاريف المدرجة بقائمة الدخل وأيضا بصافي الدخل. وعند مراجعة القائمة يجب أن يدرك المراجع أهمية هذه القائمة لمستخدمي القوائم المالية حيث أن العديد من المستخدمين يعتمدون على قائمة الدخل (جدول النتائج) أكثر من قائمة الميزانية عند اتخاذ القرارات. وتعتمد مراجعة حسابات الإيرادات والمصاريف على مدى العمل المنجز عن طريق المراجع على نظام الرقابة الداخلية.[1]

عند مراجعة حسابات جدول النتائج، ينبغي على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار المفهومين التاليين:

- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف؛
- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.

لا يمكن النظر إلى عملية مراجعة الإيرادات والمصاريف الواردة في جدول النتائج على أنها عملية مستقلة عن عملية المراجعة الكلية. حيث أنه عند حدوث أي تحريف أو غش في حسابات جدول النتائج، فإن ذلك سيؤثر بشكل متكافئ على حسابات قائمة الميزانية والعكس صحيح.[2] هذا وتتمثل الاختبارات التي يقوم المراجع بأدائها لمراجعة قائمة جدول النتائج في ما يلي:

- اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات؛
- الإجراءات التحليلية لحسابات جدول النتائج؛

[1]- نفس المرجع السابق، ص: 280.

[2]- نفس المرجع السابق، ص: 280.

- اختبارات تفاصيل حسابات جدول النتائج.

## المحور الرابع: المراجعة الخارجية في الجزائر

عرفت مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر تطورات وإصلاحات عميقة باشرتها السلطات الوصية على المهنة في الجزائر، خاصة في ظل التحولات الاقتصادية العميقة التي مست هيكل الاقتصاد الوطني والتحول من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، مما انعكس على المهنة من خلال تحريرها. حيث أصبحت تمارس من طرف الأشخاص الطبيعيين باسمهم الخاص بعدما كانت حكرا على مؤسسات وموظفي الدولة.

**الفصل الأول: نشأة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر**

**الفصل الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر**

**الفصل الثالث: ممارسة المهنة في الجزائر**

## الفصل الأول: نشأة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

لقد عرفت المهنة منذ استحداثها في الجزائر عديد المراحل التي تطورت عبرها، حيث بعد استحداث مؤسسات وموظفين تابعين للدولة يقومون على مراقبة المؤسسات التي كانت أصلا عمومية، وصولا إلى تمكين الأشخاص الطبيعيين من مزاولة المهنة باسمهم وتحت مسؤوليتهم. لتصبح ممارسة المهنة وفق ما جاء به القانون 10-01 الذي احدث تعديلات كبيرة.

### أولا– استحداث مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

تم إصدار أول قانون متعلق بمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر من خلال الأمر رقم: 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، الذي أشار إلى أنه يقوم وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعين للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم[1]

كما تضمن المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16، المحدد لمهام وواجبات المراجع باعتباره مراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وحول ممارسة الوظيفة لموظفي الدولة الأتي ذكرهم:[2]

- المراقبين العامين للمالية؛
- مراقبو المالية؛
- مفتشو المالية،

وقد أوكلت للمراجعين المهام التالية:

- المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي يفرض أن تكون لها أثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

[1]– الأمر رقم: 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، **المتعلق بقانون المالية لسنة 1970**، المادة 38.

[2]– الأزهر عزه، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، جامعة الوادي، العدد 05، السنة الخامسة، 2012، ص: 20.

- متابعة إعداد الحسابات والميزانيات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.[1]

بالإضافة إلى الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 11 ذي القعدة عام 1391 الموافق ل29 ديسمبر 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الذي نص على مهام وشروط ممارسة المهنة وكيفية ممارستها، وكذا هياكل مجلس المحاسبة ومهامه.[2]

**ثانيا- تطور ممارسة المراجعة الخارجية في الجزائر**

عرفت المراجعة الخارجية في الجزائر مجموعة من الإصلاحات المتوالية، التي يمكن عرضها من خلال ما يلي:

**1- المرحلة الأولى: مابين 1980 إلى غاية 1988**

حيث أنه بعد إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية وتزايد عدد هذه المؤسسات وتعقد أنماط تسييرها، ونظرا للمشاكل التي كانت تعاني منها الوظيفة المحاسبية بها، تم إصدار القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/10/30 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة، الذي نص على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، من خلال مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها.[3]

**2- المرحلة الثانية: ما بين 1988 إلى غاية 2010**

فبعد صدور القانون رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية الذي حررها، وألزمها بتأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة التطورات، بالإضافة إلى عدة نصوص قانونية أخرى لدعم المراجع الخارجي من أجل أداء دوره الرقابي بها.

**ثالثا- إصدار القانون 10-01**

حيث تم إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي اتبع بعدة نصوص تنظيمية، على غرار المراسم التنفيذية رقم: 11-24،

[1]- نفس المرجع، ص: 20.

[2]- الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 11 ذي القعدة عام 1391 الموافق ل29 ديسمبر 1971، **المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب**.

3- القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/10/30، **المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة**، المادة: 05.

11-25 و11-26، المؤرخة في22 صفر عام 1432، الموافق ل: 27 يناير 2011، المحدد لتشكيلة كل من: المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني لمحافظي الحسابات والغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، على التوالي.

ولقد تضمن القانون ما يلي:[1]

- **الفصل الأول: أحكام عامة**

تمحورت أحكام مواد هذا الفصل حول الأشخاص الذين يمكنهم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية مع ضرورة التزامهم بالقوانين المعمول بها، التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية ومراقبتها مع التشديد على ضرورة ممارستها بكل استقلالية ونزاهة، كما تم التطرق في هذا الفصل إلى إنشاء مجلس وطني للمحاسبة يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

- **الفصل الثاني: أحكام مشتركة**

تم في هذه الفصل تبيان الشروط الواجب توفرها من أجل التمكن من الحصول على اعتماد ممارسة مهنة المراجعة الخارجية، وكيفية الحصول على الشهادات والإجازات التي تسمح بذلك.

- **الفصل الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر**

تطرق هذا الفصل إلى الهيئات المكلفة بالإشراف على تنظيم المهنة وحسن ممارستها، والدفاع عن كرامة ممارسيها واستقلالهم، واحترام قواعدها، بالإضافة إلى إعداد مدونة تتعلق بأخلاقيات ممارسة المهنة، وتتمثل هذه الهيئات في كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- **الفصل الرابع والخامس: الإطار العام لممارسة المراجعة الخارجية**

تم في هذين الفصلين تحديد المفاهيم العامة حول عمل كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات فيما يخص ممارستهم لمراجعة الخارجية على حسابات الشركات وقوائمها المالية وإبداء الرأي حولها.

[1]- القانون رقم: 10-01 المؤرخ في 28 رجب عام 1431 الموافق ل: 29 يونيو 2010، **المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.**

- **الفصل السابع: أشكال ممارسة مهنة المراجعة الخارجية**

في هذا الفصل تم توضيح كيفيات ممارسة مهنة المراجعة الخارجية من خلال إنشاء شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات والمحاسبة، بحيث يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، من أجل ممارسة عملية المراجعة الخارجية، و هذا وفقا لشروط و وتنظيم يحددها القانون.

- **الفصل الثامن: المسؤوليات القانونية للمراجع الخارجي**

تختلف المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع الخارجي بين ما هو مدني وجنائي و بين ما هم تأديبي مهني، وهذا ما نصت عليه أحكام المواد الواردة في هذا الفصل.

- **الفصل التاسع: حالات تنافي ممارسة المهنة**

هناك مجموعة من المهن أو الوظائف أو الحالات التي تحول دون ممارسة مهنة المراجعة الخارجية وهذا لما لها من أثر بالغ على استقلالية ونزاهة المراجع الخارجي، لذا أشار إليها القانون في هذا الفصل.

- **الفصل العاشر، الحادي عشر والفصل الثاني عشر: أحكام مختلفة، انتقالية ونهائية**

تمحورت هذه الفصول حول مختلف الشكليات التي تخص التسيير العادي وغير العادي للحياة المهنية للمراجعين الخارجيين، كالتأمين والشطب من الجداول وكذا تواريخ سريان اعتمادهم وتسيير مكاتبهم.

## خلاصة الفصل:

مرت مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بمجموعة من المراحل، انطلاقا من مرحلة النشأة التي عرفت فيها الممارسة المهنية سيطرة أعوان ومؤسسات الدولة على المهنة، باعتبار أن الدولة كانت تتبنى الاقتصاد الموجه، لتطور فيما بعد مرورا بمراحل إصلاح عميقة عرفتها المهنة، وصولا إلى تكليف أشخاص يمارسون مهنة المراجعة

الخارجية باسمهم الخاص. كم عرف إطارها التنظيمي عدة تعديلات هيكلية مست هيئات الإشراف وشروط وكيفيات ممارسة المهنة.

## الفصل الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

لقد أسندت مهمة الإشراف على مهنة المراجعة الخارجة في الجزائر بعد إصلاحات 2010، إلى هياكل جديدة كلفت بتنظيم ومتابعة عمليات منح الاعتماد وتكوين المهنيين ومراقبة أعمالها واتخاذ الإجراءات التأديبية بشأنهم، حيث تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة تنظيمية عليا تشرف على المهنة، بالإضافة إلى إصدار هيئات فرعية تابعة له تمثلت في كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

### أولا– المجلس الوطني للمحاسبة

بموجب القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية. يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ليحل محل المجلس الوطني للمحاسبة المتضمن في المرسوم التنفيذي رقم: 96-318 المؤرخ في 1996/09/25، المتعلق بتنظيم وظيفة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.[1]

يتولى المجلس مهام الإشراف على مهنة المراجعة الخارجية كما يلي:[2]

#### 1– بالنسبة لمهام الاعتماد

- ✓ استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- ✓ تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- ✓ إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجداول؛

[1]– القانون رقم: 10-01، مرجع سبق ذكره المادة: 04، ص: 04.

[2]– نفس المرجع ،المواد: 10- 12، ص- ص: 05- 06.

- ✓ استقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛
- ✓ تنظيم ومراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- ✓ دراسة واستقبال مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

**2- بالنسبة لمهام التقييس**

- ✓ جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- ✓ تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- ✓ اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- ✓ دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ✓ المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- ✓ متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- ✓ متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- ✓ تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

**3- بالنسبة لمهام التنظيم**

- ✓ المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- ✓ المسامة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- ✓ متابعة تطور المناهج والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- ✓ متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- ✓ إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- ✓ مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- ✓ تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- ✓ القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

**ثانيا– الهيئات الفرعية**

**1- المصف الوطني للخبراء المحاسبين:**

على غرار المجلس،تم إنشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين في الجزائر من خلال نفس القانون 10-01، الذي نص في مادته: 14 على تمتع المصف بالشخصية المعنوية، ويسير من قبل مجلس وطني منتخب، مع إمكانية إنشاء مجالس جهوية.[1]

**2- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:**

تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بنفس الكيفية التي تم من خلالها إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة والمصف الوطني للخبراء المحاسبين، أي ضمن من خلال القانون 10-01 السابق ذكره. كما تم تحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق ل 27 يناير 2011. يتم تسيير الغرفة من قبل مجلس وطني منتخب، كما تسهر على تنفيذ المهام الموكلة لها والتي هي نفس المهام الموكلة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.[2]

## خلاصة الفصل:

تمارس مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل القانون 10-01 الذي تضمن الإصلاحات الأخيرة تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة الذي أوكلت له مهم الاعتماد والتقييس والرقابة على نوعية الأعمال التي يقدمها المراجعون الخارجيون في الجزائر، وكذا فرض الانضباط في المهنة، يساعده في ذلك هيئات فرعية خصصت لكل صنف مهني، وهذا ما سيتم عرضه في الفصل الموالي المتعلق بممارسي المهنة في الجزائر.

## الفصل الثالث: ممارسة المهنة في الجزائر

لقد أوكلت مهمة ممارسة مهنة المراجعة الخارجي في الجزائر إلى صنفين من المهنيين بالدرجة الأولى الذين يخول لهم القانون ممارسة المراجعة التعاقدية والقانونية وفق تنظيم مهني يحدد واجباتها وحقوقهم والمسؤوليات التي تقع على عاتقهم، حيث أوكلت هذه المهمة بالدرجة الأولى إلى فئتي الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

[1]- نفس المرجع السابق، المادة: 14، ص: 06.

[2]- القانون رقم: 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة: 14، ص: 06.

**أولا– ممارسي مهنة المراجعة الخارجية**

**1– الخبير المحاسب**

يعد خبيرا محاسبا كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة، بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ويؤهل قانونا لممارسة وظيفة محافظة الحسابات.

بالإضافة إلى مهمة فحص وتحليل الحسابات للمؤسسات والهيئات بصفة تعاقدية، يمكن للخبير المحاسب مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل، هذا ويؤهل الخبير للقيام بـ:

- التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات؛
- تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

**2– محافظ الحسابات**

يعد محافظا للحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[1] يتم تعينه من طرف الجمعية العامة للشركة لمدة ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيينه بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات. على أساس دفتر شروط يتم إعداده مسبقا، خلال أجل أقصاه شهر واحد (01) بعد إقفال أخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، بحيث يتضمن ما يلي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر؛
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛

[1]– نفس المرجع السابق، المادة: 22، ص: 07.

- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.[1]

وفي حالة عدم التمكن من تعيين محافظ حسابات لأي سبب كان، فإنه يتم تعينه بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة، بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان. كما أنه لا يشترط دفتر الشروط عند تعيين محافظ حسابات لأول مرة عند تأسيس الشركة وكذلك الحال بالنسبة لعملية تجديد العهدة.

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:[2]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة وغير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

[1]- المرسوم التنفيذي رقم:11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق ل: 27 يناير سنة 2011، **يتعلق بتعيين محفظي الحسابات**، المواد: 03-04، ص: 23.

[2]- القانون رقم: 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد: 23-25، ص: 07.

تخص هذه المهام مهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير. كما يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة على أساس الوثائق المحاسبية وتقارير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار، وهذا في حالة إعداد حسابات مدمجة أو مدعمة.

يتوج كل هذا بقيام محافظ الحسابات بإعداد مجموعة من التقارير، ترسل إلى الجمعية العامة، تتمثل في:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ عن انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المبرمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس (05) تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

**ثانيا– شروط ممارسة المهنة**

حتى يتمن أي شخص من الحصول على صفة خبير محاسبي أو محافظ حسابات في الجزائر لابد من أن يتوفر على مجموعة من الشروط الواجب توافرها، والتي لا تكفي بأي حال من الأحوال إذا لم يراعي هذا الشخص حالات التنافي والموانع التي تحول دون قيامه بمهمة المراجعة الخارجية في الجزائر.

**1– شروط اكتساب صفة المراجع الخارجي**

تتمثل شروط ممارسة مهنة المراجعة الخارجية على وجه الخصوص فيما يلي:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز على شهادة الممارسة المهنية على النحو التالي:[1]

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معادلة لها؛
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معادلة لها.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية، ومسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في هذا القانون.

## 2- الموانع وحالات التنافي

بالإضافة إلى ما سبق، تجب مراعاة الحالات التالية التي لا يمكن لمراجع الحسابات مزاولة مهنته دون أخذها بعين الاعتبار:[2]

### أ- الموانع

يتوجب على المراجع الخارجي عند قيامه بمهمة المراجعة الخارجية للشركات أو أي هيئة في الجزائر، الامتناع عن ما يلي:

- مراقبة الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛

[1]- نفس المرجع السابق ، المادة: 08، ص: 05.

[2]- نفس المرجع، المواد: 67- 74، ص- ص: 11- 12.

- شغل منصب مأجور في الشركة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهدته.

**ب- حالات التنافي**

تحقيقا لممارسة مستقلة ذهنيا وأخلاقيا، كان لزاما تجنب الوقوع في وضعيات منافية لمهنة المراجع الخارجي، والمتمثلة في:

- كل نشاط تجاري ولاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛

لا تتنافى مع مهام المراجعة الخارجية مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

## خلاصة الفصل:

يتم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر من طرف صنفين من المهنيين المتمثلان في كل من الخبير المحاسب فيما يخص المراجعة التعاقدية والخبرة المحاسبية، بينما يتم ممارسة المراجعة القانونية من طرف صنف محافظي الحسابات، وهذا ما نص عليه القانون 10-01 المتعلق بالمهن المحاسبية، والذي ضبط الشروط الأساسية التي لا يمكن ممارسة المهنة دون توفرها في طال الاعتماد، مع التأكيد على عدم إمكانية ممارسة المهنة عد الوقوع في بعض الحالات التي تعتبر أما حالات تنافي وممارسة المهنة أو موانع تحول دون ذلك.

**خاتمـــــــة:**

لقد تضمنت هذه المطبوعة مجموعة من العناصر التي حاولنا من خلالها التعريج حول مختلف المفاهيم والإجراءات والمعايير المرتبطة بالممارسة المهنية لمهمة المراجعة الخارجية، حيث تمحور المحور الأول من هذه المطبوعة حول المفاهيم العام للمراجعة الخارجية وهذا تحت عنوان مدخل للمراجعة الخارجية والذي تضمن نشأة وتطور المراجعة وكذا مختلف التعاريف التي قدمت لها بالإضافة إلى مختلف أشكال وأنواع المراجعة القائمة على مجموعة من المعايير. كما تم التطرق إلى المعايير المهنية الواجب إتباعها عند أداء المهمة، والتي تنقسم بين معايير شخصية ترتبط بالشخص القائم بالمهمة، ومعايير العمل الميداني التي تنظم عمل المراجعين عند أدائهم للمهمة داخل المؤسسات التي عينوا بها ومعايير خاصة بإعداد التقرير الذي يبدي فيه المراجع الخارجي رأيه النهي المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية وتمثيلها لنتائج أعمال المؤسسة محل المراجعة ومركزها المالي. وبما أن عملية المراجعة تتم من طرف شخص تتوفر فيه مجموعة من الخصائص التي تمكنه من القيام بهذه المهمة، فقد خصصنا فصل حول الخصائص الشخصية للمراجع الخارجي وكذا الواجبات والحقوق التي يتمتع بها بالإضافة إلى إبراز المسؤوليات القانونية والمهني التي تقع على عاتقه في حالة مخالفة تلك الواجبات.

كما تضمن المحور الثاني مسار ومنهجية عملية المراجعة، أو ما يعرف بالمسلك العام لمهمة المراجع، حيث تم ترتيب الفصول التي تضمنها هذا المحور عل أساس الترتيب المنهجي لمراحل تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية من طرف المراجع، والي تنطلق بقبول المهمة وتنفيذ الإجراءات التمهيدية وإعداد الملف الدائم، كمرحلة أولى خصص لها الفصل الأول من هذه المطبوعة، ليتضمن الفصل الثاني مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهذا من خلال جمع الإجراءات، تقييمها عن طريق مختلف الأساليب المتاحة لذلك، ليأتي بعد ذلك الفصل الثالث الذي تضمن مسألة الإثبات في المراجعة، من خلال إبراز مفهوم أدلة الإثبات، طرق الحصول عليها. ليتم في الفصل الرابع، إبراز مفهوم تقرير المراجعة ومختلف الأنواع التي يكون عليها.

كما خصص المحور الثالث إلى طرق وكيفيات مراجعة مختلف الوظائف داخل المؤسسة، حيث تم تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى أنظمة فرعية على أساس تلك الوظائف، أو ما يعرف بالدورات التشغيلية، عل غرار دورة المشتريات، التخزين، الإنتاج، المبيعات... وغيرها من الدورات التي قمنا بعرض إجراءاتها المعتمدة، وكيفية تقييم وفحص هذه الإجراءات، كما تناول هذا المحور من خلال الفصل الثاني إجراءات مراجعة عناصر القوائم المالية

بشكل عام، من خلال تبيان أهم النقاط التي على المراجع أخذها بالحسبان عند فحص عناصر الميزانية وكذا عناصر جدول النتائج.

ليتم في الأخير تخصيص محور أخير تم فيه التحدث حول واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، انطلاقا من نشأتها، مرورا بمختلف المراحل والإصلاحات التي عرفتها، وصولا إلى اصدرا القانون 10-01 المنظم للمهنة والمعمول به حاليا. حيث تم عرض التنظيم المهني الحالي للمهنة، من خلال تقديم هيئات الإشراف، وكذا التعريف بممارسيها في الجزائر، وشروط وموانع الممارسة المهنة.

**قائمة المصادر والمراجع:**

**أولا– الكتب**

**أ– الكتب باللغة العربية:**

1- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

2- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.

3- أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل**، دور المكتبات الكبرى، مصر 200.

4- بن جميلة محمد،حاتم محمد الشيشني، **أساسيات المراجعة– مدخل معاصر**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.

5- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي،**مراجعة الحسابات المتقدمة– الإطار النظري والإجراءات العملية**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

6- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة- الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

7- حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، الطبعة الأولى، الأردن، 1999.

8- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والتطبيقي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

9- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، الأردن 2010.

10- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر–الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن 2009.

11- محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات– الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.

12- محمد الشيشني، أساسيات المراجعة، مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2008.

13- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

14- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2009.

15- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية**، مصر، 2005.

16- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، 1990.

ب- **الكتب الاجنبية:**

17- ARMAND Dayan et autres, **Manuel De Gestion**, volume 1, édition Ellipses/Auf, Paris, 1999

**ثانيا– الرسائل والمذكرات:**

18- بن جميلة محمد، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، قسم القانون الخاص، جامعة منتوري– قسنطينة–،الجزائر، 2011

19- شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة– دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية–** ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2013.

20- علي عمر أحمد سويسي، **معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية لجهاز المراجعة المالية في ليبيا**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011.

**21-** محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**"، مذكرة قدمت ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية- تخصص محاسبة وتدقيق-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3

**22-** طيطوس فتحي، **مسؤولية محافظي الحسابات-دراسة في القانون المقارن-**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2013.

**23-** معيزي خالدية، **مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في قانون مسؤولية المهنيين، كلية الحقوق العلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012.

**ثالثا- المجلات والدوريات:**

24- أحمد سليم محمد سليم، **العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة واستقلال مراقب الحسابات كأحد عناصر تحقق جودة مراجعة القوائم المالية**، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 03، مصر، 2012.

25- الأزهر عزه، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، جامعة الوادي، العدد 05، السنة الخامسة، 2012

26- شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات : دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، العدد :12 ، سنة : 2012.

**رابعا– النصوص التشريعية:**

**27-** الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 11 ذي القعدة عام 1391 الموافق ل29 ديسمبر 1971، **المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب.**

**28-** القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/10/30، **المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة.**

29- الأمر رقم: 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، **المتعلق بقانون المالية لسنة 1970.**

30- القانون رقم: 10-01، المؤرخ في 16 رجب عام 1431 المرافق ل29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن **الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.**

31- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432، الموافق ل: 27 يناير 2011 ، **المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبي وقواعد سيره،** المادة:03،

32- المرسوم التنفيذي رقم: 11-26 المؤرخ في 22 صفر الموافق ل: 27 يناير 2011، **المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،** المادة: 01، ص: 11.

33- المرسوم التنفيذي رقم:11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق ل: 27 يناير سنة 2011، **يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.**