وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى – جيجل –
كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير

رقم التسجيـــل : .....

الشعبة : علوم التسيـيـــر

الموضوع

مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ـ دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق SONELGAZ– SDE

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

تخصص إدارة مالية

من إعداد الطالبة

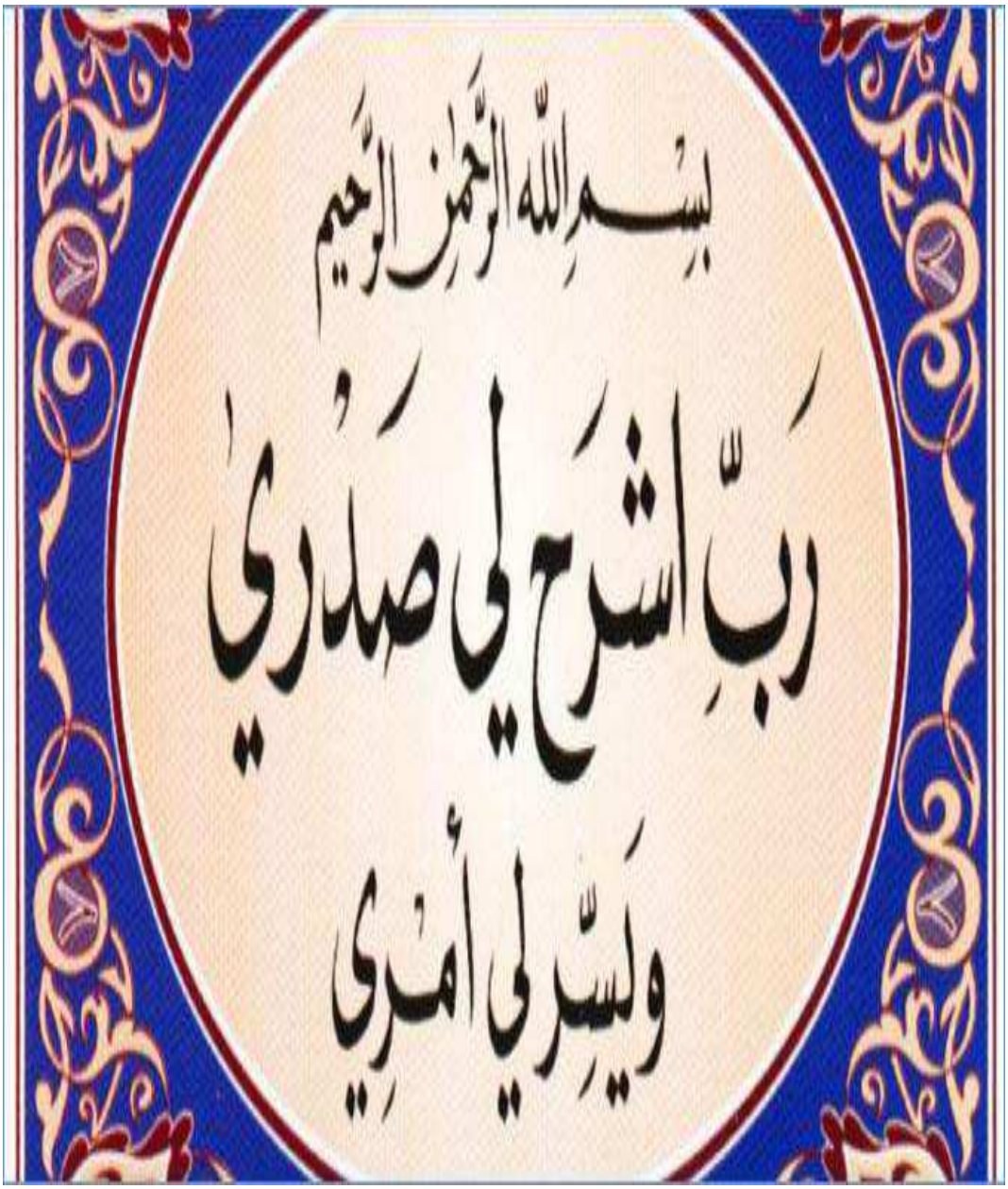
مالوسي أسماء

تحت إشراف

أ . د/ عيمر عبد الحفيظ

اسم الأستاذ	الرتبة	الصفة	الجامعة الأصلية
د. حديد مختار	أستاذ محاضر "أ"	رئيسا	جامعة جيجل
أ.د عيمر عبد الحفيظ	أستاذ التعليم العالي	مقررا	جامعة جيجل
أ.د ملياني حكيم	أستاذ التعليم العالي	ممتحنا	جامعة سطيف 02
د. بولحية الطيب	أستاذ محاضر "أ"	ممتحنا	جامعة جيجل

السنة الجامعية 2017-2018



الآية 25–26 / سورة طه

ملخصات

ملخص

تعمل المؤسسة الاقتصادية على تعزيز مكانتها السوقية و تحقيق الأهداف المسطرة و أهمها تحقيق الربح ، و هذا ما أظهر حاجة أصحاب هذه المؤسسات إلى التعرف على مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها و الاستغلال الأمثل لموارد الشركة ، ما أدى لظهور المراجعة الخارجية كأداة رقابة فعالة في يد الملاك أو المساهمين لرقابة من أوكلت لهم إدارة الشركة.

لهذا ارتأينا من خلال هذا البحث إبراز المساهمة التي تقدمها المراجعة الخارجية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، حيث اعتمدنا على مجموعة من تقاريرالمراجع الخارجي التي تتضمن رأيه إلى جانب توصياته لثلاث دورات محاسبية متتالية و ذلك خلال الفترة (2012-2014) ، كما استخدمنا المقابلة الشخصية بهدف التوصل إلى فهم أوضح لاشكالية البحث .

و على ضوء هذه الدراسة ، توصلنا إلى أن للمراجعة الخارجية دور فعال في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية ، إلا أن تكرار و بقاء بعض عناصر الخلل التي يشير اليها المراجع الخارجي دون أخذها بعين الاعتبار ينقص من فعاليتها ، و هذا ما فسر بوجود خلل في نظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة.

الكلمات المفتاحية

المراجعة الخارجية – المراجع الخارجي – المؤسسة الاقتصادية – تقرير المراجع الخارجي.

Résumé

Toute entreprise économique tâche à renforcer sa position sur le marché et à atteindre les objectifs qu'elle s'est fixée, dont notamment celui de réaliser des bénéfices. Cela a démontré la nécessité pour les propriétaires de ces entreprises d'identifier le degré d'efficacité de l'administration dans l'exercice de ses fonctions et l'utilisation optimale de des ressources de l'entreprise. Cela a conduit à l'émergence de l'audit externe comme outil de contrôle efficace entre les mains des propriétaires ou des actionnaires pour le contrôle de ceux chargés de la gestion de l'entreprise.

Par conséquent, à travers cette recherche, nous avons décidé de mettre en évidence la contribution de l'audit externe dans l'amélioration de la situation financière de l'institution économique algérienne. Nous nous sommes appuyés sur un ensemble de rapports de l'auditeur externe qui comprenaient son opinion ainsi que ses recommandations pour trois cycles comptables consécutifs au cours de la période 2012-2014. Nous avons également utilisé l'interview pour mieux comprendre le problème de la recherche.

À la lumière de cette étude, nous avons constaté que l'audit externe joue un rôle efficace dans l'amélioration de la situation financière de l'institution économique. Cependant, la récurrence et la persistance de certaines déficiences mentionnées par l'auditeur externe sans en tenir compte diminuent leur efficacité, ce qui s'explique par l'existence d'un défaut dans le système de contrôle interne de l'entreprise.

Mots clés : Audit externe ; auditeur externe ; entreprise économique ; rapport d'audit externe.

Abstract

Every economic company strives to strengthen its position in the market and to achieve the goals it has set for itself, including profit-making. This has demonstrated the need for the owners of such companies to identify the degree of efficiency of the administration in the performance of its duties and the optimal use of corporate resources. This has led to the emergence of external audit as an effective control tool in the hands of owners or shareholders for the control of those in charge of running the business.

Therefore, through this research, we decided to highlight the contribution of the external audit in the improvement of the financial situation of the Algerian economic companies. We used a set of reports from the external auditor that included his opinion as well as his recommendations for three consecutive accounting cycles during the 2012-2014 period. We also used the interview to better understand the problem of research.

In light of this study, we found that the external audit plays an effective role in improving the financial position of the economic institution. However, the recurrence and persistence of certain deficiencies mentioned by the external auditor without taking them into account diminish their effectiveness, which is explained by the existence of a defect in the internal control system of the company.

Keywords: External audit; external auditor; economic enterprise; external audit report.

شكر و عرفان

أشكر الله رب العالمين الذي خلق و هدى و سدد الخطى فخرج هذا العمل المتواضع بعونه و توفيقه نحمده حمداً كثيراً في المبتدى و المنتهى نحمده حمد الشاكر المقر بفضله والعاجز عن الوفاء بشكره والثناء عليه، واصلي واسلم على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

أما بعد انطلاقاً من قوله تعالى : " **ومن شكر فإنما يشكر لنفسه**" النمل (40) ومن قوله صلى الله عليه و سلم : " **من لم يشكِر الناس لم يشكِر الله عز و جل**" . لا يسعني في هذا المقام ، سوى أن أتقدم بالشكر الجزيل و العرفان والتقدير لكل من مد يد العون والمساعدة، وفي مقدمتهم الأستاذ المشرف الدكتور **"عيمر عبد الحفيظ "** الذي لم يبخل علي بالكثير من وقته ومثيله من النصائح القيمة ، وعلى تواضعه اللامتناهي في المعاملة ، فكان نعم المشرف ، فلك مني جزيل الشكر و جزاك الله عني كل خير. كما أتقدم بجزيل الشكر لكافة أعضاء لجنة المناقشة الذين وافقوا على مناقشة و إثراء هذا العمل.

وأخيرا أسدي عبارات العرفان لكل من ساهم سواء من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع.

الإهــداء

إلى من قال الله في حقهما

(.... ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولاً كريما ....)

إلى أعز ما أملك في هذه الدنيا

إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها

أمي الغـالية

جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين

إلى مدرستي الأولى في الحياة

أبي الغـالي

أطال الله في عمره

إلى كل أخوتي وأخواتي.....

إلى كل من إرتبطت بيني وبينهم مودة و محبة أخص بالذكر

الزوج الكريم و عائلته

إلى زملاء العمل والدراسة....

وإلى كل من يؤمن بأن بذور نجاح التغيير هي في ذواتنا وفي أنفسنا قبل أن تكون في أشياء أخرى...

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل

قائمة الأشكال

قائـمــة الأشكــال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
الشكل رقم (01)	ملخص لتعريف المراجعة	17
الشكل رقم (02)	العلاقة بين وظائف الإدارة و وظائف المحاسبة	27
الشكل رقم (03)	الأهداف التقليدية للمراجعة	30
الشكل رقم (04)	معايير المراجعة المتعارف عليها	37
الشكل رقم (05)	مثلث الغش	60
الشكل رقم (06)	مراحل التكوين للحصول على شهادة مراجع الحسابات	68
الشكل رقم (07)	عناصر الفهم و عناصر الاثبات	69
الشكل رقم (08)	الحصول على معرفة عامة حول لمؤسسة	72
الشكل رقم (09)	تقييم نظام الرقابة الداخلية	75
الشكل رقم (10)	فحص الحسابات	78
الشكل رقم (11)	مخطط انسيابي لمراجعة الاستثمارات المالية	89
الشكل رقم (12)	مخطط انسيابي لمراجعة البضاعة بالمخازن	93
الشكل رقم (13)	مخطط انسيابي لمراجعة النقدية بالبنك	96
الشكل رقم (14)	مجرى إجراءات مراجعة رأس المال	98
الشكل رقم (15)	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	102
الشكل رقم (16)	الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية للكهرباء و الغاز	113
الشكل رقم (17)	تخطيط مهمة المراجعة الخارجية	117
الشكل رقم (18)	تطور نظام الرقابة الداخلية للشركة من ناحية إحترام للأحكام القانونية و التنظيمية خلال الفترة (2012-2014)	124
الشكل رقم (19)	تطور نظام الرقابة الداخلية من ناحية التنظيم المحاسبي خلال الفترة (2012-2014)	126
الشكل رقم (20)	تطور نظام الرقابة الداخلية من ناحية تصنيف الوثائق المحاسبية للشركة خلال الفترة (2012-2014)	129
الشكل رقم (21)	تغيرات الأصول غير الجارية خلال الفترة (2012-2014)	132
الشكل رقم (22)	تغيرات الأصول الجارية خلال الفترة (2012-2014)	144
الشكل رقم (23)	تغيرات رؤوس الأموال الخاصة خلال الفترة (2012-2014)	154
الشكل رقم (24)	تغيرات الخصوم غير الجارية للفترة (2012-2014)	157
الشكل رقم (25)	تغيرات الخصوم الجارية للفترة (2012-2014)	161

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
الجدول رقم (01)	التطور التاريخي للمراجعة	13
الجدول رقم (02)	الفرق بين المحاسبة و المراجعة	28
الجدول رقم (03)	التطور التاريخي لأهداف المراجعة	31
الجدول رقم (04)	مديريات التوزيع التابعة لشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق	118
الجدول رقم (05)	فحص السجلات القانونية و التنظيمية لسنة 2012	123
الجدول رقم (06)	فحص السجلات القانونية و التنظيمية لسنة 2013	123
الجدول رقم (07)	فحص السجلات القانونية و التنظيمية لسنة 2014	124
الجدول رقم (08)	تغيرات الأصول غير الجارية للفترة (2011-2012)	136
الجدول رقم (09)	مديريات التوزيع التي عدلت حسابات التثبيتات الجاري إنجازها	137
الجدول رقم (10)	تغيرات الأصول غير الجارية للفترة (2012-2013)	139
الجدول رقم (11)	تغيرات الأصول غير الجارية للفترة (2013-2014)	143
الجدول رقم (12)	ملاحظات المراجع الخارجي المتعلقة بتسوية الممتلكات	145
الجدول رقم (13)	تغيرات الأصول الجارية للفترة (2011-2012)	147
الجدول رقم (14)	حسابات الانتظار الواجب تبريرها من طرف الشركة	150
الجدول رقم (15)	تغيرات الأصول الجارية للفترة(2012-2013)	152
الجدول رقم (16)	تغيرات الأصول الجارية للفترة (2013-2014)	154
الجدول رقم (17)	تغيرات رؤوس الأموال الخاصة للفترة (2011-2012)	157
الجدول رقم (18)	تغيرات رؤوس الأموال الخاصة للفترة (2012-2013)	158
الجدول رقم (19)	تغيرات رؤوس الأموال الخاصة للفترة (2013-2014)	159
الجدول رقم (20)	تغيرات الخصوم غير الجارية للفترة (2011-2012)	161
الجدول رقم (21)	تغيرات الخصوم غير الجارية للفترة(2012-2013)	162
الجدول رقم (22)	تغيرات الخصوم غير الجارية للفترة (2013-2014)	163
الجدول رقم (23)	تغيرات الخصوم الجارية للفترة (2011-2012)	164
الجدول رقم (24)	تغيرات الخصوم الجارية للفترة (2012-2013)	165
الجدول رقم (25)	تغيرات الخصوم الجارية للفترة(2013-2014)	166

قائمة الإختصارات و الرموز

قائمة الإختصارات و الرموز

الإختصار/الرمز	الدلالة
AAA	جمعية المحاسبة الأمريكية
UEC	اتحاد الخبراء الاقتصاديين و المحاسبين
IIA	معهد المراجعين الداخليين الأمريكي
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IAS	معايير المحاسبة الدولية
GAAP	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
IGF	المفتشية العامة للمالية
EGA	كهرباء و غاز الجزائر
SDA	سونلغاز للتوزيع للجزائر العاصمة
SDC	سونلغاز للتوزيع للجهة الوسطى
SDO	سونلغاز للتوزيع للجهة الغربية
SDE	سونلغاز للتوزيع للشرق
KAHRIF	الأشغال الكهربائية
KAHRIB	تركيب البنى التحتية و الإنشاءات الكهربائية
KANAGAZ	أشغال الهندسة المدنية
AMC	صناعة العدادات و مختلف التجهيزات المستعملة في المراقبة
EPIC	مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري
NSCF	النظام المحاسبي المالي الجديد
PCN	المخطط المحاسبي الوطني
CAMEG	المتجر الجزائري لمعدات الكهرباء و الغاز
KDA	ألف دينار جزائري

الفهرس

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
مقدمة	7-1
الفصل الأول: الإطار النظري لعلم المراجعة	60-8
تمهيد	9
1- ماهية المراجعة	10
1-1 تطور مفهوم المراجعة	10
1-2 تعريف المراجعة و انواعها و تصنيفاتها	14
1-3 فروض و مبادئ المراجعة	23
1-4 علاقة المحاسبة بالمراجعة	26
2- المنفعة من المراجعة	29
2-1 الحاجة للمراجعة	29
2-2 أهداف المراجعة	30
2-3 أهمية المراجعة	34
3- معايير المراجعة	36
3-1 المعايير العامة	37
3-2 معايير الفحص الميداني	41
3-3 معايير التقرير	47
4- حقوق ، واجبات و مسؤوليات المراجع الخارجي	48
4-1 تعريف المراجع و أنواعه	49
4-2 حقوق و واجبات و مسؤوليات المراجع الخارجي	50
4-3 اكتشاف الأخطاء و الغش من طرف المراجع الخارجي	57
خلاصة	61
الفصل الثاني: الإطار العملي للمراجعة الخارجية في الجزائر	110-62
تمهيد	63
1- واقع و تنظيم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر	64
1-1تاريخ و تطور مهنة المراجعة في الجزائر	64
2-1 النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر	65

3-1 شروط ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر	67
2- المراحل الأساسية لمهمة المراجعة	70
2-1 الشكل العام لمهمة المراجعة	70
2-2 أهم المراحل المتبعة لسير مهمة المراجعة	72
2-3 عرض شكلي و تحليلي لمراحل المراجعة	73
3- أدلة الإثبات و أوراق العمل في المراجعة	82
3-1 مفهوم و أنواع أدلة (قرائن) الإثبات و مدى حجيتها	83
3-2 أوراق العمل في المراجعة	85
4- تنفيذ عملية مراجعة الحسابات	89
4-1 التحقق من الأصول الثابتة	90
4-2 التحقق من المخزونات	94
4-3 التحقق من الحقوق و الديون	96
4-4 التحقق من حسابات الأموال المملوكة	99
4-5 التحقق من حسابات النواتج و الأعباء	101
5- أعمال نهاية السنة و التقرير النهائي	102
5-1أعمال نهاية السنة	102
5-2 تحرير التقرير النهائي للمراجعة	105
خلاصة	110
الفصل الثالث: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق	111-169
تمهيد	112
1-المعرفة الشاملة بالشركة	112
1-1 نشأة و تطور الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز	113
1-2 وظائف و أهداف الشركة الوطنيةللكهرباء و الغازو هيكلها التنظيمي	115
1-3 تقديم شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق	117
1-4تخطيط مهمة المراجعة الخارجية	119
2- تقييم نظام الرقابة الداخلية	121
2-1الوسائل و الإجراءات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية	121
2-2تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة للفترة (2012-2014)	122
3-مراجعة حسابات الشركة للفترة (2012-2014)	134

3-1 مراجعة الأصول غير الجاريةللفترة (2012-2014)	135
3-2 مراجعة الأصول الجارية للفترة (2012-2014)	146
3-3 مراجعة رؤوس الأموال الخاصة للفترة (2012-2014)	156
3-4 مراجعة الخصوم غير الجارية للفترة (2012-2014)	160
3-5 مراجعة الخصوم الجارية للفترة (2012-2014)	163
3-6 مراجعة حسابات النتائج للفترة (2012-2014)	167
3-7 رأي المراجع حول الحسابات	168
خلاصة	169
خاتمة	173-171
قائمة المراجع	181-175
الملاحق	194-183

مقدمة

لقد تولد عن الثورة الصناعية اقتصاد صناعي يقوم على مبدأ المسؤولية المحدودة. وقد ترتب عن هذا المبدأ انفصال ملكية هذه الشركات عن إدارتها بمختلف مستوياتها و هذا ما أظهر حاجة أصحاب الشركات إلى التعرف على مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها و تقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة والاستغلال الأمثل لموارد الشركة، في هذا السياق ظهرت المراجعة كأداة رقابة فعالة في يد الملاك أو المساهمين لرقابة من أوكلت لهم إدارة تلك الشركات.

نظرا لأن مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة هي المرآة التي تعكس الوضعية المالية للشركة ونتائج نشاطها خلال الدورة المالية، جاءت المراجعة لتكمل العمل المحاسبي والمالي بصفة عامة باعتبارها المرآة التي تعكس مدى صدق و صحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الدورة المالية. لذلك تتركز مهمة المراجعة على عملية فحص و مراجعة وتصديق حسابات الشركات التي تلخص العمليات المالية لفترة معينة ثم الحكم عليها من ناحية مدى سلامتها و أثرها على النتيجة و المركز المالي للشركة في نهاية الدورة المالية في إطار مجموعة من القواعد و المعايير التي تحكم طبيعة مهنة المراجعة.

لقد أدركت مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية التي تنشرها المؤسسات الاقتصادية أن المراجعة هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسات. فهي تمكنهم من اتخاذ القرارات المختلفة على ضوء الرأي الذي يبديه المراجع عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية للمؤسسة. و لأجل هذا انتظم أفرادها في منظمات و جمعيات فنية و ذلك للمحافظة على مهنة المراجعة والتعاون لرفع المستوى الثقافي و الفني لأعضائها . كما وضع القائمون على المراجعة المعايير و المبادئ والمقاييس التي تحكم المهنة و ممارسها و إحداثها وفقا للظروف و التطورات الاقتصادية إلا أن العديد من الدول خاصة النامية منها، لم تتمكن من الارتقاء في هذا.

1. إشكالية البحث

لم تتخلف الجزائر عن باقي الدول في هذا الميدان، حيث عملت على تنظيم مهنة المراجعة و السهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه و الاحتفاظ بالمستوى اللائق بها لتكون على مستوى طموحات المجتمع و بالتالي المساهمة في دفع عملية التنمية الاقتصادية ، من هذا المنطلق يمكننا صياغة الإشكالية التالية:

- **كيف تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟**

تتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات ترتبط بجوانب عديدة لهذا البحث أهمها ما يلي:

- ما هو الإطار النظري للمراجعة؟
- ما هي المنهجية المتبعة في المراجعة الخارجية؟
- ما هو واقع المراجعة الخارجية بالشركة من ناحية الأحكام القانونية و التنظيمية؟
- ما هي وضعية نظام الرقابة الداخلية بالشركة ؟
- ما طبيعة النظام المحاسبي المعتمد بالشركة ؟

2. فرضيات البحث

على ضوء التساؤلات الفرعية المطروحة، فإن هذا البحث ينطلق من الفرضيات التالية:

- تساهم المراجعة الخارجية للأحكام القانونية و التنظيمية في تحسين الوضعية المالية للشركة.
- تساهم المراجعة الخارجية للتنظيم المحاسبي و تصنيف الوثائق المحاسبية في تحسين الوضعية المالية للشركة.
- تساهم المراجعة الخارجية لحسابات الشركة في تحسين الوضعية المالية للشركة.

3. أسباب اختيار الموضوع

إن اختيارنا لموضوع المراجعة لم يكن وليد الصدفة بل كان نتيجة لتفاعل عدة عوامل منها:

- الوضعية الحالية التي تعيشها المؤسسة الاقتصادية و مختلف المساعي الرامية للنهوض بها و تأهيلها للاستجابة لمختلف التغيرات التي يشهدها الاقتصاد الوطني ، خاصة في المجال المحاسبي .
- تعتبر المراجعة موضوع حيوي يتعلق بأحداث اليوم و بالتالي فهي بحاجة إلى التجديد المستمر، نظرا لما تقدمه من خدمة للاقتصاد الوطني .

4.أهمية البحث

- تلعب مهنة المراجعة الخارجية أهمية كبيرة في عملية التنمية الاقتصادية و ذلك من خلال الدور الذي يقوم به المراجعون في التحقق من الوضع المالي للمؤسسات الاقتصادية التي تنشط في مختلف قطاعات الاقتصاد الوطني .
- أهمية المراجعة بالنسبة للمؤسسة خاصة فيما يتعلق بصرافية الأموال و الحفاظ عليها و في ترقية كفاءة استخداماتها .

5.أهداف البحث

هناك مجموعة من الأهداف نصبو من أجل تحقيقها تتمثل فيما يلي:

- إيضاح بعض الغموض في مجال المراجعة الخارجية، و التهيئة و التمهيد لدراسات أخرى في هذا المجال، و توضيح الأسس النظرية و العملية ، و محاولة التوفيق بينهما من أجل الوصول إلى تحقيق التوفيق بين ما تحققه مراجعة الحسابات و بين ما تنتظره مختلف الأطراف منها.
- تبيان الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية بالجزائر، و في تحقيق التنمية الاقتصادية.

- تشخيص الواقع العملي للمراجعة في الجزائر و محاولة معرفة دور المراجعة في التحقق من مختلف الحسابات الموجودة بالمؤسسة.

6. حدود البحث

نظرا لإلزامية تعيين المؤسسات الاقتصادية لمراجع خارجي ، فقد تم تحديد هذا البحث مكانيا في مؤسسة اقتصادية ألا و هي : شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق SDE-SONELGAZ. أما زمنيا فقد تم اختيار سنوات 2012 ، 2013 ، 2014 لدراسة الحالة التطبيقية و ذلك لعدم تقادم هذه السنوات خلال فترة البحث.

7. دراسات سابقة

من خلال اطلاعنا على الدراسات السابقة وجدنا أن الدراسات المتعلقة بالمراجعة الخارجية في الجزائر شحيحة إلى حد ما، وفيما يلي عرض للدراسات السابقة والمتعلقة بجانب من الموضوع أو ذات علاقة به:

- **دراسة خالد أمين عبدا لله (1996)**

هي عبارة عن مقال منشور بمجلة "دراسات بالجامعة الأردنية" ، تحت عنوان : " مهنة تدقيق الحسابات في الأردن و الكويت : دراسة تحليلية مقارنة"، حيث قام الباحث بدراسة تحليلية مقارنة حول مهنة مراجعة الحسابات في كل من الأردن و الكويت ركز فيها على مقارنة القوانين المنظمة للمهنة في كلتا الدولتين من حيث شروط مزاولة المهنة ، تعيين مراجع الحسابات، تعدد المراجعين، تحديد الأتعاب، قواعد السلوك المهني، حقوق و واجبات و مسؤوليات المراجع. و قد خلصت الدراسة إلى ضرورة ان يكون الترخيص لمزاولة مهنة المراجعة من جهة مهنية لا حكومية، بالإضافة إلى ضرورة وضع دستور أخلاقي للمهنة و الالتزام بقواعد و معايير مراجعة متعارف عليها.

- **دراسة وائل إبراهيم الراشد (2002)**

و هي عبارة عن مقال منشور بمجلة "الاقتصاد و الإدارة" بجامعة الملك عبد العزيز السعودية، تحت عنوان : "مشاكل مهنة المحاسبة و المراجعة بدولة الكويت" . وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أبرز المشاكل و المعوقات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات بالكويت و سبل التغلب عليها و زيادة كفاءة مكاتب المراجعة نحو تطوير المهنة، و قد قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية من خلال توزيعه لاستبيان على جميع مكاتب المراجعة بالكويت و عددها 32 مكتبا، و قد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- عدم وجود ميثاق شرفي للمهنة و غياب الالتزام القانوني بضوابط و معايير المهنة؛
- غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين و المراجعين الكويتية ؛

- غياب القواعد المنظمة للسلوك المهني ؛
- النظرة السطحية الشائعة في المجتمع عن دور مراقب الحسابات.

و قد بينت الدراسة أهم السبل الكفيلة بالقضاء على تلك المشاكل و النهوض بالمهنة بضرورة تبني ميثاق شرفي للمهنة و دور أكبر لجمعية المحاسبين و المراجعين الكويتية و زيادة تأهيل المنتسبين للمهنة.

- **دراسة Sami El OMARI & Michèle SABOLY(2005)**

هذه الدراسة هي عبارة عن مقال منشور بمجلة « l'entreprise , le chiffre et le droit » تحت عنوان : (Emergence d'une profession comptable : le cas du Maroc)

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المراحل التي مرت بها مهنة المحاسبة و المراجعة منذ أن كان المغرب تحت الحماية الفرنسية و إلى غاية 2005، و قد انطلق الباحثان من الإشكالية التالية: ما هي العلاقة الموجودة خلال كل هذه الفترة بين مهنة المحاسبة و الجهاز الإداري و السياسي ؟ و ما هو الدور الذي لعبته الدولة في حركية التنظيم المهني للمراجعة في المغرب و في تكوين التجمعات المهنية المحاسبية؟ حاولت الدراسة إبراز كيفية تأسيس مهنة المحاسبة و المراجعة في المغرب و تنظيمها و تطورها، و مختلف الجمعيات المهنية التي تكونت خلال الفترة و ظروف ظهورها و شروط الانضمام إليها و كيفية محاولة كل تجمع مهني فرض مبادئه و أفكاره لتنظيم المهنة، و قد توصل الباحثان إلى النتائج التالية :

- ظهور عدة استراتيجيات من طرف الفاعلين في مجال المحاسبة و المراجعة لاحتكار المزايا الاقتصادية و الاجتماعية (الدخول للمهنة، الاعتراف بالكفاءات، الحصة السوقية، حماية نظام معين) ؛
- من الأسباب الرئيسية التي أدت إلى خلق النزاعات و الصعوبات في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة هو فرض أفكار استعمارية تسببت في انقسام بين المهنيين في المغرب و جعل من الانتماء إلى تجمع مهني معين كأداة هوية ؛
- غياب سياسة وطنية دائمة لتكوين نخبة وطنية و بالأخص التشجيع على التكوين المهني ؛
- عدم الحث على التكوين خلال مرحلة الحماية الفرنسية كان له آثار سلبية لفترة طويلة على المهنة في المغرب بعد الاستقلال.

- **دراسة حكيمة مناعي (2008-2009)**

استندت الباحثة في دراستها على الدراسة الميدانية حيث اعتمدت على أداتين لجمع المعلومات التي تخدم الدراسة ، أولها متمثلة في أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس و المتمثل في خبراء محاسبين ، محافظي الحسابات والمحافظين المعتمدين ، و بعض الأساتذة الجامعيين المتخصصين ، أما

الأداة الثانية متمثلة في الاستمارة التي خصصتها الباحثة لفئة الأكاديميين ، و المهنيين من خبراء محاسبين محافظي حسابات ، و محاسبين.

خلصت الدراسة إلى أن دور المعايير المحاسبية الدولية تهدف إلى إزالة الفوارق والاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية بين مختلف دول العالم من خلال اعتماد لغة محاسبية مشتركة مفهومة على المستوى العالمي و هذا ما أوجب على الجزائر ضرورة تطبيق هذه المعايير خاصة في ظل التحولات الاقتصادية التي عرفتها منذ بداية التسعينات في القرن الماضي من خلال عرض مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد الذي تم تفكيكه وفقا لهذه المعايير ، كون النظام المحاسبي الجزائري القائم على تطبيق المخطط المحاسبي الوطني منذ بداية 1976 لم يعد ملائما للتغيرات الاقتصادية الحالية.

- **دراسة عبد الكريم شناي (2008-2009)**

استندت الدراسة إلى الاعتماد على دراسة الحالة من أجل توضيح مختلف طرق التقييم والتسجيل وفق معايير المحاسبة الدولية.

خلصت الدراسة إلى إمكانية تكييف القوائم المالية الجزائرية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية و أن تطبيقها أمر ممكن يتطلب فقط التحضير الجيد و هذا حسب ما أشاد به الباحث ، مما يسمح للجزائر بتحسين صورة مؤسساتها على المستوى العالمي ، و ما يترتب عنه من جلب المستثمر الأجنبي .

8. منهج البحث

لأجل القيام بهذا البحث استوجب الأمر اعتماد منهجين : المنهج التاريخي و المنهج الوصفي التحليلي . المنهج التاريخي يساعدنا في الوقوف على مجمل التطورات التاريخية التي شهدتها مراجعة الحسابات و تطور أهدافها . أما المنهج الوصفي التحليلي فيساعدنا في توضيح و فهم الإطار النظري والعملي الذي تقوم عليه المراجعة الخارجية من خصائص و معايير وإجراءات و طرق ممارستها المهنية إلى جانب عرض مختلف القوانين و التشريعات. سيمكننا هذان المنهجان من دراسة حالة الجزائر من خلال عرض و تحليل تقارير المراجع الخارجي لثلاث دورات محاسبية متتالية خلال الفترة (2012 – 2014) تتضمن هذه التقارير رأي المراجع وتوصياته . سنبين مدى تأثير هذه التوصيات على القوائم المالية والوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة: شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق –SDESONELGAZ . و قد استخدمنا كذلك المقابلة الشخصية بهدف التوصل إلى فهم أوضح و اختبار فرضيات البحث.

9. تقسيمات البحث

قسم هذا البحث إلى ثلاث فصول ، فصلين نظريين و فصل تطبيقي . يتناول الفصل الأول الإطار النظري لعلم المراجعة، حيث يتعرض في البداية لمفهوم المراجعة وتطورها التاريخي، و مجمل خصائصها ومبادئها و فروضها، و المنفعة التي تقدمها من خلال تحديد أهميتها و أهدافها . و قد خصص جزء من هذا الفصل لدراسة معايير المراجعة المتعارف عليها كما حددتها لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع المحاسبي القانوني الأمريكي . ستمكننا معايير المراجعة من تحديد مواصفات المراجع و مسؤولياته و ما ينبغي عليه القيام به.

كما يتطرق الفصل الثاني إلى الإطار العملي للمراجعة الخارجية في الجزائر، حيث يبرز التطور التاريخي لعملية المراجعة الخارجية في الجزائر و يوضح مختلف المراحل والتطورات التي مرت بها إلى جانب ذلك ، يبين هذا الفصل الممارسة المهنية للمراجعة كما جاءت في النصوص القانونية المنظمة لهذه المهنة في الجزائر، و كذلك الشروط العامة و شروط المعرفة المتخصصة التي يجب توفرها في المراجع لممارسة هذه المهنة. كما يعرج هذا الفصل إلى المنهج الذي يجب أن يتقيد به المراجع الخارجي و الذي يضم مراحل ضرورية و متكاملة، والتحديد الدقيق لمجمل الأدلة و القرائن التي يقيم عليها مراجع الحسابات رأيه. في الأخير يتعرض هذا الفصل إلى تنفيذ عملية مراجعة عناصر القوائم المالية و أعمال نهاية السنة والتقرير النهائي.

أما الفصل الثالث فقد خصص لدراسة حالة شركة الشرق لتوزيع الكهرباء و الغاز (SDE) ، حيث سيتم التعريف بالشركة الأم قبل تقديم شركة الشرق لتوزيع الكهرباء و الغاز، وتحديد مختلف المسؤوليات والمهام على مستواها. كما يتضمن هذا الفصل تحليل تقارير المراجع الخارجي المتعلقة بالدورات المحاسبية 2012، 2013، 2014 قصد الوقوف على الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين الوضعية المالية لشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق (SDE). و قد استعنا في إنجاز هذا الفصل بالمقابلة الشخصية بهدف التوصل لفهم أوضح و اختبار مدى صحة فرضيات البحث.

10. صعوبات البحث

واجهتنا عدة صعوبات و عراقيل أثناء إجرائنا لهذا البحث أهمها:

- ندرة المراجع التقنية المختصة في موضوع البحث ، خاصة فيما يتعلق بحالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .
- صعوبة الحصول على تقارير المراجع الخارجي المتعلقة بالحالة التطبيقية، الشيء الذي جعل بعض الأجزاء في التقارير غير متوفرة بدعوى سريتها وحساسيتها.
- صعوبة إجراء المقابلة مع المسؤولين في المؤسسة مع تجنب بعضهم الإجابة عن بعض الأسئلة .

الفصل الأول
الإطار النظري لعلم المراجعة

تمـهـيـد

لقد كانت الحاجة المتزايدة لخدمات المراجعة ، عاملا رئيسيا لتطورها و قيامها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه ، فهي تساعد في التحقق من البيانات المحاسبية و المالية مع التأكد من مدى صحتها و تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ، كما أنها تبين مدى تطبيق الإجراءات التي تضعها إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية و منع حالات الغش و التلاعب بأملاكها.

من هذا المنطلق يركز الفصل الأول على الإطار النظري لعلم المراجعة ، حيث تم التطرق فيه لمفهوم المراجعة و تطورها التاريخي ، و مدى المنفعة التي تقدمها من خلال تحديد أهميتها وأهدافها . كما خصص جزءا من هذا الفصل لدراسة معايير المراجعة المتعارف عليها التي حددتها لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع المحاسبي القانوني الأمريكي سيتضح من خلال عرض تلك المعايير مواصفات المراجع ومسؤولياته و ما ينبغي عليه القيام به. و قد تم تقسيم هذا الفصل إلى عناصر رئيسية و هي :

- **ماهية المراجعة**
- **المنفعة من المراجعة**
- **معايير المراجعة**
- **حقوق و واجبات و مسؤوليات المراجع الخارجي**

1- ماهية المراجعة

المتتبع لتاريخ تطور مهنة مراجعة الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت و تطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة . و كنتيجة لتطور النشاط الاقتصادي و تعدد مجالاته و تنوع الأشكال القانونية للمنشآت فإن هدف المراجعة أضحى أعم و أوسع مما استدعى معه التطوير في إجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها إلى المستفيدين.

1-1 تطور مفهوم المراجعة

نظرا لوثوق العلاقة بين المحاسبة و المراجعة من جهة ، و ارتباط التنظيم و الرقابة بمهنة المراجعة من جهة أخرى ، فإنه يمكن القول بأن مهنة المراجعة مهنة قديمة تطورت عبر عدة مراحل: عصر الحضارات القديمة ، و عصر الحضارة الإسلامية ، والعصور الوسطى الأوروبية ثم العصور الحديثة والمعاصرة. [1]

1-1-1 المراجعة في الحضارات القديمة

لم تظهر المراجعة إلا بعد ظهور المحاسبة ، حيث كانت تتم في هذا العهد عن طريق الاستماع فأصل مصطلح المراجعة « audit » بمعناه اللفظي مشتق من الكلمة اللاتينية « audire » الذي يعني الاستماع [2]،أي أن المراجع يستمع إلى القائمين على تسجيل العمليات المالية المثبتة في السجلات الحكومية وهو المجال الذي كان يتم فيه تفويض السلطات ويحتاج إلى المراجعة والتفتيش .وقد كان الغرض الأساسي للمراجعة في هذه المرحلة هو محاولة تفادي الوقوع في الغش والتلاعب والاختلاس، كما كانت تتم المراجعة على أساس الفحص التفصيلي لكل العمليات.

تدل الوثائق التاريخية على أنه خلال الألفية الثانية قبل ميلاد المسيح عليه السلام ، قد أقر السوماريون أنه من المهم أن يكون في نظام المعلومات طريقة واضحة للإتصال بين من ينتج المعلومة ومن يستخدمها، كما ظهر عندهم كذلك قانون حامورابي الذي لم يكن فقط مجرد مجموعة من القوانين التجارية والاجتماعية، بل كان يفرض ضرورة وجود مخطط محاسبي ودليل للمحاسبة يتضمن إجراءات تسجيل الصفقات[3]. قد ظهر في وقت لاحق عند الرومان ولأول مرة نظام لحماية المحاسبة العمومية للحد من اختلاس الأموال ، و تمثل في فصل المسؤوليات بين المراقبين الذين يرخصون الإيرادات والنفقات ووزير المالية ، حيث يقوم بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات.[4]

---

[1] حازم هاشم الآلوسي ، الطريق إلى علم المراجعة - المراجعة نظريا- الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، 1999 ، ص 21

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005 ، ص03

[3] Lionnel COLLINS, Gérard VALIN, Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques, Dalloz, Paris, 3ème édition, 1986, p 04.

[4] op.cit , p 07.

1-1-2المراجعة في الحضارة الإسلامية

جعل الله عز و جل المال أداة و وسيلة إلى حياة كريمة ، و لم يجعله هدفا أو غاية في حد ذاته. وقد اهتم الإسلام بهذا الموضوع إلى جانب اهتماماته بالشؤون الدينية و الدنيوية الأخرى . فالإسلام منهاج كامل للحياة الفاضلة ، كما أنه دين عام شامل يقدر صلة الإنسان بربه من جهة و علاقته بأفراد المجتمع الذي يعيش فيه من جهة أخرى. و قد ذكر المال في القرآن الكريم 86 مرة مفردا و جمعا و معرفا و منكرا ومضافا.

بالنظر لكون مهنة المحاسبة و المراجعة ذات علاقة وثيقة بالمال و المعاملات المالية فقد أولاها الإسلام اهتماما كبيرا . و قد تطورت هذه المهنة في عهد الحضارة الإسلامية بسبب عاملين أساسيين: [1]

- العامل الأول هو الثراء الفكري و النظري الشامل و العميق الذي أتى به الإسلام في مجالات مالية مختلفة كالزكاة و الصدقات ، و التركات و المواريث ، و الغنائم و الفيء و الجزية والوصية و الهبة والوقف والأحكام المتعلقة بالتجارة و العقود و ملكية المال و الفوائد الربوية، و صداق الزوجة ونفقاتها ، ومفاهيم الرقابة و الفحص و المراجعة ، و غيرها من المجالات المالية المتعددة.
- العامل الثاني و هو بروز الحاجة إلى إنشاء أجهزة و مؤسسات متخصصة تعمل على تطبيق هذه الأفكار والنظم المحاسبية المتعلقة بها و مراجعتها و تدقيقها ، نظرا لتوسع و انتشار الإسلام في كل بقاع الأرض منذ عهد الرسول محمد صلى الله عليه و سلم فعهد الخلفاء الراشدين ، ثم قيام الدولة الأموية ، فتولي العباسيين أمر الدولة الإسلامية.

1-1-3 المراجعة في العصور الوسطى

في هذه المرحلة اتسع نطاق المراجعة ليشمل النشاط الصناعي وذلك بظهور الثورة الصناعية، حيث زادت أهمية اكتشاف التلاعب والإختلاس بسبب فصل ملكية رأس المال عن الإدارة الذي أدى إلى ظهور نظرية الوكالة ، وقد ظهرت في هذه المرحلة اتجاهات جديدة في المراجعة وهي الإعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم بغرض دقة التقرير، كما نشير إلى القبول العام لاستعراض مستقل للحسابات سواء للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة[2] .

كان للصينيين تاريخ طويل في تطوير ممارسات التسيير الجيد بما فيها المراجعة كوسيلة رقابة حيث في القرن الثاني عشر وضع في الصين نظام الرقابة المتبادلة وذلك بالفصل بين الوظائف[3].

[1] حازم هشام الآلوسي ، مرجع سابق ، ص 23.

[2] عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 2000 ، ص06 .

[3] Lionnel COLLINS, Gérard VALIN, Audit et contrôle interne: Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, Dalloz, Paris, 4ème édition, 1992, p. 05, 06.

في القرن الخامس عشر، ظهرت في إيطاليا أول دراسة حول المحاسب سنة 1494 من طرف الإيطالي (Lucas Pacioli)، حيث طوّر علم المحاسبة باتباع نظام القيد المزدوج، وظهور الجرد المادي ومبدأ الرقابة السطحية ، ولقد جاء ذلك في كتاب ألّفه بعنوان arithmetica géometrica proportioni[1] di Summa et proportionalita بعد أن كانت الطريقة المحاسبية السائدة والتي عرضها المازندلاني في مخطوطته عام 1363 م، تتم بقيد الإيرادات في الجانب الأيمن والمصروفات في الجانب الأيسر [2].

1-1-4 المراجعة في العصور الحديثة و المعاصرة

تمتد هذه الفترة من حدود عام 1500 م لغاية وقتنا الحاضر التي يمكن اعتبارها فترة التطور المهم والمعمق و الشامل لمهنة المحاسبة و المراجعة ، خاصة بعد ظهور نظرية القيد المزدوج و التي لازالت هي النظرية المحاسبية الأساسية ناهيك عن الاستخدام الموسع للحاسوب . و من أبرز سمات هذا التطور مايلي:[3]

- نمو المشروع الفردي إلى مشروع يشترك في رأس ماله أكثر من فرد واحد بسبب توسع نشاط المشاريع وكبر حجمها و انتشارها نتيجة للنهضة التجارية ، حيث ظهرت شركات الأشخاص وظهرت بالتالي طبقة الشركاء المديرين و الشركاء البعيدين عن الإدارة الذين لجؤوا إلى المحاسبين العموميين لضمان حقوقهم .
- ظهور شركات الأموال نتيجة الثورة الصناعية و بروز الحاجة إلى رؤوس الأموال الضخمة والتي أدت إلى انفصال الملكية عن الإدارة ، و زيادة الحاجة إلى تعيين خبير محاسبي مهني محايد يقف حكما بين الإدارة من ناحية و المالكين و الأطراف الأخرى من ناحية ثانية.
- نمو الاتجاه على إلزام المشاريع بتسجيل عملياتها الحسابية و إعداد القوائم الختامية ومراجعتها. حيث أوجب قانون الشركات الإنجليزي في 1862 على أن يضمّن المراقب تقريره برأيه المهني حول صحة الميزانية.
- زيادة الاهتمام بالتنظيم المهني نتيجة الاتجاه إلى المراجعة الإلزامية ، حيث ظهرت في فينيسيا بإيطاليا في 1581 أوائل المنظمات المهنية الحديثة. و تم في اسكتلندا في 1854 إنشاء معهد مهني مختص باسم معهد المحاسبين القانونيين بادنبره .
- ازدياد الاهتمام بضرورة وجود تأهيل علمي و عملي عال للأشخاص قبل انضمامهم لعضوية الجمعيات والمعاهد و النقابات المهنية ، و ذلك للتأكد من صلاحياتهم في تحمل أعباء ومسؤولية مراجعة الحسابات.
- تطور الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية و علاقتها بالمهنة ، حيث شهد أوائل القرن العشرين اعترافا سطحيا بهذه النظم ، ثم تطور الاهتمام بها في الثلاثينيات من نفس القرن . و حاليا أصبح من الضروري على

[1] VALIN Gérard, Controlor & Auditor, Dunod, Paris, 2006, p 13.

[2] حيدر محمد علي بني عطا ، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار حامد للنشر والتوزيع ، ط 1 ، عمان ، 2007 ، ص 16.

[3] حازم هشام الآلوسي، مرجع سابق ، ص 25

المراجع الحصول على فهم كامل لنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية المراجعة و تطوير طريقة فعالة لتنفيذها.

- الاهتمام بوضع معايير و قواعد لآداب و سلوك أعضاء مهنة المحاسبة و المراجعة. حيث شهد العالم في1917 صدور محاولة أولية من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي في هذا الاتجاه تم تعميقها في 1973 بصياغة دليل آداب و سلوك المهنة بشكله الموسع.
- حدوث تغييرات جوهرية في أنظمة المعلومات و طريقة مراجعتها نتيجة دخول الحاسوب عالم المال والأعمال. و قد بدأت أولى المحاولات لإيجاد آلة حسابية ميكانيكية في القرن السابع عشر باختراع آلة باسكال ، و من ثم ابتكار آلة شارل باباج في القرن التاسع عشر ، تبعها ابتكار ميكانيكي متطور للحاسوب بجامعة بنسلفانيا في 1946 ، ثم تطور الحاسوب بخمسة أجيال منذ بداية الخمسينات إلى غاية بداية التسعينات من القرن العشرين.
- ظهور معايير المراجعة باعتبارها من المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة. و قد صدرت المعايير على المستويات القطرية و الإقليمية و الدولية. و من المحاولات الجادة في هذا المجال قيام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي في 1954 بإصدار كتيب بعنوان "معايير المراجعة المتعارف عليها".

يمكن القول أن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية و الاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص . لذلك سنورد جدول نعزز به الطرح الذي قدمناه لمختلف المراحل التاريخية للمراجعة[1].

جدول رقم (01) : التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، امبراطور، الكنيسة الحكومة.	رجل الدين ، كاتب.	معاقبة السرّاق على اختلاس الأموال ، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة ، المحاكم التجارية و المساهمين.	المحاسب.	منع الغش ، و معاقبة فاعليه ، حماية الأصول.

[1] طواهر محمد التهامي ، المراجعة و تدقيق الحسابات - الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص 07 .

من 1850 إلى 1900	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	تجنب الغش و الأخطاء ، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة ، البنوك و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة.
ابتداء من 1990 إلى يومنا هذا	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: طواهر محمد التهامي ، **المراجعة و تدقيق الحسابات – الإطار النظري و الممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 07 .

1-2 تعريف المراجعة و أنواعها و تصنيفاتها

1-2-1 تعريف المراجعة

في الوقت الذي توجد فيه العديد من المصطلحات الرقابية مثل "المراجعة و "التدقيق" ، فقد أعطيت لهما تعاريف عديدة سواء تلك التي صدرت عن المعاهد و الجمعيات المهنية أو تلك التي تضمنتها كتب ومؤلفات المختصين بمهنة المحاسبة و المراجعة.

بخصوص مصطلح التدقيق فيمكن القول أنه من اللغة اللاتينية من كلمة (Audir) و التي تعني (To hear) يستمع ، حيث أنه في العصور القديمة كان صاحب العمل (المالك) عندما يشك في وجود خيانة يعين شخصا للتحقق من الحسابات و كان هذا الشخص يجلس مع محاسب رب العمل ليستمع إلى ما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل .و قد عرف التدقيق بأنه عملية منتظمة للحصول على

القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية ، و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية[1] .

أما بالنسبة للمراجعة فهناك العديد من التعاريف والتي تصب كلها في نفس المعنى، ويقصد بها فحص المستندات والسجلات وحسابات المؤسسة من أجل اطمئنان المراجع على أنها تعبّر بصورة واضحة وحقيقية عن المركز المالي ونتيجة النشاط خلال فترة زمنية محددة، ويشمل الفحص التأكد من صحة القياس المحاسبي والكمي للعمليات التي قامت بها المؤسسة والتي سجلتها في دفاترها.

من جهتها ، عرّفت جمعية المحاسبة الأمريكي * (AAA) المراجعة 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 إلى الأطراف المعنية"[2] كما عرّف اتحاد الخبراء الاقتصاديين والمحاسبين **(UEC) في ديسمبر 1977 المراجعة كما يلي :"هدف مراجعة القوائم المالية هو إبداء رأي فني عما إذا كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها المالية بالنسبة للسنة المنتهية، مع مراعاة قانون وممارسات البلد الذي تقيم فيه المؤسسة "[3].

كما عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل ، استنادا على معايير التقييم ، و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[4] .

عرّفها كذلك الأرقم عبد الحفيظ وبن فليس أحمد بأنها :" جملة إجراءات تستهدف الفحص الانتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والعمليات المالية والمحاسبية التي أثبتت في الدفاتر من واقع المستندات الثبوتية للتأكد من انتظامها وسلامتها وانسجامها مع قواعد المحاسبة، بحيث أن الميزانية تظهر المركز المالي الصحيح وأن حسابات النتائج تظهر بصدق نتيجة الأعمال التي تحققت خلال الدورة المالية، وينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب يوضع تحت تصرف مستعملي القوائم المالية التي يعطي المراجع رأيه الفني فيها ". [5]

عرفها حازم هشام الآلوسي بأنها " عملية منظمة و منهجية و مخطط لها ، تتم بواسطة تكليف شخص مؤهل يتصف بالحياد و الاستقلالية ، و تتضمن القيام بإنجاز الاختبارات اللازمة للحصول على أدلة

[1] غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة ن عمان ، 2006 ، ص 13

* American Accounting Association

[2] محمد سمير الصبان، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير و التطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990 ، ص18 .

** Union européenne des experts comptables , économiques et financiers

[3] Lionnel COLLINS, Gérard VALIN, Audit et contrôle interne : principes, objectifs et pratiques, op. cit, p. 24.

[4] طواهر محمد التهامي ، مرجع سابق ، ص 9.

[5] الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس أحمد، دروس و تطبيقات في مراقبة ومراجعة الحسابات، منشورات جامعة منتوري، قسنطينة، 2001 ، ص03 .

الإثبات التي تمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية المدققة"[1] .

استنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة ، نلاحظ بأنها ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة و هي :

- الفحص؛
- التحقيق؛
- التقرير.

- **الفحص:** يقصد به فحص البيانات و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها ، أي فحص القياس المحاسبي و هو القياس الكمي و النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

- **التحقيق:** يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة ، و على مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

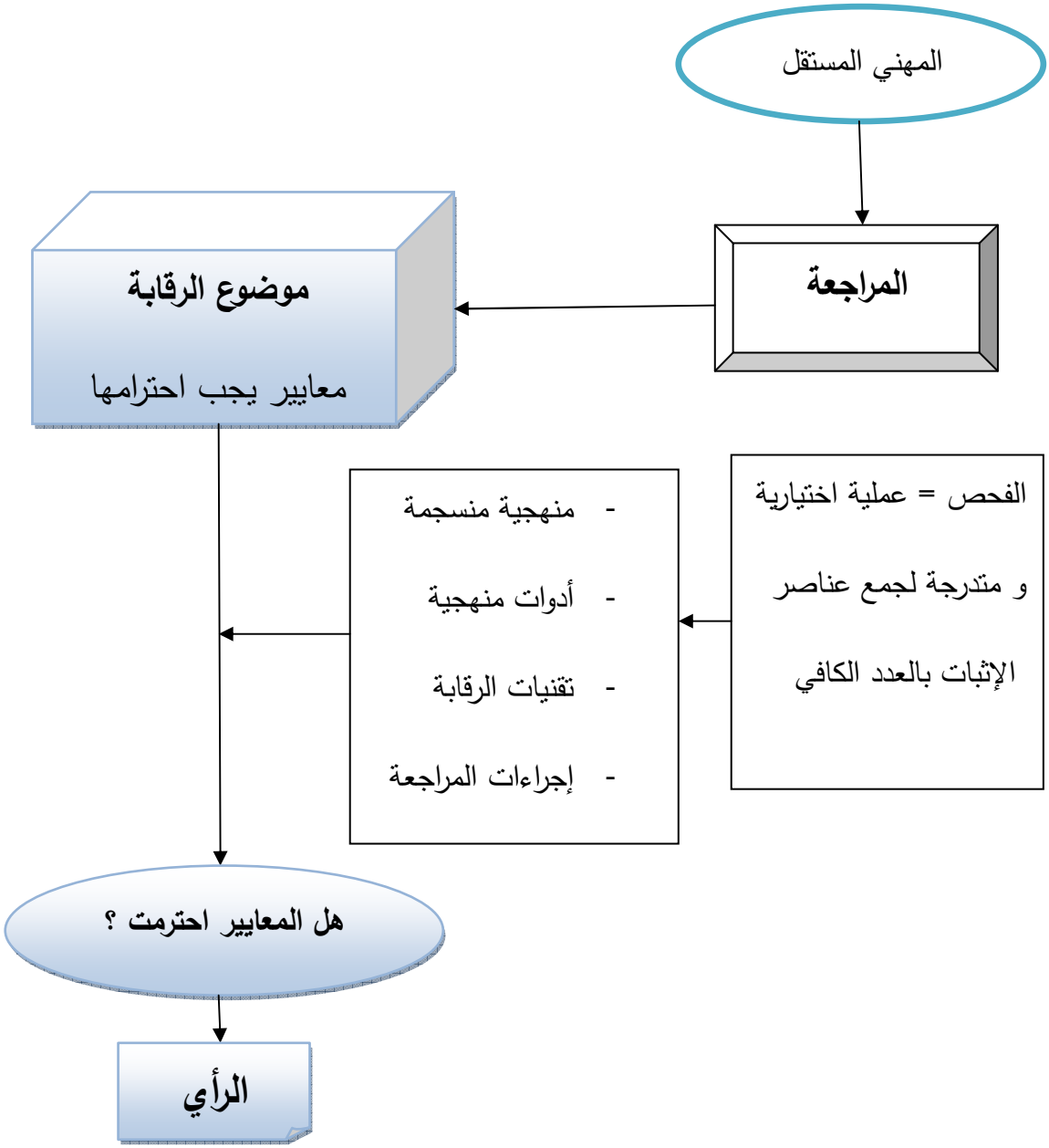
نشير إلى أن الفحص و التحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة و سليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

- **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة و ثمرتها[2].

و يمكننا في الأخير تلخيص تعريف المراجعة في الشكل رقم (01) التالي:

[1] حازم هاشم الآلوسي ، مرجع سابق ، ص 36 .
[2] طواهر محمد التهامي ، مرجع سابق ، ص 11

شكل رقم (01) : ملخص لتعريف المراجعة



Source : Alain BURLAUD et al , **comptabilité et audit : manuel et applications** , édition Foucher , Vanves , 2008/2009 , p.442.

يتضح من خلال الشكل أعلاه ، أن الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو إبداء الرأي ، و أن هذا الأخير ينصب موضوعه عن مدى احترام المؤسسة محل المراجعة للمعايير المعتمدة في إعداد القوائم المالية و هي المرجع المحاسبي المطبق و المعتمد في الشركة من خلال احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و أن تحقيق هذا الهدف يتطلب من المراجع القيام بفحص للسجلات و الدفاتر يتخلله جمع لأدلة الإثبات الكافية و الملائمة ، و متبعا في ذلك منهجية مدروسة و ملائمة لتحقيق الهدف من المراجعة ، و يستخدم أثناء عمله الميداني العديد من الأدوات و التقنيات و الإجراءات .

1-2-2 تصنيفات المراجعة و أنواعها

لا يمكن التطرق للمراجعة دون معرفة أنواعها ، مع مراعاة امكانية استخدام أكثر من أساس للتبويب في آن واحد . فرغم تعدد أنواع المراجعة فهذا لا يؤثر على جوهرها و المهمة المخولة لها . سنقوم بدراسة أنواع المراجعة : [1]

- من حيث القائم بعملية المراجعة ؛
- من حيث الالتزام القانوني ؛
- من حيث مجال المراجعة ؛
- من حيث حجم الاختبارات ؛
- من حيث توقيت عملية المراجعة و إجراء الاختبارات.

1-2-2-1 من حيث القائم بعملية المراجعة

تنقسم المراجعة حسب هذا التقسيم إلى نوعين أساسيين هما: المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية.

أ-المراجعة الداخلية

ظهر هذا النوع من المراجعة بعد المراجعة الخارجية نظرا لاحتياجات الإدارة لمراقبة المستويات التنفيذية ويقوم بها أشخاص من داخل الشركة.

عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي [*](IIA) المراجعة الداخلية في جوان 1999 بأنها: "نشاط مستقل وموضوعي يمنح للمنظمة الضمان حول درجة التحكم في عملياتها ويقدم لها النصائح والإرشادات التي تسمح لها بتحسينها، وهي بذلك تساهم في خلق قيمة مضافة. وتساعد المراجعة الداخلية المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، وذلك بتقديم الاقتراحات التي تساعد على تقوية والرفع من فعاليتها"[2].

كما عرفها "ETIENNE" بأنها: " وظيفة مستقلة داخل المؤسسة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة"[3].

---

[1] شعباني لطفي ، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة " مبيعات-مقبوضات" ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة أعمال ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص 34-30

[*] Institute of Internal Auditors

[2] Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, les éditions d'organisation, 6e édition, France, 2006, p.51.

[3] ETIENNE.B, L'audit interne: pourquoi et comment ? les éditions d'organisation, France, 1989, p. 20 .

هدف هذه المراجعة الداخلية هو مساعدة مختلف أطراف الإدارة في الممارسة الفعالة لمسؤولياتهم بحيث تقدم لهم تحليلات، تقديرات، توجيهات، شروحات وجيهة وأراء ومعلومات تخص النشاطات الخاضعة للمراجعة.

تكون مساهمة المراجعة الداخلية على مجموع أنشطة المؤسسة، فهي تتدخل في جميع المجالات المالية (محاسبة عامة، محاسبة تحليلية ، الخزينة ، الاقتراض ...الخ)، والمجالات العملياتية (تسيير المخزونات، وظائف التموين، سلامة الأصول، إحترام إجراءات التسيير..الخ)، كما أن المراجعة الداخلية تقوم بتقييم كل من أنظمة الرقابة الداخلية وفعالية المؤسسة، فالمراجعين الداخليين هدفهم الأول هو إظهار المشاكل ونقاط الضعف وتحليلها وبعد ذلك إقتراح الحلول والإصلاحات والتحسينات في شكل توصيات [1].

ب-المراجعة الخارجية

هي المراجعة التي تتم من طرف مراجع خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، بحيث يكون مستقلا عن إدارتها ، و تتمثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صحة و سلامة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة .

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية وهي[2]:

أولا- المراجعة القانونية (Audit légal)

تعرف أيضا بمحافظة الحسابات (Commissariat aux comptes) وهي التي يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيآت، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية وإعطائها الصورة الصادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطها.

ثانيا - المراجعة التعاقدية (Audit contractuel)

يقوم بها شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها ويمكن تجديدها سنويا، ويكون هذا النوع اختياريا وفقا لعقد يبرم بين المراجع وزبونه، ويقوم المراجع بمهمته في هذه الحالة حسب الهدف والنطاق والمدة المحددين في الاتفاق المبرم بين الطرفين.

ثالثا- الخبرة القضائية

يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة، وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها.

[1] IFACI, La charte d'audit: Support d'une légitimité, Paris, (n.d), p. 68, 69.

[2] محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط2 ، الجزائر ، 2005 ، ص 27 .

1-2-2-2 من حيث الالتزام القانوني

تنقسم المراجعة من حيث الالتزام القانوني إلى نوعين : المراجعة الإلزامية و المراجعة الإختيارية

أ- المراجعة الإلزامية

في هذا النوع من المراجعة ، تخضع العملية لأحكام القانون بحيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية لها ، ومن تم يترتب عن عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة .[1]

تسمى هذه المراجعة كذلك بالقانونية، وتتم بطريقة كاملة أو شاملة وفقا لما ينص عليه القانون والمراجع هنا ملزم بإبداء رأي فني محايد على مدى سلامة القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة في تقرير مكتوب. وبما أن هذا النوع من المراجعة إلزامي، فإن الشركات التي لم تلتزم بتعيين مراجع خارجي فالقانون سيعاقبها على ذلك.

ب- المراجعة الاختيارية

هي مراجعة تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، ونجد هذا النوع في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، حيث أن الشركة هي التي تطلب بمحظ إرادتها مراجع خارجي ليقوم بفحص حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية، وتلجأ هذه الشركات إلى المراجعة للإطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية وعن مركزها المالي ونتائج نشاطها، بالإضافة إلى إضفاء الثقة على البيانات التي تقدمها للأطراف الخارجية وكذلك تحديد حقوق الشركاء في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد.[2]

تسمى كذلك هذه المراجعة بالتعاقدية، وتتم كذلك بصفة شاملة أو جزئية حسب العقد المبرم بين الشركة والمراجع، وتسمى تعاقدية لأنها تتم وفقا لعقد محدد بين الشركة والمراجع يحدد من خلاله طبيعة المهمة والهدف منها ونطاقها، والمراجع مسؤول في حدود ذلك العقد فقط.

1-2-2-3 من حيث مجال المراجعة

في هذا الصنف نجد نوعين من المراجعة :

- المراجعة الكاملة .
- المراجعة الجزئية .

[1] HAMINI Allal, Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, Alger, 1993, p. 40.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 34 .

أ- المراجعة الكاملة

في هذه المراجعة ، الإطار الذي يعمل فيه المراجع غير محدد و بدون قيود أو مجال عمل ولكن يخضع لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، و يتعين على المراجع إبداء الرأي الفني و المحايد عن مدى سلامة القوائم المالية كاملة بغض النظر عن مجال الفحص و المفردات التي شملتها اختباراته بصفتها تقع كلية تحت مسؤوليته[1] .

ب- المراجعة الجزئية

في هذا النوع من المراجعة ، يختار المراجع قسما من أقسام المؤسسة و يقوم بمراجعته بما فيها من قوائم و سجلات محاسبية ، و لكن في هذه الحالة لا يستطيع المراجع الخروج برأي نهائي عن كل القوائم المالية لاقتصار دراسته على البعض منها فقط ، فعند كتابته للتقرير يبدي رأيه عن ما قام بفحصه حتى لا ينسب له أي تقصير أو إهمال ، كما يستحسن في هذا النوع من المراجعة أن يكون اتفاق أو عقد كتابي بين المراجع و المؤسسة يبين حدود و مجال المراجعة وكذلك الأهداف المراد الوصول إليها و تحقيقها [2].

1-2-2-4 من حيث حجم الاختبارات

عند تصنيف المراجعة حسب حجم الاختبارات ، نلاحظ نوعين : مراجعة تفصيلية و مراجعة اختبارية.

أ-المراجعة التفصيلية

هذه المراجعة تصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير و ذلك لإمكانية فحص جميع القيود والمفردات محل الفحص و بالتفصيل ، عكس المؤسسات الكبيرة ، فلا يمكن القيام بهذا النوع من المراجعة لكبر حجم العمليات التي تقوم بها ، فالقيام بهذا النوع من المراجعة في هذه المؤسسات يؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة و الوقت الواجب لها بدون نسيان التكلفة.

ب- المراجعة الاختبارية

يقوم المراجع هنا باختبار عينة وفقا لأساليب معينة قد تكون وفقا لتقديره الشخصي (العينات الحكمية) ، وقد تكون باستخدام علم الإحصاء (عينات إحصائية)، وإن اتباع المراجع لأحد هذين الأسلوبين يعتمد على خبرته و مدى إلمامه بالمفاهيم الإحصائية مثل : العينة ، المجتمع، الوسط الحسابي، الإنحراف المعياري، التوزيع الطبيعي، و كذلك طرق إختيار العينات...الخ [3].

---

[1] كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 18.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 3.

[3] دبلمي عمر، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الإقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة باتنة ، 2008/2009 ، ص08 .

يشترط لاستعمال المراجعة الاختبارية أن تكون العينة ممثلة للمجتمع الذي اختيرت منه مفردات العينة، ومع افتراض أن العينة كانت ممثلة فعلا، فإنه يمكن للمراجع أن يعمم النتائج التي استخلصها من فحص هذه العينة على جميع المفردات أو العناصر، ولهذا ينظر إلى تقرير المراجع على أنه "إبداء رأي" أكثر منه "شهادة مطلقة" عن عدالة القوائم المالية [1].

يلجأ المراجع إلى هذا النوع نظرا لكبر المشروعات وتعدد عملياتها مع أخذه بعين الاعتبار عاملي الوقت والتكلفة، كما أن اختيار العينة يتوقف على عدة اعتبارات أهمها مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية من جهة، ومدى إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة الاختبارية من جهة أخرى.

نشير إلى أنه يجب التفرقة بين التصنيفين السابقين للمراجعة، أي التفرقة بين المراجعة الكاملة (الشاملة) والمراجعة التفصيلية من جهة، والمراجعة الجزئية والمراجعة الاختبارية من جهة أخرى، وعدم الخلط بينهما، حيث أنه يمكن للمراجعة الكاملة أن تكون تفصيلية إذا شملت جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة وجميع الدفاتر والسجلات والقيود والمستندات، وقد تكون إختبارية إذا اقتصرت على جزء منها فقط. وكذلك الشأن بالنسبة للمراجعة الجزئية، فقد تكون تفصيلية إذا اشتملت على جميع العمليات الخاصة بنطاق أو مجال (جزء) المراجعة المتفق عليه بين العميل والمراجع، وقد تكون اختبارية إذا اقتصرت على جزء فقط من العمليات الخاصة بنطاق أو مجال المراجعة المتفق عليه.

1-2-2-5 من حيث توقيت عملية المراجعة

هناك نوعان من المراجعة من حيث توقيت عمليتهما و هما المراجعة النهائية و المراجعة المستمرة :

أ-المراجعة النهائية

في هذا النوع من المراجعة ، يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية و انتهاء المحاسب من عمله و اقفاله للحسابات الختامية ، و هذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المراجع على فحص و مراجعة الميزانية ، كما يطلق على هذا النوع من المراجعة اسم "مراجعة الميزانية" [2].

ب- المراجعة المستمرة

هذا النوع من المراجعة بالغ الأهمية في المؤسسات الكبيرة أين يقوم المراجع بمراجعة الحسابات طول السنة المالية بقيامه لزيارات متعددة و التي يمكن أن تكون مفاجئة ، زيادة على ذلك يقوم نفس المراجع بمراجعة الحسابات الختامية للمؤسسة الشيء الذي يعطي الوقت الكافي للتعرف على المؤسسة كما يسهل

[1] محمد محمود عبد المجيد ، جورج دانيال غالي ، مراجعة متقدمة ، مطابع الدار الهندسية، مركز التعليم المفتوح، جامعة عين شمس، القاهرة،2000 ، ص 09 ، 10 .

[2] سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، مطابع الدار الهندسية، القاهرة ، ط7 معدلة، ، 2003 ، ص 31 .

ويسرع في اكتشاف الأخطاء و حالات الغش ، و انتظام العمل بالنسبة للمراجع ، و التقليل من التلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية و عدم إهمال العامل بالمؤسسة لعمله نظرا للتدخل المستمر للمراجع.

1-3 فروض و مبادئ المراجعة

1-3-1 فروض المراجعة

تمثل الفروض نقطة البداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام لنظرية، وهو نفس الشيء بالنسبة لفروض المراجعة.

يعرّف الكاتب الدكتور محمود السيد الناغي فرض المراجعة كما يلي " يعبّر الفرض عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمراجعة تجمع بين أكثر من مفهوم رقابي واحد، وتعتبر الأساس الذي يستفيد منه أو تبنى عليه المبادئ العلمية للمراجعة"[1] .

يمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية المراجعة في الآتي[2] :

1-3-1-1 فرض استقلال المراجع

الواجب الأساسي لمراجع الحسابات هو ابداء الرأي في القوائم المالية حيث يجب أن تمثل بصورة صادقة و عادلة الوضع المالي الحقيقي للمنشأة و تقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم وبما أن عمل المراجع يتميز بحيادية في القيام بعملية المراجعة و استقلالية و ابداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المراجع و الإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية) ، و لكن لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض دائم أو حتمي لأنه ربما يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمراجع . في النهاية ينبغي التأكيد على ان يكون المراجع طرفا محايدا بالنسبة لأصحاب المؤسسة و الإدارة.

1-3-1-2 فرض امكانية فحص المعلومات المالية و القوائم

يعني ذلك ضرورة وجود امكانية لفحص البيانات و المعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة لأنه لا ضرورة لوجود المراجعة في حالة عدم امكانية فحص هذه البيانات و المعلومات . و حتى يتمكن المراجع من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم (المعلومات) مجموعة من المعايير مثل:

– الملاءمة : يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة و المقدمة للمراجع ملائمة لمستخدميها و تفي باحتياجاتهم ، و مرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها .

[1] محمود السيد الناغي، المعايير الدولية للمراجعة :تحليل وإطار للتطبيق، المكتبة العصرية، المنصورة، ط1، 2000 ، ص26

[2] غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، عمان، 2006 ، ص 20

–البعد عن التحيز : ان يتم اعداد المعلومات و البيانات المالية دون تحيز لأي طرف ، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة.

– القياس الكمي : أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي و التعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة .

– القابلية للفحص : أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص و ان يتم الوصول لنفس النتائج اذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص .

1-3-1-3 فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس و المفاهيم و الذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ ، مما يجعل مراجع الحسابات يقوم بعمله استنادا إلى وجود نظام الرقابة السليم ، و لا يعني ذلك عدم حدوث خطأ . فإذا توفر في المنشأة نظام رقابة سليم و فعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة اكبر من قبل الإدارة و الملاك ، و يشمل نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة :

- الرقابة المحاسبية.
- الرقابة الادارية.
- الضبط الداخلي.

1-3-1-4 فرض ثبات حق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف

هو أن يفترض المراجع ثبات الادارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المنشأة ان الادارة رشيدة في تصرفاتها. أما إذا اتضح للمراجع أن الادارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية.

1-3-1-5 فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الاخطاء غير العادية أو التلاعب

يقوم مراجع الحسابات بعملية المراجعة بافتراض أن القوائم و المعلومات المالية المقدمة له خالية من الاخطاء غير العادية أو التلاعب و في حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات و ليس اختباري كما هو مفترض . حيث أن وجود هذه الاخطاء أو التلاعب يتطلب من المراجع الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر و السجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.

1-3-1-6 فرض الصدق في محتويات التقرير

هو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يعده مراجع الحسابات بعد الانتهاء من عملية المراجعة و يقدم للجهة التي قامت بتعيينه . و يتطلب ذلك من المراجع أن يتحقق من :

- تطبيق المنشأة محل المراجعة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- ان المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة.
- ان المبادئ المحاسبية المطبقة في المنشأة تلائم طبيعة نشاط المنشأة محل الفحص.
- أنه تم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المنشأة بثبات .

1-3-2 مبادئ المراجعة

بناءا على اتفاق الباحثين فإن هناك مجموعتين من المبادئ العلمية للمراجعة ، و ترتبط هذه المبادئ العلمية بكل ركن من أركانها (التأكيد ، التقرير) ، و بذلك فيمكن تقسيم هذه المبادئ إلى مجموعتين هما[1]:

1-3-2 المبادئ المرتبطة بركن التحقق (الفحص)

• **مبدأ تكامل الادراك الرقابي:** يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة و آثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة و علاقتها بالأطراف الأخرى من جهة ، و الوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى .

• **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** يعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية و الفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة ، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف و تلك التقارير .

• **مبدأ الموضوعية في الفحص:** يشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص و ذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من ادلة الاثبات التي تؤيد رأي المراجع و تدعمه خصوصا تجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا ، و تلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

• **مبدأ فحص مدى الكفاية الانسانية** : يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الانسانية في المنشأة – بجانب فحص الكفاية الانتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشأة ، و هذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشاة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة و السلطة و الحوافز و الاتصال والمشاركة.

1-3-2-2 المبادئ المرتبطة بركن التقرير

• **مبدأ كفاية الاتصال:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009 ، ص ص 52-54

• **مبدأ الافصاح** : يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شانه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة ، و مدى التطبيق للمبادئ و الاجراءات المحاسبية و التغير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية ، و إبراز جوانب الضعف – إن وجدت – في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات و الدفاتر و السجلات.

• **مبدأ الانصاف:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع و كذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

• **مبدأ السببية** : يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع ، و أن تبنى تحفظاته و مقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

و ما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج و تعميمات مشتقة من مفاهيم و بديهيات ومصادرات المجال و أن تكون متسقة مع هذه المعلومات ، كما انها تكون قادرة على تفسير الاجراءات و الطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العلمي ، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية و هذه القضايا قد تكون قضايا غائية أو سببية.

1-4 علاقة المحاسبة بالمراجعة

1-4-1 المحاسبة و المراجعة

يمكن أن نشير إلى أن هناك محاولات من الهيئات العلمية و المهنية و الباحثين في العديد من دول العالم لإيجاد نظرية للمراجعة ، و على الرغم مما تحظى به النظرية المحاسبية ، إلا أن القليل قد أعطى لنظرية المراجعة ، حيث أن الإلمام بالمفاهيم الأساسية للمراجعة لا يتم التوصل إليه إلا عن طريق نظرية المحاسبة مع اعترافنا بوجود إطار لنظرية المراجعة ، و اتجاهات بحثية معاصرة لوضع نظرية للرقابة على الحسابات تستند على مدخلين هما :[1]

- المدخل الكمي.
- المدخل السلوكي.

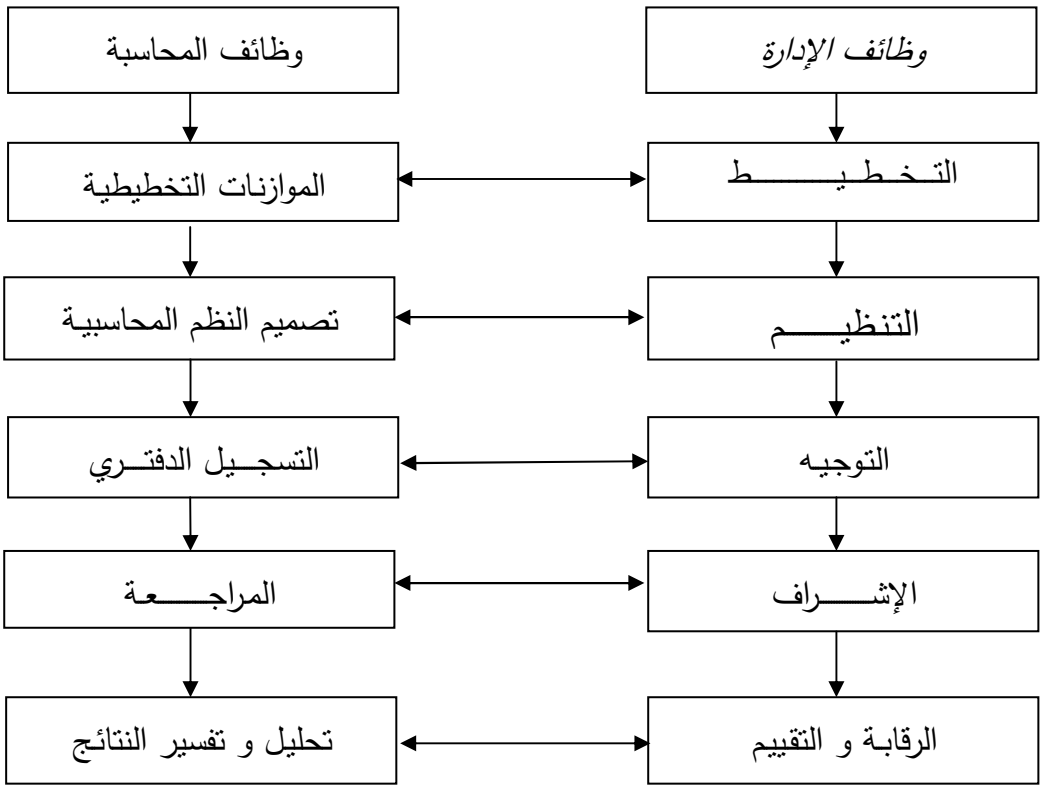
توجد علاقة وطيدة بين المحاسبة و المراجعة غير أن طبيعة كل منهما لها ما يميزها عن الأخرى فالمحاسبة عمل إنشائي ، بينما المراجعة عمل تحليلي و هذا من ناحية ، كما أن المحاسب موظف لدى المنشأة تنحصر مهمته في الاتفاق أو العقد أو على ضوء القانون من ناحية أخرى ، كما أن وظيفة المحاسبة هي القياس و الاتصال (التقرير) ، بينما وظيفة المراجعة هي التحقق (الفحص) و التقرير ، مع ملاحظة أن عمل المراجع يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب .

[1] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 61

اليوم تشير الاتجاهات البحثية إلى أن المراجعة أصبح لها إطار نظري يتضمن مجموعة من المصطلحات و الأساليب و إجراءات الرقابة (المستندية–الحسابية و الفنية...و غير ذلك) ومستويات للرقابة على الجودة.

1-4-2 المراجعة كوظيفة محاسبية

شكل رقم (02): العلاقة بين وظائف الإدارة و وظائف المحاسبة



المصدر: محمد السيد سرايا ، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل** ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، 2007 ، ص 23.

من الشكل السابق يمكن إثبات العلاقة التوازنية المباشرة بين كل من وظائف الإدارة الخمسة السابقة و وظائف المحاسبة على أساس ما يلي:[1]

- **التخطيط** الذي يمثل الوظيفة الإدارية الأولى و الذي يتمثل في تحديد الأهداف و وضع السياسات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف. يقابله في وظائف المحاسبة إعداد الموازنات التقديرية و التخطيطية والتي تمثل في حد ذاتها خطة يتم وضعها مقدما لبعض عناصر النشاط قبل بداية الفترة أو السنة المالية تعتمد على تنبؤات مستقبلية لهذه العناصر.
- **التنظيم** الذي يمثل الوظيفة الإدارية الثانية و الذي يتمثل في تنظيم الأعمال و المهام على الأفراد ، يقابله من وظائف المحاسبة تصميم النظم المحاسبية المختلفة بعناصرها والتي تتمثل في المجموعة المستندية

[1] محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص 24

والمجموعة الدفترية و مجموعة اللوائح و التعليمات المنظمة للعمل المحاسبي داخل هذه المجموعات بما يتفق و طبيعة نشاط و معاملات وحجم المشروع.

- **التوجيه** الذي يمثل الوظيفة الإدارية الثالثة و الذي يتضمن إصدار التعليمات والإرشادات للعاملين في المشروع ، يقابله من وظائف المحاسبة التسجيل الدفتري للأحداث المالية التي تتم من خلالها المعاملات و الأنشطة و الأحداث الإقتصادية التي يقوم بها المشروع ، و يعني ذلك توجيه هذه المعاملات توجيها محاسبيا سليما من حيث أطراف الحسابات و القيود المختلفة بطرفيها المدين والدائن بما يتفق و القواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- **الإشراف على العاملين و متابعتهم** كوظيفة إدارية رابعة يقابلها من وظائف المحاسبة المراجعة والتدقيق لما تم تسجيله دفتريا من معاملات المشروع أولا بأول عن طريق المراجعة الداخلية ثم فحصها و مراجعتها عن طريق المراجع الخارجي من خلال برنامج مراجعة يقوم بإعداده مسبقا.
- **الرقابة و التقييم** كوظيفة إدارية أخيرة و التي تتضمن التحقق من الإنجازات و تقييم النتائج و الأداء يقابلها من وظائف المحاسبة تحليل و تفسير النتائج المالية الخاصة بمعاملات المشروع و تقديم تقرير فحص عنها إلى المستويات الإدارية المسؤولة عن طريق المراجع الداخلي ، و تقديم تقرير مراجعة خاص بنتائج عملية التحليل و الفحص للقوائم و التقارير المالية في نهاية السنة عن طريق المراجع الخارجي.

1-2-3-3 الفرق بين المراجعة و المحاسبة

يجب التفريق بين المحاسبة و المراجعة حتى لا يكون هناك خلط ، حيث أن الفرق بينهما يكمن في النقاط التالية الموضحة في الجدول[1] :

جدول رقم (02) : الفرق بين المحاسبة و المراجعة

المحاسبة	المراجعة
علم تجميع و تبويب و تلخيص و إيصال المعلومات من خلال القوائم المالية.	علم تحليل و فحص انتقادي للسجلات و القوائم المالية.
تقوم بقياس الأحداث المالية في المنشأة من خلال إعداد قائمة الدخل و توصيل الأوضاع المالية للأطراف المعنية.	تقوم بفحص القياس المحاسبي و المعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها حول نتيجة أعمال المنشأة.
المحاسب موظف يتبع لإدارة المنشأة و يتقاضى أجره من الإدارة.	المراجع شخص محايد مستقل من خارج المنشأة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد الموقع بينه و بين المنشأة.

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص 16

المحاسب ربما لا يكون لديه معلومات حول المراجعة و إجراءاتها.	بينما المراجع يجب أن يكون لديه معرفة بالمبادئ المحاسبية و طرقها.
المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها.	بينما المراجع مطالب بتقديم تقرير يتضمن رأيه حول عدالة القوائم المالية و تمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمنشأة.
المحاسب موظف دائم في المنشأة يقوم بعمله بانتظام.	بينما المراجع يعين كل سنة بعقد و ليس دائم العمل في المنشأة.

المصدر : غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة، عمان، 2006 ، ص 16.

2- المنفعة من المراجعة

بما أن المراجعة تهدف – كعلم و فن – إلى التحقق من إمكان اعتماد أصحاب الشأن أو عدم اعتمادهم على التقارير المالية و ما يؤيدها من مستندات و سجلات خاصة بالشركة ، لهذا سيتم تبيان منفعتها ومسببات الحاجة إليها في العناصر الآتية:

2-1 الحاجة للمراجعة

مما لا شك فيه ، أن المراجعة لن توجد ما لم يوجد في المجتمع طلب على خدماتها ، فهي تعتبر من أهم الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات للمجتمع ، و من أهم الأسباب التي دعت إلى وجود الحاجة للمراجعة المستقلة هي: [1]

– الحاجة إلى وجود بيانات مالية بدءا من المنشآت الفردية إلى شركات المساهمة العملاقة وذلك لتوثيق كافة المعاملات المالية اليومية الجارية في المنشأة .

–الحاجة إلى توفير هذه البيانات لإدارات المنشأة العليا و الوسطى ، و إلى الأطراف الخارجية الأخرى كالمستثمرين و الموردين لتلبية احتياجاتهم منها.

– الحاجة إلى بيانات غير متحيزة لغرض قيام الجهات المستفيدة باتخاذ القرارات المطلوبة ، نظرا لأن المعلومات المالية غير المدققة لا يمكن الاعتماد و التعويل عليها كثيرا .

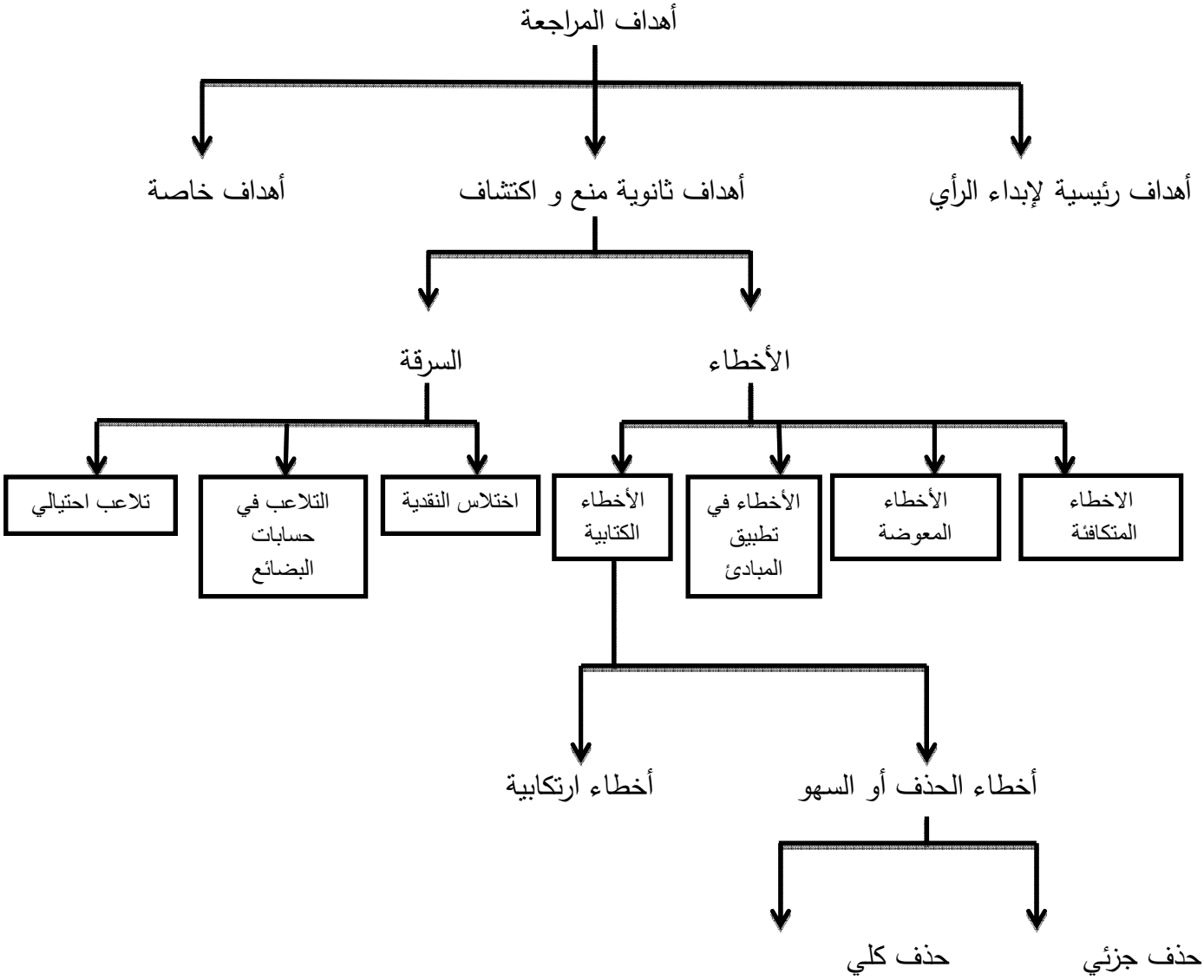
– الحاجة إلى فحص مستقل للبيانات و ذلك بالاعتماد على محاسب مهني محايد و مؤهل وذلك بسبب التعارض بين مصالح و أهداف معدي المعلومات المالية و بين الأطراف الخارجية المعنية المستخدمة لهذه المعلومات .

[1] حازم هشام الآلوسي ، مرجع سابق ، ص 28

2-2 أهداف المراجعة

يظهر لنا تطور أهداف المراجعة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة و نتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، لذلك يمكن حصر الأهداف التقليدية للمراجعة في الشكل التالي [1] :

شكل رقم (03): الأهداف التقليدية للمراجعة



المصدر : غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة، عمان، 2006 ، ص 20.

[1] طواهر محمد التهامي، مرجع سابق ، ص 15

التطور في أهداف المراجعة صاحب التطور في الشركات نفسها و في أعمالها ، في السابق عندما كانت شركات الاعمال صغيرة الحجم و نشاطها التجاري كان بسيطا كان الهدف في ذلك الوقت من إجراء عملية المراجعة هو اكتشاف الغش و السرقة التي تتم من قبل الموظفين و كان المراجع يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك و ليس لمصلحة الأطراف الاخرى حتى تتعرف على كيفية أداء الادارة للمنشأة .

بعد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تطورت الشركات و اتسعت اعمالها و زادت الحاجة إلى رؤوس الأموال مما أدى إلى نشوء الشركات المساهمة . هذا التطور أدى إلى زيادة الحاجة إلى شخص يقوم بعملية التحقق من حسن أداء الإدارة للأموال التي تقوم باستثمارها في تلك الشركات ، و الذي يتم عن طريق مراجع الحسابات و الذي يجب ان يكون شخص مهني ومحايد يقدم تقريره باستقلال و حياد.

سنحاول من خلال الجدول التالي توضيح مختلف مراحل تطور أهداف المراجعة[1].

جدول رقم (03): التطور التاريخي لأهداف المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص
1500-1850م	-الكشف عن التلاعب	- بالتفصيل
1850-1905م	-الكشف عن التلاعب و الأخطاء	- بالتفصيل وظهور بعض الاختبارات
1905-1933م	- تحديد مدى وصحة تقرير المركز المالي - الكشف عن التلاعب والأخطاء	- بالتفصيل -مراجعة اختبارية
1933-1940م	-تحديد مدى صحة ومصداقية تقرير المركز المالي - الكشف عن التلاعب والأخطاء	- مراجعة اختبارية
ابتداءا من 1940م	-تحديد مدى صحة ومصداقية تقرير المركز المالي	-مراجعة اختبارية

Source : Lionel Collins et Gerard Vallin , Audit et Contrôle interne ,principes objectifs et méthodes, Dalloz, Paris, 1986 , p19.

و يمكن ان نورد الاهداف المتوخاة من المراجعة بشيء من التفصيل في النقاط التالية[2]:

[1] Lionel Collins et Gerard , audit et contrôle interne : principes objectifs et méthodes , op-cit ,p19

[2] طواهر محمد التهامي ، مرجع سابق ، ص ص 16-19

2-2-1 الوجود و التحقق

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا . حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين و كمية معينة فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات .

2-2-2 الملكية و المديونية

تعمل المراجعة في هذا البند إلى اتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة و الخصوم التزام عليها .

فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها و الديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق و حقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها ، و التي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية .

2-2-3 الشمولية و الكمال

بما ان الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة ، بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة و شاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات و المركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث ، بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ، و من جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و الذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية .

2-2-4 التقييم و التخصيص

تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزنات تم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية ، و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما . إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي :

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش ؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية ؛

- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى .

2-2-5 العرض و الافصاح

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية و تم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية . إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ، و من جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة .

2-2-6 إبداء رأي فني

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ، لذلك ينبغي على هذا الأخير ، و في إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص و التحقق من العناصر الآتية :

- التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة ؛
- مراقبة عناصر الأصول ؛
- مراقبة عناصر الخصوم ؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات ؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة ؛
- محاولة كشف أنواع الغش ، التلاعب و الأخطاء ؛
- تقييم الأداء داخل النظام و المؤسسة ككل ؛
- تقييم الأهداف و الخطط ؛
- تقييم الهيكل التنظيمي .

انطلاقا مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المراجع يستطيع أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية و عن صدق و مصداقية و صراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية .

في الأخير نشير إلى أن الأهداف المتوخاة من المراجعة هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة وإذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

2-3 أهمية المراجعة

تؤدى المراجعة من خلال علاقة ثلاثية الأطراف، تمثّل فيها الإدارة الطرف الأول، مراجع الحسابات الطرف الثاني وأصحاب المصلحة في الشركة الطرف الثالث، وتبرز أهمية المراجعة من خلال القيمة المضافة التي تقدّمها لمختلف الأطراف فيما يخص القوائم المالية للشركة التي هم أصحاب مصلحة فيها ويمكن تلخيص أهمية المراجعة من خلال الأطراف المستفيدة من عمل المراجع كما يلي:

2-3-1 المساهمون

يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية ولتقرير المراجع باعتبارهم الملاك الذين يعيّنون المراجع ليساعدهم في الرقابة على إدارة الشركة كوكيل عنهم، ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات :عائد السهم، الأداء المالي للشركة ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة [1].ويعتمد المساهمون على تقرير المراجع باعتباره شخص متخصص ومستقل لأنه يمدهم بمعلومات إضافية عن مدى إمكانية اعتمادهم على ما تقدمه القوائم المالية من معلومات، وبالتالي يمكن الإعتماد على رأيه في اتخاذ القرارات.

2-3-2 المستثمرون المحتملون

يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالإستثمار 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 الإستثمار في أسهم الشركة من عدمه[2].

2-3-3 هيئة سوق المال

تعتبر هيئة سوق المال بالنسبة للعديد من الدول مستخدما هاما لتقرير المراجع لما لها من دور إشرافي ورقابي على سوق الأوراق المالية .وبحكم القانون، فإن الشركات المقيدة في البورصة والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من أوراقها المالية وتقرير مراجع الحسابات عليها للهيئة

[1] عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال :المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001 ، ص22 .

[2] جاز خديجة ، استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في ترشيد الحكم الشخصي لمدقق الحسابات، مذكرةمقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف، 2009/2008 ، ص13.

العامة لسوق المال، حيث تلعب هذه الأخيرة دورا شبه تشريعيا فيما يتعلق بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي لهذه الشركات وتعيين مراجع الحسابات .[1]

2-3-4 المؤسسات التمويلية و الاستثمارية

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 المالية 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 الإعتماد والوثوق في المعلومات التي توفرها القوائم المالية، وتختلف درجة الوثوق في هذه المعلومات باختلاف اسم وسمعة مراجع الحسابات المهنية وحجم مكتبه .[2]

2-3-5 إتحادات ونقابات العمال

تلعب اتحادات ونقابات العمال دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق وذلك من خلال آلية التفاوض مع إدارة الشركة أو الجهات الحكومية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية، وعادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشارا ماليا يساعد إدارتها في إتمام عملية التفاوض بنجاح، ومن أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا، تلك الخاصة بقدرة الشركة على الدفع والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للشركة، مؤشرات الربحية والسيولة، حصة الشركة من السوق والعوائد الحالية للعمل والمتوقعة في المستقبل .وتمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المراجع يدعم مدى اعتماد اتحادات ونقابات العمال عليها وثقتهم فيها.

2-3-6 اتحادات و نقابات العمال

تلعب الاتحادات و نقابات العمال دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق وذلك من خلال آلية التفاوض مع إدارة الشركة أو الجهات الحكومية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية، وعادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشارا ماليا يساعد إدارتها في إتمام عملية التفاوض بنجاح، ومن أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا، تلك الخاصة بقدرة الشركة على الدفع والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للشركة، مؤشرات الربحية والسيولة، حصة الشركة

[2] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص. 24

[3] حجاز خديجة، مرجع سابق، ص13

من السوق والعوائد الحالية للعمل والمتوقعة في المستقبل . وتمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المراجع يدعم مدى اعتماد اتحادات ونقابات العمال عليها وثقتهم فيها[1].

2-3-7 إدارة الشركة

تعتمد إدارة الشركة على القوائم المالية التي يتم اعتمادها من قبل المراجع المحايد والمستقل، إذ يمثل تقريره أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك أو المساهمين، فهو ذو تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة.[2]

2-3-8 الجهات الحكومية

تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها الشركات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون معلومات موثوق فيها ومعتمدة من طرف جهات محايدة تقوم بفحصها فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد فيها.[3]

3 - معايير المراجعة

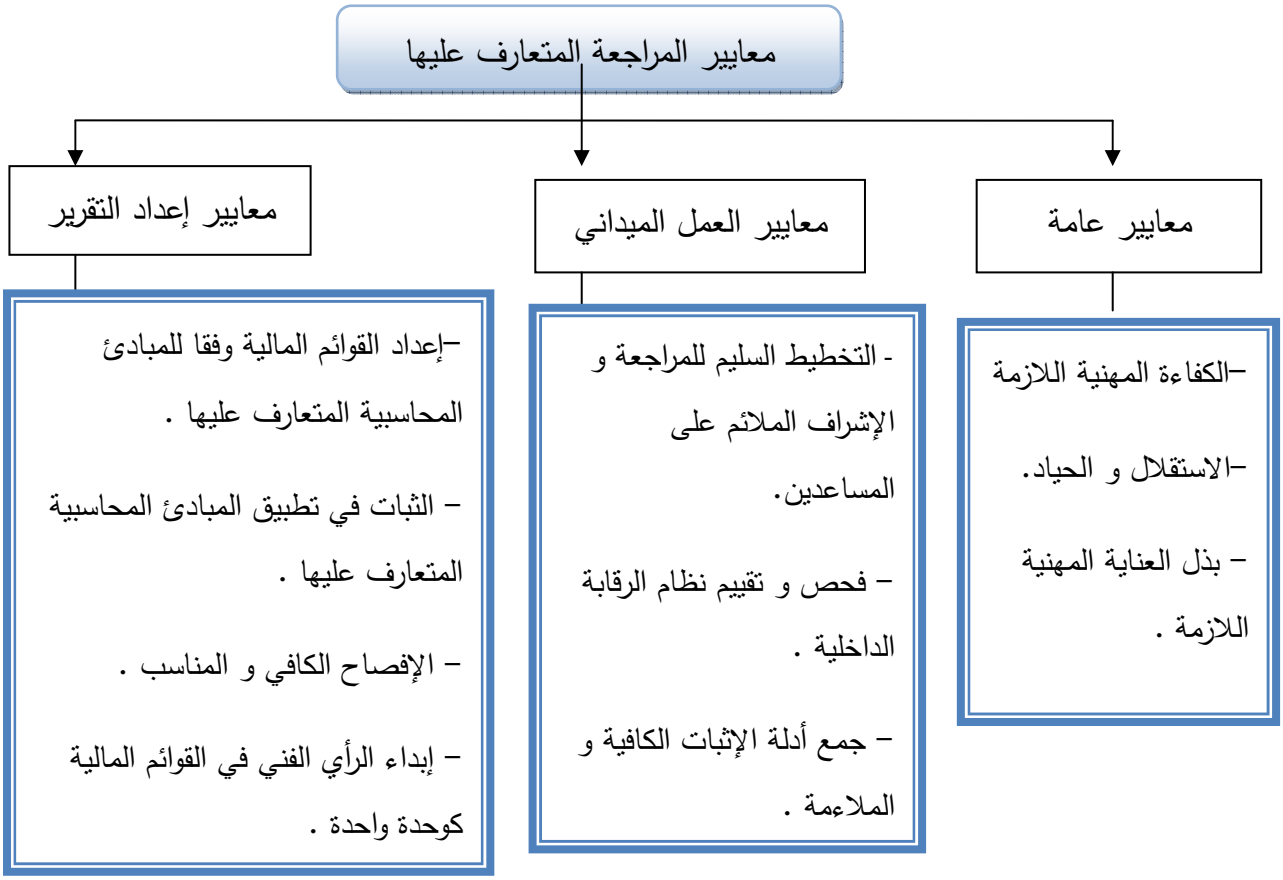
تتكون معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي من عشرة معايير مقسمة إلى ثلاث مجموعات يلخصها الشكل رقم (04).

[1] حجاز خديجة ، مرجع سابق، ص23 .

[2] يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1،عمان، 2000 ، ص08 .

[3] مرجع سابق، ص 09 .

شكل رقم (04) : معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر : ألفين أريتر ، جيمس لوبك ، المراجعة : مدخل متكامل (ترجمة د محمد محمد عبد القادر الديسطي) ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 2009 ، ص42.

وقد تضمنت هذه المجموعات عشرة معايير نوضحها –بإيجاز– على النحو التالي :

3-1 المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، و المقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين. وتوصف هذه المعايير بأنها "عامة" لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني و إعداد التقرير بصورة ملائمة، و تعتبر "شخصية" لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي. و من تم يمكن القول بأنه للحصول على تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا له أهميته و مغزاه يتعين أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة و أن يتمتع بالاستقلال المطلوب، و يتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليه[1].

[1] ألفين أريتر ، جيمس لوبك ، مرجع سابق ، ص43.

و تتكون المعايير العامة أو الشخصية من[1]:

– أن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علميا و عمليا بطريقة تمكنهم من أداء وظيفتهم كمراجعين.

– التزام الاستقلال – الحياد – في أي عمل يوكل للمراجع القيام به.

–يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الملائمة و ذلك من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية المراجعة و في إعداد التقرير .

3-1-1 معيار التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية

بحكم المهام المنوطة للمراجعة إبان عملية المراجعة، بات من الأجدر على هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية و الكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام و الكفء بهذه المهمة، فعلى حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع للحسابات الآتي[2]:

3-1-1-1 من ناحية التأهيل العلمي

أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أومالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.

3-1-1-2 من ناحية التأهيل العملي و الكفاءة المهنية

أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه (10) عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

في الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية و ندوات و تربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية و العلمية و الميدانية على حد سواء، و تمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العملي والكفاءة المهنية.

3-1-2 معيار الاستقلال

ينص معيار الإستقلال على أنه: "يجب على المراجع أن يحافظ على استقلاليته الذهنية الفعلية والظاهرية في كل الأمور المتعلقة بعملية المراجعة"[3].

---

[1] محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة و آليات التطبيق ، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2003، ص 49.

[2] طواهر محمد التهامي ، مرجع سابق ، ص ص 39-43 .

[3]Steller Howard F , Audit : principes et méthodes générales (édition Française : introduction, traduction et adaptation : JAEN RAFFEGEAU), Ed. Publi-union, Paris,1977, p 62.

يعرف الإستقلال بأنه وجهة نظر غير متحيزة للمراجع من خلال أداء إختبارات المراجعة وتقييم النتائج و إصدار التقرير لتحقيق ثقة مستخدمي القوائم المالية في هذا الاستقلال . و يميز في الواقع بين مفهومين للاستقلال[1]:

أ-الاستقلال العقلي(الذهني) : و هي الحالة العقلية التي تتيح للمدقق تقديم رأي دون أن يتأثر بالمؤثرات التي تضعف حكمه المهني ، و تتيح له التصرف بنزاهة و ممارسة الموضوعية والتشكك المهني .

ب-الإستقلال الظاهري: ويقضي بأن يتجنب المدقق الحقائق والظروف التي تظهره بأنه في وضع يؤثر على حياده واستقلاله من وجهة نظر الغير، وبما تقلل من نزاهته وموضوعيته عند إبداء الرأي حول البيانات المالية.

يعني الاستقلال الظاهري كذلك وجود قواعد قانونية و أعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة المؤسسة على المراجع و عدم ربط مصلحة بها ، أي عدم وجود مصلحة مباشرة أو غير مباشرة* أو وجود علاقات حميمة مع الإدارة أو بمعنى أخر ثقة مستخدمي القوائم المالية في هذا الاستقلال[2].

للحكم على مدى استقلال المراجع ، حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية أبعادا ثلاثة و هي : الاستقلال عند وضع برنامج المراجعة ، الاستقلال عند القيام بالفحص و الاستقلال عند إعداد التقرير[3].

و تنبع أهمية هذا المعيار من أن الثقة التي تعطى لرأي المراجع حول القوائم المالية تعتمد إلى حد كبير على مدى استقلاله و حياده أثناء تأدية مهامه و إبداء لرأيه الفني ، لذلك فإنه من الضروري أن يثق الغير في حياده و استقلاله ، و بالتالي على المراجع أن يبتعد عن كل المواقف التي تؤثر على استقلاله ومنه التأثير على ثقة الجمهور في الرأي الذي يصدره، حيث أنه من المهم لمهنة المراجعة أن يحتفظ الجمهور بالثقة في حياد المراجع، وقد تزول هذه الثقة إذا ما ظهر دليل على أن الحياد غير متوفر أو لوجود ظروف يعتقد مستخدمي القوائم المالية أنها من المحتمل أن تؤثر على حياد المراجع[4].

وتظهر أهمية استقلال المراجع في كون أن هذا الأخير يقوم بفحص حسابات شركة معينة تطلبه وتدفع له أتعابا مقابل ذلك، في حين يستفيد من تقرير المراجع العديد من الأطراف منهم المستثمرون المساهمون، البنوك، الموردون وإدارة الضرائب ... وغيرهم ممن يستفيدون من هذا التقرير واستخدامه أثناء اتخاذ قراراتهم، وبالتالي ثقة هؤلاء في الرأي الذي يبديه المراجع في تقريره النهائي حول القوائم المالية لشركة

---

[1] محمد مفلح محمد الجعافره، مدى□رص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأر□نية، مذكرة مكملة لنيل شها□ة الماجستير ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأر□ن، 2008 ، ص ص 22-23

[*] معنى ذلك، أن لا يكون مراجع الحسابات مساهما في الشركة التي يراقب□ساباتها أو يكون أ□د مور□يها أو أ□د عملائها ، كما يجب ألا يكون أقاربه خا□ة إخوته وفروعه من العاملين بالشركة، أي لا يكون له أي مصلحة م□ية مباشرة أو غير مباشرة مع عميله.

[2] أ□مد□لمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث ، ط2 ،□ار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان، 2005، ص 63.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 41

[4] عبد الفتاح الصحن ، أ□مد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية ، ص 169

ما تعتمد إلى حد كبير على مدى استقلاله وحياده أثناء قيامه بمهمته، فهذا الاستقلال يعتبر من الأمور الهامة لنجاح مهنة المراجعة.

نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في التعليمة رقم (03) قاعدة تتعلق بالاستقلالية محددا بذلك أنه على المراجع أن يتحلى بالنزاهة و الصدق أثناء تأدية مهمته ، و يجب أن يكون عادلا و أن يكون حرا في تحديد نطاق مهمته ، كما يجب أن يحافظ على موقف حياده و عدم انزياحه ، و أن لا يترك المجال لكي ينظر إليه على أساس أن له مصالح شخصية في الشركة[1].

من خلال ما تقدم ، يظهر أن إستقلال المراجع بحديه في الحقيقة و المظهر ، له أهمية كبيرة في محافظة مهنة المراجعة على دورها في المجتمع ، كما حددت المنظمات و الهيآت المهنية المختصة إجراءات تعيين و عزل المراجع و تحديد أتعابه حسب القوانين المعمول بها ، كما تطرقت إلى مسؤولياته و حقوقه وكل هذا بهدف عدم ترك هذه الجوانب كأداة للضغط على المراجع و بالتالي فقدان استقلاليته.

3-1-3 معيار العناية المهنية

يعني أن يقوم المراجع ببدل العناية المهنية و الجهود الممكنة و المناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها، انطلاقا من كون أن المراجع لا بد أن يفي بالمعيارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي و العملي و الاستقلال في أداء مهمته[2].

إن قياس درجة العناية المهنية للمراجع بغية تحديد مسؤوليته المهنية اتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية و المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، تكوم من خلال تحديد و أداء الاختبارات المطلوبة و اللازمة و محتوى و شكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات والسجلات المحاسبية.
يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة هي:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة.
- أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.
- التقييم العميق لنظام المراقبة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة و الضعف، الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات و غش و لا يمنع حدوث أخطاء.
- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.
- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

في نهاية المعايير العامة نشير إلى أن معيار الاستقلال مع معايير بذل العناية المهنية و توافر التأهيل العلمي و العملي تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذه المعايير

[1] ATH guides, Audit financier: guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations, Clet, Paris, 2ème édition, 1987, p. 44.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998، ص82

الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للمراجعة فعندما يكون المراجع مثلا غير مستقل و لم يبذل العناية المهنية اللازمة و ليس مؤهلا علميا و عمليا، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.

3-2 معايير الفحص الميداني

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، و تمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة و مدى القرائن (أدلة الإثبات) الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة و المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات[1]. و تشتمل هذه المعايير على ثلاثة معايير هي[2]:

- يجب أن يكون العمل مخططا بدقة، و أن يكون هناك إشراف ملائم من المراجع على مساعديه.
- يجب القيام بدراسة سليمة و تقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المنشأة حتى يمكن اتخاذ النتائج التي نتوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه، نحو تحديد حجم الاختبارات اللازمة التي بدورها تحدد الإجراءات اللازمة للتنفيذ.
- الحصول على قرائن كافية و ملائمة نتيجة لعملية الفحص و الملاحظة و الاستقصاء و ذلك لتكون هذه القرائن أساسا يرتكن عليه المراجع عند التعبير عن رأيه في القوائم المالية موضع فحصه .

3-2-1 معيار التخطيط السليم للعمل و الإشراف الملائم على المساعدين:

تنطوي عملية المراجعة – بوصفها عملية منظمة – على إنجاز مهام معينة في توقيتات معينة وبواسطة أشخاص معينة، و هو ما يتطلب التخطيط لها تخطيطا سليما، و لذلك فإن المعيار الأول من معيار الفحص الميداني يقضي بأنه "يجب تخطيط العمل بدرجة كافية، و يجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم". و يتطلب تحقيق هذا المعيار إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية[3]:

- اكتشاف بيئة المراجعة ووضع خطة العمل.
- تخصيص المساعدين على مهام الفحص.
- الإشراف الملائم على المساعدين و تقييم أداءهم.

3-2-1-1 اكتشاف بيئة المراجعة ووضع خطة العمل

تتمثل بيئة المراجعة في العوامل المحيطة بمنشأة المراجعة خارجيا و داخليا، و تؤثر – بصورة أوبأخرى– على التخطيط و تنفيذ عملية المراجعة. و تتمثل البيئة الخارجية في ظروف وخصائص منشأة

[1] عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003/2002 ، ص 44،45
[2] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق ، مرجع سابق ، ص 75
[1] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية الاسكندرية ، 1999 ، ص ص 36-44

العميل، و تتمثل البيئة الداخلية في ظروف و خصائص منشأة المراجعة وكلاهما يمكن أن تفرض بعض القيود على المراجع عند تخطيطه و تنفيذه لعملية المراجعة.

قبل قيام مراجع الحسابات بالتخطيط لعملية المراجعة عليه أن يتفهم بداية المتغيرات البيئية التي تنطوي عليها كل من بيئة العميل و بيئة منشأة المراجعة، و أن يحاول تحديد تأثيراتها المتوقعة على خطة الفحص و إجراءاته. و من أمثلة هذه المتغيرات في منشأة العميل نجد الهيكل التنظيمي، نوع النظام المحاسبي المطبق، مستوى كفاءة نظام الرقابة الداخلية، الوضع المالي و الضريبي الراهن للعميل، مؤشرات الربحية و الكفاءة، طبيعة النشاط و نوع الصناعة التي ينتمي إليها العميل، الشكل القانوني لمنشأة العميل حالة العلاقات السائدة بين الأفراد. ومن أمثلة المتغيرات البيئية الخاصة بمنشأة المراجعة نذكر طاقة العمل المتاحة و نوعيتها، أهداف مكتب المراجعة، قيود الوقت و التكلفة و العائد، معايير الرقابة على جودة عمل مكتب المراجعة.

يساعد تخطيط عملية المراجعة على التوفيق بين الظروف البيئية لكل من منشأة العميل ومنشأة المراجعة. و هو ما ينعكس في النهاية على التخصيص السليم لقوة العمل المتاحة لمنشأة المراجعة على المهام المختلفة، و إنجازها في التوقيت المناسب. و ينعكس أيضا على تحقيق الإشراف السليم على المساعدين ومتابعة أداءهم للمهام الموكولة لهم.

و تحتاج كل جوانب عملية المراجعة إلى تخطيط دقيق و متابعة.

فينبغي تخطيط متابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، و الفحص و المراجعة المستندية وعمليات التحقق من الأصول و الخصوم، و نتيجة عمليات المشروع. و يعبر عن خطة المراجعة بالنسبة لتلك الجوانب في برنامج المراجعة. و يتم متابعة تنفيذ ذلك البرنامج في أوراق العمل المختلفة.

3-2-1-2 تخصيص المساعدين على مهام الفحص

يتطلب معيار التخطيط السليم للعمل أن يقوم مراجع الحسابات بتخصيص مساعديه على مهام الفحص التي اشتملت عليها خطة المراجعة. و يتطلب التخصيص السليم للمساعدين على مهام الفحص المختلفة أن يحدد المراجع احتياجات العمل من العنصر البشري، ثم يقوم بعمل توصيف و حصر كمي وفني دقيق للمساعدين الموجودين فعلا بالمكتب، ثم يحدد ما إذا كان هناك عجز في المساعدين، و مقداره ونوعية الكفاءات المهنية المطلوب تدبيرها للوفاء بمتطلبات خطة و برنامج المراجعة.

بعد ذلك يقوم المراجع بتخصيص أو توزيع المساعدين على مهام الفحص و يحكمه هنا تعظيم أهداف المكتب و التي تشمل: تحقيق مستوى ربح معين، إنجاز مهام الفحص و المراجعة في توقيتها المخطط سلفا، تحاشي العجز (أو الزيادة) غير الضرورية في مراجعي المكتب، تدنية حالات عدم استغلال طاقة بعض المساعدين، العمل على تنمية المساعدين مهنيا و محاولة تدنية التكلفة الفعلية لعملية المراجعة وبما لا يخل بجودتها المهنية.

يحكم المراجع في تحقيق الأهداف السابقة من توزيع مساعديه على مهام الفحص و المراجعة مجموعة من القيود أهمها: الوقت المتاح الكلي لعملية المراجعة، مسئولية كل مساعد عن أداء مهمة معينة أو أكثر، أولوية إنجاز مهام معينة قبل غيرها، الحد الأقصى للزمن المقدر للانتهاء من كل مهمة على حدة والقيود الفعلية أو المحتملة المفروضة على تدبير الموارد البشرية بالمكتب، و المكاتب الكبرى التي يوجد بها أكثر من قسم للخدمات المهنية مثل المراجعة والضرائب و الخدمات الإدارية، يمكنها ترشيد قرارات تخصيص المساعدين على مهام المراجعة باستخدام بعض النماذج الكمية مثل البرمجة الخطية و برمجة الأهداف ونماذج التحليل الشبكي.

3-2-1-3 الإشراف الملائم على المساعدين و تقييم أدائهم

لا تنتهي مهمة تخطيط عملية المراجعة بمجرد تخصيص المساعدين على مهام الفحص، و لكن يتطلب الأمر متابعة هؤلاء المساعدين و الإشراف عليهم بصورة ملائمة للتأكد من تنفيذهم للمهام الموكولة لهم.

يجب على المسؤولين عن عملية التخطيط بمنشآت المراجعة، وضع نظام ملائم لقياس و تقييم أداء مساعديهم لمتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام. و يجب أن يقترن بوضع نظام لتقييم أداء المساعدين وجود نظام للحوافز بأشكالها المادية و المعنوية، و يكون مرتبطا بكفاءة أداء المساعدين و سلوكهم العام داخل منشأة المراجعة و مع إدارة و موظفي منشأة العميل.

يجب على مراجع الحسابات مراعاة الجوانب السلوكية عند الإشراف على مساعديه. و في هذا المجال يجب أن يأخذ في حسبانه مجموعة من الاعتبارات أهمها إشراك المساعدين في وضع خطة و برنامج المراجعة و تعديلها، المتابعة و التوجيه المستمرين للمساعدين أثناء أداء مهامهم مناقشة المساعدين في المشاكل الجوهرية الناتجة من الفحص و تبادل الرأي بشأن أهم الحلول العملية لها، بناء و تشغيل قنوات اتصال رأسي و أفقي بين إدارة المكتب و المراجعين، و بين المراجعين و بعضهم البعض، توفير فرص الترقي أمام المرؤوسين، و شمولية معايير تقييم أداء المساعدين لكافة جوانب الأداء.

مما لا شك أن مراعاة الاعتبارات السابقة عند الإشراف على المساعدين و تقييم أداءهم سوف يزيد لديهم مستوى الدافعية و الرضا عن العمل، وهو ما يؤدي إلى تخفيض معدل دوران العمل لدى منشأة المراجعة، و زيادة مدى التزام هؤلاء المساعدين بأهداف المهنة و منشأة المراجعة معا وزيادة مستوى كفاءتهم المهنية أيضا. و بطبيعة الحال سوف ينعكس ذلك كله على ارتفاع مستوى جودة عملية المراجعة.

3-2-2 معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

يقضي المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني بأنه "يجب دراسة و تقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها و لتحديد مدى الاختبارات المطلوبة، و التي تحدد إطار المراجعة."

على ضوء نتيجة التقييم الذي يجريه مراجع الحسابات لنظام المراقبة الداخلية يتحدد نطاق الفحص الذي يجريه، و مدى و نوع الإجراءات التي يجب إتباعها، و مدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها.

من المعروف أن عمل مراجع الحسابات فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية سيعتمد إلى حد كبير على الحكم و التقدير الشخصي لمراجع الحسابات، و حتى يمكن ترشيد حكم مراجع الحسابات في هذا المجال يمكن مراعاة الاعتبارات التالية[1]:

– الانطلاق من برنامج مبدئي للمراجعة يعكس أعمال المراجعة التي يجب القيام بها بافتراض وجود نظام أمثل للرقابة الداخلية. و من خلال دراسة إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المنشأة محل المراجعة يمكن تحديد مقومات الرقابة الداخلية غير المتوافرة، و التي على ضوئها يتم تعديل برنامج المراجعة المبدئي.

– يفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فريق عمل من المراجعين، و بصفة خاصة إذا كان حجم عمليات منشأة العميل كبيرا، و ذلك انطلاقا من المبدأ المعروف، بأن حكم المجموعة أفضل من حكم الفرد. و يجب في هذه الحالة توحيد الأساليب و المعايير المستخدمة في الحكم على مدى جودة نظام الرقابة الداخلية.

– يفضل قيام المراجعين الذين يكونون فريق العمل بفحص أحكام بعضهم بعضا، و ذلك حتى يمكن تحقيق أكبر قدر ممكن من التقارب بين أحكامهم.

بما أن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يعتبر أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة و لحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية و مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها فاحترام مقوماته و الالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، لذا و بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات و مهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع و الحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق الآتية:

3-2-2-1 طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة

تشتمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة و عملياتها فالأسئلة تخص الفصول الآتية[2]:

– الأسئلة المتعلقة بالمشتريات.

– الأسئلة المتعلقة بالأجور.

– الأسئلة المتعلقة بالمخزون و الإنتاج.

– الأسئلة المتعلقة بالمبيعات.

– الأسئلة المتعلقة بالخزينة.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ص 40

[2] HAMINI.A , le contrôle interne et élaboration du bilan comptable , entreprise publique économique ,Opu, Alger,1991,page 57

- الأسئلة المتعلقة بالمستندات و الأسهم.
- الأسئلة المتعلقة بالاستثمارات.
- الأسئلة المتعلقة بالأموال الجماعية.
- الأسئلة المتعلقة بالإعلام الآلي.

3-2-2-2 طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية

تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة المعتمد داخل المؤسسة موضوع المراجعة، إذ يقوم المراجع بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى مقوماته و الإجراءات القائم عليها فيستطيع أن يحدد مواقع الضعف و القوة فيه اعتمادا على درجة امتثال إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كأن يجد مثلا تداخل في المسؤوليات و عدم تحديد الاختصاصات و إلى غير ذلك من عدم الالتزام بالإجراءات التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية. فعدم الالتزام بها يخلق فرص للتلاعب والغش و لوقوع الأخطاء.

إن الوصف الكتابي القائم على أساس التقييم الميداني لنظام الرقابة الداخلية، يمكن من تحديد مواقع القوة و الضعف في النظام، و هذا ما يسمح بتوجيه عملية المراجعة نحو مواطن الضعف لفحصها واستخراج منها الانحرافات الواقعة و التقرير عليها في ختام عملية المراجعة[1].

3-2-2-3 طريقة الملخص الكتابي

في ظل هذه الطريقة يقوم المراجع بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات والوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية، بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع المراجعة.

في الأخير نشير إلى الخطوات الواجب إتباعها بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع المراجعة.

-الخطوة الأولى: الفحص المبدئي؛

-الخطوة الثانية: اختبار الالتزام بالإجراءات و السياسات؛

-الخطوة الثالثة: الاختبارات الأساسية؛

-الخطوة الرابعة: إعداد التقرير.

3-2-3 معيار حصول المراجع على الأدلة الكافية و الملائمة

يقضي المعيار الثالث من معايير الفحص الميداني بضرورة حصول المدقق على قدر كاف من الأدلة و قرائن الاثبات لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن رأيه في التقارير المالية و ذلك عن

[1] طواهر محمد التهامي ، مرجع سابق ، ص 49

طريق الفحص المستندي ، و التدقيق الحسابي ، و الانتقادي و الملاحظة والاستفسارات و المصادقات "[1] .

يعتبر من قبيل تجميع أدلة المراجعة، ذلك الفحص و التقييم الذي يجريه مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية بمنشأة العميل للتأكد من إمكانية الاعتماد عليه. و لكن مراجع الحسابات لا يمكنه الاعتماد فقط على نتيجة الفحص الذي يجريه في هذه الحالة، فنظام الرقابة الداخلية قد يكون مثاليا من ناحية التصميم، و لكنه غير منفذ بصورة كاملة في الواقع.

ما يجعل النتائج التي تظهرها عملية فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية قرينة قابلة للإثبات العكسي. و لذلك فإنه يجب تدعيم هذه النتائج بمزيد من الأدلة التي يتم الحصول عليها من بعض إجراءات المراجعة الأخرى.

تتمثل أهمية التزام المراجع بهذا المعيار في أن فشله في جمع الأدلة الكافية و الملائمة يمكن أن يزيد من احتمال تحمله مستوى مرتفع من خطر المراجعة، و المتمثل في إمكانية إبداء رأي فني غير صحيح.

نتيجة لعدم كفاية الأدلة و ملاءمتها يمكن أن يقبل مراجع الحسابات القوائم المالية على أنها صادقة و سليمة و يبدي فيها رأيا إيجابيا، و ذلك على الرغم من احتواءها على أخطار جوهرية. و العكس بالعكس صحيح، حيث من المحتمل أن يرفض مراجع الحسابات القوائم المالية و هي سليمة. و حتى يمكن استخدام دليل المراجعة كقرينة لإثبات صحة العمليات و التصرفات والإجراءات و القوائم المالية، فإنه يجب أن يتميز بخاصتي الكفاية و الملائمة.

يقصد بملاءمة الدليل توافقه مع العنصر الذي يجمع بخصوصه، و احتواؤه على قدر مفيد من المعلومات التي يمكن أن تساعد مستخدمي الدليل على استنباط بعض الدلالات و المؤشرات بخصوص حالة العنصر الذي يخصه هذا الدليل. فلا يمكن على سبيل المثال، استخدام مستند مطموس المعالم أو به كشط أو تعديل كدليل على إتمام عملية معينة، حيث أنه في هذه الحالة لن يوفر المعلومات الملائمة لتكوين رأي حول صحة هذه العملية. و توافر خاصة الملاءمة في الدليل يعتبر شرطا ضروريا، و لكنه غير كاف[2].

فدليل المراجعة الكافي، هو ذلك الدليل الذي يكون – في ظل قيود معينة – مقنعا للمراجع بدرجة كافية عند تكوينه لرأي معين بخصوص العنصر الذي يقوم بتجميع الأدلة حوله. و لذلك، فإن المراجع قد يحتاج إلى تجميع أكثر من دليل حول العنصر الواحد حتى يتوفر لديه الإقناع الكافي بحالة هذا العنصر. فأرصدة حسابات العملاء بدفاتر المنشأة وردود العملاء على المصادقات التي يرسلها لهم المراجع يمكن اعتبارهما أدلة ملائمة للتحقق من سلامة رقم العملاء في الميزانية العمومية لمنشأة، و ذلك على أساس وجود توافق بين هذه الأدلة و الغرض المستخدمة فيه. إلا أن المصادقات تعتبر أكثر كفاية بالمقارنة بالأرصدة الدفترية لهؤلاء العملاء. فهذه المصادقات تزيد من مستوى ثقة المراجع بشأن صحة أرصدة هؤلاء العملاء.

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، ط1 ،عمان ، 2000، ص 28

[2] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ، مرجع سابق ، ص 41

3-3 معايير التقرير

لقد سبق و أن أوضحنا بأن المنظمات المهنية رغبة منها في رفع كفاية الأداء لمراقبي الحسابات قامت بوضع معايير لعملية المراجعة تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المراقب في أدائه لمختلف أعماله. و لقد أصدرت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية ثلاثة أنواع من هذه المعايير، الأول يتعلق بالمعايير العامة أو الشخصية، و الثاني بمعايير الأداء المهني، أما الثالث فيتعلق بمعايير إعداد تقرير مراقب الحسابات. و سوف نتناول الآن المعايير المهنية لإعداد تقرير مراقب الحسابات.

يتضمن معايير إعداد التقرير العناصر الآتية[1]:

– يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها و عرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المقبولة قبولا عاما)

– يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها. و ما إذا كانت القواعد التي طبقت في الفترة الجارية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة.

– يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي و نتيجة النشاط بطريقة ملائمة، و إلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة.

– يجب أن يشتمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.

تتمثل هذه المعايير في [2]:

3-3-1 التقرير عن ما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر المعيار السابع إلى المجموعات التالية:

- المجموعة الأولى: المبادئ العامة، و يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:
  - مبدأ الحيطة.
  - مبدأ الثبات.
  - مبدأ الشمول.
  - مبدأ الأهمية النسبية.
  - مبدأ الإفصاح.
- المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالربح، و يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:
  - مبدأ تحقق الإيراد.

[1] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق ، مرجع سابق، ص 83

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، مرجع سابق ، ص ص 28-30

- مبدأ التكلفة في قياس النفقة.
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

- المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي، و يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:
  - مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاستهلاك.
  - مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

هذا و تجدر الإشارة إلى أنه في ظل الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية IAS عند التدقيق يتم استبدال هذه المبادئ بالمعايير إي يذكر تقرير المدقق IAS بدلا من GAAP و ذلك في فقرة الرأي، و أصبحت ال GAAPتأكيد على الثبات (المعيار الثامن) و تكتب في فقرة النطاق كما تجدر الإشارة أيضا إلى أن الاتحاد الدولي للمحاسبين قد أصدر حتى الآن العديد من المعايير الدولية للمحاسبة.

3-3-2 التقرير عن ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترات المحاسبية المختلفة.

3-3-3 التقرير عن أن الإفصاح في التقارير المالية يعتبر كافي و لجميع البيانات الهامة .

3-3-4 التقرير الفني المحايد عن التقارير المالية ككل، مع بيان طبيعة الفحص، و درجة المسؤولية التي يتحملها.

بناء على ذلك المعيار يمكن تقسيم رأي المدقق إلى الأنواع التالية:

النوع الأول: رأي نظيف (مع وجود ملاحظات).

النوع الثاني: رأي مقيد.

النوع الثالث: رأي سلبي.

النوع الرابع: رأي معارض.

تمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث الضوابط و المقاييس التي يجب أن يلتزم بتطبيقها مدقق الحسابات عند مباشرته لمهنته، و لكن يلاحظ أن هذه المعايير تحتاج إلى المزيد من الدراسة والتحليل و يجب أن يضاف إليها معيار يتطلب الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية التدقيق و في إعداد التقرير، مع العلم بأن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي قد أضاف عام 1988 قسم خاص لمفاهيم وقواعد آداب و سلوك المهنة في دليل قواعد السلوك المهني، و ذلك ليعكس المزيد من المسؤوليات للمدقق.

ما هو جدير بالذكر أن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFA قد أكد على تطبيق هذه المعايير باعتبارها المعايير العامة للتدقيق و ذلك في كتابه المنشور في عام 1997 كما أكد أيضا على أخلاقيات المهنة، وهو ما أخذ به المشرع العربي في تشريعاته الجديدة.

4- حقوق ، واجبات و مسؤوليات المراجع الخارجي

لكل مهنة شخص يقوم بممارستها ، فالمراجعة يقوم بها شخص يطلق عليه اسم " المراجع " فهذا الشخص يجب أن يتحلى بمجموعة من الخصائص و المميزات حتى يتمكن من ممارسة هذه المهنة المعقدة و الصعبة و التي تتطلب مسؤولية كبيرة.

4-1 تعريف المراجع و أنواعه

4-1-1 تعريف المراجع

يمكن تعريف المراجع أنه ذلك الشخص المستقل ، المحترف و المحايد عند قيامه بعملية المراجعة و إبداء رأيه عن صحة القوائم المالية و العمليات المحاسبية بكل شفافية و موضوعية لمن يطلب خدماته من مؤسسات ، شركات ... الخ .

4-1-2 أنواع المراجعين

هناك نوعين أساسيين من المراجعين هما المراجعين الخارجيين المستقلين و المراجعين الداخليين أما المراجعين الحكوميين فإنهم يقومون بكلا الوظيفتين التي يقوم بهما كل من المراجع الداخلي و الخارجي.[1]

4-1-2-1 المراجعون الداخليون

كثير من الشركات و المنظمات الكبيرة تحتفظ بقسم أو إدارة مراجعة داخلية بها عديد من المراجعين الداخليين ، حيث يتم استخدام هؤلاء المراجعين الداخليين عن طريق شركات فردية لفحص و تقييم فعالية أعمال الشركة عن طريق الإدارة ، كثير من انتباه هؤلاء المراجعين يتم توجيهه غالبا إلى مخاطر تقييم ضوابط الرقابة الداخلية ، يتكون جزء كبير من عملهم من المراجعات التشغيلية ، بالإضافة إلى ذلك فإنهم قد يؤدون مراجعات التزام ، في كثير من البلاد يرتبط المراجعون الداخليون بشكل وثيق بالمراجعات المالية ، في تلك الظروف فإن المراجع الخارجي يجب أن يفحص العمل المؤدى عن طريق المراجع الداخلي.

يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتقرير مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة ، و يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا في موقعه عن رئيس القسم و أعضائه الذي ينصب عملهم على فحص عملهم و مع ذلك لا يمكن أن يكون المراجعون الداخليون مستقلين بنفس السياق و الطبيعة التي تكون لدى المراجعين الخارجيين المستقلين حيث أنهم يعتبرون موظفين لدى الشركة التي يقومون بفحصها .

لا شك أن المراجعين الداخليين لهم أثرين رئيسيين على مراجعة القوائم المالية هما :

– قد يؤثر وجودهم و عملهم على طبيعة و توقيت و مدى إجراءات المراجعة .

– قد يستخدم المراجعون الخارجيون المراجعين الداخليين لتوفير مساعدة مباشرة عند أداء عملية المراجعة فإذا ما كان ذلك هو الموقف فإن المراجع الخارجي يجب أن يقوم بتقييم كفاءة المراجع الداخلي (التقييم – الخبرة – و التأهيل المهني...إلخ)، و موضعيته (الموقع التنظيمي داخل الشركة).

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، **التطورات الحديثة في المراجعة** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2007 ، ص 30.

4-1-2-2 المراجعون الخارجيون

للمراجعين الخارجيين المستقلين مسؤولية رئيسية في وظيفة المراجعة على القوائم المالية المنشورة في الشركات العامة أو الشركة غير العامة ، و في بعض البلدان فإن هناك مجموعات عديدة من المراجعين الذين لديهم وظائف مختلفة ، و يتم الترخيص للمراجعين المستقلين عادة أما عن طريق منظمة مهنية أو عن طريق جهة حكومية[1] .

إن مصدر السلطة لوظيفة التصديق تأتي من قانون التجارة أو قانون الشركات في معظم البلدان ويمكن في بعض الحالات كما هو الأمر في الولايات المتحدة و كندا فإن كل محافظة أو ولاية تمارس رقابة ملحوظة على كل ما يخص المراجع و كيفية تأهيله.

إن كافة المحاسبين العموميين المعتمدين في الولايات المتحدة يرخص لهم عن طريق الولايات. كما أن معظم البلدان لديهم منظمات محاسبية مهنية يمكن لها أن تؤثر أيضا على المراجعين .

4-2 حقوق و واجبات و مسؤوليات المراجع الخارجي

حتى يستطيع المراجع أداء عمله بكفاءة و فاعلية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق و سلطات و ما عليه من واجبات و مسؤوليات وفقا لما تقضي به قواعد و مبادئ المراجعة من ناحية و لما جرى عليه العرف في مجال المراجعة الخارجية من ناحية أخرى.

يتم إيضاح هذه العناصر كما يلي :[2]

4-2-1 حقوق المراجع الخارجي

تتمثل حقوق المراجع الخارجي في المجالات و النواحي التالية و التي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في إنجاز برنامج مراجعته و تحقيق أهدافه بدرجة عالية من الفاعلية:

– حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات و الإطلاع عليها للحصول على بيان كعين أومعلومة أو تفسير نتيجة معينة، و حق الاطلاع على القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركة.

– حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في الشركة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع لتفسير مرضي له.

– من حق المراجع فحص و تدقيق الحسابات المختلفة و السجلات وفقا للقوانين و اللوائح من ناحية ووفقا لما تقضى به القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال المراجعة الحسابية. إلى جانب ذلك فحص و تدقيق المجموعة المستندية من خلال المراجعة المستندية.

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ص 30

[2] محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص 61

– من حقوق المراجع أيضا جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد مثلا من الأوراق المالية (أسهم أو سندات) محفوظة فيها أو أوراق النقدية و فئاتها المختلفة.

– حق مراجعة و فحص باقي أصول الشركة على اختلاف أنواعها و كذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على الشركة، و حق الاتصال بدائني الشركة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات.

– حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أوالتأخير أي في حالات الاستعجال.

– حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينيبه من مساعديه، و ذلك لتقديم تقرير المراجعة و عرضه و حضور مناقشته و الرد على أي استفسارات قد يثيرها الأعضاء حول بعض نقاط أو جوانب التقرير.

4-2-2 واجبات المراجع الخارجي

يتمثل فيما يجب أن يقوم المراجع به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي و فعال، و من أهم هذه الواجبات ما يلي:[1]

– يجب عليه أن يقوم بالفحص و التدقيق الفعلي لحسابات الشركة و دفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها و سلامتها و كشف أي أخطاء و العمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.

– يجب على المراجع التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول و الالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر، و يمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات و أساليب المراجعة الفنية.

– يجب على المراجع أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم و سليم و يغطي معظم عمليات الشركة.

– يجب على المراجع أن يقدم التوصيات و الاقتراحات الملائمة لما يلي:

- معالجة و تصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها.
- عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك.
- حسن سير العمل في أقسام و إدارات الشركة.

– يجب على المراجع التأكد إلى جانب الفحص و المراجعة الدفترية أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح و الأنظمة المختلفة و تلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقد المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها.

[1] محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص 62

– يجب على المراجع أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها و من أمثلة هذه القواعد ما يلي:

- تسجيل الأصول الثابتة في الدفاتر بتكلفتها التاريخية.
- احتساب إهلاك لهذه الأصول القابلة للإهلاك وفقا للطرق و المعدلات المعمول بها في الشركة في السنوات السابقة دون تغييرها إلا بأسباب معينة يقتنع المراجع بها ووفقا لما جرى عليه العرف المحاسبي بالنسبة للشركات و الأنشطة المماثلة.
- ثبات طرق تقييم المخزون السلعي مثل طريقة التقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل.
- إتباع مبدأ الحيطة و الحذر عن طريق تكوين بعض مخصصات الملاءمة لتطبيق هذا المبدأ مثل مخصص الديون المشكوك فيها و أساس تكوينه و مدى ملاءمة معدله لرصيد المدينين في الشركة.
- عدم المبالغة في تكوين المخصصات بصفة عامة و التي يتم تحميلها على حساب الدخل حتى لا يترتب عليها عند زيادتها عن اللازم تخفيض الأرباح و بالتالي:
  - ✓ تخفيض نصيب المساهمين من الأرباح التي يتقرر توزيعها.
  - ✓ التهرب من الضرائب عن طريق تخفيضها لأنها سوف تحتسب على أساس أرباح ضئيلة غير حقيقة.
  - ✓ تخفيض الأرباح التي يمكن احتجازها لتدعيم المركز المالي في شكل احتياطات مختلفة.
  - ✓ عدم إظهار المركز المالي الحقيقي للشركة.
- القيام بعمل التسويات الجردية اللازمة لعناصر المصروفات و الايرادات وفقا للقواعد المتعارف عليها.

– يجب على المراجع فحص عناصر قائمة الدخل (أو ح/الأرباح و الخسائر) للتحقق من أنه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط الشركة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية.

– يجب على المراجع فحص عناصر قائمة المركز المالي (أو الميزانية العمومية) للتحقق من أنها تعبر تعبيرا صحيحا عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول و الالتزامات و بالتالي عن المركز المالي للشركة في نهاية السنة المالية.

– يجب على المراجع أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره.

– على المراجع عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة، أن يقدم تقريره إلى الأعضاء و يتلوه عليهم بحيث يكون تقريرا شاملا على جميع البيانات الهامة واللازمة التي تعبر عن:

- ما إذا كان المراجع قد حصل على كل البيانات و المعلومات و السجلات و الدفاتر اللازمة لإنجاز عمله.
- ما إذا كانت الحسابات و الدفاتر و السجلات سليمة و منتظمة.

- ما إذا كانت الحسابات الختامية و الميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات والتقارير والملخصات المختلفة.
- ما إذا كان الجرد و التسويات الجردية التي قامت بها الشركة قد روعي فيها القواعد المتعارف عليها.
- ما إذا كانت وقعت مخالفات معينة لأحكام بعض النظم و القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة نشاط الشركة.
- ما إذا كانت قائمة الدخل تظهر النتيجة الحقيقية مع أرباح أو خسائر و الميزانية العمومية تظهر المركز المالي الحقيق للشركة.

4-2-3 مسؤوليات المراجع الخارجي

لقد تعددت الكتابات التي تناولت طبيعة مسؤولية المراجع كمزاول لمهنة المحاسبة و المراجعة من ناحية، و الأطراف التي يعتبر المراجع مسؤولا أمامها من ناحية أخرى. و رغم تعدد هذه الكتابات فلقد أجمعت هذه الكتابات على أنه منذ الستينات تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد مزاولي المهن المختلفة بشكل ملحوظ، و من هؤلاء المزاولين بطبيعة الحال مراقبي الحسابات أي (المراجعين الخارجيين). و لقد ذكرت إحدى هذه الكتابات أن الحسابات في العقد الأخير بلغت أكثر من عدد القضايا التي نشأت خلال تاريخ المهنة ككل. و لقد ساعد على ذلك تظافر عدة عوامل لعل من أهمها[1]:

– التعقيدات المتزايدة لعمليات الفحص و الاختبار في مجال مراجعة الحسابات و التي تعود إلى عدد من الاعتبارات أهمها: كبر حجم المشروعات، و استخدام الحاسبات الالكترونية في حسابات المشروع (التشغيل الالكتروني للبيانات)، ظهور الشركات المتعددة الجنسية و تداخل عملياتها.

– النمو المتزايد لإدراك مستخدمي القوائم المالية بأهمية و مسؤوليات مراقبي الحسابات (المراجع الخارجي).

– الأحكام التي تصدر من المحاكم ضد مزاولي المهنة، شجع المحامين على تقديم خدماتهم القانونية على أساس نظام الأتعاب المشروطة، مما جعل الأطراف المتضررة تحقق بعض المكاسب في حالة نجاح القضية، ولكن ستكون الخسارة منخفضة جدا إذا لم تكن القضية ناجحة.

– رغبة مزاولي المهنة للبقاء بعيدا عن ساحة المحاكم، و ذلك تجنبا لتحمل الرسوم القضائية وكذلك حفاظا على السمعة الطيبة بين مستخدمي خدمات هذه المهنة. هذا مما جعل لديهم الرغبة في حل جميع المشاكل القانونية التي تواجه المهنة من خلال الاتفاقات و التحديد الواضح للمسؤولية بدلا من حلها من خلال الحل القضائي.

– تعدد المبادئ المحاسبية البديلة و التي يتعين على العميل الاختيار من بينها لغرض اعداد القوائم المالية مع عدم وجود معايير قاطعة و واضحة يستطيع المراجع من خلالها تقييم البديل أو البدائل التي تم إختيارها و تحديد ما إذا كانت تمثل أفضلها في ظل الظروف القائمة .

[1] محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى سليمان ، الأسس العلمية و العملية لمر□عة الحسابات ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2005، ص 125

– تزايد عدد المشروعات التي تفشل كنتيجة مباشرة لعدم صدق و أمانة الإدارة .
– رغبة بعض مزاولي المهنة في الإستسلام و الإذعان لضغوط الإدارة لضمان استمرارهم كمراجعين .

من الأمور الواضحة ، أن مسؤولية المراجع تمتد إلى كل جزء من العمل الذي يقوم به ويشمل ذلك أعمال المراجعة (إبداء الرأي عن مدى سلامة القوائم المالية) ، و الضرائب ، و الخدمات الإدارية وإمساك الدفاتر .

4-2-3-1 أنواع مسؤوليات المراجع الخارجي

يمكن تقسيم مسؤوليات المراجع المختلفة إلى الأنواع التالية :

أولا- مسؤولية فنية

هي التي تدخل في صميم عمله كمراجع حسابات قانوني للشركة و تتلخص في مجالين رئيسيين هما[1]:

- مسؤوليته في التحقق من أن الشركة قد طبقت و بشكل سليم القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين و المقبولة قبولا عاما، و التي عرضنا البعض منها عند تناولنا لواجبات المراجع.
- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين و اللوائح و الأنظمة و العقود و غيرها من الوثائق التي تنظم أعمال و أنشطة الشركة قد روعيت و طبقت تطبيقا سليما.

ثانيا- مسؤولية أخلاقية

إذا أخل المراجع باعتباره كعضو بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات و النقابات المهنية التي ينتسب إليها . فقد يتلقى المعني بالأمر إنذارا ، لوما ، فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة [2].

و من أمثلة ذلك ما يلي[3]:

– إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة.
– تقديم بيانات مضللة و غير حقيقية.
– إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.
– الإهمال أو التقاعس في أداء عمله.
– إذا أبدى رأيا معينا غير الحقيقة لمنافقة أحد المسؤولين.

[1] محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص 65
[2] محمد بوتين، مرجع سابق ، ص 58
[3] محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص 66

- إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.

ثالثا- مسؤولية مدنية

إن المراجع مسؤول تجاه الشركة و تجاه الغير ، و عليه تعويض الضرر المادي و المعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء و تقصير ، غير أنه لابد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء و ذلك التقصير.[1]

من بين نواحي القصور التي تتعلق بعمل المراجع نذكر: [2]

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

لذلك قد يتعرض المراجع نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية حيث يسأل عن أي أخطاء يسيرة أوكبيرة و قد يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للحرج أمام المسؤولين في الشركة.

رابعا- مسؤولية جنائية

هي التي تتمثل في ارتكاب المراجع لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد و من هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمراجع ما يلي[3]:

- تآمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة.
- تآمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة و لكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة أو المساهمين.
- إغفال المراجع و تغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في الشركة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة.
- الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته (عند طلبها) أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة و خطيرة بالنسبة لنشاط الشركة و مصالح المساهمين.

[1] محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 57
[2] محمد السيد سرايا، مرجع سابق ، ص 66
[3] Alain Mikol : Les audits financiers , comprendre les mécanismes du contrôle légale, édition d'organisation, paris, 1999, p 172

– ارتكاب الأخطاء و المخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة و من ذلك إفشاء بعض أسرار الشركة في مجالات مختلفة إلى الشركة المنافسة لغرض أو لآخر يخص المراجع شخصيا.

و لا شك أن مثل هذه التصرفات تعرض المراجع للمساءلة الجنائية و اتخاذ الإجراءات القانونية عند اكتشاف هذه التصرفات و التأكد من أنها ارتكبت عن عمد من قبل المراجع أو عن إهمال جسيم.

4-2-3-2 صفات رأي المراجع الخارجي

يجب أن يتميز رأي المراجع حتى يكون سليما و ملائما و مقبولا من الناحية الفنية بمجموعة من الصفات أو الخصائص الهامة و التي منها ما يلي[1]:

– أن يكون مبنيا على الكفاءة المهنية و المهارة المطلوبة لإنجاز برنامج عمل المراجع.

– أن يكون رأيا محايدا و غير متحيز لطرف ما على حساب طرف آخر و ألا يتأثر بأية ضغوط قد تقع على المراجع بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

– أن يكون رأيا واقعيا يعبر عن نتائج واقعية حدثت فعلا و يعبر عن شخصية المراجع الذاتية ووفقا لما قام به و مارسه من أعمال مراجعة.

– أن يكون أساس رأي المراجع الدراسة و التحليل و التمحيص بأن يسبق اقتناع المراجع بالرأي و إبدائه له قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية و تحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه في مجال تنفيذ برنامج المراجعة.

– يجب أن يكون أساس إبداء الرأي بطريقة ملائمة و سليمة أن يقوم المراجع بتجميع أدلة الإثبات اللازمة والملائمة و الكافية لتكوين هذا الأساس و بالتالي إبداء و تقرير الرأي.

– يجب أن يكون رأيا واضحا و مفهوما و معبرا بما فيه الكفاية عن جميع المعلومات و البيانات و النتائج الهامة بطريقة لا تحتمل اختلاف التأويل، و كذلك أن تستخدم في صياغة الرأي المصطلحات الفنية الأكثر شيوعا في محيط المهنية.

– يجب أن يكون رأيا شاملا لكافة ملاحظات و نتائج عملية المراجعة.

– يجب أن يكون رأيا دقيقا و قاطعا حتى يمكن الاعتماد عليه في مجال اتخاذ بعض الإجراءات أو القرارات.

– يجب مراعاة توقيت إبداء الرأي بأن يقدم في وقت مناسب لمختلف الأطراف حتى يمكن تعاظم الاستفادة منه.

– يجب مراعاة التفصيل و الإيجاز في كتابة و إعداد الرأي من خلال تقرير المراجعة بأن يعد الرأي "بتفصيل غير ممل و بإيجاز غير مخل" أي أنه لا يجب أن يبعث على الملل عند دراسته أو قراءته و لا يخل بالهدف الرئيسي منه و هو إظهار النتائج الهامة لعملية المراجعة.

[1] محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص 68

4-3 اكتشاف الأخطاء و الغش من طرف المراجع الخارجي

4-3-1 مفهوم الخطأ و التلاعب

يعرف الخطأ وفقا لما جاء بالمعيار رقم 53 الذي أصدره مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأنه عبارة عن تحريف أو استبعاد غير متعمد لمبالغ أو معلومات معينة في القوائم المالية . وهي غالبا ما ترتكب نتيجة لجهل كتبة إدارة الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبالتصنيف المحاسبي السليم . وترتكب أيضا نتيجة الإهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبية.

أما التلاعب فهو عبارة عن ذلك التحريف أو الاستبعاد المتعمد لمبالغ أو افصاحات معينة في القوائم المالية . و هي غالبا ما ترتكب لرغبة مرتكبيها في إخفاء جهلهم أو عدم كفاءتهم أولرغبتهم في تغطية سرقات كبيرة في النقدية أو البضاعة ، أو تقديم تقارير مالية غير حقيقية [1].

4-3-2 أنواع الغش

على الرغم من أن الغش يعتبر مفهوم قانوني واسع، إلا أن الغش في ظل سياق أدبيات مراجعة القوائم المالية يمكن تعريفه بأنه عبارة عن التحريف العمدي في القوائم المالية، و يتمثل النوعين الرئيسيين للغش في التقرير المالي الاحتياطي بالإضافة إلى اختلاس الأصول و اللذين يرتبطان بمسؤوليات المراجعة عند اكتشاف التحريفات الجوهرية[2].

4-3-2-1 التقرير المالي الاحتياطي

يعرف التقرير المالي الاحتياطي بأنه عبارة عن التحريف العمدي أو حذف قيم أو افصاحات بنية خداع أو تضليل المستخدمين المعنيين، تتضمن معظم حالات التقرير المالي الاحتياطي عادة التحريف العمدي للقيم و ليس الافصاحات، على سبيل المثال فقد أعدت شركة ورلد كوم تقريرا يتضمن رسملة قيم ببلايين الدولارات كأصول ثابتة كان يتعين أن يتم تحميلها كمصروفات، أن حذف القيم عموما أقل من حيث الشيوع إلا أن الشركة يمكن أن تصور قيمة الدخل بالمغالاة في قيمته مع حذف قيم حسابات الدائنين أو الالتزامات الأخرى المرتبطة.

على الرغم من أن معظم حالات التقرير المالي الاحتياطي تتضمن مغالاة في تحديد قيم الأصول والدخل أو استبعاد الالتزامات و المصروفات كمحاولة للمغالاة. في تحديد قيمة الدخل، إلا أنه من المهم الذكر بأن الشركات غالبا ما تقوم بتدنية قيمة الدخل بشكل مدروس على سبيل المثال فإن الشركات التي لا تطرح أسهمها للتداول بالبورصة قد تقوم بتدنية دخلها عن عمد عندما تكون الأرباح مرتفعة من اجل خلق

[1] رﻟب السيد راشد ، محمود ﻟ1ﻟي درويش ، أصول المرﻟعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1999 ، ص 55
[2] أمين السيد أحمد لطفي ، دراسات متقدمة في المرﻟعة و خدمات التأكد ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2007 ص ص 270-274

احتياطي بتلك الأرباح أو تكوين احتياطات قد تستخدم لزيادة الأرباح في الفترات المستقبلية، و يطلق على تلك الممارسة تمهيد الدخل أوإدارة الأرباح، و تتضمن إدارة الأرباح تصرفات مدروسة تأخذها الإدارة للوفاء بأهداف الأرباح، إما تمهيد الدخل فيعرف بأنه نوعا من إدارة الأرباح التي خلالها يتم تحويل الإرادات والمصروفات فيما بين الفترات لتخفيض التقلبات في الأرباح.

فإدارة الأرباح تمثل مناورة نشطة للتوصل إلى رقم ربح محدد مسبقا قد يكون موضوعا مسبقا أوقيم متفق عليها أو تنبؤات من جانب الإدارة, و يتم تصميم أسلوب تمهيد الدخل (أو قد يعرف بأسلوب تخفيف تقلبات الدخل) كنمط من أسلوب إدارة الأرباح بغرض إزالة الارتفاعات أوالانخفاضات التي تظهر في الدخل على مدار فترات مالية مختلفة من خلال تخفيض و تخزين الأرباح في السنوات الجديدة لاستخدامها في زيادات الدخل في السنوات منخفضة الأداء و تتمثل أحد أساليب تمهيد الدخل في تخفيض قيمة المخزون والأصول الأخرى لأحد الشركات التي تم الاستحواذ عليها في وقت الاستحواذ بشكل يترتب عليه أرباح مرتفعة عندما يتم بيع الأصول لاحقا، و قد تقوم الشركات بشكل مدروس أيضا بالمغالاة في احتياطات تقادم المخزون ومخصصات الديون المشكوك في تحصيلها في فترات الارباح المرتفعة.

على الرغم من ذلك فإن هناك حالات عديدة و إن كانت ليست متكررة لحدوث التقرير المالي الاحتياطي المتضمن إفصاح غير كاف على سبيل المثال فإن المشكلة المركزية في قضية Enron كانت تتمثل فيما إذا كانت الشركة قد أفصحت بشكل غير كافي عن الالتزامات للشركات التابعة المعروفة ككيانات ذات عرض خاص، حيث قامت Hutton أحد منشآت السمسرة الغائبة الآن بحسابات السحب على المكشوف في بنوك عديدة لزيادة أرباح الفائدة، ذلك السحب على المكشوف قد تم تضمينه كالتزامات في الميزانية العامة، إلا أن وصف الميزانية العمومية للالتزامات كان غير واضحا.

من المعلوم أنه عن طريق استخدام الكيانات ذات الغرض الخاص يمكن للشركات الأم أن تزيد من الرفع المالي (الديون) و العائد على الأصول دون أي التزام بإظهار تلك الديون مع إظهار الديون المتعلقة بها في الكيان ذات الغرض الخاص مقابل فائدة، فالكيان ذو الغرض الخاص يمكن أن يقترض مبالغ كبيرة من المال من المؤسسات المالية و يشتري أصولا أو يقوم بأعمال أخرى دون أن يظهر الدين أو الأصول في القوائم المالية المشتركة، كذلك يمكن للشركة الأصلية أن تبيع أصول بربح للكيان و تدرج الأرباح في قائمة الدخل، كذلك قد يتم تحويل الكيان ذو الغرض الخاص بالأصول التي تهبط قيمتها و من ثم لا يتم قيد خسائر في دفاتر الشركة الأصلية.

4-3-2-2 اختلاس الأصول

يمثل اختلاس الأصول الغرض الذي يتضمن سرقة أصول المنشأة، و في كثير من الحالات فإن القيم المتضمنة لا تكون جوهرية أو ذات أهمية للقوائم المالية، و مع ذلك فإن خسارة أصول الشركة تمثل

مجال اهتمام رئيسي للإدارة، و لا شك أنه من الأرجح أن حد الأهمية النسبية المستخدم عن طريق الإدارة للغش سيكون أقل تماما من حد الأهمية النسبية المستخدم عن طريق المراجع لأغراض التقرير المالي.

عادة ما يتم استخدام مصطلح اختلاس الأصول للإشارة إلى الشركة المرتبطة بالموظفين والأطراف الداخلية الأخرى بالشركة، على سبيل المثال يقدر معهد فاحصي الغش المعتمدين أن الشركة تفقد 6% من إيراداتها في المتوسط نتيجة الغش، و مع ذلك فإن الكثير من ذلك الغش يتضمن أطراف خارجية على سبيل المثال الغش عن طريق الموردين.

كذلك عادة ما يتم ارتكاب اختلاس الأصول عند المستويات الدنيا من هيكل المنظمة، و في بعض الحالات الجديرة بالذكر مع ذلك قد تتورط الإدارة العليا بسرقة أصول الشركة، و حيث أن السلطة و الرقابة الأكبر للإدارة على أصول المنشأة، فإن الاختلاس المرتبط بالإدارة العليا يمكن أن يتضمن قيمة جوهرية ذات قيمة كبيرة، و في أحد الأمثلة الصارخة فإن المدير التنفيذي السابق لشركة Tyco الدولية قد اتهم عن طريق البورصة بسرقة أصول تزيد عن 100 مليون دولار و قد كشف المسح الميداني عن الغش الذي أجري عن طريق معهد فاحصي الغش المعتمدين أن متوسط الخسارة الناتجة من الغش المرتبط بالإدارة العليا كانت أكثر من ثلاث مرات من خسائر الغش المرتبط بالموظفين الآخرين.

4-3-3 مثلث و ظروف الغش

توجد ثلاث ظروف للغش تنشأ من التقرير المالي الاحتياطي واختلاس الأصول، تلك الظروف الثلاث يشار إليها بمثلث الغش طبقا لإيضاح معايير المراجعة[1].

4-3-3-1 الحوافز/الضغوط

قد يكون للإدارة أو العاملين الآخرين حوافز أو ضغوط لارتكاب الغش.

4-3-3-2 الفرص

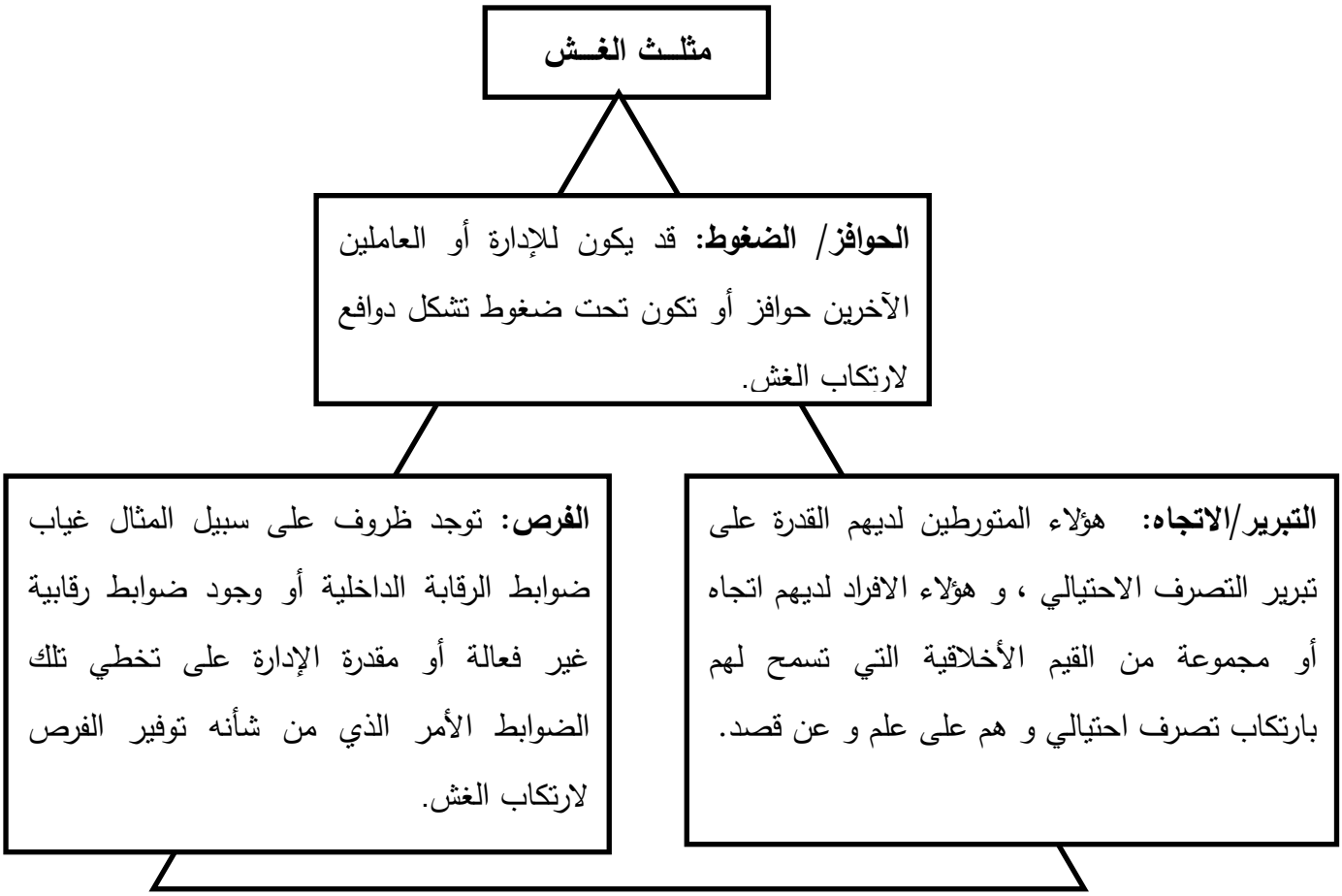
حيث توفر الظروف الفرص لارتكاب الإدارة أو الموظفين للغش.

4-3-3-3 الاتجاهات/التبرير

يوجد اتجاه أو طبيعة أو مجموعة من القيم الأخلاقية تسمح للإدارة أو العاملين بارتكاب تصرف غير أمين، أو قد يكونون في بيئة تفرض ضغط كبير يجعلهم يخطئون أو يبررون ارتكابهم لذلك التصرف غير الأمين.

[1] أمين السيد احمد لطفي ، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد، مرجع سابق ، ص 274

شكل رقم (05) : مثلث الغش



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي ، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ص 275.

خـلاصــة

ناقشنا في هذا الفصل عدة جوانب تتعلق بالاطار الفكري و النظري للمراجعة ، من خلال التطرق إلى التطور التاريخي للمراجعة و كيفية ظهورها و تطورها عبر الزمن . كما تم مناقشة تعريف المراجعة و الأنواع المختلفة لها ، حيث تم التأكيد على الحاجة للمراجعة و مدى أهميتها و فوائدها . و تناولنا كذلك مختلف المعايير التي مكنتنا من تحديد حقوق وواجبات ومسؤوليات المراجع تجاه هذه المهنة .

تبين لنا كذلك أن المراجعة لا تحقق الأهداف التي تطرقنا إليها و الاستفادة من خدماتها و تحقيق القيمة المضافة المرجوة منها في غياب التنظيم الجيد لها . لهذا سيأتي الفصل الموالي ليوضح لنا الاطار العملي الذي ينظم المراجعة الخارجية بصفة خاصة مع إدراج ما جاء به التشريع الجزائري لتنظيمها.

الفصل الثاني
الإطار العملي للمراجعة الخارجية في الجزائر

تمهيد

يهدف هذا الفصل لدراسة وتحليل عملية المراجعة الخارجية في الجزائر، حيث يبدأ بتسليط الضوء على المراحل و التطورات التي مرت بها منذ استقلال الجزائر . كما يتناول الإطار العام للممارسة المهنية للمراجعة الذي يتضمن النصوص القانونية المنظمة للمهنة في الجزائر والشروط العامة وشروط المعرفة المتخصصة التي يجب توفرها في المراجع الذي يقوم بفحص الحسابات والقواعد المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية و الإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى. و عليه يتضمن هذا الفصل العناصر الرئيسية التالية :

- **واقع و تنظيم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر**
- **المراحل الأساسية لعملية المراجعة**
- **الحصول على أدلة الإثبات الكافية و أوراق العمل في المراجعة**
- **تنفيذ عملية مراجعة عناصر القوائم المالية**
- **أعمال نهاية السنة و التقرير النهائي**

1-واقع و تنظيم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

عرفت مهنة المراجعة في الجزائر عدة تطورات بالموازاة مع التحولات الإقتصادية التي عرفتها الجزائر، من خلال الإنتقال من النظام الإقتصادي الإشتراكي الموجه إلى إقتصاد السوق، و الاصلاحات الإقتصادية الناتجة عنه و عقد اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي و التفاوض بشأن الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، و لهذا سيتم عرض أهم المراحل التي مرت بها المراجعة منذ الإستقلال إلى يومنا هذا.

1-1 تاريخ و تطور مهنة المراجعة في الجزائر

مرت المراجعة في الجزائر بثلاثة مراحل أساسية تبعا لما شهدته المؤسسة الاقتصادية من إصلاحات منذ نشأتها[1].

1-1-1 المراجعة في الجزائر خلال الفترة 1969 – 1980

بدأ التأريخ للمراجعة في الجزائر في سنة 1969، و تحديدا بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية، أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها.

صدر بعدها المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات و مهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية و شبه العمومية، و قد كرس النص المراجعة (محافظة الحسابات) بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية، و يتبين من هذا أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة، و هذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد و المتمثل في نمط التسيير الموجه.

1-1-2 المراجعة في الجزائر خلال الفترة 1980 – 1988

بعد الصدمة البترولية لـ 1986 التي أصابت أسعار البترول بدا للعيان عدم نجاعة الإستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر و انكشفت عيوب و أساليب تسيير الاقتصاد الوطني، و بدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا و مضمونا، و هكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، و تأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة و من ثم يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي . و قد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في

[1] سيد محمد ، بوعرار أ□مد شمس الدين ، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01 ، 2010 ، ورقة مقدمة في ملتقى□ول مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق و مهنة التدقيق ، ص3 ، اطلع عليه على الموقع : www.kantakji.com/media/2333/0m036.pdf بتاريخ 25-08-2016 على الساعة 20:45 .

وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة و العودة ثانية لصالح الفعالية و النوعية، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة المراجعة، و كان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/30/10.

1-1-3 المراجعة في الجزائر خلال الفترة 1991 - 2010

إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88 الذي حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها، كما إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية و بما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات، و هو ما نتج عنه صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27.

1-2 النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر

يمكن حصر أهم النصوص المنظمة للمهنة فيما يلي :[1]

1-2-1 الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة و الخبير المحاسبي

الملاحظ أن هذا القانون يتعلق بالمحاسبين و الخبراء المحاسبين ، أما بخصوص محافظة الحسابات فأعهد بها للمفتشية العامة للمالية (IGF) مديرية تابعة لوزارة المالية .

1-2-2 الأمر رقم 75-25 المؤرخ 1975/04/29 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN)

1-2-3 القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة

من أجل إرساء آليات رقابية فعالة لمؤسساتنا الوطنية بفعل إعادة الهيكلة و الحد من الاختلالات وسوء التسيير ، بادرت السلطات سنة 1980 إلى إصدار هذا القانون ، حيث نصت المادة الخامسة منه على : " يراقب مجلس المحاسبة مختلف الحسابات التي تتضمن العمليات المالية و المحاسبية ، و يتم التحقق من دقتها و صحتها و نزاهتها " .

1-2-4 القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد

سبق و أن ذكرنا أن مهنة المراجعة في الجزائر عرفت فراغا و غيابا كبيرين في الفترة الممتدة من 1962 إلى غاية نهاية الثمانينات بسبب احتكار الدولة للنشاط الاقتصادي و إعطاء مجلس المحاسبة دورا كبيرا و صلاحيات كثيرة للرقابة على المؤسسات العمومية ، إلى أن صدر القانون رقم 88-01 المتعلق

[1] عمورة جمال ، ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA) ، ورقة بحثية مقدمة في ملتقى ول مراجعة الحسابات في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة ، ص ص 5-9 اطلع عليه على الموقع :
http://www.kantakji.com/media/2321/0m026.pdf بتاريخ 19-80-2016 على الساعة 21:20 .

بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية أين تحررت هذه الأخيرة من القيود المفروضة عليها ونالت استقلاليتها المالية و أصبحت خاضعة لأحكام و قواعد القانون التجاري و أصبحت معرضة للإفلاس و التصفية ، مما تطلب ضرورة مراجعة حساباتها و المصادقة عليها من قبل أطراف مختصين كمحافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين .

من أجل ذلك تم إصدار القانون رقم 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد و هذا سنة 1991. و اعتبر هذا القانون بمثابة منعرج حاسم في تاريخ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر ، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

أصبحت بذلك مهنة المراجعة في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر فيه شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية ، و هي بذلك قفزت قفزة نوعية حيث تحقق فيها أحد أهم شروط ممارسة المهنة ألا و هو شرط الاستقلالية و الحياد ، علما أن مهنة المراجعة كان يعهد بها قبل صدور هذا القانون للمراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية .

1-2-5 المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 : إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين .

1-2-6 تحديد أتعاب محافظي الحسابات: عن طريق سلم الأتعاب من خلال القرار المؤرخ في 1994/11/07 و المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات ، الذي تم تعديله سنة 2006.

1-2-7 إصدار قانون أخلاقيات مهنة المراجعة و المحاسبة من خلال المرسوم التنفيذي رقم **96-136** المؤرخ في **1996/04/15**.

1-2-8 إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة(CNC) كهيئة استشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث و التطوير و المعايرة في مهنة المحاسبة من خلال المرسوم التنفيذي رقم **96-318 المؤرخ في 1996./09/25**

1-2-9 المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري و كذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

1-2-10 المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1997/12/01 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20(إضافة ممثل للدولة من وزارة المالية) .

1-2-11 قرار مؤرخ في 1998/03/28 يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات و الشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

1-2-12 قرار مؤرخ في 1999/03/24 الموافقة على الشهادات و شروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة.

1-2-13 المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 2001/12/20 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و يضبط اختصاصاته و قواعد عمله .

1-3 شروط ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر

1-3-1 الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة

نصت المادة الأولى من الأمر رقم 71-82 أنه لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس باسمه وتحت مسؤوليته مهنة المراجعة مالم يرخص له بذلك وفق الشروط التي يحددها هذا الأمر . و لقد جاء القانون رقم 91-08 سنة 1991 ليؤكد ما جاء به الأمر السابق ذكره، حيث يحدد هذا القانون شروط وكيفيات ممارسة مهنة المراجعة لدى شركات الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات. وقد أضاف القانون 10-01 بعض الشروط لممارسة مهنة المراجعة في المجالات المذكورة أعلاه لتصبح كالتالي[1] :

-الجنسية الجزائرية؛

-أن يكون حائزا على الشهادة المطلوبة لممارسة المهنة؛

-التمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية؛

-أن لا يكون المترشح قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

-تأدية اليمين *؛

-أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها قانونا.

الملاحظ على القانون الجديد 10-01 أنه أتى ببعض التغييرات في شروط الممارسة المهنية حيث أصبح لا يمكن ممارسة مهنة مراجع حسابات إلا بعد التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو المصف الوطني للخبراء المحاسبين بالنسبة للخبير المحاسب، بالإضافة إلى الاعتماد المسبق من طرف الوزير المكلف بالمالية. ونشير إلى أن طلبات الاعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أصبحت بموجب هذا القانون ترسل إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يبلغ قرار الاعتماد أو الرفض المعلل في أجل أربعة أشهر.

---

[1] المادة 08 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 ، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 42 ، 2010 .

*يؤدى اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتب محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب بالعبارات التالية : " **أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف ، و الله على ما أقول شهيد**".

بصدور القانون 10-01 أصبح بالإمكان ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر عن طريق تكوين شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، على شرط أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.

فرق القانون رقم 10-01 في شروط اعتماد الشركات لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر كما يلي:

• لتكوين شركات الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات في شكل شركات ذات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة أو تجمعات، فإنه يشترط أن يكون ثلثي الشركاء فيها مسجلين بصفة فردية في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حسب الحالة، ويمتلكون على الأقل ثلثي رأس المال، وأن يكون الثلث الآخر من الشركاء من حاملي الشهادات الجامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة[1].

إضافة إلى الشروط أعلاه، فإنه للحصول على الاعتماد يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أن تتوفر فيها الشروط التالية:[2]

-أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات؛

-أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط؛

-أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف؛

-أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة؛

-أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، إلا إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بممارسة مهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظ الحسابات.

• أما في حالة شركات الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات التي تأخذ شكل شركات مدنية، فإنه يشترط أن يكون جميع الأعضاء مسجلين بصفة فردية في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، مع إمكانية دخول أعضاء غير معتمدين وغير مسجلين بصفة فردية من القانونيين والاقتصاديين أو أي من حملة شهادات التعليم العالي نظرا لتأهيلهم، بصفة شركاء في حدود ربع الشركاء مع اشتراط الجنسية الجزائرية[3].

يلاحظ من خلال شروط ممارسة المهنة في الجزائر، أن القانون الجديد المنظم للمهنة خول ممارسة المهنة لذوي الجنسية الجزائرية دون الأجانب وهو الذي لقي استحسانا من طرف أعضاء المهنة، حيث أنه في وقت سابق كانت هناك محاولة من قبل وزارة المالية لفتح المهنة بشكل واسع للأجانب و المكاتب الدولية

[1] المواد 74-48-50 من القانون رقم 10-01 ، مرجع سابق .

[2] المادة 51 من القانون رقم 10-01 ، مرجع سابق .

[3] المادة 52 من القانون رقم 10-01 ، مرجع سابق .

للمراجعة من خلال مشروع قانون المالية لسنة 2005 والذي لقي معارضة شديدة من قبل المهنيين، كما أعطى القانون الجديد الفرصة لتكوين أنواع مختلفة من الشركات التجارية والمدنية والتجمعات لممارسة المهنة وبالتالي دخول أشخاص غير معتمدين كأفراد من أصحاب المؤهلات العليا لممارسة المهنة، ولكن في إطار شركات الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات المكونة لهذا الغرض.

1-3-2 شروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر

إن مهنة المراجعة كباقي المهن تقتضي توفر مجموعة من المعارف المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة التي يجب توفرها في المترشح لممارسة المهنة، وتشمل هذه المعرفة التعليم في الجامعات والمعاهد المتخصصة والتي تتوج بالشهادات والإجازات المطلوبة في العنصر السابق، والتدريب المهني و ذلك لاكتساب الخبرة المهنية، بالإضافة إلى الامتحان النهائي الذي يفتح الباب للمترشح لمزاولة المهنة.

مرت الجزائر بعدة مراحل فيما يخص هذه المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة، حيث أنه كما رأينا في النقطة السابقة أن مراجعة حسابات الشركات العمومية والمختلطة كانت تحت وصاية وزارة المالية وهي التي تعين محافظي الحسابات من موظفي الدولة، بينما مراجعة حسابات الشركات الخاصة فهي موكلة للخبراء المحاسبين المرخصين من قبل المجلس الأعلى للمحاسبة طيلة الفترة (1971 – 1991)، حيث أنه قبل سنة 1972 ، كان تكوين الخبراء المحاسبين خاضعا لسياسة الترقية الاجتماعية المضمونة من طرف غرف ومدارس التجارة، ولكن في سنة 1972 كان هناك إصلاح مزدوج تمحور حول موضوعين رئيسيين هما:

– تنظيم الدراسات الجامعية للحصول على شهادة ليسانس في العلوم المالية[1]، حيث أصبحت هذه الشهادة شرطا من شروط الترشح للتكوين كخبير محاسب؛

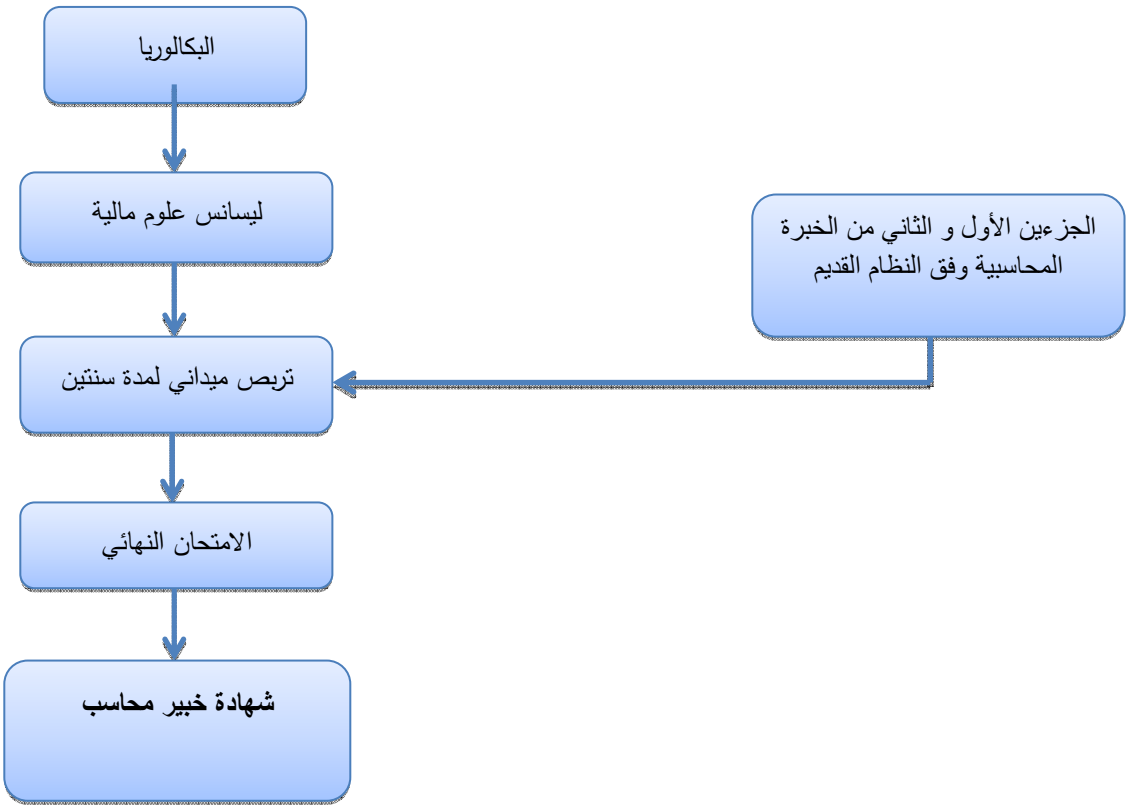
– تأسيس نظام جديد للتكوين في الخبرة المحاسبية، حيث يعوض النظام القديم* الذي كان معمولا به قبل 1972.

الشكل الموالي يوضح لنا مراحل التكوين للحصول على شهادة خبير محاسب وفق النظام الجديد الصادر سنة 1972:

[1] المرسوم رقم 72-83 مؤرخ في 1972/04/18 يتضمن ترتيب نظام الدرو للحصول على شهادة الليسانس في العلوم المالية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 33 ، 1972.

*هذا النظام كان معمولا به قبل الاستقلال إلى غاية 1972 ، و ينظمه المرسوم رقم 56-505 المؤرخ في 1956/05/24 و المتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين.

شكل رقم (06): مراحل التكوين للحصول على شهادة خبير محاسب في الجزائر



Source : Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz , **la pratique du commissariat aux comptes en Algérie** , tome 1 , SNC, Alger , 1993, p48

2- المراحل الأساسية لمهمة المراجعة

إن مهمة المراجع الخارجي هي التدقيق في صحة المعلومات والإدلاء برأي حول الحسابات والوثائق المحاسبية وخاصة حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها . فهدف هذه المهمة هو تأمين حقيقة وطبيعة المعلومات المتوفرة في الوثائق المحاسبية في تلك الفترة وكذلك للتعبير الجيد حول الوضعية الحقيقية عند اختتام السنة المالية.

2-1 الشكل العام لمهمة المراجعة

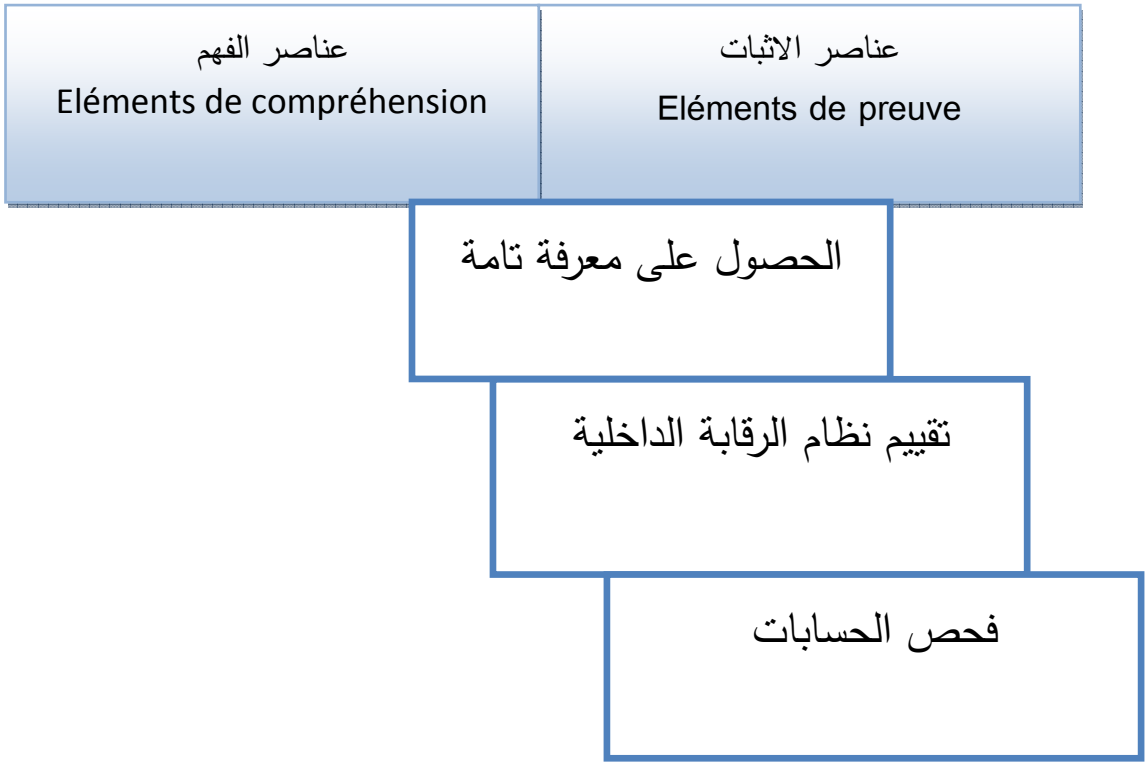
إن تحقيق الاهداف المشار إليها من طرف المراجع الخارجي يفرض عليه اتباع ثلاث مراحل ضرورية و متكاملة هي :

- معرفة شاملة حول المؤسسة .
- تقييم نظام الرقابة الداخلية .

– فحص الحسابات والقوائم المالية .

تتكون كل مرحلة من خطوات لابد من القيام بها حسب تسلسلها حتى يتمكن من الانتقال إلى المرحلة الموالية و إنهاء المهمة الموكلة إليه . يحصل المراجع على نوعين من العناصر ، عناصر الفهم و عناصر الاثبات ، و ذلك كما يظهر من الشكل رقم (03) ، حيث تعطى الاهمية كما يظهر جليا من الشكل، لعناصر الفهم في مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة أكثر من عناصر الاثبات إذ على المراقب في هذه المرحلة الفهم و الاطلاع على القوانين و قيود المحيط المباشر لها ليبدأ أكثر فأكثر في المرحلتين الثانية و الثالثة في جمع ما أمكن من عناصر الاثبات يدعم بها حكمه النهائي[1] .

شكل رقم (07) : عناصر الفهم و عناصر الاثبات



Source :M.J Raffegeau et M.R Comzalez , **Audit et contrôle des comptes**, éditions le fébvre, Paris , p44.

[1] محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 65 .

حتى يتمكن المراجع و يطمئن من الأخطار المحتملة التي سبق له حصرها عليه اتباع مسلك عام متكون من ثلاث مراحل كبرى ضرورية ، و لولاها لما تمكن من فهم المؤسسة التي يراجعها بحصوله على معرفة عامة حولها ، و تلك هي المرحلة الأولى . و لما تمكن من فهم نظامها الإداري الذي تسير عليه و ما يتضمنه من ضمانات ، من خلال تقييم نظام المراقبة الداخلية ، في مرحلة ثانية . و لما استطاع في الأخير ، فهم محتوى الحسابات و الطرق المتبعة و لما تمكن من تدقيقها و إعطاء رأي صائب مدعم بأدلة حولها إذا لم يقم بفحص تلك الحسابات والوثائق المالية ، في مرحلة ثالثة .

2-2 أهم المراحل المتبعة لسير مهمة المراجع

تقوم مهمة المراجعة الخارجية على ثلاث مراحل أساسية كما ذكر سابقا و هي : معرفة شاملة حول المؤسسة ، تقييم نظام الرقابة الداخلية ، فحص الحسابات و القوائم المالية .

تتضمن هذه المراحل8 خطوات أساسية هي :

2-2-1 معرفة شاملة حول المؤسسة وتحليل الأخطار

دراسة وفهم طبيعة و أحداث المشروع بدراسة العقد الابتدائي ثم التعديلات ، وكلما كان هناك تعمق كلما كان أفضل ، حيث أن المراجعة الخارجية الفعالة تتطلب فهم معمق للمؤسسة موضوع المراجعة ولنشاطها وللعوامل الخارجية المتعلقة بها و منه فإن العمل الابتدائي الذي يقوم به المراجع هو التحصل على نظرة عامة حول حياة المؤسسة.

كما أن هذه المرحلة تحتوي على الأبحاث و تفسير مجالات المراجعة للكشف إما عن النقائص الموجودة أو العراقيل المنتظرة حين وضع تقنيات المراجعة، كما أن تحليل الخسائر يسمح بتحديد أهداف المراجعة التي تستعمل كأساس لتشكيل برنامج المراجعة وبالتالي لتخطيط المهمة [1].

2-2-2 وصف الإجراءات

في هذه المرحلة من وصف الاجراءات يتم استخدام : رسومات بيانية ، فحص المصداقية وذلك للتأكد من أن كل ما وصف مطابق للحقيقة [2].

2-2-3 تقييم أولي للرقابة الداخلية

دراسة وفحص الأدلة المدعمة والرقابة الداخلية و تبيان نقاط الضعف ونقاط القوة في الإجراءات وكذلك المراقبة المكررة والهدف من كل هذا هو التأكد من حقيقة نقاط القوة ووجودها باستمرار والبحث عن

[1] بن يخلف آمال ، المراجعة الخارجية في الجزائر ، مذكرة مكولة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع نقود و مالية ، ، جامعة الجزائر ، 2002 ، ص 52

[2] المرجع السابق ، ص 52.

نقاط الضعف لإجراء تصحيحات وتعديلات عليها . و يتم الإعتماد في هذه المرحلة على أعمال المراجعين الداخليين لأن هذه المصلحة تعتبر جزء من النظام إلاّ أنها شبه مستقلة تعمل على مراقبة الأقسام الأخرى داخل الشركة , فإذا كان النظام قوي فمعنى ذلك أن المراجعين الداخليين يقومون بعملهم على أحسن وجه [1].

2-2-4فرص الإثبات

إن إجراءات المراقبة و استمرارها ستعرف المراجع بفحص النقاط التي سيركز عليها و ذلك للحصول عل تأكيد عقلاني من صحة وضمانة الحسابات.

2-2-5التقييم النهائي للمراقبة الداخلية

عند قيام المراجع بالفحوصات السالفة الذكر فإنه يتحصل على نتائج وبالتالي يمكن تغير رأيه حول نظام المراقبة الداخلية وبرنامج المراجعة إذا وجد نقاط ضعف .

2-2-6فحص الحسابات

تشتمل هذه المرحلة على مجموعة من الفحوصات من بينها :(فحص التجانس : المتمثل في المراجعة التحليلية ، المراقبة بالمؤشرات) و (فحص الصحة : تعيين وتقييم المبادئ المحاسبية ، تبرير أرصدة الحسابات ، الإثبات المباشر ، التفتيش المادي) .

2-2-7استعراض القوائم المالية

تتمثل في عرض الحسابات وتكوين الوثائق الحسابية.

2-2-8تصديق الحسابات

هو رأي بدون أو بتحفظ يدليه المراجع حول القوائم المالية التي تم فحصها وعلى مدى انتظاميتها وصحتها .

2-3 عرض شكلي و تحليلي لمراحل ا لمراجعة

2-3-1 الحصول على معرفة شاملة حول المؤسسة

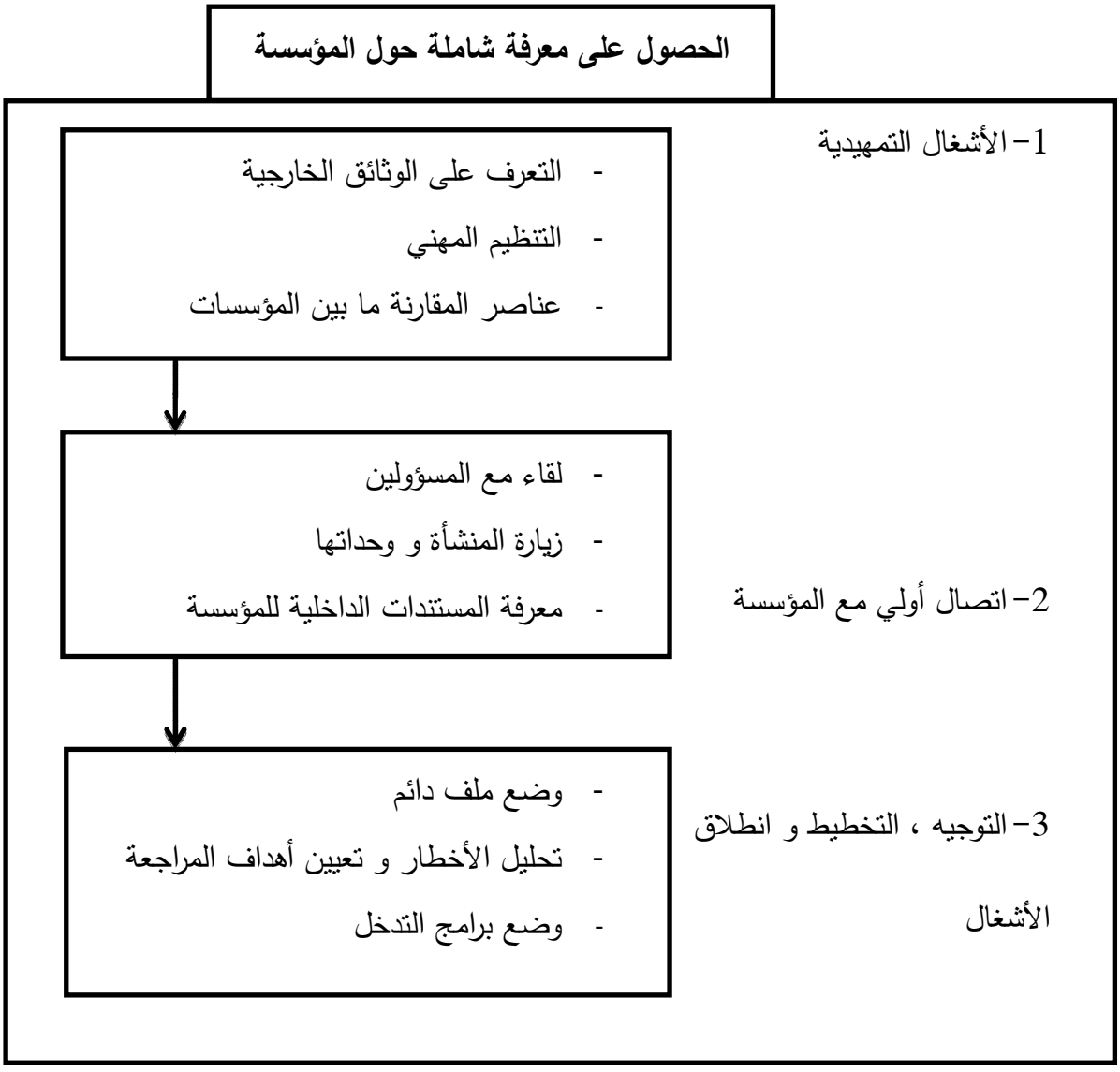
قد يظن البعض أنه بإمكان المراجع الخارجي فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها و الحكم عليها . لكن ، كيف يتسنى له ذلك ، مهما كانت تجربته و كفاءته ، أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية ، إذا لم يجمع مؤشرات ، في هذه المرحلة ، و جهله لحقائق تقنية ، تجارية، قانونية ، ضريبية و اجتماعية حول المؤسسة التي ينوي مراجعتها ؟ لن يتمكن مثلا من مراقبة وتقييم

[1] IFACI, normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne, paris, p15.

المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج . و لن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة و المؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة ، قيودها و عملياتها . و لن يتمكن من حكم صحيح إذا كان على جهل بالقطاع الذي تنتمي إليه ، قوانينه ، و معايير المقارنة ما بين مؤسساته .

إن هذه المرحلة كغيرها من المراحل ، تتضمن خطوات ، يوضحها لنا الشكل الموالي[1] :

شكل رقم (08) : الحصول على معرفة شاملة حول المؤسسة



المصدر: محمد بوتين ، **<u>المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق</u>**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005، ص68.

[1] محمد بوتين، مرجع سابق ، ص 67

من الأشغال الأولية التي يقوم بها المراجع هو كسب نظرة شاملة حول المؤسسة حيث أن المعلومات المتحصل عليها خلال مرحلة التحليل والفهم يتم جمعها وحفظها في ملف دائم الذي يسمح استعماله من طرف معاوني المراجع حيث يتدخلون خلال المهمة و يحتوي هذا الطور على العناصر التالية :

2-3-1-1 الأشغال الأولية

و هي تتمثل في جمع معلومات لها صفة شاملة متعلقة بالمؤسسة تحتوي أساسا على[1] :

أ-**إثبات و تحقيق هوية المؤسسة** : شهرة المؤسسة ، الجنسية، عنوان المقر الاجتماعي , رقم التسجيل في المركز الوطني للتسجيل التجاري ، رقم التسجيل في المركز الوطني للضمان الاجتماعي ، الشكل القانوني للمؤسسة ، مبلغ رأسمالها الاجتماعي , الهدف التجاري للمؤسسة أعضاء مجلس الإدارة ، الأحكام الخاصة بانعقاد الجمعية العامة ، كيفية التصويت على قراراتها ، الاطلاع علي العقد الابتدائي ونظام الشركة ، المبالغ المسموحة لكل شريك بسحبها ، كيفية توزيع الأرباح والخسائر ، احتساب الفوائد على راس المال.

ب - سير أعمال المؤسسة : (النشاط الاجتماعي ، تحليل النظام و قانون المؤسسة) المعلومات المتعلقة برأس المال (تطوره و تقسيمه) بالحصص والواجبات المحررة ، المكافآت المرتبات الأحكام الخاصة لخروج الشريك أو وفاته و دخول شريك جديد ، تصفية الشركة إلي جانب معرفة مدة الشركة وغرضها الأساسي.

ج - المعلومات المتعلقة بالإدارة ، المديرية ، والمراقبة .

د- شكلها القانوني (أنظمة مهنية ، أنظمة ضريبية واجتماعية و أنظمة اقتصادية ، الأسعار سعر الصرف ...الخ).

هـ - التعرف عل الوثائق الخارجية للمؤسسة : تشمل هذه الوثائق كل ما يكتب حول المؤسسة أو القطاع في الجرائد ، المجلات و الكتب حول النشاط الذي تنتمي إليه المؤسسة و تقوم به ، مثلا:

- خلافات مع النقابة في القطاع .
- اتفاقيات مع العمال في القطاع.
-مشاكل تكتب في المجلات و المقالات ، ...الخ.

و- تنظيمات مهنية : حيث لكل قطاع قوانينه وبالتالي لابد من التعرف على القوانين المهنية التي تحكم المؤسسة موضوع المراجعة.

[1] Guy Benidict et René Kararel, l'évaluation du contrôle interne dans la mission d'audit, édition foucher, 1990, p22.

ي – عناصر المقارنة ما بين المؤسسات لنفس القطاع.

2-3-1-2 الاتصالات الأولية بالمؤسسة

يتم اللقاء و الحوار مع المسؤولين وخاصة الذين سيتعامل معهم المراجع وكذلك زيارة المنشاة للحصول على المعلومات الآتية:

أ – طبيعة نشاط المؤسسة وتعرفه على الناحية الفنية من تسلسل العمليات الفنية ، سواء صناعية أو تجارية أو مالية.

ب – زيارة للمخازن وبعض الفروع والتعرف علي أسلوب العمل بها.

ج – التعرف على الوثائق الداخلية والمتمثلة في إجراءات وطرق العمل المكتوبة والمطبقة بهذه المؤسسة منها: النظام المحاسبي وأنظمة التكاليف وكيفية استخدامها , اللوائح المنظمة لسير العمل وكيفية تنظيم المهام ويتضح من كل هذا أن المراجع يكرر زيارته للمؤسسة مع مساعديه لتكوين فكرة كاملة حولها ، فإذا أنتهى من جمع المعلومات السالفة الذكر يبدأ في تخطيط برنامج المراجعة بالاشتراك مع فريق المراجعة وتوزيع العمل على مساعديه.

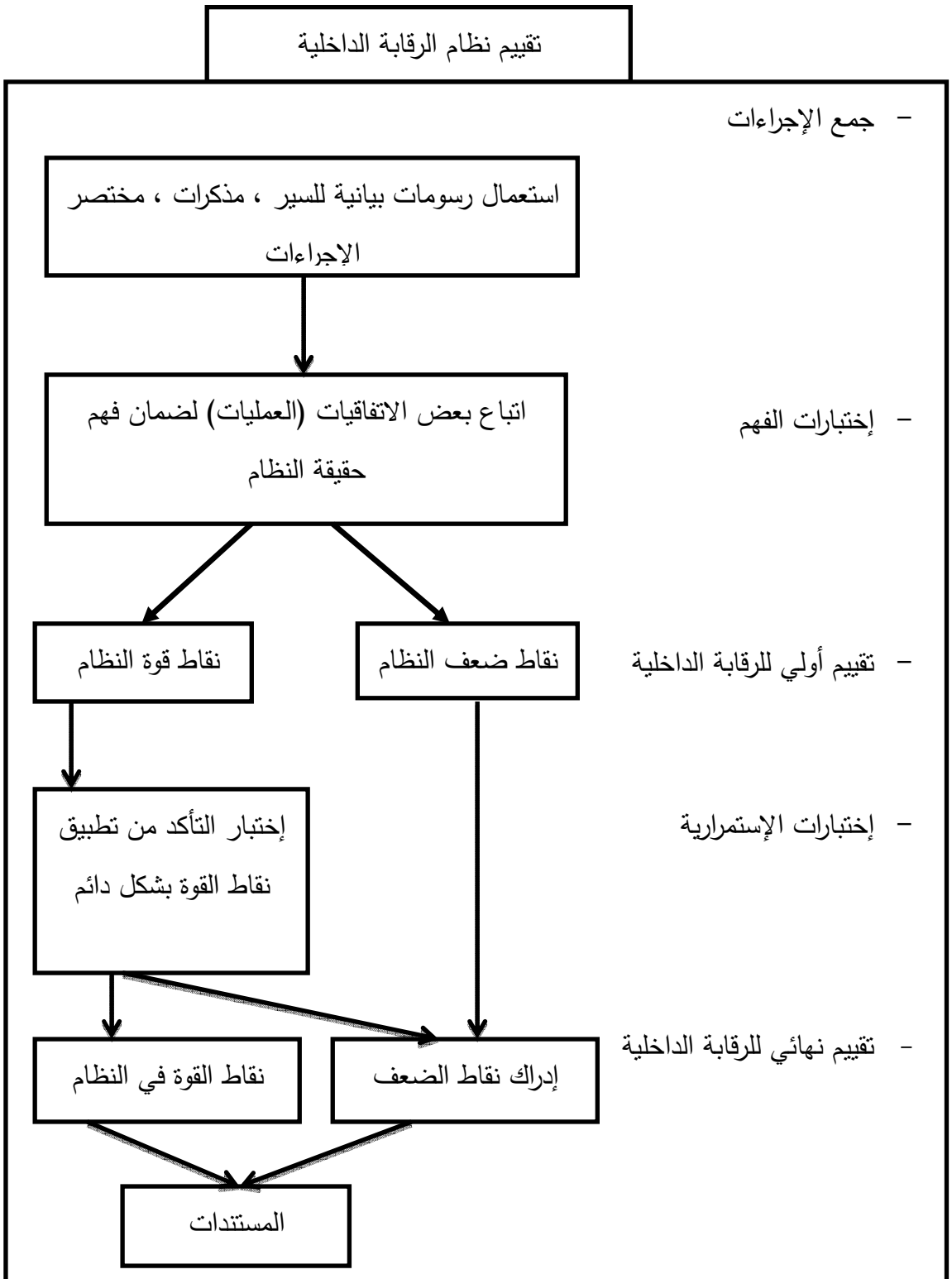
2-3-1-3 انطلاق الأشغال

يحصل المراجع على نظرة عامة ، شاملة و كاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة، نسبيا، في ملف هو الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر[1].

[1] محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 69

2-3-2 تقييم نظام الرقابة الداخلية

شكل رقم (09): تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد بوتين ، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005، ص 70

تعتبر هذه المرحلة أهم المراحل حيث تعتبر عملية التقييم ضرورية وذلك لانه ليس باستطاعة المراجع التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعة كل التسجيلات ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية ومعرفة أنها خالية من النقائص والأخطاء وأن كل تدفق لا بد أن يسجل، بعبارة أخرى لو نقيم نظام الرقابة الداخلية فقد نراجع كل العمليات.

إن الأسئلة الأساسية المستعملة في أعمال المراجعة و خاصة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية متعلقة بالأسئلة الخمسة الآتية[1] :

1- ماذا ؟ سؤال موجه للعمل.

2- من ؟ سؤال موجه للمنفذ.

3- أين ؟ سؤال موجه لمكان التنفيذ.

4- متى ؟ سؤال موجه لأمر التنفيذ و وقت التنفيذ.

5- كيف ؟ سؤال موجه لطريقة العمل.

حسب الأجوبة المتحصل عليها من خلال هذه الأسئلة المطروحة , نطرح السؤال التالي : لماذا ؟ بهذا السؤال نبحث عن الأحداث و الأسباب الحقيقية و نميّز الأسباب لاقتراح تعديلات ، لا يمكن للمراجع عمليا تدقيق كل الحسابات ولكن جزء منها فقط وللحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر وتسجل بنفس الطريقة أي باستمرارية الإجراءات وطرق العمل المتبعة.

يقوم المراجع بمراجعة مستندية أي دراسة المستندات المدبرة للعملية وعليه لكي يقوم بمهمته خصوصا إذا كانت المستندات تحضر داخل المؤسسة عليه ان يعرف كيفية أعدادها و تدقيقها عبر مختلف المصالح والمحافظة عليها في الأرشيف ، هذا يجعله يتأكد من أنها تبرر العمليات المسجلة.

في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية لا بد ان يتلقى أجوبة على الأسئلة الثلاثة الرئيسية وهي[2] :

- ما هي الإجراءات المعمول بها التي الهدف منها تحقيق رقابة داخلية فعالة ؟
- هل تلك الإجراءات مطبقة فعلا ؟
- هل الإجراءات كافية لخلق رقابة داخلية حسنة مما يؤدي إلى صحة القوائم المالية ؟

من خلال الشكل رقم (09) يتبين لنا خمس خطوات في المرحلة الثانية لسير مهمة المراجعة وهي أساسية[3] :

2-3-2-1 جمع الإجراءات

سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة ، يقوم المراجع بجمع المعطيات (القوانين المختلفة ، طرق العمل ...) ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير ، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلدات والأرشيف

[1] Lionnel Collins et Gerard Valin, L'audit et contrôle interne : principes objectifs et méthodes, op-cit, p 93.

[2] محمد الفيومي، عوض لبيب ، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998، ص 225.

[3] J.E Combes et M.C Labrousse, audit financier et contrôle de gestion, publi-union édition, 1997 , p17.

ووضع خرائط أو فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة افضل من الطرق الإنشائية و المتمثلة في تجميع إجابات من العاملين بالمؤسسة.

2-3-2-2 اختبارات الفهم

قد تكون المجلدات التي تبين طريقة العمل كتبها الخبراء والمسؤولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات فليتأكد المراجع من درجة الاعتماد يجب ان تدعم باختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تم ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات والوصف الكتابي والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين.

2-3-2-3 تقييم أولي للرقابة الداخلية

إذا تحصل المراجع على معلومات كافية حول نظام المراقبة الداخلية يمكن أن يعطى تقييم أولي لهذا النظام . فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته و مصداقيته في حين إن أدت عملية الفحص إلى استنتاج أن النظام غير مرضي وأنه يجب عدم الاعتماد عليه فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات التي تخلق أخطاء واحتمال وجود تلاعب وغش .

فلاستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين:

- الأولى تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام.
- والثانية اكثر شكلية تتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في قوائم تدعى قوائم استقصاء الرقابة الداخلية .

2-3-2-4 اختبارات الاستمرارية

الهدف منها هو التأكد من أن نقاط القوة مطبقة فعلا و بشكل دائم. و يظهر هذا من خلال قيام المراجع بالإطلاع على مجلدات الشركة بصفة مستمرة كل ثلاثة أشهر .

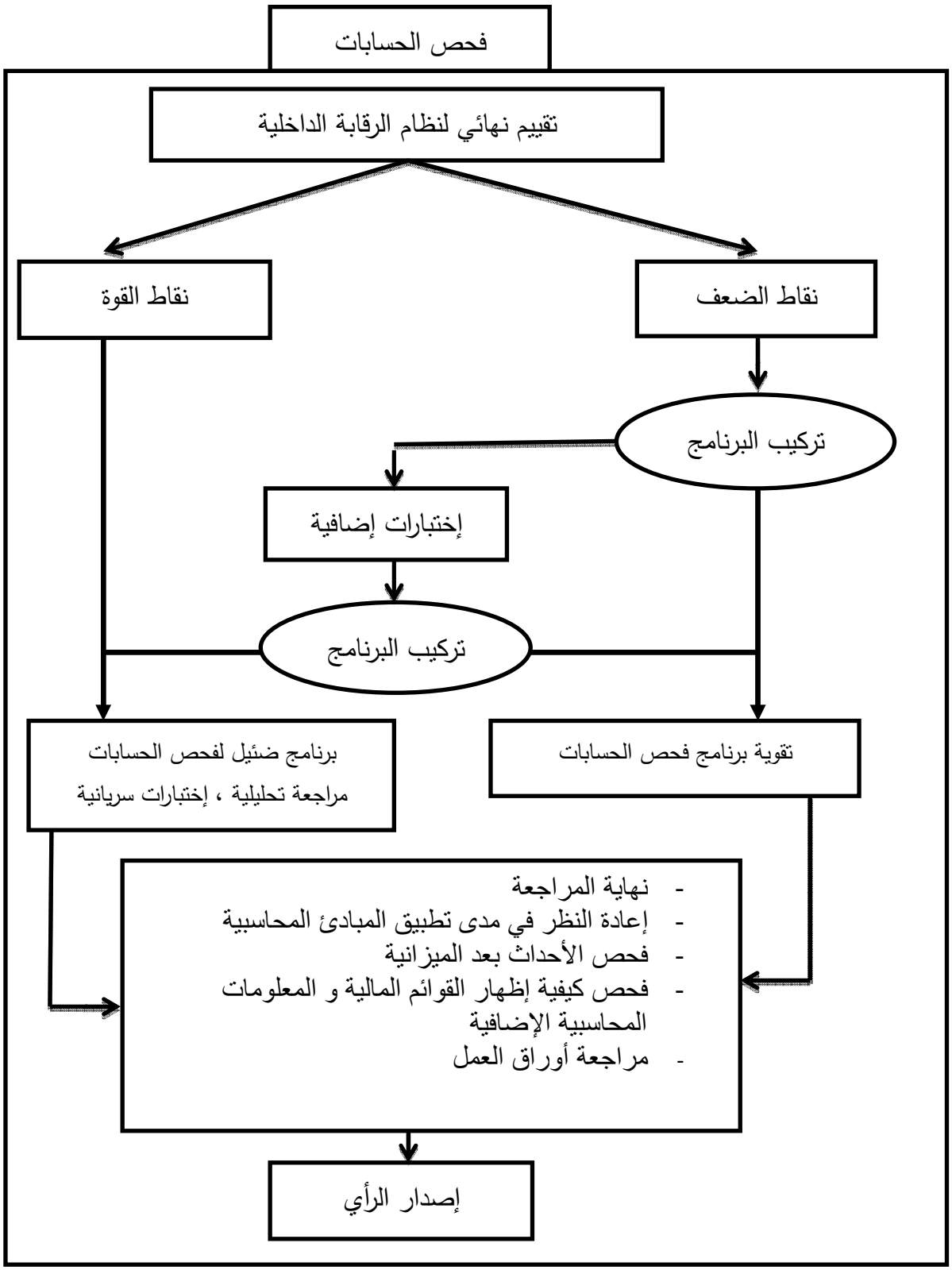
2-3-2-5 تقييم نهائي للرقابة الداخلية

بعد انتهاء المراجع من فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية ، يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما توصل إليه ,والغرض الأساسي من هذه الخطوة هو وضع اللمسات الأخيرة للمرحلة الثانية من مراحل المراجعة ، نظرا لان جزءا كبيرا من المراحل الباقية يتعلق بالاختبارات الشاملة للأرصدة الظاهرة بالحسابات الختامية والميزانية العمومية ، وهذا التقييم له دلالة كبيرة في تحديد نطاق الاختبارات ,فيتم توسيع إجراءات المراجعة في المناطق التي يكون فيها النظام ضعيفا و يقوم المراجع بإعداد ورقة عمل تلخص جوانب الضعف ونقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية وتوضح الاختبارات الإضافية اللازمة للمناطق الضعيفة والاختصارات التي ستتم في إجراءات المراجعة في المناطق التي يثبت فيها قوة النظام [1].

[1] محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق، ص228.

2-3-3 فحص الحسابات

شكل رقم (10): فحص الحسابات



المصدر: محمد بوتين ، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005، ص 73

تنجز مرحلة فحص الحسابات في ثلاث خطوات ، تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية ، القيام باختبارات السريانية و التطابق و أنهاء عملية المراجعة ، و يأتي شرحها كما يلي[1] :

2-3-3-1 تحديد آثار تقييم الرقابة الداخلية

لقد سبق القول أن التدقيق النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة ، أي يؤدي إلى توسيع أو تضييق برامج التدخل النموذجية المسطرة . فالنظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات ، كما ان النظام المليء بالعيوب ، خاصة الناحية النظرية أو التصويرية ، له قد يؤدي إلى استحالة القيام بفحص الحسابات و إعطاء رأي حولها .

2-3-3-2 اختبارات السريانية و التطابق

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمتدخل التحقق اولا من تجانس و تطابق (أوعدمه) المعلومات المحاسبية و المعلومات حول العمليات في الميدان . إن الرغبة هنا هي اكتشاف فيما إذا كان هناك انحراف.
تتم اختبارات التطابق و التجانس عن طريق الاطلاع على المعلومات المحاسبية :
-الاطلاع على موازين المراجعة؛
- فحص سريع للقيود الكبيرة و تدقيق للعمليات الممركزة.
كما يجب الاطلاع على المعلومات خارج المحاسبة :
-الموازنات ؛
- الاحصائيات التجارية ؛
- لوحة القيادة ؛
- العقود ؛
-محاضر الاجتماعات ... الخ.
دون نسيان من جهة أخرى ، القيام بمقارنات عن طريق عمليات حسابية :
-تطور الهامش الاجمالي ؛
- نفقات المستخدمين ؛
- اهتلاكات الاستثمارات ؛
-النفقات المالية ... إلخ.
و كذا القيام بمراجعة قياسية من سنة إلى اخى مثلا.
أما اختبارات السريانية للتسجيلات و الأرصدة فتتم هي الأخرى بالاعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها :

[1] محمد بوتين ، مرجع سابق، ص 78

-الرجوع إلى الوثائق الداخلية : الفواتير ، سندات الاستلام او التسليم ، ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال ... إلخ؛

-ارسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد (أو نفي) العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة و التي تمت معهم ، مثل الزبائن ، الموردين و البنوك .كما يقوم المراجع بارسال طلبات مصادقة لأطراف أخرى طلبا لمعلومات حول المؤسسة التي يراجعها ، مثل المحامين فيما يخص النزاعات المحتمل ان تكون مع الغير ، المستخدمين ،و مصالح الرهن العقاري فيما يخص العقارات .

- إن تقنية طلبات المصادقة محبذة و تستعمل كثيرا من أجل التأكد من سريانية الأرصدة؛

-المشاهدة الميدانية : بحضور عملية العد و تقييم المخزونات ، مراقبة الاستثمارات في أماكن وجودها مراقبة الصندوق فجائيا بجرده .

لقد سبقت الاشارة إلى انه كلما كانت الوثائق آتية من مصادر خارجية كلما كانت قوية في مثل هذه الاختبارات ، إلا أن تقييم نظام المراقبة الداخلية الذي قام به المراقب في المرحلة الثانية من مراحل المراجعة قد يعطي للوثائق الداخلية ، في حالة وجودها درجة ثقة و مصداقية معتبرة يعتمد عليها لتحديد طبيعة و حجم الاختبارات التي ينبغي ان تجرى على الحسابات.

2-3-3-3 إنهاء عملية المراجعة

على المراجع في نهاية الأمر ان يصدر رأيه حول المعلومات المالية و ذلك إنهاءا للمهمة. و عليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة ، كما سبق القول ، الاطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتابعة من طرف المؤسسة و مدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية ، فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات و محتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة ، و أحداث مؤثرة على حياة و مستقبل الشركة . و عليه مراجعة أوراق عمله ، التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير ، للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة. و التأكد من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب و أن محتوى اوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمراجع.

3- أدلة الإثبات و أوراق العمل في المراجعة

إن كل الأعمال التي يقوم بها المراجع يجب تدوينها وتسجيلها في سجلات، وخاصة الأدلة التي تؤيد فحص و اختبار وتقييم الخطر إن وجد حيث أن مهمة المراجعة تتعلق بجمع المعلومات الكافية التي تسمح للمراجع بتكوين رأيه على مدى دقة وصراحة البيانات والنتائج ومدى إمكانية الاعتماد عليها ، هذه الأدلة وغيرها من الدلائل والمعلومات يتم تجميعها في سجلات تدعى أوراق عمل المراجعة حيث تعتبر المرجع الرئيسي للمراجع و الأدلة التي تساعده في إبداء رأيه .

3-1 مفهوم و أنواع أدلة (القرائن) الإثبات و مدى حجيتها

3-1-1مفهوم أدلة الإثبات أو القرائن

إن الإثبات في المراجعة يعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المراجع من أدلة و قرائن محاسبية وغيرها مما يستطيع به أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية ككل. ويعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة بحد ذاتها .[1]

أما القرينة فقد تعددت التعاريف التي تناولتها ، و لكنها تشترك جميعها في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه. فهي تقدم البرهان و بالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم و إصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول و النزاعات و الآمال و العادات و تنبؤات من يتخذ القرار و كلها عناصر شخصية تختلف من شخص إلى آخر.

من هذه التعاريف نستنتج أن القرينة تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الانسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي .[2]

3-1-2 طبيعة قرائن أو أدلة الإثبات في المراجعة

نجد أن مختلف مجالات المعرفة – و من بينها المراجعة – تعتمد على نماذج مختلفة من القرائن. تختلف في طبيعتها وفقا لعدة عوامل تتوفر في المجال الذي يستخدمها. و تتمثل هذه العوامل في [3]:

3-1-2-1 الهدف الخاص لمجال الدراسة

قد يختص مجال الدراسة بتطوير السلوك الاجتماعي للفرد ، أو دراسة بعض الظواهر المحيطة بنا. و مثل هذه الأهداف لها تأثير قوي على نوع و طبيعة القرينة المناسبة في الحصول على الحقيقة (موضوع جدلي يحتاج إلى قرينة قوية).

3-1-2-2 المشكلة التي تكون فيها القرينة ملائمة

القرينة الضرورية لإثبات وجود مادي لعنصر معين، تختلف عن تلك اللازمة لإبداء الرأي عن سلامة تبويب عناصر الميزانية العمومية.

---

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية ، دار وائل للطباعة و النشر ، ط 1 ، عمان ، 1999، ص 179

[2] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق ، مرجع سابق، ص289.

[3] مرجع سابق ، ص 290 .

3-1-2-3 طريقة جمع أو إعداد القرائن

في بعض المجالات تقدم القرينة إلى متخذ القرار، و يقتصر عليه طلب الملاحظة و إبداء الرأي، في حين أنه في بعض المجالات الأخرى يتطلب الأمر من متخذ القرار البحث عن القرينة.

3-1-2-4 قواعد استخدام القرينة

من الملاحظ وجود بعض المستويات المحددة لجمع و تقييم القرائن، و تمثل هذه المستويات قواعد مقبولة قبولا عاما.

3-1-2-5 مدى تأثير عامل الزمن على اتخاذ القرار

نجد أن عنصر الزمن قد يكون عنصرا هاما، أو لا يكون في جمع و استخدام القرينة. ففي العلوم الطبيعية قد لا يمثل هذا العنصر أي قيد على إجراء التجارب الضرورية.

3-1-2-6 درجة الإلزام للقرينة على متخذ القرار

من الملاحظ أن بعض القرائن تصبح ملزمة بالنسبة لمتخذ القرار، في حين أن البعض الآخر تمد العقل ببعض التأكيد فقط.

3-1-3 حجية أدلة الإثبات

تكون أدلة الإثبات ذات حجية قوية يجب أن تتناسب مع الظروف التي تم في ظلها الحصول عليها ذلك لأن الاعتماد على الصور المختلفة لأدلة الإثبات يتعرض لبعض الاستثناءات ويهم المراجع أن يجمع الدليل الكاف الملائم الذي تكون حجيته أعلى و يقدم درجة عالية من الاقناع تساعد المراجع على ابداء الرأي.

يمكن الاعتماد على مجموعة من المعايير للحكم على قدرة الدليل على الاقناع . و أهم هذه المعايير ما يلي : [1]

– حين يمكن الحصول على دليل الاثبات من مصادر خارجية و مستقلة عن المشروع ، فإن ذلك يمدنا بضمان أكبر للاعتماد على دليل الاثبات في أغراض المراجعة عما لو تم الحصول على هذا الدليل من داخل المشروع.

–حين تعد البيانات المحاسبية و القوائم المالية في ظل نظام فعال للرقابة الداخلية فإن ذلك يؤدي إلى الاعتماد على هذه البيانات و القوائم عما لو تم إعدادها في ظل نظام للرقابة غير فعال.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ، مرجع سابق ، ص135-136

-حين يمكن للمراجع الحصول على المعلومات الشخصية بطريقة مباشرة عن طريق الفحص الفعلي والملاحظة و التفتيش فإن ذلك سيكون له أثر أكبر في الاقناع ، عنه في حالة الحصول على هذه المعلومات بطريقة غير مباشرة.

يجب أن يقوم المراجع بتحديد حجم و صورة أدلة الاثبات التي تمكنه من الادلاء بحكمه المهني وذلك بعد دراسته للظروف، و عند القيام بهذا التحديد يجب عليه أن يأخذ في الاعتبار طبيعة المفردة قيد الفحص و أهميتها النسبية و درجة الخطر التي تتعرض له و التي تعتمد على فاعلية نظام الرقابة الداخلية. كذلك يأخذ في اعتباره صورة أدلة الاثبات المتاحة.

3-2 أوراق العمل في المراجعة

إن لأوراق العمل علاقة كبيرة بالعمل الميداني الذي يقوم به المراجع، حيث أن هذا الأخير يخصص جزءا كبيرا من وقته لإعداد ومراجعة هذه الأوراق.

3-2-1 مفهوم أوراق العمل

يخصص المراجع الجزء الكبير من وقته لتخطيط و إعداد و مراجعة أوراق العمل، لأنها تزيد من كفاءته في أداء المهام الملقاة على عاتقه، حيث أنها ضرورية لتنفيذ عملية المراجعة، و إعداد تقريره المتضمن لرأيه الفني المحايد عن القوائم المالية. و هذا مما جعل من الممكن القول بأن أوراق العمل تستخدم في الحكم على مقدرة المراجع في أداء الواجبات المطلوبة منه.[1]

تم تعريف أوراق العمل بأنها : "تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها وبواسطتها يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير، والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، والدليل عل اتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص[2]." من هذا التعريف، يتضح لنا أن أوراق العمل تمثل دليلا ملموسا على العمل الذي قام به المراجع وتتضمن الأسس للوصول إلى النتائج وإجراءات المراجعة المستخدمة من طرف المراجع كما تشمل الأدلة والقرائن التي يستند إليها في إعداد تقريره النهائي وإبداء رأيه الفني المحايد.

3-2-2 أنواع أوراق العمل في المراجعة

حيث أن أوراق العمل هي الوسيلة لتجميع كل القرائن و أدلة الإثبات التي يحتاج إليها المراجع الخارجي للتعبير عن رأيه الفني، فلذلك سوف تتعدد تلك الأوراق بصورة كبيرة. و من الملاحظ أن بعضا من هذه الأوراق سيتخذ أشكالا نمطية، في حين أن البعض الآخر قد يتخذ شكل بعض الملاحظات التي يتم

[1] محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى سليمان ، مرجع سابق ، ص 161

[2] .محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الاسكندرية، 1995، ص 377

استخلاصها من المناقشة مع أحد المسؤولين. و تختلف أنواع تلك الأوراق من حالة إلى أخرى، و لكن من الأنواع الرئيسية لأوراق العمل في المراجعة ما يلي:[1]

3-2-2-1 برامج المراجعة

هي الخطط التي يعدها المراجع لتنفيذ عملية المراجعة. و كما سبق أن أوضحنا عند دراسة معايير المراجعة المتعارف عليها للأداء المهني، فإن هذا البرنامج بالإضافة إلى الأوراق المكملة له مثل قوائم الأسئلة لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، و سجل الملاحظات عن المفردات التي تحتاج إلى فحص إضافي فيما بعد، كلها تدخل ضمن أوراق العمل في المراجعة.

3-2-2-2 موازين المراجعة

يمثل ميزان المراجعة حلقة الاتصال بين حسابات دفتر الأستاذ و بين القوائم المالية الختامية التي يتعين على المراجع أن يبدي رأيا عن مدى سلامتها. و تشتمل هذه الموازين على أرصدة جميع الحسابات الظاهرة بالدفاتر في تاريخ معين. و قد يحتاج إعداد تلك الموازين وجود عددا من الكشوف المرفقة لتحليل بعضا من تلك المفردات. و من ثم فإن الرقم الإجمالي للمفردة المعينة يعتبر بمثابة حساب مراقبة، و لذلك فإن هناك ضرورة لوجود كشف تحليلي لهذه المفردة لبيان المكونات الأساسية لها. و يعتبر ميزان المراجعة وجميع الكشوف التحليلية المرتبطة به من أوراق العمل في المراجعة.

3-2-2-3 الجداول الملحقة

يقوم بإعدادها المراجع للإفصاح عن العمل الذي تم تأديته في تجميع القرائن للحصول على الإقناع بدقة الحسابات. و تتخذ هذه الجداول شكل مذكرات التسوية، أو تحليلات كاملة لجميع العمليات في بعض الحسابات، و إجراء مقارنات بين الأرقام الشهرية لبعض العناصر. و قد تعد هذه الجداول بواسطة العميل مع الاستعانة بالمستندات التي تخضع لفحص المراجع. و من أمثلة تلك الجداول:

- تحليل كامل لجميع المعاملات المرتبطة بمفردة معينة، مثل تحليل حسابات الآلات حيث يبين رصيد بداية الفترة – و هو الرصيد الظاهر بالقوائم المالية الختامية للعام الماضي – ثم بيان جميع القيود المدينة (إضافات) و القيود الدائنة (إستغناءات) ثم تحديد الرصيد الحالي آخر الفترة و الذي يجب أن يتطابق مع الرصيد الظاهر بميزان المراجعة.
- تحليل بعض المكونات الأساسية لمفردة معينة، يكون لها أهمية نسبية، مثل تحليل وفحص جميع مصاريف قطع الغيار و الصيانة و التي تزيد عن مبلغ معين.

[1] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق ، مرجع سابق ، ص 306

3-2-2-4 المصادقات

هي التي يتم الحصول عليها من العملاء، البنوك، الدائنين، و يتعين على المراجع أن يتحقق من مدى جدية تلك المصادقات عن طريق التأكد من توافر الشروط الواجبة في إعداد المصادقات و إعادتها إلى المراجع مباشرة.

3-2-2-5 المحاضر و المستخرجات من العقود و السجلات الأخرى

نجد أن صور محاضر اجتماعات مجلس الإدارة و الجمعية العمومية للمساهمين. و كذلك فإن صور العقود المرتبطة بعمليات المشروع و الملاحظات التي يبديها المراجع عن تلك العقود تدخل ضمن أوراق العمل (مثل عقود إصدار السندات). و من الملاحظ أن تلك المستندات أو صور العقود إذا لم تكن متغيرة بصورة دورية و سوف تستخدم كما هي لعدد من السنوات فيتم فصلها عن أوراق العمل الجارية و توضع في ملف خاص يطلق عليه "الملف الدائم لأوراق العمل" ويوضع في هذا الملف أيضا أية معلومات أخرى لن تتغير بصفة دورية مثل الخريطة التنظيمية للمشروع.

أولا-الملف الدائم

يوضع هذا الملف من طرف المراجع عند قبوله مهمة مراجعة شركة معينة لأول مرة، ويتضمن الملف الدائم بيانات تاريخية عن المنشأة، وينشأ هذا الملف للمؤسسة عند أول مهمة مراجعة لها وفي السنوات القادمة يتم إضافة أو حذف أو تعديل بعض عناصره، ويشمل على العموم ما يلي :

-معلومات عامة: وتتمثل في الآتي[1]:

-الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛

-قائمة بأسماء المسؤولين في المؤسسة مع صلاحياتهم وتوقيعاتهم ؛

-الجانب التاريخي للمؤسسة؛

-الأنظمة الخاصة بالمؤسسة مثل عقد تأسيس الشركة واللوائح الداخلية والنظام الداخلي؛

-قائمة الوحدات، الوكالات والفروع بالمؤسسة ؛

-قائمة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة؛

-نسخ من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، والتي تستخدم كدليل إثبات دائم على أن عمليات الشركة قد تمت الموافقة عليها من قبل مجلس الإدارة؛

-نسخ من التقارير المتعلقة بجميع عمليات الرقابة التي تمت بالمؤسسة؛

-الترتيبات أو الشروط المالية الدائمة للشركة كشروط القروض وترتيبات إصدار الأسهم؛

[1] Mokhtar BELAIBOUD, op-cit , p 143

-العقود مع مسؤولي الشركة، بالإضافة إلى الإتفاقات والعقود الأخرى.
-معلومات ذات طابع محاسبي: وتشمل الآتي:
-النظام المحاسبي المعتمد (عام وتحليلي)؛
-دليل الإجراءات؛
-خرائط تدفق المستندات داخل المؤسسة؛
-الإستبيان المستخدم لتقييم الرقابة الداخلية؛
-اللوائح المتعلقة بعمل النظام المحاسبي؛
-تحليلات أهم حسابات الميزانية والتي لها أهمية مستمرة كأسهم رأس المال والفائض المحتجز والديون طويلة الأجل والأصول المعنوية، والتي يمكن أن توفر معلومات هامة عن تاريخ الشركة.

ثانيا- الملف الجاري

يسمى كذلك بالملف السنوي، حيث يقوم المراجع بوضع ملف خاص بكل دورة مالية طيلة وكالته التي قد تمتد إلى عدة سنوات، ويشمل هذا الملف مايلي[1]:
-أهداف عملية الرقابة؛
-البرنامج الخاص بكل عضو من فريق المهمة؛
-القوائم المالية السنوية؛
-مستندات التحليل مثل أرصدة الحسابات للسنة الحالية، إضافة إلى تعديلات وتسويات المراجعة لهذه الحسابات؛
-الرأي الفني حول القوائم المالية السنوية للدورة محل المراجعة؛
-نسخ من التقارير المرسلة للمخول لهم قانونا.
ويساعد الملف الجاري على الاحتفاظ بأدلة الإثبات مكتوبة ومضمنة في مستندات يمكن الرجوع إليها عند الضرورة.

3-2-2-6 القيود الدفترية و التسويات

قد ينتج عن عمليات الفحص اكتشاف بعض الأخطاء بالدفاتر و التي يتعين إجراء تصحيح لها وفي هذه الحالة يقوم المراجع باقتراح قيود التصحيح لتلك الأخطاء و إعداد قائمة بجميع تلك القيود على أن يسلم أصل تلك القائمة إلى المسؤولين بالشركة لمناقشتها و مطالبتهم بإجراء التصحيح اللازم، و يحتفظ ضمن أوراقه بصورة من تلك القائمة. فإذا لم يقتنع المسئولين بتلك القيود و لم يتم التصحيح، فعلى المراجع أن يذكر ذلك في تقريره عن عملية المراجعة كما سنبين فيما بعد. من الملاحظ في هذا الصدد أن هناك أيضا بعض

[1] Mokhtar Belaiboud, op-cit , p 144

التسويات التي يقترحها المراجع و لا تنطوي على أخطاء بالمعنى المفهوم، و من أمثلة ذلك تسوية حساب البنك بدفاتر الشركة لكي يتطابق مع رصيد ح/ البنك كما هو وارد بكشف الحساب المستلم من البنك وتسوية أرصدة حسابات المخزون بإدارة الحسابات مع الأرصدة التي تظهرها سجلات المخزون. و يتعين على المراجع إثبات جميع تلك التسويات في أوراق العمل الخاصة به.

3-2-2-7 تقرير تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

الذي يبين نتائج فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المنشأة و بيان نقاط القوة والضعف و التوصيات اللازمة لمعالجة نواحي القصور القائمة.

3-2-2-8 المسودة الأصلية لتقرير المراجع

تعتبر المسودة الأصلية لتقرير المراجع من أوراق العمل التي يحتفظ بها المراجع للرجوع إليها عند الحاجة، و هو يمثل خلاصة ما وصل إليه حتى تاريخ إعداد تلك المسودة.

4- تنفيذ عملية مراجعة الحسابات

من أجل الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج وبالتالي ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:[1]

-الكمال: يعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا.

-الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المعنية.

-الملكية: يعني حق المؤسسة في كل العناصر والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم.

-التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر قد تم تقييمها بشكل سليم.

-التسجيل المحاسبي: يعني أن كل العمليات المحاسبية قد تم تقييدها بشكل سليم.

وبالتالي فعلى المراجع التأكد من كل هذه الخصائص على مستوى كل من عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج كما يلي:

- التحقق من الأصول الثابتة.
- التحقق من المخزونات.
-التحقق من الحقوق والديون.
-التحقق من الأموال المملوكة.

[1] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، الإطار النظري و الممارسة المهنية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص 148

– التحقق من النواتج والأعباء.

4-1 التحقق من الأصول الثابتة

تشتمل هذه النقطة على عناصر الاستثمارات (تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية، تهييئات وتركيبات)، إن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تمتاز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها.

انطلاقا مما سبق يمكن القول بأن التحقق من هذه الأصول يعتبر سهلا بالنسبة للمراجع مقارنة ببقية العناصر السابقة، ولكن مع الأخذ في الحسبان أن الاستثمارات تمثل نسبة كبيرة من الميزانية، وأي تغيير أو خلل فيها يؤثر على المصداقية بالنسبة للميزانية. وبالتالي فان على المؤسسة أن تحضر مجموعة من الوثائق والملفات من أجل ضمان وتسهيل السير الحسن للعمل كالآتي[1] :

- **الميزان الفرعي (المساعد) للاستثمارات**

انطلاقا من ملفات الاستثمارات يتم اعداد الميزان الفرعي والذي يشمل:

- رقم حساب الاستثمار
- تكلفته الإجمالية
- متراكم الاستثمارات

يتم مطابقة هذا الميزان وتأشيره مع حسابات دفتر الأستاذ.

- **ميزان الاستثمارات قيد التنفيذ**

إن خصوصية الاستثمارات قيد التنفيذ تتمثل في كونها غير مهتلكة، ولهذا السبب فان هذا النوع من الاستثمارات الغير مكتملة يتم مسكها ومعالجتها في ملف خاص وحده.

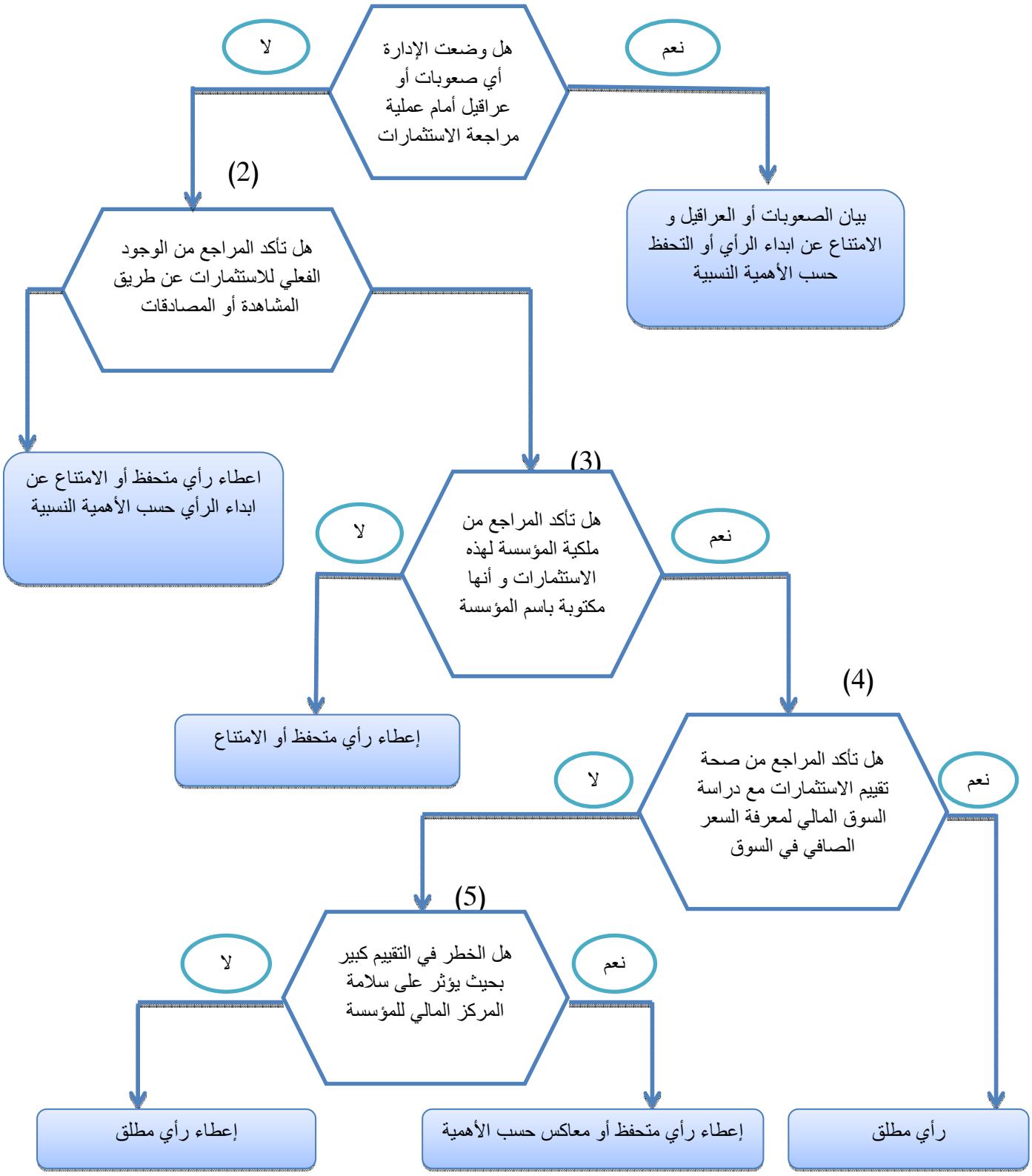
- **جدول الاستثمارات الجديدة**

إن هذا الجدول يمكن من تتبع وفحص الزيادة في الاستثمارات وكذلك في متراكم الاهتلاكات.

يوضح الشكل رقم (11) مثال عن المخطط الانسيابي لمراجعة الاستثمارات المالية:

[1] Hamini Allal , l'audit comptable financier, Berti édition, Alger, p71.72

شكل رقم (11) : مخطط انسيابي لمراجعة الاستثمارات المالية



المصدر: خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات ، الناحية العملية**، دار وائل للنشر ، عمان ، 1999 ، ص71

سيتم التطرق لمراجعة الاستثمارات من خلال كل من الجوانب التالية :

- الكمال
- الوجود
- الملكية
- التقييم
- التسجيل المحاسبي

4-1-1 الكمال

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

4-1-2 الوجود

يتضمن التحقق من وجود الأصل البحث عن أدلة وقرائن الإثبات ، فضلا عن الوجود الفعلي في تاريخ إعداد المركز المالي للمؤسسة ، و حتى يتمكن المراجع من التحقق من وجود الأصل يجب أن يتبع الإجراءات التالية[1]:

- طلب الكشوف التفصيلية المعتمدة من الإدارة ، بما تمتلكه المنشأة من أصول من واقع الجرد الفعلي أو من واقع سجلات الأصول بحيث توضح هذه الكشوف البيانات التالية:
  - تاريخ شراء الأصل ؛
  - التغيرات التي طرأت على الأصل (الإضافة والخصم) ؛
  - رصيد الأصل في نهاية المدة.
- مطابقة البيانات الواردة بالكشوف التفصيلية مع ما هو مثبت بسجلات الأصول.
- المعاينة الفعلية للأصول.
- الحصول على شهادة من الإدارة.
- إثبات وجود الأصل من الاستنتاجات و التي تمثل الإيرادات و المصروفات التي تنشأ عن الأصل – على سبيل المثال – العوائد المدفوعة التي تثبت وجود العقارات .

[1] بن يخلف آمال ، مرجع سابق ، ص 161

- الحصول على شهادة من الغير في حالة وجود هذه الأصول في حيازة الآخرين .
- الحصول على المصادقات.
- التأكد من أن الأصول لازالت مؤمن عليها ضد الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها.

4-1-3 الملكية

التحقق من ملكية الأصل تعني اطمئنان المراجع من أن الأصل ملك للمنشأة في نهاية السنة المالية و لم يتم التصرف فيه ، حيث أن وجود الأصل لا يعني ملكية المنشأة له فقد يكون مؤجرا ، و لكي يتمكن المراجع من التحقق من ملكية الأصل يجب أن يتبع الإجراءات التالية : [1]

– الاطلاع على المستندات –على سبيل المثال–فواتير الشراء ، العقود ، بوالص التأمين و التأكد من أنها صادرة باسم المنشأة.

– الحصول على شهادة من الشهر العقاري تفيد اثبات العقود النهائية و تسجيلها لديه ، أو عدم حدوث تصرفات بالبيع في العقارات المملوكة للمنشأة خلال السنة المالية محل المراجعة.

– تتبع ما قد يحدث للأصول في الفترات التالية و ذلك من خلال مراجعة العمليات التي تمت منذ نهاية السنة المالية حتى تاريخ انتهاء عملية التدقيق.

4-1-4 التقييم

إن الاستثمارات تسجل في المحاسبة بتكلفة شرائها، أما تلك الاستثمارات المنشأة من طرف المؤسسة في حد ذاتها، فانه يتم تسجيلها محاسبيا بالتكلفة الحقيقية لإنجازها من طرف المؤسسة.[2] و يتم ذلك عن طريق التأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد مصاريف الحصول عليه كما يتحقق من صحة الحساب وتسجيل اهتلاكاته تبعا لطرق الاهتلاك المحددة (اهتلاك ثابت، متزايد أو متناقص)، ومراعاة الثبات في استخدام طرق الاهتلاك من سنة لأخرى، وكذلك طرق تقييم الأصول الثابتة(التقييم على أساس سعر السوق أو التكلفة التاريخية).

4-1-5 التحقق الحسابي من صحة أرقام الأصول الواردة في قائمة المركز المالي

للتحقق من ذلك فعلى المراجع أن يتأكد من صحة نقل البيانات الواردة من سجلات الأصول أو من دفتر الأستاذ العام أو كشوف الجرد أو ميزان المراجعة إلى قائمة المركز المالي مع مراعاة التبويب الصائب للأصول.[3]

[1] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 238

[2] M.Belaiboud, opcit , p41

[3] بن يخلف آمال ، مرجع سابق ، ص 165

4-2 التحقق من المخزونات

تشتمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزن، سواء المنتجات التامة أو النصف المصنعة أو المشتريات المخصصة لتموين العمليات الإنتاجية كالمواد الأولية، وبالتالي فانه من الضروري أن يتحقق المراجع من هذه العناصر نظرا لكون هذه العناصر تعتبر ذات حركة كبيرة ومستمرة. وفيما يتعلق بالبضاعة فالمراجع يهدف من خلال تدقيق البضاعة إلى تحقيق مايلي:[1]

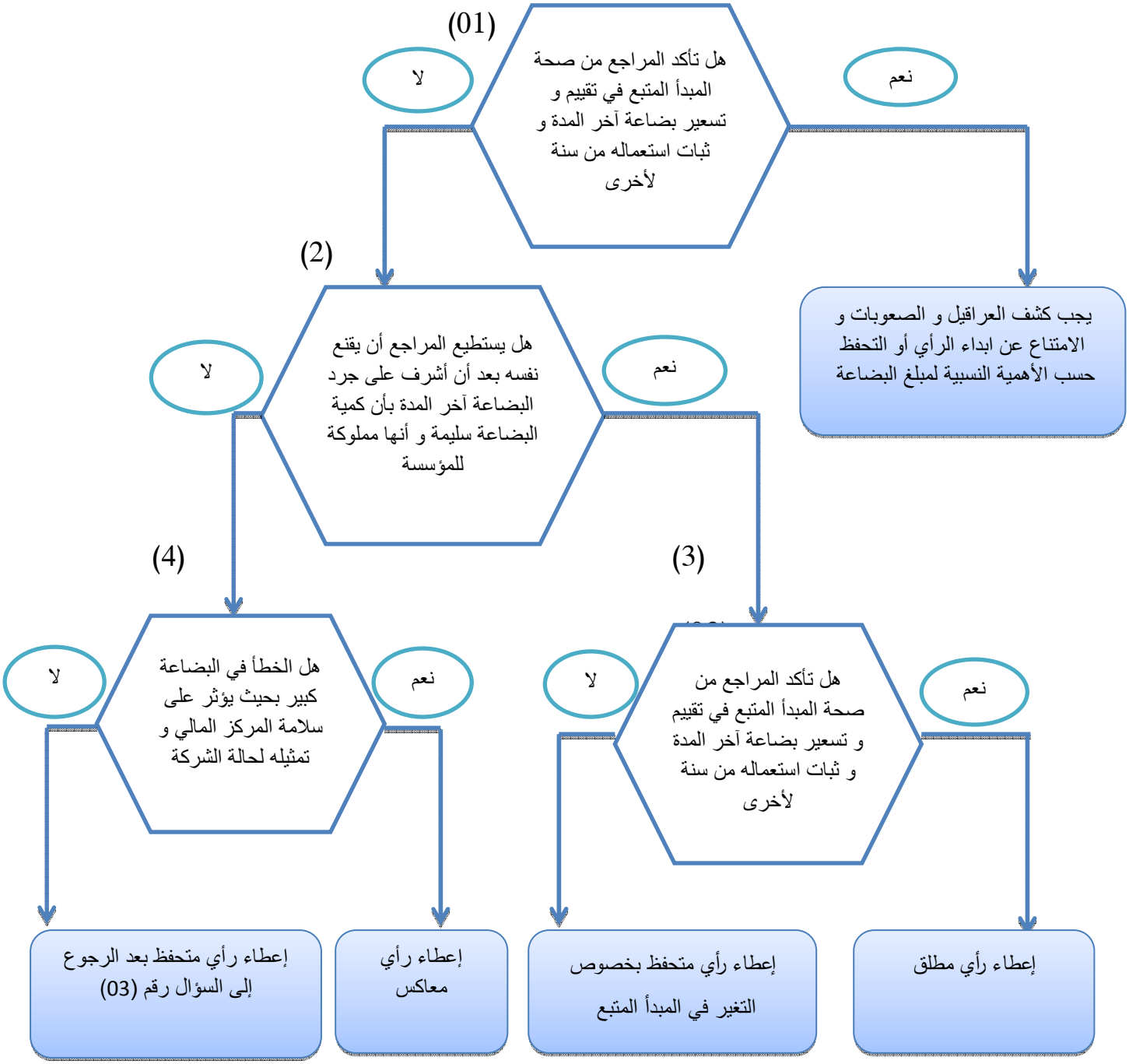
- التأكد من الوجود الفعلي للبضاعة بآخر المدة والحالة الموجودة عليها بتاريخ أول المدة.
- التأكد من ملكية المنشأة للبضاعة التي أدرجت ضمن قوائم الجرد.
- التأكد من صحة تطبيق المبادئ المحاسبية السليمة في تقييم بضاعة آخر المدة كمبدأ سعر السوق أو التكلفة *أيهما أقل ، و مبدأ ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية.

يوضح الشكل رقم (12) المخطط الانسيابي لمراجعة البضاعة بالمخازن:

[1] د أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات -الناحية العملية ، دار وائل للنشر، عمان، 1999 ، ص 49

*سعر السوق : هو سعر الشراء الحاضر في تاريخ إعداد القوائم المالية ، أي ما يدفع ثمنا شراء بضائع مماثلة لموجودة بمخازن المنشأة في تاريخ الجرد ، أما سعر التكلفة فيقصد به ثمن الشراء الفعلي الموضح بالفاتورة مضافا إليه جميع المصاريف التي تنفق على البضاعة حتى تصبح معدة للبيع

شكل رقم (12): مخطط انسيابي لمراجعة البضاعة بالمخازن



المصدر: خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات – الناحية العملية**، دار وائل للنشر ، عمان ، 1999، ص 70.

وبالتالي فان عملية المراجعة لهذا العنصر تتم من خلال النقاط التالية:

-الكمال ، الوجود ، الملكية ، التقييم ، التسجيل المحاسبي.

4-2-1 الكمال

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

4-2-2 الوجود

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

4-2-3 الملكية

تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملك لها حتى يثبت العكس، لذلك فعلى المراجع أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر، انطلاقا من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها.

4-2-4 التقييم

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

4-2-5 التسجيل المحاسبي

يسعى المراجع إلى التأكد من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات قد تم تسجيلها محاسبيا وفق الطرق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا ومرفقة به.

4-3 التحقق من الحقوق والديون

تمثل الحقوق التزامات الغير تجاه المؤسسة، وهي نتيجة تدفق مادي خارج من المؤسسة أو تدفق مالي متمثل في التسبيقات المقدمة من طرفها، بينما تمثل الديون التزامات على المؤسسة تجاه الغير وهي نتيجة تدفق مادي إلى المؤسسة أو تدفق مالي أتى من القروض الطويلة والقصيرة الأجل.

إن هذه التدفقات من شأنها أن تترجم العمليات العديدة التي قد تقوم بها المؤسسة، لذلك وجب على المراجع التحقق من الحقوق والديون ومن أرصدتهما وكذا مكوناتهما، وذلك كما يلي:[1]

– التحقق من كل حساب على حدة من حسابات الحقوق و الديون، وذلك بالتأكد من صحة الرصيد الأولي وكذا التسجيل المحاسبي لكل العمليات المختلفة لكل حساب وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتأكد من أن كل عملية تستند إلى الوثائق المبررة لها؛

– التحقق من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال المقاربات الضرورية مع ما هو مسجل محاسبيا وبين ما هو مسجل لدى الغير عن طريق المصادقات؛

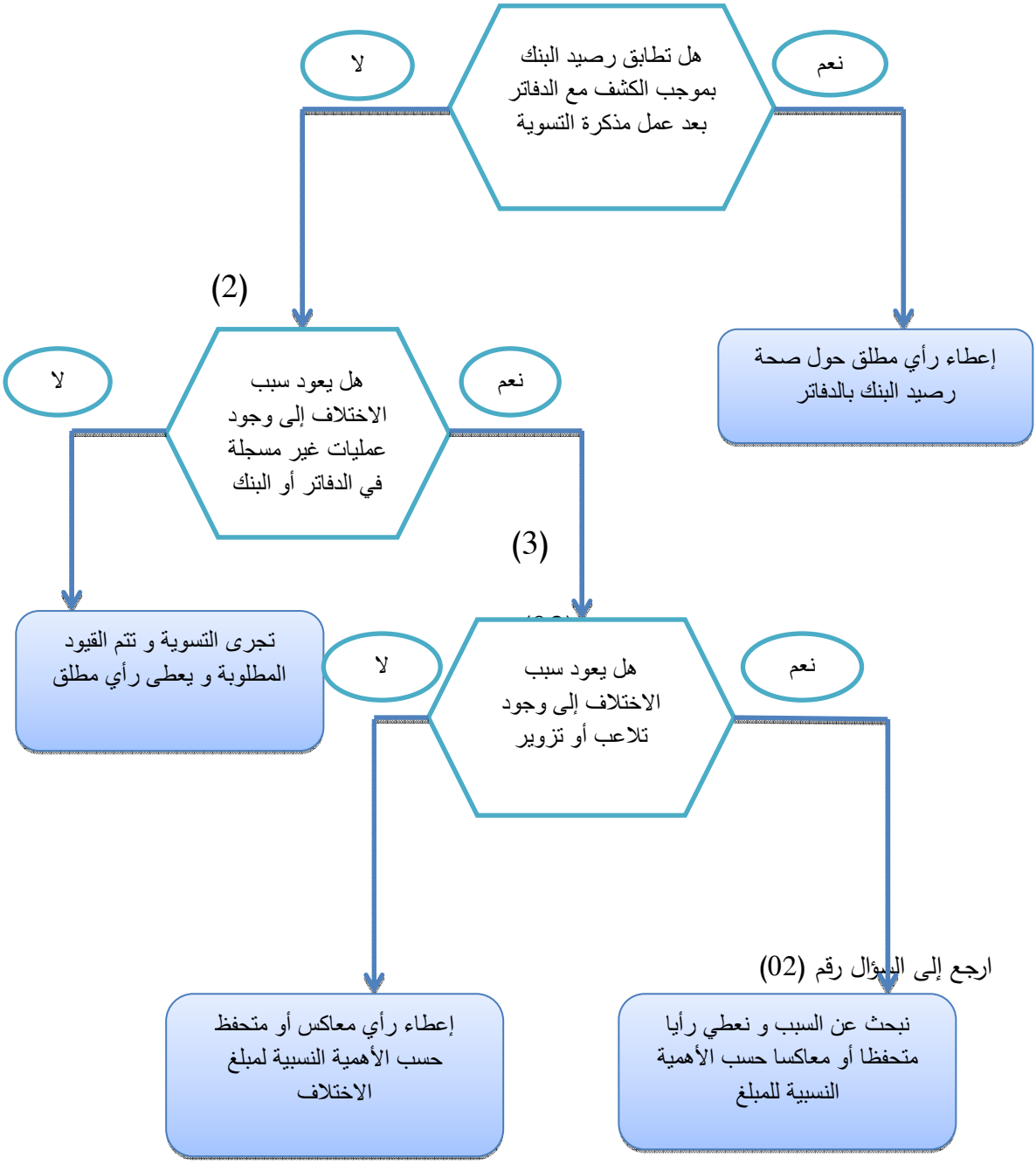
– التأكد من أن كل الحقوق والديون المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة، فلا يصح تسجيل شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه؛

– التأكد من التقييم السليم لحقوق وديون المؤسسة وذلك باستخدام المراجعة المستندية والحسابية.

يوضح الشكل رقم (13) مخططا انسيابيا لمراجعة النقدية بالبنك.

[1] شريقي عمر ،تنظيم المهني لمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية- أطروحة مقدمة نيل شهادة دكتوراه علو في العلو الاقتصادية ، كلية العلو الاقتصادية و التجارية و علو التسيير ، جامعة سطيف ، 2013 ، ص 100

شكل رقم (13): مخطط انسيابي لمراجعة النقدية بالبنك



المصدر: خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات – الناحية العملية** ، دار وائل للنشر ، عمان ، 1999، ص 69.

يمكن أن يتحقق المراجع من مجمل هذه العناصر من خلال النقاط التالية[1]:

-الكمال ، الوجود ، الملكية ، التقييم ، التسجيل المحاسبي.

[1] سردوك فاتح ، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية –دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة– مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2004 ، ص 107

4-3-1 الكمال

تظهر المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة إلى مستعمليها، معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار الأرصدة المالية لكل حساب على حدا، انطلاقا من تفاعل العمليات المختلفة سواء سلبا أو إيجابا، وأخذ الرصيد الأولي لكل حساب، لذا وجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات من أجل الحصول على معلومات صحيحة وصادقة.

4-3-2 الوجود

يعمل المراجع على التأكد من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقاربات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا وما هو مسجل عند الغير، كاعتماد طريقة المصادقات من طرف العملاء والموردين من أجل الوقوف على الأرصدة الحقيقية من طرف المراجع.

4-3-3 الملكية

إن الحقوق والديون المسجلة في سجلات ودفاتر المؤسسة يجب أن تتعلق بها، فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه. وبالتالي فانه على المراجع أن يتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة فالديون التزام عليها والحقوق حق لها.

4-3-4 التقييم

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

4-3-5 التسجيل المحاسبي

يجب التأكيد على أن يتم تسجيل العمليات المحاسبية المتعلقة بالحقوق والديون ومعالجتها وفق الطرق المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، من أجل أن يستند هذا التسجيل إلى مجموعة كافية من أدلة وقرائن الإثبات لتبرر العملية المحاسبية والتسجيل.

4-4 التحقق من حسابات الأموال المملوكة

إن تفكير أي مستثمر بالنشاط والإستثمار في قطاع معين يؤدي حتما إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني معروف وبعقد تأسيسي يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، وفي هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم وتقسم إلى أسهم أو حصص، تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته ويحدد في ظلها عدد أسهمه أو حصصه. ويقوم المراجع بالتحقق من الأموال المملوكة كما يلي :[1]

[1] شريقي عمر ، تنظيم مهني لمراجعة خارجية – دراسة مقارنة بين جزائر و تونس و مملكة مغربية ، مرجع سابق ، ص 101

– التأكد من العقد الابتدائي والقانون المنظّم للشركة محل المراجعة لمعرفة رأس مالها وأنواع الأسهم المكونة له؛

– الإطّلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص تخصيص الأسهم وزيادة أو تخفيض رأس المال وتعديل حقوق المساهمين؛

– فحص المكتتبين في الأسهم والإطّلاع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم؛

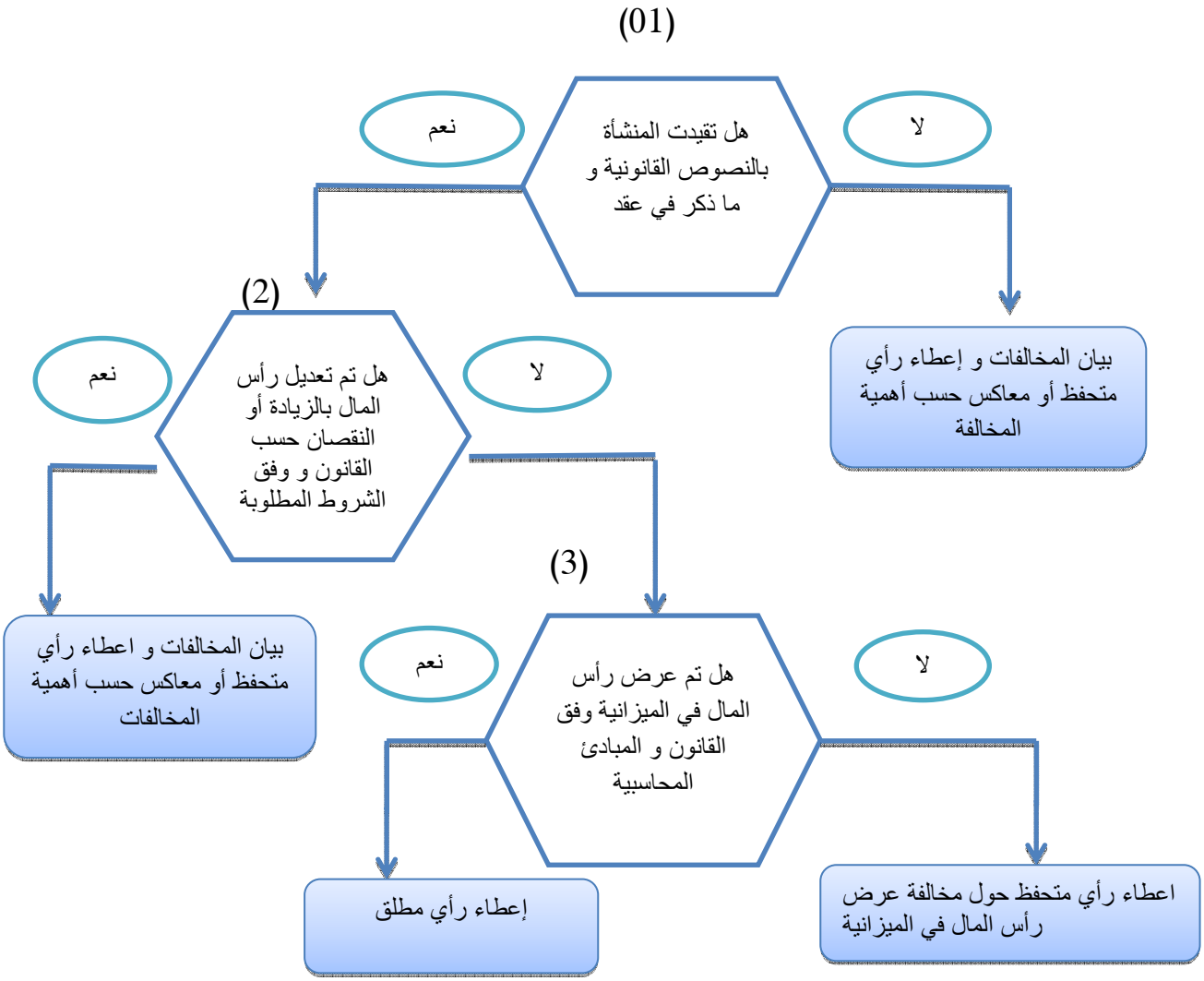
– التحقق من أن المساهمين سددوا كل ما عليهم تجاه الشركة؛

– فحص سجل المساهمين وكل البيانات الواردة فيه مثل عدد وقيم وشهادات الأسهم؛

– وفي حالة عدم سداد رأس المال بالكامل، يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية.

يوضح الشكل مثال لمخطط انسيابي أو مجرى لمراجعة رأس المال:

شكل رقم (14): مجرى اجراءات مراجعة رأس المال



المصدر: خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات – الناحية العملية**، دار وائل للنشر ، عمان ، 1999 ، ص 67.

4-5 التحقق من حسابات النواتج والأعباء

تعتبر حسابات التسيير المكونات الأساسية لحساب النتائج، وبتفاعلها تنتج حسابات النتائج وتتميز هذه الحسابات برصيدها الأولي الصفري كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبنى من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها. ومراجعة هذه الحسابات يكون كالآتي:[1]

– التأكد من أن المؤسسة سجلت جميع العمليات الخاصة بالأعباء والنواتج، أي يتأكد المراجع من احترام مبدأ الشمولية في تسجيل الإيرادات والمصاريف الخاصة بالدورة محل المراجعة؛

– التأكد من أن جميع الأعباء والنواتج تخص الدورة محل المراجعة، أي يتأكد من احترام مبدأ استقلالية الدورات؛

–التأكد من احترام المؤسسة للمبادئ المحاسبية في تسجيل الأعباء والنواتج، إذ تسجل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة محل المراجعة؛

–التأكد من أن الأعباء والنواتج تتعلق مباشرة بنشاط المؤسسة، أي أن تكون طرفا فيها، ويكون ذلك باستعمال المراجعة المستندية، بحيث يتأكد المراجع من أن لكل عملية مستند مبرر؛

–ينبغي على المراجع أن يتحقق من صحة تقييم الأعباء والنواتج من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة لأخرى.

على العموم فإن التحقق من المعلومات المحاسبية المنطوية في حسابات النتائج والأعباء يكون عن طريق الآتي[2]:

–الكمال ، الوجود ، الملكية ، التقييم ، التسجيل المحاسبي.

4-5-1 الكمال

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

[1] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص ص 158-159

[2] فاتح سردوك ، مرجع سابق ، ص 110

4-5-2 الوجود

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

4-5-3 التقييم

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

4-5-4 التسجيل المحاسبي

يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، إذ يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة.

5- أعمال نهاية السنة و التقرير النهائي

قبل إصدار تقريره النهائي لمهمة المراجعة، يقوم المراجع بعدة أعمال خاصة بنهاية المهمة والتي تسمح له بالتأكد من أنه لم يغفل أي مرحلة مهمة أثناء عمله، وبعدها يقوم بتجميع نتائج الرقابات التي قام بها، وفي الأخير يقرر طبيعة الرأي الذي يصدره على القوائم المالية كوحدة واحدة.

5-1 أعمال نهاية المهمة

بعد الإنتهاء من فحص الحسابات السنوية والقوائم المالية، فإنه على المراجع أن يقوم بأعمال أخرى قبل تحرير تقريره النهائي الذي يبدي من خلاله رأيه الفني المحايد، ونلخصها في ثلاث نقاط رئيسية وهي:

-الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية؛

-إستقصاء نهاية المهمة؛

-وتحرير التقرير النهائي للمهمة.

5-1-1 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

إن الجزء الأخير من مهمة المراجع يمتد إلى الفترة التي تلي إقفال الحسابات، وهي تمتد إلى غاية الإصدار الفعلي لتقريره، وأثناء هذه الفترة قد تحدث أحداث لها تأثير مهم على الوضعية المالية أو على النتيجة المقدمة في الحسابات السنوية.

يقصد بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، تلك الأحداث التي تقع بعد إقفال القوائم المالية وحتى تاريخ اعتمادها من طرف الشركاء أو الجمعية العامة، وقد تؤثر هذه الأحداث على القوائم المالية مما يستدعي تعديلها وذلك عند توفر أدلة إضافية عن أحداث قائمة في تاريخ هذه القوائم مثل إفلاس أحد العملاء الذي يؤثر على إمكانية تحصيل دينه من طرف الشركة، وبالتالي لا بد من تعديل في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لمواجهة هذا الحدث، كما أن هناك بعض الأحداث التي لا تؤثر على بيانات القوائم المالية أو لها تأثير ويصعب تقديره ماليا بسبب ظروف عدم التأكد، فمثل هذه الأحداث لا تستلزم تعديل القوائم المالية المراجعة، ولكن على المراجع أن يفصح عنها في تقريره .[1]

لقد خصصت المعايير الدولية للمراجعة معيارا خاصا لهذا الموضوع، ويقضي بأن يأخذ المراجع بعين الاعتبار التأثير المحتمل للأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال القوائم المالية حتى تاريخ التقرير.[2]

يمكن أن نستعرض مكونات المعيار الخاص بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية في الآتي:[3]

– يجب على مسؤولي إدارة الشركة إبلاغ المراجع عن أي أحداث قد يكون لها تأثيرا على البيانات المالية خلال الفترة ما بين إقفال القوائم المالية وتاريخ التقرير، وإذا أصبح المراجع على علم بذلك، فعليه أن يقدر ما إذا كان من الواجب تعديل القوائم المالية أم لا؛

– يجب على المراجع عند اكتشافه لبعض الحقائق التي تؤثر بشكل هام على البيانات المالية بعد صدورها أن يناقش الأمر مع الإدارة، وأن يراجع الإجراءات التي اتخذتها الإدارة لإشعار من استلموا تلك القوائم المصدرة وأن يقرر بطلانها؛

– في حالة عدم قيام الإدارة بإجراءات إشعار الأشخاص الذين استلموا القوائم المالية، فإنه يقوم بالإجراء المناسب لمنع الإعتماد على تقريره.

حسب طبيعة هذه الأحداث، فإنه يمكن:

-تعديل (تسوية) الحسابات؛

-إظهار هذه الأحداث في مذكرات؛

-إرفاقها بالحسابات السنوية.

---

[1] محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد ، أصول المراجعة و الرقابة الداخلية ، مكتب الشباب ، القاهرة ، 1997 ، ص ص 325-324

[2] Maxime DELHOMME, Événements postérieurs, Revue française de comptabilité, n°312, Juin 1999, p. 06.

[3] شريقي عمر ، مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستيرفي علوم التسيير، جامعة سطيف ، 2002، ص 58

يتبع المراجع أثناء بحثه عن هذه الأحداث الإجراءات التالية : [1]

– فحص الحسابات الداخلية للتسيير بالنسبة للفترة اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات؛

– التحقق من القاعدة المعتمدة في تحضير الحسابات الداخلية للتسيير؛

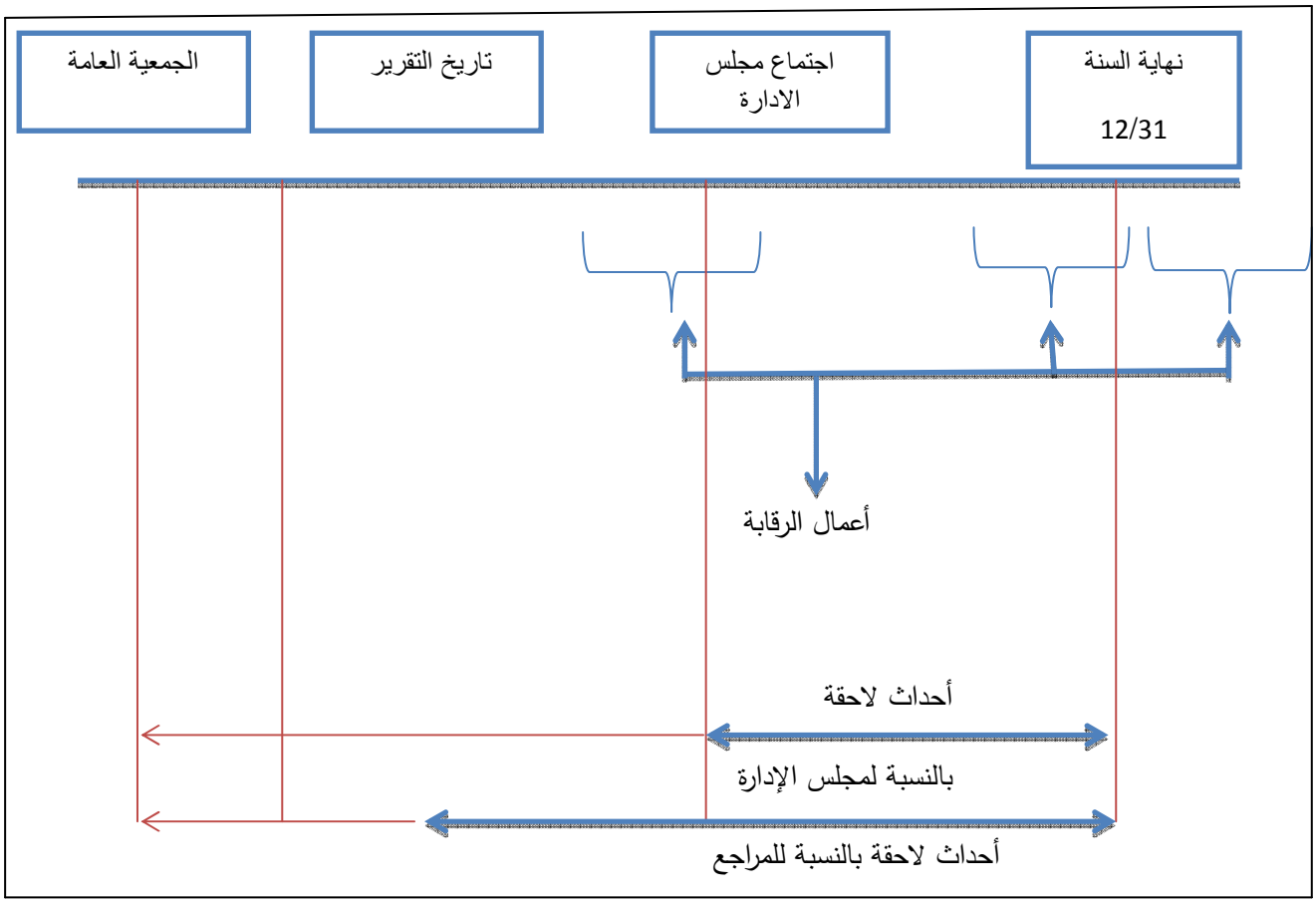
– قراءة تقارير الإدارة ومحاضر جمعيات المساهمين ومجلس الإدارة فيما يخص الفترة اللاحقة لتاريخ الميزانية؛

– يمكن للمراجع الإستعانة باستقصاء حول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

لقد أجمعت جميع هيآت الضبط والمراقبة للبورصات وهيآت التنميط المحاسبي على وجوب قيام المراجعين بالبحث عن كل الأحداث الهامة التي تلي تاريخ إقفال حسابات الميزانية .[2]

الشكل الموالي يبين لنا موقع هذه الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفق ما جاءت به موسوعة الرقابة المحاسبية للجمعية الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا.

شكل رقم (15): الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية



Source: Gérard valin , Lionnel collins , **Audit et contrôle interne : aspects opérationnels et stratégiques** ,4 éme éditions, Dalloz, Paris, p153 .

[1] شريقي عمر ،تنظيم مهني لمراجعة –دراسة مقارنة بين جزائر و تونس و مملكة مغربية- مرجع سابق ، ص 104

2 Lionnel Collins, Gérard Valin, audit et contrôle interne: aspects financiers, opérationnels et stratégiques, op-cit , p153

نلاحظ من خلال تناولنا لهذه الأحداث، أن المراجع يعطي لها أهمية كبيرة قبل إصداره للتقرير النهائي للمراجعة. ومن خلال عرضنا لمكونات المعيار الذي أصدره الإتحاد الدولي للمحاسبين بخصوص هذه الأحداث، تبين لنا ارتباطها الوثيق بمعيار الإفصاح، حيث يقوم المراجع بتقدير مدى أهمية تلك الأحداث اللاحقة ومدى تأثيرها على القوائم المالية، حيث أنه إذا كان تأثيرها مباشرا فإنه يستوجب تعديل القوائم المالية، أما إذا كان لها تأثيرا غير مباشرا على هذه الأخيرة ولكنها في غاية الأهمية، فإنه يجب الإفصاح عنها في صورة ملاحظات هامشية، أما إذا كانت تلك الأحداث ليس لها طبيعة محاسبية ولا تؤثر على القوائم المالية، فإنه لا يتطلب الإفصاح عنها.

5-1-2 استقصاء نهاية المهمة

لكي يتأكد المراجع من قيامه بجميع الأعمال التي تسمح له بإعطاء رأي فني حول الحسابات السنوية وأن معايير الأداء المهني محترمة، يستعمل استقصاء نهاية المهمة، ويرفق هذا الإستقصاء بمذكرة التجميع[1].

5-1-3 مذكرة التجميع

هذه المذكرة تسمح للمراجع بتلخيص الأحداث المهمة والمعبرة في المهمة، ويجب أن تتضمن كحد أدنى ما يلي:[2]

- وصف الأحداث الهامة التي عرفها نشاط المؤسسة (منتوج جديد، مصنع جديد، ...)؛
- المشاكل التي واجهت المراجع أثناء تأدية مهمته والحلول المتبناة؛
- قائمة بالنقاط العالقة والتي يجب أن تسوى قبل تقديم تقريره (وثيقة ينتظر استلامها، مصادقات منتظرة ..)؛
- خلاصة عامة.

5-2 تحرير التقرير النهائي للمراجعة

تستهدف عملية المراجعة إعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناء على ما يقوم به مراجع الحسابات من فحوص و اختبارات ويقوم بتخطيط أعمال المراجعة للوصول إلى هذا التقرير في نهاية العملية.[3]

حيث يقوم المراجع من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصه للقوائم المالية ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المنشأة عن فترة مالية معينة، ولعل أهم ما يوفره هذا

[1] شريقي عمر ،تنظيم مهني لمراجعة- دراسة مقارنة بين جزائر و تونس و مملكة مغربية- مرجع سابق ، ص 105
[2] مرجع سابق ، ص 106
[3] الأخضر قليطي، مراجعة حسابات وواقع ممارسة مهنية في جزائر، مذكرة مكملة نيل شهادة ماجيستير في علو تسيير، جامعة حاج خضر باتنة، جزائر، 2009 ، ص 46

التقرير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والإعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كالمراجع. [1]

5-2-1 أهمية تقرير المراجع الخارجي

تتبع أهمية تقرير المراجع الخارجي من عدة عوامل، أهمها[2] :

- يعتبر التقرير خلاصة ما وصل إليه المراجع من عمله، حيث أن عملية المراجعة تتيح للمراجع التعرف على كافة البيانات و المعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة و التي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي. و من ثم يكون تقرير المراجع بمثابة كشف يقدمه المراجع لمن يهمهم الأمر و بصفة خاصة الملاك – حيث يعتبر وكيلا عنهم – عن نتائج التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المنشأة خلال الفترة المالية محل الفحص.

- يعتبر تقرير المراجع الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع المدنية والجنائية، للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة، و ذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائيا أو مدنيا.

- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع – المنتج النهائي لعملية المراجعة – نتيجة لما يواجهه مستخدم المعلومات من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه و تحديد درجة الاعتماد عليها.

5-2-2 أنواع تقرير المراجع الخارجي

هناك عدة أنواع وتقسيمات للتقارير فنجد[3]:

- **من حيث درجة الإلتزام في إعدادها تنقسم إلى :** تقارير عامة، تقارير خاصة؛
- **من حيث ما تحتويه من معلومات تنقسم إلى :** تقارير مختصرة، تقارير قصيرة وتقارير طويلة؛
- **من حيث أنواع الرأي ينقسم إلى :** التقرير النظيف ، التقرير المتحفظ، التقرير السالب وتقرير عدم إبداء الرأي؛
- **حسب ناحية التوجيه تنقسم إلى :** تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة و تقارير موجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين وتقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكملة للتقرير القصير.

وعموما سنركز في هذه الدراسة على أربع أنواع من التقارير المتمثلة فيما يلي [4] :

---

[1] مؤيد راضي نفر، غسان فلاح المطارنة ، تحليل قوائم المالية (مدخل نظري وتطبيقي)، دار المسيرة للنشر، ط 3 ، عمان، الأردن، 2011 ، ص 51

[2] محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى سليمان ، الأسس العلمية والعملية مراجعة حسابات ، مرجع سابق ، ص 357

[3] حكيمة مناعي، تقارير مراجعة خارجية في ظل حتمية تطبيق معايير محاسبية دولية في الجزائر، مذكرة مكملة نيل شهادة ماجيستير في علوم التسيير، باتنة، الجزائر،2009 ، ص 77.

[4] محمد أمين مازون، تدقيق محاسبي من منظور معايير دولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مكملة نيل شهادة ماجيستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3 ، 2011، ص 41-43

5-2-2-1 التقرير النظيف

يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:

-أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛

-عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي؛

-صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي؛

-حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

5-2-2-2 التقرير التحفظي

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

5-2-2-3 التقرير السالب

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

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

5-2-2-4 تقرير الإمتناع عن إبداء الرأي

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

- وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة ، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة ؛

– وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الإختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم و غيرها؛

– في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية. في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها؛

– عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك؛

– غالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المراجع رأيه فيها.

5-2-3 عناصر تقرير المراجع الخارجي

يتضمن تقرير مراقب الحسابات العناصر الرئيسية التالية:

5-2-3-1 عنوان التقرير: حيث يعنون التقرير بعبارة (تقرير مراجع الحسابات).

5-2-3-2 الموجه إليهم التقرير: يوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية.

5-2-3-3 الفقرة الافتتاحية : تتضمن الفقرة الإفتتاحية ما يلي:

–أن يحدد تقرير مراقب الحسابات القوائم المالية التي تمت مراجعتها؛

–وجود عبارة تفيد بأن القوائم المالية هي مسؤولية إدارة المنشأة، وعبارة أخرى تفيد أن مسؤولية مراقب الحسابات هي إبداء الرأي عليها، بناء على مراجعته لها.

5-2-3-4 فقرة النطاق : تشمل ما يلي:

– وصفًا لنطاق المراجعة، بتوضيح أن المراجعة قد تمت في ضوء القوانين واللوائح السارية والإشارة إلى تمكين مراقب الحسابات من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل الظروف المحيطة؛

–تضمين التقرير عبارة تفيد أن المراجعة قد خططت ونفذت، للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية؛

– وصفًا لعملية المراجعة متضمنًا:

- أن الفحص قد تم على أساس الإختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم، والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية؛
- تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛
- تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدمة في إعداد القوائم المالية؛
- تقييم عرض القوائم المالية ككل.

– فقرة تفيد أن مراقب الحسابات قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة وكذلك بيانًا بأن أعمال المراجعة التي قام بها توفر أساسا مناسبا لإبداء الرأي على القوائم المالية.

5-2-3-5 فقرة الرأي

تتضمن ما يلي:

– رأيًا صريحًا عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة على المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقًا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها؛

5-2-3-6 تاريخ التقرير .

5-2-3-7 عنوان مراقب الحسابات .

5-2-3-8 توقيع مراقب الحسابات .

خلاصة

حسب ما تم تقديمه في هذا الفصل فإن مهنة المراجعة في الجزائر قد عرفت عدة تحولات ، و هي تعتبر ذات تجربة فتية مقارنة بدول أخرى، و تمكنا من الإلمام بالخطوط العريضة و المتشابكة لتنفيذ عملية مراجعة الحسابات .

رأينا أن المراجع لا يقوم بالمهمة بطريقة عشوائية، وإنما يتبع منهجية مدروسة ومتفق عليها من طرف معظم الهيآت الدولية، وذلك لكي تكون أعماله ذات جودة وفعالية، وفي نفس الوقت لكي لا يتهم بالتقصير إذا اكتشفت بعض الأخطاء بعد نهاية المهمة، ونظرا لما سبق، فإن المراجع يحرص خلال تأديته لمهمة معينة أن يعطي لكل خطوة الأهمية والوقت اللازمين لكي تكون أعماله ذات جودة عالية ولا ينسى بعض الإجراءات ، بذلك يكون في نهاية مهمته قادرا على إبداء رأي فني محايد بكل موضوعية واستقلالية يضفي على القوائم المالية الثقة التي يعتمد عليها مختلف الأطراف ذات المصلحة، سواء من داخل أو من خارج المؤسسة لاستخدام القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم ذات العلاقة بها.

لإسقاط هذا الجانب النظري على الجانب التطبيقي ، يأتي الفصل الموالي الذي يتضمن دراسة حالة لإحدى الشركات الجزائرية و المتمثلة في شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق .

الفصل الثالث
دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق

تمهيـد

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى عملية المراجعة الخارجية ، باعتبارها عملية لا يمكن الاستغناء عنها فهي تساعد في التحقق من البيانات المحاسبية و المالية للمؤسسة ، و تبين مدى تطبيق الإجراءات التي تضعها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية و منع حالات الغش و التلاعب .

محاولة منا لاسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي ، قمنا بدراسة ميدانية في إحدى الشركات الجزائرية و المتمثلة في شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق ، و التي تعتبر إحدى أكبر الشركات الجزائرية مما يجعل خضوعها للمراجعة الخارجية ضرورة حتمية نظرا لكبر حجمها و تعدد و تعقيد العمليات التي تقوم بها .

للوقوف على المساهمة التي تقدمها المراجعة الخارجية في تحسين الوضعية المالية للشركة محل الدراسة ، قمنا بتتبع عمليات المراجعة التي قام بها المراجع الخارجي لثلاث دورات محاسبية متتالية ، حيث عرضنا من جهة مراحل تنفيذها مرحلة بمرحلة من بداية مهامه إلى نهايتها ، و استخرجنا أهم ملاحظاته وتوصياته ، و قمنا بمقارنتها و تسجيل مساهماتها و انعكاساتها على الشركة ، و من جهة أخرى استخدمنا المقابلة الشخصية التي أتاحت لنا فرصا أكبر لفك الاستفسار حول أسباب ظهور بعض الانحرافات و الأخطاء المسجلة في عمليات المراجعة ، و معرفة أسباب بقاء و تكرار بعض عناصر الخلل التي يشير إليها المراجع الخارجي في تقاريره .

لدراسة أعمق و أكثر تفصيلا لهذا الفصل ، تم تقسيمه إلى العناصر الرئيسية التالية:

- **المعرفة الشاملة بالشركة .**
- **تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة للفترة (2012-2014).**
- **مراجعة حسابات الشركة للفترة (2012-2014) .**

1- المعرفة الشاملة بالشركة

إن مهمة المراجع الخارجي هي التدقيق في صحة المعلومات او الإدلاء برأيه حول الحسابات والوثائق المحاسبية ، و خاصة حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها ، فهدف هذه المهمة هو تأمين حقيقة و طبيعة المعلومات المتوفرة في الوثائق المحاسبية في تلك الفترة ، و كذلك للتعبير الجيد حول الوضعية الحقيقية عند إختتام السنة المالية.

تحقيق الأهداف المشار إليها من طرف المراجع الخارجي يفرض عليه إتباع مراحل ضرورية متكاملة، أولها مرحلة المعرفة الشاملة بالشركة ، حيث على المراجع أن يتعمق في التعرف على الشركة

لأن المراجعة الخارجية الفعالة تتطلب فهم معمق للشركة موضوع المراجعة ، و لنشاطها و العوامل الخارجية المتعلقة بها ، و منه فإن العمل الإبتدائي الذي يقوم به المراجع هو التحصل على نظرة عامة حول الشركة.

1-1 نشأة و تطور الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز (SONELGAZ)

1-1-1 لمحة تاريخية عن الشركة

تعتبر شركة سونلغاز من أقدم المنشآت القاعدية التي عرفتها الجزائر، حيث تقوم بالمساهمة الفعالة في التنمية الاقتصادية و الصناعية. و للتعرف أكثر على هذه الشركة سوف نتطرق إلى نشأتها وتطورها وأيضا إلى مهامها و أهدافها.

لقد بدأت الإضاءة في الجزائر منذ 1929 و التي جسدت الشبكة الكهربائية بين سنة 1927 و1929 بمجموع قدره 6000 كلم، و هذا الخط بين المتوسط العالي، والمنخفض و لهذا اعتبرت سونلغاز عاملا تاريخيا في مجال تمويل الطاقة الكهربائية والغازية في الجزائر.

تتمثل مهامها في الإنتاج والنقل والتوزيع عبر قنوات، وقوانينها الجديدة أيضا أعطت لها إمكانية توسيع نشاطها نحو مجالات أخرى للنهوض بقطاع الطاقة مقدمة لفائدة المؤسسة في مجال تجارة الكهرباء والغاز إلى الخارج.

1-1-2 مراحل تطور الشركة

مرت شركة سونلغاز بمراحل عديدة تمثلت فيما يلي:

- سنة 1947: تم انشاء كهرباء و غاز الجزائر (EGA) رقم 471002 في 1947/06/05 و هي مكلفة بإنتاج الكهرباء و الغاز.
- التطورات التي حدثت بعد سنة 1962 EGA: تبنتها السلطات الجزائرية بعد الاستقلال في بضع سنوات فضلا عن جهود تكوينية للموارد البشرية الجزائرية التي تضمن تسيير هذه المؤسسة.
- سنة 1969: إنشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز بمرسوم رقم 59/69 الصادر عن الجريدة الرسمية في أول اوت 1969، تحول اسم EGA إلى سونلغاز التي أصبحت شركة وطنية للكهرباء والغاز وفي هذا الوقت كانت الشركة من الحجم الكبير أين تجاوز عدد عمالها 6000 موظف، وقد حدد المرسوم مهمة رئيسية لها تتمثل في الاندماج بطريقة منسجمة في سياسة الطاقة الداخلية للبلاد. إن احتكار ونقل وتوزيع و استيراد و تصدير الطاقة الكهربائية المخصصة لسونلغاز قد عزز من مكانة الشركة ،كما أنها وجدت نفسها قد اسند إليها تسويق الغاز الطبيعي داخل الوطن وهذا لجميع أصناف الزبائن (صناعيون محطات توليد الطاقة الكهربائية، زبائن المنزل).
- سنة 1975: في هذه المرحلة تم الفصل بين النشاطات الميدانية والنشاطات القاعدية وكذا إنشاء وحدات كهرباء و تركيب.

- سنة 1983: إعادة هيكلة سونلغاز و التي جاء معها ستة مؤسسات حيث أصبحت شركة سونلغاز في هذه السنة ذات خدمات عمومية وتسيير وتسويق المؤسسة وبذلك تكتسب خمسة فروع الأعمال و هي:
  - كهريف (KAHRIF): الأشغال الكهربائية.
  - كهركيب (KAHRKIB): تركيب البنى التحتية و الإنشاءات الكهربائية.
  - كنا غاز (KANAGAZ): أشغال الهندسة المدنية.
  - AMC: صناعة العدادات و مختلف التجهيزات المستعملة في المراقبة.
- نظام أساسي جديد لسونلغاز سنة 1991: لقد أصبحت مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري EPIC في قرار تنفيذي رقم 975/91 المؤرخ في 1991/12/14 وقد فرض هذا النظام الطابع الجديد التسيير الاقتصادي والأخذ بعين الاعتبار كيفية تسويق المنتجات.
- سنة 1995: أصبحت في سنة 1995 هيئة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري بمرسوم 280/95 ليوم 1995/09/07 .
- سنة 2002: تحولت سونلغاز إلى مؤسسة ذات أسهم، هذا التحول أعطى سونلغاز التوزيع في مبادئ أخرى في قطاع الطاقة، كذلك التدخل في هذا الميدان خارج حدود الجزائر، و باعتبارها مؤسسة ذات أسهم فعليها اكتساب محفظة الأسهم و قيم منقولة أخرى مع إمكانية مشاركتها في مساهماتها في شركات أخرى.
- سنة 2004: أصبحت سونلغاز عبارة عن مجمع (HOLDING) خلال السنوات 2006/2004 أين أصبحت "سونلغاز" مجمع أو مجموعة مؤسسات تم إعادة هيكلة الفروع المكلفة بالنشاطات الرئيسية بها.
  - سونلغاز إنتاج كهرباء (SPE).
  - مسير شبكة النقل الكهربائي (GRTE).
  - مسير شبكة نقل الغاز (GRTG).
- سنة 2006: تم هيكلة وظيفة التوزيع وقسمت إلى أربعة فروع وهي:
  - سونلغاز للتوزيع: الجزائر العاصمة (SDA).
  - سونلغاز للتوزيع: الجهة الوسطى (SDC).
  - سونلغاز للتوزيع: الجهة الغربية(SDO).
  - سونلغاز للتوزيع: الجهة الشرقية (SDE) .

1-2 وظائف و أهداف الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز و هيكلها التنظيمي

1-2-1 وظائف الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز

من خلال التطورات التي عرفتها شركة سونلغاز أصبحت تقوم بمجموعة من الوظائف والمهام و من خلال المادة 6 من الجريدة الرسمية رقم 54 و في ديسمبر 1995 وفي إطار الأهداف المسطرة و الخدمات العمومية تقوم المؤسسة بمجموعة من الوظائف والمهام، ومن وظائف شركة سونلغاز نذكر ما يلي:

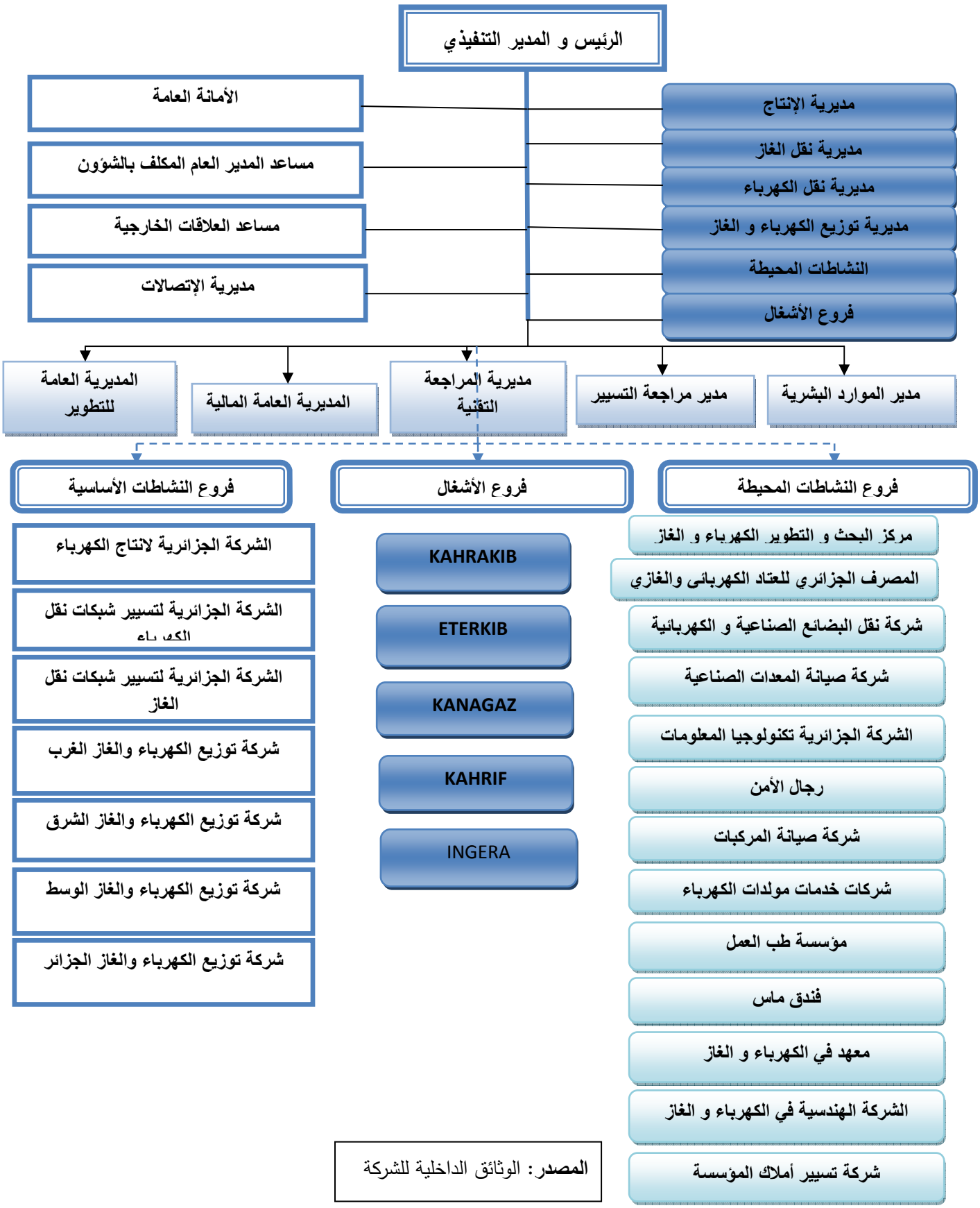
- ضمان نوعية إنتاج و نقل و توزيع الطاقة الكهربائية و كذا ضمان توزيع الغاز في إطار احترام شروط الحماية و الأمن و بأقل التكاليف.
- تركيب، تصليح و صيانة و إعادة تجديد مراكز الإنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية بالإضافة إلى مراكز التوزيع العمومي للغاز.
- التخطيط و وضع البرامج السنوية و كذا المراكز المعدة لسنوات.
- ضمان التموين اللازم لتحقيق و تنفيذ البرامج المسطرة.
- توفير المنشآت الضرورية (التجهيزات، الهياكل البنائية) لضمان سير مهمتها.
- التحديد والتعريف بالكيفيات والإمكانيات المتعلقة بالتطبيق (التجهيزات و التركيبات الكهربائية الغازية) و كذا المتعلقة بأجهزة القياس و الحساب.
- ضمان التحكم في السير الحسن للبرامج.
- تساهم في السياسة المنتهجة من طرف المديرية العامة فيما يخص الأداءات المقدمة للعملاء.
- تطبيق السياسة التجارية للمؤسسة و مراقبتها.
- ضمان تطبيق التنمية فيما يخص البناء و الإصلاح و استغلال الموارد.
- ضمان التسيير الحسن للموارد البشرية و العتاد اللازم للعمل.
- ضمان أمن الأشخاص و المواد التي لها علاقة مع نشاط العمل و التوزيع.
- ضمان تمثيل سونلغاز على المستوى المحلي أحسن تمثيل.

عموما فإن شركة سونلغاز تضمن تحقيق الاستثمارات للمؤسسة والتحكم في الطاقة وهو عامل ضروري للاقتصاد العام وبصفة خاصة الدراسات و الرقابة و تحقيق ميزة استراتيجية في التطور الاقتصادي والصناعي للوطن.

1-2-2 الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية للكهرباء و الغاز (Sonelgaz)

يعتبر الهيكل التنظيمي للشركة من بين العوامل التي تؤدي لإبراز طريقة نشاطها، فانتظام الوظائف و ترابطها يؤدي بالضرورة إلى مسايرة المحيط الذي تعيش فيه، حيث تسعى الشركة إلى الإهتمام بهذا التنظيم من خلال إجراء التعديلات اللازمة حسب متطلبات النشاط.

شكل رقم (16): الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية للكهرباء و الغاز SONELGAZ



المصدر: الوثائق الداخلية للشركة

1-2-3 أهداف الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز

تسعى شركة سونلغاز من خلال الوظائف التي تمارسها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف و النتائج و لقد حددت سونلغاز أهداف تسعى إلى بلوغها وهي كما يلي:

- التحكم مع الاستعمال الأمثل للوسائل والتقنيات تهدف للترقية و التحسن الدائم لصورة علامتها.
- تلبية الحاجات الوطنية.
- توصيل التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد الصناعية وتنويع منتجاتها.
- المشاركة في الإنجازات الصناعية و التجارية في الخارج حتى تكون أقرب من الزبون النهائي.
- استقلالية التسيير و إدخال قواعد ذات طابع تجاري.
- الحصول على حصة السوق العالمي.

و عموما فإن هدفها هو أن تصبح أكثر تنافسية والتمكن من مواجهة المنافسة المحتملة في المستقبل حيث تعتبر شركة سونلغاز من أحسن خمس مؤسسات للكهرباء و الغاز في حوض البحر الأبيض المتوسط ومن أهداف شركة سونلغاز ذات أسهم هي:

- إنتاج الكهرباء سواء في الجزائر أو في الخارج و نقلها و توزيعها و تسويقها.
- نقل الغاز لتلبية السوق الوطنية.
- توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء في الجزائر أو في الخارج و تسويقه.
- تطوير و تقديم الخدمات الطاقوية و ترقيتها و تنميتها.
- تطوير كل شكل من الأعمال المشتركة في الجزائر أو في الخارج مع كل الشركات الجزائرية أو الأجنبية.
- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعات الكهربائية و الغازية و كل نشاط يمكن أن تترتب عنه فائدة سونلغاز(ش ذ أ).
- تضمن سونلغاز مهمة الخدمة العمومية وفقا للتشريع والتنظيم المعمول به.

1-3 تقديم شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق SDE

تم إنشاء شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق (SDE) في 1 جانفي 2006 ، برأس مال يقدر بـ 24 مليار دينار جزائري. و هي مكلفة في نطاق اختصاصها بتوزيع الطاقة الكهربائية والغاز وكذلك تلبية حاجيات الزبائن الذين يمثلون عنصر مهم بالنسبة للشركة، حيث قدر عدد الزبائن الموصولين بالكهرباء بـ 2 709 811 زبون ، موزعين حسب شدة توتر التيار كما يلي:

- 2 693 837 زبونا مزودا بكهرباء ذو توتر منخفض.
- 15 940 زبونا مزودا بكهرباء ذو توتر متوسط.

- 34 زبونا مزودا بكهرباء ذو توتر مرتفع.

كما قدر عدد الزبائن الموصولين بالغاز بـ 250 573 1 زبون، موزعين حسب شدة الضغط كما يلي:

- 148 571 1 زبونا مزودا بغاز ذو ضغط منخفض.
- 031 2 زبونا مزودا بغاز ذو ضغط متوسط.
- 71 زبونا مزودا بغاز ذو ضغط مرتفع.

يمكن التعريف بالشركة كذلك من خلال أهم الوظائف التي تقوم بها و المتمثلة في :

- ضمان نوعية واستمرارية الخدمة.
- استغلال وصيانة شبكة توزيع الكهرباء والغاز.
- تطوير شبكات الكهرباء والغاز التي تمكن من تزويد زبائن جدد.
- ضمان أمن وفعالية هذه الشبكات.
- ضمان التوازن بين الطلب والعرض في مجال الطاقة.
- تسويق الكهرباء والغاز.

تدير شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق 19 مديرية توزيع تتكون من 95 وكالة تجارية ، تتوزع هذه المديريات على 16 ولاية شرق الجزائر ، يوضحها الجدول الموالي:

جدول رقم (04): مديريات التوزيع التابعة لشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق

مديرية التوزيع	الوكالات التجارية التابعة لها
مديرية التوزيع سطيف	وكالة سطيف "أ"- وكالة سطيف "ب"- وكالة سطيف "د"- وكالة بوقاعة
مديرية التوزيع خنشلة	وكالة قايس- وكالة ششار- وكالة حضرية- وكالة ريفية.
مديرية التوزيع قالمة	وكالة قالمة- وكالة واد زناتي- وكالة بوشقوف- وكالة هيليوبوليس.
مديرية التوزيع مسيلة	وكالة مسيلة- وكالة بوسعادة- وكالة سيدي عيسى- وكالة عين المالح-وكالة برهوم.
مديرية التوزيع عنابة	وكالة القطاع 1- وكالة القطاع 2- وكالة القطاع 3.
مديرية التوزيع علي منجلي	وكالة الخروب- وكالة علي منجلي- وكالة ديدوش مراد.
مديرية التوزيع باتنة	وكالة باتنة1- وكالة باتنة 2- وكالة باتنة 3- وكالة باريكة- وكالة اريس- وكالة نقاوس- وكالة عين توتة- وكالة تازولت
مديرية التوزيع بجاية	وكالة بجاية- وكالة صدوق- وكالة خراطة- وكالة سيدي عيش- وكالة أقبو- وكالة أميزور.

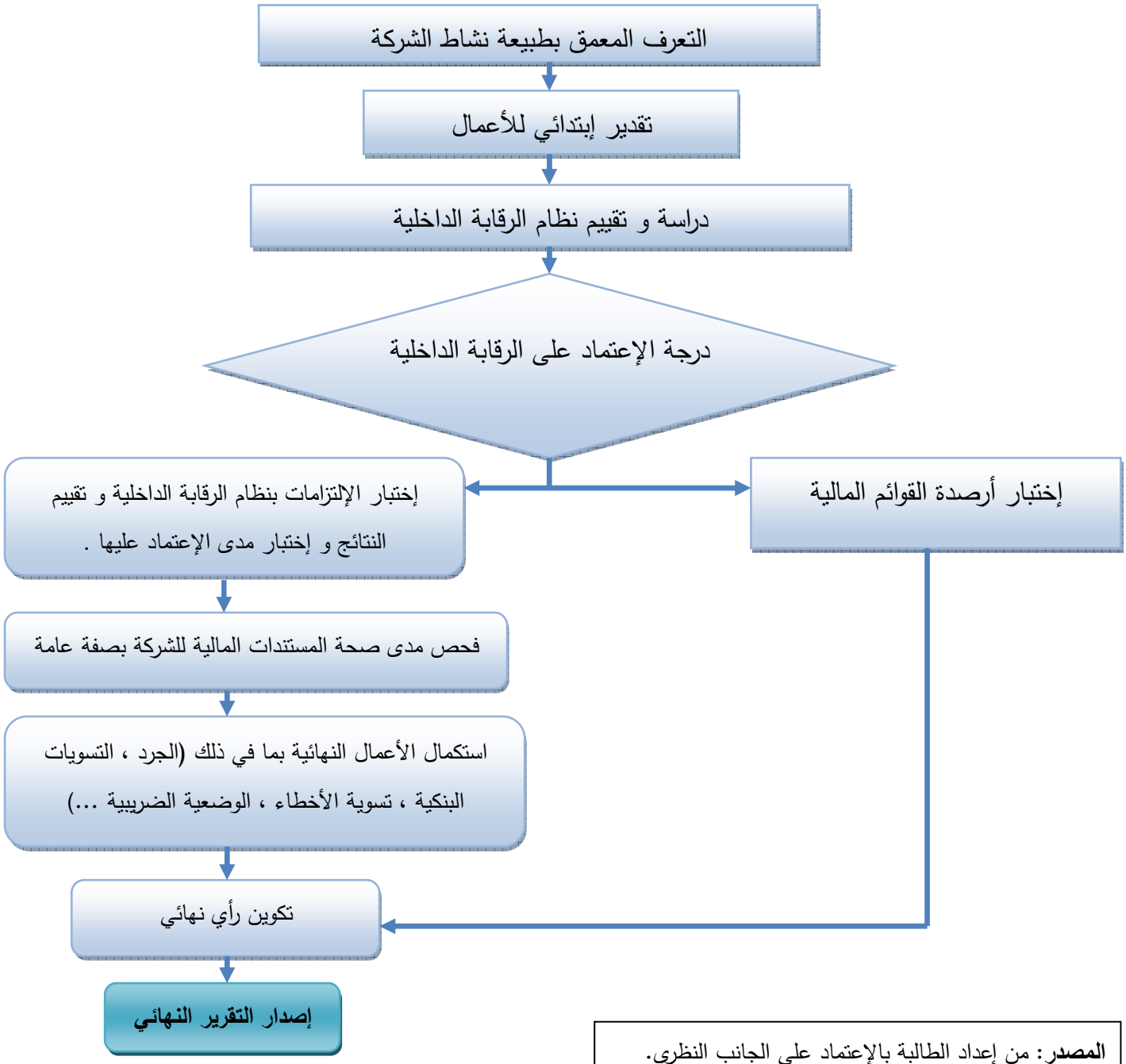
مديرية التوزيع قسنطينة	وكالة سيدي مبروك– وكالة القنطرة– وكالة المنظر الجميل– وكالة سيرتا.
مديرية التوزيع الطارف	وكالة الطارف– وكالة القالة– وكالة بن مهيدي– وكالة بوحجار– وكالة الذريعان.
مديرية التوزيع أم البواقي	وكالة أم البواقي– وكالة عين البيضة– وكالة عين مليلة– وكالةعين فكرون– وكالة مسكيانة.
مديرية التوزيع تبسة	وكالة تبسة– وكالة العوينات– وكالة الونزة– وكالة بئر العاتر– وكالة الشريعة.
مديرية التوزيع ميلة	وكالة ميلة– وكالة شلغوم العيد– وكالة فرجيوة– وكالة تاجنانت.
مديرية التوزيع سيبوس	وكالة سيدي عمار– وكالة البوني– وكالة برحال– وكالة الحجار.
مديرية التوزيع برج بوعريريج	وكالة برج بوعريريج– وكالة راس الواد– وكالة المنصورة– وكالة برج بوعريريج2– وكالة الغدير.
مديرية التوزيع سكيكدة	وكالة عزابة– وكالة سكيكدة– وكالة الحروش– وكالة رمضان جمال– وكالة تمالوس.
مديرية التوزيع سوق اهراس	وكالة سوق أهراس– وكالة سدراتة– وكالة التاورة.
مديرية التوزيع الهضاب	وكالة عين الكبيرة– وكالة عين ولمان– وكالة عين أزال– وكالة العلمة1– وكالة العلمة 2.
مديرية التوزيع جيجل	وكالة جيجل– وكالة الطاهير– وكالة الميلية.

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الوثائق الداخلية للشركة.

1-4 تخطيط مهمة المراجعة الخارجية

بعد قيام المراجع الخارجي بالأشغال التمهيدية (التعرف على الوثائق الخارجية ، التنظيم المهني) وإجرائه إتصالات أولية مع الشركة (لقاء مع المسؤولين ، زيارة الشركة و مديريات التوزيع ، معرفة المستندات الداخلية للشركة) ، تأتي مرحلة التخطيط لمهة المراجعة و انطلاق الأشغال ، حيث وضع الخطوط الرئيسية التي سيتبعها للقيام بعملية المراجعة ، و هي موضحة في الشكل التالي:

شكل رقم (17): تخطيط مهمة المراجعة الخارجية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجانب النظري.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل المتبعة في عملية المراجعة ، و ذلك لأنه ليس باستطاعة المراجع التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعتها كلها ، و لا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية و معرفة أنها خالية من النقائص و الأخطاء وكل تدفق لابد أن يسجل ، و كذا تبيان نقاط الضعف و نقاط القوة في الإجراءات و كذلك المراقبة المكررة و الهدف من كل هذا هو التأكد من حقيقة نقاط القوة و وجودها باستمرار والبحث عن نقاط الضعف لإجراء تصحيحات و تعديلات عليها .

2-1 الوسائل و الإجراءات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية

يتم الاعتماد في هذه المرحلة على أعمال المراجعين الداخليين لأن هذه المصلحة (المراجعة الداخلية) تعتبر جزء من النظام ، إلا أنها شبه مستقلة تعمل على مراقبة الأقسام الأخرى داخل الشركة ، فإذا كان النظام قوي فمعنى ذلك أن المراجعين الداخليين يقومون بعملهم على أحسن وجه .

إن إجراءات المراقبة و استمراريتها ستعرف المراجع بالنقاط التي سيركز عليها و ذلك للحصول على تأكيد عقلاني من صحة و ضمانات الحسابات .

اتبع المراجع الخارجي خلال هذه المرحلة 5 خطوات أساسية ، نلخصها في النقاط التالية :

- **جمع المعطيات** : قام المراجع بجمع المعطيات (القوانين المختلفة ، طرق العمل ...) ومعرفة اكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للشركة وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير ، كما قام باستخراج بعض المعلومات من المجلدات والأرشيف .

- **إختبارات الفهم** : قد تكون المجلدات التي تبين طريقة العمل كتبها خبراء مسؤولون ، ليتأكد المراجع من درجة الاعتماد قام باختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تم ملاحظتها يتم تطبيقها بالفعل.

- **تقييم أولي للرقابة الداخلية** : بعد تحصل المراجع على المعلومات الكافية حول نظام الرقابة الداخلية فبإمكانه إعطاء تقييم أولي لهذا النظام . فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقيته ، و إذا كان غير مرضي فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات التي تخلق أخطاء واحتمال وجود تلاعب وغش ، فالمراجع في هذه الخطوة يقوم باستخراج نقاط القوة و الضعف .

- **إختبارات الاستمرارية** : الهدف منها هو التأكد من أن نقاط القوة مطبقة فعلا و بشكل دائم. و يظهر هذا من خلال قيام المراجع بالإطلاع على مجلدات الشركة بصفة مستمرة كل ثلاثة أشهر، و تختلف هذه المدة من شركة لأخرى .

- **تقييم نهائي للرقابة الداخلية:** بعد انتهاء المراجع من فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية ، أجرى تقييم نهائي لما توصل إليه ، و هذا بغرض وضع اللمسات الأخيرة لهذه المرحلة ، و إجمالا فقد حدد ما يلي :

- نقاط القوة الحقيقية .
- نقاط الضعف المنسوبة لأخطاء في تكوين النظام المحاسبي .
- نقاط الضعف المنسوبة لعدم التطبيق الجيد لإجراءات النظام .

استعمل المراجع خلال هذه المرحلة الوسائل و الإجراءات التالية :

- الإطلاع على الخرائط التنظيمية للمؤسسة و توزيع الإختصاصات على العاملين .
- الإطلاع على التعليمات و اللوائح الموضوعة من أجل ذلك .
- الاستفسارات التي تحصل عليها من الإدارة في بعض الأمور للتأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية بعد إنتهاء إدارة الشركة من إعدادها ، من بين هذه القوائم : ميزان المراجعة في نهاية السنة المالية اليوميات المختلفة ، قوائم الجرد و تسويات الجرد المتعلقة بالأصول و الخصوم (رأس المال والديون) ، و قام بتدوين كل المعلومات المستخرجة من هذا الفحص في ملف المراجعة السنوي .

2-2 تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة للفترة (2012-2014)

من خلال فحص مضامين تقارير المراجعة الخارجية للشركة خلال الفترة (2012-2014) ، تبين لنا أن المراجع قد اعتمد في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية على :

- مدى إحترام الأحكام القانونية و التنظيمية للشركة .
- تقييم التنظيم المحاسبي .

حيث قمنا باستخراج أهم الملاحظات و التوصيات التي قدمها المراجع الخارجي خلال هذه المرحلة و كذلك استخلاص نقاط القوة و التأكد من حقيقة وجودها باستمرار ، و نقاط الضعف و إجراءات تصحيحها و تعديلها ، و تسجيل التطور الحاصل نتيجة تعزيز نقاط القوة و تعديل و تصحيح نقاط الضعف المشار إليها من طرف المراجع الخارجي خلال الفترة (2012-2014).

1-2-2 إختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على ما يلي:" تساهم المراجعة الخارجية للأحكام القانونية و التنظيمية في تحسين الوضعية المالية للشركة" . و لقبول أو رفض هذه الفرضية سنقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة من ناحية إحترام الأحكام القانونية و التنظيمية بالشركة خلال الفترة (2012-2014).

حيث اعتمد المراجع في عملية التحقق من مدى إحترام الأحكام القانونية و التنظيمية بالشركة على سجلات و ملفات هي :

- سجل اليومية العامة .
- سجل الجرد .
- سجلات تسيير المستخدمين .

- ملف الأصول الثابتة.

حيث قمنا بإدراج أهم الملاحظات و التوصيات التي قدمها المراجع الخارجي في تقاريره لسنوات 2012 ، 2013 و 2014 في الجداول الموالية :

جدول رقم (05) : فحص السجلات القانونية و التنظيمية لسنة 2012

السنة / سجلات و ملفات		2012
السجلات القانونية و التنظيمية	سجل اليومية العامة و سجل الجرد	- لاحظ المراجع أن هذين السجلين موجودان و مفتوحان لكنه نبه على ضرورة توحيد طريقة مسكهما و تحيينهما.
	سجلات تسيير المستخدمين	- هذه السجلات تتباين وضعيتها من وحدة إلى أخرى، ما جر المراجع إلى التذكير بمرسوم سنة 1996 و مذكرة التقييم الصادرة عن SONELGAZ اللذان يحددان قائمة شروط مسكهما.
ملف الأصول الثابتة		-أكد المراجع على ضرورة تحيين، ترميز و تطهير كل من الملف المركزي و الثانوي .

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على تقارير المراجع الخارجي .

جدول رقم (06) : فحص السجلات القانونية و التنظيمية لسنة 2013

السنة / سجلات و ملفات		2013
السجلات القانونية و التنظيمية	سجل اليومية العامة و سجل الجرد	- لاحظ المراجع أن السجلات مفتوحة و متواجدة، لكنه طالب بتعديلها للأسباب التالية: 1- الأغلبية الساحقة من محاسبي المديريات الفرعية للشركة قاموا بتحيين سجلاتهم لسنتي 2010 و 2011 لكن حسب PCN و ليس حسب SCF . 2- بالنسبة لسنة 2012 تمت عملية النسخ على SCF لكن هنا أيضا كانت العملية خاطئة . و هذا ناتج عن تأخر الشركة

		في تطبيق النظام الجديد للمحاسبة حيث أن المحاسبين إلى غاية 2012 تابعوا تسجيل المحاسبة حسب PCN و لم يكن التحويل من النظام القديم إلى النظام الجديد إلا نهاية السنة، و هذا ما جر المراجع إلى القيام بالتحفظات التالية : -يجب أن تعاد صياغة السجلات القانونية دون تغييرها ابتداءا من سنة 2012. -مديريات التوزيع لا تتبع محاسبة على حسب النظام المالي المحاسبي كما ينص عليه القانون، هنا ينبغي أيضا على قسم المالية و المحاسبة تزويد كل المديريات بالوثائق اللازمة (سجل اليومية العامة، سجل الجرد ....)، و التي يجب أن تحفظ لأي تبرير مستقبلي.
	سجلات تسيير المستخدمين	- لازالت وضعيتها متباينة من وحدة إلى أخرى، بالرغم من تذكير المراجع بمرسوم سنة 1996 و مذكرة التقييم الصادرة عن SONELGAZ الذان يحددان قائمة شروط مسكهما.
ملف الأصول الثابتة	- الوضعية لم تشهد أي تطور (أو تحيين)، لأن المتابعة المنظمة من طرف هياكل الوسائل العامة لم تكن كافية بالنسبة للعناصر المسجلة في الملف الثانوي. و بالنسبة لتسيير الملف المركزي، فاقترح المراجع إنشاء هيئة لإدارة الثروات لتدعم و تهتم بممتلكات الشركة التي تمثل 78% من مجموع أصولها.	

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على تقارير المراجع الخارجي.

جدول رقم (07) : فحص السجلات القانونية و التنظيمية لسنة 2014

السنة / سجلات و ملفات		2014
السجلات القانونية و التنظيمية	سجل اليومية العامة و سجل الجرد	- بصفة عامة، السجلات مفتوحة لكن ينبغي إعادة تعديلها للأسباب التالية: 1- الأغلبية الساحقة من محاسبي المديريات الفرعية للشركة قاموا بتحيين سجلاتهم حسب النظام المحاسبي القديم PCN و

		ليس حسب النظام المحاسبي الجديد NSCF، مقابل أقلية من المديريات الفرعية التي لم تلتزم بالتوصية و بقيت تتابع تسجيل المحاسبة حسب PCN و هذا ما جر المراجع للإلحاح عليها و التأكيد على ضرورة تصحيح الوضع في أقرب وقت.
	سجلات تسيير المستخدمين	– خضعت أغلبية مديريات التوزيع لشروط مسك سجلات تسيير المستخدمين التي جاءت بمرسوم سنة 1996 و مذكرة التقييم الصادرة عن SONELGAZ بعد أن أوصى المراجع الخارجي بذلك و هذا ساعد على ضمان تحكم جيد في السجلات.
ملف الأصول الثابتة	– نزولا على توصية المراجع الخارجي التي تكررت في تقاريره للسنوات السابقة، قامت أغلبية المديريات بإنشاء هيئة لإدارة الثروات لتدعم و تهتم بممتلكات الشركة التي تمثل 78% من مجموع أصولها.	

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على تقارير المراجع الخارجي.

من خلال فحصنا لتقارير المراجع الخارجي لثلاث دورات محاسبية ، تبين لنا أن الشركة قامت بالإلتزام ببعض الملاحظات و التوصيات التي أشار إليها المراجع الخارجي في تقريره لسنة 2012 ، إلا أن بعضها بقي واضحا في تقريريه لسنتي 2013 و 2014 إضافة إلى ظهور جملة أخرى من التوصيات .

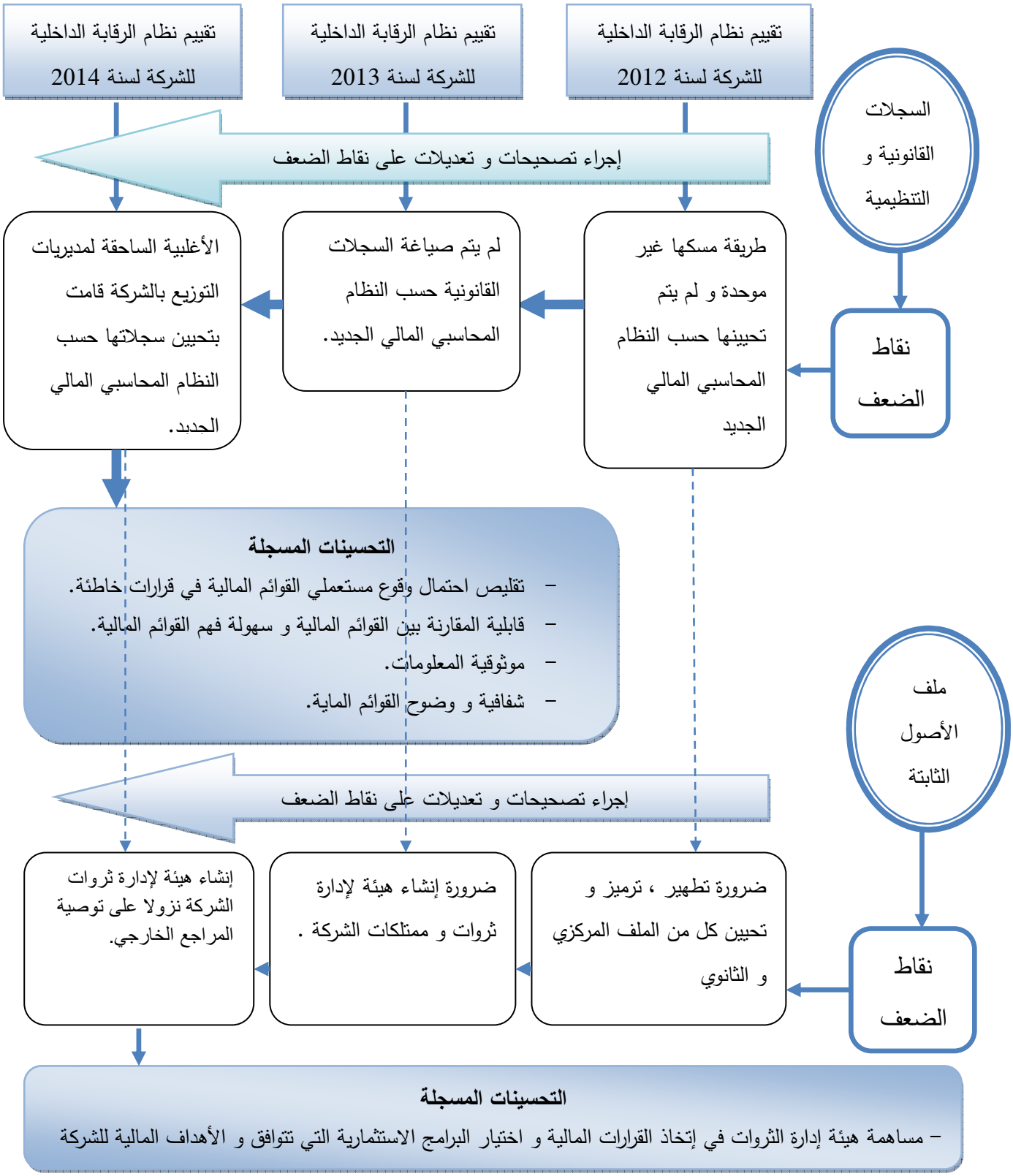
بالنسبة لسجل اليومية العامة و سجل الجرد ، أكد المراجع في تقريره لسنة 2012 ضرورة توحيد طريقة مسكهما و تحيينهما ، لكن التوصية بقيت واضحة في تقريره لسنتي 2013 نظرا لتجاهل عدد من المديريات و عدم إلتزامهم بها ، حيث ألح على ضرورة تحيين سجلات سنة 2010 و 2011 حسب النظام المحاسبي المالي SCF و ليس حسب المخطط الوطني المحاسبي PCN ، و إعادة صياغة السجلات القانونية دون تغييرها إبتداءا من سنة 2012 ، فالتزمت أغلبية مديريات التوزيع في سنة 2014 بتوصيته، وقامت بتحيين سجلاتها حسب النظام المحاسبي المالي الجديد SCF الذي استخلص قواعده انطلاقا من المعايير المحاسبية الدولية IAS: معايير التقارير المالية الدولية IFRS ، و بدأ تطبيقه في جميع الشركات الجزائرية انطلاقا من 2010/01/01 ، و التزام الشركة بالمعايير المحاسبية الدولية سيضمن الشفافية والوضوح في القوائم المالية للشركات، و يسهل على المتعاملين داخل الشركة و خارجها اتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب و تقليص احتمال وقوع مستعملي القوائم المالية في قرارات خاطئة، بالإضافة إلى تميزه بقابلية المقارنة بين القوائم المالية و سهولة فهمها و موثوقية هذه المعلومات.

فيما يخص سجلات تسيير المستخدمين ، فقد أقر في تقريريه لسنتي 2012 و 2013 بتواجدها لكن بوضعيات متباينة من وحدة إلى أخرى ، و أكد في كل مرة على ضرورة مسك هذه السجلات حسب الشروط المحددة في مرسوم سنة 1996 و مذكرة التقييم الصادرة عن الشركة ، الأمر الذي خضعت له أغلبية مديريات التوزيع في سنة 2014، مما انعكس ايجابا على تحكمها في سجلات تسيير المستخدمين.

من جهته أوصى كذلك المراجع في تقريره لسنة 2012 بضرورة تحيين و ترميز ملف الأصول الثابتة و أوصى بإنشاء هيئة لإدارة الثروات لتدعم و تهتم بممتلكات الشركة، لكن التوصية لم تؤخذ بعين الإعتبار إلا سنة 2014 ، حيث تم إنشاء هيئة لإدارة الثروات ، التي إن استغلت بطريقة جيدة ستحافظ على ممتلكات الشركة، و تسهم في اتخاذ القرارات المالية و إختيار البرامج الاستثمارية التي تتوافق و الأهداف المالية للشركة.

إن تنفيذ توصيات المراجع الخارجي المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية من ناحية الأحكام القانونية و التنظيمية يساهم بشكل كبير في تحسين الوضعية المالية للشركة، و هذا يعني قبول الفرضية الأولى التي تنص على " تساهم المراجعة الخارجية للأحكام القانونية و التنظيمية في تحسين الوضعية المالية للشركة" ، و يمكن أن نوضح من خلال الشكل رقم (18) تطور نظام الرقابة الداخلية بالشركة من ناحية إحترام الأحكام القانونية و التنظيمية خلال الفترة (2012-2014).

شكل رقم (18): تطور نظام الرقابة الداخلية بالشركة من ناحية إحترام الأحكام القانونية و التنظيمية خلال الفترة (2012-2014).



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على تقارير المراجع الخارجي.

2-2-2 إختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على الآتي: " تساهم المراجعة الخارجية للتنظيم المحاسبي و تصنيف الوثائق المحاسبية في تحسين الوضعية المالية للشركة" و لقبول أو رفض هذه الفرضية سنقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية من ناحية التنظيم المحاسبي و تصنيف الوثائق المحاسبية ، حيث توضح تقارير المراجع الخارجي للفترة (2012 ، 2014) ، أن بعض توصياته فيما يخص التنظيم المحاسبي أخذت بعين الإعتبار، و حسنت التنظيم المحاسبي للشركة ، بينما بعضها قوبلت بالتجاهل من طرف بعض المديريات ، نلخص أهم هذه التوصيات و الملاحظات فيما يلي :

-أكد المراجع في تقريره لسنة 2012 على ضرورة مراجعة التنظيم المحاسبي لأجل تكفل أحسن بالأعمال المحاسبية من جهة ، و لأجل توزيع عادل للمهام و احترام الرقابة الداخلية من جهة أخرى ، حيث أوصى بتزويد و تعزيز مديرية المالية و المحاسبة بموارد بشرية ذات مستوى عالي ، بهدف الحصول على مديرية مركزية لها السيطرة الكاملة على مديريات التوزيع ، و مسؤولين على مستوى مديريات التوزيع يطبقون التنظيم تطبيقا صارما ، كما أوصى بالعودة إلى التنظيم المحاسبي السابق ، الذي كان ساري المفعول في الشركة المكون من:

- هيئة الإستغلال أو تقييد البيانات .
- هيئة المالية أو الخزينة .
- هيئة تحضير الحسابات الختامية و حسابات النتائج المسماة "هيئة الربط و التلخيص ".

بعكس ما يعمل عليه حاليا بفوجين اثنين ، يعملان على حفظ البيانات و معالجة وثائق الإسترداد و الخزينة و يتكفل بتحليل الحسابات الأشخاص المكلفون بحفظ البيانات ، بينما يتكفل ببيانات التسوية المصرفية أولئك المكلفون بتسيير الخزينة ، و هذا يتنافى مع الرقابة الداخلية . لذلك اقترح توزيع الأفواج كالتالي :

الفوج 1 : يضم أكبر عدد من المستخدمين و الذي يسمى على مستوى الشركة بفوج " الاستغلال" يتكفل بحفظ أو تقييد البيانات .

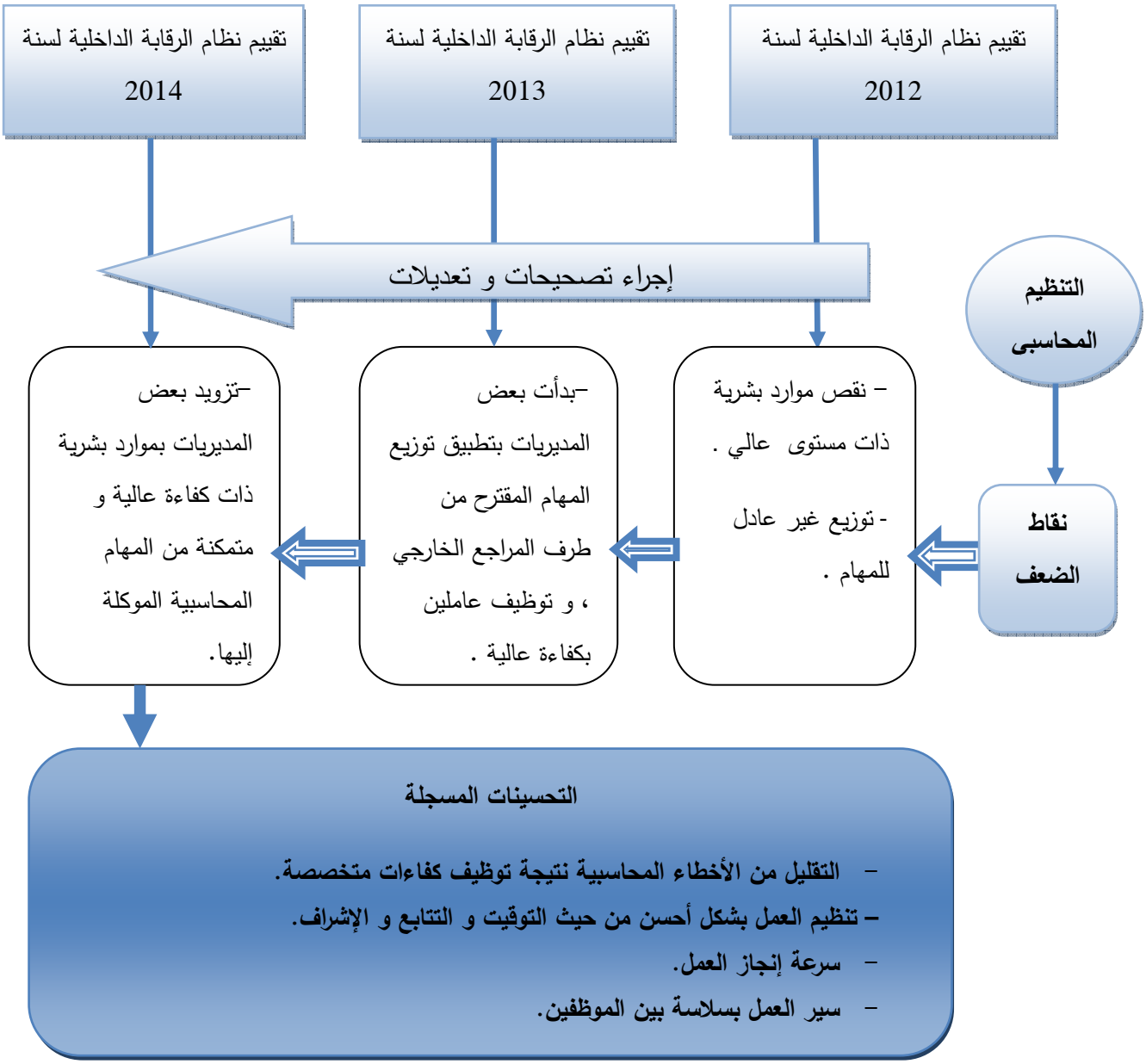
الفوج 2 : يتكفل بمراقبة وثائق الإسترداد ، و الأشغال المنجزة من طرف الفوج الأول ، و تحليل الحسابات وبيانات التسوية المصرفية ، و متابعة ملف الإستثمار و المقارنة بين الوحدات و بين الأفواج و غير ذلك.

الفوج 3 : يكون الأقل عددا ، يتكفل بتسيير الحسابات المصرفية و الصناديق يوما بيوم وتسوية الديون ومتابعة القروض ...الخ .

في سنة 2013 و 2014 ، كانت هناك بداية لتطبيق التوصية عن طريق تعيين موظفين أكفاء بدؤوا بتطبيق مهام "هيئة الربط و التلخيص" ، و حسب مجموعة من محاسبي الشركة، فإن هذه الخطوة ساهمت بشكل كبير في تجنب الأخطاء المحاسبية و ساعدت على تنظيم العمل من حيث التوقيت و التتابع والإشراف و السرعة في الإنجاز.

يوضح الشكل رقم (19) تطورنظام الرقابة الداخلية من ناحية التنظيم المحاسبي بالشركة خلال الفترة (2012-2014) .

شكل رقم (19): تطور نظام الرقابة الداخلية من ناحية التنظيم المحاسبي خلال الفترة (2012-2014).



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على تقارير المراجع الخارجي.

من خلال تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية من ناحية تصنيف الوثائق المحاسبية ، لاحظ في تقريره لسنة 2012 أن بعض مديريات التوزيع تصنف ملفا كاملا يتضمن الفواتير، و وصولات الطلب، و محاضر الاستلام، و جداول المنجزات اليومية، على مستوى الدفتر اليومي لتسجيل الخدمات و الاستثمارات و عمليات الشراء ، هذا الملف يسمى الوثائق H، بينما لا تصنف مديريات أخرى على مستوى هذا الملف سوى نسخة من الفاتورة و تصنف مجمل الملف على مستوى المصرف، و هذا ما يجعل الرقابة مستحيلة لأنه لا يتم على مستوى المصرف سوى تسجيل عملية التسوية، ولا يتم على مستوى الدفتر اليومي سوى تصنيف الفاتورة، لذلك ألح المراجع على ضرورة معالجة الموضوع بإنجاز نسخ عن الملفات ، لأنه لن يتمكن من مراقبة البيانات المحاسبية على أساس فاتورة بل على أساس ملف كامل . كما سجل عدة نقائص أخرى تمثلت فيما يلي :

– مراجعة عمليات التحصيل تتم حسابيا بطريقة إجمالية على الحساب 487 "الصندوق" و هي طريقة خاطئة لأن الصكوك يتم اعتبارها كأنها نقود، بينما كان ينبغي المرور عبر الحساب 489 "تحويل الأموال".

– البرنامج المعلوماتي قديم و ناقص، و وثائق الاسترداد غير مطابقة للأعراف و القواعد المحاسبية الساري مفعولها.

– الدفاتر اليومية الثانوية غير مستعملة.

– في نهاية السنة المالية ، تم تحويل المحاسبة الممسوكة في صيغة المخطط المحاسبي الوطني إلى صيغة النظام المحاسبي المالي الجديد، ما أدى إلى ظهور مراكز غير واضحة ينبغي توضيحها .

– ينبغي مراجعة البرنامج المعلوماتي الحالي ، إذ يتضمن الكثير من الحسابات التي لا معنى لها ، إذ نجد مثلا :

- حسابات أخرى .
- أخرى: شركة التوزيع للغرب.
- أخرى.
- دعم الدولة.

في تقريره لسنة 2013 لاحظ المراجع أن مديريات التوزيع قامت بتصحيح الأخطاء المسجلة في الحسابات إلا أن التوصيات المتعلقة بتصنيف الوثائق المحاسبية بقيت واضحة في تقريره بالرغم من الإمكانيات المتاحة عن طريق البرنامج المعلوماتي الجديد ، هذا ما جره لاقتراح اتباع المخطط التالي :

– على مستوى الدفتر اليومي "بنك"، يوصى بـ : تصنيف الوثائق التالية :

- ورقة القيد.
- الفاتورة الأصلية.
- اشعار الخصم و الائتمان للبنك.
- نسخ شيكات (صكوك) الصادرة مع اشعار المستفيد .

- نسخة من وصل الطلب أو الاتفاقية.
- نسخة من شهادة الخدمة المقدمة.

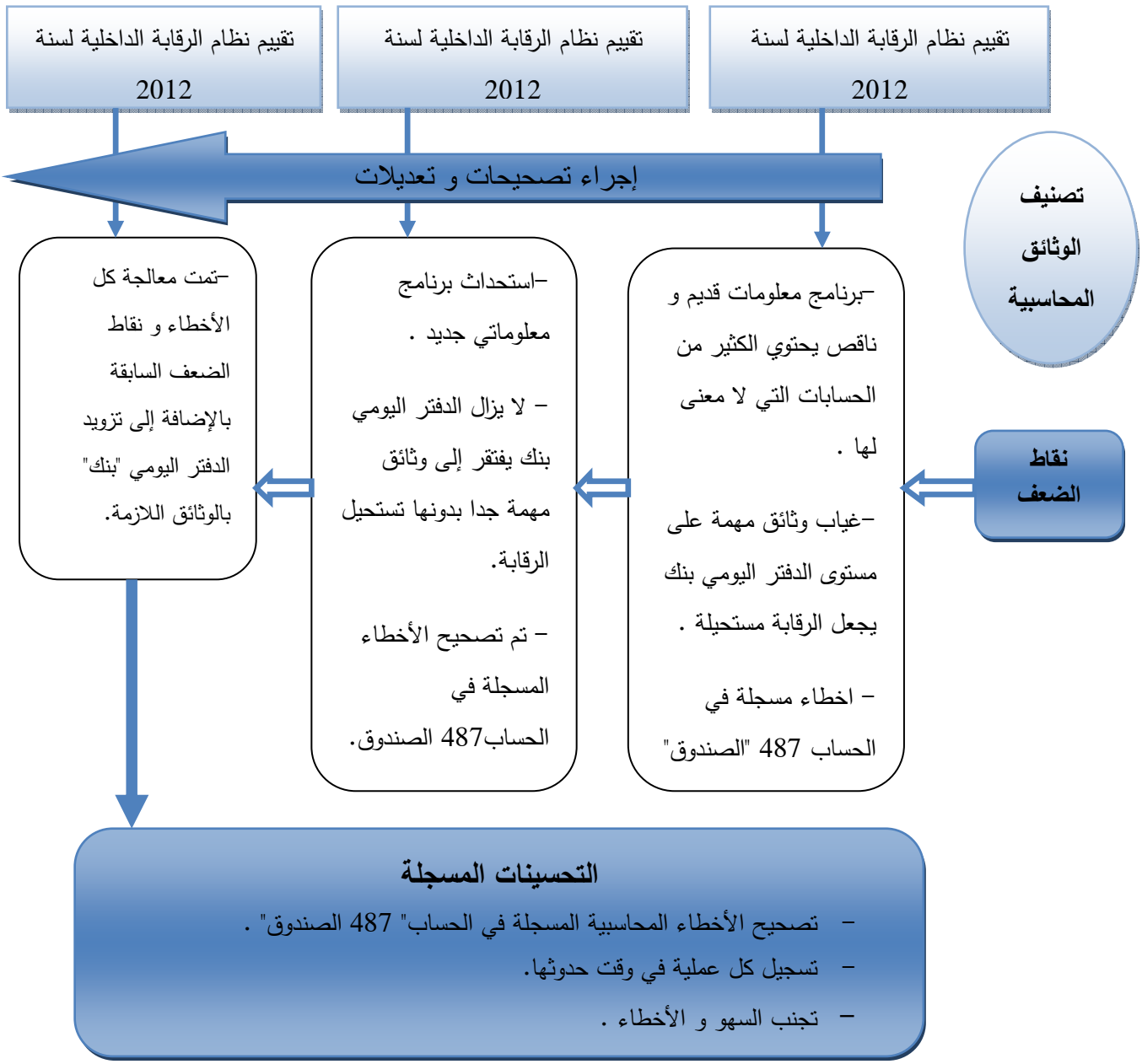
– على مستوى دفاتر المعاينة (مشتريات، استثمارات، خدمات ... إلخ) يوصى بتصنيف الوثائق التالية :

- ورقة القيد.
- نسخة من الفاتورة.
- النسخة الأصلية من وصل الطلب أو الاتفاقية.
- شهادة عن الخدمة المقدمة.
- نسخ عن وصل الوصول أو وصل الاستلام ...إلخ

في سنة 2014 ، عملت مديريات التوزيع بالمخطط المقترح من طرف المراجع الخارجي فيما يخص تصنيف الوثائق المحاسبية للشركة على مستوى الدفتر اليومي بنك ، و هو ما ساهم حسب مدير قسم المالية و المحاسبة في تجنب السهو و الأخطاء بشكل كبير و واضح .

يوضح الشكل رقم (20) تطور نظام الرقابة الداخلية من ناحية تصنيف الوثائق المحاسبية بالشركة خلال الفترة (2012–2014) .

شكل رقم (20) : تطور نظام الرقابة الداخلية من ناحية تصنيف الوثائق المحاسبية بالشركة خلال الفترة (2012-2014)



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على تقارير المراجع الخارجي.

و بصفة عامة ، فقد سجل المراجع الخارجي أهم النقائص و نقاط الضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية التي يجب تداركها أو تعديلها و هي مشتركة بين العديد من مديريات التوزيع نلخص أهمها في النقاط التالية :

- غياب هيئة التدقيق الداخلي على مستوى مديريات التوزيع: حيث تساهم هيئة التدقيق في تجنب الكثير من الخسائر ، و تستطيع إبراز نقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية و الخلل في إدارة المخاطر بفاعلية

وكفاءة، و بصفتها تابعة لمجلس الإدارة، فهي الجهة الوحيدة المستقلة بالمؤسسة التي تستطيع تقديم تأكيد معقول لمجلس الإدارة بأن المؤسسة تسير في الإتجاه الصحيح لتحقيق الأهداف و الاستراتيجيات التي حددها و وضعها مجلس الإدارة ، فهي بذلك تستطيع المساهمة بقدر كبير في نجاح أي مؤسسة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية.

- فصل المهام على مستوى مصالح المحاسبة لا يخضع لمبدأ الرقابة الداخلية.
- غياب التنسيق الداخلي، مما أدى إلى سوء تناقل المعلومات المحاسبية و المالية.
- عدم احترام مبدأ الفصل بين السنوات المالية في بعض الحالات.
- بيانات التسوية البنكية يتم إعدادها من طرف هيئة المالية عوضا عن قسم المحاسبة.
- المراقبة الفجائية للصندوق غير ممارسة.
- فواتير شراء المعدات و العدادات لدى المتجر الجزائري، للعتاد الكهربائي و الغازي (CAMEG) غير مرفقة دوما بوصولات الاستلام.

كما ذكّر أيضا بأن الاهتلاك المالي أمر إلزامي لأجل تجنب اعداد حساب ختامي خاطئ لأن غيابه يجعل النتائج خاطئة بصفة فادحة، فاحتسابه يساعد على معرفة القيمة الحقيقية للأصل مما يعطي مصداقية لحقيقة المركز المالي للشركة ، و ألح على ضرورة بدل الكثير من الجهد للتحكم في الوضع .

كذلك أشاد بالجهد المبذول من طرف مديريات التوزيع في تدارك الأخطاء و النقائص التي أشار إليها في تقاريره السابقة .

يتضح مما سبق أن توصيات المراجع الخارجي المتعلقة بالتنظيم المحاسبي و تصنيف الوثائق المحاسبية قد أعطت تحسنا واضحا في معالجة الأخطاء المرتكبة خلال الفترة (2012-2014) ، الأمر الذي ساهم في تحسين الوضعية المالية للشركة ، و هذا ما يدفعنا إلى قبول الفرضية الثانية التي تنص على الآتي:" تساهم المراجعة الخارجية للتنظيم المحاسبي و تصنيف الوثائق المحاسبية في تحسين الوضعية المالية للشركة".

3- مراجعة حسابات الشركة للفترة (2012-2014)

في هذه المرحلة قام المراجع الخارجي بإجراءات التدقيق للدفاتر و العمليات المحاسبية و هي الخطوة الأولى لعملية المراجعة بعد إنتهائه من وضع الخطوات العريضة و المتمثلة في تخطيط و تنظيم عملية المراجعة ، و تعتبر هذه المرحلة هي مرحلة التنفيذ و التوجيه ، حيث ينفذ البرنامج المسطر بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة .

حيث اتبع المراجع الخارجي في هذه المرحلة ثلاث خطوات نلخصها فيما يلي:

- **تحديد آثار تقييم الرقابة الداخلية** : ساعد قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتسجيله لعيوب النظام ، على تحديد نطاق برامج التدخلات النموذجية و حجم الإختبارات التي ينبغي أن يجريها على الحسابات .

- **إختبارات السريانية و التطابق** : لجأ المراجع الخارجي لهذه الإختبارات بغرض التحقق من تجانس وتطابق المعلومات المحاسبية و المعلومات حول العمليات في الميدان ، و بهدف إكتشاف فيما إذا كان هناك إنحراف ، و أجرى إختبارات التطابق و التجانس عن طريق:

- **الإطلاع على المعلومات المحاسبية** : مثل موازين المراجعة ، فحص سريع للقيود المحاسبية الكبيرة ...الخ.
- **الإطلاع على معلومات خارج المحاسبة** : مثل الموازنات ، محاضر الإجتماعات...الخ.
- **إجراء مقارنات عن طريق عمليات حسابية** : تتمثل أساسا في إهتلاكات الاستثمارات ، نفقات المستخدمين ...الخ.

أما إختبارات السريانية للتسجيلات و الأرصدة ، فاعتمد فيها على مصادر مختلفة نذكر منها :

- **الوثائق الداخلية** : فواتير ، سندات الاستلام و التسليم ...الخ.
- **ارسال طلبات مصادقة للمتعاملين مع الشركة:** بهدف تأكيد أو نفي العمليات المسجلة في دفاتر الشركة .

-**إنهاء عملية المراجعة** : أصدر المراجع في نهاية المهمة رأيه حول المعلومات المالية و ذلك بعد مراجعته أوراق عمله ، التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير.

3-1 إختبار الفرضية الثالثة

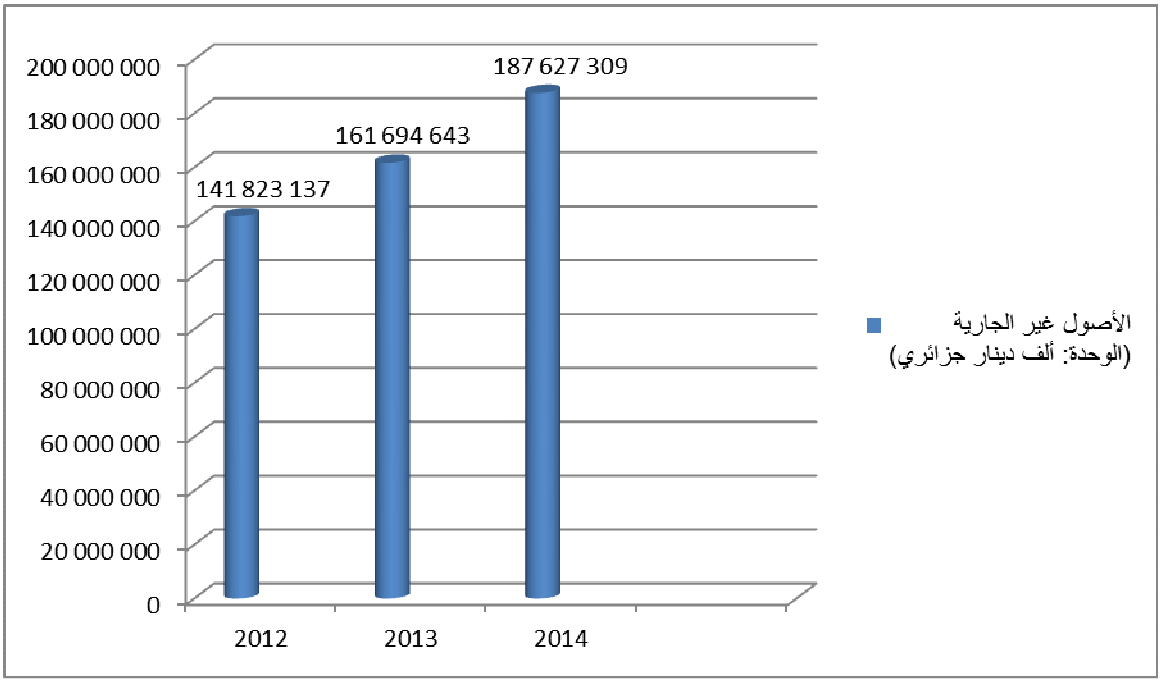
تنص الفرضية الثالثة على ما يلي: " تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الوضعية المالية للشركة" و لقبول أو رفض هذه الفرضية و لمعرفة أثر الإلتزام بتوصيات المراجع ، قمنا بتتبع عملية مراجعة حسابات الشركة للفترة (2012-2014) و تسجيل أهم الإنحرافات و الأخطاء التي سجلها المراجع الخارجي ، و متابعة تطورها خلال هذه الفترة .

3-1-1 مراجعة الأصول غير الجارية للفترة (2012-2014)

تتمثل الأصول غير الجارية في الأصول الموجهة لخدمة الشركة بصفة دائمة بحيث تبقى تحت تصرف هذه الأخيرة لفترات طويلة . إن مراجعة عناصر الأصول بصفة عامة تعتبر أكثر تعقيدا من مراجعة الخصوم لدرجة معينة، حيث تعتبر بعض عناصرها صعبة من حيث كثرة عملياتها و تداخلها.

سيتم تتبع عملية مراجعة عناصر الأصول غير الجارية لشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق والوقوف على أهم الملاحظات المرتبطة بها و تأثيرها عليها . و سيوضح لنا الشكل رقم (21) تغيرات الأصول غير الجارية للفترة (2012-2014).

شكل رقم (21): تغيرات الأصول غير الجارية خلال الفترة (2012-2014)



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الملاحق رقم (1، 2، 3)

3-1-1-1 مراجعة الأصول غير الجارية لسنة 2012

من خلال فحص حسابات الأصول غير الجارية ، تبين لنا تطور القيمة المحاسبية لمجموعها الصافي من 126 187 935 ألف دينار جزائري سنة 2011 ، إلى 141 823 137 ألف دينار جزائري سنة 2012 ، نوضح هذا التطور في الجدول التالي:

جدول رقم (08) : تغيرات الأصول غير الجارية للفترة(2011-2012)

الحسابات	2011(ألف دينار جزائري)	2012 (ألف دينار جزائري)	التغيرات(ألف دينار جزائري)
برمجيات المعلوماتية و ما شابهها	12 388	12 388	00
التثبيتات المعنوية الأخرى	1 580	1 580	00
الأراضي	241 390	241 390	00
عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي	274 373	274 373	00
البناءات (عمارات و منشآت البنى التحتية)	1 890 312	1 890 312	00
المنشآت التقنية ، المعدات و الأدوات الصناعية	181 900 040	193 407 906	11 525 119
التثبيتات العينية الأخرى	18 145 050	22 425 431	4 280 381
التثبيتات الجاري إنجازها	37 529 384	43 094 620	5 565 236
مساهمات أخرى و الديون الدائنة الأخرى الملحقة بمساهمات	5 119	5 119	00
قروض و أصول مالية أخرى غير الجارية	4 547	6 071	1 524
الضرائب المؤجلة على الأصول	1 119 764	1 252 079	132 315
المجموع الخام للأصول غير الجارية	243 123 562	264 884 269	21 760 707
الإهتلاكات	116 935 626	123 061 132	6 125 506
المجموع الصافي للأصول غير الجارية	126 187 935	141 823 137	15 635 202

المصدر: من إعداد الطالبة إعتمادا على الملحق رقم (01) .

بعد عملية مراجعة حسابات الأصول غير الجارية ، تم تسجيل عدة ملاحظات من طرف المراجع الخارجي ، قمنا بتلخيص أهمها في العناصر التالية :

أولا-الأصول الثابتة غير المادية

لم تتطور الأصول الثابتة غير المادية خلال سنة 2012 و لاتزال تبلغ 13 968 ألف دينار جزائري من حيث قيمتها المحاسبية الصافية وهي تمثل أساسا برامج معلوماتية مستهلكة تماما.

ثانيا–الأصول الثابتة المادية

يتكون هذا القسم من ممتلكات عقارية شهدت تطورا قدره 632 788 15 دينار جزائري يعود أساسا إلى مشتريات سنة 2012.

ثالثا– التثبيتات الجاري إنجازها

تطور هذا القسم بقيمة قدرها 236 565 5 ألف دينار جزائري مقارنة بسنة 2011 و انتقل من 387 529 37 ألف دينار جزائري إلى 620 094 43 ألف دينار جزائري ، و يمثل نظريا مشاريع قيد الإنجاز لم يتم وضعها في الخدمة، لكن عمليا هذه الأشغال وضعت حيز الخدمة ، غير أن العملية التي تقوم محاسبيا على تحويل القسم "مشروع" إلى القسم "استثمار" من حيث طبيعته، و التي يجب أن ينشأ عنها بدء الاهتلاكات، لم يتم انجازها، لذلك أوصى المراجع بحل مؤقت يتمثل في إدراج المشاريع الموضوعة قيد الخدمة و غير المغلقة في خانة حساب مؤقت، للسماح ببدء اهتلاكاتها ، لكن للأسف 50% فقط من مديريات التوزيع استجابت بالموافقة على الإجراء وهي موضحة في الجدول رقم (09).

جدول رقم (09) : مديريات التوزيع التي عدلت حساب التثبيتات الجاري إنجازها

مديرية التوزيع	تثبيتات جاري إنجازها(مشاريع موضوعة قيد الخدمة –الوحدة: ألف دينار جزائري)
علي منجلي	251 292
عنابة	43 433
باتنة	820 885
الهضاب	74 611
الطارف	356 427
خنشلة	11 001
المسيلة	186 630
سطيف	28 284
سيبوس	72 660
جيجل	116 336
المقر	136

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على تقرير المراجع الخارجي لسنة 2012.

-فيما يخص الإهتلاكات ، أكد المراجع بأن الاهتلاك أمر إلزامي لأجل تجنب حساب ختامي خاطئ لأن غيابه يجعل النتائج خاطئة بصفة فادحة فهو يعطي القيمة الحقيقية للأصل و بالتالي يعطي مصداقية لحقيقة المركز المالي للشركة ، و ألح على ضرورة بدل الكثير من الجهد للتحكم في الوضع ، ما قد يحسن في الوضعية المالية للشركة.

رابعا- الأراضي

لم يتطور هذا المركز منذ سنة 2011.

خامسا- تسوية سندات الملكية

لاحظ المراجع أن الكثير من الأعمال تنتظر الإنجاز فيما يتعلق بتسوية سندات الملكية باسم شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق ، وحسب المعلومات المستقاة، فإن 194 ملفا لا تزال على مستوى مديريات أملاك الدولة و أكد المراجع أنه على الشركة متابعة هذا الوضع للحصول على وضعية صافية عن مجموع أملاكها.

سادسا- متابعة العدادات و المحولات

إقترح المراجع إعادة النظر في إجراءات متابعة العدادات و المحولات لأن ممارسة ذلك تختلف من مديرية توزيع إلى أخرى، و أن تتم متابعتها على أنها مخزونات قبل تركيبها، الأمر الذي قد يساعد في تحسين الوضعية المالية للشركة.

سابعا- الضرائب المؤجلة على الأصول

يقدر رصيد هذا القسم بـ 079 252 1 ألف دينار جزائري ، التي تمثل ضرائب قابلة للتحصيل على السنوات المالية القادمة ، و هي ناتجة عن مبدأ الفصل بين القاعدة المحاسبية و القاعدة الجبائية.

ثامنا- أعمال الجرد

أ-التحقق من صحة الملف المركزي

تواجه فروع التوزيع صعوبات في اعداد عمليات جرد مادية عن استثماراتها في "الشبكات" و قد تم اعتماد اجراءات للاستجابة جزئيا لهذا الالتزام عن طريق طلب التحقق من صحة الملف المحاسبي من طرف مديريات التوزيع بالنسبة للسنة المالية 2011 لكن للأسف لم يتم التكفل بهذا العمل بطريقة جدية و لا يزال ينظر إليه على أنه مجرد إجراء و ليس من الالتزامات القانونية.

كما بينت عمليات المراقبة التي قام بها المراجع بأن عمليات التحقق من صحة الملف المركزي:

- لم تشمل سوى استثمارات حديثة.
- لم تنجز على أساس وثيقة مرسلة من المديرية العامة بل على أساس إعداد وثيقة أخرى لا قيمة لها وهو ما يجعل مقارنتها بالجرد المحاسبي مستحيلة.
- أنجزها شخص واحدة فقط بدلا من اللجنة.
- تتضمن ملاحظات لم يتم التكفل بها.
- لم يتم الاحاطة بالفوارق .
- الاستثمارات المعدلة أو التي يجب تعديلها غير متحكم فيها.

– **الملف الثانوي:** لم يتم تقديمه للمراجع.

3-1-1-2 مراجعة الأصول غير الجارية لسنة 2013

تطورت الأصول غير الجارية للشركة حيث انتقلت من قيمة 137 823 141 ألف دينار جزائري سنة 2012 إلى 643 694 161 ألف دينار جزائري سنة 2013، نوضح هذا التطور في الجدول التالي:

جدول رقم (10) : تغيرات الأصول غير الجارية للفترة (2012-2013)

الحسابات	2012 (ألف دينار جزائري)	2013 (ألف دينار جزائري)	التغيرات(ألف دينار جزائري)
برمجيات المعلوماتية و ما شابهها	12 388	12 388	00
التثبيتات المعنوية الأخرى	1 580	1 580	00
الأراضي	241 390	241380	00
عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي	144 440	138 470	-5 970
البناءات(عمارات و منشآت البنى التحتية)	2 123 585	2 244 809	121 224
المنشآت التقنية ، المعدات و الأدوات الصناعية	82 947 710	93 332 620	10 384 910
التثبيتات العينية الأخرى	11 733 542	34 100 129	22 366 587
التثبيتات الجاري إنجازها	43 094 620	31 624 365	11 470 255
مساهمات أخرى و الديون الدائنة الأخرى الملحقة بمساهمات	5 119	5 119	00
قروض و أصول مالية أخرى غير الجارية	6 070	6 116	46
الضرائب المؤجلة على الأصول	1 525 078	00	-1 525 078
المجموع الصافي للأصول غير الجارية	141 823 136	161 694 643	19 871 507

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على الملحق رقم(02) .

تبين من خلال مراجعة الأصول ، أن حسابات "الاستثمارات" تمثل 78% من إجمالي الأصول ولكن للأسف هذا القسم لم يضبط و لم يعتمد بطريقة صحيحة لأسباب عديدة و مختلفة نذكر منها:

- صعوبة ضمان متابعة فردية للاستثمارات.
- غياب هيئة إدارية معينة لهذا الغرض" إدارة الثروات".
- المتابعة المنظمة من طرف المحاسبين و هيكل "معدات وسائل عامة" غير كافي نظرا لـ:
  - غياب التنسيق بين الهيكل المحاسبي و المعدات (الوسائل).
  - غياب الملف على مستوى الوسائل.

و هنا أكد المراجع أن هيكل "المعدات العامة" المسؤول عن الملف الثانوي يكتفي بشراء وسائل الاستغلال الجارية: معدات المكتب، معدات إعلام آلي و غير معني تماما بالمعدات الأخرى.

و قد أكدت مجمل تعليقات و ملاحظات المراجع الخارجي فيما يخص عملية فحصه لحسابات الأصول غير الجارية ما يلي:

أولا–الأصول الثابتة غير المادية

هذا القسم لم يتطور خلال سنة 2013، و يمثل أساسا برامج معلوماتية مستهلكة تماما.

ثانيا–الأصول المادية الثابتة

يتكون هذا القسم من ممتلكات عقارية شهدت تطورا قدره: 357 345 27 ألف دينار جزائري، و يرجع هذا التطور للأسباب التالية:

- اقتناء أثاث، معدات مكتب، معدات إعلام آلي، محولات، عدادات، قدرت قيمتها بـ: 645 340 40 ألف دينار جزائري .
- تحويل الاستثمارات التي تم اغلاقها جزئيا أو نهائيا قدرت قيمتها بـ: 254 470 11 ألف دينار جزائري.

ثالثا– الأراضي

فيما يتعلق بالشبكة و المنقولات أكد المراجع أنه يتفهم الصعوبات التي تواجهها المديريات في القيام بعمليات الجرد، و لكن في المقابل بين أنه من غير الطبيعي عدم إدراك هذه المديريات للعناصر التي يسهل التعرف عليها كـ: الأراضي، المباني، السكنات الوظيفية ...، التي يمكن استخلاصها من الملف المركزي والمصادقة عليها من قبل مسؤولي الوسائل، و مقاربتها للحسابات.

رابعا– تسوية سندات الملكية

كل الأمور تنتظر الإنجاز فيما يتعلق بتسوية سندات الملكية باسم شركة توزيع الكهرباء، و حسب المعلومات المستسقاة للسنة المالية السابقة فإن 194 ملفا كانت على مستوى مديريات أملاك الدولة، لكن هذه السنة لم ترد المراجع أي معلومة على مستوى المقر فيما يخص وضعية الملفات بالرغم من طلبه لها. لذلك أوصى الشركة بمتابعة هذا الوضع للحصول على وضعية صافية عن مجموع أملاكها ، الأمر الذي قد يساهم في تحسين الوضعية المالية

خامسا– الضرائب المؤجلة على الأصول

هذا القسم يتمثل في ضرائب قابلة للتحصيل على السنوات المالية القادمة و هي ناتجة عن الفصل بين القاعدة المحاسبية و القاعدة الجبائية.

سادسا– متابعة العدادات و المحولات

أوصى المراجع في سنة 2012 على ضرورة إعادة النظر في إجراءات متابعة العدادات و المحولات لأن ممارسة ذلك تختلف من مديرية توزيع إلى أخرى و اقترح متابعتها على أنها مخزونات قبل تركيبها، إلا أن التوصية لم تؤخذ بعين الإعتبار مما جره للتأكيد عليها مرة أخرى لأن متابعة العدادات و المحولات على أنها مخزونات قبل تركيبها يمكن أن يخلق أخطاء و انحرافات.

سابعا–أعمال الجرد و الفوارق في الاستثمارات

أ–التحقق من صحة الملف المركزي

تم القيام بعمليات الجرد للممتلكات المسجلة في الملف الثانوي من قبل لجان معينة، و الفوارق تم تحديدها من طرف المحاسبين، و نقلها أو تحويلها إلى قسم "المعدات" الذي يحاول تصحيح ما أمكنه و ترك الباقي يتراكم سنة بعد سنة ، فالشركة تقوم بالتحقق من صحة الملف المحاسبي عن طريق الهيآت التقنية هذا التحقق يختلف من مديرية توزيع إلى أخرى ، حيث أن بعض المديريات لا تقوم بالتحقق إلا للسنة المالية الحالية و تقدم كل سنة ملاحظات للشركة الفرعية بدون معالجتها أو تصحيحها و بالتالي تتراكم من سنة إلى أخرى.

– بعد إغلاق السنة المالية 2013، عملية التحقق تم اعدادها و توحيدها من طرف جميع المديريات ما عدا المديريات التالية:

– مديرية بجاية.

– مديرية ميلة.

– مديرية سوق أهراس.

لذلك طالب المراجع الإدارة العامة بالتكفل بالترتيبات اللازمة للأخذ بعين الاعتبار و معالجة الملاحظات المقدمة من طرف تقنيي المديريات الفرعية، لكي تقدم للمراجع و لمجلس الإدارة خلال السنة المالية 2014. و لتجنب احتساب اهتلاك لممتلكات غير مستعملة أو مستبدلة، يجب أن تفصل عن الملف العام و تسجل في حسابات خاصة، و التوقف عن احتساب الاهتلاكات في انتظار التعديل التام و النهائي للممتلكات.

ب-التحقق من صحة الملف الثانوي

في سنة 2012، لم يتسن للمراجع التعرف على الفوارق لأن الملف الثانوي لم يقدم له، لكن بالنسبة لسنة 2013، المديريات الفرعية وضعت تحت تصرفه الملفات الثانوية . غير أن الأغلبية الساحقة من المديريات لم تقم بمقاربة هذه الفوارق إلى الحسابات، و هنا تكمن ضرورة استكمال هذا العمل في سنة 2014 و هذا لضمان اكتمال هذه الحسابات.

أرفق المراجع الخارجي تقريره بجدول يبين الفوارق بين المديريات ، و علق عليها كما يلي:

- بالرغم من أن عواقب هذه الفوارق بسيطة إلا أنها يجب أن تبرر و تعالج، و يوجد من بينها فوارق خيالية مثل: معدات الإعلام الآلي الذي يمثل 30% من مجموع الفوارق من سنة 2006 إلى سنة 2012.
- إذا كانت هذه الفوارق حقيقية فمديري المديريات الفرعية في موقف صعب ، إذ يجب أن يعملوا على توضيح هذه الوضعية، و من المستحيل المصادقة على وضعية مماثلة من دون بدل الشركة لجهود ومساعي كبيرة و تحمل المدراء لمسؤولياتهم الكاملة ، لذلك أكد المراجع على أن عملية الجرد لسنة 2014 لن تنطلق إلا بعد أن تقوم المديريات بتعديلات لسنة 2013 و احترام هذه التوصيات:

- ✓ تشكيل لجنة من شخصين (محاسب و مسير معدات) الذين يجب أن يعملا على توحيد الملف "معدات ومحاسبة"، التي يجب أن تكون متطابقة على خلاف الاهتلاكات التي لا تتعلق بالوسائل، وللوصول إلى هذا يجب مقارنة الملفين بتقديم حصيلة على الأقل من سنة 2006 (أي منذ تاريخ إنشاء شركة التوزيع للشرق) للعناصر الآتية: رموز لاصقات البضائع المشفرة، عناصر مكتسبة رموز البند ، حسابات ، رموز التعيين ، المبلغ ...الخ.

هذا العمل سيسمح بحل الاختلافات الأساسية حتى لا نقول الفوارق و يساهم في تحسين الوضعية المالية للشركة ، و يجب تقديم العمل لمجلس الإدارة و محافظ الحسابات، قبل إغلاق سنة 2014 مع محاضر اللجان برئاسة مديري المديريات الفرعية، الذين سيكون تبرير هذه الفوارق على عاتق مسؤوليتهم.

3-1-3 مراجعة الأصول غير الجارية لسنة 2014

تطورت القيمة المحاسبية لمجموع الأصول غير الجارية من 643 694 161 ألف دينار جزائري سنة 2013 إلى 309 627 187 ألف دينار جزائري سنة 2014 ، يوضحها الجدول التالي :

جدول رقم (11) : تغيرات الأصول غير الجارية للفترة (2013-2014)

الحساب	2013 (ألف دينار جزائري)	2014 (ألف دينار جزائري)	التغيرات(ألف دينار جزائري)
برمجيات المعلوماتية و ما شابهها	14 021	14 021	00
التثبيتات المعنوية الأخرى	1 580	1 580	00
الأراضي	241 378	241 378	00
عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي	274 373	274 373	00
البناءات (عمارات و منشآت البنى التحتية)	4 083 023	4 285 386	202 363
المنشآت التقنية ، المعدات و الأدوات الصناعية	209 331 836	240 577 237	31 245 401
التثبيتات العينية الأخرى	46 649 435	33 092 755	-13 556 680
التثبيتات الجاري إنجازها	31 624 366	47 512 652	15 888 286
مساهمات أخرى و الديون الدائنة الأخرى الملحقة بمساهمات	5 119	5 455	336
قروض و أصول مالية أخرى غير الجارية	6 116	6 188	72
الضرائب المؤجلة على الأصول			
المجموع الخام للأصول غير الجارية	292 229 668	326 009 518	33 779 850
الإهتلاكات	130 535 025	138 382 209	7 847 184
المجموع الصافي للأصول غير الجارية	161 694 643	187 627 309	25 932 666

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على الملحق رقم (03).

- بالرغم من أهمية قسم الاستثمارات الذي يمثل 79% من إجمالي الأصول، إلا أنه لم يضبط بطريقة صحيحة لأسباب عديدة و مختلفة تمت الإشارة إليها في تقارير المراجعة لسنتي 2012 و 2013 إلا أنها بقيت موجودة و لم تعالج، باستثناء إنشاء هيئة لإدارة الثروات ، التي بإنشائها أصبحت هناك هيئة تساعد في الحفاظ على ثروات و ممتلكات الشركة، و تساهم في إتخاذ القرارات المالية و إختيار البرامج الاستثمارية التي تتوافق و الأهداف المالية للشركة.

– أكد المراجع على أن هيكل "المعدات العامة" المسؤول عن الملف الثانوي يكتفي بشراء وسائل الاستغلال الجارية: معدات المكتب، معدات إعلام آلي و غير معني تماما بالمعدات الأخرى.

و بين أن هذه الملاحظة جاءت في تقريره لسنة 2013 غير أنها لم تؤخذ بعين الإعتبار من قبل بعض المديريات ما استدعى إعادة التذكير بها و الأخذ بها لتحسين الوضعية المالية للشركة.

كذلك قمنا بتلخيص مجمل تعليقات و ملاحظات المراجع الخارجي فيما يخص عملية فحصه لحسابات الأصول غير الجارية في العناصر التالية:

أولا–الأصول الثابتة الغير مادية

هذا القسم لم يتطور خلال سنة 2014 و يمثل أساسا برامج معلوماتية مستهلكة تماما.

ثانيا–الأصول المادية الثابتة

يتكون هذا القسم من ممتلكات عقارية شهدت تطورا قدره 401 245 31ألف دينار جزائري فسر بـ:

– اقتناء أثاث، معدات مكتب، معدات إعلام آلي قدرت قيمتها بـ: 084 891 17 ألف دينار جزائري.

– تحويل الاستثمارات التي تم اغلاقها جزئيا أو نهائيا قدرت بـ: 286 888 15 ألف دينار جزائري.

ثالثا– تسوية سندات الملكية

لا تزال سندات الملكية عالقة، حيث قامت شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق بتسوية 8 ملفات فقط من أصل 194 ملفا كانت على مستوى مديريات أملاك الدولة ، بالرغم من توصية المراجع الخارجي المتكررة في تقريريه لسنتي 2012 و 2013 بضرورة متابعة الوضع للحصول على وضعية صافية عن مجموع أملاك الشركة، ما قد يساهم في تحسين وضعيتها المالية.

رابعا– متابعة العدادات و المحولات

بالرغم من توصية المراجع في تقريريه لسنتي 2012 و 2013 على ضرورة إعادة النظر في إجراءات متابعة العدادات و المحولات لأن ممارسة ذلك تختلف من مديرية توزيع إلى أخرى و اقتراحه متابعتها على أنها مخزونات قبل تركيبها ، إلا أن هذه التوصة لم تؤخذ بعين الإعتبار من قبل بعض المديريات الأمر الذي جره للتأكيد عليها ، والمطالبة بتسويتها خلال سنة 2015.

خامسا-أعمال الجرد

أ-التحقق من صحة الملف المركزي

عند قيام المراجع الخارجي بالتحقق من صحة الملف المركزي ، لاحظ أنه تم القيام بعمليات الجرد للممتلكات المسجلة في الملف الثانوي من قبل لجان معينة ، و الفوارق تم تحديدها من طرف المحاسبين ونقلها أو تحويلها إلى قسم "المعدات" الذي حاول تصحيح ما أمكنه و ترك الباقي يتراكم سنة بعد سنة .

لذلك أوصى المراجع الإدارة العامة بالتكفل بالترتيبات اللازمة للمعالجة و الأخذ بعين الإعتبار الملاحظات المقدمة من طرف تقنيي المديريات الفرعية ، و تقديمها له و لمجلس الإدارة خلال سنة 2015 . و أكد على فصل الممتلكات الغير مستعملة أو المستبدلة عن الملف المركزي لتجنب إحتساب الإهتلاك والوقوع في أخطاء .

ب-التحقق من صحة الملف الثانوي

قامت المديريات ببذل جهود كثيرة لتصحيح الفوارق الناتجة سنة 2013 ، لكنها لم تكن كافية لعدم إلتزامهم بكافة التوصيات التي أوصى بها المراجع.

ج-جرد الأراضي و البنايات و وضعها القانوني

تمكنت أغلبية مديريات التوزيع من جرد ممتلكاتها و المصادقة عليها من طرف الهياكل القانونية بينما المديريات الأخرى فلم تسو وضعيتها بعد ، لذلك أكد عليها المراجع ضرورة تسوية وضعيتها لإعطاء صورة صادقة عن ممتلكات الشركة و وضعها القانوني و أخصها بالملاحظات التالية :

جدول رقم (12) : ملاحظات المراجع الخارجي المتعلقة بتسوية الممتلكات

مديرية التوزيع	ملاحظات المراجع
سيبوس	وضعية التسوية سيئة و غير واضحة قانونيا ، ينبغي إعادرة دراستها .
قالمة	وضعية التسوية سيئة و غير واضحة قانونيا ، ينبغي إعادرة دراستها .
أم البواقي	وضعية التسوية سيئة و غير واضحة قانونيا ، ينبغي إعادرة دراستها.
باتنة	وضعية التسوية سيئة محاسبيا ، ينبغي إعادة دراستها .

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على تقرير المراجع الخارجي لسنة 2014.

من خلال تتبع عملية مراجعة الأصول غير الجارية لشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق، تبين لنا أن الإلتزام بتوصيات المراجع الخارجي كان له الأثر الإيجابي على الشركة، بل و ساهم في تنظيمها أكثر وإعطاء صورة صادقة عن وضعيتها المالية، إذ أن التزام مديريات التوزيع بتوصيات المراجع الخارجي أعطى عدة تحسينات أهمها:

- حصول بعض مديريات التوزيع على وضعية صافية عن مجموع املاكها ، و ذلك بعد إلتزامها بتوصية المراجع المتكررة و التي تنص على ضرورة جرد ممتلكاتها و المصادقة عليها من طرف الهياكل القانونية.
- إنشاء هيئة لإدارة ثروات و ممتلكات الشركة، و التي أصبحت تساهم في إتخاذ القرارات المالية و إختيار البرامج الاستثمارية التي تتوافق و الأهداف المالية للشركة.
- تصحيح الفوارق من طرف مديريات التوزيع يساهم في إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للشركة.

بالرغم من التحسينات المسجلة إثر التزام الشركة ببعض توصيات المراجع الخارجي، إلا أن الوضعية كانت لتكون أحسن بكثير في حالة الإلتزام بكافة التوصيات و التصحيح الفوري للأخطاء و الانحرافات المشار إليها، و التعامل بجدية أكبر اتجاه ملاحظاته و اقتراحاته. إذ أن تكرار نفس توصيات المراجع الخارجي خلال الفترة (2012-2014) يدل على عدم التزام الشركة بها، الأمر الذي جعلها تضيع فرصا لتحسين وضعيتها المالية. فقد لاحظنا تكرر ملاحظاته فيما يخص عملية الجرد، حيث كان يرصد في كل مرة تباعد بين الجرد الفعلي و الجرد المحاسبي، ما يؤثر سلبا أو إيجابا على فروق الجرد، سواء بالنقصان أو بالزيادة ، و يطالب في كل مرة بتصحيحها، ما جعلنا نتساءل عن أسباب هذه الأخطاء المتكررة. و حسب مدير قسم المالية و المحاسبة ، فأسباب هذه الفروق ترجع إما للجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجب إتباعها في تسجيل، تبويب، ترحيل و عرض البيانات المحاسبية المختلفة، و إما للسهو و عدم العناية و الإهمال من طرف مسيري قسم المحاسبة في أداء أعمالهم و القيام بواجباتهم، بالإضافة إلى أسباب أخرى متعددة لارتكاب الأخطاء استبعدها بحجة عدم إثبات أي منها بأدلة ملموسة، لكن هذا لا يمنع من كونها أحد أهم الأسباب التي يمكن أن تتسبب بفروق و هي:

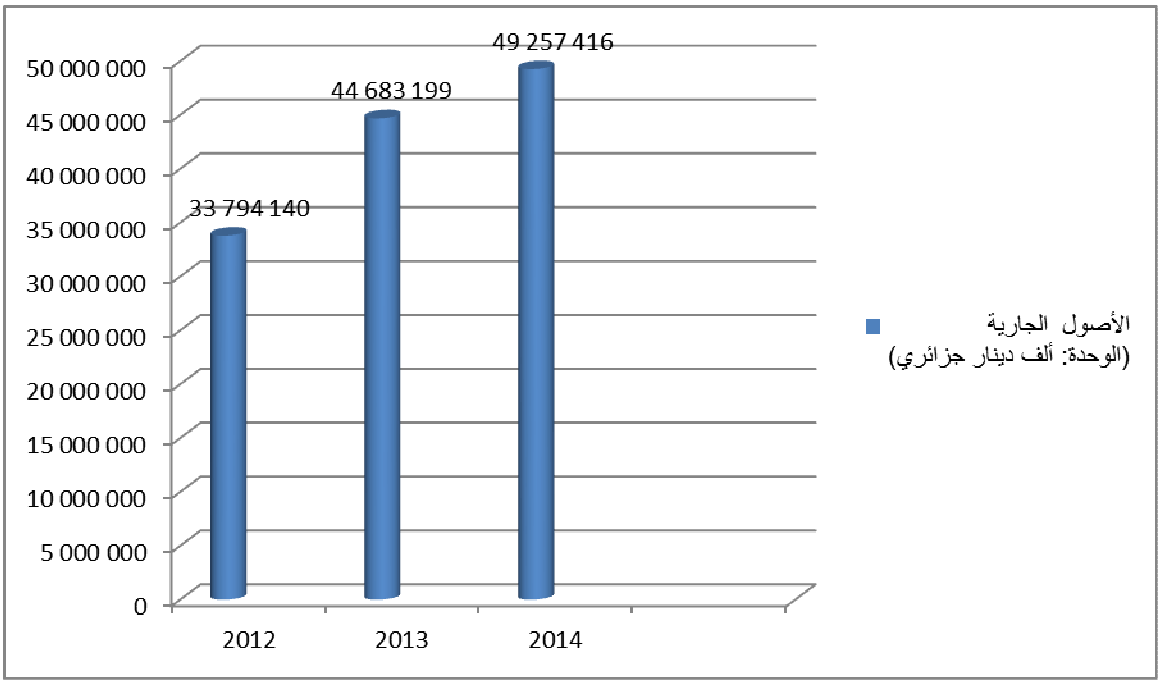
- الرغبة في إختلاس بعض موجودات الشركة.
- محاولة تغطية عجز الخزينة أو إختلاس سابق و محاولة الإدارة التأثير على القوئم المالية ، بحيث تخدم أغراض معينة.

3-1-2 مراجعة الأصول الجارية للفترة (2012-2014)

تتمثل الأصول الجارية للشركة في الأصول التي يمكن تحويلها بسهولة إلى نقد خلال عام أو أقل و هي تشمل المخزون، الذمم المدينة ، الخصوم المدفوعة مسبقا و الأصول السائلة الأخرى.

سيتم تتبع عملية مراجعة الأصول الجارية لشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق و الوقوف على أثر ملاحظات المراجع الخارجي على الشركة. يوضح الشكل رقم (22) تغيرات الأصول الجارية خلال الفترة (2012-2014).

شكل رقم (22): تغيرات الأصول الجارية خلال الفترة (2012-2014)



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الملاحق رقم (1، 2، 3)

3-2-1 مراجعة الأصول الجارية لسنة 2012

تمثل الأصول الجارية نسبة 20,79% من أصول الشركة و تتمثل في ممتلكات و حقوق مملوكة لهذه الأخيرة و قابلة للإنجاز خلال السنة المالية، نوضحها في الجدول التالي:

جدول رقم (13): تغيرات الأصول الجارية للفترة (2011-2012)

الحساب	2011 (ألف دينار جزائري)	2012 (ألف دينار جزائري)	التغيرات (ألف دينار جزائري)
المخزونات و المحسومات (مبالغ السندات المحسومة)	9 353	12 715	3 362
الزبائن	17 163 197	22 216 780	5 053 583
مدينون آخرون	2 840 297	3 102 036	261 739
الضرائب	0	2 383 677	2 383 677

الخزينة	5 294 533	6 078 930	5 549 477
المجموع الخام للأصول الجارية	30 588 529	38 329 251	7 740 722
احتياطات	5 281 147	4 535 111	-746 036
المجموع الصافي للأصول الجارية	25 307 381	33 794 140	8 486 759

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على الملحق رقم(01).

قد أكدت مجمل تعليقات و ملاحظات المراجع الخارجي فيما يخص عملية فحصه لحسابات الأصول الجارية لسنة 2012 ما يلي:

أولا-**المخزونات**

بالرغم من أن إجراءات تسيير المخزونات و تنظيمها و رقابتها محددة بشكل دقيق من طرف الإدارة العامة للشركة ، إلا أن الإشكاليات المرتبطة بهذه المجموعة ترجع أساسا إلى عدم إحترام هذه التعليمات من طرف مختلف مديريات الشركة أو التطبيق غير المنتظم لها.

تعتبر عملية مراجعة حسابات المخزونات من أكثر عمليات المراجعة تعقيدا، و يرجع هذا إلى حركة المخزونات و تعدد تغيراتها، فأهمية المخزونات بالنسبة للشركة تتطلب التشديد و التأكيد على إحترام مختلف الإجراءات التنظيمية و الرقابية ، من أجل ضمان المصداقية الضرورية لهذا العنصر ، و تجنب أي تأثير ناتج عن أخطاء العد و التقييم و الفوارق التي لم يتم معالجتها محاسبيا و تؤثرعلى نتيجة أعمال الشركة.

يتكون مخزون الشركة أساسا من الوقود، و الذي أظهرت مراجعة الحسابات أنه لم يتغير خلال سنة 2012 ، لذلك أشارت من خلال تقرير المراجعة إلى مجموعة من الملاحظات في هذا المجال و الإجراءات التصحيحية المتخذة من طرف هياكل المحاسبة بمختلف مديريات التوزيع ، و من أهمها ما يلي:

- تطهير هذا القسم بقيمة 335 20 ألف دينار جزائري ، و يتعلق الأمر بالحسابات "مواد قابلة للاستهلاك" و "مواد و تموينات أخرى" ، موزعة كما يلي :

ح 3130: مواد و تموينات أخرى ==========> 365 3 ألف دينار جزائري.

ح 3210: مواد أساسية و مواد قابلة للاستهلاك ======> 958 2 ألف دينار جزائري.

ح 3212: مواد نقل و توزيع الطاقات ==========> 509 3 ألف دينار جزائري.

ح3214: مواد و معدات أخرى ==========> 594 9 ألف دينار جزائري.

- ضرورة إنجاز جرد الوقود و إعادة النظر في وثائق اثبات الاستهلاك و التي يجب أن يصادق عليها من طرف المستهلكين.

و أكد المراجع بأن الإلتزام و إحترام مختلف توصيات سيساهم في تحسين الوضعية المالية للشركة.

ثانيا–الزبائن

يعتبر قسم الزبائن الأهم على مستوى الأصول الجارية بقيمة قدرت بـ 780 216 22 ألف دينار جزائري ، أي نسبة قدرها 69,40% من الأصول الجارية و نسبة 08% من الأصول الإجمالية الخام.

أكد المراجع أن هذا القسم يتطلب تطهيرا كبيرا لأنه يتضمن حسابات دائنة تعود لسنوات عديدة ، وهو ما يجعل الحسابات الختامية خاطئة لأن المفهوم الجديد للأصول الجارية يعني الحسابات الدائنة التي لا يزيد أجلها عن السنة ، و فضلا عن ذلك هناك زبائن لا يدفعون أبدا أو يدفعون في آجال طويلة جدا ،بالرغم من وضعيتهم المالية الجيدة و الأسوأ أنهم لا يزالون يتزودون بالطاقة. لذلك أوصى المراجع بتطبيق إجراءات تحصيل موحدة بالنسبة لجميع الزبائن ، و سجل الزبائن الذين لا يلتزمون بدفع الفواتير أو يدفعونها في آجال طويلة و أكد على ضرورة إتخاذ إجراءات للتحكم في الوضع و المساهمة بذلك في تحسين الوضعية المالية للشركة . أهم هؤلاء الزبائن :

- الدرك الوطني ، الأمن ، الجزائرية للمياه ، مؤسسة السدود ، مصانع الاسمنت ، مصانع الآجر، ديوان التسوية و الترقية العقاري ، الولايات ...الخ.

ثالثا– احتياطي الزبائن

تم حساب إحتياطي الزبائن حسب التأخر في الدفع، فقد اصرالمراجع على تطبيق القاعدة المقبولة عموما لأجل تزويد الاحتياطي، أي زبون بزبون والمتنازعين فقط . سمح ذلك للمؤسسة بتجنب انشاء احتياطات جديدة، بل و سمح لها علاوة على ذلك بتحقيق أرباح بقيمة 036 746 ألف دينار جزائري ، لأن مبلغها انتقل من 147 281 5 ألف دينار جزائري إلى 111 535 4 ألف دينار جزائري أي بزيادة قدرها 16,48% بالنسبة لقسم الزبائن. لكن أكد المراجع أنه بالرغم من إيجابية هذه الخطوة ، إلا أن الوضع يبقى غير متحكم فيه كما يجب ، و طالب كل مديرية توزيع بإنشاء لجنة لمعالجة هذا القسم و تقديم ملف يبرر الاحتياطات المقترحة للمصادقة عليه من طرف مجلس الإدارة.

رابعا– مدينون آخرون

يتكون هذا القسم من حسابات مدينة مختلفة أجل استحقاقها أدنى من السنة، كالرسم على القيمة المضافة الذي ينبغي استرجاعه، و التسبيقات للمستخدمين، و الحسابات الجارية المدينة ، و أكد المراجع على أن التحكم في هذا القسم هو الأضعف، و يستدعي تطهيرا عميقا لأن التحليلات المقدمة له هي من دفاتر أستاذ حقيقية مما يصعّب عملية تقييمها.

هذا القسم الذي يبلغ 036 102 3 ألف دينار جزائري و الذي انتقلت بعض التسجيلات المحاسبية المتعلقة به إلى حسابات انتظار يجب على الشركة تبريرها خلال سنة 2013، و هذا يتعلق بالحسابات المبينة في الجدول رقم (14).

جدول رقم (14): حسابات الإنتظار الواجب تبريرها من طرف الشركة

رقم الحساب	الحساب	المبلغ
46 700	انتقال الفروق في المحافظ المالية	77 672
647 014	انتقال مبالغ السندات المحسومة ضد الغير	41 477
46 705	انتقال الفروق في الصندوق	2 079
467 061	انتقال الخصوم (الحسوم) التلقائية	126 776
467 081	انتقال القرض السندي	5 523
46 710	انتقال ارصدة الطاقة	2 065
4 671 821	انتقال الفوترة العادية	25 997
467 172 001	انتقال الاقساط (التسبيقات) المحصلة في الصندوق	18 010 082
4 675 811 812	انتقال اقساط (تسبيقات) وكالة سكيكدة	104 907
4 675 811 815	انتقال اقساط (تسبيقات) وكالة الجزائر	3 242
4 675 811 817	انتقال اقساط (تسبيقات) وكالة الجزائر	27 944
4 675 811 853	انتقال اقساط (تسبيقات) وكالة بجاية	341 108
4 675 811 890	انتقال اقساط (تسبيقات) وكالة سكيكدة	87 598
4 675 811 890	انتقال تحويل الأموال الداخلية	11 895
المجموع:		2 232 789

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على تقرير المراجع الخارجي.

و جدير بالذكر أن النظام المحاسبي المالي الجديد قد صنف الحقوق و الديون في الصنف 4، و ان تموضعها في الحساب الختامي يعتمد على رصيدها، و كل الحسابات المدينة تعد حقوقا و كل الحسابات الدائنة تعد ديونا.

كما لاحظنا على مستوى مديريات التوزيع أن الحسابات كلها مشوهة إذ نجد "ديون مدينة" و "حقوق دائنة"، وهو ما يجعل تصنيفها محرفا على مستوى الحسابات الختامية.

خامسا- حسابات الخزينة

فحص المراجع الخارجي حسابات الخزينة و سجل عدة ملاحظات أهمها:

- إعادة النظر في استعمال الحساب 488 لعمليات البنك، لأن مديريات التوزيع لديها حساباتها البنكية الخاصة بها، و لأن هذا الحساب غير مناسب.

– إعادة النظر في عمليات التسجيل المحاسبي على مستوى مديريات التوزيع فيما يتعلق بجميع عمليات التحصيل النقدي في الصندوق ، لأن الصكوك ليست نقود.

– عمليات التحصيل في الصندوق الغير محددة المصدر منشؤها الوكالات و قد بلغت معدلات غير مقبولة و ستؤدي إلى تحريف الحسابات الختامية لأن هذه المبالغ سجلت ديونا بينما هي في الحقيقة حقوق تم تحصيلها، و قد حان الوقت لتتحمل مديريات التوزيع مسؤولية الاستعمال المفرط لحسابات الانتظار.

أ– بيانات التسوية المصرفية

من خلال تفحص المراجع لبيانات التسوية البنكية (المقاربة البنكية) لاحظ وجود وضعيات عالقة لها أكثر من دلالة و تؤدي إلى تحريف الحساب الختامي للخزينة ، و طالب بضرورة تسوية الوضعية وسجل الفروق التي يجب تبريرها و تسويتها و أهمها:

–**من ناحية الشركة** : يوجد مبلغ 996 199 ألف دينار جزائري رصيد مدين(من الايرادات غير المحتسبة) تعود إلى الفترة (2002–2012) و مبلغ 775 953 1 ألف دينار جزائري رصيد دائن (من النفقات غير المحتسبة) تعود للفترة (2005–2012).

– المبلغ الثاني يتشكل أساسا من وضعيات عالقة على مستوى حساب المقر المفتوح لدى البنك الوطني الجزائري (BNA) الذي يقدر بـ 829 754 1 ألف دينار جزائري و الذي لا يمكن اعتباره احتياطا لأنه يطعن في مصداقية الحساب الختامي و بصفة خاصة الخزينة، لذلك توجب تبريره أو تصحيح الحساب الختامي.

– **من ناحية البنك** : يوجد رصيد دائن يقدر بـ 217 386 ألف دينار جزائري يعود إلى الفترة (2001–2012)، و رصيد مدين يقدر بـ 847 181 ألف دينار جزائري يعود إلى الفترة (2002–2012) ، و بين المراجع أن هذا الرصيد الدائن يمثل تسليم صكوك أو عمليات دفع نقدا ينبغي إلزاميا على الشركة أن تبررها ، كما هو الحال بالنسبة لمديرية التوزيع بقسنطينة التي قدمت تسوياتها المصرفية مشوبة بفارق قدره 872 41 ألف دينار جزائري يجب تبريره.

ب– بيانات تسوية الحسابات البريدية الجارية

من خلال تفحص المراجع لبيانات تسوية الحسابات البريدية الجارية ، لاحظ وجود وضعيات عالقة و تؤدي إلى تحريف الحساب الختامي للخزينة ، و طالب بضرورة تسويتها ، و سجل الفروق التي يجب تبريرها و تسويتها و أهمها:

من ناحية الشركة

توجد ايرادات غير محتسبة بمبلغ 263 11 ألف دينار جزائري تعود للفترة (2002–2012) وديون قدرت بـ 557 35 ألف دينار جزائري تعود للفترة (2001–2012) .

من ناحية الحساب البريدي

ينبغي تطهير الرصيد المدين الذي قدر بـ 447 1 ألف دينار جزائري و يعود للفترة (1996-2012) و الديون التي قدرت بـ 350 52 ألف دينار جزائري و تعود للفترة (1999-2012) .

3-1-2-2 مراجعة الأصول الجارية لسنة 2013

تمثل الأصول الجارية نسبة 20,79% من أصول الشركة و تتمثل في ممتلكات و حقوق مملوكة لهذه الأخيرة و قابلة للإنجاز خلال السنة المالية، نوضحها في الجدول التالي:

جدول رقم (15) : تغيرات الأصول الجارية للفترة (2012-2013)

الحساب	2012 (ألف دينار جزائري)	2013(ألف دينار جزائري)	التغيرات (ألف دينار جزائري)
المخزونات و المحسومات (مبالغ السندات المحسومة)	12 715	11 996	719
الزبائن	22 216 780	26 158 702	3 941 922
مدينون آخرون	3 102 036	6 877 012	3 774 976
الضرائب	2 383 677	1 731 109	-652 568
الخزينة	6 078 930	9 873 044	3 794 114
المجموع الخام للأصول الجارية	38 329 251	48 364 667	10 035 416
احتياطات	4 535 111	3 681 468	-853 643
المجموع الصافي للأصول الجارية	33 794 140	44 683 199	10 889 059

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على الملحق رقم(02) .

أكدت مجمل تعليقات و ملاحظات المراجع الخارجي فيما يخص عملية فحصه لحسابات الأصول الجارية لسنة 2013 ما يلي:

أولا- **المخزونات**

تتكون المخزونات أساسا من الوقود و بعض المخزونات القديمة المهتلكة تماما، لكن بما أن العدادات و المحولات لا يتم متابعتها كمخزونات، فيبقى هذا القسم لا يعكس الوضع الحقيقي.

ثانيا–الزبائن

القسم الأهم على مستوى الأصول الجارية هو قسم الزبائن بقيمة 702 158 26 ألف دينار جزائري، من مجموع الأصول الجارية الذي يقدر بـ 173 683 44 ألف دينار جزائري ، أي بنسبة 58.54 % من الأصول الجارية و 12,67% من إجمالي الأصول الخام.

أكد المراجع في تقريره لسنة 2012 أن هذا القسم يتطلب تطهيرا كبيرا لأنه يتضمن حسابات دائنة تعود لسنوات عديدة و هو يجعل الحسابات الختامية خاطئة لأن المفهوم الجديد للأصول الجارية يعني الحسابات الدائنة التي لا يزيد أجلها عن السنة ، و لاحظ أن هناك زبائن لا يدفعون أبدا أو يدفعون في آجال طويلة جدا رغم وضعيتهم المالية الجيدة ، و لا يزالون يتزودون بالطاقة، لذلك طالب المراجع بتطبيق إجراءات تحصيل موحدة بالنسبة لجميع الزبائن ، غير أن هذه التوصية لم تؤخذ بعين الاعتبار من طرف مديريات التوزيع، ما جعل المراجع الخارجي يلح عليها في سنة 2013، لان الأخذ بها سيساهم في تحسين الوضعية المالية للشركة.

ثالثا– احتياطي الزبائن

بعد أن التزمت مديريات شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق بتوصية المراجع الخارجي فيما يخص طريقة احتساب احتياطي الزبائن، تمكنت من تجنب انشاء احتياطات جديدة، بل سمحت لها علاوة على ذلك بتحقيق أرباح بقيمة 643 853 ألف دينار جزائري ، لأن مبلغها انتقل من 111 535 4 ألف دينار جزائري إلى 468 681 3 ألف دينار جزائري أي بزيادة قدرها 21.65% بالنسبة لقسم الزبائن. لكن المراجع أكد أنه رغم إيجابية هذه الخطوة إلا أن الوضع غير متحكم فيه كما يجب و أكد أنه بإمكان الشركة تحقيق أرباح وطالب بإنشاء لجنة لمعالجة هذا القسم .

رابعا– مدينون آخرون

تطور هذا القسم سنة 2013 إلى 6 877 012 KDA مقابل 3 102 036 KDA سنة 2012 حيث انتقلت بعض التسجيلات المحاسبية المتعلقة به إلى حسابات إنتظار و هو الأمر الذي على الشركة تصحيحه ، و أكد المراجع على أن التحكم في هذا القسم هو الأضعف، و يستدعي تطهيرا عميقا .

خامسا– حسابات الخزينة

فحص المراجع الخارجي حسابات الخزينة و سجل عدة ملاحظات أهمها :

– إعادة النظر في عمليات القيد المحاسبي على مستوى مديريات التوزيع فيما يتعلق بجميع عمليات التحصيل النقدي في الصندوق لأن الصكوك ليست نقود.

– مديرية التوزيع لسوق أهراس لم تقدم للمراجع كشوفا عن حسابيها(162 512–163 512) لدى البنك الوطني الجزائري ، و هي مطالبة بذلك في أقرب وقت .

– مديرية التوزيع لقسنطينة لم تقدم للمراجع كشوفا عن حسابها (16 512) لدى البنك الوطني الجزائري وهي مطالبة بذلك .

– مديرية سوق أهراس قامت بمقاربة حسابها البريدي الجاري لكنها لم تقدم الكشف الخاص به ، و هي مطالبة بذلك .

3-1-2-3 مراجعة الأصول الجارية لسنة 2014

تطورت الأصول الجارية من قيمة 199 683 44 ألف دينار جزائري سنة 2013 إلى 416 257 49 ألف دينار جزائري سنة 2014 ، نوضح هذا التطور في الجدول التالي:

جدول رقم (16) : تغيرات الأصول الجارية للفترة (2013-2014)

الحساب	2013 (ألف دينار جزائري)	2014 (ألف دينار جزائري)	التغيرات (ألف دينار جزائري)
المخزونات و المحسومات (مبالغ السندات المحسومة)	30 335	87 597	57 262
الزبائن	29 677 879	32 865 931	3 188 052
مدينون آخرون	6 997 986	9 019 102	2 021 116
الضرائب	1 731 109	1 828 861	97 752
الخزينة	9 896 023	9 168 571	-727 452
المجموع الخام للأصول الجارية	48 364 667	53 082 630	4 717 963
احتياطات	3 681 468	3 825 215	-143 747
المجموع الصافي للأصول الجارية	44 683 199	49 257 416	4 574 217

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على الملحق رقم(03) .

أكدت مجمل تعليقات و ملاحظات المراجع الخارجي فيما يخص عملية فحصه لحسابات الأصول الجارية لسنة 2014 ما يلي:

أولا–المخزونات

بيّن المراجع الخارجي في تقاريره السابقة بأن قسم المخزونات لا يعكس الوضع الحقيقي للمخزون لأن العدادات و المحولات لا تتم متابعتها على أنها مخزونات و طالب بضرورة تصحيح الوضع ،إلا أن الوضعية بقيت على حالها سنة 2014 ،فمثلا المخزونات المشتراة من المتجر الجزائري لمعدات الكهرباء والغاز (CAMEG) تم إعتبارها مستهلكة من طرف أغلب المديريات ، بينما لاحظ المراجع خلال مروره بمديريات التوزيع شهر ديسمبر أن المخزونات موجودة فعلا .

بالرغم من أن إجراءات تسيير المخزونات و تنظيمها و رقابتها محددة بشكل دقيق من طرف الإدارة العامة للشركة ، إلا أن عدم إحترام هذه التعليمات من طرف مديريات التوزيع و التطبيق غير المنتظم لها هو الذي يخلق مثل هذه الأخطاء.

ثانيا– الزبائن

القسم الأهم على مستوى الأصول الجارية هو قسم الزبائن بقيمة 931 865 32 ألف دينار جزائري من مجموع أصول جارية يقدر بـ 416 257 49 ألف دينار جزائري ، أي بنسبة 67% من الأصول الجارية و 12% من إجمالي الأصول الخام.

قامت مديريات التوزيع بإجراء تطهير كبير لحسابات هذا القسم، و بدأت بتطبيق إجراءات تحصيل موحدة لجميع الزبائن نزولا على توصية المراجع في السنوات السابقة ، إلا أنه لاحظ أن بعض الزبائن لازالوا يدفعون في آجال طويلة جدا رغم وضعيتهم المالية الجيدة، و هذا يؤثر سلبا على الوضعية المالية للشركة ، لذلك أكد على تطبيق إجراءات تحصيل موحدة و صارمة للتحكم في الوضع وتحسين الوضعية المالية للشركة.

ثالثا– احتياطي الزبائن

لازالت الشركة تحقق ارباحا بعد تطبيقها لتوصية المراجع الخارجي فيما يتعلق بطريقة احتساب احتياطي الزبائن، حيث حققت سنة 2014 أرباح بقيمة 747 143 ألف دينار جزائري .

رابعا– مدينون آخرون

هذا القسم تطور إلى 102 019 9 ألف دينار جزائري سنة 2014 مقابل 986 997 6 ألف دينار جزائريسنة 2013 ، أي ما يمثل تطورا قدره 116 021 2 ألف دينار جزائري .

يتكون هذا القسم من حسابات مدينة مختلفة أجل استحقاقها أدنى من السنة، كالرسم على القيمة المضافة الذي ينبغي استرجاعه، و التسبيقات للمستخدمين، و الحسابات الجارية المدينة ، و أكد المراجع على أن التحكم في هذا القسم هو الأضعف و يستدعي تطهيرا كبيرا خاصة حسابات الإنتظار التي على الشركة أن تبررها و تطهرها .

بعد تتبع عملية مراجعة الأصول الجارية لشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق خلال الفترة (2012-2014) ، تبين لنا أن الإلتزام بتوصيات المراجع الخارجي كان له الأثر الإيجابي على الشركة، و ساهم في تحسين وضعيتها. و من أهم التحسينات التي ساهم بها:

-التحكم الجيد في قسم الزبائن الذي يعتبر القسم الأهم على مستوى الأصول الجارية بنسبة قدرها 69,40% من الأصول الجارية ، عن طريق:

- تطبيق إجراءات تحصيل موحدة بالنسبة لجميع الزبائن ، ما ساهم في تقليص عدد الزبائن الذين يدفعون في آجال طويلة .
- التطهير الذي شمل هذا القسم ، حيث كان يتضمن حسابات دائنة تعود لسنوات عديدة تم تعديلها.

-حساب احتياطي الزبائن حسب التأخر في الدفع نزولا عند توصية المراجع الخارجي ، جعل الشركة تحقق أرباحا خلال الفترة (2012-2014)

- سنة2012 : حققت أرباحا بقيمة 036 746 ألف دينار جزائري.
- سنة 2013: حققت أرباحا بقيمة 643 853 ألف دينار جزائري.
- سنة 2014: حققت أرباحا بقيمة 747 143 ألف دينار جزائري.

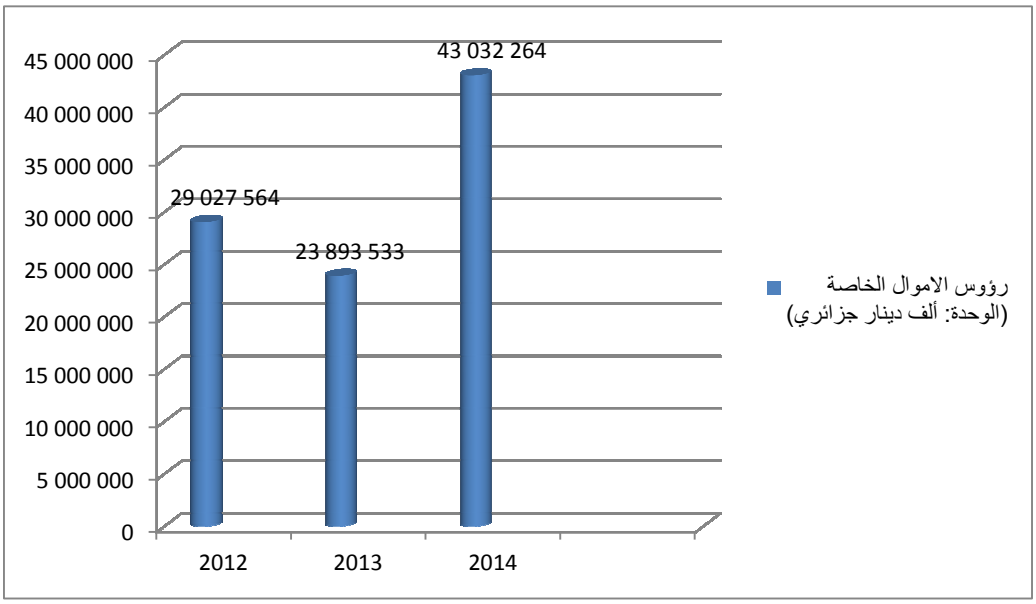
تكرار بعض توصيات المراجع الخارجي دليل على عدم الإلتزام بها من طرف الشركة، فمثلا بالنسبة لقسم المخزونات، و بالرغم من أن إجراءات تسيير المخزونات و تنظيمها و رقابتها محددة بشكل دقيق من طرف الإدارة العامة للشركة، إلا أن المراجع كان يكتشف فروقا و أخطاءا متكررة في كل مرة يقوم بعملية المراجعة. و حسب المحاسب الرئيسي للشركة، فهذا راجع للتطبيق غير المنتظم لهذه الإجراءات ، كما أشار إلى أن غياب وظيفة المراجعة الداخلية ببعض المديريات يجعل من ارتكاب مثل هذه الأخطاء أمرا سهلا.

3-1-3 مراجعة رؤوس الأموال الخاصة للفترة (2012-2014)

تمثل رؤوس الأموال الخاصة فائض أصول الشركة عن خصومها الجارية و غير الجارية، و تعتبر عملية مراجعة رؤوس الأموال الخاصة أقل تعقيدا لوضوح عناصرها و المعالجة المحاسبية المتعلقة بها.

سيتم تتبع عملية مراجعة رؤوس الأموال الخاصة لشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق و الوقوف على أهم الملاحظات المرتبطة بها و تأثيرها على الشركة. يوضح الشكل رقم (23) تغيرات رؤوس الأموال الخاصة لشركة توزيع الكهرباء و الغاز خلال الفترة (2012-2014).

شكل رقم (23): تغيرات رؤوس الأموال الخاصة خلال الفترة (2012-2014)



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الملاحق رقم (4، 5، 6).

3-1-3-1 مراجعة رؤوس الأموال الخاصة لسنة 2012

تراجع مجموع رؤوس الأموال الخاصة من 30 499 265 KDA سنة 2011 إلى 29 027 564 KDA سنة 2012 . نوضح تغيرات رؤوس الاموال الخاصة في الجدول التالي:

جدول رقم (17) : تغيرات رؤوس الأموال الخاصة للفترة (2011-2012)

رؤوس الأموال الخاصة	2011 (ألف دينار جزائري)	2012 (ألف دينار جزائري)	التغيرات (ألف دينار جزائري)
رأس المال الصادر	24 000 000	24 000 000	00
رأس المال غير المستعان به			
علاوات و احتياطات	5 224 612	1 563 949	3 660 663
فارق إعادة التقييم	4 935 316	4 935 316	00
النتيجة الصافية	-3 275 424	-2 404 997	870 427
الترحيل من جديد	385 238	933 296	548 058
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	30 499 265	29 027 564	1 471 701

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الملحق رقم(04).

يفسر تباين رؤوس الأموال الخاصة للشركة كما يلي:

- تباين الاحتياطات المالية بمبلغ 664 660 3 ألف دينار جزائري مع الأخذ في الحسبان التخصيص و الترحيل من جديد لسنة 2011.
- من بين الاحتياطات حساب فوائد خاضع للرسم بنسبة منخفضة بمبلغ 015 330 4 ألف دينار جزائري ينبغي تسويته و اخضاعه لقرار الجمعية العامة.
- الحساب "فارق إعادة التقييم" تمت تسويته بمبلغ 316 935 4 ألف دينار جزائري.
- الحساب "ترحيل من جديد" خضع لحركات حذف لأجل:
  - ✓ أعباء السنوات المالية السابقة بمبلغ 673 928 ألف دينار جزائري.
  - ✓ مخرجات السنوات المالية السابقة بمبلغ 581 163 1 ألف دينار جزائري.

و ينبغي الإشارة إلى أن الحساب "ترحيل من جديد" هو حساب أموال خاصة لا يجوز سوى للجمعية العامة تحريكه ، تم منح هذا التسهيل للشركات عند الانتقال من المخطط المحاسبي القديم إلى النظام المحاسبي المالي الجديد سنة 2010.

3-1-3-2 مراجعة رؤوس الأموال الخاصة لسنة 2013

مقارنة بسنة 2012 فإن مجموع رؤوس الأموال الخاصة تراجع بمبلغ 031 134 5 ألف دينار جزائري ، حيث انتقل من 564 027 29 ألف دينار جزائري سنة 2012 إلى 533 893 23 ألف دينار جزائري سنة 2013 ، نوضح تغيراته في الجدول التالي:

جدول رقم (18) : تغيرات رؤوس الأموال الخاصة للفترة (2012-2013)

رؤوس الأموال الخاصة	2012 (ألف دينار جزائري)	2013 (ألف دينار جزائري)	التغيرات (ألف دينار جزائري)
رأس المال الصادر	24 000 000	24 000 000	00
رأس المال غير المستعان به			
علاوات و احتياطات	1 563 949	1 563 949	00
فارق إعادة التقييم	4 935 316	4 935 316	00
النتيجة الصافية	-2 404 997	-10 084 560	-7 679 563
الترحيل من جديد	933 296	3 478 828	2 545 532
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	29 027 564	23 893 533	5 134 031

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الملحق رقم(05).

ترجع تغيرات رؤوس الأموال الخاصة إلى حساب "الترحيل من جديد" الذي انتقل من رصيد دائن يقدر بـ 296 933 ألف دينار جزائري إلى رصيد دائن يقدر بـ828 478 3 ألف دينار جزائري ، و هذه التغيرات موضحة في الجدول التالي:

تعيين	مدين	دائن
الرصيد في 2013/01/01		933 296
منحة إعادة الإدماج		86 518
ضرائب التأخر و منتجات أخرى		6 197 393
الضرائب المؤجلة على الخصوم		1 064 842
تكملة المعاشات التقاعدية	420 760	
نفقات السنوات السابقة	452 384	
إلغاء الضرائب المؤجلة على الأصول	1 525 079	
نتيجة 2012	2 404 997	
المجاميع	4 803 221	8 282 049
الرصيد في 2013/12/31		3 478 828

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على تقرير المراجع الخارجي لسنة 2013.

3-1-3-3 مراجعة رؤوس الأموال الخاصة لسنة 2014

تطور مجموع رؤوس الأموال الخاصة من 934 893 23 ألف دينار جزائري سنة 2013 إلى 264 032 43 ألف دينار جزائري سنة 2014 ، نوضحه في الجدول التالي:

جدول رقم (19): تغيرات رؤوس الأموال الخاصة للفترة (2013-2014)

رؤوس الأموال الخاصة	2013 (ألف دينار جزائري)	2014 (ألف دينار جزائري)	التغيرات (ألف دينار جزائري)
رأس المال الصادر	24 000 000	24 000 000	00
رأس المال الغير مستعان به	00	38 237 308	38 237 308
علاوات و احتياطات	1 563 949	1 563 949	00
فارق إعادة التقييم	4 935 317	4 935 317	00
النتيجة الصافية	- 18 991 524	-10 084 560	-8 906 964
الأرباح المحتجزة	3 478 828	- 6 712 785	-3 233 957

مجموع رؤوس الاموال الخاصة	23 893 934	43 032 264	19 138 330

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الملحق رقم(06).

يرجع تطور رؤوس الاموال الخاصة للشركة سنة 2014 إلى الأسباب التالية:

- تخصيص نتيجة 2013 و تسجيل نتيجة 2014.

أكد المراجع فيما يخص هذا القسم على ضرورة ضبط حسابات فوارق إعادة التقييم ، الأمر الذي من شأنه المساهمة في تحسين الوضعية المالية للشركة.

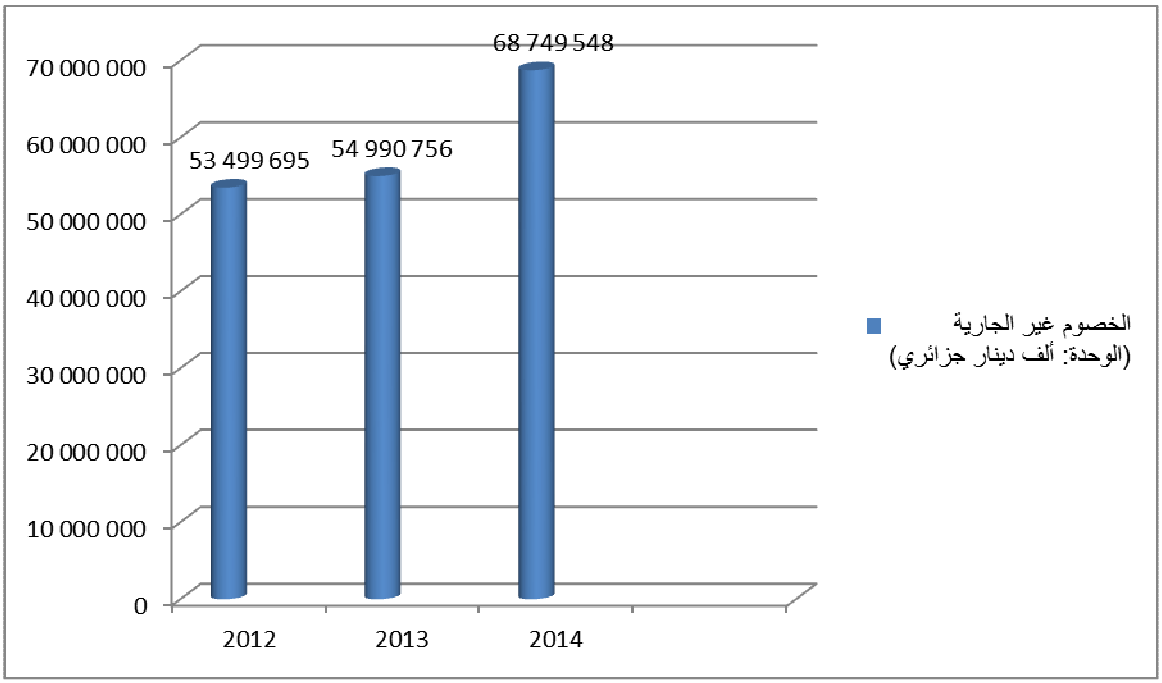
3-1-4 مراجعة الخصوم غير الجارية للفترة (2012-2014)

تتكون الخصوم غير الجارية من القروض على المدى المتوسط و الطويل، و الأرصدة الاحتياطية والمخرجات المحتسبة سلفا و من الضرائب المؤجلة.

سيتم تتبع عملية مراجعة الخصوم غير الجارية لشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق و الوقوف على أهم ملاحظات المراجع الخارجي و تأثيرها على الشركة.

يوضح الشكل رقم (24) تغيرات الخصوم غير الجارية للشركة خلال الفترة (2012-2014).

شكل رقم (24) : تغيرات الخصوم غير الجارية خلال الفترة (2012-2014)



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الملاحق رقم (4، 5، 6)

3-4-1مراجعة الخصوم غير الجارية لسنة 2012

تمثل الخصوم غير الجارية نسبة 30,46% من الخصوم الاجمالية للشركة ، و قد انتقلت من 49 078 020 ألف دينار جزائري سنة 2011 إلى 53 499 695 ألف دينار جزائري سنة 2012 أي بزيادة قدرها 4 421 675 ألف دينار جزائري ، نوضح هذا التطور في الجدول التالي:

جدول رقم (20): تغيرات الخصوم غير الجارية للفترة (2011-2012)

الخصوم غير الجارية	2011 (ألف دينار جزائري)	2012(ألف دينار جزائري)	التغيرات(ألف دينار جزائري)
قروض و ديون مالية	1 311 438	1 451 557	140 119
ضرائب مؤجلة على الخصوم	1 597 142	1 064 841	-532 301
احتياطات للمعاشات و الالتزامات المماثلة	46 169 438	50 983 295	4 813 857
المجموع	49 078 020	53 499 695	4 421 675

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الملحق رقم(04) .

تطور الخصوم غير الجارية كان نتيجة تغيرات في الحسابات التالية :

- حساب التسبيقات على استهلاكات الزبائن و الضمانات تطور بقيمة 140 119 ألف دينار جزائري.
- حساب الضرائب المؤجلة تراجع بقيمة 532 301 ألف دينار جزائري.
- حساب الأرصدة الاحتياطية لأجل الاحالة على التقاعد تطور بقيمة 96 453 ألف دينار جزائري.
- حساب الأرصدة الاحتياطية لأجل تعويضات الميدالياتتطور بقيمة 381 676 ألف دينار جزائري.
- حساب المساهمات المستلمة من الزبائن تطور بقيمة 3 995 134 ألف دينار جزائري.
- حساب الأرصدة الاحتياطية لأجل المنازعاتتطور بقيمة 63 275 ألف دينار جزائري.
- حساب الأرصدة الاحتياطية لتسيير المؤسسة تطور بقيمة 470 227 ألف دينار جزائري.

بعد فحص المراجع لحسابات الخصوم غير الجارية ، طالب بإعادة دراسة حساب الضرائب المؤجلة على الخصوم و تصحيحه.

3-4-2 مراجعة الخصوم غير الجارية لسنة 2013

تطور مجموع الخصوم غير الجارية من 53 499 695 ألف دينار جزائري سنة 2012 إلى 54 990 756 ألف دينار جزائري سنة 2013 أي بزيادة قدرها 1 491 060 ألف دينار جزائري ، نوضح هذا التطور في الجدول التالي:

جدول رقم (21): تغيرات الخصوم غير الجارية للفترة (2012-2013)

الخصوم غير الجارية	2012(ألف دينار جزائري)	2013 (ألف دينار جزائري)	التغيرات(ألف دينار جزائري)
قروض و ديون مالية	1 451 557	1 576 239	124 682
ضرائب مؤجلة على الخصوم	1 064 841	0	1 064 841
احتياطات للمعاشات و الالتزامات المماثلة	50 983 295	53 414 516	2 431 221
المجموع	53 499 295	54 990 756	1 491 461

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الملحق رقم(05) .

تطور الخصوم غير الجارية كان نتيجة تغيرات في الحسابات التالية:

- حساب مساهمات الزبائن تطور بقيمة 185 000 2 ألف دينار جزائري.
- حساب الضرائب المؤجلة على الخصوم تطور بقيمة 841 064 1 ألف دينار جزائري.
- حساب الأرصدة الاحتياطية للإحالة على التقاعد و الميداليات تطور بقيمة 586 402 ألف دينار جزائري.
- حساب تسبيقات، استهلاكات تطور بقيمة 682 124 ألف دينار جزائري.
- حساب أرصدة احتياطية للنزاعات تطور بقيمة 450 28 ألف دينار جزائري.

أكد المراجع بعد مراجعته للخصوم غير الجارية للشركة على ضرورة تبرير الأرصدة الإحتياطية للنزاعات ، و أخص بهذه الملاحظة مديريتي التوزيع سوق أهراس و سطيف، و أكد أن هذا سيسهم في تحسين الوضعية المالية للشركة.

3-1-4-3 مراجعة الخصوم غير الجارية لسنة 2014

تطور مجموع الخصوم غير الجارية من 756 990 54 ألف دينار جزائري سنة 2013 إلى 548 749 68 ألف دينار جزائري سنة 2014 ، و هذا التطور نوضحه في الجدول التالي:

جدول رقم (22): تغيرات الخصوم غير الجارية للفترة (2013-2014)

الخصوم غير الجارية	2013(ألف دينار جزائري)	2014(ألف دينار جزائري)	التغيرات(ألف دينار جزائري)
قروض و ديون مالية	1 576 239	1 730 845	154 606
ضرائب مؤجلة على الخصوم	0	0	00
احتياطات للمعاشات و الإلتزامات المماثلة	53 414 517	67 018 703	13 604 184
مجموع الخصوم غير الجارية	54 990 756	68 749 548	13 758 792

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على الملحق رقم(06) .

يتكون هذا القسم أساسا من :

- تسبيقات على الاستهلاكات بقيمة 574 767 8 ألف دينار جزائري.
- منح و عملاء بقيمة 029 885 52 ألف دينار جزائري
- أرصدة احتياطية للمنازعات بقيمة 650 511 ألف دينار جزائري.
- أرصدة احتياطية لأجل الاحالة على التقاعد و لأجل تعويضات الميداليات بقيمة 449 854 4ألف دينار جزائري.

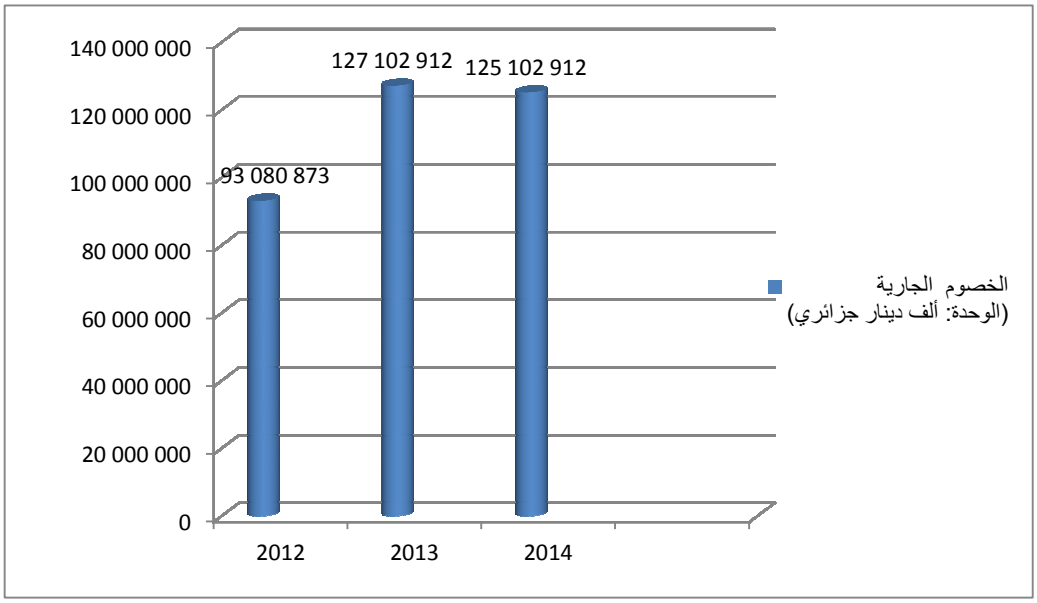
لاحظ المراجع الخارجي خلال فحصه للأرصدة الاحتياطية لأجل الاحالة على التقاعد أنها لا تغطي بشكل كاف العلاوة الممنوحة للعمال عند إحالتهم على التقاعد، فقام بمراقبة التعويضات الممنوحة للعمال المتقاعدين سنة 2014، و قارنها بالأرصدة الاحتياطية لسنة 2013، و قد سجل فوارق كبيرة و مهمة وطالب الشركة بوجوب تبريرها و إعادة النظر في هذا القسم و محاولة تطويره و تحسينه لضمان احسن تحكم فيه، ما يضمن تحسين الوضعية المالية للشركة.

3-1-5 مراجعة الخصوم الجارية للفترة (2012-2014)

تتكون الخصوم الجارية من الموردين، و ضرائب على المدى القصير و من خصوم الخزينة و غيرها من الديون قصيرة المدى.

سيتم تتبع عملية مراجعة الخصوم الجارية لشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق و الوقوف على أهم ملاحظات المراجع الخارجي و تأثيرها على الشركة ، حيث نوضح من خلال الشكل رقم (25) تغيرات الخصوم الجارية خلال الفترة (2012-2014).

شكل رقم (25): تغيرات الخصوم الجارية خلال الفترة (2012-2014)



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الملاحق رقم (4، 5، 6)

3-1-5-1 مراجعة الخصوم الجارية لسنة 2012

تمثل الخصوم الجارية نسبة 52,81% من خصوم الشركة، و قد تطورت قيمتها من 71 664 210 ألف دينار جزائري سنة 2011 إلى 93 080 873 ألف دينار جزائري سنة 2012 ، نوضح هذا التطور في الجدول التالي:

جدول رقم (23): تغيرات الخصوم الجارية للفترة (2011-2012)

الخصوم الجارية	2011 (ألف دينار جزائري)	2012 (ألف دينار جزائري)	التغيرات(ألف دينار جزائري)
الموردون و الحسابات المرتبطة بهم	17 806 588	25 091 791	7 285 203
الضرائب	1 762 047	1 498 003	-264 044
ديون أخرى	52 330 133	66 491 080	14 160 947
ديون على عاتق شركات المجمع	40 522 930	50 134 597	9 611 667
خصوم الخزينة	19 262	9 144	-10 118
المجموع	71 918 031	93 080 873	21 162 842

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على الملحق رقم(04) .

بعد قيام المراجع الخارجي بمراجعة الخصوم الجارية للشركة لسنة 2012، خرج بعدة ملاحظات و توصيات أهمها:

-أن مبلغ "الفواتير التي لم تصل" المحتسب مؤقتا في حساب الموردين يقدر بـ: 767 996 7 ألف دينار جزائري أي نسبة قدرها 31,87% من مجموع هذا القسم، و هذا ينم عن غياب التنسيق الداخلي ، فطالب مديريات التوزيع بضرورة تبرير ذلك بفواتير حقيقية.

- بلغت حسابات الايرادات المنتظرة 928 581 1 ألف دينار جزائري سنة 2011، و 928 581 5 ألف دينار جزائري سنة 2012، و هو ما يحرف قيمة الأصول و الخصوم لأن الأمر يتعلق بعمليات تحصيل غير محددة كان ينبغي احتسابها ضمن الأصول.

- يجب إعادة النظر في قسم الضرائب المتعلق بالخصوم حيث يمثل نسبة 03,27% من مجموع الخصوم الجارية و تتلخص فيما يلي:

- الرسم على القيمة المضافة.
- الرسم على النشاط المهني.
- ضرائب و رسوم أخرى.

3-1-5-2 مراجعة الخصوم الجارية لسنة 2013

تطور هذا القسم من 017 090 90 ألف دينار جزائري سنة 2012 إلى 552 493 127 ألف دينار جزائري سنة 2013، نوضح هذا التطور في الجدول التالي:

جدول رقم (24) : تغيرات الخصوم الجارية للفترة (2012-2013)

الخصوم الجارية	2012 (ألف دينار جزائري)	2013 (ألف دينار جزائري)	التغيرات(ألف دينار جزائري)
الموردون و الحسابات المرتبطة بهم	25 091 790	39 529 546	14 437 756
الضرائب	1 498 002	1 790 897	292 895
ديون على عاتق شركات المجمع	50 134 597	65 379 327	15 244 730
ديون أخرى	16 356 482	20 788 888	4 432 406
خصوم الخزينة	9 144	4 892	-4 252
مجموع الخصوم الجارية	93 090 017	127 493 552	34 403 535

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الملحق رقم(05) .

بعد مراجعة حسابات الخصوم الجارية لسنة 2013، خرج المراجع بعدة ملاحظات أهمها:

– قسم الموردين و الحسابات المرتبطة بهم محرف بحسابات مدينة قدرت بـ 218 764 1ألف دينار جزائري أين 202 718 1 ألف دينار جزائري منها في المقر، يجب أن تصحح و تبرر.

– حساب "الفواتير التي لم تصل" يقدر بـ 269 419 18 ألف دينار جزائري ، يجب أن تبرر بفواتير حقيقية.

– أكثر من 4 ملايير دينار من أصل 888 788 20 ألف دينار جزائري من" قسم ديون أخرى "ممثلة بحسابات انتظار.

و قد أكد المراجع على ضرورة تصحيح الوضع و استرجاع ما يمكن من هذه المبالغ دون تأخير حتى تتمكن الشركة من تحسين وضعيتها المالية .

3-1-5-3 مراجعة الخصوم الجارية لسنة 2014

انتقلت الخصوم الجارية من 552 493 127 ألف دينار جزائري سنة 2013 إلى 912 102 125 ألف دينار جزائري سنة 2014، نوضح تغيراتها في الجدول التالي:

جدول رقم (25) : تغيرات الخصوم الجارية للفترة (2013-2014) .

الخصوم الجارية	2013(ألف دينار جزائري)	2014(ألف دينار جزائري)	التغيرات (ألف دينار جزائري)
الموردون و الحسابات المرتبطة بهم	39 529 547	42 476 266	2 946 719
ضرائب	1 790 897	1 639 118	-151 779
ديون أخرى	20 788 888	26 202 580	5 413 692
ديون شركات المجمع	65 379 327	54 779 867	-10 599 460
خزينة الخصوم	4 893	5 081	188
مجموع الخصوم الجارية	127 493 552	125 102 912	2 390 640

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الملحق رقم(06) .

سجل المراجع بعد مراجعته للخصوم الجارية للشركة لسنة 2014 عدة ملاحظات أهمها:

- مبلغ "الفواتير التي لم تصل" المحتسب مؤقتا في حساب الموردين يقدر بـ: 965 143 24 ألف دينار جزائري أي ما يمثل 27% من هذا القسم، و هذا ينم عن غياب التنسيق الداخلي، و عدم التحكم في الديون.

- **قسم الضرائب:** يتكون قسم الضرائب أساسا من:
  - الرسم على القيمة المضافة TVA.
  - الرسم على النشاط المهني TAP.
  - الضريبة على الدخل الاجتماعي.

يجب إعادة النظر في هذا القسم حيث توجد حسابات مدينة خاطئة و أرصدة قديمة للتطهير.

- **قسم ديون أخرى:** هذا القسم أيضا ينتظر التطهير.

حسب توصيات المراجع الخارجي فإن القيام بعملية تطهيرالأرصدة القديمة يساهم بشكل كبير في تحسين الوضعية المالية للشركة .

3-1-6 مراجعة حسابات النتائج للفترة (2012-2014)

بعد قيام المراجع الخارجي بعملية مراجعة حسابات النتائج ، أكد بأن النتيجة المحققة من طرف شركة توزيع الكهرباء للشرق ، غير متحكم فيها نهائيا، و يجب أن تخضع لتأثير التطهير الذي يجب إنجازه على مستوى الاستثمارات و الحقوق، و أكد على أن الفصل بين السنوات المالية هو أحد المبادئ الأساسية في المحاسبة ، الذي يفرض أن تلحق الأعباء والمخرجات بالسنة المالية التي أنتجتها. و قد سجل حالتين اثنتين على مستوى مديريات التوزيع التابعة لشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق أخصهما بملاحظات هامة:

- الحالة الأولى: الأعباء محتسبة على سنة 2012، في حين احتسبت المنتجات المقابلة لها على سنة 2011. في هذه الحالة ، طالب المراجع الخارجي جميع المديريات باحترام توصيته التي نصت على ضرورة نقل الأعباء المحتسبة على سنة 2012 و التي احتسبت المنتجات المقابلة لها على سنة 2011 إلى "الحساب 11 الترحيل من جديد " ، لكن بعض مديريات التوزيع لم تحترم التوصية ، مما جره إلى التأكيد على ضرورة إنجاز أشغالها في سنة 2013.
- الحالة الثانية : المنتجات محتسبة على سنة 2012 بينما الأشغال المقابلة لها ستنجز في سنة 2013 ، أي تقع أعباؤها على سنة 2013 ، و هذا ما يحرف نتيجة السنة المالية الحالية و نتيجة السنة المالية الموالية . لذلك أوصى المراجع بتسجيلها في حساب الانتظار 487 "المنتوجات المعاينة مسبقا " و تسييرها و احتسابها بالموازاة مع انجاز الأشغال. و رغم هذه توصيته المتكررة إلا أن بعض مديريات التوزيع لم تلتزم بها و لم تصحح الحسابات ، و هذه المديريات هي : قسنطينة ، خنشلة ، ميلة ، أم البواقي ، تبسة ، لذلك أكد على ضرورة تصحيحها خلال سنة 2013.

بالنسبة لسنتي 2013 و 2014 ، بقي تسجيل الأعباء يتم بنفس الطريقة على مستوى بعض المديريات ، مما أبقى على نفس الأخطاء في نتيجتي السنتين الماليتين ، أي أن توصية المراجع لم تؤخذ بعين الإعتبار وهذا ما جره للتأكيد عليها في كل مرة لأن ذلك يساعد الشركة في تحسين وضعيتها المالية .

3-1-7 رأي المراجع حول الحسابات

فيما يخص رأي المراجع حول الحسابات ، فقد عبر عنه في تقاريره الثلاث لسنوات 2012 ، 2013 2014 ، مشيرا إلى أن مراجعته تمت وفقا لمعايير التدقيق المقبولة عموما. فبعد قيامه بمختلف التحقيقات وعمليات التفتيش في شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق ، صادق على حساباتها على أنها قانونية و صحيحة و تعبر عن الوضع المالي و وضع ممتلكات الشركة ، تحت تحفظ الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات و التحفظات المعبر عنها في كل تقرير، و طالب في كل مرة الشركة بالقيام بعمل تطهير كبير و التحكم في المحاسبة ،لأن ذلك يساعد الشركة في تحسين وضعيتها المالية.

من خلال تتبع عملية مراجعة حسابات شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق ، تبين لنا أن الالتزام بتوصيات المراجع الخارجي و تصحيح الأخطاء و الانحرافات التي يشير إليها ، يساهم بشكل كبير في تحسين الوضعية المالية للشركة ، ومنه يمكننا قبول الفرضية الثالثة التي تنص على ما يلي: " تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في تحسين الوضعية المالية للشركة".

خلاصة

تشمل عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالشركة، فحصا إنتقاديا منظما للتأكد من صحة و سلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية ، لتليها عملية التحقق من أجل الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة الأعمال عن فترة معينة و كدلالة عن وضعيتها المالية في نهاية الفترة ، لتنتهي عملية المراجعة بتقرير يبلور فيه المراجع الخارجي نتائج عمليتي الفحص و التحقيق ، حيث يبين فيه المراجع رأيه في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها للمركز المالي و بيان العمليات التي قامت بها المؤسسة بصورة سليمة وعادلة ، يقدم إلى المهتمين داخل المؤسسة و خارجها.

من خلال الدراسة التطبيقية التي تمت على مستوى شركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق ، ومن خلال عمل المراجع الخارجي لسنوات متتالية بالشركة وزيادة خبرته بمجمل نشاطاتها وحساباتها، فان هناك تحديد دقيق لمجمل عناصر الخلل ، ولم يتضمن هذا الجانب المحاسبي فقط بل كذلك مجمل الهياكل لأخرى المساعدة في انتاج المعلومة المحاسبية ، و يلاحظ أنه بالرغم من التحسن المستمر للوضعية المالية للشركة و تحسن التنظيم المحاسبي بداخلها ، في ظل ملاحظات و إرشادات المراجع الخارجي و تأكيده عليها من دورة إلى أخرى ، إلا أن الوضعية كانت لتكون أحسن بكثير في حالة إلتزام الشركة بكافة توصيات المراجع الخارجي ، و التصحيح الفوري للأخطاء و الإنحرافات المسجلة من قبله، و التعامل بجدية أكبر إتجاه ملاحظاته و إقتراحاته ، حيث أن المراجعة الخارجية تمثل عامل تحفيز بالنسبة لمختلف هياكل الشركة من أجل العمل في ظل الطرق والسياسات المرسومة، ومن أجل تحقيق أهداف الشركة .

خاتمة

من خلال تناولنا لموضوع المساهمة التي تقدمها المراجعة الخارجية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة ، حاولنا التوفيق بين الإطار النظري الذي يضبط علم المراجعة الخارجية و يحدد مجمل تغيراته التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة المهنية، و الإطار العملي الذي أصبح جانبا متكاملا لتطبيق هذا العلم عمليا، و الذي تشرف عليه مجموعة من الهيئات المهنية التي تحدد أسسه، و تسعى إلى إعتماده كلغة تعامل موحدة في المجال المحاسبي و المالي.

و في ظل المتغيرات الجديدة في الإقتصاد الوطني، أصبح من الضروري إعتماد المراجعة الخارجية كمهنة ضرورية لمتطلبات هذه المرحلة، حيث تعطي الصفة القانونية للعمليات المالية والمحاسبية التي تقوم بها المؤسسة خلال دورة معينة ، كما تسمح للمساهمين بالتحقق من صحة المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة ، و كذلك بتوضيح وضعية المؤسسة لأطراف أخرى كالبنوك ومصالح الضرائب و الغير ، وكذا تأكيد النتائج المحققة ، بل و تساهم في تطورها و ازدهارها و تقليص حالات الغش و الإختلاس بها، حيث من خلال تتبع هذه الدراسة ميدانيا على مستوى شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق و إسقاط هذا التوفيق بين الجانب النظري و العملي للمراجعة الخارجية تمكنا من إبراز المساهمة التي تقدمها المراجعة الخارجية في تحسين الوضعية المالية للشركة محل الدراسة.

نتائج البحث

توصلنا إلي مجموعة من النتائج نلخصها كما يلي:

- تعتبر المراجعة الخارجية وظيفة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة، هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الرأي المحايد الذي يصدره عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية.
- من بين الأسباب التي تحد من الإلتزام بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي، ضعف إهتمام الإدارة بتقارير هذا الأخير وما يحتويه من آراء تخدم المؤسسة بشكل إيجابي.
- يؤدي تظافر جهود مسيري المؤسسة والمراجع الخارجي إلى التقييم الشامل لمخاطر المؤسسة والتقليل منها إلى أدنى مستوياتها الممكنة الأمر الذي من شأنه تقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وبالتالي حسن تسييرها ونجاحها وزيادة الأرباح المسجلة من طرفها وتحسين وضعيتها المالية .
- تشوب نظام الرقابة الداخاية بالشركة محل الدراسة جملة من النقائص ، و التي تتمثل في مجملها بعدم الالتزام بالإجراءات و السياسات المحددة ، مما يخلق عدم توازن في تدفق البيانات و المعلومات بالرغم من أن هذه الإجراءات و السياسات محددة بدقة إلا أنه تبقى الاشكالية في التطبيق.
- تعمل المراجعة الخارجية على تفادي و تقليل حدرث الأخطاء و هذا ما يزيد الحاجة لها ، فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل و منع الأخطاء ، تسعى المراجعة الخارجية أيضا إلى

الحد من الاسراف و الضياع ، الشيء الذي يزيد من المردودية و يحسن الأداء و يزيد من الكفاءة و الفعالية ، و بالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة .

- إن إعتماد المؤسسة نظام رقابة داخلية سليم منظم و محكم يضمن لها تحقيق الأهداف المسطرة في ظل الالتزام بالاجراءات و السياسات المسطرة ، و يؤدي إلى التقليص من احتمالات الخطأ و الغش والسرقة ، كما يتيح هذا النظام المتين للرقابة الداخلية مجالا أكبر للمراجعة من حيث الفحص والتحقق و يؤدي إلى الإقتصاد في الوقت و التكلفة بالنسبة لأعمال المراجعة في أغلب مراحلها، نظرا لما يتيحه لها نظام الرقابة الداخلية من أدوات مراقبة و تحليل مساعدة .
- يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة الخارجية على درجة كبيرة من النزاهة و الإلمام بالميدان .
- إن قوة أدلّة و قرائن الاثبات تعتبر عنصرا رئيسيا محددا لمدى صحة أعمال المراجعة المحاسبية من حيث تتبع القيود المحاسبية ، و تفحص الوثائق و السجلات المحاسبية التي تم على أساسها القيام بهذه التسجيلات و بالتالي فإن حجية الأدلة و القرائن تدعم مختلف أعمال المراجعة من فحص تحقيق و تقرير إبداء الرأي الذي يقوم بإصداره حول تمثيل المعلومات للوضع الحقيقي للمؤسسة .

في الأخير نقول بأنه و بالرغم من استفادة الشركة من المراجعة الخارجية للحسابات ، إلا أنه بقيت بعض عناصر الخلل التي أشارات لها المراجعة موجودة ، و يرجع هذا إلى عدم القيام بكامل الإجراءات التصحيحية وفقا لرأي المراجع الخارجي ، و السبب الرئيسي لذلك هو غياب نظام كامل للمراجعة الداخلية و التي تسهر على القيام بهذه التصحيحات و تتبعها.

اقتراحات البحث

على ضوء النتائج التي توصلنا إليها في هذا البحث ، يمكن عرض جملة من الاقتراحات التي نعتقد أن تجسيدها يعود بالنفع والفائدة على المؤسسة قيد الدراسة و المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الأخرى :

- على مسيري المؤسسات متابعة إرشادات وتوصيات المراجع الخارجي وذلك من خلال وضع برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها ، للتأكد من أن الإجراءات التصحيحية تتماشى مع هذه التوصيات.
- بناء وتشغيل هيكل ملائم للرقابة الداخلية .
- ضرورة إستخدام المؤسسات طرق تقنية حديثة لتدعيم نظام رقابتها الداخلية.
- إعداد سجل يحوي جميع حالات المخالفات والأخطاء التي واجهتها المؤسسة في السنوات السابقة وكيف تم التصرف فيها.

- إن التطبيق الحسن لتقسيم العمل و المهام يعتبر من الشروط الواجبة للوصول إلى نظام للرقابة الداخلية ذو فعالية و كفاءة ، فتقسيم العمل بطريقة جيدة يؤدي إلى التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء و تحديد المسؤوليات ، لذلك فعلى الشركة تطبيق عذا الأخير .
- ضرورة إعداد و وضع كتيب لوصف المهام و المسؤوليات تحت طلب كل عون و موظف لتفادي خلط في المسؤوليات ، فهذا الوصف يتمتع بالمزايا التالية :

– تحديد مسؤوليات كل عون و موظف يسهل و يحسن العلاقات بين مختلف مصالح و دوائر المديرية ؛
– الأعمال المنتظرة من كل عون و موظف محددة بصفة جيدة و لهم علم بها .

- سجلنا الكثير من التأخيرات التي تؤدي إلى عرقلة سير مختلف العمليات التسييرية ، فيجب العمل على الحد أو القضاء على هذه التأخيرات أو على الأقل التقليل منها و ذلك لضمان السير الحسن لمختلف العمليات التسييرية.
- ضرورة احتواء كل الملفات المحتفظ بها بالشركة على كل الوثائق اللازمة ، و بالأخص ملفات الزبائن ، خاصة إذا علمنا أن القسم يتعامل مع مختلف الزبائن بصفة دورية و دائمة ، ففي حالة حدوث أي نزاعات بين الشركة و الزبائن احتاج هذا الأخير إلى كل المعلومات الواجبة و اللازمة لتبرير موقفه للزبون أو أي طرف آخر للفصل في الصراع القائم.
- العمل على تغيير نظرة المسؤولين على مستوى الشركة حول المراجعة الخارجية و تبيان أهميتها و منافعها لاتخاذ أنجع القرارات في الوقت المناسب .
- يجب على بعض المديريات أن تسرع بتفعيل وظيفة المراجع الداخلي المجمدة نسبيا في الوقت الحالي ، و هذا من أجل الحصول على مستوى أكبر من الرقابة الداخلية ، و كذلك الاستفادة بنسبة أكبر من رأي المراجع الخارجي الذي يصبح أكثر تحليلا لوضعية المؤسسة في ظل وجود مراجعة داخلية فعالة.

آفاق البحث

يعتبر هذا البحث حلقة من سلسلة الدراسات التي تتطرق الى دور المراجعة بمختلف أنواعها في النهوض بوضعية المؤسسة الاقتصادية وتأهيلها من أجل التجاوب مع الفترة التي يشهدها الاقتصاد حاليا وبالتالي فان هذا الموضوع قد تطرق الى نوع من أنواع المراجعة و هي المراجعة الخارجية و مساهمتها في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية ، ما يبقي المجال مفتوحا لاستكمال البحث في جوانب أخرى كالبحث في معوقات تطبيق إرشادات مراجع الحسابات من طرف المؤسسات، هذا الوضوع الذي بالرغم من أهميته الكبيرة إلا أننا لم نتطرق له ، الأمر الذي يتطلب ضرورة إجراء دراسات إضافية لتكمل ما لم تشمله الدراسة الحالية.

المراجع

1-باللغة العربية

أ-كتب

1.أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2005.
2. أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009.
3. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر و التوزيع ، ط01، عمان ، 2000.
4. الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس أحمد، **دروس و تطبيقات في مراقبة ومراجعة الحسابات**، منشورات جامعة منتوري، قسنطينة، 2001 .
5. ألفين أريتر، جيمس لوبك، المراجعة : مدخل متكامل (ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009.
6. أمين السيد أحمد لطفي ، **التطورات الحديثة في المراجعة** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية،2007.
7. أمين السيد أحمد لطفي ، **دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد** ، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007 .
8. أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.
9. حازم هشام الآلوسي ، **الطريق إلى علم المراجعة –المراجعة نظريا**–الجامعة المفتوحة ، ط01، طرابلس، 1999 .
10. حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار حامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان ، 2007.
11. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية** – دار وائل للطباعة و النشر، ط1، عمان، 1999.
12. خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات – الناحية العملية** ، دار وائل للنشر ، عمان ، 1999.
13. رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1999 .
14. سهير شعراوي جمعة، **أصول المراجعة**، مطابع الدار الهندسية، ط7 معدلة ، القاهرة، 2003.
15. طواهر محمد التهامي ، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة المهنية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
16. طواهر محمد التهامي، **المراجعة و تدقيق الحسابات–الإطار النظري و الممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
17. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت،1990 .

18. عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، **الرقابة و مراجعة الحسابات**، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية، 1997.

19. عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، **أصول المراجعة** ، الدار الجامعية، الاسكندرية ، 1999.

20. عبد الفتاح الصحن ، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2000.

21. عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001 .

22. عوض لبيب، محمد الفيومي، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998.

23. عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، **أصول المراجعة الحديثة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.

24. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة، عمان، 2006 .

25. كمال الدين الدهراوى، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

26. كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

27. محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2 الجزائر ، 2005 .

28. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، 1990.

29. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998.

30. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

31. محمد سمير الصبان ، **نظرية المراجعة و آليات التطبيق** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2003.

32. محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى سليمان ، **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.

33. محمد سمير الصبان، **دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية** ، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، الاسكندرية، 1995.

34. محمد سيد سرايا ، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007.

35. محمد محمود عبد المجيد، جورج دانيال غالي، **مراجعة متقدمة**، مطابع الدار الهندسية، جامعة عين شمس، القاهرة، 2000.

36. محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة و الرقابة الداخلية**، مكتب الشباب القاهرة، 1997.

37. محمود السيد الناغي، **المعايير الدولية للمراجعة :تحليل وإطار للتطبيق**، المكتبة العصرية، المنصورة، 2000.

38. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية–مدخل نظري و تطبيقي**– دار المسيرة للنشر، ط3، عمان، 2011 .

39. يوسف محمود جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000 ، ط1.

ب– رسائل و مذكرات

1. الاخضر لقليطي ، **مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، الجزائر ، 2009.

2. بن يخلف آمال ، **المراجعة الخارجية في الجزائر** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع نقود و مالية ، جامعة الجزائر ، 2002 .

3. حجاز خديجة، **استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في ترشيد الحكم الشخصي لمدقق الحسابات**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة سطيف، 2008.

4. حكيمة مناعي ، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير ، باتنة ، الجزائر ، 2009 .

5. ديلمي عمر، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الإقتصادية**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة باتنة، 2008.

6. سردوك فاتح ، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية – دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة** – مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2004.

7. شريقي عمر، **مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة سطيف ، 2002.

8. شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و الملكة المغربية –** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة سطيف ، 2013.

9. شعباني لطفي ، المراجعة **الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات – مقبوضات"** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال ، جامعة الجزائر، 2004.

10. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3 ، 2011.

11. محمد مفلح محمد الجعافرة، **مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008.

ج- مقالات و دوريات

1. صالح زواوي فرحة، **وظيفة المراقبة الحسابية لمندوب الحسابات لدى الشركات التجارية**، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة الجزائر، عدد رقم/1994 .

2. مسعود صديقي، **دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، العدد الأول، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002.

3. ناصر دادي عدون ورابح تلاهوبري، **نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلي والخارجية**، مجلة الإصلاحات الإقتصادية والاندماج للاقتصاد العالمي، رقم 4 ، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008.

د-ملتقيات

1. سيد محمد ، بوعرار أحمد شمس الدين ، **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01** ، ورقة مقدمة في الملتقى الدولي حول مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق و مهنة التدقيق.

2. شريقي عمر، **محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب** الملتقى الوطني الثامن" مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق" ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة يومي 11-12 أكتوبر 2010.

3. عمورة جمال، **ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)** ، ورقة بحثية مقدمة في ملتقى حول مراجعة الحسابات في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة.

هـ- القرارات ، القوانين ، المراسيم

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، **المادة 08 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29** ، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 42 2010.

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، **المادة 48 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29** ، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 42 2010.

3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، **المادة 52 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29** يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 42، 2010.

4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، **المرسوم رقم 72-83 مؤرخ في 1972/04/18** يتضمن ترتيب نظام الدروس للحصول على شهادة الليسانس في العلوم المالية ، ، عدد 33 ، 1972.

و- مواقع الكترونية

www.kantakji.com/media/2333/0m036.pdf

2- باللغة الفرنسية

A-Ouvrages

1. ATH guides, **Audit financier : guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations**, Clet, Paris, 2éme édition, 1987.

2. Alain Burlaud et AL, **comptabilité et Audit : manuel et application**, édition Foucher Vauves , 2008/2009

3. Alain Mikol , **les Audits financiers , comprendre les mécanismes du contrôle légale** , édition d'organisation , paris , 1999

4. Etienne .B, **l'audit interne, pourquoi et comment ?** les éditions d'organisation, France, 1989.

5. Guy Benidict et René Kararel, **l'évaluation du contrôle interne dans la mission d'audit**, édition foucher, 1990, p22.

6. Hamini Allal , **le contrôle interne et élaboration du bilan comptable , entreprise publique économique** , OPU, Alger, 1991

7. HAMINI Allal, **Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable**, OPU, Alger, 1993.

8. Hamini . Allal **, l'Audit comptable et financier** , berti édition , Alger , 1999.

9. HADJ SADOK Tahar, **Le commissaire aux comptes**, dahlab, Alger, 2007.

10.IFACI, **normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne**, paris.

IFACI, **la charte d'audit, support d'une légitimité**, Paris.

11. J.E Combes et M.C Labrousse, **Audit financier et contrôle de gestion**, publi-union édition, 1997 .

12.Lionel Collins et Gerard Vallin **, l'Audit et contrôle interne , principes objectifs et méthodes** , Dalloz , Paris , 1986.

13.Lionnel Collins , Gérard Valin **, audit et contrôle interne , aspects financiers, opérationnels et stratégiques** , 4éme éditions , Dalloz, Paris, 1992.

14. MOkhtar Belaiboud , **pratique de l'audit , conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF** , Berti Edition , Alger, 2011.

15. M.J Raffegeau et M.R Comzalez , **Audit et contrôle des comptes**, éditions le fébvre, Paris

16.Nacer-Eddine SADI ET ALI MAZOUZ **, la pratique du commissariat aux comptes en Algérie** , tome 1 , SNC, Alger , 1993.

17.RENARD Jacques, **Théorie et pratique de l'audit interne**, les éditions d'organisation, 6ème édition, France, 2006.

18.VALIN Gérard**, Controlor & Auditor**, Dunod, Paris, 2006.

19.Steller Howard F, **Audit : principes et méthodes générales** , Edition Française (introduction, traduction et adaptation : Jaen Raffegeau, Ed.Publi-union), Paris, 1977.

B- Articles et périodiques

1. Maxime Belhomme, **Evenements postérieurs**, Revue Française de comptabilité, n°312, Juin 1999.

الملاحق

ملحق رقم (01):

ANNEXE N° 1 BILAN - ACF - AU 31 .12.2012

ACTIF	N (2012) Brut	N (2012) Amorti - Prov.	N(2012) Net	N-1 (2011) Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles				
Frais de développements immobilisables				
Logiciels informatiques et assimilés	12 387 893,76	-12 387 893,76		
Autres immobilisations incorporelles	1 579 933,94		1 579 933,94	1 579 933,94
Immobilisations corporelles				
Terrains	241 389 601,00		241 389 601,00	241 389 601,00
Agencements et aménagements de terrains	274 373 457,00	-129 933 785,12	144 439 671,88	150 481 264,73
Constructions (Bâtimts et ouvrages d'infrastruct)	3 890 311 869,87	-1 766 725 884,87	2 123 585 985,00	2 192 901 542,54
Installations techniques, mat et outillage indust	193 407 906 191,55	-110 460 196 037,72	82 947 710 153,83	76 524 636 219,90
Autres immobilisations corporelles	22 425 430 987,82	-10 691 888 232,09	11 733 542 755,73	8 418 132 847,54
Immobilisations en cours	43 094 620 438,67		43 094 620 438,67	37 529 384 273,74
Immobilisations en concession				
Immobilisations financiers				
Titres mis en équivalence - entreprises associées				
Autres participations et créances rattachées	5 119 000,00		5 119 000,00	5 119 000,00
Autres titres immobilises				
Prêts et autres actifs financiers non courants	6 070 896,77		6 070 896,77	4 546 838,80
Impôts différés actif	1 525 078 504,88		1 525 078 504,88	1 119 763 916,24
TOTAL ACTIF NON COURANT	**264 884 268 775,26**	**-123 061 131 833,56**	**141 823 136 941,70**	**126 187 935 438,43**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	33 050 177,14	-20 334 556,57	12 715 620,57	9 353 924,47
Créances et emplois assimilés				
Clients	26 602 079 044,03	-4 385 298 971,61	22 216 780 072,42	17 163 197 105,85
Créance sur société du groupe et associe				
Autres débiteurs	3 213 111 819,10	-111 075 006,75	3 102 036 812,35	2 840 297 301,44
Impôts	2 383 677 002,36		2 383 677 002,36	
Autres actifs courants				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	6 097 332 901,38	-18 401 974,72	6 078 930 926,66	5 294 533 047,15
TOTAL ACTIF COURANT	**38 329 250 944,01**	**-4 535 110 509,65**	**33 794 140 434,36**	**25 307 381 378,91**
TOTAL GENERAL ACTIF	**303 213 519 719,27**	**-127 596 242 343,21**	**175 617 277 376,06**	**151 495 316 817,34**

PALI AZZOU
EXPERT COMPTABLE
Commissaire aux Comptes
21/23, Coop. EN...
DEB...

ملحق رقم (02):

ANNEXE N° 1 BILAN - ACTIF - AU 31 .12.2013

ACTIF	Note	Brut 2013	Amort 2013	2013	2012
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		12 440 973,76	12 387 893,76	53 080,00	0,00
Autres immobilisations incorporelles		1 579 933,94		1 579 933,94	1 579 933,94
Immobilisations corporelles					
Terrains		241 378 492,64		241 378 492,64	241 389 601,00
Agencements et aménagements de terrains		274 373 457,00	135 902 588,86	138 470 868,14	144 439 671,88
Constructions (Batiments et ouvrages		4 083 023 371,72	1 838 213 805,80	2 244 809 565,92	2 123 585 985,00
Installations techniques, matériel et outillage		209 331 836 203,17	115 999 215 445,71	93 332 620 757,46	82 947 710 153,83
Autres immobilisations corporelles		46 649 434 566,09	12 549 305 019,05	34 100 129 547,04	41 733 542 755,73
Immobilisations en cours		31 624 365 679,39		31 624 365 679,39	43 094 620 438,67
Immobilisation en concession					
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées		5 119 000,00		5 119 000,00	5 119 000,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		6 116 255,79		6 116 255,79	6 070 896,77
Impôts différés actif		0,00		0,00	1 525 078 504,88
TOTAL ACTIF NON COURANT		292 229 667 933,50	130 535 024 753,18	161 694 643 180,32	141 823 136 941,70
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		30 334 509,47	18 338 398,03	11 996 111,44	12 715 620,57
Créances et emplois assimilés					
Clients		29 677 879 431,32	3 519 176 646,03	26 158 702 785,29	22 216 780 072,42
Créances sur sociétés du groupe et associés		31 334 160,00		31 334 160,00	0,00
Autres débiteurs		6 997 986 170,00	120 973 647,72	6 877 012 522,28	3 102 036 812,35
Impôts		1 731 109 295,28		1 731 109 295,28	2 383 677 002,36
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		9 896 023 376,76	22 978 847,43	9 873 044 529,33	6 078 930 926,66
TOTAL ACTIF COURANT		48 364 666 942,83	3 681 467 539,21	44 683 199 403,62	33 794 140 434,36
TOTAL GENERAL ACTIF		340 594 334 876,33	134 216 492 292,39	206 377 842 583,94	175 617 277 376,06

ملحق رقم (03):

ANNEXE N° 1 BILAN - ACTIF - AU 31 .12.2014

ACTIF	Note	Brut 2014	Amort 2014	Net 2014	Net 2013
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		12 513 678,76	12 439 437,09	74 241,67	53 080,00
Autres immobilisations incorporelles		1 579 933,94		1 579 933,94	1 579 933,94
Immobilisations corporelles					
Terrains		241 378 492,64		241 378 492,64	241 378 492,64
Agencements et aménagements de terrains		274 373 457,00	141 869 413,46	132 504 043,54	138 470 868,14
Constructions (Batiments et ouvrages		4 285 385 687,51	1 910 875 889,11	2 374 509 798,40	2 244 809 565,92
Installations techniques, matériel et outillage		240 577 237 487,07	123 058 326 752,06	117 518 910 735,01	93 331 238 113,04
Autres immobilisations corporelles		33 092 754 771,96	13 258 697 517,45	19 834 057 254,51	34 101 512 191,46
Immobilisations en cours		47 512 652 031,28		47 512 652 031,28	31 624 365 679,39
Immobilisation en concession					
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées		5 455 000,00		5 455 000,00	5 119 000,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		6 187 792,53		6 187 792,53	6 116 255,79
Impôts différés actif		0,00		0,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		326 009 518 332,69	138 382 209 009,17	187 627 309 323,52	161 694 643 180,32
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		87 596 673,01	16 572 791,55	71 023 881,46	11 996 111,44
Créances et emplois assimilés					
Clients		32 865 931 102,90	3 646 035 248,82	29 219 895 854,08	26 158 702 785,29
Créances sur sociétés du groupe et associés		112 568 160,00		112 568 160,00	31 334 160,00
Autres débiteurs		9 019 102 169,45	136 821 785,48	8 882 280 383,97	6 877 012 522,28
Impôts		1 828 861 007,29		1 828 861 007,29	1 731 109 295,28
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		9 168 571 008,30	25 784 742,72	9 142 786 265,58	9 873 044 529,33
TOTAL ACTIF COURANT		53 082 630 120,95	3 825 214 568,57	49 257 415 552,38	44 683 199 403,62
TOTAL GENERAL ACTIF		379 092 148 453,64	142 207 423 577,74	236 884 724 875,90	206 377 842 583,94

ملحق رقم (04):

ANNEXE N° 1 BILAN - PASSIF - AU 31 .12.2012

ASSIF	N (2012)	N-1 (2011)
CAPITAUX PROPRES		
Capital emis (ou compte de l'exploitant)	24 000 000 000,00	24 000 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées)	1 563 949 252,38	5 224 612 976,28
Ecart de réévaluation	4 935 316 560,36	4 935 316 560,36
Résultat net (Résultat net part du groupe)	-2 404 997 821,81	-3 275 424 725,27
Autres capitaux propres - Report à nouveau	933 296 457,63	-385 238 998,58
TOTAL CAPITAUX PROPRE	**29 027 564 448,56**	**30 499 265 812,79**
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	1 451 557 777,11	1 311 438 962,91
Impôts (différés et provisionnés)	1 064 841 934,29	1 597 142 901,42
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance	50 983 295 725,17	46 169 438 428,94
TOTAL PASSIFS NON COURANT	**53 499 695 436,57**	**49 078 020 293,27**
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	25 091 790 544,97	17 806 587 579,90
Impôts	1 498 002 556,48	1 762 047 764,37
dettes sur societe du groupe et associes	50 134 597 123,14	40 485 014 495,63
Autres dettes	16 356 482 901,83	11 845 118 681,32
Trésorerie passif	9 144 364,51	19 262 190,06
TOTAL PASSIFS COURANTS	**93 090 017 490,93**	**71 918 030 711,28**
TOTAL GENERAL PASSIF	**175 617 277 376,06**	**151 495 316 817,34**

BALI AZZ...
EXPERT COMPTABLE
Commissaire aux Comptes
21/22, Coop...
DELY-IBRA...

ملحق رقم (05):

ANNEXE N° 1 BILAN - PASSIF - AU 31 .12.2013

PASSIF	Note	2013	2012
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		24 000 000 000,00	24 000 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves		1 563 949 252,38	1 563 949 252,38
Écart de réévaluation		4 935 316 560,36	4 935 316 560,36
Résultat net		- 10 084 560 241,77	- 2 404 997 821,81
Autres capitaux propres - Report à nouveau		3 478 828 393,54	933 296 457,63
compte de liaison**		0,00	0,00
TOTAL CAPITAUX PROPRES		23 893 533 964,51	29 027 564 448,56
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		1 576 239 299,20	1 451 557 777,11
Impôts (différés et provisionnés)		0,00	1 064 841 934,29
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		53 414 516 908,56	50 983 295 725,17
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		54 990 756 207,76	53 499 695 436,57
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		39 529 546 682,81	25 091 790 544,97
Impôts		1 790 897 291,84	1 498 002 556,48
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		65 379 327 427,65	50 134 597 123,14
Autres dettes		20 788 888 391,68	16 356 482 901,83
Trésorerie passif		4 892 617,69	9 144 364,51
TOTAL PASSIFS COURANTS		127 493 552 411,67	93 090 017 490,93
TOTAL GENERAL PASSIF		206 377 842 583,94	175 617 277 376,06

ملحق رقم (06):

ANNEXE N° 1 BILAN - PASSIF - AU 31 .12.2014

PASSIF	Note	2014	2013
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		24 000 000 000,00	24 000 000 000,00
Capital non appelé		38 237 307 694,39	0,00
Primes et réserves		1 563 949 252,38	1 563 949 252,38
Écart de réévaluation		4 935 316 560,36	4 935 316 560,36
Résultat net		- 18 991 524 308,21	- 10 084 560 241,77
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 6 712 785 038,38	3 478 828 393,54
compte de liaison**		0,00	0,00
TOTAL CAPITAUX PROPRES		43 032 264 160,54	23 893 533 964,51
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		1 730 844 944,98	1 576 239 299,20
Impôts (différés et provisionnés)		0,00	0,00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		67 018 702 646,92	53 414 516 908,56
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		68 749 547 591,90	54 990 756 207,76
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		42 476 265 766,00	39 529 546 682,81
Impôts		1 639 118 165,68	1 790 897 291,84
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		54 779 867 467,86	65 379 327 427,65
Autres dettes		26 202 580 236,97	20 788 888 391,68
Trésorerie passif		5 081 486,95	4 892 617,69
TOTAL PASSIFS COURANTS		125 102 913 123,46	127 493 552 411,67
TOTAL GENERAL PASSIF		236 884 724 875,90	206 377 842 583,94

ملحق رقم (07):

ANNEXE N° 3 TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE AU 31.12.2012

NATURE	Note	N(2012)
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients		71 138 414 969,36
Autres encaissements		870 178 761,25
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		23 129 720 505,94
Autres décaissements		3 093 983 229,99
Intérêts et autres frais financiers payés		39 131 863,18
Impôts sur les résultats payés		0,00
Autres impôts payés		2 201 721 093,42
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		43 544 037 038,08
Eléments extraordinaires		9 316 634,81
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		9 316 634,81
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		43 553 353 672,89
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou		17 848 649 014,80
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		50 026 374,58
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières		
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		
Subventions d'investissement encaissées		80 482 526,38
Dividendes et quote-part de résultats reçus		
Autres produits financiers encaissés		3 212,41
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		-17 718 136 901,43
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectués		
Encaissements provenant d'emprunts		159 025 023,20
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		45 921 929,48
Subventions d'exploitation encaissées		
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe		106 488 793 427,00
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe		129 979 508 408,90
inter-unité encaissements		101 592 507 826,86
inter-unité décaissements		103 209 084 628,06
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		-24 994 188 689,38
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi -		
Ecarts dû à des erreurs de comptabilisation		24 344 213,57
Variation de trésorerie de la période		816 683 868,51
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		5 271 504 668,36
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		***6 088 188 536,87***
Variation de trésorerie de la période		**816 683 868,51**

ALI Azzouz
APERT COMPTABLE
mmissaire aux Comptes

ملحق رقم (08):

ANNEXE N° 3 TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE AU 31.12.2013

Désignation	note	2013	2012
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		79 736 909 788,27	71 138 414 969,36
Autres encaissements		2 355 644 012,79	870 178 761,25
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		23 540 447 674,35	23 129 720 505,94
Autres décaissements		4 899 902 021,67	3 093 983 229,99
Intérêts et autres frais financiers payés		21 841 279,70	39 131 863,18
Impôts sur les résultats payés		0,00	0,00
Autres impôts payés		1 520 080 942,04	2 201 721 093,42
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		52 110 281 883,30	43 544 037 038,08
Eléments extraordinaires		21 063 167,88	9 316 634,81
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		21 063 167,88	9 316 634,81
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		52 131 345 051,18	43 553 353 672,89
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		30 820 999 122,87	17 848 649 014,80
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		432 570,12	50 026 374,58
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Subventions d'investissement encaissées		85 590 447,87	80 482 526,38
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés		7 668,03	3 212,41
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		- 30 734 968 436,85	- 17 718 136 901,43
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		131 750 526,23	159 025 023,20
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		28 006 384,89	45 921 929,48
Subventions d'exploitation encaissées			
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe		94 357 101 708,87	106 488 793 427,00
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe		107 033 176 595,89	129 979 508 408,90
inter-unité encaissements		123 932 155 749,44	101 592 507 826,86
inter-unité décaissements		128 906 643 855,83	103 209 084 628,06
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		- 17 546 818 852,07	- 24 994 188 689,38
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi –liquidités			
Ecarts dû à des erreurs de comptabilisation		46 615 540,06	24 344 213,57
Variation de trésorerie de la période		3 802 942 222,20	816 683 868,51
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		6 088 188 536,87	5 271 504 668,36
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		9 891 130 759,07	6 088 188 536,87
Variation de trésorerie de la période		3 802 942 222,20	816 683 868,51

ملحق رقم (09):

ANNEXE N° 3 TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE AU 31.12.2014

Désignation	Note	2014	2013
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		87 207 406 854,38	79 736 909 788,27
Autres encaissements		9 202 310 753,41	2 355 644 012,79
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		52 768 899 373,78	23 540 447 674,35
Autres décaissements		9 209 139 638,66	4 899 902 021,67
Intérêts et autres frais financiers payés		21 365 755,40	21 841 279,70
Impôts sur les résultats payés		0,00	0,00
Autres impôts payés		3 068 036 833,58	1 520 080 942,04
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		31 342 276 006,37	52 110 281 883,30
Eléments extraordinaires		36 000,00	21 063 167,88
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		36 000,00	21 063 167,88
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		31 342 312 006,37	52 131 345 051,18
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		35 828 720 795,10	30 820 999 122,87
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		676 214 300,32	432 570,12
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Subventions d'investissement encaissées		146 645 196,39	85 590 447,87
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés		2 296,01	7 668,03
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		- 35 005 859 002,38	- 30 734 968 436,85
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions		-81 234 000.00	
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		143 815 131,47	131 750 526,23
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		61 346 478,09	28 006 384,89
Subventions d'exploitation encaissées			
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe		118 291 891 296,80	94 357 101 708,87
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe		103 589 851 360,92	107 033 176 595,89
inter-unité encaissements		149 818 590 408,67	123 932 155 749,44
inter-unité décaissements		161 507 181 016,65	128 906 643 855,83
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		3 014 683 981,28	- 17 546 818 852,07
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi –liquidités			
Ecarts dû à des erreurs de comptabilisation		78 778 222,99	46 615 540,06
Variation de trésorerie de la période		- 727 641 237,72	3 802 942 222,20
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		9 891 130 759,07	6 088 188 536,87
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		9 163 489 521,35	9 891 130 759,07
Variation de trésorerie de la période		- 727 641 237,72	3 802 942 222,20

ملحق رقم (10):

ANNEXE N° 2 TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT AU 31.12.2012

Rubriques	N (2012)	N-1 (2012)
Ventes et produits annexes	65 768 996 534,18	58 555 122 065,17
Variations stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		15 703 818,36
Subvention d'exploitation		
I - Production de l'exercice	**65 768 996 534,18**	**58 570 825 883,53**
Achats consommés	-36 790 381 305,86	-33 758 599 672,64
Services extérieures et autres consommations	-18 426 404 168,67	-16 417 673 465,46
II - Consommation de l'exercice	**-55 216 785 474,53**	**-50 176 273 138,10**
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	**10 552 211 059,65**	**8 394 552 745,43**
Charges de personnel	-8 333 711 569,36	-7 513 256 445,74
Impôts, taxes et versements assimilés	-1 158 406 916,17	-1 014 301 235,80
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**1 060 092 574,12**	**-133 004 936,11**
Autres produits opérationnels	2 144 473 977,01	2 801 717 237,69
Autres charges opérationnelles	-351 709 711,26	-335 213 088,32
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-7 089 307 473,27	-8 047 474 567,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions	945 550 244,64	1 411 187 915,01
V - RESULTAT OPERATIONNEL	**-3 290 900 388,76**	**-4 302 787 438,73**
Produits financiers	13 788,25	487 890,73
Charges financières	-51 806 777,07	-978 127 809,17
VI - RESULTAT FINANCIER	**-51 792 988,82**	**-977 639 918,44**
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	**-3 342 693 377,58**	**-5 280 427 357,17**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations)sur résultats ordinaires	937 695 555,77	2 005 002 631,90
Autre impôt sur les résultat		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	**68 859 034 544,08**	**62 784 218 926,96**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-71 264 032 365,89**	**-66 059 643 652,23**
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-2 404 997 821,81**	**-3 275 424 725,27**
Eléments extraordinaires (produits)	0,00	0,00
Eléments extraordinaires (charges)	0,00	0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	**0,00**	**0,00**
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**-2 404 997 821,81**	**-3 275 424 725,27**

PALI AZZO
EXPERT COMPTABLE
Commissaire aux Comptes

ملحق رقم (11):

ANNEXE N° 2 TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT AU 31.12.2013

Désignations	note	2013	2012
Ventes et produits annexes		69 018 235 911,57	65 768 996 534,18
Prestations fournies production energie et matériel		28 700 550 872,13	27 629 821 945,51
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
Production immobilisée		0,00	
Subvention d'exploitation		0,00	
Prestations fournies services		11 672 008 142,86	11 163 853 089,56
I - Production de l'exercice		109 390 794 926,56	104 562 671 569,25
Achats consommés		- 43 478 356 141,60	- 36 790 381 305,86
Prestations reçues production energie et matériel		- 28 700 550 872,13	- 27 629 821 945,51
Services extérieures et autres consommations		- 19 263 909 543,37	- 18 426 404 168,67
Prestations reçues services		- 11 672 008 142,86	- 11 163 853 089,56
II - Consommation de l'exercice		- 103 114 824 699,96	- 94 010 460 509,60
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		6 275 970 226,60	10 552 211 059,65
Charges de personnel		- 10 383 963 411,29	- 8 333 711 569,36
Prestations reçues personnel		0,00	- 622 315,76
Impôts, taxes et versements assimilés		- 1 210 184 947,64	- 1 158 406 916,17
Prestations reçues Impôts et taxes		0,00	
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 5 318 178 132,33	1 060 092 574,12
Autres produits opérationnels		2 773 153 759,20	2 144 473 977,01
Autres Prestations fournis		0,00	31 364 253,90
Autres charges opérationnelles		- 823 203 266,05	- 351 709 711,26
Autres Prestations reçues		0,00	- 30 741 938,14
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 8 573 350 038,75	- 7 089 307 473,27
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		- 81 177 292,52	- 74 990 733,88
Reprise sur pertes de valeur et provisions		2 190 335 617,24	945 550 244,64
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		81 177 292,52	74 990 733,88
Prestations reçues sect. Auxiliaires		- 117 971 815,28	- 115 537 599,90
Prestations fournies sect. Auxiliaires		117 971 815,28	115 537 599,90
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 9 751 242 060,69	- 3 290 900 388,76
Produits financiers		0,00	13 788,25
prestations fournies frais financiers		0,00	
Charges financières		- 333 318 181,08	- 51 806 777,07
Prestations reçues frais financiers		0,00	0,00
VI - RESULTAT FINANCIER		- 333 318 181,08	- 51 792 988,82
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 10 084 560 241,77	- 3 342 693 377,58
Impôts différés (Variations)sur résultats ordinaires		0,00	937 695 555,77
Autres impôts sur les résultats		0,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		114 553 433 410,80	107 874 602 166,83
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 124 637 993 652,57	- 110 279 599 988,64
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 10 084 560 241,77	- 2 404 997 821,81
Eléments extraordinaires (produits)		0,00	0,00
Eléments extraordinaires (charges)		0,00	0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 10 084 560 241,77	- 2 404 997 821,81

ملحق رقم (12):

ANNEXE N° 2 TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT AU 31.12.2014

Désignation	Note	2014	2013
Ventes et produits annexes		73 831 255 406,08	69 018 235 911,57
Variations stocks produits finis et en cours		0	
Production immobilisée		0	
Subvention d'exploitation		0	
I - Production de l'exercice		**73 831 255 406,08**	**69 018 235 911,57**
Achats consommés		-53 290 760 297,98	-43 478 356 141,60
Services extérieures et autres consommations		-22 112 386 717,39	-19 264 231 587,37
II - Consommation de l'exercice		**-75 403 147 015,37**	**-62 742 587 728,97**
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**-1 571 891 609,29**	**6 275 648 182,60**
Charges de personnel		-10 317 526 231,24	-10 383 963 411,29
Impôts, taxes et versements assimilés		-1 320 460 948,37	-1 210 184 947,64
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**-13 209 878 788,90**	**-5 318 500 176,33**
Autres produits opérationnels		3 129 717 193,89	2 773 153 759,20
Autres charges opérationnelles		-405 834 754,30	-822 881 222,05
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		-9 093 631 987,18	-8 573 350 038,75
Reprise sur pertes de valeur et provisions		837 143 025,69	2 190 335 617,24
V - RESULTAT OPERATIONNEL		**-18 742 485 310,80**	**-9 751 242 060,69**
Produits financiers		608 195,78	0
Charges financières		-249 647 194,19	-333 318 181,08
VI - RESULTAT FINANCIER		**-249 038 998,41**	**-333 318 181,08**
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**-18 991 524 309,21**	**-10 084 560 241,77**
Autres impôts sur les résultats		0	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**77 798 723 821,44**	**73 981 725 288,01**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-96 790 248 130,65**	**-84 066 285 529,78**
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-18 991 524 309,21**	**-10 084 560 241,77**
Eléments extraordinaires (produits)		0	0
Eléments extraordinaires (charges)		0	0
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0	0
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**-18 991 524 309,21**	**-10 084 560 241,77**