الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة ابن خلدون تيارت

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم: محاسبة وجباية معمقة

ميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير
شعبة: علوم المحاسبة و المالية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من اعداد الطلبة:

- سالم عائشة
- بن عبد الله أحلام

تحت عنوان:

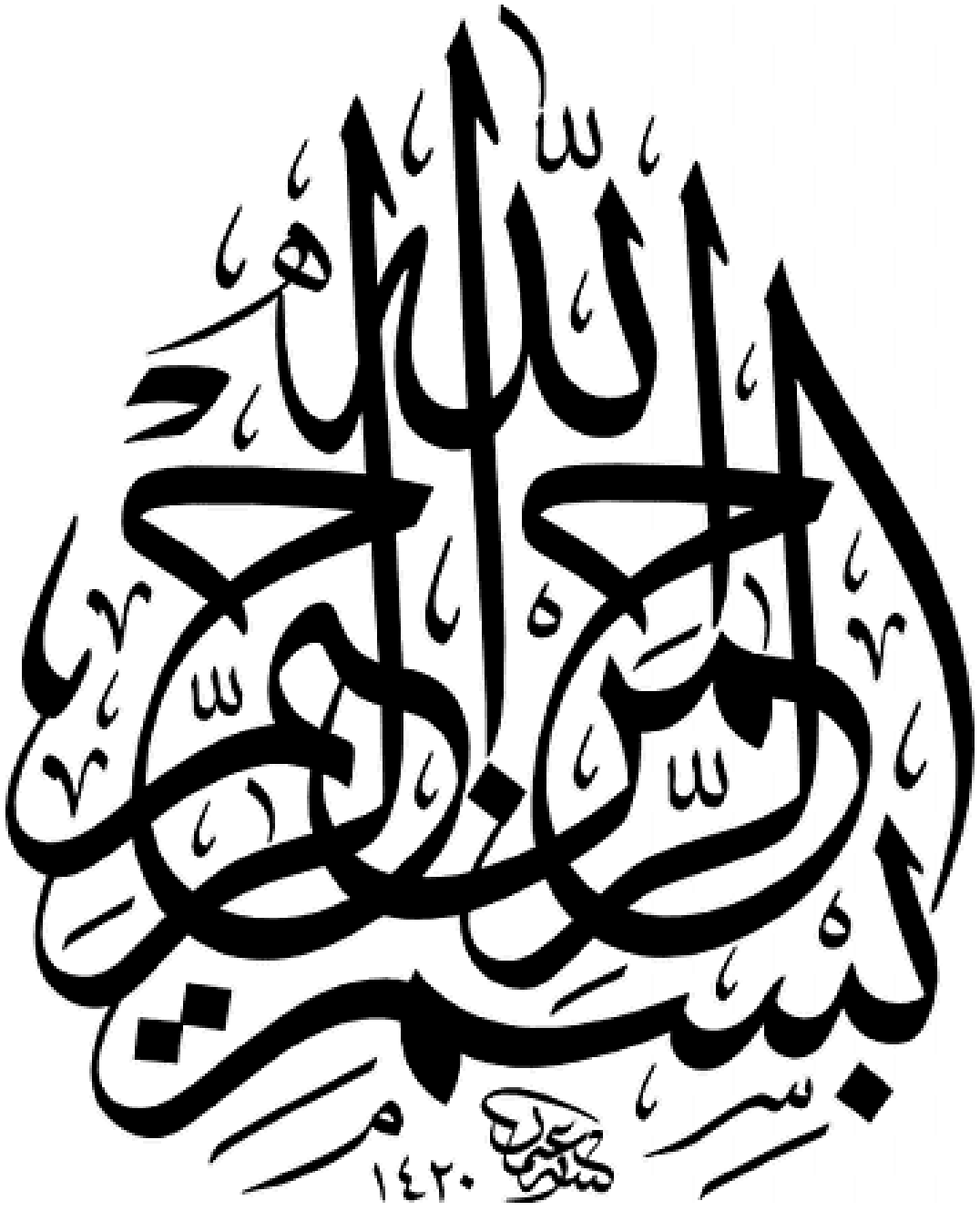
المراجعة الالكترونية وأثرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات

دراسة حالة بمكتب محافظ حسابات- تيارت-

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

ساعد محمد	دكتور محاضر-أ-	جامعة ابن خلدون-تيارت	رئيسا
بلكرشة رابح	دكتور التعليم العالي	جامعة ابن خلدون-تيارت	مؤطرا ومقررا
عز الدين محمد نجيب	دكتور-ب-	جامعة ابن خلدون-تيارت	مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023


بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٢٠

الشكر والتقدير

أما بعد بداية شكر خاص جدا وتحية تقدير واحترام أتقدم بها

إلى الأستاذ المشرف بالكرشة رابح

أو بعيد وله كل التقدير

أولا وقبل كل شيء محمد الذي أنعم علينا بنعمة العقل وكرمنا

به عن غيرنا من المخلوقات

بسم الله الرحمان الرحيم

شكرا خاص إلى مكتب محافظ الحسابات -تيارت-

قال تعالى "لأن شكرتم لأزيدكم" صدق الله العظيم

وأشكر كل من ساعدني في إعداد هذه المذكرة سواء بالقوا أو بالعمل ومد لي يد

العون سواء من قريب

وتعالى فالحمد لله أولا وأخرا ودائما

وعلى ما وهبه لنا من سمع وبصر وصحة وعافية على إنجاز هذا العمل المتواضع

وكرمه سبحانه ونحن على ذللك من الشاهدين

ونصلي ونسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين صاحب الخلق العظيم الذي أدى

الأمانة وبلغ الرسالة

الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى

أما بعد:

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه

ثمرة الجهد والنجاح بفضله تعالى مهداة إلى الوالدين الكرمين حفظهما الله

وأدامهما نورا لدربي

لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من إخوة وأخوات

إلى رفيقات

المشوار اللاتي قاسمنني لحظاته رعاهم الله ووفقهم: وئام، بشرى، عصماء

أية، جمانة، إلى كل قسم محاسبة مالية وجميع دفعة 2024م

الفهرس العام

فهرس الموضوعات

الشكر والتقدير .....

الإهداء .....

الفهرس العام .....

الملخص .....

مقدمة عامة .....أ

أولا: الإشكالية الرئيسية ..... ب

ثانيا: الفرضيات: .....ج

ثالثا: أهمية البحث.....ج

رابعا: أهداف الدراسة .....ج

خامسا: مبررات اختيار الموضوع.....ج

سادسا: حدود ومجال الدراسة .....د

سابعا: صعوبات البحث .....د

ثامنا: منهج البحث .....د

تاسعا: خطة البحث.....د

الاطار النظري

الفصل الأول:

المراجعة الإلكترونية ومراجع الحسابات

تمهيد: 8

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة الإلكترونية 9

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الإلكترونية واهدافها 9

المطلب الثاني: معايير وأساليب المراجعة الإلكترونية 11

المطلب الثالث: مراحل ومشاكل المراجعة 22
المبحث الثاني: مفاهيم ومعلومات حول مراجع الحسابات..... 28
المطلب الأول: ماهية مراجع الحسابات 28
المطلب الثاني: مسؤوليات مراجع الحسابات:..... 30
المطلب الثالث: محددات جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات 34
المبحث الثالث: انعكاسات المراجعة الإلكترونية على مراجع الحسابات..... 37
المطلب الاول: مخاطر المراجعة الالكترونية وعناصرها..... 37
المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الالكترونية ومخاطر عملية المراجعة..... 39
المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الالكترونية وجودة الاداء المهني لمراجع الحسابات 40
خلاصة الفصل:..... 43

الفصل الثاني

دراسة حالة بمكتب محاسب معتمد لدى القضاء

تمهيد: 45
المبحث الأول: تقديم عام لمكتب مراجع الحسابات 46
المطلب الأول: مكتب المراجع والخدمات التي يقوم بها 46
المطلب الثاني: شروط ممارسته المهنة..... 47
المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات المكتب 48
المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية 50
المطلب الأول: عينة الدراسة 50
المطلب الثاني: أدوات الدراسة وطرق جمع المعلومات 51
المطلب الثالث: عرض الدراسة 51
المبحث الثالث: عرض وتحليل وتقرير محافظ الحسابات 53
المطلب الأول: عرض مختلف القوائم المالية 53

المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية 57

المطلب الثالث: تحليل وتقرير نتائج بيانات الدراسة 62

خلاصة الفصل:..... 63

خاتمة عامة 64

قائمة المراجع..... 68

قائمة الملاحق: 73

قائمة الجداول:

الجدول رقم 1- 1: المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات 32

الجدول رقم 2- 1: قائمة الدخل 53
الجدول رقم 2- 2: أصول الشركة 54
الجدول رقم 2- 3: خصوم الشركة 56
الجدول رقم 2- 4: قائمة الدخل سنة 2023 57
الجدول رقم 2- 5: قائمة الدخل سنة 2022 58
الجدول رقم 2- 6: يوضح جدول الأصول 60
الجدول رقم 2- 7: يوضح جدول الخصوم 61

قائمة الأشكال:

الشكل رقم 1- 1: ملخص لمعايير المراجعة 12

الشكل رقم 2- 1: الهيكل التنظيمي لمكتب محاسب معتمد 46
الشكل رقم 2- 2: .مخطط الفرضية الرئيسية. 50

الملخص

الملخص

هدفت الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الإلكترونية في مهنة المحاسبة باعتبارها مهنة في غاية الحساسية حيث تتطلب الدقة والشفافية حيث تؤثر على الأداء المهني لمراجع الحسابات وتساعده على صحة ومصداقية البيانات المالية.

وكذلك التطرق لدور مراجع الحسابات ومهامه ومسؤولياته والتزاماته اتجاه الأخرين، والمعايير المحاسبية التي يعمل بها محافظ الحسابات وكذلك حقوقه وواجباته في مهنته، وهذا ما يعزز دوره، كما تم إسقاط الدراسة بمكتب محافظ الحسابات تيارت.

لخصت الدراسة إلى أن المراجعة الإلكترونية لها دور فعال في مساعدة مراجع الحسابات على مراجعة وتحليل وتقرير البيانات المالية والمتمثلة في القوائم المالية، حيث يجعل المؤسسة أكثر كفاءة ومصداقية وتعزز المراجعة الإلكترونية بالنسبة للمراجع زيادة الجودة والصحة والشفافية.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات المراجعة الإلكترونية، القوائم المالية، الشركات

Abstract:

The study aimed to know the role of electronic auditing in the accounting profession that requires.

Accuracy and transparency, as it affectsthe professional performance of the auditor and helps him maintain the validity and credibility of the financial statemens, as well as addressing the role of the ouditor, his tasks responsibilities and opligations towards others the accounting standards by which the ouditor works, as well as his rights and duties in his profession and this is what enhances his role.

The study was also dropped in the office of the ouditor, the study concluded that electronic auditing has an effective role in helping the auditor to review, analyze and report the financial statement, as it makes the institution more efficient and credible and enhances electronic auditing for Regressed increasing quality, health and cultural

Keywords: account governor- electronic audit- financial kinship- companies.

مقدمة عامة

شهد العالم تطورًا كبيرًا، بما في ذلك في مجال العلاقات الاقتصادية وزيادة حجم ونشاطات المؤسسات، حيث انتقلت من كونها مؤسسات ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات كبيرة. هذا التطور أدى إلى الحاجة لمواكبة التغييرات وتبادل المعلومات بشكل فعال.

أصبحت المعلومات بتكنولوجياتها وأنظمتها الصناعية الرائدة في العصر الحديث، وهي الثروة المتميزة التي تمكن من يمتلكها من السيطرة على زمام التطور. بالإضافة إلى ذلك، أصبحت المعلومات أداة فعالة يعتمد عليها في اتخاذ القرارات.

الضعف الذي تشهده أنظمة الرقابة الداخلية أو الخارجية أدى إلى نقص المصداقية، وهو أمر لا يتماشى مع مبادئ المعلومات المحاسبية. من هنا ظهرت المراجعة الإلكترونية، التي ساهمت في زيادة جودة المعلومات المحاسبية.

بالتالي، أصبحت صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية، كمخرجات للنظام الإداري، وجودة هذه المعلومات مرتبطة بالمراجعة الإلكترونية والأداء المهني للمراجع. في هذا الإطار، تمثل جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ضمانًا لاستمرارية عمل مكاتب المراجعة في المستقبل. كما أن معايير الرقابة على جودة الأداء المهني، الصادرة بهذا الشأن، تهدف إلى الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة.

أولا: الإشكالية الرئيسية

من خلال ما تقدم ذكره يمكن إبراز الإشكالية الرئيسية التي نسعى لمعالجتها من خلال هذه الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

✍ ما مدى تأثير المراجعة الإلكترونية على الأداء المهني للمراجع؟

الأسئلة الفرعية

من خلال التساؤل الرئيسي وضعنا سياق للإجابة ثم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى قدرة مراجع الحسابات في الحفاظ على موثوقية و شفافية القوائم المالية؟
- هل تساعد المراجعة الإلكترونية المؤسسات من حيث تحسين جودة المعلومة المحاسبية ؟
- ما هي العوامل المؤثرة على جودة الأداء للمراجع؟

ثانيا: الفرضيات:

وللإجابة على التساؤلات ،لابد من صياغة الفرضيات التالية:

- إن إستخدام الحاسب الآلي من قبل المراجع يعتبر أهم سمات ومميزات العصر حيث أثر في التحول من المراجعة اليدوية إلى المراجعة الإلكترونية.
- قدرة مراجع الحسابات في الحفاظ على الموثوقية و الشفافية تتعلق بقدرة الأداء المهني للمراجع
- العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات من بينها التأهيل العلمي و الخبرة المهنية للمراجع

ثالثا: أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في محاولة تسليط الضوء على النواحي الفنية والعلمية لمراجع الحسابات و طرق مراجعته للقوائم المالية.

إن موضوع البحث يكمن في المراجعة الإلكترونية و أثرها على الأداء المهني لمراجع الحسابات فيما يخص شفافية التقارير المالية

رابعا: أهداف الدراسة

نسعى من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجازها فيما يلي :

- دراسة أهمية المراجعة الإلكترونية في مجال المحاسبة
- دراسة جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات
- الوقوف على واقع المراجعة الإلكترونية مزايا وسلبيات

خامسا: مبررات اختيار الموضوع

من أهم الأسباب التي ساهمت في إختيارهذا الموضوع هي:

أسباب ذاتية

- ملائمة الموضوع لمجال التخصص محاسبة وجباية معمقة
- الميول الشخصي لمجال المحاسبة ومعرفة خبايا هذا التخصص

أسباب موضوعية

- اكتشاف أهمية المراجعة الإلكترونية ومواكبة التطور

- تعتبر مهنة مراجع الحسابات موضوع حديث يجب تجديده باستمرار

سادسا: حدود ومجال الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- **حدود نظرية:** تهتم هذه الدراسة بتوضيح دور المراجعة الإلكترونية وتأثيرها على الأداء المهني لمراجع الحسابات، ودور المراجعة الإلكترونية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وتعزيز الأداء المهني لمراجع الحسابات
- **حدود مكانية:** تمت الدراسة على مستوى مكتب محاسب معتمد لدى القضاء –تيارت– وهذا الفصل التطبيقي.
- **حدود زمنية:** تتمثل حدود الدراسة في السنة الجامعية: 2024/2023

سابعا: صعوبات البحث

- صعوبة الموضوع نظرا لشساعته.

ثامنا: منهج البحث

بناء على طبيعة الإشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة في هذا البحث نحاول استخدام المناهج المعتمدة في الدراسات المالية والاقتصادية وعليه فإن المناهج المنتهجة في هذه الدراسة هي:

- **المنهج الوصفي التحليلي:** لسرد الحقائق المتعلقة بالمراجعة الإلكترونية ومراجع الحسابات وجودة الأداء المهني .
- **المنهج الاستنباطي:** والذي يعتمد على التفكير المنطقي الاستنتاجي لأثر المراجعة الإلكترونية على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات .

تاسعا: خطة البحث

بغرض الإحاطة بالموضوع محل الدراسة وللإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم موضوع البحث إلى فصلين .

- **الفصل الأول:** فيه تناولنا الإطار النظري للمراجعة الإلكترونية ومراجع الحسابات متضمنا ثلاث مباحث من خلالها تطرقنا إلى ثلاث مباحث:
  - **المبحث الأول:** المراجعة الإلكترونية

- **المبحث الثاني:** مفاهيم ومعلومات حول مراجع الحسابات
- **المبحث الثالث:** انعكاسات المراجعة الإلكترونية على مراجع الحسابات

الفصل الثاني: تناولنا الإطار التطبيقي في مكتب محاسب معتمد وذلك عن طريق دراسة ميدانية لشركة (x) قام محاسب معتمد بإعداد تقرير حول المؤسسة، متضمنا من خلالها ثلاث مباحث وهي:

- **المبحث الأول:** تقديم عام لمكتب محاسب معتمد
- **المبحث الثاني:** عرض وتحليل القوائم المالية
- **المبحث الثالث:** عرض وتحليل عناصر المقابلة

الاطار النظري

الفصل الأول:

المراجعة الإلكترونية

ومراجع الحسابات

تمهيد:

إن المراجعة هي مهنة في غاية الحساسية ويجب ان تكون من طرف شخص له مؤهلات وخبرة عالية من أجل الوصول إلى نتائج مرضية للطرفين سواء المراجع أو المنشأة محل المراجعة، و من صفات المراجع أو مبادئه الثقة والمصداقية وحتى تكون هذه الأخيرة في المستوى المطلوب تم اللجوء إلى المراجعة الإلكترونية حتى تكون النتائج اكثر شفافية وخالية من الغش والاحتيال، و تكون ذات جوده عالية بالنسبة للأداء المهني للمراجع .

وبغية توضيح أهمية المراجعة الإلكترونية بالنسبة للمراجع الحسابات سيتم تقسيم الفصل إلى:

- **المبحث الأول:** مدخل مفاهيمي للمراجعة الإلكترونية
- **المبحث الثاني:** مفاهيم ومعلومات حول مراجع الحسابات
- **المبحث الثالث:** انعكاسات المراجعة الإلكترونية

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة الإلكترونية

من اهم تطورات التقنية في القرن العشرين هو استخدام الحاسب الألي ولقد أدى انتشار استخدامه إلى فتح مجلات جديدة في عالم المحاسبة ومن ثم المراجعة الإلكترونية.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الإلكترونية واهدافها

اولا: مفهوم المراجعة الإلكترونية

حيث تعرف المراجعة الإلكترونية في ظل استخدام الألي[1]على انها: عملية جمع وتقييم لتحديد ما إذا كان استخدام الكمبيوتر يساهم في حماية اصول المنشأة ويؤدي سلامة بياناتها وتحقيق أهدافها واستخدام مواردها بكفاءة.

كما عرفت على انها عملية منظمة للجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بنتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه النتائج مع المعايير والمبادئ القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدمها المعنيين به.[2]

كما تعرف على انها عملية منظمة وموضوعية للحصول على الأدلة وتقييمها باعتبارها احداث اقتصادية ومدى تناسق تلك الأحداث الإقتصادية والمعلومات المقدمة إلى مستخدمها.

واستخدام المراجع للحاسب الألي فتح امام عملية المراجعة العديد من المجالات التي تمكنها من تحسين عملها، فهذه الحاسبات من خصائصها السرعة الفائقة في تشغيل البيانات وهذا يعطي للمراجع الفرصة لمراجعة كم ضخم من البيانات في اقل وقت وجهد ممكن، فاستخدام الحاسب الألي في نظم المعلومات اثَر على بعض الجوانب التطبيقية للنظام وعلى طبيعة ونوعية التأهل العلمي لمراجعي الحسابات[3]، حيث يتطلب وجود كفاءات ومهارات معينة تمكن مراجع الحسابات من العمل في ظل بيئة تقنية جديدة، بحيث تمكنه من تفهم كيفية عمل أجهزة الحاسب الألي وطبيعة ونوعية البرامج المستخدمة حيث تتطلب المراجعة الإلكترونية من مراجع الحسابات الإلمام بكيفية معالجة البيانات إلكترونيا لتنفيذ بعض الإجراءات التي تعتمد على استخدام برامج الإلكترونية.

[1] – سردوك فاتح: "دراسة أثر استخدام الحاسوب والإجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات"، معهد العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، 2007

[2] – يوسف محمود جربوع مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق مؤسسة الوراق عمان الاردن 2000

[3] – علي أحمد الحداد، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، طرابلس إدارة المطبوعات و النشر جامعة طرابلس 2010

ونظرا لأهمية استخدام المراجعة الإلكترونية في مكاتب المراجعة كان لزاما على مراجعي الحسابات التمتع بمهارات وقدرات إضافية عن المهارات المطلوبة في المراجعة أليدوية حيث أن استخدام الحاسوب في المراجعة سمح لمراجعي الحسابات بإجراء رقابة دقيقة وشاملة مما يسهل عملهم[4]، حيث استخدام المراجعة الإلكترونية يؤثر على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات وعلى مخاطر المراجعة وكذلك تأثيرها على إجراءات عملية المراجعة ويتضح هذا التأثير في أن إجراءات وأساليب المراجعة التي يتبعها المراجع في بيئة النظم الآلية حيث يستطع مراجع الحسابات من خلال استخدامه للحاسب الآلي ان يختار العينات الإحصائية اللازمة للقيام بمراجعته الاختيارية بسهولة كما انه يستطيع ايضا استخدام الحاسب ذاته لتحليل بعض العلاقات الحسابية والرياضية .

وقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار المعيار (401) بعنوان (المراجعة في بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية)، حيث ذكر في الفقرة الرابعة انه يجب على المراجع ان يمتلك المعرفة الكافية بنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية حتى يتمكن التخطيط ولإشراف والتوجيه والرقابة والفحص.

وللمراجعة الإلكترونية عدة اساليب ومنها أسلوب المراجعة حول الحاسب الألي واسلوب المراجعة من خلال الحاسب الألي واسلوب المراجعة باستخدام الحاسب الألي.

ثانيا: أهداف المراجعة الألكترونية

يعتبر نظام الحاسوب من إنجاز أعمال التدقيق تسمح للمدقق بالإستفادة من إمكانيات الحاسوب في تنفيذ هذه الأعمال بسرعة وبدقة اكبر حيث تمكنه من استخدام برامج لقراءة البيانات المطلوب التحقيق منها واختيار العينات وإجراء الخطوات اللازمة لجمع الأدلة كما تساعده في تنفيذ الاختبارات المنطقية والحسابية وبالتالي سهل الحاسوب للمدقق عملية التحقق من صحة العمليات السابقة وبتكلفة أقل من تكلفة الأداء اليدوي أي أن استخدام الحسابات الإلكترونية في إدارة البيانات المحاسبية قد أدى في تحقيق الأهداف التالية:

[4] – طلال محمد حمدون شكر، علام محمد حمدان: "التدقيق الإلكتروني واثره على جودة الأدلة دراسة ميدانية لكبرى مكاتب التدقيق في فلسطين"، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية –الأردن، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد العاشر، العدد الثاني، 2007،

1. **الاقتصاد:** إن هدف المدقق فحص استخدام للتأكد من أنه يستخدم بأقصى طاقة ممكنة لخدمة الوحدة الاقتصادية وبأقل التكاليف ويوفر المعلومات والبيانات في الوقت المناسب مما يعود بالمنفعة على الوحدة الاقتصادية.[5]
2. **الفعالية:** هدف المدقق فحص فعالية الأدوات الرقابية للتأكد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية في جميع الأنشطة الإدارية والمالية والتشغيلية.
3. **الكفاية:** أي أنه يجب على المدقق من حماية من استخدام الحاسوب لتلبية المتطلبات الأكثر أهمية بالنسبة للمنشأة بحسب مفهوم الأهمية النسبية.
4. **الحماية:** بمعنى أن يتأكد المدقق من حماية النظام من مختلف المخاطر المرافقة لاستخدامه ومن اهمها انهيار النظام وفقدان البيانات المخزنة على الأقراص الحسابية ومشكلات الفيروسات وسرقة أو التخريب المعتمد الذي قد تعرض له النظم لتغطية المخالفات اتي قد يرتكبها بعض العاملين.[6]

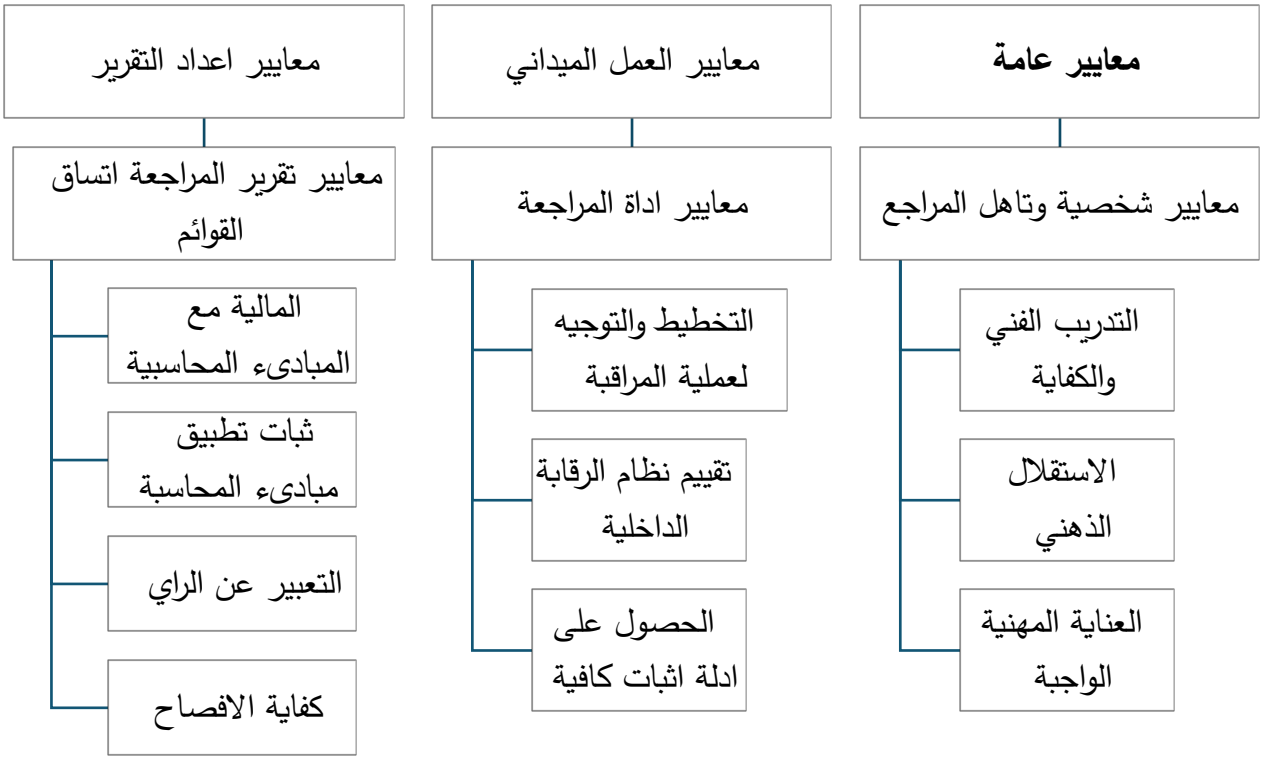
المطلب الثاني: معايير وأساليب المراجعة الإلكترونية

أولا: معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة أداة لقياس جودة الأداة في المراجعة وهي تعني وجود أساس للمقارنة إلى: المعايير العامة (الشخصية)، معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير

[5] – صبيحة برزان، اثر التدقيق الإلكتروني في رفع الاستقلالية وكفاءة المدقق الخارجي، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد21 العدد74، 2015، ص423

[6] – نفس الرجع، ص423



الشكل رقم 1- 1: ملخص لمعايير المراجعة

1. **المعايير العامة أو الشخصية:**

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي القائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تتقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي ومن ثم يمكن القول بأنه للحصول على تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا له أهميته ومغزاه يتعين أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وان يتمتع بالإستقلال المطلوب، ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليه، وتتكون معايير العامة أو الشخصية من:[7]

أ. التأهل العلمي والعملي للمراجع

ب. الاستقلال

[7] – بوركايب محمد الماجد، مراجعة الحسابات في ظل بيئة تكنولوجيا معلومات، مذكرة ماجستير، كلية الإقتصادية، مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009/2008، ص19–عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955– سكيكدة علوم التسيير، 2007/2006، ص25

ت. العناية المهنية الملائمة

2. معايير التأهل العلمي والعملي للمراجع:

ان التدريب اللازم لمهمة مراجع الحسابات المستقل يشمل منهاجا علميا موسعا، تلبية دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها، وتجدر الإشارة انه ليس من المطلوب من مراجع الحسابات أن يكون خبيرا او ملما بتخصص معين أو فرع اخر من فروع المعرفة، مثل القانون او الاحصاء او غيرها، اذا ان المراجع يستطيع ان يستعين بالخبرات المتخصصة في مجالات التي إليها، ومن المتفق عليه ان تعليم المراجعين وتدريبهم ينطوي على مسؤولية شخصية ومسؤولية مهنية .[8]

فمن ناحية من يرغب ان يكون مراجعا ينبغي ان يتوفر لديه الاستعداد والتفكير السليم والرغبة في ممارسة العمل كمراجع، ومن الناحية المهنية فإنه يقع على عائق حديثي العهد، من خلال عملية التوجيه المراجعين ذوي الخبرة تدريب المراجعين ةالإشراف السليم على اعمالهم.

3. معيار إستقلال المراجع:

تتبع أهمية هذا المعيار من مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المراجع تحددان استقلال وحياد المراجع في ابداء ذلك الرأي، فالأطراف ذات المصالح ومستخدمي القوائم المالية للمؤسسة غالبا ماتكون مصالحهم إلى حد كبير، ومنه فهي تحتاج إلى رأي فني محايد عن الأحوال المالية للمؤسسة، وعليه يلجأ المراجع بإستمرار إلى تدعيم ذلك الاستقلال حتى لا يفقد مركزه أمام تلك الأطراف ذات المصالح وتتكون من:

- **الإستقلال الذهني:** يعني أن يتجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوطات أو مصالح خاصة عند إداء رأيه بكل صدق وموضوعية بعيدا عن التحيز والمجاملة والمغالطة.
- **الاستقلال الظاهري:** هو وجود قواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة المؤسسة علي المراجع وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة المؤسسة باعتبارها مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المراجع وتفكيره، تحكمها قواعد ومعايير ثابتة ومحددة.
- **الاستقلال في إعداد برامج المراجعة:** يعني ذلك التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل المطلوب اداؤه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوب، وهو مايتضمن عدم تدخل الإدارة في إستبعاد، تحديد او تعديل أي جزء من برامج المراجعة او الإجراءات التي حددها المراجع او التأثر على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.

[8] المرجع نفسه

- **الإستقلال في الفحص:** يعني بعد المراجع عن أي ضغوط او تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص، وذلك من خلال عدة جوانب اهمها:
  - حق المراجع الكامل في الإطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب وفروع المؤسسة، وكذا الحق في جمع المعلومات من أية مصادر
  - التعاون الفعال بين العاملين بالؤسسة خلال عمليات الفحص وأداء الاختبارات.
  - عدم تخلي الإدارة عن محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص او محاولة قبول المراجع قبول المراجع المستندات دون مراجعة او فحص.
  - البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على الفحص
- **الإستقلال** في مجال إعداد التقرير: يعني عدم تدخل او ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم إكتشافها خلال عمليات الفحص او التأثير على طبيعة الرأي النهائي من القوائم المالية الختامية.
- **بذل العناية اللازمة والتي تقدم بقواعد السلوك المهني:** في هذا الصدد يقول "كولي cooly": كل من عرض خدماته على الغير وقبلت خدماته أخذ على عاتقه واجب استعمالل مالديه من مهارة في العمل المطلوب وذلك بالقدر المعقول من العناية واجهد.

4. معايير العمل الميداني: [9]

تهتم معايير العمل الميداني بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن ان يستعرضها تنفيذ عملية المراجعة ومعايير العمل الميداني مقرنة بالمعايير العامة للمراجعة تعتبر أكثر تحديدا، وتشمل على ثلاثة معايير وهي:

أ- التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين.

ب-تقييم مدى إمكانية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلي.

ت-حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة.

أ- معيار التخطيط السليم والإشراف الملائم على المساعدين:

تنطوي عملية المراجعة على انجاز مهام معينة في مواقيت معينة، بواسطة أشخاص معينين، من خلا معايير متعددة اهمها:

- **اكتشاف بيئة المراجعة ووضع خطة العمل:**

[9] حاتم الشيشي ، أساسيات المراجعة ، المكتبة العصرية سنة 2008 ، ص 80.

قبل قيام المراجع بالتخطيط لعملية المراجعة عليه ان يتفهم بداية المتغيرات البيئية التي تنطوي عليها كل من بيئة العميل وبيئة مكتب المراجعة، وان يحاول تحديد تأثيراتها المتوقعة على خطة العمل وإجراءاته، ومن أمثلة هذه المتغيرات في المؤسسة محل المراجعة نجد الهيكل التنظيمي، نوع النظام المحاسبي المطبق، ومن أمثلة المتغيرات الخاصة بمكتب المراجعة طاقة العمل المتاحة ونوعيتها.

- **تخصص المساعدين لمهام الفحص:** [10]

يتطلب معيار التخطيط السليم للعمل ان يقوم المراجع بتخصص مساعدين لمهام المراجعة التي اشتملت عليها خطة المراجعة، ويتطلب التخصيص السليم على مهام المراجعة المختلفة ان يحدد المراجع احتياجات العمل من العنصر البشري، ثم يقوم بعمل توصيف وحصر كمي وفني دقيق للمساعدين الموجودين فعلا في المك ثم يحدد نوعية الكفاءة المهنية المطلوب تدريبها للوفاء بمتطلبات برنامج المراجعة.

- **الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أدائهم:**

لا تنتهي مهمة التخطيط لعملية المراجعة بمجرد تخصص المساعدين في مهام المراجعة ولكن يتطلب الامر متابعة هؤلاء المساعدين والإشراف عليهم بصورة ملائمة للتأكد من تنفيذهم للمهام الوكلة اليهم في اطار المهام المكلفون بها والمخولة لهم.

ب-تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية:

تتضمن دراسة الانظمة واللوائح والتعليقات العامة لتحديد مدى الالتزام وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد طبيعة إجراءات المراجعة ومدى ونطاق وتوقيت اختبارات المراجعة الضرورية لتحقيق أهدافها. ونتناول العنصريين لتغطية هذه القاعدة:

- **الالتزام بالنظم واللوائح والتعليمات الخاصة والعامة:**

ان دراسة الأنظمة المختلفة واللوائح العامة التي تحكم العلاقات التي تكون الدولة طرفا فيها والخاصة بالقوانين العامة لتنظيم الأعمال والأنشطة المختلفة، ودراسة وتحليل النظم واللوائح الداخلية التي تصدر عن الجهة التي يتم مراجعتها.

- **تقييم نظام الرقابة الداخلية:**

[10] المرجع السابق

اول خطوة يقوم بها المراجع قبل بداية المراجعة هي تقييم نظام الداخلية في الجهة التي سيقوم بمراجعتها وذلك لأسباب هامة منها:

- إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعد أحد المعايير الهامة من معايير البحث الميداني لمهنة المراجعة
- نتيجة تقييم الرقابة الداخلية تساعد المراجع في تحديد ما يلي:
  - برنامج المراجعة العناصر المختلفة.
  - أسلوب المراجعة الذي سوف يتبعه المراجع.
  - فريق المراجعة المناسب من حيث العدد والخبرة والكفاءة.

➢ **حصول المراجعة على الأدلة الكافية والملائمة:** [11]

يجب التوصل الى عناصر اثبات جديرة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة والتحريات والمصادقات وغيرها، ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن الى داخلية وخارجية:

➢ **أدلة الإثبات الداخلية:**

وهي الموجودة داخل المؤسسة مثل دفاتر الحسابات والشيكات ومستندات القيد وأوامر الشحن وطلبات البضائع وبطاقات العمل والعقود ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئات العمومية ومختلف اللجان.

➢ ***أدلة الإثبات الخارجية:**

تشمل المصداقيات من العملاء والموردين، نتائج الاطلاع او الملاحظة او الاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة محل المراجعة وتستخدم المعلومات في تأييد البيانات الداخلية وتفرزيها، ومن أمثلتها رسائل المحامين وقوائم اسعار البضاعة والسجلات الحكومية والقوانين والأنظمة التي تخضع لها المؤسسة.

ت-معايير إعداد التقرير:

تنتهي مهمة كل مراجع عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي، يتضمن رأيه الصريح حول شرعية وصدق الحسابات إلى أربعة معايير:

- مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية .

[11] محمد توهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مراجعة و تدقيق الحسابات ، 2006 ص 42- 43

- كفاية الإفصاح المحاسبي وملائمته .
- إبداء الرأي في القوائم المالية .

1. مدى اتفاق القوائم المالي مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها: [12]

يعني يتضمن التقرير توضيحا من المراجع حول ما اذا كانت القوائم المالية قد اعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويمكن تبويب هذه المبادئ الى:

أ- **المبادئ العامة:** يمكن إجمال هذه المبادئ كالتالي:

- مبدأ الحيطة والحذر.
- مبدأ الثبات.
- مبدأ الشمول.
- مبدأ الأهمية النسبية.
- مبدأ الإفصاح.

ب-**المبادئ العلمية المرتبطة بالربح:** يمكن اجمال هذه المبادئ الى:

- مبدأ تحقق الإيراد.
- مبدأ الإيرادات بالنفقات.

ت-**المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي:** تتضمن المبدأ الآتي:

- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.
- مبدأ التكلفة التاريخية.

2. الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية:

يتعين على المراجع ان يشير في تقريره الى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة الى اخرى، استنادا الى اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية السابقة من خلال التقرير.

3. الإفصاح الكافي:

[12] العيد محمود حميدة خلف ، أثر الاقصاح الالكتروني من معلومات المحاسبي عى تقدير المخاطر اللازمة لمراجعة القوائم المالية ، ص 63-64

هذا المعيار من المراجع ضرورة اشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد اغفلها القوائم المالية عن حسن او سوء نية من معديها، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي الى اتخاذ قرلرلت غير سليمة أي أن يرتكز على المعلومات الجوهرية دون ان يتعداها الى التفضيلات غير المجدية.

4. إبداء الرأي:

يقتضي هذا المعيار بان يتضمن التقرير تعبير المراجع عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمرجع المالي ونتائج أعمال المؤسسة، اما في حالة إمتناتع المراجع عن ابداء رأيه، فيتوجب عليه انطلاقا من معايير التقرير ان يوضح اسباب هذا الامتناع.

ثانيا: أساليب المراجعة.

توجد العديد من أساليب المراجعة في بيئة الحاسوب وهي عموما مرتبطة بعوامل متعددة مثل درجة أتمتة النظام الحاسبية ومدى إحتفاظ المنشأة بالوثائق والسجلات أو بمعنى أخر مدى جودة مسار المراجعة وفيما يلي يبين أساليب المراجعة:

1. المراجعة حول الحاسوب:

هذا الأسلوب في المراجعة يعتمد على خطوات المراجعة اليدوية نفسها إذا يتجاهل مراجع الحيابات وجود الحاسب وكذلك استخدامه في عمليات المراجعة ولا يحاول الاستفادة أو التعرف غلى كيفية تشغيل ومعالجة البيانات والمعلومات فيه.

يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بإعداد البيانات (المدخلات) من بدايتها حتى إدخالها في جاهز الحاسب يدويا، ويقوم بعد إدخالها ومعالجتها آليا داخل الحاسب وبعد خروجها من الحاسب (المخرجات) بإجراء مطابقة لها مع النتائج التي توصل إليها يدويا، إذ أن مراجعي الحسابات لم يحاولوا التعرف إلى هذا الحاسوب والى تشغيله ومعالجة البيانات المحاسبية ظنا بأن هذه البيانات (المدخلات) التي أعدوها كانمت صحيحة فسوف نكون المخرجات أيضا صحيحة لأن الحاسوب لا يخطئ وعلى العموم عند استخدام المراجعة حول الحاسوب يجب على مراجع الحسابات التمكن من الوصول الى قدر كاف من المستندات الأصلية والبيانات التفصيلية للمخرجات التي يمكن قراءتها بسهولة ويتحقق ذلك في المجالات التالية:

أ- توفر المستندات الأصلية على انحو يسهل قراءتها.

ب–إعداد بيانات بالمخرجات اعداد مفصلا يمكن المراجع من تتبع عمليات التدقيق المالية فورا والى الأمام او بالعكس (حسب مسار المراجعة).

ت–حفظ المستندات على نحو يساعد المراجع على الرجوع إليها عند الحاجة.[13]

2. المراجعة من خلال الحاسوب:

هذه المراجعة تحتم على مراجع السابات ان يكون على دراية ومعرفة بكيفية استخدام الحاسوب وبذلك يستطع إجراء عملية الملراجعة آليا والتعرف على البرامج المستخدمة في مجال المراجعة خلال الحاسوب وعلى نظم تشغيلها وقدرتها على استبعاد العمليات غير المقبولة ورفضها او تتبع تصحيحها ومن ثم معالجتها المعالجة المطلوبة، وهذا الأسلوب يكسب المراجعين خبرة كافية في مجال أنظمة التشغيل وفي مجال التطبيقات الإدارية والمحاسبية المستخدمة في الحاسوب وهناك عدة أساليب يمكن ان يستخدمها المراجع في المراجعة ونذكر منها:[14]

أ- أسلوب منهج البيانات الإختيارية (الوهمية)

يقوم المراجع هنا بإختيار البيانات في نظام الحاسبة لدى عملائه ويكون الهدف من ذللك هو تحديد ما إذا كانت برامج الحاسوب لدى عملائه يمكن ات تشغل بصورة صحيحة، العمليات النظامية وغير النظامية ولتحقيق هذا الهدف يقوم المراجع بإنشاء أنواع مختلفة من العمليات المالية التي يتم تشغيلها تحت اشرافه باستخدام برنامج الحاسوب للعملاء من خلال أجهزة التشغيل الحاسوبية للبيانات الخاصة بهؤلاء العملاء للعمليات النظامية والغير النظامية وذلك لتحديد ما اذا كانت برامج الحاسوب لدى العملاء متلائمة مع أنواع مختلفة من البيانات.

وعلى العموم هناك بعض الصعوبات التي يجب التغلب عليها قبل استخدام منهج البيانات الاختيارية وهذه الصعوبات تتمثل فيما يلي:

- احتواء البيانات الإختيارية على الحالات المناسبة التي يرغب المراجع في اختيارها كافة أي ضرورة توفر قدر معقول من المهارة عند وضع البيانات التي سيتم اختيارها.
- تماثل البرامج التي تم اختيارها عند استخدام المراجه للبيانات الاختيارية مع ذلك البرامج المستخدمة من العملاء، خلا العام ويعد هطا المنهج مكلفا ومستهلكا للوقت لذلك فإن وجود رقابة داخلية خاصة بإجراء تعديلات برنامج الحاسوب تعد وسيلة اكثر واقعية.

[13] – www.pdffactory.com مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين – العدد118

[14] – إدريس عبد السلام اشتيوي –1990– المراجعة ؛معايير وإجراءات – الدار الجماهرية للنشر والتوزيع –بنغازي–ليبيا–ص343

- حذف البيانات الاختيارية من سجلات العملاء بغتبر امرا ضروريا إذا كان البرنامج الذي يتم اختيار هو الخاص بتحديث ملف رئيسي اذ انه من غير الممكن ترك عمليات مالية اختيارية وهمية بشكل دائم في هذا الملف.[15]

ب-أسلوب المحاكاة المتوازنة:

يتطلب اسلوب المحاكات المتوازنة قيام المراجع بكتابة برنامج الحاسوب يتم من خلال تكرار جزء من النظام المطبق لدى العملاء، فمثلا يرغب المراجع في جمع جدول ارصدة المدينين لدى احد العملاء والموجود على شكل قابل للقراءة بواسطة الحاسوب فقط بحيث يمكن تشغيل الملف الرئيسي للعميل على حاسوب المراجع او حاسوب العميل نفسه باستخدام برنامج الحاسوب الذي وضعه المراجع، ويقوم المراجع بعد ذللك بمقارنة إجمالي التج عن الحاسوب مع إجمالي الأستاذ العام.

وعند استخدام هذا الأسلوب يوجد العديد من العوامل او الخطوات الأساسية التي يجب الإشارة اليها وهي:

- **التكلفة:** ترتبط هذه التكلفة بدرجة تعقد العنليات الحسابية لدى العملاء وعلى كمية البيانات التي سيتم تشغيلها.
- **الشمول:** يمكن تصميم المحاكات المتوازنة على عينة محددة من البيانات وليس على كامل البيانات.
- **التركيز على الاستثناء:** تعتمد المحاكات المتوازنة على مبدأ الاستثناء أي على بعض العمليات أو الحسابات أو الأرصدة المراد اختيارها أو المشكوك في أمرها.
- **تحديد الهدف:** يحدد تحديدا سابقا الهدف او الغرض من الاختبار المراد إجراءه حتى يمكن التوصل إلى النتيجة المطلوبة.
- **تصميم الهدف:** يتضمن كالتالي:
  - التعرف بملفات البيانات العملاء وكل المعلومات المتعلقة بها للوصول الى بيانات المطلوبة
  - تصميم الصيغ ومضمون تقارير البرامج المراجعة العامة للحاسوب التي يعدها المراجع لتحقيق ما أمكن من الفائدة.
  - وضع منهج منطقي لإستخلاص البيانات التي يتم التوصل اليها من دفاتر العملاء ومعالجتها.
- **الترميز:** اي الترميز نتائج التصميم التطبيق في قائمت عمل بواسطة المراجع وبلغة مبسطة لبرامج المراجعة العامة، وبالتالي اعطاء امر للحاسوب بما يجب عليه فعله بملفات العملاء لتحقيق الأهداف المطلوبة.

[15] – عبدو حمادة –رسالة ماجستير– مرجع سبق ذكره –ص78

- **الإدخال من خلا لوحة المفاتيح:** اي ادخال قائمة العمل بواسطة لوحة المفاتيح الى الحاسوب مع كل من البرامج العمة للحاسوب وملفات البيانات الخاصة بالعملاء.

ت-أسلوب الاختبار المتكامل:

يعتبر اسلوب الاختيار المتكامل امتداد لمدخل البيانات الاختيارية وفيه يقوم المراجع بإنشاء وحدة وهمية يمكن ان تكون قسم او زبون او عامل او مورد وهمي... إلخ حيث يقوم بإدماجها ضمن نلفات المنشأة.

وخلال العام ويقوم المراجع بإدخال عمليات افتراضية لتلك الوحدة الوهمية، ويتم تشغيلها مع عمليات المنشأة الفعلية وتتم مراجعة الوحدة الوهمية على مدار العام وفي أوقات مختلفة .

ث-أسلوب التتبع والملاحظة:

يعتبر هذا الأسلوب الاختبار المتكامل حيث يتم اختيار بيانات الاختبار من ضمن البيانات الفعلية للعمليات مع وضع علامات مميزة لهذه البيانات وتتبع نتائج تشغيلها عند كل نقطة من البيانات الفعلية وتتمثل البيئة الاساسية لهذا الأسلوب أنه يستخدم البيانات الفعلية المنشأة من تجنب استخدام القيود العكسية والتالي تجنب المشاكل التي قد تنجم عنها لدى فصلها.[16]

3. أسلوب المراجعة بمساعدة الحاسوب:

تتمثل باستخدام برامج المراجعة العامة بالحاسوب وتعتبر هذه البرامج أداة للمراجعة يتم تصميمها بواسطة منشأت متخصصة في عمليات المراجعة المختلفة وتمتاز برامج المراجعة العامة بالحاسوب بميزتين هما:

- تصمم هذه البرامج بنفس الطريقة التي يمكن من خلالها تدريب معظم المراجعين على استخدامها في مجال التشغيل الالي للبيانات.[17]
- إمكانية تطبيق برنامج واحد لعدد من امهام دون تحمل تكلفة تصميم عدة برامج خاصة ونتيجة لاستخدام المكلف لبرامج المراجعة العامة بالحاسوب في المنشأة المحاسبية يجب على طلبة المحاسبة والمراجعة التعرف إليها ولهذه البرامج عدة استخدامات أهمها:
  - التحقق من العمليات الحسابية من ضرب وجمع وغيرها.

[16] – عبدو حمادة – رسالة ماجستير – مرجع سبق ذكره –ص 78

[17] – توماس –مليم وهنكي – أمرسون –1989–المراجعة بين النظرية والتطبيق– ترجمة ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد–دار المرخ للنشر– الرياض–ص524

- فحص السجلات من حيث الجودة والصحة والاكتمال حيث يتم هذا الفحص من خلال وضع أوامر في برنامج المراجعة العامة للحاسقب لفحص كافة السجلات بواسطة معايير محددة.[18]

المطلب الثالث: مراحل ومشاكل المراجعة .

سنتطرق إلى دراسة مراحا ومشاكل مراجعة المحاسبة الإلكترونية.

أولا: مراحل المراجعة.

يقوم المراجع بتنفيذ مهام عملية مراجعة الإلكترونية في أربعة مراحل تتمثل في مرحلة قبقل التكاليف ومرحلة التخطيط لعملية المراجعة ومرحلة تنفيذ عملية المراجعة ومرحلة التقرير، وهي فيما يلي:

1- مرحلة قبول التكاليف:

يعد قرار التكليف من القرارات التي تتميز بالصعوبات نظرا للضغوط المتعارضة بين اعتبارات البرمجية والإعتبارات المهنية اللازمة للاتخاذ هذا القرار، ومن ثم يواجه المراجع قبول التكاليف، ومن خلا مساعدة المراجع على تصنيف الشركات محل قبول التكاليف على أساس خصائص مخاطرهم ومخاطر أعمال مكتب المراجعة، لما ينتج عن هذا الارتباط من خسائر بسبب نقص الربحية وخسائر النزاعات القضائية ضد مكتب المراجعة.

وما لهذه العوامل من تأثير على قدرة الشركة على الإستمرار ومعلومات عن الإدارة توافر إدارة قوية تتسم بالإيجابية في إنجاز القرارات حول المخاطر التي تحيط بالمنشأة والخبرة والكفاءة والنزاهة والشفافية ومعلومات عن النظم المحاسبي الإلكتروني تمكن من الحصول على مفهوم ملائم لطبيعة ومدى كفاءته في توفير معلومات موثوقة فيها بالدقة والسرعة المطلوبة ومعلومات عن نظم الرقابة الداخلية.[19]

2- مرحلة تخطيط عملية المراجعة:

وهي مرحلة زيادة التعميق في المعلومات والتوسع في بناء قاعدة البيانات للبدء بعملية للتخطيط ليتمكن من تقديم كل من الخطر الحتمي وخطر الرقابة.

[18] – د.علي حاج بكري- أصول المراجعة (1)-مرجع سبق ذكره

[19] – عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شاحته، عادل نعمة الله نجيب، دراسات في المراجعة المتقدمة، الدار الجامعية، 84 شارع غنيم، الإبراهمية، الإسكندرية، 2003، ص35

مثال: الإجراءات التحليلية على الدخل وهنا يبحث المراجع عن وجود علاقات غير عادية أو غير متوقعة لهذه الحسابات ذات العلاقات ومن ثم تؤثر هذه الإجراءات على قرارات تخطيط المراجع لعملية المراجعة.

ويجب على المراجع تنظيم جلسات مناقشة بين فريق المراجعة لدراسة المعلومات التي تم التوصل إليها حتى يتسنى لهذا الفريق الحصول على فهم كافي لطبيعة عمل المنشأة محل المراجعة وطبيعة نظام المعلومات المحاسبي والإلكتروني ونظام الرقابة الداخلية الخاص به وطبيعة المخاطر والغش المحتمل .

مثال: مناقشة الضغوط والحوافز التي قد تجعل الإدارة أو موظفي المحاسبة الإلكترونية تميل لإرتكاب الغش حيث يتم طرح العديد من الأفكار في صيغة أسئلة لتنشيط ذهن فريق المراجعة.

3- مرحلة تنفيذ وتقرير عملية المراجعة:

أ- **تنفيذ عملية المراجعة:** بعد إعداد الخطة العامة وبرنامج المراجعة تأتي مرحلة تنفيذ الخطة عن طريق المراجع وفريقه وتهدف هذه المرحلة من العمل على جمع أدلة إثبات كافية وملائمة.[20]

ويقوم المراجع في هذه المرحلة بتنفيذ نوعين رئيسيين من الإختبارات في ظل الأنظمة هما:

- **اختبار مدى الإلتزام:**

هي اختبارات تهدف للحصول على أدلة إثبات ملائمة عن طريق اختبار مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية المتعلقة بالإدارة بشكل مباشر (الرقابة العامة) ونظام الرقابة الداخلية المتعلقة بمزاعم الإدارة بشكل مباشر (الرقابة على التطبيقات) .

ويحتوي نظام الرقابة الداخلية المحاسبية الإلكترونية على الرقابة العمة والرقابة على التطبيقات والمراجع يبدأ بفحص نظم الرقابة العامة أولا لما لها من تأثير على نظم الرقابة على التطبيقات.[21]

- **الاختيارات الجوهرية (إجراءات تحليلية، تفاصيل العمليات والأرصدة):**

  - **الإجراءات التحليلية:** ذلك بإستخدام أساليب مراجعة المحاسبية الإلكترونية في توسيع نطاق الإجراءات التحليلية في النظم الإلكترونية.

---

[20] – محمد وضاح الزين، المراجعة في ظل نظم المعلومات المحاسبية الألكترونية، مرجع سابق ص31

[21] – احمد علي ابراهيم، إستراتجية المراجعة، الدراسات وابحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق ببنها، السنةالسابعة عشر، العدد الأول 1997، ص8

مثال: تنفيذ عدة إجراءات تحليلية واستخلاص البيانات من ملفات النظام المحاسبية الإلكتروني ثم عرض النتائج بشكل خرائط أو رسوم بيانيا.

إختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة: هي عبارة عن إجراءات مصممة لتنفيذ مجموعة من الاختبارات للحصول على أدلة إثبات توفر تأكيد من تحقق أهداف الوجود والدقة والاكتمال والتصنيق والتوقيت والترحيل والإفصاح لجميع العمليات، التي يقوم بها نظام المحاسبي الإلكتروني للمنشأة محل المراجعة والهدف من هذا الإختبار ما إذا كان هناك تحريفات جوهرية بالقيمة النقدية لرصد حساب ويستطيع المراجع استخدام برامج الجداول الإلكترونية الذي يعتمد على أسلوب الاحتمال النسبي في أخذ عينة المراجعة ويساعد هذا الأسلوب على استخدام عدد أقل من العينات وفي الوقت نفسه تقليل نسبة المخاطر مع توفير تنبيه عن وجود مخاطر محتملة من العينة، المأخوذة مما يساعد في تحديد طبيعة وسبب كل تحريف يمكن أن يتواجد في العينة.[22]

ثانيا: مشاكل المراجعة.

إن عدم توفر نظم رقابية كافية لنظم المحاسبية الإلكترونية يؤدي الى تزايد مخاطر الغش واخطأ ومن امثلة ذلك في حالة عدم وجود قيود تمنع اي شخص غير مصرح له بتعديل أرصدة الحسابات المدينين في نظام المحاسبي الإلكتروني يؤدي الى عدم قدرة المسؤولين عن حسابات المدينين، من القيام بعملية الرقابة على بيانات حسابات المدينين بشكل فعال، وللإيضاح هذه المشكلة المشكلة نتعرض لما يلي:

1- بعض صور الاحتيال في نظم المحاسبية الإلكترونية:

تزيد مخاطر الاحتيال والغش ضعف نظم الرقابة الداخلية لنظم المحاسبية الإلكترونية، ومن ثم على المراجع ضرورة فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية الخاصة بجمع مراحل النظام الإلكتروني، إلا ان هناك العديد من صور الاحتيال التي تظهر قدرة المحتال على اسنخدام الحاسب الإلكتروني في التغلب على الرقابة الداخلية. [23]

2-مشاكل نظم الرقابة الداخلية بنظام المحاسبي الإلكتروني:

أ- مشاكل متعلقة بالعاملين بالشركة محل المراجعة:

[22] – عبد الوهاب نصر على، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، نفس المرجع، ص33

[23] – عيد محمود خلف، أثر الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبي على تقدير المخاطر الملازمة لمراجعة القوائم الملية في ظل البيئة الإلكترونية، الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، السنة الثانية والعشرون، العدد الأول2002، ص83

- **تواطؤ الإدارة:** إن تواطؤ الادارة من الأسباب الرئيسية وراء ضعف نظم الرقابة الداخلية نتيجة وجود بعض المستويات الإدارية في وضع يسمح لها بتخطي نواحي الرقابة المصممة لمنع الغش والاحتيال المرتكب من قبل موظفين اخرين.

وهنا يمكننا ان نحدد ملامح الادارة من عدة ملاحظات هنها:

- طلب الادارة بتصميم الرقابة الداخلية بأقل تكلفة.
- توجيه الادارة لتصميم نظم الرقابة داخلية للعمليات الروتينية وليس للعمليات غير الروتينية.[24]

- **ترتكز الوظائف والمعرفة في يد موظفين معنيين:** على الرغم من ان النظم المحاسبية الإلكترونية سوف تشمل على الاعمال اليدوية إلا ان عدد الموظفين القائمين على تشغيل هذه النظم سوف ينخفض بشكل ملحوظ كما ان هؤلاء الموظفين سيكونون على علم بكيفية التشغيل وتوزيع المخرجات واستخدامها، وعلى علم بنقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية وبالتالي يكونون في وضع يمكنهم تعديل البرامج والبيانات اثناء تخزينها او تضيعها خاصة في حالة عدم فعالية اجراءات الرقابة الخاصة للوصول للبيانات وصعوبة الفصل بين الوظائف نتيجة تركز على العمليات داخل نظم المحاسبية الإلكترونية .

ب-مشاكل متعلقة بنظام المحاسبي الإلكتروني:

- **تركيز البرامج والبيانات:** غالبا ما يتم تركيز البيانات للعمليات وبيانات الملف الرئيسي بحيث لا تقرأ الا في الحاسب الإلكتروني المركزي أو عدد من الاجهزة الموزعة في انحاء المنشأة وعادة ما يتم الاحتفاظ ببرامج الحاسب الإلكتروني التي تسمح بالوصول الى هذه البيانات.
- **اعتماد بعض اساليب الرقابة اليدوية على نظم البرامج الإلكترونية:** تخضع مخرجات نظام المحاسبي الإلكتروني الى الرقابة اليدوية كما في قيام شخص مسؤول عن فحص قوائم الأخطاء التي يكتشفها النظام الإلكتروني ومن ثم اعتماد الفحص اليدوي على كفاءة نظم الرقابة الخاصة بالمظام الإلكتروني في إخراج قوائم تتسم بالدقة واشمول لجميع الأخطاء.
- **امكانية الاختراق من قبل برامج أخرى:** تعد الفيروسات من الاساليب التي تمكن من اختراق نظام الرقابة الداخلية ويتسبب في تغيير او تدمير البيانات والبرامج، ويمكن تقسيم الفيروسات الى ثلاثة انواع:
  - فيروسات التي تصب بدء عمل نظام التشغيل.

[24] – صابر حسن الغنام، دور التجارة الإلكترونية في تخفيض في التكاليف بالموانى البحرية المصرية، الدراسات والبحوث التجارية، كلية تجارة، جامعة الزقازيق سنة1999، عدد الثاني، ص623

- الفيروسات الصغيرة وتصب عادة الملفات النصية وهي اكثر انتشارا.[25]

3-مشاكل التأهل العلمي والعملي لمراجع النظم المحاسبية الإلكترونية:

أ- **مشاكل التأهيل العلمي لمراجع النظم المحاسبية الإلكترونية:** تعد كليات التجارة والعلوم الادارية وما يناظرها من معاهد المصدر الاساسي للتأهل العلمي للمراجع، وتزداد اهمية تحسين التعليم في مجال مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية كنتيجة التطورات المستمرة والسريع في تكنولوجيا الحاسب الإلكتلروني واستخدامها بشكل واسع في المنشأة.

ب-**مشاكل التأهيل العلمي لمراجع النظم المحاسبية الإلكترونية:** ان التأهل العملي في مكاتب المراجعة أمرا ضروريا ليمتلك المراجع الخبرة العلمية التي تؤهله لممارسة المهنة إلا أن التأهل العلمي يواجه العديد من المشاكل مثل قيام العديد من المراجعين بمراجعة الإلكترونية باستخدام أسلوب المراجعة من حول الحاسب.

4-مشاكل خاصة بجمع ادلة اثبات في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية:

أ- مشاكل متعلقة بنظام المحاسبي الإلكتروني:

- **طبيعة المعالجة داخل نظام المحاسبي الإلكتروني:** تقوم نظم المحاسبية الإلكترونية بمعالجة البيانات المالية بشكل تلقائي وفقا لما هو مبرمج تماما، حيث يتم تحديد جميع انواع العمليات المالية والظروف التي يمكن ان تحدث، ويتم برمجتها من طريق مجموعة من الاوامر داخل النظام.[26]
- **الاحتفاظ بالبيانات الإلكترونية لفترة زمنية قصيرة:** يتم الاحتفاظ بالبيانات والمعلومات في ملف نظام المحاسبي الإلكتروني وتكون مقروءة بلغة الحاسب الإلكتروني لفترة زمنية قصيرة
- **غياب نظام الرقابة الداخلية:** في ظل غياب او ضعف نظم الرقابة الداخلية يسهل الوصول الى البيانات وبرامج نظام المحاسبي الإلكتروني باستخدام نظم اخرى عن بعد، من داخل او خارج النشاة ومن ثم يتم تدمير السجلات الالكترونية او تفسيرها دون ترك اي دليل كنتيجة لذلك الحصول على ادلة اثبات تؤكد انتاج النظام سجلات صحيحة تتضمن جميع المعلومات التي تحدث. [27]

---

[25] – احمد علي ابراهيم، دراسة انتقادية لمعيار المراجعة الأمريكي رقم 55(دراسة هيكل الرقابة الداخلية)، مرجع سابق، ص25

[26] – عبد محمود حميد خلف، أثر الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبي على تقدير المخاطر الملازمة لمراجعة القوائم المالية في ظل البيئة الإلكترونية، مرجع سابق، ص63،

[27] – المعتز المجتبي ابراهيم طه، تخطيط وتنفيذ المراجعة الخارجية في ظل النظم المحاسبة الإلكترونية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد سادس واربعون، سنة 2015، ص118

- **عدم توافر مستندات ورقية في بعض مراحل النظام الالكتروني:** قد لا تتوفر مستندات المدخلات نتيجة ادخال البيانات مباشرة من داخل النظام المحاسبي الالكتروني، بدون توفر مستندات مؤيدة لهذه المدخلات ويقوم النظام بالعمليات المحاسبية مثل الخصومات واحتساب الفائدة دون توثيق مرئي للعمليات المالية الفردية.[28]

ب-المشاكل متعلقة بالمراجع:

- **التأهل العلمي والعملي للمراجع:** تعد مشكلة التأهل العلمي والعملي للمراجع من أهم المشاكل التي تؤثر سلبا على جمع أدلة إثبات الإلكتروني .
- **ارتفاع تكلفة الأساليب الإلكترونية في المراجعة:** إن استخدام المراجع الأساليب التي تعتمد على الحاسب الإلكتروني في تنفيذ عملية المراجعة يترتب عليه زيادة في التكاليف التي يتحملها المراجع.
- **الاعتماد على الحكم الشخصي للمراجع:** إبداء المراجع رأيه الفني يتطلب قدر من الحكم الشخصي المهني الذي يظهر في معظم مهام عملية المراجعة، كما في تخطيط عملية المراجعة وتحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر مقدار وأنواع أدلة الإثبات المطلوبة لتأكد وتدعم الرأي الفني للمراجع ثم تقييم هذه الأدلة.

[28] – ليلى عبد الحميد لطفي، اثر استخدام النظم الإلكترونية في المراجعة على كفاءة الأداء المهني للمراجع، المجلة العلمية لكلية التجارة كلية التجارة، جامعة بنات، العدد الثالث عشرون، سنة 1997، ص67، 69.

المبحث الثاني: مفاهيم ومعلومات حول مراجع الحسابات

ممارسة مهنة المراجعة تتم من خلال مجموعة من الافراد المؤهلين، وفقا لطبيعة الهيكل التنظيمي داخل كل مكتب مراجعة، الا انها وبشكل عام، نحدد مستويات الاعضاء داخل فريق العمل، و في هذا الاطار تمثل جودة الاداء المهني لمراجع الحسابات ضمانا لبقاء مكاتب المراجعة في عملها واستمراريتها مستقبلا.

المطلب الأول: ماهية مراجع الحسابات

يقوم مراجع الحسابات بعدة مهام ومسؤوليات حددها القانون كما له عدة حقوق حددها القانون.

أولا: مفهوم مراجع الحسابات

لقد تعددت مفاهيم مراجع الحسابات من مرجع لأخر.

مراجع الحسابات حسب القانون التجاري المادة 715 مكرر 04 [29]، كل عهدة ادارية او العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46من قانون 10-01، حسب المادة 715 تعين الجمعية العادية للمساهمين مندوبا للحسابات او اكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، في التحقيق في الدفاتر والاوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة او مجلس المديرين.

حسب المادة 22 فان مراجع الحسابات(محافظ الحسابات)هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات للشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها (قانون رقم 10-01 والمادة 18-22، 2010).[30]

من خلال مجمل التعاريف السابقة نستنتج ان مراجع الحسابات هو كل شخص مهني مستقل يحمل شهادة سارية المفعول، يتم تعيينه من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني لمزاولة المهنة، من مهامه المصادقة على مدى صدق وشرعية حسابات الشركة محل المراجعة .

[29] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد 42 المادة 46
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزئر، ص 188
[30] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد42 المادة 18-22، مؤرخ في 16 رجب عام 1431

ثانيا: مهام مراجع الحسابات

هناك نوعان من المراجعين في الجزائر وهم الخبراء المحاسبين المكلفين بالقيام بالمراجعة الخارجية التعاقدية، ومحافظي الحسابات المكلفين بمهام المراجعة الخارجية القانونية.[31]

1. مهام الخبير

من مهام الخبير المحاسب وحسب المادة 18من القانون 10-01 [32]القيام بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها اي عقد عمل، و يعد الخبير المحاسبي مؤهلا للقيام بمهام محافظ الحسابات (المراجعة القانونية) لدى الشركات والهيئات المعنية بالمراجعة القانونية، و حاليا معظم الخبراء المحاسبين ان لم نقل كلهم يمارسون هذه

2. مهام محافظ الحسابات:

أ. يقوم بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين او الشركاء او حاملي الحصص

ب. يبدي رايه في شكل تقرير خاص حوا الاجراءات الرقابية الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة ومجلس المديرين او المسير

ت. يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والشركات او الهيئات التابعة لها او بين الشركات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة او المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة او غير مباشرة يعلم المسيرين والجمعية العامة او الهيئة المداولة المؤهلة

ثالثا: حقوق وواجبات مراجع الحسابات

يمكن لمراجع الحسابات اداء مهامه بكل فعالية اذا كان على دراية تامة بكل ماله من حقوق وما عليه من واجبات ومسؤوليات.

[31] – المهام(شريقي، 2012، صفحة 133)

[32] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد42 المادة 18-22

1. حقوق مراجع الحسابات

أ. **حق الاطلاع:** لمراجع الحسابات حق الاطلاع في اي وقت على كافة الدفاتر والسجلات وكذلك محاضر الجلسات الخاصة بمجلس الادارة والهيئات العامة للمساهمين، من اجل اعطاء راي فني محايد حول عدالة تصوير القوائم المالية.[33]

ب. **حق الاعلام:** يقدم القائمون بالإدارة والبيانات العامة كل 6 أشهر على الاقل، لمراجع الحسابات كشف محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

ت. **حق الاستعانة بالمعاونين:** قام المشرع الجزائري بمنح الحق لمراجع الحسابات في الاستعانة بمعاونين مختصين كخبراء او القانونيين يتصرفون باسم مراجع الحسابات.

ث. **استدعاء الجمعية العامة من مراجع الحسابات:** لمراجع الحسابات حق استدعاء الجمعيات العامة الاكثر اهمية سواء العادية او الغير عادية وعدم استدعاء هذه الجمعية يؤثر على صحة مداولتها

ج. **حق الاتعاب:** يتم تحديد اتعاب مراجع الحسابات من طرف الجمعية العامة في بداية المهمة.

2. **واجبات مراجع الحسابات:** يتم تحديد واجبات مراجع الحسابات في ما يلي

أ. **عدم التدخل في التسيير:** مراجع الحسابات يقوم بفحص الحسابات ووثائق الشركة ومدى مطابقتها للقواعد المعمول بها ولكن دون التدخل في التسيير.

ب. **التمتع بالاستقلالية والنزاهة:** يجب على مراجع الحسابات التحلي بالنزاهة والاستقلالية، اي يكون سيد قراراته لا يتاثر باي ضغوط.

ت. **اعلام هيئات التسيير في حالة عرقلة مهامه:** يجب اعلام الهيئات المختصة كتابيا في حالة عرقلة ممارسته مهامه.[34]

ث. **الالتزام بالسر المهني:** بما ان مراجع الحسابات لهخ الاطلاع على جميع وثائق المؤسسة وذلك مايعتبر اسرار مما يجب علية الالتزام وعدم الافصاح عنها.

المطلب الثاني: مسؤوليات مراجع الحسابات:

ان اخلال مراجع الحسابات بواجباته المهنية او عدم وفائه بها سيحمله المسؤولية ومن هنا نجد ان مراجع الحسابات يتحمل ثلاث مسؤوليات:

---

[33] – مرجع سبق ذكره الجريدة الرسمية المادة 18-22

[34] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة

أولا: المسؤولية المدنية

محافظ الحسابات من مهمته الاهتمام بالاشخاص الذين لديهم مصلحة مع المؤسسةمحل المراجعة سواء كانوا اطراف داخليين كالمسيرين والاجراء، او كانو اطراف خارجيين كالمستثمرين والبنك كل هؤلاء ينتظرون من مراجع الحسابات ان يظهر العناية المهنية اللازمة في تادية مهامه، وفب حالة عدم تقديم هذه العناية فلهم الحق في طلب تعويض الضرر، واضعين مراجع الحسابات امام مسؤولية مدنية.[35]

ان مسؤولية مراجع الحسابات المدنية تحكمها المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري، و يعد مراجع الحسابات مسؤولا عن الاخطاء التي يرتكبها اثناء تادية مهامه، و يتحمل بالتضامن سواء اتجاه الشركة او الهيئة او الغير والاضرار الناجمة عن مخالفة احكام القانون المنظم للمهنة.[36]

ولكي تقوم المسؤولية المدنية على مراجع الحسابات، يجب ان تتوفر ثلاث شروط هي:

- حصول اهمال وتقصير من جانب مراجع الحسابات في اداء واجباته المهنية.
- وقوع ضرر اصاب الغير نتيجة اهمال وتقصير مراجع الحسابات.
- وجود علاقة سببية بين الضر الذي لحق بالغير وبين اهمال وتقصير المراجع.

الميدان مراجع الحسابات ملزم بتقديم الوسائل دون النتائج اثناء تأدية مهامه، و بالتالي فان عميله حتى يتسنى له تحميل مراجع الحسابات المسؤولية المدنية مطالب بإثبات:

- اما الخطأ المتعمد من محافظ الحسابات
- اما التقصير من محافظ الحسابات
- واما الضرر.[37]

ثانيا: المسؤولية الجزائية

لا تقتصر مهمة محافظ الحسابات على الجانب المالي للمؤسسة فقط، بل يساهم ايضا في اخلاقيات الحياة الاقتصادية يعني ذلك الامتثال لقانون اخلاقيات المهنة وتشجيع الشفافية، وبذلك فان محافظ الحسابات فمخالفته

[35] – يوسف محمود جربوع مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق مؤسسة الوراق عمان الاردن 2000–ص 238

[36] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 60

[37] – محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الاسكندرية مصدر 2002، ص74

للقانون في حد ذاته، فانه يقع على عاتقه مسؤولية جزائية ويتحمل المسؤولية، و هذا ما نصت عليه المادة 62 من القانون 01/10.[38]

ويعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظ الحسابات كل شخص غير مسجل اوقف او سحب تسجيله، يقوم بمهام محافظ حسابات او يستمر في القيام بها، كما يعد مماثلا للممارسة غير الشرعية انتحال صفة محافظ الحسابات، و تنص المادة 831 من القانون التجاري الجزائري عاى انه: "يعاقب بالحبس من سنة الى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000دج الى 500.000دج او باحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد اعطاء معلومات كاذبة او تاكيدها عن حالة الشركة او الذي لم يكشف الى وكيل الجمهورية عن القائع الاجرامية التي علم بها

الجدول رقم 1- 1: المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات

المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات	النص القانوني	العقوبة	
		السجن	الغرامة المالية
الممارسة بصفة غير قانونية لمهنة محافظ الحسابات	المادة 73من القانون 01/10	في حالة العود: من سنة (06)اشهر الى سنة (01)واحدة	من 500.000دج الى 2000.000دج وفي حالة العود: تضاعف الغرامة
المنح عمدا او الموافقة على البيانات غير الصحيحة الواردة في التقارير المقدمة للجمعية المدعوة للبث في الغاء حق الافضلية في اكتتاب المساهمين	المادة 825من القانون التجاري	من ستة(06) الى سنتين(02)	من 20.000دجالى 500.000دج
الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية	المادة 829 من القانون التجاري	من شهرين(02) الى ستة اشهر(06)	من20.000دج الى 200.000دج

[38] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 62

تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة او تاكيدها، او عدم الكشف عن الوقائع الاجرامية التي علم بها وكيل الجمهورية	المادة 830 من القانون التجاري	من سنة واحدة (01)واحدة الى (05)سنوات	من 20.000دج الى 500.000دج
افشاء السر المهني	المادة 830من القانون التجاري، و المادة 301 من قانون العقوبات .	من شهر (01(الى ستة(06) اشهر	من 500دج الى 5000دج

ثالثا: المسؤولية التأديبية

تنشا المسؤولية الانظباطية من مخالفة اعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها.

وفقا لأحكام المادة 63 من القانون 01/10 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية او الانضباطية امام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة ومن بين هذه المخالفات نجد: [39]

- خرق القانون والقواعد المهنية.
- التقصير المهني الخطير(التهاون)
- السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وامانة وشرف المهنة حتى وان لم يتعلق بالمهنة والعقوبات التي يتحملها مراجع الحسابات على حسب درجة خطورة الخطأ ونحصرها في ما يلي:
- الانذار
- التوبيخ
- التوقيف المؤقت لمدة اقصاها ستة (06)اشهر
- الفصل النهائي (الشطب من الجدول)

[39] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 63 من القانون 10-01-ص10

ويمكن لمحافظ الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسلط عليهامام الجهات القضائية.

المطلب الثالث: محددات جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات

جودة الاداء المهني في للمراجعة، تشكل قضية محورية بالنسبة للقائمين على تنظيم المهنة، و ذلك باعتبارها محدد رئيسي يتضمن العديد من المتغيرات التي تؤثر على سمعة وتطور المهنة بشكل عام، و يمكن النظر الى جودة الاداء المهني لمراجع الحسابات، بانها منتج نهائي لما يقوم به من افعال واجراءات.

اولا: طبيعة جودة الاداء المهني

في اطار تعدد محددات الجودة بشكل واضح، حددت ارشادات جودة المراجعة الصادرة عن الاتحاد الاوربي، ان الجودة هي الدرجة التي تحدد الخصائص الكامنة لتحقيق متطلبات المراجعة، و تتضمن هذه الخصائص

1. **الاهمية:** وهنا نقصد مدى اهمية القضية التي تخضع للاختبار في المراجعة، بحيث يمكن ان تقيم بأبعاد متعددة، مثل الحجم المالي للعميل، وتأثير العميل على المجتمع او على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية.[40]
2. **الموثوقية:** تعكس نتائج عملية المراجعة والاستنتاجات التي تتوصل اليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختيارها
3. **الموضوعية:** المراجع يجب ان يشكل تقييماته ورايه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الاساسي.
4. **المجال:** تحدد خطة مهمة المراجعة قريبة بشكل ملائم جميع العناصر المطلوبة لمراجعة ناجحة
5. **التوقيت الملائم:** يجب تسليم نتائج المراجعة في الوقت الملائم، و قد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات او القيود المحددة
6. **الوضوح:** وهنا يجب ان يكون تقرير المراجعة واضحة موجزا في تقديم نتائج عملية المراجعة، و هذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال.
7. **الكفاءة:** في ضوء مدى اهمية ودرجة تعقيد عملية المراجعة، يجب تخصيص موارد على عملية المرلجعة بشكل معقول
8. **الفعالية:** يجب ان تتلقى نتائج واستنتاجات وتوصيات المراجعة الرد او الاستجابة الملائمة من قبل المنشاة التي تمت مراجعة اعمال

[40] – محمد عبد الله مجاهد، العوامل المحددة لأداء مراقب الحسابات لمراجعة خارجية غير منظمة بالتطبيق

ثانيا: الرقابة على جودة الاداء المهني

ان تطوير المهنة والارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة، تاتي معايير الرقابة على جودة الاداء المهني، كمتطلبات تنظيمية بوضع نظام للرقابة على جودة العمل.

وقدمت معايير الرقابة على الجودة، الارشادات الخاصة بالإشراف على مدى فعالية وكفاءة اجراءات وسياسات رقابة الجودة في تحقيق الاهداف المطلوبة، و تتضمن هذه الارشادات وفقا لمجمع المحاسبين القانونيين في استراليا ما يلي:[41]

أ. تحديد اجراءات الاشراف الضرورية لتقديم ضمان معقول بان الاجراءات والسياسات الخاصة برقابة الجودة قد نفذت بفعالية .

ب. تحديد اهداف وتعليمات وبرامج الاشراف

ت. تحديد الحاجة لتصحيح اجراءات وسياسات

بالإضافة الى العناصر السابقة نجد كذلك مايلي

- الاستقلالية والنزاهة والموضوعية
- الادارة الشخصية
- قبول عملاء جدد واستمرارية العلاقة مع عملاء قدامى
- اداء العمليات حيث يلزم باداء العمل الميداني
- الاشراف وذلك من خلال الالتزام بسياسات واجراءات المعايير السابقة

ثالثا: شروط مهنة محافظ الحسابات

لا يمكن لاي شخص ممارسة مهنة محافظ حسابات في الجزائر الا اذا كان مسجل في جدول محافظ حسابات لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ويكون حاصلا على الاعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية.

وقد حددت المادة 08 من القانون رقم 01/10المؤرخ في 11 جوان 2010،[42] شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات على النحو التالي:

---

[41] – مجلة الدراسات المالية ص45-93

[42] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 08 من القانون 10-01

- ان يتمتع بالجنسية الجزائرية
- ان يكون حائز على الشهدة الجزائرية لمحافظي الحسابات او شهادة معترف بمعادلتها
- ان يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية
- الا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية او جنحة مخلة بشرف المهنة
- ان يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية
- ان يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات امام المجلس القضائي

المبحث الثالث: انعكاسات المراجعة الإلكترونية على مراجع الحسابات

المطلب الاول: مخاطر المراجعة الالكترونية وعناصرها

اولا: مفهوم وماهية مخاطر المراجعة

تعرف مخاطر المراجعة على انها فشل المراجع في اكتشاف الإنحرافات الموجودة في القوائم المالية وذلك بدون علمه في وجود تلك الانحرافات.

كما عرفت على انها فشل مراجع في ابداء الراي المناسب عن القوائم المالية التي توجد بها اخطاء جوهرية[43]، وايضا عرفها المجمع العربي للمحاسبين على انها قيام المراجع بابداء راي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري.

كما يعرف (رضوان، 1980) مخاطر المراجعة على انها احتمال ابداء راي غير صحيح عن القوائم المالية موضوع الفحص وذلك بسبب فشل المراجع في اكتشاف الاخطاء الجوهرية التي قد توجد في القوائم المالية التي يبدي رايه فيها، و ان ياخذ في اعتباره تمخفيض مخاطر المراجعة الى ادنى حد ممكن.[44]

من خلال ما سبق نلاحظ ان خطر المراجعة من العوامل الهامة التي يجب ان ياخدها المراجع في الاعتبار سواء عند تخطيط عملية المراجعة او عند تحديد اجراءات المراجعة او عند تقييمه للادلة وقرائن الاثبات.

ثانيا: عناصر مخاطر المراجعة

اثناء قيام المراجع بعملية المراجعة يتعرض لمجموعة من المخاطر وذلك لانه لا يمكنه ان يكشف عن كافة التحريفات والمخالفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية وبعض هذه المخاطر فيها ما يرتبط بالمنشاة محل المراجعة والبعض الاخر يرتبط بالمراجع نفسه، و قد اوصى المعيار رقم 47 الصادر عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين انه على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة ان يراعي بان يكون خطر المراجعة عند ادنى حد ممكن لابداء راي سليم في القوائم المالية

[43] – دلال صادق بطرس، نظم المعلومات المحاسبية (دار الثقافة العربية 2011)

[44] – رأفت علي رضوان، منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر، ملخص خاص العلوم التجارية(العدد 10.11.12-2002)

ثالثا: اسباب مخاطر المراجعة

أ. تتمثل في ضياع الدفاتر والسجلات المحاسبية وحل محلها بيانات مخزنة على اقراص ممغنطه حيث تم حفظ البيانات المحاسبية على تلك الوسائط لتحل محل الدفاتر المحاسبية وبالتالي اصبحت تلك البيانات غير مرئية غير قابلة للقراءة كما يمكن لاي شخص الدخول الى تلك البيانات وتغييرها ودون ترك اي اثر ملموس عليها وبالتالي اصبح من الصعب اكتشاف حالات الغش والتلاعب.

ب. اختفاء تتبع ويقصد به تتبع الدورة المحاسبية للمستند من بدء حدوثه الى نهاية مساره مما ينتج عنه عملية التتبع عملية صعبة وشاقة، و ينتج عنها ارتفاع مخاطر المراجعة واختفاء مسار المراجعة الالكترونية للاسباب التالية:

- عدم وجود دفتر يومية عامة تسجل فيه قيود اليومية .
- صعوبة عملية التتبع لجميع معالجات البيانات المحاسبية.

التلاعب من قبل أشخاص غير مخولين بالدخول لقسم الحاسب الآلي بهدف تدمير وتخريب المعلومات والبيانات بإدخال فيروسات لأماكن تخزينها، وذلك إما لدوافع شخصية او اجرامية وقد يستخدم الحاسب الآلي كأداة لإرتكاب الغش.

تعتبر الفيروسات احدى البرامج التطبيقية والتي تمتلك القدرة على تعديل البرامج والبيانات بدون ترك اي مادي ملموس وتكون الفيروسات اثار مدمرة سريعة تكمن في إلغاء البيانات كليا وقد يكون للفيروس اثر طويل حيث يختفي الفيروس ويقوم بتغيير البيانات حال ورودها وتخزينها على الحاسب الآلي.

توجد عدة أسباب تتعلق بالعاملين بقسم الحاسب الآلي تؤدي الى ارتفاع مخاطر المراجعة المتعلقة بالانظمة الالكترونية ومنها:

- نقص الخبرة لموظفي قسم الحاسب الالي
- ضعف الاجراءات الرقابية المطبقة داخل الحاسب الالي
- عدم تغيير كلمة المرور بشكل دوري
- ادخال اقراص ممغنطة غير مسموح بإدخالها للحاسب الالي[45]

[45] – مرجع سبق ذكره ص32(دلال صادق بطرس)

ومن أكبر مخاطر المراجعة الالكترونية تتمثل في البرامج التطبيقية والموظفين والغش والوصول الغير مشروع لاماكن الاجهزة وتدميرها

المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الالكترونية ومخاطر عملية المراجعة

ان للمراجعة الالكترونية دورا هاما في تخفيض مخاطر المراجعة الناتجة عن الغش والاحتيال ومن بين هذه المخاطر:

اولا: مخاطر الارتباط

توضح معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين ان مخاطر الارتباط يجب ان تؤخذ في الاعتبار في كل عملية مراجعة حيث تتمثل مخاطر الارتباط في مخاطر اعمال المراجع وهي المخاطر المرتبطة بتكاليف التقاضي الناتجة عن الفشل في عملية في عملية مراجعة معينة وكذلك في المخاطر المرتبطة بقدرة المنشاة محل المراجعة على عدم الاستمرار والحصول على العائد وهنا نجد ان المراجعة الالكترونية تتحكم في مخاطر المراجعة

بالإضافة الى ان المراجع اذا تصرف كمراجع متخصص في المراجعة الالكترونية فانه سوف يكون له القدرة في التحكم في مخاطر اعمال المراجع

ثانيا: مخاطر الرقابة

و لتقييم مخاطر الرقابة فان المراجع يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق ومدى كفاءته وتحديد نقاط الضعف فيه من ناحية القيام باختبارات الالتزام ومن ناحية اخرى للتأكد من مدى الالتزام اثناء التطبيق العملي وذلك بفهم الرقابة الداخلية الموضوعة والتي يتم الحكم على مدى الاعتماد عليها.

حيث تساهم المراجعة الالكترونية في تحديد اختبارات الالتزام حيث انها توفر للمراجع معرفة بأماكن الاخطاء غير المتعمدة وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها ويكون لديه المعلومات الكاملة نتيجة تكرار عملية المراجعة في تلك الصناعة صورة كاملة عن نظام الرقابة الداخلية.[46]

[46] – الإتحاد الدولي للمحاسبين ،معايير المراجعة الدولية ،ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين(عمان:منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين 1998)

وعليه فان المراجع باستخدام المراجعة الالكترونية يكون لديه الادراك الكامل لتقدير مخاطر القوائم المالية بالإضافة الى تخفيض مخاطر المراجعة فانه يؤدي الى رفع مستوى الاتعاب التي يتقاضها المراجع ويؤدي كذلك الى زيادة جودة عملية المراجعة من رفع الكفاءة المهنية للمراجعين.

المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الالكترونية وجودة الاداء المهني لمراجع الحسابات

ان القائمين على تنظيم المهنة، والممارسين والدراسات الاكاديمية يعتبر الاداء المهني من القضايا المهمة بالنسبة لهم، باعتبارها عنصر رئيسي يتضمن العديد من المتغيرات تؤثر على سمعة وتطور المهنة بشكل عام، وبهذا ينحصر الاداء المهني للمراجع على الجودة وبالتالي يكون هذا الاخير كمنتج نهائي سواء يكون سلبيا او ايجابيا حسب ما يقوم به المراجع.

اولا: جودة المراجعة الالكترونية

ان بيئة المراجعة شهدت تطورا كبيرا، وذلك نتيجة التغيرات التي شهدتها تكنولوجيا المعلومات في مجال المحاسبة بسبب انتشار إستخدام الحاسبات الإلكترونية الامر الذي ادى إلى إنعكاس هذه التغيرات على إجراءات تنفيذ مراحل عملية المراجعة ومن ثم ظهور المراجعة الإلكترونية.

يرتبط إستخدام المراجعة الإلكترونية بشكل مباشر بمعرفة مقومات جودة الأداء المهني للمراجعين القائمين بأعمال المراجعة إلكترونيا حيث أن التطور المشهود من جانب المراجعة يقابله عدة شروط يجب توافرها في المراجعين حتى يتمكنوا من القيام بأعمال المراجعة على أكمل وجه.

وهذا بدوره يتطلب مقومات جودة المراجعة والمهارات المطلوب توافرها لدى مراجع الحسابات في ظل المراجعة الإلكترونية.

وهكذا ترتبط جودة المراجعة الإلكترونية على قدرة المراجعين من حيث الكفاءة أو التأهيل الفني على القيام بإختبار دقة الحسابات وإكتشاف التحريفات أو اكتشاف الأخطاء المحتملة.[47].[43]

[47] –عبد الوهاب نصر علي دراسة الأثار الحتمية للتجارة الإلكترونية على نموذج مراجعة الحسابات ،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية(جامعة الإسكندرية العدد الأول المجلد الأربعون ،2003)

ثانيا: أثر المراجعة الإلكترونية على جودة الأداء المهني

تؤثر المراجعة الإلكترونية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في معايير المراجعة ومسؤولية المراجع القانونية واتعاب المراجعة وكذلك أثرها على مهام المراجعة الأخرى سواء التخطيطية أو الرقابية أو مهام تسجيل البيانات وهي كالآتي:

- معيار المعرفة الكاملة للمراجع لطبيعة عمل المنشأة محل المراجعة حتى يتم فهم وتحديد الأحداث التي تقوم بها المنشأة والتي تؤثر على التقارير المالية التي يقوم المراجع بمراجعتها لذلك فإن قيام المنشأة بجمع وتسجيل وتشغيل البيانات والمعلومات المحاسبية إلكترونيا أدى لضرورة توافر المهارات الملائمةلدى المراجع في إستخدام المراجعة الإلكترونية.
- معيار الإستعانة من جانب المراجع بعمل الخبير حيث يقضي هذا المعيار بضرورة قيام المراجع بتحديد مدى دقة إجراءات الأمن والحماية وكذلك وسائل الرقابة الداخلية المتوفرة نتيجة استخدام النظام الإلكتروني في جمع وتسجيل وتشغيل البيانات ومعالجتها إلكترونيا. أما في حالة عدم مقدرة المراجع على تحقيق ذلك، فإنه ينبغي عليه الإستعانة بخبير أو إستشاري في نظم المعالجة وتشغيل البيانات إلكترونيا.[44]
- التأثير على معيار أدلة الإثبات في المراجعة حيث يقضي هذا المعيار بإلزام المراجع بجمع وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لأغراض المراجعة، حتى يتمكن المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد في التقارير المالية في مجال المراجعة التقليدية، ورغم عدم إختلاف معايير العمل الميداني التي يلتزم بها المراجع في المراجعة التقليدية عن ما هو موجود في المعالجة الإلكترونية، إلا ان ظهور المراجعة الإلكترونية أدى إلى التأثير على معايير أدلة الإثبات، من حيث وسائل جمع وتقييم هذه الأدلة لأن معظمها يكون غير مرئي بمعنى إلكتروني، بالإضافة إلى صعوبة استرجاع أدلة الإثبات الإلكترونية بسهولة، وزيادة عرضتها للتغيير والتحريف من جانب إدارة المنشأة محل المراجعة.
- نتيجة للتطورات التي شاهدتها مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة، أدى ذلك لزيادة درجة المساءلة القانونية للمراجعين بسبب إصدار مجموعة من المعايير والقواعد اللازمة لإعداد ومراجعة التقارير والقوائم المالية والتي أطلق عليها معايير فجوة التوقعات، والتي أدت لزيادة المسؤوليات الملقاة على المراجعين.[48]

[48] – أسامة إبراهيم الأزرق ، ميلود، سمير البهلول ،أثر التجارة الإلكترونية على مهنة المحاسبة و المراجعة ،مجلة الإقتصاد و العلوم السياسية ،جامعة طرابلس،العدد12،الإصدار الثاني ،2013

- مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية وكشف الخطأ والتزوير والتقرير عنه والإنذار عن أي مصاعب تواجه المنشأة، الأمر الذي أدى غلى زيادة مقدار الجهد المبذول من جانب المراجع.
- أدى التأثير على أتعاب خدمات المراجعة والإستخدام المتزايد للمراجعة الإلكترونية والتحليلية وإنخفاض الاعتماد على المراجعة الإختبارية، لذلك إتجه كثير من المراجعين غلى الإعتماد المتزايد على هيكلة عملية المراجعة للحصول على المزيد من الوفورات في التكلفة بسبب تخفيض الجهد المبذول من جانب المراجع ومن ثم تخفيض أتعاب خدمات المراجعة.

خلاصة الفصل:

تناولت الدراسة المراجعة الإلكترونية وأثرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وتمثل هذه الدرا سة في معرفة مستوى تأثير المراجعة على مراجعي الحسابات وتحديد مخاطر ومشاكل التي يتسببها مراجهي الح سابات على المراجعة الإلكترونية، وقد استخدم المنهج الوصفي التحليلي حيث تم فيه دراسة أهداف المراجعة، اسا ليبها، ومعاييرها، وتولت الدراسة الى عدة نتائج منها ان المراجعة الإلكترونية تؤدي الى تحسين إجراءات وأساليب المراجعة واستخدام المراجعة في توفير القوائم المالية الذي تطرقنا اليه في الفصل الثاني .

الفصل الثاني

دراسة حالة بمكتب محاسب معتمد لدى القضاء

تمهيد:

بعد ما تناولنا الجانب النظري الذي تضمن التعريف بأهم مفاهيم الدراسة المتمثلة في المراجعة الإلكترونية ومراجع الحسابات، و كذا تحديد علاقة تأثير المراجعة الإلكترونية على مراجع الحسابات، و سيتم من خلال هذا الفصل تطبيق محتوى مفاهيم الجانب النظري على مكتب محافظ حسابات–تيارت–للتعرف على درجة الأثر ابط بين متغيرات الدراسة، والخروج بنتائج ميدانية تطابق الواقع. كيف تؤثر المراجعة الإلكترونية على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات؟

و هذا ما سيتم دراسته وتحليله وفقا للمباحث الثلاثة:

- المبحث الأول: تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات–تيارت–
- المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية
- المبحث الثالث: عرض وتحليل وتقرير مراجع الحسابات

المبحث الأول: تقديم عام لمكتب مراجع الحسابات

تعتبر مكاتب مراجعي الحسابات –تيارت– وسيلة ضرورية لتدقيق ومراجعة حسابات الشركات، حيث تسعى كل شركة الى المحافظة على حساباتها وذلك من خلال مختلف الإجراءات التي يقوم بها مراجع الحسابات ومن هذا

سنتناول في هذا المبحث التعريف بالمكتب محل الدراسة وهيكله التنظيمي والخدمات التي يقدمها من مراجعة الحسابات والخبرة القضائية.

المطلب الأول: مكتب المراجع والخدمات التي يقوم بها

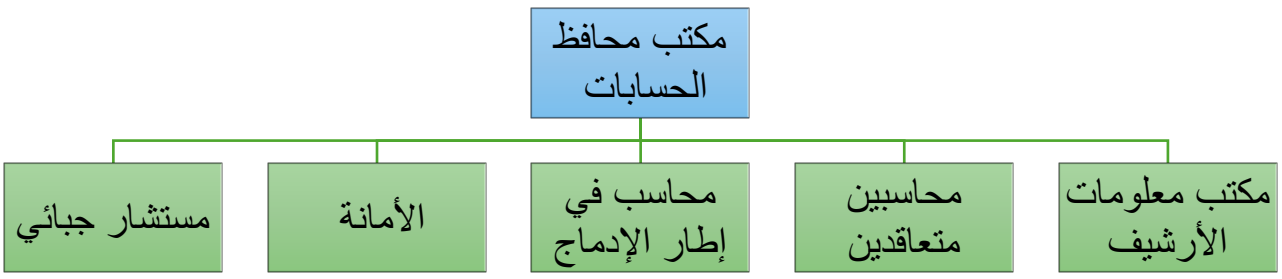
أولا: التعريف بالمكتب وتنظيمه

مكتب محاسب معتمد لدى القضاء ومراجع حسابات لصاحبه يماني ليلى خبير ومحافظ حسابات –تيارت– عنوان المكتب حي الإخوة قيطون –تاريخ الإنشاء2012.

يقوم محافظ الحسابات يتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا بولاية تيارت، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال اصدار رئيس مفتشية الضرائب لولاية تيارت، ويقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر ، ويقوم بتسديد مبلغ الإشتراك لدى الغرفة وبهذا يصبح مسجلا في جدول الغرفة الوطنية.

ويتميز عمل كل محافظ الحسابات ومحاسب معتمد من المصف الوطني للخبراء بالإلتزام والإنظباط في الخدمات التي يقدمها لزبائنه.

الشكل رقم 2– 1: الهيكل التنظيمي لمكتب محاسب معتمد



المصدر: من إعداد الطلبة

ثانيا: الخدمات التي يقوم بها

- مسك محاسبة الأجور
- تدقيق الحسابات بحيث يقوم بالمصادقة على حسابات المؤسسة سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محددة
- أو مساهمة، التحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة.
- المتابعة المحاسبية والجبائية للأشخاص الطبعيين والمعنويين .
- اعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناء على حكم قضاء صادر من المحكمة أو المجلس.
- تقديم خدمات التصفية التي أنهت نشاطها إداريا أو كالإفلاس مثلا.

المطلب الثاني: شروط ممارسته المهنة

لممارسة مهنة الخبير المحاسب او مهنة محافظ الحسابات او محاسب معتمد، يجب ان تتوفر الشروط الآتية:

1) ان يكون جزائري الجنسية.
2) ان يجوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
   - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، ان يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية او شهادة معترفا بمعادلتها.
   - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، ان يكون حائزا الشهادة لمحافظ الحسابات او شهادة معترفا بمعادلتها.
   - بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، ان يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب او شهاد تسمح له بممارسة المهنة.
3) ان يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية .
4) ان لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية او جنحة مخلة بشرف المهنة.
5) ان يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين او في الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
6) ان يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 اعلاه.[49]
7) تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين أوب اعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، او المعاهد المعتمد من طرفه.

[49] – وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

8) لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص او العاهد المعتمد الا بعد إجراء، مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم .

9) تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند ج اعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، او من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه او من طرف مؤسسات التعليم العلي.

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات المكتب

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
- بعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد اثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية
- يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأ خطاء التي يرتكبها اثناء تأدية مهامه.

ويعد متضامنا تجاه الكيان او تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤولية فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وانه بلغ مجلس الإجارة بالمخالفات، وان لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حلة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.
- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة او تقصير تقني او أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- الإنذار .
- التوبيخ.
- التوقيف الؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.
- الشطب من الجدول.

يقدم كا طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية

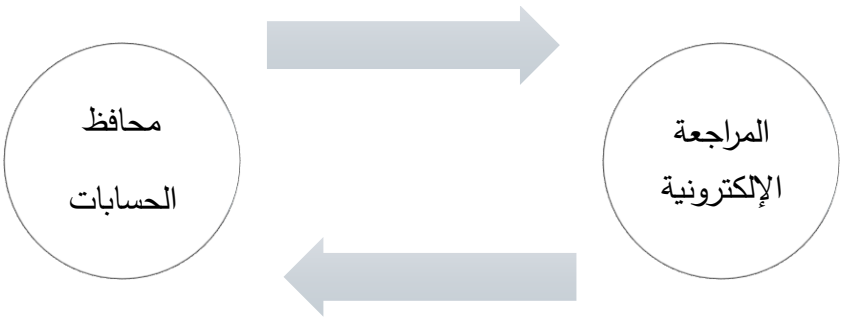
تعد منهجية البحث ذلك الموجه الذي يقود الباحث للإستكشاف مختلف مراحل البحث، و أيضا الإجابة على مختلف الأسئلة وإيجاد تفسيرات علمية واقعية لإشكال موضوع الدراسة، إلا ان هذه الأساليب والإجراءات تشكل مقياس لجمع ومعرفة المعلومات وإيجاد حلول للتساؤلات الخاصة بموضوع الدراسة والتي تشمل مايلي:

المطلب الأول: عينة الدراسة

تتناول دراسة البحث في اثر المراجعة الإلكترونية على الأداء المهني لمراجع الحسابات، دراسة مكتب محافظ حسابات –تيارت–وبالتالي فهي تشتمل على المتغيرات التالية:

- **المتغير المستقل:** محافظ الحسابات
- **المتغير التابع:** المراجعة الإلكترونية [50]

ويمكن عرض مختلف تلك المتغيرات بيانيا من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم 2– 2: .مخطط الفرضية الرئيسية.

المصدر: إعداد الطلبة

وبالتالي تم اعتماد جملة من الإجراءات الموضوعة بغية الوصول إلى نتائج دقيقة

[50] – وثائق داخلية لمكتب محافظ حسابات

المطلب الثاني: أدوات الدراسة وطرق جمع المعلومات

لغرض إتمام عمليات البحث تم الاستعانة بالأدوات اللازمة والمناسبة لكل مرحلة من مراحل البحث، المتمثلة في دراسة ميدانية لدى محافظ الحسابات إضافة إلى السجلات والوثائق التي تم استلامها من مكتب محافظ الحسابات

والتي ساعدت على توفير بعض المعلومات بها ومنها

أولا: الأدوات المستخدمة في الدراسة:

1) الوثائق والسجلات:

لغرض اتمام عملية البحث تم الاستعانة بمعلومات من المكتب خاصة بمؤسسة معينة وذلك من خلال تقديم القوائم المالية لهذه المؤسسة

2) المقابلة:

وكذلك تم الاستعانة بأداة المقابلة وذلك عن طريق طرح أسئلة وتمت الإجابة عليهم مما يساعدنا ذلك في إتمام عملية البحث

المطلب الثالث: عرض الدراسة

تمت المقابلة في مكتب محافظ الحسابات وذلك كان مع الأستاذ محافظ الحسابات والأستاذ المحاسب وكانت الإجابة على الأسئلة كالتالي:

س1: ماهي الوثائق المطلوب توفرها في عملية المراجعة؟

ج1: الوثائق المستعملة في عملية المراجعة تتمثل في:

- فواتير الشراء
- فواتير البيع
- قائمة الدخل
- قائمة المركز المالي
- قائمة التدفقات

- قائمة المساهمين
- الملكية مع جميع الوثائق القانونية

س2-كيف تتم عملية المراجعة؟

ج2-تتم عملية المراجعة وذلك عن طريق الخطوات التالية:

- طلب المستندات
- التخطيط
- الإجتماع المفتوح
- الفحص
- إعداد التقرير
- التنسيق مع الإدارة المعنية
- المتابعة

س3-هل التدقيق هو نفسه المراجعة؟

ج3-التدقيق والمراجعة هما عمليتان متكاملتان فكل واحدة تكمل الأخرى، و هذا يعني ان الترتيب الصحيح هو أن تقوم أولا بعملية التدقيق ومن ثم تليها عملية المراجعة .

س4-متى يتم إعداد تقارير المراجعة؟

ج4-يتم إعداد تقارير المراجعة عند الإنتهاء من العمل الميداني وحصر الملاحظات والحصول على ردود من ج هة المراجع عليها حول الأمور التي لا يوجد إتفاق عليها، يقوم فريق المهمة بإعداد مسودة تقرير يلخص فيها كل الملاحظات والنتائج والتوصيات الخاصة بعملية المراجعة.

المبحث الثالث: عرض وتحليل وتقرير محافظ الحسابات

المطلب الأول: عرض مختلف القوائم المالية

أولا: قائمة الدخل

الجدول رقم 2- 1: قائمة الدخل

LIBELLE	NOTE	2023	2022
Ventes et produits annexes		**2.462.966.960,00**	**2.134.436.685,40**
Variation stocks produits finis et en cours		**-5.465.712,00**	**5.465.712,00**
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**2.457.501.248,00**	**2.139.902.397,40**
Achats consommés		**-2.022.006.624,03**	**-1.801.129.154,47**
Services extérieurs et autres consommations		**-4.263.129,62**	**-12.574.726,65**
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-2.026.269.753,65**	**-1.813.703.881,12**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**431.231.494,35**	**326.198.516,28**
Charges de personnel		**-107.735.740,10**	**-105.418.816,27**
Impôts, taxes et versements assimilés		**-1.746.052,22**	**-53.130.917,77**
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**321.749.702,03**	**167.648.782,24**
Autres produits opérationnels			**324.870,00**
Autres charges opérationnelles		**-54.704,47**	**-172.438,51**
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		**-183.027.965,99**	**-182.756.414,69**
Reprise sur pertes de valeur et provisions		**8.706.427,04**	**5.073.913,32**
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**147.373.458,61**	**-9 ،881.287,64**
Produits financiers			
Charges financières		**-775.833,61**	
VI-RESULTAT FINANCIER		**-775.833,61**	
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**146.597.625,00**	**-9.881.287,64**

Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		**51.593,87**	**690.177,60**
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2.466.207.675,04**	**2.145.301.180,72**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-2.319.558.456,17**	**-2.154.492.290,76**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**146.649.218,87**	**-9.191.110,04**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**146.649.218,87**	**-9.191.110,04**

ثانيا: قائمة المركز المالي

الجدول رقم 2- 2: أصول الشركة

BILAN (ACTIF)					
LIBELLE	**NOTE**	**BRUT**	**AMO/PROV**	**NET**	**NET 2022**
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrainsx		820.988,50		820.988,50	820.988,50
Bâtiments		559.560.000,00	142.026.300,00	417.533.700,00	460.055.700,00

Autres immobilisations corporelles		1.266.367.654,00	525.059.561,76	741.308.092,24	872.836.079,89
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		158.008.174,16		158.008.174,16	158.008.174,16
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		50.000,00		50.000,00	50.000,00
Impôts différés actif		1.705.815,00		1.705.815,00	1.654.221,13
TOTAL ACTIF NON COURANT		1.986.512.631,66	667.085.861,76	1.319.426.769,90	1.493.425.163,68
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					13.409.582,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		873.465.522,44		873.465.522,44	5.896.871,26
Autres débiteurs		191.896.816,89		191.896.816,89	192.165.853,39
Impôts et assimilés		104.201.159,70		104.201.159,70	93.210.460,57
Autres créances et emplois assimilés		2.531.500,00		2.531.500,00	2.531.500,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		1.652.242,99		1.652.242,99	1.919.060,85
TOTAL ACTIF COURANT		1.173.747.242,02		1.173.747.242,02	309.133.328,07
TOTAL GENERAL ACTIF		3.160.259.873,68	667.085.861,76	2.493.174.011,92	1.802.558.491,75

الجدول رقم 2- 3: خصوم الشركة

BILAN (PASSIF)			
LIBELLE	NOTE	2023	2022
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		100.000,00	100.000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluationx			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		146.649.218,87	-9.191.110,04
Autres capitaux propores - Report à nouveau		129.907.097,45	139.098.207,49
Comptes de liaisonx			1.000.000,00
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		276.656.316,32	131.007.097,45
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		8.977.978,34	8.706.427,04
TOTAL II		8.977.978,34	8.706.427,04
:PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		230.461.753,56	163.717.604,17
Impôts		3.819.106,41	2.483.221,99
Autres dettes		1.966.839.821,98	1.491.100.106,62
Trésorerie passif		8.363.757,11	5.544.034,48
TOTAL III		2.209.484.439,06	1.662.844.967,26
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		2.495.118.733,72	1.802.558.491,75

المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية

أولا: قائمة الدخل

01-تحليل قائمة الدخل سنة 2023

الجدول رقم 2- 4: قائمة الدخل سنة 2023

LIBELLE	NOTE	2023	%
Ventes et produits annexes		2.462.966.960,00	100%
Variation stocks produits finis et en cours		-5.465.712,00	-0,22%
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		2.457.501.248,00	99,78%
Achats consommés		-2.022.006.624,03	-82,10%
Services extérieurs et autres consommations		-4.263.129,62	-0,17%
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-2.026.269.753,65	-82,27%
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		431.231.494,35	17,51%
Charges de personnel		-107.735.740,10	-4,37%
Impôts, taxes et versements assimilés		-1.746.052,22	-0,07%
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		321.749.702,03	13,06%
Autres produits opérationnels			0,00%
Autres charges opérationnelles		-54.704,47	0,00%
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-183.027.965,99	-7,43%
Reprise sur pertes de valeur et provisions		8.706.427,04	0,35%
V- RESULTAT OPERATIONNEL		147.373.458,61	5,98%
Produits financiers			0,00%
Charges financières		-775.833,61	-0,03%
VI-RESULTAT FINANCIER		-775.833,61	-0,03%

VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**146.597.625,00**	**5,95%**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			**0,00%**
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		**51.593,87**	**0,00%**
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**2.466.207.675,04**	**100,13%**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-2.319.558.456,17**	**-94,18%**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**146.649.218,87**	**5,95%**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**146.649.218,87**	**5,95%**

المصدر: إنجاز الطلبة

02-تحليل قائمة الدخل لسنة 2022

الجدول رقم 2- 5: قائمة الدخل سنة 2022

LIBELLE	NOTE	2022	%
Ventes et produits annexes		2.134.436.685,40	100%
Variation stocks produits finis et en cours		5.465.712,00	0,26%
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		2.139.902.397,40	100,26%
Achats consommés		-1.801.129.154,47	-84,38%
Services extérieurs et autres consommations		-12.574.726,65	-0,59%

II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-1.813.703.881,12	-84,97%
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		326.198.516,28	15,28%
Charges de personnel		-105.418.816,27	-4,94%
Impôts, taxes et versements assimilés		-53.130.917,77	-2,49%
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		167.648.782,24	7,85%
Autres produits opérationnels		324.870,00	0,02%
Autres charges opérationnelles		-172.438,51	-0,01%
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-182.756.414,69	-8,56%
Reprise sur pertes de valeur et provisions		5.073.913,32	0,24%
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-9.881.287,64	-0,46%
Produits financiers			0,00%
Charges financières			0,00%
VI-RESULTAT FINANCIER			0,00%
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-9.881.287,64	-0,46%
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			0,00%
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		690.177,60	0,03%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2.145.301.180,72	100,51%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-2.154.492.290,76	-100,94%
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-9.191.110,04	-0,43%
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			

X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-9.191.110,04	-0,43%

المصدر: إعداد الطلبة

ثانيا: تحليل قائمة المركز المالي

01-الأصول

الجدول رقم 2- 6: يوضح جدول الأصول

LIBELLE	NET 2022
ACTIFS NON COURANTS	
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif	
Immobilisations incorporelles	
Immobilisations corporelles	
Terrainsx	820.988,50
Bâtiments	460.055.700,00
Autres immobilisations corporelles	872.836.079,89
Immobilisations en concession	
Immobilisations encours	158.008.174,16
Immobilisations financières	
Titres mis en équivalence	
Autres participations et créances rattachées	
Autres titres immobilisés	
Prêts et autres actifs financiers non courants	50.000,00
Impôts différés actif	1.654.221,13
TOTAL ACTIF NON COURANT	1.493.425.163,68
ACTIF COURANT	
Stocks et encours	13.409.582,00
Créances et emplois assimilés	
Clients	5.896.871,26
Autres débiteurs	192.165.853,39
Impôts et assimilés	93.210.460,57
Autres créances et emplois assimilés	2.531.500,00
Disponibilités et assimilés	

Placements et autres actifs financiers courants	
Trésorerie	1.919.060,85
TOTAL ACTIF COURANT	309.133.328,07
TOTAL GENERAL ACTIF	1.802.558.491,75

02-الخصوم

الجدول رقم 2- 7: يوضح جدول الخصوم

LIBELLE	2022
CAPITAUX PROPRES	
Capital émis	100.000,00
Capital non appelé	
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	
Ecart de réévaluationx	
Ecart d'équivalence (1)	
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	-9.191.110,04
Autres capitaux propores - Report à nouveau	139.098.207,49
Comptes de liaisonx	1.000.000,00
Part de la société consolidante (1)	
Part des minoritaires (1)	
TOTAL I	131.007.097,45
PASSIFS NON-COURANTS	
Emprunts et dettes financières	
Impôts (différés et provisionnés)	
Autres dettes non courantes	
Provisions et produits constatés d'avance	8.706.427,04
TOTAL II	8.706.427,04
:PASSIFS COURANTS	
Fournisseurs et comptes rattachés	163.717.604,17
Impôts	2.483.221,99
Autres dettes	1.491.100.106,62
Trésorerie passif	5.544.034,48
TOTAL III	1.662.844.967,26
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	1.802.558.491,75

المطلب الثالث: تحليل وتقرير نتائج بيانات الدراسة

تم الإستعانة بالبيانات المالية التي تشمل قائمة الدخل والمركز المالي، تحت مسؤولية تصميم وتنفيذ ومراقبة الرقابة الداخلية المتعلقة بإنشاء وعرض عادل للبيانات المالية التي لا تحتوي على اي أخطاء، مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات بناءا على مراجعتنا.

- مراقبة الحسابات السنوية للمؤسسة المتعلقة بالسنة المالية 2022/12/31
- و يظهر مبلغا موجبا لحقوق الملكية قدره مئة وتسعةوثلاثون مليون وثمانية وتسعون الف ومئتان وسبعة دينار وتسعة وأربعون سنتيم(139.098.207,49)متضمنة ربح محاسبي قدره (131.007097.45)
- تم إجراء فحوصتنا المختلفة وفقا للقواعد والأسس المتعارف عليها في مهمتنا .لتحقيق هذا تم أخذ الميزانية العمومية 2022 تم إقفال الرصيد العام في 2022/12/31
- تقرير مدقق الحسابات 2023

وبشكل عام كلما إرتفع معدل العائد على حقوق المساهمين دل ذلك على قوة أداء الشركة، وإستمرار إرتفاع هذا المعدل يدل على حسن إدارة هذه الشركة

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل الذي تم فيه مناقشة وتحليل الدراسة التطبيقية التي تم إجراءها رفقة محافظ الحسابات بالتطبيق على مكتب محافظ الحسابات–تيارت–وذلك من خلال تطبيق الجانب النظري على الجانب التطبيقي وإختبار فرضية الدراسة، هذا بعد تحليل البيانات المتعلقة بالقوائم المالية حول مؤسسة معينة وذلك لتأكيد أو نفي صحة فرضيات الدراسة.

حيث أكدت نتائج هذه الدراسة أن:

- المراجعة الإلكترونية تساعد وتعزز جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.
- لمراجع الحسابات دور فعال في تحقيق الشفافية والمصداقية في القوائم المالية .

خاتمة عامة

من خلال بحثنا حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول المراجعة الإلكترونية وأثرها على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات فيمكن اعتبار دور المراجعة الإلكترونية بارزا في مهنة مراجع الحسابات وتساعده في تعزيز مصداقية وموثوقية القوائم المالية، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة التطبيقية من جهة أخرى.

حيث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الإلكترونية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات لأن لها دور فعال في التأكد من صحة المعلومات المقدمة في القوائم المالية.

كما قمنا بإبراز الهدف الرئيسي للمراجعة الإلكترونية والذي يكمن في ربح الوقت وتقليص المسافات ودقة المعلومة المحاسبية، كما قمنا بإظهار معايير وأساليب المراجعة الإلكترونية والقواعد التي ترتكز عليها في عملية المراجعة مما يساهم في مساعدة مراجع الحسابات.

كما اهتممت دراستنا بمحافظ الحسابات وإبراز الهدف الرئيسي لمهنته وهو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية وذلك عن طريق إعطاء رأي محايد حول القوائم المالية وهذه إحدى مبادئه كما يشترط فيع أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة.

وجاءت دراستنا الميدانية بمكتب محافظ الحسابات لتعزيز المفاهيم التي تعرضنا لها في الجانب النظري، وقد تم توصلنا إلى جملة من النتائج والاقتراحات يمكن إيجازها فيما يلي:

- دور المراجعة الإلكترونية مهم في دقة البيانات المحاسبية
- دور مراجع الحسابات فعال في تأكيد صحة وشرعية التقارير المالية الخاصة بالقوائم المالية لتوصيل المعلومة
- المحاسبية بكل مصداقية وشفافية، وذلك لطمأنه المالكين على ممتلكاتهم.
- بناء على ما تم تناوله، حيث وقفنا على التزام المحافظ وتقيده الصارم بما نصت عليه مواد القانون 10-01 في طبيعة العمل الذي يزاوله والمسؤوليات التي تقع على عاتقه، و طلك من خلال حرصه على تدقيق وفحص كافة
- الوثائق والمستندات المالية والمحاسبية، وكذا الزيارات الميدانية ليقف على حقيقة ما تقوم به المؤسسة وتقييم نظام
- الرقابة لديها.

فرضيات الدراسة:

من خلال هذا المطلب سيتم إختبار الفرضية الرئيسية للدراسية، و بالتالي سيتم رفض أو قبول فرضيات الدراسة بعدما تم عرضه في دراسة الموضوع من الجانب النظري والتطبيقي، فإن إختبارتنا للفرضيات السابقة كما يلي:

- **الفرضية الأول**

- إذا إلتزم مراجع الحسابات بجودة الأداء المهني وتصرف بمبادئه وأخلاقه هنا كانت له القدرة للحفاظ على الشفافية والموثوقية
- تثبت صحة الفرضية الأولى من خلال أن مراجع الحسابات ودوره في صحة وموثوقية البيانات المالية وإبداء رأيه الحيادي يعزز ذلك.

- **الفرضية الثانية:**

- إن المراجعة الإلكترونية تساعد المؤسسات على دقة المعلومة المحاسبية .
- تثبت صحة الفرضية الثانية أن إستخدام التكنولوجيا يساهم في ربح الجهد والوقت وهذا ما آلت اليه المراجعة الإكترونية في تحسين دقة المعلومة.

- **الفرضية الثالثة:**

- العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات من بينها التأهيل العلمي والخبرة المهنية للمراجع .
- تثبت صحة الفرضية الثالثة وذلك من خلال كلما كانت الخبرة والتأهيل العلمي لمراجع الحسابات عالية وفي مستوى جيد يكون الأداء المهني ذو جودة عالية.

تم الخروج بمجموعة من النتائج من أهمها مايلي:

- للمراجع الخارجي دور فعال في تحقيق مصداقية القوائم المالية .
- المراجعة هي عملية مهمة لفحص الحسابات والتحقيق من عدم وجود غش أو تلاعبات
- كما إهتمت دراستنا بالمراجعة الإكترونية وأثرها الإيجابي على ملراجع الحسابات

نتائج الدراسة:

بناء على ما ورد في الدراسة توصلنا إلى النتائج النظرية الميدانية التالية:

- يساعد محافظ الحسابات في إكتشاف الأخطاء والغش .
- إن إستخدام المراجعة الإلكترونية في المراجعة يؤدي إلى الإرتقاء بمستوى مهنة المراجعة ككل و هذا يؤدي إلى زيادة الخبرة المهنية للمراجعين.
- مراجع الحسابات يعزز الثقة في المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي.
- تعمل المراجعة الإلكترونية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة إليها.
- دور مراجع الحسابات في صحة وموثوقية القوائم المالية .

آفاق الدراسة:

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع طرحا يتعلق بعملية المراجعة الإلكترونية التي يقوم بها مراجع الحسابات والتي أصبحت ضرورية لكل المؤسسات والتي من خلالها يمكن زيادة الثقة والمصداقية بالمؤسسة وزيادة الاعتماد عليها من طرف مراجع الحسابات مما يساعده في دقة المخرجات المحاسبية والمتمثلة في القوائم المالية غير اننا لم نتناول جوانب مهمة في هذه الدراسة يمكن أن تكون دراسات مستقبلية من طرف الباحثين وهي كما يلي:

- تطبيق الذكاء الاصطناعي في عملية المراجعة

ونأمل في الأخير أن يساهم بحثنا هذا في تدعيم البحث العلمي وأن يستفيد منه الطلبة، ولذا عالجت دراستنا هذا الجانب المهم من جوانب محافظ الحسابات على أمل أن تعالج بحوث أخرى في المستقبل من نفس النوع .

وفي الأخير نرجو الله أن يكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع

قائمة المراجع

1) القوانين:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية /العدد42 المادة 18-22، مؤرخ في 16 رجب عام 1431
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 63 من القانون 10-01.

2) الكتب:

- احمد علي ابراهيم، دراسة انتقادية لمعيار المراجعة الأمريكي رقم 55(دراسة هيكل الرقابة الداخلية)
- إدريس عبد السلام اشتيوي -1990- المراجعة ؛معايير وإجراءات - الدار الجماهرية للنشر والتوزيع - بنغازي-ليبيا-ص343
- توماس -مليم وهنكي - أمرسون -1989-المراجعة بين النظرية والتطبيق- ترجمة ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد-دار المرخ للنشر- الرياض-ص524
- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شاحته، عادل نعمة الله نجيب، دراسات في المراجعة المتقدمة، الدار الجامعية، 84 شارع غنيم، الإبراهمية، الإسكندرية، 2003، ص35
- عبد محمود حميد خلف، أثر الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبي على تقدير المخاطر الملازمة لمراجعة القوائم المالية في ظل البيئة الإلكترونية.
- محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الاسكندرية مصدر 2002، ص74
- محمد عبد الله مجاهد، العوامل المحددة لأداء مراقب الحسابات لمراجعة خارجية غير منظمة بالتطبيق.
- محمد وضاح الزين، المراجعة في ظل نظم المعلومات المحاسبية الألكترونية.
- يوسف محمود جربوع مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق مؤسسة الوراق عمان الاردن 2000-ص 238
- علي أحمد الحداد، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، طرابلس إدارة المطبوعات و النشر جامعة طرابلس2010.

- دلال صادق بطرس،نظم المعلومات المحاسبية جامعة القاهرة دار الثقافة العربية–2011
- رأفت علي رضوان، منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر، ملخص خاص العلوم التجارية، العدد(10–11–12–1980)
- وثائق داخلية لمكتب محافظ حسابات

3) المجلات:

- احمد علي ابراهيم، إستراتجية المراجعة، الدراسات وابحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق ببنها، السنة السابعة عشر، العدد الأول 1997، ص8
- سردوك فاتح: "دراسة أثر استخدام الحاسوب والإجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات"، معهد العلوم الاقتصادية علوم اتسيير والعلوم التجارية، 2007،
- صابر حسن الغنام، دور التجارة الإلكترونية في تخفيض في التكاليف بالموانى البحرية المصرية، الدراسات والبحوث التجارية، كلية تجارة، جامعة الزقازيق سنة1999، عدد الثاني، ص623
- صبيحة برزان، اثر التدقيق الإلكتروني في رفع الاستقلالية وكفاءة المدقق الخارجي، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد21 العدد74، 2015، ص423
- طلال محمد حمدون شكر، علام محمد حمدان: "التدقيق الإلكتروني واثره على جودة الأدلة دراسة ميدانية لكبرى مكاتب التدقيق في فلسطين"، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية –الأردن، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد العاشر، العدد الثاني، 2007،
- ليلى عبد الحميد لطفي، اثر استخدام النظم الإلكترونية في المراجعة على كفاءة الأداء المهني للمراجع، المجلة العلمية لكلية التجارة كلية التجارة، جامعة بنات، العدد الثالث عشرون، سنة 1997، ص67، 69.

- المعتز المجتبي ابراهيم طه، تخطيط وتنفيذ المراجعة الخارجية في ظل النظم المحاسبة الإلكترونية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد سادس واربعون، سنة 2015، ص118.
- خالد لبيب، دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الاداء المهني للمراجع، مجلة البحوث العلمية كلية التجارة العدد الاول، 2005.

4) المذكرات:

- بوركايب محمد الماجد، مراجعة الحسابات في ظل بيئة تكنولوجيا معلومات، مذكرة ماجستير، كلية الإقتصادية، مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009/2008، ص19-عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة علوم التسيير، 2007/2006، ص25

5) المواقع الالكترونية:

- www.pdffactory.com مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين – العدد118

6) دراسات :

1) أحمد على إبراهيم إستراتيجية المراجعة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة – جامعة الزقازيق ببنها، السنة السابعة عشر، العدد الأول 1997.

(2) أحمد على إبراهيم دراسة انتقاديه لمعيار المراجعة الأمريكي رقم 55 (دراسة هيكل الرقابة الداخلية وتطبيقه في بيئة تعتمد على الحاسب الآلي الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة – جامعة الزقازيق ببنها السنة السابعة عشر، العدد الثاني، 1997.

(3) صابر حسن الغنام، دور التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف بالموانى البحرية المصرية، الدراسات والبحوث التجارية، كلية تجارة جامعة الزقازيق عدد الثاني، سنة 1999

4) عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته عادل نعمة الله نجيب، دراسات في المراجعة المتقدمة، الدار الجامعية، 84 شارع زكريا غنيم الإبراهيمية، ص.ب 35 رمل الإسكندرية، سنة 2003

5) عيد محمود حميدة خلف أثر الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبي على تقدير المخاطر الملازمة لمراجعة القوائم المالية في ظل البيئة الإلكترونية الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها – جامعة الزقازيق، السنة الثانية والعشرون، العدد الأول، 2002.

6) محمد وضاح الزين، المراجعة في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، بحث تطبيقي.

قائمة الملاحق:

EURL

Zone [illegible] Wilaya de TIARET

RC :14/01 -B08 - NIF:000 - ART: 14 45 - NIS 0008

BDL TIARET :005 2006 - Tél: 046 /Fax 04 - Email : @yahoo/fr

Facture N° : 168 /23 **Date du : 08/02/2023**

Doit A :

Nom et Prénom du Client

Adresse : CITE COMMUNE W /TIARET

Catégorier Client :

N° RC : 14/00 A21 NIF : 19614 00000

N° Article : 141 82 NIS: 1996 25

Désignation	Quantité (Qx)	Prix Unitaire (DA)	Taux TVA (%)	Montant HT
FARINE TYPE COURANTE DE 25 KG	400,00	1 950,00	0,00	780 000,00

TOTAL HT	780 000,00
Mt TVA	0,00
Timbre Fiscal	0,00
Total TTC	780 000,00

e de Paiement :ATERME

t Date :90 JOURS

été la presente facture a la somme de: sept cent quatre vingt nilles dinars algeriene

Cachet et Signature

CABINET D'AUDIT ET
COMMISSARIAT AUX COMPTES

RAPPORT D'AUDIT LEGAL POUR LE COMPTE DE LA: SARL BOUMERDES TIARET AU CAPITAL SOCIAL DE 600 MILLIONS DE DA

RAPPORT DE COMMISSARIAT AUX COMPTES SUR LES ETATS FINANCIERS DE LA PERIODE DU 01/01 AU 31/12/2019

MAI 2020

1

Scanned with ACE Scanner

SARL BOUMERDES AU CAPITAL SOCIAL DE 600 MILLIONS DE DA

SOMMAIRE

I - LETTRE D'INTRODUCTION

II-RAPPORT GENERAL

- EVOLUTION DE LA STRUCTURE COMPTABLE
  - LES COMPTES DE BILAN
  - LES COMPTES DE RESULTATS
- RAPPORT DE CERTIFICATION

- ETATS FINANCIERS
  - BILAN
  - T.C.R
  - T. des FLUX de TRESORERIE
  - T.DE VARIATION DES FONDS PROPRES

III- RAPPORTS SPECIAUX

Scanned with ACE Scanner

SARL BOUMERDES AU CAPITAL SOCIAL DE 600

EXERCICE CLOS LE 31/12/2019

Monsieur le Président :

Messieurs les membres associés :

En exécution de la mission de commissariat aux comptes, qui nous a été confié par votre respectable assemblée.

Nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport portant sur :

- Le contrôle des comptes annuels de l'exercice clos le 31/12/2019 faisant apparaître :

- Un total Actif et passif	1 401 405 649 DA
- Un résultat « excédent » de	2 991 731 DA

Les états financiers ont été arrêtés sous la responsabilité du Président du conseil de gérance conformément aux normes exigées par la loi 07-11 relative au SCF en vigueur pour fin de statuer sur l'arrêt des comptes en assemblée des actionnaires.

L'exposé du rapport est scindé en deux parties,

- une partie réservée au rapport général et une seconde aux rapports spéciaux

tel qu'illustré par :

- L'Arrêté du 24 Juin 2013 portant normes et contenu du rapport des commissaires aux comptes mandatés
- le code de commerce en vigueur<ordonnance 75-59 du 26sepembre 1975 modifiée et complétée >
- les recommandations spécifiques au référentiel SCF applicable à partir de l'exercice 2010<la loi N07-11 du 25 novembre 2007 et les textes d'application y afférents >

Nous avons aussi procédé aux vérifications spécifiques des états financiers et comptables de la SARL BOUMERDES, en effectuant les diligences nécessaires à l'accomplissement de la mission en conformité avec les normes édictées par la profession dont le support est relaté dessus.

Scanned with ACE Scanner

IDENTIFICATION DE L'ENTITE

NOMINATION : SARL BOUMERDES

ADRESSE : ZONE D'ACTIVITE FRENDA TIARET

NIF : 00[redacted]054

CAPITAL SOCIAL : [redacted]000 000 DA

RC : 14/00-[redacted]/99 du [redacted]012

NOM ET QUALITE DU REPRESENTANT DE L'ORGANE DE GESTION

[redacted] GERANT ASSOCIE

NON DU COMMISSAIRE AUX COMPTES : [redacted]

DOMICILE : [redacted]

3

Scanned with ACE Scanner

En agissant, SARL BOUMERDES et son Conseil de Gérance ne nous ont fait état de survenance d'événements postérieurement à la date de clôture de l'exercice < (31/12/2019) et la réunion prévue pour l'arrêté des comptes <loi 07-11 du 25/11/2007(NAA 02)>

A Tiaret le 06 juin 2020

Le commissaire aux comptes

Scanned with ACE Scanner