

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير

قسم مالية ومحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

الشعبة : مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

العنوان الرئيسي للمذكرة

دور المراجعة في تحقيق الأهداف الاقتصادية للمؤسسة
دراسة حالة تكرير السكر "رام سكر" RAM SUCRE

تحت إشراف الدكتور :

بوضراف الجيلالي

من إعداد الطالبة:

عيموش سعاد

أعضاء اللجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	شهيدة عبد الله	أستاذ مساعد "أ"	جامعة مستغانم
مقررا	د/ بوضراف الجيلالي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم
مناقشا	يسعد عبد الرحمان	أستاذ محاضر "ب"	جامعة مستغانم

تشكرات

بسم الله الرحمن الرحيم

بداية أتقدم بالحمد والشكر لله عز وجل الذي لا تغيب رحمته ولا تعد نعمته الذي فضلنا على سائر

المخلوقات بنعمة العلم ، على توفيقه لي في إتمام هذه المذكرة .

راجيا منه أن تكون علما نافعا لكل من سعى وراء طلب العلم

ثم لا يفوتني أن أشكر

الأستاذ المؤطر " بوضراف الجيلالي " جزيل الشكر على قبوله التأطير وعلى صبره الشديد معي

وكذلك فإنني أتقدم بجزيل الشكر إلى كافة الأساتذة خاصة قسم مالية و محاسبة

وكذا جميع من ساهم في إنجاز هذه المذكرة

من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة

كما لا يفوتنا أن نشكر كافة عمال معمل تكرير السكر .

ونرجو من العلي القدير أن نكون قد وفقنا في الوصول إلى ما سعينا من أجله .

عيموش سعاد

إهداء

أهدي ثمرة عملي هذا إلى أعز ما أملك في الوجود كله ، إلى ينبوع الدفء والحنان، ومنبع الأمن والأمان ، إلى من قال فيهما خالقنا جل في علاه بعد بسم الله الرحمن الرحيم: "ولا تقل لهما أفأ ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما" إلى الوالدين أطال الله في عمرهما .

إلى كل من علمني حرفا أو أكسبني علما أو منحني رأيا أو قدم لي نصحا ، إلى كل المعلمين والأساتذة والدكاترة الكرام وأخص بالذكر الدكتور المؤطر "بوضراف الجيلالي" .

إلى كل الأحبة والأصدقاء وأخص بالذكر رفقاء الدرب ، وزملاء الدراسة تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير لدفعة 2016-2017 .

إلى كل من أعانني على إتمام مذكرتي وإلى كل من ساعته ذاكرتي ولم تسعه مذكرتي.

الفهرس

الفهرس

01.....	<u>مقدمة عامة</u>
الجانب النظري	
05.....	الفصل الأول : التأسيس العلمي للمراجعة.....
06.....	مقدمة الفصل.....
07.....	<u>المبحث الأول</u> : ماهية المراجعة.....
07.....	المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المراجعة و بعض تعريفاتها.....
10.....	المطلب الثاني : أهمية وأهداف المراجعة.....
13.....	المطلب الثالث : أنواع المراجعة.....
21.....	المطلب الرابع : فروض المراجعة.....
23.....	<u>المبحث الثاني</u> : معايير وإجراءات المراجعة.....
22.....	المطلب الأول: المعايير العامة.....
24.....	المطلب الثاني : معايير العمل الميداني.....
26.....	المطلب الثالث :معايير التقرير.....
30.....	المطلب الرابع : إجراءات المراجعة.....
35.....	خاتمة الفصل.....
36.....	الفصل الثاني:فعالية المراجعة في التسيير وتحقيق الأهداف.....
37.....	مقدمة الفصل.....
38.....	<u>المبحث الأول</u> : الإجراءات التطبيقية للمراجعة الداخلية.....
38.....	المطلب الأول : تعريفها وأهدافها.....
39.....	المطلب الثاني : أهمية المراجعة الداخلية ومجال تطبيقها.....
42.....	المطلب الثالث :طبيعة المراجعة الخارجية.....
50.....	المطلب الرابع : أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي
56.....	<u>المبحث الثاني</u> : المراجعة القوة المحركة للتسيير في المؤسسة وتحقيق الأهداف.....

56.....	المطلب الأول: المراجعة أداة للرقابة الداخلية.....
59.....	المطلب الثاني: دور المراجع في تسيير موارد المؤسسة.....
60.....	المطلب الثالث: التحديات التي تواجه المراجعة للتطبيق الأمثل في المؤسسة.....
62.....	المطلب الرابع: المراجعة الميدانية.....
67.....	خاتمة الفصل.....

الجانب التطبيقي

68.....	الفصل الثالث:دراسة حالة مؤسسة "رام سكر".....
69.....	مقدمة الفصل.....
70.....	<u>المبحث الأول</u> : تقديم المؤسسة الوطنية لتكرير السكر RAM SUCRE.....
70.....	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة.....
73.....	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي.....
74.....	<u>المبحث الثاني</u> : المراجعة الداخلية للقوائم المالية.....
74.....	المطلب الأول : مراجعة الأصول.....
77.....	المطلب الثاني:مراجعة الخصوم.....
81.....	المطلب الثالث:دراسة نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة الاستبيان.....
87.....	المطلب الرابع : إعداد تقرير المراجعة الداخلية.....
88.....	خاتمة الفصل.....
89.....	الخاتمة العامة.....
90.....	المراجع.....

الملاحق

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول :

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للمراجعة	08
02	العلاقة بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي	47
03	جدول تطور الأصول لشركة "رام سكر" سنتي 2014- 2015	76
04	جدول تطور الخصوم لشركة "رام سكر" سنتي 2014- 2015	79
05	استمارة استبيان خاصة بالاستثمارات	81
06	استمارة استبيان خاصة بالمشتريات	82
07	استمارة استبيان خاصة بالمبيعات	
08	استمارة استبيان خاصة بالمخزون	84
09	استمارة استبيان خاصة بالمدفوعات و المقبوضات النقدية	85

قائمة الأشكال :

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	ملخص لتعريف المراجعة	10
02	ملخص معايير المراجعة العشرة المتعارف عليها	29
03	مدخلات و مخرجات المراجعة	33
04	أهداف و عناصر الرقابة الداخلية	57
05	الهيكل التنظيمي لمؤسسة تكرير السكر بمستغانم	73

مقدمة

مقدمة العامة

لقد أصبح العالم اليوم كالقريّة الصغيرة ، فأى حدث في أي بقعة منه تكون آثاره عامة مهما بعدت المسافات ، وذلك نتيجة للتطور الهائل وغير المسبوق في مجال التكنولوجيات وتقنيات الاتصال في العالم خلال القرن العشرين، ولعل أبرزها على الإطلاق ما يعرف بشبكة الاتصال 'الشبكة عنكبوتية' العالمية، التي اكتسحت كل الميادين والمجالات المختلفة للحياة البشرية سواء السياسية أو الاقتصادية أو الاجتماعية فأصبحت المعلومات تتدقق من كل جهة وعلى المهتمين بها انتقاء ما يخدم مصالحهم الشخصية أو المصلحة العامة ، فلم يعد الكلام عن الحضارة بالصورة السابقة بوجود ماء وتراب وأفراد بل بوجود اقتصاد قوي وأفراد أكفاء فاعلين ومعلومات دقيقة على كل الأوضاع المحيطة بهم ، فبعدها تحول العالم إلى الأحادية القطبية بات من المؤكد أن ضمان البقاء يعني قوة في اتخاذ القرار الذي يركز على قوة اقتصاد أي دولة ، لكن اقتصاد الدولة يتكون من وحدات اقتصادية سواء خاصة أو عامة صناعية أو تجارية أو خدماتية فالمؤسسة الاقتصادية هي الركيزة الأساسية للاقتصاد ، فوجب عليها مواكبة هذه التطورات والاستفادة منها لضمان البقاء والارتقاء إلى الأفضل ، فلقد أصبح البقاء للأقوى ماديا وعلميا فلذا استوجب على المؤسسة دخول معركة الاقتصاد بمختلف تحولاتها ومستجداتها من عولة وخصخصة والعالمية للمنتوج وجودته لتؤثر في محيطها وتتأثر به، فقد ركزت كل الحكومات على دعم المؤسسات الاقتصادية من أجل تطويرها فعند تتبع تطور المؤسسات من صغيرة عبارة عن أعمال تجارية يقوم بها أصحاب الملك إلى مؤسسات كبيرة الحجم ومتعددة الجنسيات، ومع هذا التعقد والزامية التكيف مع المتغيرات الاقتصادية على درجة خطورتها ومزاياها ، لجأت المؤسسة إلى ضرورة معرفة الصورة الداخلية لهيكلها التنظيمي تعكس مكانتها في السوق الداخلية والخارجية بعد انتشار التجارة العالمية ، وتزايد رأس المال أدى إلى فصل الملكية وبالتالي الحاجة إلى الرقيب على أعمال الإدارة لصالح أصحاب المال ، فخوف أصحاب الأموال الضخمة على أموالهم شئى حتي لوجود محترفين في السرقة والاختلاس بأساليب مباشرة أو عن طريق ثغرات قانونية كل هذا أدى إلى ظهور المراجعة وتعزيز مكانتها كوظيفة داخلية أو خارجية لا مناص منها ، فالمراجع أو بالأحرى محاسب ذو خبرة يقوم بفحص البيانات المحاسبية حتى يتمكن من الإدلاء برأيه عن مدى إمكانية الاعتماد عليها ، وحتى يكون المراجع ناجحا يجب أن يتمتع ببعض المتطلبات الأساسية في نواحي التعليم والشخصية والصحة بالإضافة إلى تلك المتطلبات يجب أن يكون له ميول شخصي نحو ممارسة العمل كمراجع للحسابات، أي يتوافر فيه ما يطلق اصطلاحا الاتجاه نحو المراجعة أو الرغبة في امتحان المراجعة "the auditing attitude" خاصة أن يكون يتوفر على رصيد معرفي وعلمي كافي مع الخبرة في معالجة المشاكل الاقتصادية الراهنة وذلك بالاطلاع المستمر على مستجدات العالم الاقتصادي والاستعانة بتقنيات حديثة كالإحصاء وبحوث العمليات والمحاسبة العامة والتحليلية ، النية المهنية والكفاءة العالية تأتي دقة وجودة التقارير عن القوائم المالية للمؤسسة ويمنح ذلك الإدارة والمديرين من اتخاذ القرارات الصائبة وبناء استراتيجيات مستقبلية على قاعدة من المعلومات الدقيقة ، فبمبرر الوقت زادت أهمية المراجعة والمراجع في المؤسسات الاقتصادية الكبيرة والتسيير الممنهج الذي يضمن البقاء والاستمرار ، ومع التحولات الاقتصادية التي شهدتها دول العالم الثالث بالانتقال من الاعتماد على مصدر واحد للتصدير كالبتترول إلى فتح المجالات أمام المؤسسات للعمل في كل مجالات الاقتصاد وتنوع الصادرات (صناعية ، تجارية، خدماتية وفتح البلاد للاستثمارات الأجنبية وبلادنا من بين هذه البلدان فوجب علينا التطرق إلى معالجة الخلل في التسيير فلذا يجب أن ندخل المراجعة ضمن هياكل المؤسسة وأهدافها .

وعلى هذا الأساس ولإلمام جميع الجوانب الموضوع ارتأينا أن يكون التساؤل الجوهري الذي سنعمل على الإجابة كالتالي :

ما مدى مساهمة المراجعة في تسيير المؤسسة وتحقيق الأهداف في مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة ؟

وتتبلور تحت هذه الإشكالية عدة أسئلة فرعية :

1. ماذا يقصد بالمراجعة؟
2. ماهي أهدافها وأسباب الاهتمام بها؟
3. ماهي الضوابط التي تساعد على تطبيق مفهوم المراجعة ؟
4. من يقوم بهذه المراجعة؟ وماهي الشروط الواجب توفرها فيه ؟
5. ماهي واجبات ومسؤوليات المراجع ومعنى استقلاله المهني ؟
6. كيف يمكن اعتبار المراجعة أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ؟
7. كيف يتم الاستناد على المراجعة لمواجهة التحديات؟

الفرضيات :

- المراجعة هي التشخيص انتقادي يسمح بتدقيق العمليات التي قامت بها المؤسسة والحكم عليها .
- إن اعتماد المراجعة بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق الأهداف المرجوة منها.
- تعتمد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على المراجعة في التسيير وتحقيق الأهداف .
- التسيير الأمثل للمؤسسة هو الوقوف على مواطن القوة والضعف من خلال وجود نظام رقابي فعال .

أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبل الصدفة وإنما يعود لأسباب موضوعية وأسباب ذاتية :

أ - الأسباب الموضوعية :

- لوجود مشكل في فهم هذا الموضوع (المراجعة) يجب كشفه والإحاطة به .
- إن المؤسسات الجزائرية بالخصوص تدرك أهمية المراجعة في التسيير ولكن لا تعرف كيف تطبقها ميدانيا لوجود عدة صعوبات .

ب - الأسباب الذاتية:

- الميول الشخصي في هذا المجال من معرفة عالم المراجعة وكيفية تطبيقها .
- إمكانية المواصلة والبحث في نفس المجال مستقبلا.

منهج الدراسة :

للإجابة على مشكلة البحث الرئيسية ومختلف التساؤلات الفرعية المطروحة سوف نعتمد على مجموعة من المناهج، حيث سنعتمد على المنهج التاريخي في تتبع مهنة المراجعة منذ نشأتها وتطورها التاريخي، ولدراستنا للجانب النظري المنهج الوصفي، والاستقرائي التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال الدراسة التطبيقية في المؤسسة .

أهداف الموضوع :

- إبراز حتمية تطبيق المراجعة من قبل المؤسسة إذا أرادت ضمان البقاء على الساحة الاقتصادية من خلال تحقيق أهدافها .
- الإشارة إلى وجوب وجود مصادر معلومات دقيقة بفضل وجود مراجعة دقيقة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات.
- إثراء المكتبة الجامعية بهذا الموضوع خاصة لقلّة المذكرات المتناولة لهذا الموضوع .
- الاطلاع على واقع المراجعة و التطورات والتغيرات التي حدثت في هذا المجال .
- فتح المجال أمام الطلبة للبحث في هذا الموضوع والتوسع فيه.

صعوبات الدراسة :

من الصعوبات التي واجهتنا أثناء الدراسة نذكر منها:

فيما يخص الدراسة التطبيقية فهي تعتبر العنصر الأكثر صعوبة التي واجهتني ، نظرا لكون الموضوع حساس فمن الصعب أن نحصل على كامل الحرية في المؤسسة لأنه بمجرد ما أن أتكلم عن المراجعة والرقابة إلا وأن ألاحظ وجه بعض الأشخاص عدم تقبل هذا الموضوع لأنهم يعتبرونه شكل من أشكال التقييم الشخصي لمؤهلاتهم وكفاءتهم في أداء وظائفهم ، وتترجمها تصرفاتهم في خلق بعض الصعوبات أو التماطل في تقديم بعض المعلومات أو الاستفسارات أو الوثائق بحجة أنها سرية أو خاصة .

هيكل الدراسة :

انطلاقا من محاولة الإجابة عن الأسئلة المتعلقة بالإشكالية والفرضيات المقترحة لمعالجتها وبناء على الأهداف التي يسعى البحث إلى إيصالها فقد قسمنا البحث إلى ثلاث فصول منها اثنان نظريان وفصل تطبيقي تعرضنا فيه إلى دراسة حالة ، وفي مايلي عرض لمختلف هذه الفصول وما تحمله من معلومات .

الفصل الأول: حيث تناولنا في هذا الفصل مدخل للمراجعة وهو مقسم إلى مبحثين .

المبحث الأول: تناولت فيه ماهية المراجعة ، بداية بالتطور التاريخي والتعريف بالمراجعة وإبراز أهميتها وأهدافها وعلاقتها بالمحاسبة مدعم بجدول .

المبحث الثاني : المعايير والإجراءات الواجب اتخاذها لتحقيق مفهوم المراجعة معم بأشكال .

الفصل الثاني : حيث تناولنا في هذا الفصل فعالية المراجعة في تسيير المؤسسة وتحقيق أهدافها ، وهو مقسم إلى مبحثين .

المبحث الأول : ألقينا فيه الضوء على ماهية المراجعة الداخلية والخارجية وأهميتها ، ومجال تطبيقها ، ثم العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية ، وكذلك أثر تكامل المراجعة الداخلية والخارجية .

المبحث الثاني: حيث ركز هذا المبحث على علاقة المراجعة بالرقابة الداخلية وإبراز دور المراجعة في التسيير ، التحديات التي تواجه المراجعة للتطبيق الأمثل في المؤسسة .

الفصل الثالث: يتضمن مبحثين، يتحدث عن نشأة مؤسسة "رام سكر" ونظام العمل فيها، وتحليل النتائج المتحصل عليهم من خلال الاستبيانات ودراسة الفحوصات التي يقوم بها المراجع على القوائم المالية.

الفصل الأول

التأصيل العلمي للمراجعة

مقدمة الفصل :

لقد ازداد الاهتمام بالمراجع والمراجعة من حيث التنظيم والكفاءة نظرا لزيادة الاهتمام بالأقسام المحاسبية والتي هي مصدر المعلومات الرئيسية ، ونظرا لتعقيدات العمليات التجارية في عالمنا الحاضر محليا وعالميا وما استلزمت من فضل ملكية المشروع عن إدارته من الاعتماد على رأي المراجع المحايد وذلك بتوفر الكفاءة والإخلاص من أن البيانات التي يقوم بتدقيقها والقوائم المالية التي يبدي رأيه حول عدالة تصويرها لواقع حال المشروع تستخدم لعدة أغراض وتخدم عدة أطراف كالإدارة والمساهمين والموظفين والدائنين ومصالحة الضرائب والمستثمرين وغيرهم كثير وهذا ما سنبينه في هذا الفصل .

المبحث الأول : ماهية المراجعة.

تعتبر المراجعة عملية فحص حسابات وحدة اقتصادية ما للتأكد من صحتها، والمراجعة هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و السجلات الخاصة بالمؤسسة بهدف معرفة المركز المالي ونتيجة النشاط لفترة معينة وتجدر هنا الإشارة إلى التطور التاريخي للمراجعة وكيف تطورت هذه .

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المراجعة وبعض تعريفاتها.

الفرع الأول : لمحة تاريخية عن المراجعة .

ظهرت المراجعة كنتيجة حتمية للحاجة الماسة لرؤساء القبائل وأصحاب الأموال والمؤسسات كوسيلة تساعدهم على بسط الرقابة على عمل من هم تحت سلطتهم خاصة في عمليات التحصيل والدفع والتخزين ويعتبر بعض الاقتصاديين أن الظهور الأول للمراجعة يرجع لحكومات قدماء المصريين واليونانيين الذين استخدموا المراجعين من أجل التأكد من صحة الحسابات العامة للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء والتطورات التي مرت بها المراجعة كانت مرتبطة بالأهداف المتوخاة منها¹.

ويمكن توضيح التطور التاريخي للمراجعة من خلال تبيان من له سلطة الأمر بالمراجعة و من يقوم بهذه العملية والأهداف المرجوة منها بالجدول التالي:

¹محمود الناجي، "المراجعة في إطار النظرية و التطبيق"، مكتبة الجلاء، المنصورة ، 1992 ص40 .

جدول (01-01):التطور التاريخي للمراجعة

المرحلة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700م	الملك ، الكنيسة ، الإمبراطور، الحكومة .	رجل الدين ، كاتب	معاقبة السراق على اختلاس الأموال وحماية الأموال .
من 1700م إلى 1850م	الحكومة ، محاكم التجارية والمساهمين .	المحاسب .	منع الغش ومعاقبة فاعلية وحماية الأموال .
من 1850م إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو القانون .	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية .
من 1900م إلى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة.	تجنب الغش والأخطاء ، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية .
من 1940م إلى 1970م	الحكومة ، البنوك والمساهمين .	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة .	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية .
من 1970م إلى 1900م	الحكومة ن هيئات أخرى، المساهمين .	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة .	الشهادة على نوعية النظام الرقابة واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداء من 1900م	الحكومة ، هيئات أخرى ، المساهمين .	شخص مهني في المراجعة والاستشارة .	الشهادات على الصور الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي .

المصدر: محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص.9.

ومن خلال هذا الجدول نلاحظ أن المراجعة مرت بمراحل متعددة لكل مرحلة مميزات في حين أنه بشكل عام أهداف المراجعة كانت تتمحور حول منع الغش والتلاعب والسرقة وحماية الأصول والوقوف على مصداقية الحسابات.¹

الفرع الثاني : بعض تعاريف المراجعة.

التعريف الأول : المراجعة هي فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصاً إنتقادياً حتى يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء أكانت تقرير عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة الغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير، فمثلاً يجب أن يطمئن إلى أن حساب الأرباح والخسائر يظهر الربح أو الخسارة الصحيحة عن المدة المالية وأن الميزانية العمومية صورت تصويراً صحيحاً يعكس المركز المالي السليم والواضح للمنشأة وكل ذلك في حدود البيانات والمعلومات والإيضاحات التي ظهرت للمراجع وقدمت إليه وكما تظهر السجلات بعد الفحص والتحقيق² و التقرير.

التعريف الثاني : المراجعة تمثل عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفق مجموعة من المعايير الموضوعية ، تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم المالية ومع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم.³

التعريف الثالث : المراجعة هي عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد على مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية الواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة و تبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.⁴

تعريف شامل :

خلال استعراضنا لعدة تعاريف للمراجعة وقصد الخروج بتعريف يجمع الآراء المختلفة حولها مفاده أن المراجعة هي عملية فحص إنتقادي منظمة وموضوعية للبنود الواردة في القوائم المالية مع تجميع وتقييم الأدلة ذات الصلة بالبيانات الواردة بهذه القوائم والمتعلقة بالأنشطة والأحداث الاقتصادية التي يمكن التحقق منها وتحديد درجة التناسق مع المعايير أو المقاييس المحددة للخروج برأي فني محايد ودقيق عن المركز المالي ونتيجة النشاط للمؤسسة وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وتوصيل هذه النتائج للأطراف المهتمة بها داخليا من مديري ومسؤولين من أجل اتخاذ قرارات ووضع استراتيجيات جديدة .

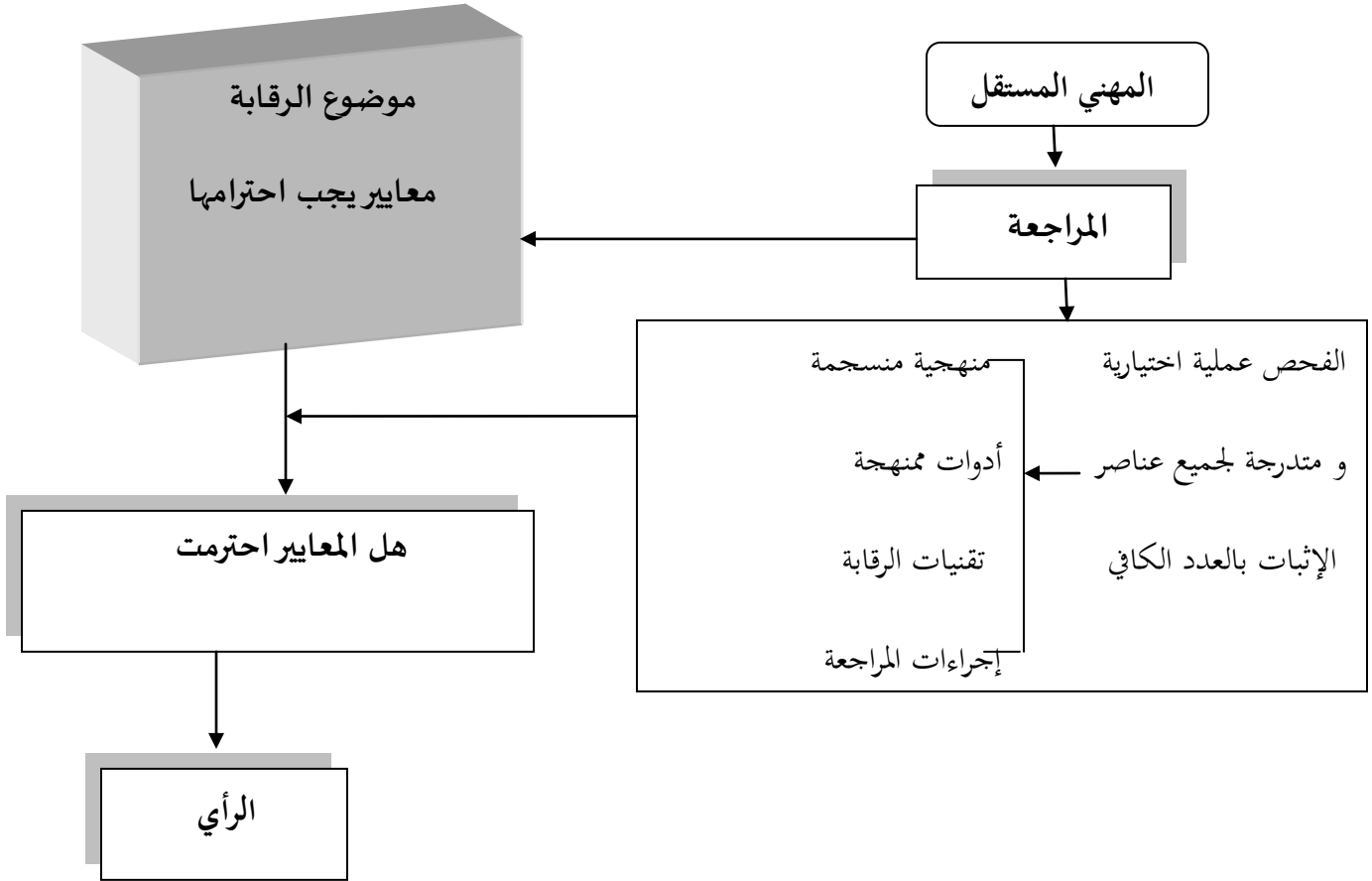
¹ محمود الناجي ، مرجع سبق ذكره ، ص 65.

² محمد عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد ، محمود الناجي دروبش " أصول المراجعة " الدار الجامعية الاسكندرية ، 2000م ص 4.

³ محمد سمير الصبان ، " الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و التطبيق "، دار النهضة العربية ن 1988 ، ص 21.

⁴ منصور أحمد ، "دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة" ،الدار الجامعية ، طبعة 2003، الاسكندرية ، ص 13.

الشكل (01-01): ملخص لتعريف المراجعة



المصدر: محمد عبد الفتاح صحن ، رجب السيد راشد - ص- 07

المطلب الثاني : أهمية وأهداف المراجعة

الفرع الأول : أهمية المراجعة.

تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة تهدف إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن أمثلة ذلك طائفة المدربين والمستثمرين الحاليين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها .

إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية ووضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه ، ومن هنا نحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة ، كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد القوائم المالية من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات كتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرها للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة ، فرض الضرائب وتحديد الأسعار ، وتقدير الإعانات لبعض الصناعات ، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه .

وقد تتعد أهمية المراجعة بالنسبة للمؤسسة من المحلية إلى الإقليمية أو الدولية ، فالمراجعة الدقيقة تمنح المؤسسة المشاركة في المحافل الدولية من خلال المعارض أو المنافسات في الصفقات فعند تقديم المؤسسة بطاقتها الفنية بشرط صحتها ودقة معلوماتها وهذا ما توفره المراجعة¹.

الفرع الثاني : أهداف المراجعة .

هناك عدة أهداف للمراجعة في نواحي عدة أهمها :

الوجود والتحقق:- فهذه المراجع الأول هو التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر المثبتة في القوائم المالية والميزانية الختامية موجودة وجودا فعليا وذلك بما تقره المعلومات المحاسبية مثل المخزون السلعي بالمبلغ والكمية وذلك بالجرد العقلي له .

¹ ياسين حميدوش ، جبارة حلاوي " مذكرة تخرج ليسانس علوم تجارية فرع محاسبة " ، دفعة جوان 2005 ، ص - ص 14 ، 16.

الملكية والمديونية: يسعى المراجع من خلال هذا البند إلى التحقق من ملكية الأصل بعد وجوده الفعلي وذلك عن طريق المعلومات المستندية التي تثبت ذلك، ونفس الشيء بالنسبة للمستحقات أو الديون فعلى المراجع التحقق فعلا من صدقها .

التقييم والتخصص : يعني هذا البند أو الهادف هو تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق أملاك الاستثمارات وإطفاء المصاريف الإعدادية ثم تخصيص العملية في الحسابات المعنية وذلك من أجل تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش وضمان ثبات الطرق المحاسبية من دورة لأخرى مع الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

العرض والإفصاح : إن الهدف الأساسي من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ولا يتأتى ذلك إلا بوجود إفصاح محاسبي من طرف المديرين على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية التي أعدت وفقاً لمعايير الممارسة المهنية وبالتالي يستطيع المراجع إثبات صحتها¹.

الشمولية والكمال : وتعتبر الشمولية من أهم الخصائص الواجب توفرها ، لذلك بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة لكل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات التي تمت بصلة إلى الحدث ، فالشمولية تكون بتجهيز البيانات بشكل يوفر معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة .

إبداء رأي فني محايد : خلاصة عملية المراجعة في المؤسسة هو الخروج برأي فني محايد يجسد فيه المراجعة مصداقية المعلومات الموجودة بالقوائم المالية وتعبيرها الدقيق عن الوضعية المالية ونتيجة النشاط لفترة معينة .

ولقد تعدت عملية المراجعة هذه الأهداف إلى أهداف وأغراض أخرى أهمها :

1- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها ؛

2- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة ؛

3- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط

المشروع؛

4- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع ويأتي الهدف الأخير

نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة حيث لم يعد تحقيق أكبر قدر ممكن من الربح.

¹ ياسين حميدوش ، جبارة حلاوي ، مرجع سبق ذكره ص - ص، 25 ، 27 .

المطلب الثالث : أنواع المراجعة .

هناك عدة أنواع من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها لعملية التدقيق ويمكن للمؤسسة أن تختار المراجعة التي تساعدنا وتملك كل الإمكانيات لتسهيل مهمة القائمين بها ، ومع ضخامة رأس المال المستثمر نستطيع أن نقول أنه هناك نوعان من المراجعة هما المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية خاصة هذه الأخيرة التي تم التركيز عليها كثيرا .

الفرع الأول : من حيث نطاق عملية المراجعة .¹

ونجد هنا نوعين من المراجعة هما :

أ/مراجعة كاملة : وهنا يقوم المدقق (المراجع) بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل ، سواء أكانت المنشأة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية والتي تخضع للقواعد الحكومية الموضوعية ، والأموال المستقلة في هذه المنشأة لها صفة العمومية وتملكها الدولة ولها الرقابة المباشرة عليها وقد كان لهذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا " detailed audit " أي يقوم المدقق بفحص القيود وجميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد سواء والقيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها ، وكذلك جميع الحسابات التي تتضمنها دفاتر الأستاذ ومختلف التسويات المحاسبية للأوراق والملفات ، لكن هذا كان لما كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم وعملياتها قليلة جدا ، فقد تحول هذا تدقيق كامل اختياري " test- check audit " نتيجة للتطور الذي حدث في عالم الأعمال وما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة بحيث لم يصبح من المعقول أن يقوم المراجع بتدقيق ومراجعة جميع العمليات وكافة السجلات ، فلجأ المراجعون إلى إتباع أسلوب العينة والاختيار في المراجعة مما زاد من اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية لأن كمية الاختيارات وحجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة ، ففي الغالب يلجأ المراجع إلى زيادة نسبة إختبارية عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية ووجود ثغرات فيها ، وهكذا يتضح لنا أن الفارق بين هذين النوعين من التدقيق يكمن في اختلاف نطاق عملية التدقيق فقط ، ولا يمكن الحد من سلطة المراجع في النوعين بأي شكل من الأشكال فله وحده حق تقرير نطاق عملية المراجعة .

ب/المراجعة الجزئية :²

وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقديات فقط أو جرد المخازن أو عمليات أيام معينة دون باقي الأيام ، عمليات شهور معينة دون غيرها ، وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل ، وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من مواضيع ويهتم بهذه المراجعة شركات الأفراد كشركات المساهمة أو مؤسسات ذات الملكية الفردية ، ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المراجع على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه ، كما عليه مراعاة مايلي :

¹ خالد أمين عبد الله "علم تدقيق الحسابات" (الناحية العلمية)، دار وائل للنشر ، عمان ، 1999 ، 2000م ، ص - ص 27، 26.

² خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 28.

- لا يجب على المراجع إطلاع المسؤولين في المنشأة موضوع المراجعة على العمليات التي سوف يقوم بمراجعتها والتي قام باختيارها أو فرضت عليه ؛
- لا يجب على المراجع استخدام نفس العمليات وبنفس الأسلوب عند القيام بمراجعة عمليات نفس المنشأة مرة أخرى لأنه قد تتغير بعض مصادر المعلومات أو تلغى ؛
- على المراجع أن يكتب في تقريره تفاصيل وطبيعة العمليات التي قام باختيارها ومراجعتها حتى لا يتعرض لأي مسؤولية معينة بالنسبة للعمليات التي لم يقم باختيارها ؛
- لا يجب على المراجع إتباع أسلوب المراجعة الجزئية إلا بعد أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة موضوع المراجعة وتأكد من أنه نظام جيد و يبعث على الاطمئنان

الفرع الثاني : من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق أو المراجعة .

أ/مراجعة نهائية¹:

- بحيث يكلف المراجع بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها ،وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقا ، وتحقق المراجعة النهائية مزايا معينة بالنسبة للأطراف المختلفة ومن أهمها مايلي :
- يفضلها كثير من المراجعين الذين يتعاملون مع العديد من المنشآت والشركات بما لا يتوفر لديه الوقت الكافي على مدار السنة لممارسة أسلوب المراجعة المستمرة ؛
 - يفضلها المراجع لأنها عملية وواقعية وتتيح له الفرصة لتنسيق الوقت بينه وبين مساعديه ؛
 - تصلح لمراجعة عمليات وحسابات المنشآت صغيرة الحجم والتي لا تستغرق وقتا طويلا خاصة مراجعة الميزانية مراجعة كاملة وتفصيلية ولهذا كثيرا ما يطلق عليها تدقيق الميزانية ؛
 - تقضي إلى حد كبير على حالات التلاعب والغش التي تتم أو ترتكب في حالة المراجعة المستمرة لأن المراجعة تتم بعد انتهاء جميع العمليات وإعداد القوائم والحسابات الختامية ؛
 - يفضلها المراجع في حالة قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة و اطمئنانه إلى أنه نظام قوي و جيد خاصة مع وجود إدارة فعالة للمراجعة الداخلية .
 - ورغم هذه المزايا والإيجابيات إلا أنه يعاب عليها في عدة نقاط منها :
 - تعتبر مراجعة غير شاملة في الغالب لأن المراجع عادة ما يختار عينات من كل نوع من العمليات ويترك الباقي دون مراجعة ؛
 - أنها لا تصلح للمنشآت كبيرة الحجم لأنها تستغرق وقتا طويلا يزيد من الحدود المتعارف عليها ؛
 - يغلب عليها الأسلوب العلاجي وليس الوقائي لأنها تعمل على كشف الأخطاء والانحرافات بعد وقوعها وليس حال وقوعها وبعد انتهاء السنة المالية ؛

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص- ص 28،29.

- يحصل هناك نوع من الارتباك في العمل في كل من مكتب المراجع والعميل حيث تتوافق تواريخ إقفال الدفاتر في كثير من المشروعات العملية لنفس المكتب مما يؤدي إلى التضحية ببعض الدقة في الأداء مقابل الإسراع في إنجاز العمل ، أضف إلى ذلك أن العمل قد يتوقف بعض الوقت حتى يقوم المراجع بجمع الأدلة والقرائن اللازمة .

ب/مراجعة مستمرة:¹

وهنا يقوم المراجع بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع المراجعة طول الفترة التي يراجعها سواء بطريقة منتظمة (أسبوعيا أو شهريا مثلا) أو غير منتظمة خلال أيام معينة ، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية وهذا النوع من المراجعة يتبعه المراجع بصفة خاصة في حالة :

- ما إذا كانت المنشأة تتميز بكميات كبيرة وعملياتها كبيرة ومتعددة ؛
- توافر عدد كبير من مساعدي المراجع الأمر الذي يمكنهم من التردد على المنشأة بصفة مستمرة ؛
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته .

ويمتاز هذا النوع من المراجعة بالخصائص التالية :

- وجود وقت كافي لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل ومن التدقيق بشكل أوفى ، والمساعدة في حل المشاكل بمجرد ظهورها ؛
- متابعة عمليات المنشأة أول بأول وسرعة اكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام .
- معالجة الأخطاء أولا بأول بمجرد اكتشافها دون الانتظار لنهاية السنة ؛
- انتظام العمل بمكتب المدقق وفي المشروع أيضا لوجود مجال واسع زمنيا للمراجع وإتاحة الفرصة للتدريب والتعليم بالنسبة للعاملين في هذه المكاتب من مراجعين حديثي العهد بالمراجعة أو حديثي التخرج ؛
- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المشروع وإنجاز الأعمال في الوقت المناسب وبشكل منتظم على مدار السنة المالية .

رغم هذه المزايا والخصائص يعاب على المراجعة المستمرة مايلي² :

- احتمال قيام موظفي المنشأة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود في المستندات والسجلات بعد تدقيقها سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية اختلاس اعتمادا على أن المدقق لا يعود ثانية لتدقيق تلك المستندات والسجلات ؛
- تعطيل عمل موظفي قسم الحسابات بين الفترة والأخرى عند زيارة المراجع لمراجعة ما يكون قد أثبتت بالدفاتر والسجلات ؛

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص - ص 29 ، 30 .

² خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 31 .

- احتمال سهو المدقق عن إتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في آخر زيارة له ؛
- احتمال نشوء صلات تعارف وصدافة بين المراجع وموظفي المشروع بسبب كثرة تردده على المشروع مما يسبب حرجا للمراجع عند اكتشافه لغش أو لخطأ في دفاتر المشروع ؛
- احتمال تحول عملية التدقيق المستمرة هذه إلى عمل روتيني آلي رتيب .

وحتى نتغلب على هذه المشاكل عند ظهورها أو ظهور غيرها يتطلب الأمر القيام بعدة أشياء منها:

- تدعيم نظام الرقابة الداخلية و إدارتها و العاملين فيها والذين يتولون مراجعة عمليات المنشأة أولا بأول وبصورة مستمرة ومنتظمة ، بحكم أن أعضاء فريق المراجعة الداخلية ماهم إلا موظفين في المنشأة ؛
- على المراجع أن يقوم في بداية الأمر بتنفيذ برنامج مراجعته بتقييم نظام الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية في المنشأة حتى يتأكد من قوته وفعاليتها و بالتالي يستطيع إتباع أسلوب المراجعة النهائية هذا فيما يخص المراجعة النهائية ، أما المراجعة المستمرة يجب على المراجع القيام بعدة عمليات منها :
 - 1 - وضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات أو أرصدة الحسابات التي قام بتدقيقها والتأكد من صحتها و الاحتفاظ بسرية هذه العلامات والرموز ومفهومها ومدلولها ومعناها ؛
 - 2 - تسجيل المراجع في مذكراته النتائج ذات الحساسية الهامة لحين الحاجة إليها عندما تكون هناك ضرورة ؛
 - 3 - حسن اختيار الأوقات التي يزور فيها المنشأة حتى يتجنب تعطيل الموظفين ؛
 - 4 - تسجيل ملاحظات عن إتمام بعض الأمور في زيارة سابقة ، علاوة على ذلك وجود برنامج مراجعة يثبت فيه المدقق ما تم إنجازه من عمل خطوة بخطوة ؛
 - 5 - إدخال تعديلات في برنامج المراجعة الذي يجب أن يتصف بالمرونة ؛
 - 6 - للمراجع حق في إعطاء تعليماته بعدم تغيير أي أرقام أو إجراء أي تعديلات في السجلات و الحسابات بعد مراجعتها ، إلا بعد الرجوع إليه .

الفرع الثالث : من حيث درجة الالتزام بعملية المراجعة.

أ/مراجعة إلزامية:¹

وهي المراجعة الملزمة بنص القوانين في الدولة المعينة على الوجوب بها و مثال ذلك فقد نص قانون الشركات الأردني برقم (22) لسنة 1997 ، والقانون التجاري الجزائري في المادة (609) منه ، فكل منها نصت على ضرورة تعيين مراجع حسابات خارجي أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للشركة يتولى مراجعة حساباتها وقوائمها المالية خاصة شركات المساهمة على عكس شركات الأشخاص ، لأن المساهمين فيها (شركات الأشخاص) متضامنين شخصيا وفي حالة حدوث أزمة مالية يتعدى القانون إلى أموالهم الخاصة أما شركات الأموال فيجب أن يكون لها مراقب حسابات متخصص تقوم

¹ محمد سمير الصبان، عبد الله العظيم هلال ، "الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات" ، دار النهضة العربية للطباعة و النشر ، لبنان، 1988، ص 46

بترشيحه إدارة الشركة وتعيينه الجمعية العامة للمساهمين في الشركة وتحدد أتعابه، حيث تتوفر فيه الشروط المنصوص عليها في قانون مزاوله المحاسبة والمراجعة ، ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك ولا تقدم تقارير بحساباتها الختامية ومراكزها المدققة من قبلي مدقي الحسابات المرخصين ، ويشار إلى هذا النوع أحيانا بالتدقيق القانوني ، ولا تصح أن تكون هذه المراجعة إلا مراجعة كاملة ، وتظهر إلزاميتها بالنسبة للهيئات والمؤسسات العامة ووحدات الجهاز الإداري في الدولة فغالبا تتولى التدقيق و مراجعة الأنشطة لهذه الوحدات والهيئات والمؤسسات العامة الأجهزة الرقابية المتخصصة في كل دولة ومثال ذلك الجهاز المركزي للمحاسبين في مصر وديوان المحاسبة في لبنان وديوان المراقبة العامة في السعودية .

ومن خلال ماسبق نستنتج أهمية وأهداف اللجوء إلى هذا النوع من المراجعة :

- منح حدوث فضائح مالية في المؤسسات المالية واستنزاف المال العام أو المال الخاص بالزبائن ومثال ذلك في الجزائر بنك الخليفة؛
- تمكن الدول من فرض السيطرة على المؤسسات الاقتصادية خاصة الأجنبية منها حتى تعرف النشاطات الاقتصادية وغير الاقتصادية وإن كانت تلحق الضرر بالمجتمع والبيئة ومثال ذلك الشركات البترولية فمراجعتها إلزامية لأنها تستغل المصدر الأساسي للتمويل في الجزائر؛
- وتعتبر كضمان لأصحاب الحقوق المملوكة المودعة عند الغير من المتعاملين الاقتصاديين ومثال ذلك عند غياب ذلك ماحل بزبائن بنك الخليفة التي لم تسترد أموالهم بعد إفلاس البنك و اختلاسه ؛
- تكشف الأضواء أو تسليطها على بعض القائمين على إدارة المؤسسة العامة للدولة مثل حدوث اختلاس بنك الجزائر واتهام بعض الإطارات السامية في الدولة .

ب/ مراجعة اختيارية¹:

وهي ذلك الذي يطلبه أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به ، وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص (التضامن العادية و التوصية البسيطة و المحاصة) ، حيث تطلب إدارة المنشأة من المراجع الخارجي إجراء بعض المراجعات لغرض معين أو التحقق من أمر ما أو لاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة المراجعة وقد تكون كلية أو جزئية حسب رغبة أصحاب المشروع ومثال ذلك :

- مراجعة و فحص عمليات جزئية في فترة معينة ؛
- مراجعة و تدقيق حسابات و عمليات المخازن المختلفة ؛
- مراجعة بعض عمليات الشراء دون غيرها أو بعض عمليات المبيعات دون غيرها ؛
- مراجعة أوراق ومستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة ما .

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 31

الفرع الرابع: من حيث الشمولية ومدى المسؤولية في التنفيذ .

أ/مراجعة عادية:¹

وهو ما سبقت الإشارة إليه من أنه فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي وإبداء المدقق رأيه الفني المحايد حول ذلك، وغالباً ما يلجأ المراجع إلى إتباع التدقيق أو المراجعة الاختيارية هنا فمثلاً اختيار فحص الزبائن يكون هذا الفحص لجميع العمليات والتسجيلات لهم بدون تمييز ويعتبر المراجع مسؤولاً عن أي إهمال أو تقصير في ممارسته لحذره المهني أي أدائه للعناية المعقولة المتوقعة من شخص عادي يزاول المهنة في نفس الأحوال والظروف القائمة في المشروع تحت التدقيق أو المراجعة .

ب/مراجعة لغرض معين :

ويكون هذا النوع من المراجعة يهدف البحث عن حقائق معينة و الوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبق تدقيقها عاديًا بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال ، ومن أمثلة الفحص لغرض معين فحص الدفاتر والسجلات بهدف اكتشاف غش ما أو التعرف على أسباب اختلاس معين ، بغرض تحديد شهرة في حالة خروج شريك أو انضمام آخر .

كما أنه لا يوجد أي تعارض بين وجود مراجعة عادية ووجود مراجعة أو فحص لغرض معين لأن كلاهما يهدف إلى غرض مختلف ، كذلك يختلف الفحص من التدقيق الجزئي لأن الفحص لا يشترط أن يكون لغرض خاص بنشاطات المشروع وبناء على طلب من إدارته ، بينما يتم التدقيق الجزئي بناء على طلب من إدارة المشروع كما يهدف عادة تبين نواحي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المستعملة بالمشروع .

أما بالنسبة لمسؤولية المدقق فقد رأينا أنه لا يعتبر مسؤولاً في التدقيق العادي إذا ثبت أنه قد مارس حذره المهني في قيامه بعمله وإعداده للتقرير ، أما في حالة الفحص هو مسؤول عن كل إهمال وتقصير ينشأ عن عدم تنفيذه المشروط المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرفين فمسؤوليته عقدية .

ج/مراجعة العمليات (المراجعة التسييرية):²

تعتبر من وظيفة المراجعة الداخلية ، يعرفها المعهد الفدرالي الكندي كما يلي: "إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية ، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها "

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص- ص 32، 33 .

² خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ص34.

ويعرفها المعهد البريطاني للإدارة بأنها " فحص و تقييم شامل و بناء منظم للهيكل التنظيمي والإجراءات والأساليب التسييرية التي يقوم بها شخص خارجي محايد ، وتنطوي على دراسة لكل وجه من أوجه النشاط التسييري بهدف التأكد مما كان المسيرون يستخدمون الموارد الاقتصادية بالمؤسسة استخداما اقتصاديا ، مثلا للحصول على أفضل النتائج الممكنة في أقصر وقت ممكن وبما يتفق مع أهداف المؤسسة ، ويجب أن يؤدي ما يصل إليه المراجع التسييري من نتائج و توصيلات إلى تحفيز المسيرين و اتخاذ الإجراءات بزيادة الكفاءة الاقتصادية ومن ثم ربحية المؤسسة "

- 1 - لتوفير معلومات دقيقة عن التشغيل وفي الوقت المناسب ؛
- 2 - التنسيق مع السياسات والخطط والإجراءات والقواعد والقوانين ؛
- 3 - حماية الأصول من سوء استخدام ؛
- 4 - استخدام الموارد بشكل اقتصادي وبأكبر قدر من المنافع أي الاستخدام الأمثل للموارد وهو المعروف بالكفاءة ؛
- 5 - تحقيق الأهداف المقررة بأكبر قدر من الفعالية .

الفرع الخامس : من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة .

أ/ المراجعة الداخلية¹ :

عرفها مجمع المراجعين بالولايات المتحدة الأمريكية على أنها " وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة والمعلومات سليمة ودقيقة وكافية "

ويعرفها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين : " المراجعة الداخلية هي أداة تقييمية فعالة ضمن المؤسسة لغرض خدمتها ومن بين وظائفها اختيار وتقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وفعاليتها "

● أسباب الرجوع إليها :

- تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة ؛
- تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا ؛
- كبر حجم و ضخامة الوسائل البشرية والمادية والمالية المستعملة وتأثيرها على صعوبة التسيير ؛
- كثرة العمليات و المعلومات المدققة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحيانا ؛

¹ ياسين بن ناصر ، عبد الكريم ، مذكرة تخرج في المحاسبة " المراجعة و دورها في إبراز النشاط المالي للمؤسسة " ، دفعة جوان 2005 ، بالمدينة ، ص 13 .

- اللامركزية في التسيير واتخاذ القرارات وتعدد الوحدات والفروع وصعوبة وضع الثقة في

المعلومات المدققة .

ب/ المراجعة الخارجية :

وهي التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة أو الشركة ، حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة ، وغرضه الرئيسي الوصول إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع المؤسسة المالي ، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية .

وهناك تقسيمات جديدة للمراجعة نذكر منها¹ :

المراجعة الحكومية : غرضها الأساسي هو إذا كانت المعلومات التاريخية قد تم تسجيلها على نحو صحيح ، أي التحقق من مدى صدق وشرعية البيانات التي تتضمنها القوائم المالية ، من مدى مطابقتها للعمليات التي تمس الأنشطة الاقتصادية في المؤسسة .

مراجعة الجودة : هي فحص دوري منتظم ومستقل لتحديد ما إذا كانت أنشطة الجودة والنتائج المرتبطة بها تنسق وتتفق مع الترتيبات والمعايير المخططة وما إذا كانت هذه المعايير يتم تطبيقها بفاعلية وأنها ملائمة لتحقيق الأهداف .

كما تم تعريفها أيضا أنها فحص بتنظيم للتصرفات والقرارات التي يتخذها الأفراد فيما يتعلق بالجود وذلك من أجل التقييم والتقرير عن الالتزام بالمتطلبات التشغيلية لبرنامج الجودة أو المواصفات المطلوبة للسلعة أو الخدمة.

المراجعة الاجتماعية : هي فحص وتقييم فني منظم وحيادي للمعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعي للمنظمات والذي يمكن تمييزه عن النشاط الاقتصادي لها بغرض التحقق من مدى صدق وعدالة تعبير القوائم الاجتماعية عن المعلومات المرتبطة بمدى تنفيذ المنظمات للمسؤولية الاجتماعية لها ومدى مساهمتها في الرفاهية العامة للمجتمع خلال فترة معينة وإعداد تقرير عن نتائج ذلك الفحص والتقييم للأطراف المعنية داخل المجتمع.

المراجعة البيئية : هي عملية فحص تهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة والملائمة².

¹ ياسين بن ناصر ، عبد الكريم ، مذكرة تخرج ، مرجع سبق ذكره ، ص 16.

² ياسين بن ناصر ، عبد الكريم ، مذكرة تخرج ، مرجع سبق ذكره ، ص 20.

المطلب الرابع : فروض المراجعة .

تتمثل فروض المراجعة في العناصر التالية :

1-قابلية البيانات للفحص : ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية وتتمثل هذه المعايير فيما :

أ - **الملائمة** : معنى ذلك ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وتكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة للقيمة الاقتصادية للثروة في لحظة قياسها .

ب- **القابلية للفحص** : معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر في فحص المعلومات نفسها فإنها لا بد أن يصلوا إلى النتائج نفسها وتبرز أهمية هذا المعيار كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها .

ج- **البعد عن التحيز** :يعني تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعة .

د- **القابلية للقياس الكمي**: يعتبر التعبير الكمي أفضل صور للتعبير عن القيمة الاقتصادية وأدقها ذلك لأن القياس الكمي مدام دقيقا ومستندا على أسس محددة لا يختلف في تفسيره اثنان وتعد النقود المقياس العام والموحد للتعبير عن القيمة الاقتصادية في العصر الحديث وقد اعتمد عليها المحاسبون للتعبير الكمي عن نتائج القياس المحاسبي منذ أن تأسست الحاجة إلى مسك الدفاتر.¹

2 – **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المؤسسة** :يعتبر تقرير مراجع الحسابات من الأدوات المهمة التي تعتمد عليها إدارة المؤسسة في اتخاذ قراراتها ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تمت مراجعتها بدرجة أبر من تلك التي لم تتم مراجعتها ، إن غياب هذا الفرض ينقص من ثقة المراجع اتجاه الإدارة مما يحتم عليه القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارة ومن ناحية أخرى فإن وجود هذا الفرض يجعل استخدام المراجعة الاختيارية أمرا مستحبا وأن تكون عملية المراجعة اقتصادية وعملية.²

3- **خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء غير عادية أو تواطئية**: في هذه الحالة لا يكون مراجع الحسابات قادرا على اكتشاف الأخطاء خاصة تلك التي نتجت بسبب التواطؤ بين العاملين ، الأمر الذي يتطلب من المراجع إجراء اختيارات موسعة لعله يكتشف هذا النوع من الأخطاء .

4- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية** :إن قوة نظام الرقابة الداخلية تعتبر من أهم العوائق أمام مرتكبي الأخطاء المقصودة وغير المقصودة ويعتبر هيكل الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة نقطة البداية بالنسبة لعمل المراجع الخارجي

¹ محمد السيد سرايا "أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل " كلية التجارة – جامعة الإسكندرية ، 2000- ص- 63.

² محمد السيد سرايا – مرجع سبق ذكره – ص- 65.

فكلما كان النظام سليماً كلما ازدادت ثقة المراجع في تصرفات الإداريين من جهة ويجعل تطبيق المراجعة الاختيارية أمراً ممكناً من جهة أخرى .

5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها : يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للميزانية وجدول النتائج يعني هذا الفرض أن يستدل المراجع في أبحاثه بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة .

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل : يعني هذا الفرض أنه إذا اتضح لمراقب الحسابات أن الرقابة الداخلية سليمة وإن الإدارة رشيدة في تصرفاتها فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك والعكس صحيح .

7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراقب فقط : إذا طلب مراقب الحسابات لإبداء الرأي في سلامة القوائم المالية فإن عمله يجب أن يقتصر على المهمة فقط بغض النظر عن إمكانيات المراجع وقدرته على أداء مهمة أخرى¹.

¹ محمد السيد سرايا - مرجع سبق ذكره - ص - 68.

المبحث الثاني : معايير وإجراءات المراجعة.

تتكون معايير المراجعة التي أوصى بها المحاسبين الأمريكيين من عشرة معايير مقسمة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي المعايير العامة ، معايير العمل الميداني، معايير التقرير:¹

المطلب الأول: المعايير العامة .

تتمثل في :

- 1 - **معايير التأهل العلمي والكفاءة المهنية :** تنص هذه المعايير على أن المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والكفاءة المهنية التي تؤهله لإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية المراجعة ،وعلى هذا الأساس على المراجع أن يستمر في مواصلة التعليم والتدريب طوال ممارسته المهنة ، ويبقى مستعدا لإكساب المعرفة في مجالات جديدة.
- 2 - **معايير الاستقلال²:** يعني هذا المعيار أن يحافظ المراجع على استقلاله في جميع الأمور المتعلقة بالمراجعة، حيث تم تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع هي :

- الاستقلال في عمل المراجع ؛

- الاستقلال في مجال الفحص ؛

- الاستقلال في مجال إعداد التقرير .

وهناك حالات تؤدي إلى الإضرار برأي المراجع نذكرها في الآتي :

- وجود مصلحة مالية مباشرة في المؤسسة؛

- علاقة أسرية من الدرجة الثالثة بأي فرد يحتل منصبا هاما في المؤسسة ، وحيث من الصعب وضع

قواعد محددة لتحديد مدى استقلال المراجع في كل حالة فإنه يجب على المراجع أن يمارس قدرا كبيرا من الأمانة والضمير في جميع الحالات .

- 3 - **معايير العناية المهنية :** يجب على المراجع أن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة وأن يقوم بمسؤولياته المهنية على أحسن وجه وتتطلب العناية المهنية أن تقوم المراجع بمسؤولياته بكفاءة عليه أن يهتم بتحقيق أفضل مصلحة ممكنة ، وحتى يبقى المراجع محافظا على الكفاءة عليه أن يلتزم بقواعد

¹ - J- MAILLER ;Initiation Au Contrôle Comptable(Ed Economie et harmonisme 1974) ; P 56

² عمورة عمار، " الوجيز في شرح القانون التجاري"،(دار المعرفة 2000)، ص 204.

التدريب المهني طوال ممارسته للمهنة، كما تتطلب العناية المهنية أيضا أن يتفهم المراجع جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به ولماذا يقوم به ؟
 وإن لم يكن متأكدا عليه بالإشارة ، كما تقتضي العناية المهنية أن يقدم المراجع خدماته بدون أخطاء وبدقة .

المطلب الثاني : معايير العمل الميداني¹.

تتعلق هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ المراجعة ، فهي تقدم إرشادات للمراجع لغرض تجميع الأدلة التي تؤيد رأيه، وتتكون معايير العمل الميداني من ثلاثة معايير هي :

أولاً:التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين : تنطوي عملية المراجعة بوصفها عملية منظمة على إنجاز مهام معينة في توقيتات معينة وبواسطة أشخاص معينة ، وهو ما يتطلب التخطيط لها تخطيط سليما ويقتضي هذا المعيار: " يجب تخطيط العمل بدرجة كافية ، ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم " ويتطلب هذا المعيار إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية :

أ/ اكتشاف بيئة المراجعة ووضع خطة العمل : تتمثل بيئة المراجعة في العوامل المحيطة بمنشأة المراجعة خارجيا وداخليا وتؤثر بصورة أو بأخرى على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وتتمثل البيئة الخارجية في ظروف وخصائص منشأة المنشأة المنشأة وكلاهما يمكن أن تفرض بعض القيود على المراجع عند تخطيطه وتنفيذه لعملية المراجعة ، وتحتاج كل جوانب عملية المراجعة إلى تخطيط دقيق ومتابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والفحص والمراجعة المستندية وعمليات الفحص من الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع ، ويعبر عن خطة المراجعة لتلك الجوانب في برنامج المراجعة .

ب/ تخصيص المساعدين على مهام الفحص : يجب أن يقوم مراجع الحسابات بتخصيص مساعديه على مهام الفحص التي اشتملت عليها خطة المراجعة ، ويتطلب تخصيص السليم للمساعدين على مهام الفحص المختلفة أن يحدد المراجع احتياجات العمل من العنصر البشري ثم يقوم بعمل توظيف وحصر كمي وفي دقيق للمساعدين الموجودين فعلا ونوعية الكفاءات المهنية ثم يقوم المراجع بتخصيص أو تنويع المساعدين على مهام الفحص.

ج/الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أدائهم : لا تنتهي مهمة تخطيط عملية المراجعة بمجرد تخصيص المساعدين على مهام الفحص ولكن يتطلب الأمر متابعة هؤلاء المساعدين والإشراف عليهم بصورة ملائمة للتأكد من تنفيذهم للمهام الموكلة إليهم ، وذلك فإنه يجب على المسؤولين عن عملية التخطيط بالمنشأة وضع نظام ملائم لقياس أداء مساعديهم لمتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره - ص-ص 40 ، 51.

و يجب على المراجع مراعاة الجوانب السلوكية عند الإشراف على مساعديه ، وفي هذا المجال يجب أن يأخذ في حسبانته مجموعة من الاعتبارات أهمها :

- إشراك المساعدين في وضع الخطة وبرنامج المراجعة وتعديلها ؛

- المتابعة و التوجيه المستثمرين للمساعددين أثناء أداء مهامهم؛

- مناقشة المساعدين في المشاكل الجوهرية الناتجة من الفحص وتبادل الرأي

بشأن أهم الحلول لها ؛

- تشغيل قنوات اتصال رأسي و أفقي بين إدارة المكتب و المراجعين و بعضهم

البعض.

وبطبيعة الحال سوف ينعكس ذلك كله على ارتفاع مستوى جودة عملية المراجعة .

ثانيا: معيار حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة¹.

يجب الحصول على الأدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضع الفحص ودليل المراجع عبارة عن معلومات يتم الحصول عليها عن طريق الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتوفير قرينة على سلامة أو عدم سلامة التصرفات والإجراءات بمنشأة العميل وتمثل أهمية التزام المراجع بهذا المعيار في أن فشله في الأدلة الكافية والملائمة يمكن أن يزيد من احتمال تحمله لمستوى مرتفع من خطر المراجعة و المتمثل في إمكانية إبداء رأي فني غير صحيح .

فدليل المراجعة الكافي هو ذلك الدليل الذي يكون في ظل قيود معينة مقنعة للمراجع بدرجة كافية عند تكوينه لرأي معين بخصوص العنصر الذي يقوم بتجميع الأدلة حوله ولذلك فإن المراجع قد يحتاج أكثر من دليل حول العنصر الواحد حتى يتوفر لديه الإقناع الكافي بهذا العنصر فأرصدة حسابات العملاء بدفاتر المنشأة ووردود العملاء على المصادقات التي يرسلها لهم المراجع يمكن اعتبارها أدلة ملائمة للتحقق من سلامة رقم العملاء ، في الميزانية العمومية للمنشأة وذلك على أساس وجود توافق بين هذه الأدلة والأغراض المستخدمة فيه ، إلا أن المصادقات تعتبر أكثر كفاية بالمقارنة بالأرصدة الدفترية لهؤلاء العملاء فهذه المصادقات تزيد من مستوى ثقة المراجع بشأن أرصدة العملاء .

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ص - ص 58 ، 59.

ثالثاً: معيار مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية¹.

يجب دراسة وتقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها ولتحديد مدى الاختيارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار المراجعة وعلى ضوء نتيجة التقييم الذي يجريه مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يتحدد نطاق الفحص الذي يجريه ومدى ونوع الإجراءات التي يجب إتباعها وطبيعة ومدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها ، وبما أن المراجعة تهدف إلى إبداء رأي فني محايد والرقابة الداخلية ثقافة مكتسبة من طرف مسيري وعمال المؤسسة فيمكن للمراجع ملاحظتها لأنها شئ معنوي وحتى يمكن ترشيد حكم مراجع الحسابات في هذا المجال يمكن مراعاة الاعتبارات التالية :

- الانطلاق من برنامج مبدئي للمراجعة يعكس أعمال المراجعة التي يجب القيام بها بافتراض وجود

نظام أمثل للرقابة الداخلية ومن خلال دراسة إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المنشأة محل

المراجعة يمكن تحديد مقومات نظام الرقابة غير المتوافرة والتي على ضوءها يتم تعديل البرنامج المبدئي .

المطلب الثالث: معايير التقرير².

في هذا المطلب يمكن أن نتطرق إلى أنواع التقارير باختصار وهي أربع تقارير يمكن لمراجع الحسابات الإدلاء بها وهي :

1. **تقرير بدون تحفظ :** وهو التقرير الذي يذكر فيه المراجع وصفا كاملا للمركز المالي والبنود والقوائم المالية وإبداء رأيه دون تحفظ أو قيود .

2. **تقرير تحفظي :** وهو تقرير يذكر فيه المراجع القوائم المالية ومدى مصداقيتها لكن هناك تحفظات وعادة ما يسبق المراجع رأيه بكلمة "باستثناء" أو "معدا" ، ويجب على المراجع أن يذكر تحفظاته في فقرة وسيطة تقع بين المراجعة وإبداء الرأي ومن بين الحالات التي يمكن للمراجع أن يتحفظ فيها هي :
عدم التبيان مثل شركة كانت تستعمل في تسيير المخزون طريقة الوارد أولا الصادر أولا ثم أصبحت تعتمد على طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا ، الإفصاح غير كامل ، قيود نطاق المراجعة ، الأحداث المحتملة وغير مؤكدة مثل : مؤونة الأعباء والخسائر .

3. **تقرير سالب :** وهو الذي يحتوي على رأي المراجع بأن القوائم المالية لا تمثل الوضع المالي للمؤسسة ويذكر الأسباب التي أدت إلى إصدار هذا التقرير ومن بينها :

- مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

- الإفصاح غير كامل خاصة عدم الإفصاح من مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ص - ص 60 ، 61 .

² محمد عبد الفتاح الصحن ، رحيب السيد راشد ، محمود ناجي درويش " أصول المراجعة " الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2000م - ص - 40 .

4. **تقرير عدم إبداء الرأي** : عندما يقوم المراجع بعمليات فحصه و اختباره لا يستطيع تجميع أدلة وإثباتات كافية لتكوين رأيه الفني المحايد فيمتنع عن إعطاء رأيه ويكتبها في تقريره وما هي الأسباب التي جعلته يمتنع ومن بينها:

- فقدان الاستقلالية ؛

- قيود نطاق عملية المراجعة من طرف إدارة المشروع ؛

- وجود حالات محتملة وغير مؤكدة كبير القيمة ؛

سبق وأشرنا أن المراجعة تعتبر عملية اتصال متكاملة يمثل فيها التقرير أداة الاتصال التي تحمل الرسالة الموجهة لمستخدمي هذا التقرير ، وعليه خصص مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لموضوع التقرير أربع معايير وهي :

- معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ؛

- معيار الاتفاق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما؛

- معيار ملائمة الإفصاح من القوائم المالية ؛

- معيار وحدة الرأي .

أولا: معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما¹.

يقتضي المعيار الأول من معايير التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ووفقا لهذا المعيار يجب على المراجع أن يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة إلى أن القوائم قد أعدت وفقا لهذا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ولا تتطلب إشارة المراجع هذه القيام بإعداد قائمة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية إلا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ أمرا لازما لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم المالية مثل طرف تقييم الاستثمارات والمخزونات وما شابه ذلك وبطبيعة الحال إذا لم تتوفر للمراجع المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه هذا فيجب عليه أن يشير إلى ذلك صراحة ويبيد تحفظات معينة في تقريره .

ثانيا . معيار الإنفاق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عموما².

يمثل الاتفاق في تطبيق المبادئ المحاسبية إحدى الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات المالية ولذلك جاء المعيار الثاني من معايير التقرير ليقتضي بأنه يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما المطبقة في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة " وعلى الرغم من أن نقض الاتفاق قد يؤدي إلى الحد من المقابلة للمقارنة، إلا أن هناك عوامل أخرى قد تؤدي إلى عدم القابلية للمقارنة مثل الأخطاء في القوائم المالية في السنة أو السنوات السابقة ووجود أحداث اقتصادية ومبادلات مالية في الفترة الحالية لم تكن موجودة في الفترات السابقة .

¹ محمد عبد الفتاح الصحن - مرجع سبق ذكره - ص - 42 .

² محمد عبد الفتاح الصحن - مرجع سبق ذكره - ص - 43 .

ثالثاً: معيار ملائمة الإفصاح¹.

يقتضي المعيار الثالث من معايير التقرير أنه "ينظر إلى الإفصاح في القوائم المالية على أنه كاف بدرجة معقولة مالم يوضح التقرير غير ذلك" ووفقاً لهذا المعيار يجب على المراجع أن يتأكد من كفاية مستوى الإفصاح في القوائم المالية وذلك من خلال التبويب السليم لعناصر القوائم المالية و الملاحظات الملحقة بهذه القوائم المالية كإيضاحات متممة لها ولكنه غير مطالب بالإشارة في تقريره إلى مستوى الإفصاح إلا في حالة عدم كفاية هذا الإفصاح بصورة معقولة ، وهو ما يجعل هذا المعيار بمثابة معيار استتفاف ، فإذا تبين للمراجع أن هناك بعض الإيضاحات المهمة التي أغفلتها المنشأة فينبغي أن يشير إلى ذلك في تقريره وغالباً ما تحتاج الأحداث التي تقع بين تاريخ تقويم المراجع إلى الإشارة إليها من قبل المراجع في تقريره ، وذلك حتى يتحقق الإفصاح الكافي ، ولذلك فإن المراجع يجب أن يتولى مثل هذه الأحداث عناية كافية عند فحصها وذلك حتى يتعرف على مدى أهميتها ومدى تأثيرها على الأرقام التي تتضمنها القوائم المالية ومدى الحاجة للإفصاح عن عدمه بالنسبة لمثل هذه الحالات .

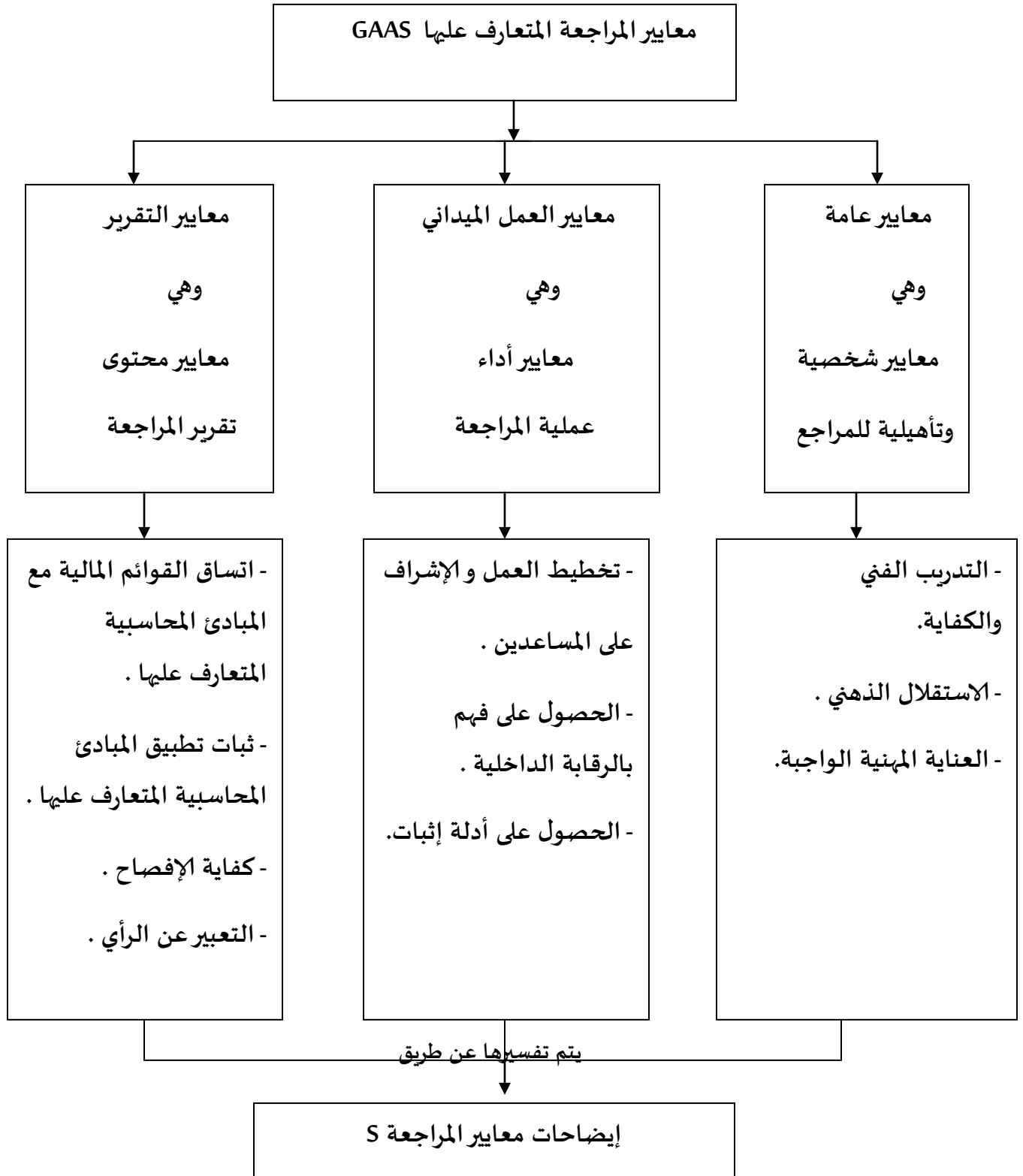
رابعاً: معيار وحدة الرأي².

يقتضي هذا المعيار من معايير التقرير بأنه يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك ، وعندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل يجب أن يوضح أسباب ذلك وفي جميع الحالات يقترن فيها اسم المراجع بقوائم مالية يجب أن يتضمن التقرير إيضاحاً قاطعاً عن الفحص الذي قام به المراجع إن وجد ، ودرجة المسؤولية التي يتحملها ، ومثالاً على ذلك في شركة متعددة الجنسيات يوجد عدة مراجعين ويكون هناك مراجع مسؤول وفي وحدة الرأي يمكن للمراجع المسؤول أن يتحمل المسؤولية عن مراجع آخر وقد لا يمكن تحمل المسؤولية ويذكر ذلك في تقريره ، ويهدف هذا المعيار بصورة أساسية ، ومثالاً على ذلك في شركة متعددة الجنسيات يوجد عدة مراجعين ويكون هناك مراجع مسؤول وفي وحدة الرأي يمكن للمراجع المسؤول أن يتحمل المسؤولية عن مراجع آخر وقد لا يمكن تحمل المسؤولية ويذكر ذلك في تقريره ، ويهدف هذا المعيار بصورة أساسية إلى منع سوء الفهم والتفسير للمسؤولية التي قبل المراجع أن يتحملها فور توقيعه على القوائم المالية ، ويمكن للمراجع أن يتبنى أحد المواقف الأربعة السالفة الذكر (أنواع التقارير).

¹ محمد عبد الفتاح الصحن - مرجع سبق ذكره - ص - 44.

² محمد عبد الفتاح الصحن - مرجع سبق ذكره - ص - 45.

الشكل (02-01): ملخص معايير المراجعة العشرة المتعارف عليها .



المصدر: محمد عبد الفتاح صحن - ص - 49.

المطلب الرابع : إجراءات المراجعة .

إجراءات المراجعة تختلف عن معايير المراجعة فكما ذكرنا في السابق أن معايير المراجعة تمثل الإطار العام لعملية المراجعة ، فهي لا تخضع للحكم الشخصي للمراجع وهو ملزم بإتباعها حرفيا لأنها تمثل الخطة العامة والتي إذا ما اتبعت لأمكن للمراجع من إتمام عملية المراجعة بنجاح تام ، ويدفع عن نفسه تهمة التقصير إذا ما تمت مساءلته قضائيا. أما إجراءات المراجعة فهي عبارة عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة فعليا ، وهذه متروكة لتقدير المراجع وحكمه الشخصي فيختار ما يراه ضروريا ومناسبا من إجراءات في سبيل تحقيق أهداف المراجعة وتطبيقا للمعايير المقبولة والمتعارف عليها ، فليس هناك قائمة محددة تبين إجراءات المراجعة التي يجب إتباعها في كل عملية مراجعة مثل ما هو الحال عليه لمعايير المراجعة ، وما يؤكد ذلك هو أن المراجع يذكر في تقريره بأنه استخدم إجراءات المراجعة التي رآها مناسبة وضرورة في الظروف المحيطة لإتمام عملية المراجعة .

إن إجراءات المراجعة من حد ذاتها تنقسم إلى قسمين : أدلة الإثبات و أوراق عمل المراجع .

أولا : أدلة الإثبات في المراجعة¹ .

تعني أدلة الإثبات مجموعة من المعلومات والبيانات التي يسهل التحقق منها وهي متعلقة بعمليات معينة تحت الفحص ، ويكون لها تأثير على تكوين رأي فني محايد حول القوائم المالية ، وعلى المراجع تجميع الأدلة الكافية والمقنعة فليس هناك عدد معياري أو كمية محددة من الأدلة والتي يجب على المراجع الحصول عليها حيث أن هناك عوامل تتحكم وتؤثر في كمية الأدلة والبراهين وهي :

1 - **درجة المخاطرة** : قد يحتاج المراجع إلى درجة كبيرة من التأكد بأن بنود القوائم المالية تظهر عادلة وسليمة خاصة إذا كانت درجة المخاطرة أو احتمال وجود أخطاء بهذه البنود كبيرة مما يؤثر في عدالة القوائم المالية ، في هذه الأحوال يقوم المراجع بتجميع أكبر قدر ممكن من الأدلة والبراهين والتي تؤكد سلامة هذه القوائم ، وتختلف درجة المخاطرة من بند لآخر حسب أهمية البند وطبيعة الرقابة الداخلية المطبقة عليه ، والمخاطرة هنا تعني قبول المراجع لبند معين على أنه صحيح وهو في الحقيقة عكس ذلك ، وهناك ارتباط وثيق بين درجة المخاطرة ونظام الرقابة الداخلية ، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية محكما ويعتمد عليها كلما قلت المخاطرة والعكس صحيح .

2- **تكلفة الحصول على الأدلة**² :

يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار تكلفة الحصول على الأدلة والبراهين الخاصة في حالة معينة فتكلفة الحصول على الأدلة يجب أ، تقارن قدر الإمكان بالمنفعة المتوقعة (درجة التأكد).

¹ محمد عبد الفتاح الصحن – مرجع سبق ذكره- ص- 30.

² محمد عبد الفتاح صحن – مرجع سبق ذكره- ص- 32.

وليس معنى ذلك أن يحجم عن الحصول على دليل معين لا لشيء إلا لأن تكلفته عالية ففي هذه الحالة يستوجب عليه البحث عن دليل أو أدلة أخرى لتحقيق نفس الهدف ، ولكن في حالة عدم وجود أو عدم إمكانية الحصول على أدلة أخرى فما عليه إلا أن يبذل ما في جعبته للحصول على الدليل الوحيد بغض النظر عن التكلفة المتوقعة .

وكمال على ذلك نفترض أن المراجع قد قرر عدم الذهاب إلى مدينة بعيدة سواء داخل نفس البلد أو خارجه للإشراف على عملية جرد البضاعة في مخازن فرع تلك الشركة بسبب التكلفة المتوقعة وهنا ستكون درجة التأكد قليلة.

فيمكن تصنيف الأدلة و البراهين حسب مصدرها كالآتي :

1- **الوجود المادي:** وهو من أقوى الأدلة في عملية المراجعة فالمراجع يتحصل على درجة كبيرة من التأكد عندما يشاهد الآلات أو البضاعة على طبيعتها ، غير أنه يجب أن يلاحظ وجود الشيء لا يعني بالضرورة ملكيته فالوجود يحتاج إلى تعزيز الملكية عن طريق أدلة أخرى مثل سند الملكية ، وهناك شيء آخر يجب على المراجع أن يلاحظه وهو الوجود النوعي وليس الكمي فقط أي بمعنى نوعية الآلات و البضاعة وذلك عن طريق جزاء وأناس وأطراف آخرين إذا لم تكن له الحيزة الكافية .

2- **المستندات:** تعتبر المستندات من أكثر الأدلة من حيث الكمية التي يتعامل معها المراجع لأنها تغطي جزء كبير من عملية المراجعة ، كما أنها تعتبر أكثر حجبة كدليل من أي نوع آخر من الأدلة ، وهنا يجب على المراجع أخذ الحيطة والتحقق من عدم تزويرها لأن الوثائق و المستندات يصعب تزويرها لكن إذا زورت يصعب اكتشافها .

3- **الدفاتر والسجلات**¹: وهذه تشمل الدفاتر اليومية ودفاتر الحسابات والسجلات المحاسبية المختلفة وهي تعتبر من الأدلة الأساسية حيث أن جميع العمليات التي قامت بها الشركة تكون مثبتة ومسجلة بها ، وهذا النوع من الأدلة يحتاج إلى أخرى تعززها والمتمثلة في مستندات القيد الأولية ، والمراجع عند قيامه بالفحص والاختبار للدفاتر المحاسبية يبدأ بالبنود الظاهرة بالقوائم المالية ثم إلى دفتر الأستاذ ودفاتر اليومية أخذا بعين الاعتبار المستندات (سواء داخلية أو خارجية)، وهناك بعض المستندات الأخرى لكنها ذات درجة أقل من الأولى كالمحادثات الشفهية ونظم الرقابة المحاسبية وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يتحقق فعلا من وجود نظام رقابة داخلي والتطبيق الفعلي لها وليس بمجرد الملاحظة .

ثانيا: أوراق عمل المراجعة: يقوم المراجع بحفظ أوراق عمله لكل عملية مراجعة وتصنيفها بطريقة تسهل الرجوع إليها عند الحاجة وذلك في ملفين رئيسيين وهما :

أ/ **الملف الدائم:** يحتوي هذا الملف على المستندات والبيانات والتي تتميز بصفة الاستمرارية ولا تتغير من فترة لأخرى تغييرا كبيرا ، مثل ذلك :

- اسم الشركة وعنوانها ونوع نشاطها وكذلك أسماء وعناوين الفروع في حالة وجودها ؛

- اسم المسؤول المالي بالشركة وأرقام هواتفه؛

¹ محمد عبد الفتاح صحن - مرجع سبق ذكره - ص - 34.

- صورة من العقد التأسيسي للشركة وقانونها النظامي مع بيان الشكل القانوني لها ؛
- صورة من برامج المراجعة في السنوات السابقةالخ.
- هذا ويستطيع المراجع إضافة أي بيانات أو مستندات يراها ضرورية للاحتفاظ بها في هذا الملف .
- ب/الملف الجاري : يحتفظ المراجع بملف جاري والذي يحتوي على أوراق عمل المراجعة المتعلقة بالفترة الحالية وهي تلك البيانات و المستندات التي تتغير من سنة إلى أخرى وهي :
- صورة من بعض محاضرات وجلسات الجمعية العامة للشركة ومجلس الإدارة ؛
- صورة من القوائم المالية الافتتاحية؛
- صورة من ميزان المراجعة مصحوبا بقائمة التسوية ؛
- جداول تفصيلية بالإستهلاكات للأصول الثابتة؛
- برنامج المراجعة للسنة الحالية ؛
- الموضوعات المتعلقة والتي يرى المراجع مناقشتها مع الإدارة ؛
- التصرف في بعض الأصول الثابتة بالبيع أو الاستغناء أو الاستبدال؛
- كشوف بالمدينين مرفقة بجدول تقدير أعمال الديون ؛

وهناك رسم تخطيطي يبين مدخلات ومخرجات المراجعة :

الشكل رقم (03-01): مدخلات ومخرجات المراجعة .



المصدر: محمد عبد الفتاح صحن - ص - 40.

بعد الانتهاء من الإجراءات المبدئية لعملية المراجعة بمكتب المراجع (المراجعة المرحلية) وذلك اعتمادا على أوراق عمل المراجع ينتقل للعمل إلى مقر الشركة المراد مراجعتها وأيضا هناك إجراءات أخرى قد يتخذها المراجع كإستنادات أو توضيحات لبعض الغموض الموجود في ملفات المراجع ، ومن بين العمليات التي يجب تغطيتها قبل السنة المالية :

- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليتها؛

- اختبار العمليات التفصيلية المختلفة المثبتة بالدفاتر والسجلات ؛

- التحقق من الإضافات الرأسمالية للأصول أثناء السنة ؛

- اختيار وتحليل التغيرات في مكونات حقوق أصحاب المشروع .

وغيرها من الأعمال الأخرى التي يرى المراجع ضرورتها .

خاتمة الفصل :

من خلال دراستنا في هذا الفصل نجد أن المراجعة عرفت قبل عام 2000 عام ، حيث كانت تقتصر على الحسابات الخاصة بالملاك ثم تحسنت عمليات التسجيل ، وتوالت التطورات في مجال المراجعة نتيجة البحث المستمر والمثمر من الجانب النظري لها حتى تضمن البقاء ضمن التطورات الهائلة في مجالات مختلفة من المعرفة خاصة عالم التجارة والأعمال حيث أصبح تقييد المعلومات محاسبيا غير كافي للاعتماد عليها ، بل يجب المصادقة عليها حتى تصبح صالحة للاستعمال من قبل عدة أطراف ، وفي خصم هذه التداخلات في المنفعة حتم على المراجع أن يتماشى مع ما هو مطلوب فتعددت إلى عدة أنواع من حيث الالتزام القانوني والتوقيت والنطاق ، الجهة التي تقوم بها ومن زاوية الغرض وهناك مراجعات جديدة مثل مراجعات الجودة المراجعات البيئية ، الحكومة ، مراجعات التخصصية ، وذلك وفق ظوابط تسمى معايير متعارف عليها تتخذ في الميدان بإعداد إجراءات ترجع لقدرات المراجع وكفاءته الذهنية والمهنية .

الفصل الثاني

فعالية المراجعة في التسيير وتحقيق الأهداف

مقدمة الفصل:

التسيير الناجح أصبح ضرورة ملحة في الوقت الحاضر بسبب التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية التي أدت إلى بروز العديد من الظواهر: كبر حجم المؤسسة ، الانفصال بين "الإدارة" و"التسيير" و"الملكية" ، تزايد حدة المنافسة في الأسواق المحلية والدولية الندرة الملحوظة للموارد سواء البشرية أو المادية... الخ .

فالفرق بين المنظمات الناجحة والفاشلة لا يكمن في كيفية توفير الموارد اللازمة لتنفيذ أعمالها فحسب بل وبقدركبير المزج بين الموارد المتاحة لتحقيق أهداف المؤسسة فهنا يكمن دور المسير ، ويأتي بعده عمل المراجع لمعرفة المدى أو الحد الذي طبقت منه القرارات والتنفيذات والتوصيات الملقاة على عاتق المسيرين ومواكبة الأحداث الاقتصادية للمؤسسة . فلقد سلطنا الضوء في هذا الفصل حيث اعتبرنا المراجعة كقوة محرركة في تسيير المؤسسة وصولاً إلى المراجعة الميدانية .

المبحث الأول : الإجراءات التطبيقية للمراجعة الداخلية.

تعتبر المراجعة الداخلية أحد أهم الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة ، لما تلعبه من دور في دعم قرارات الإدارة والتخفيف من المسؤولية الملقاة عليها. كما تعد المراجعة الداخلية أداة بيد الإدارة تراقب بواسطتها كل ما يحدث داخل المؤسسة، وذلك بوجود نوع من التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إذ يستفيد كل طرف من الآخر في أداء مهمته على أكمل وجه.

المطلب الأول : تعريفها وأهدافها .

1-ظهورها¹ :

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية وقد ظهرت بعد ظهور المراجعة الخارجية بوقت طويل ، كما أن اهتمام إدارة الوحدة الاقتصادية بضرورة التعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها ومدى تنفيذهم لسياساتها وتوجهاتها أدى كل ذلك إلى ظهور الحاجة إلى وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في الوحدة وفحص الأداء المحاسبي فيها ويطلق على هذا المحاسب المراجع الداخلي .

ويمثل المراجع الداخلي عين الإدارة داخل المنشأة حيث يقوم بفحص وتدقيق أداء العاملين فيها إلى جانب تقييم كفاءة وفعالية هذا الأداء .

2- استقلال المراجع² :

وإذا كان المراجع الداخلي ما هو إلا أحد العاملين في المنشأة المطلوب مراجعة وفحص أنشطتها فإنه يجب أن يتوافر قدرًا من الاستقلال حتى يؤدي عمله بكفاءة وفعالية ولذلك فإن المراجع الداخلي يتمتع باستقلال جزئي لأنه من ناحية يتبع الإدارة العليا في المنشأة حيث يرفع إليها تقريره بما يتضمنه من نتائج أداءه خلال الفترة ، ومن ناحية أخرى فإدارة أو قسم المراجعة الداخلية مستقل تمامًا عن باقي إدارات وأقسام المنشأة لأنه يقوم بفحص وتقييم أداء هذه الإدارات والأقسام لحساب الإدارة العليا ومن ثم يجب أن يكون مستقلاً في عمله منها .

3- تعريفها³ :

عرفها مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية على أنها : "وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية . وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية .

¹ محمد السيد سرايا " المراجعة و التدقيق الشامل " - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، 2007 - ص - 125 .

² مرجع سبق ذكره - ص - 125 .

³ محمد السيد سرايا - مرجع سبق ذكره - ص - 126 .

4- أهدافها¹ :

- من هذا التعريف الشامل نجد أن المراجعة الداخلية تهدف إلى ما يلي :
- أ/ التحقق من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية ؛
- ب/ التحقق من مدى كفاءة وفعالية الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع .
- ولتحقيق هذين الهدفين فعلى المراجع الداخلي أن يقوم بالآتي :
- مراجعة وتقييم مدى كفاءة وفعالية وسائل الرقابة الداخلية في المشروع ؛
- التحقق من حماية ممتلكات وأصول المشروع والمحاسبة عنها ؛
- تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية في الشركة .

المطلب الثاني : أهمية المراجعة الداخلية ومجال تطبيقها .

أولاً: أهمية المراجعة الداخلية .

نشأت المراجعة الداخلية وتطورت مع تزايد الحاجة إليها كأداة رقابية تساعد المسؤولين في إدارة الأعمال والمشاريع والمنشآت وإنجاز وظيفتهم المتمثلة في تحقيق إشباع أكبر قدر من احتياجات ذوي المصالح المختلفة في هذه المشاريع والمنشآت .

ولقد تبوأَت وظيفة المراجعة الداخلية مكانة بارزة في معظم المنظمات حيث ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم فلم تعد تقتصر على الرقابة فحسب ، بل أصبحت تمثل نشاطاً تقييمياً لمراجعة وفحص مختلف العمليات والنشاطات ، ويهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية هناك مجموعة من العوامل تظهر في المؤسسة والمتمثلة في :

أ/ التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية² :

تعمل إدارة المشاريع غالباً في ظروف اقتصادية تسودها المخاطرة وتزايد فيها الرقابة الحكومية على المشاريع القائمة في بلدانها مما استوجب مراقبة الإدارة العليا لأي مشروع تقوم بإدارته ، وبما أن وظيفة المراجعة الداخلية تقوم بمتابعة والتكفل بالطريقة التي يتم إنجاز مختلف المشاريع والمنشآت ومنظمات الأعمال ، وبذلك تصبح أداة رقابية .

¹ مرجع سبق ذكره - ص- 126.

² أحمد حلمي جمعة " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات " دار الصفاء ، 1999ص-ص- 26 ، 27 .

ب/ كبر حجم المشاريع وانتشارها:

بعد الثورة الصناعية التي حدثت في أوروبا ، كبرت حجم المشاريع وتعقدت عمالياتها وتشابكت مصالحتها الأمر الذي أدى إلى ظهور البنوك وشركات المساهمة وهي هيئات لها اتصال دائم بالعملاء الذين يحتاجون إلى بيانات موثوق فيها كما أن لا يمكن تعطيل مصالحهم لإجراء عملية التدقيق في نهاية السنة المالية من طرف المراجع الخارجي ، لذلك لجأت تلك الشركات والهيئات إلى التأكد من صحة البيانات المحاسبية والمالية فوراً عند أوانها حتى لا تشوه سمعتها وتسوء علاقتها مع العملاء ، فأصبحت بذلك تدار العمليات من خلال تفويض السلطات وتحديد الواجبات والمسؤوليات المترتبة على إهمالها .

ج/ انتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية¹:

نظراً لكبر المشاريع وانتشارها جغرافياً لجأت الإدارة الرئيسية إلى انتهاج أسلوب اللامركزية وذلك بتقسيم المشاريع إلى قطاعات ، بحيث أن لكل قطاع إدارة مستقلة مفوضة من طرف الإدارة العليا للقيام بوظائفها الرئيسية، وحتى تضمن الإدارة العليا التزام القطاعات التابعة لها لما وضعت من خطط وسياسات عامة ، وجب عليها تقييم أداء تلك الإدارات وذلك بالمعينة والانتقال الميداني وفحص السجلات والمستندات ومتابعة طريقة انتهاج السياسات ومتابعة العمليات ، وذلك عن طريق وضع أشخاص متخصصين في ذلك ينبون مكانها، ويطلق عليهم المراجعين الداخليين .

د/ وظيفة المراجعة الداخلية كمجال لتدريب رجال الإدارة :

تقوم إدارة المشاريع المختلفة بوضع وتنفيذ وسائل وإجراءات مختلفة للمراجعة ، وتقييم أنشطتها على أساس منتظم وكذلك من أجل معرفة الأسباب المبدئية لعدم نجاح بعض الأنشطة لمعالجتها ، وذلك من أجل الاستمرار وإنجاح النشاط الاقتصادي وتحقيق مزيد من الأرباح لأصحاب المصالح كالمساهمين وغيرهم .

وعلى العموم من أجل وصول الإدارة العليا إلى أهدافها أدخلت عملية المراجعة على الإدارة وهو ما يسمى بالمراجعة الإدارية والتي لا توجد أية وحدة داخل المنشأة تستطيع القيام بها ما عدا وحدة المراجعة الداخلية وذلك لعدة أسباب منها:

- قرب المراجعة الداخلية من عملية وضع وتشغيل الأنظمة وتنفيذ الإجراءات ؛
- انضمام خبراء الرقابة والتحليل و التقييم للعمال في وحدة المراجعة الداخلية عند بدأ تعيينهم في

المنشأة.

¹ أحمد حلمي جمعة - مرجع سبق ذكره - ص - 27 .

² أحمد صالح العبارات "المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي" ، دار النشر ، القاهرة - ص - 24.

وعليه فإن العمل في وحدة المراجعة الداخلية التي تقوم بالمراجعة الإدارية تجعل من الأشخاص الذين يقومون بهذا النوع من المراجعة خبراء في العملية الإدارية ، لأنهم يراجعون كل ما يتصل بها ويقيمون نتائجها¹.

ثانياً: مجال تطبيق المراجعة الداخلية².

إن لوظيفة المراجعة الداخلية مجالات عديدة محل التطبيق وهذا على جميع وظائف المؤسسة ومن الوظائف التي تكون محل معاينة المراجعة الداخلية الوظائف التالية :

أ/ **الوظيفة المالية والمحاسبية** : إن كل من المحاسبة والمالية وظيفتان مسجلتان ضمن برنامج المراجعة الداخلية بحيث يقوم المراجع الداخلي أثناء قيامه بمهامه بأداء رأي حول الوضعية المالية والمحاسبية بالمؤسسة ونتائج نشاطه وهذا بطريقة منتظمة وبصفة عامة المراجعة لها ثلاث أهداف هي :

- عدالة الذمة المالية؛ - حماية جميع ممتلكات المؤسسة؛ - الصراحة في المعلومات .

ب/**الوظيفة التجارية** : تخضع هذه الوظيفة إلى المراجعة الداخلية على أساس أن المراجع يقوم بمهامه على مختلف النشاطات التي تتم على مستوى هذه الوظيفة من بيع وشراء ، تسويق وتخزين ونقل وغيرها من النشاطات الأخرى حيث يتم الكشف عنها وفحصها وتحليلها من ناحية العلاقات التجارية والإشهارية وكذا قدرة الزبون على الدفع ونوعية التسليم ... الخ .

ج/**وظيفة الإنتاج** : يصب عمل المراجع على هذه الوظيفة من ناحية مواقع العمل أكثر مما يصب على الجانب الإداري لها ، وذلك حتى يكون على احتكاك مع العمال والمسؤولين و التعرف على العراقيل و المصاعب التي تواجههم أثناء عملية الإنتاج حتى يقوم بمواجهتها والحد من الصعوبات والعراقيل .

د/**الوظيفة المعلوماتية** : وتشمل عمل المراجع في هذه الوظيفة على المستويات التالية :

- مراجعة مراكز التكوين؛ - مراجعة المكاتب؛ - مراجعة شبكة الإعلام الآلي.

ه/**وظيفة المعلوماتية** : تشمل عمل المراجع في هذه الوظيفة على طرق التسيير للموظف بالمعنى الكامل والواسع على جميع مستويات المؤسسة والمصالح الموجودة بها .

¹ أحمد عباس حجازي " الأصول العلمية و الممارسة الميدانية " مكتبة عين الشمس ، القاهرة ، 1982 - ص - 123.

² نفس المرجع السابق - ص - 126.

المطلب الثالث: طبيعة المراجعة الخارجية .

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي تدخل بالمؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبتها بحيث جعله لا يطلع بشكل مباشر وكافي على وضع المؤسسة الحقيقي وكذلك وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر ومحايد كوسيط بينه وبين المؤسسة يطاع من خلالها المتعاملين مع المؤسسة على حالتها وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعب التي قد تحدث في المؤسسة وهذا عن طريق المراجعة الخارجية ، وذلك بالاعتماد على وسائل وإجراءات خاصة¹.

أولا: ماهية المراجعة الخارجية وتطورها .

بعد أن عرفنا المراجعة الداخلية تابعة للإدارة وإن المراجعين فيها يعتبروا كموظفين داخل المؤسسة ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى زيادة الكفاءة الإدارية والحد من الغش والتلاعب ، إن وجود المراجعة الداخلية بالمؤسسة لا تمنع القيام بالمراجعة لأن لكل منها طريقتهما في عملية المراجعة وإن استقلال المراجع الداخلي محدود وضئيل مقارنة بالمراجع الخارجي الذي يتمتع باستقلالية أكبر.

إن المراجعة الخارجية تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة فقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمكاتب القطاع الخاص أو الجهاز المركزي للمحاسبة بالنسبة للقطاع العام حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هو فحص مستندي لدفاتر المؤسسة وسجلاتها فحصا فنيا دقيقا وحياديا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها .

وتقع المراجعة في نهاية السنة المالية كما أنها شاملة واختيارية أي تتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية ومراجعتها دون القيام بمراجعة العمليات كلها ، وختما إن تقرير المراجع الخارجي يرد نتيجة المراجعة وعادة ما يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية ، وهو بالطبع مسؤول عما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق مالية وآراء مسؤولة عن ذلك تحددها القوانين .

وفي القانون (08-91) المؤرخ في 01 شوال 1411هـ الموافق ل أبريل 1991م لتنظيم مهنة خيرة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ويتم مزاولة هذه المهنة تحت مواد قانونية تضبط المراجعة الخارجية وظروف عملها في كل الجوانب ولقد تم تحليل ووصف المراجعة الخارجية².

وفي اليمن صدر قانون نظام المحاسبين القانونيين رقم (31) لسنة 1992م وأشار القانون إلى إيضاح المراجعة الخارجية (المحاسبين القانونيين) ومكاتب المحاسبة القانونية وكذلك حقوق وواجبات المحاسبين . ورغم تعدد الكتابات التي تناولت طبيعة ومسؤولية المراجع الخارجي كمزاولة لمهنة المراجعة القانونية من ناحية والأطراف التي يعتبر المراجع الخارجي

¹ www.acc4rb.cam/chow thread php.10/03/2016.

² أمال بن مخلف "المراجعة الخارجية في الجزائر" مذكرة تخرج لنيل الماجستير فرع نفود بنكية و مالية كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2002 - ص - 93.

مسؤولاً أمامها من جهة أخرى فلقد أجمعت هذه الكتابات على أنه من الستينات تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد مزاوي المهن المختلفة بشكل ملحوظ وبينهم المراجعين الخارجيين¹. بما تصدره من دوريات وعمل الندوات والمحاضرات ، هذا في جانب الاشتراك في تعديل المناهج التعليمية في مجال المحاسبة والمراجعة بسبب قصور المناهج القديمة في مساهمة النقلة التكنولوجية الجديدة مما دعا بعض الكتاب الأمريكيين إلى الدعوة لإجماع عاجل يضم الأساتذة في الجامعات الأمريكية مما يدرسون المحاسبة والتدقيق والجمعيات والهيئات المهنية التي لها تأثير على النشاط الاقتصادي والمالي وخرجوا نتيجة قصور المناهج الحالية في مساهمة النقلة التكنولوجية مما أدى إلى تعديل الكتب والمناهج بما يتلاءم مع هذا التطور وكل هذا أدى إلى تطور مهنة المراجعة مفهومها وممارستها .

ثانياً: تعريف المراجعة الخارجية .

التعريف الأول بالمراجعة الخارجية : هي فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية التحقق من أرصدة البنود في هذه والقوائم والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية .

ولهذا فإن معنى المراجعة الخارجية يجب أن تحتوي على ثلاثة فقرات هي :

- الفحص ؛ - التحقيق ؛ - إبداء الرأي.

التعريف الثاني : المراجعة الخارجية هي فحص منظم ومستقل للبيانات والقوائم المالية والسجلات والعمليات والفاعلية المالية لأي مؤسسة وأن يقوم المراجع بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني خلال تقريره³ .

ويشير الإطار الدولي لعمليات التأكد أن المراجعة خدمة معقولة تهدف إلى التأكد من إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار محدد (المعايير لإعداد التقارير المالية) كما يشير المراجع الخارجي في فقرة إبداء الرأي إلى أن البيانات المالية تعبر بعدالة عن نتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية .

¹ محمد المهدي العدنان "المراجعة و التدقيق بين النظرية و التطبيق" الكتاب الأول ، مطابع جامعة تعز ، اليمن 1999م - ص - 73.

² يوسف جرنوع "مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق" دار الصفاء ، عمان ، الأردن ، 2007 - ص - 6.

³ مغني نادية "دور المراجعة المالية الخارجية وفق المعايير المعمول بها في اتخاذ القرار دراسة حالة المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز" مذكرة لئيل شهادة الماجستير في الإدارة كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر 2007-2008 - ص - 04.

ثالثا: المراجع الخارجي¹.

عرف القانون التجاري الجزائري محافظ الحسابات في مادته 75 مكرر المرسوم التشريعي رقم (93-08) المؤرخ في 25 أفريل 1992م محافظ الحسابات تعيينه الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات مدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني .

وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير: في التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها .

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة ، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين ، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها .

ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين .

ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات والرقابة التي يرونها مناسبة كما يمكن استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات المعنيين يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب مجلس الإدارة ومن المديرين .

يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علنيا للدخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها .

وحسب المادة 27 من قانون 08-91 المؤرخ في 27 أبريل 1991م تنص هذه المادة على مايلي :

(يعد محتفظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات التجارية المنصوص عليها في المادة الأولى بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات التضامنية والاجتماعية والنقابات²)

ووفقا لقانون الشركات اليميني في مادته 74 على مايلي :

أ- أن يكون للشركة المساهمة مراقب لحساباتها واحد أو أكثر بشرط أن لا يزيد عددهم عن ثلاثة مراقبين ؛

ب- يعين مراقب الحسابات لمدة سنة إلى ثلاثة سنوات للتجديد من جدول المحاسبين القانونيين الذين تضعه الوزارة ؛

ج- يكون تعيين مراقب الحسابات وتجديد تعيينه وتقدير مكافئته بقرار من الجمعية العام¹

¹ القانون التجاري ، بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل ، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر ، 1993- ص- 184.

² الجريدة الرسمية الجزائرية رقم (20)1 ماي 1991 ، المادة 32/31 /30/27 - ص-ص 11 ، 12.

رابعاً : مهام المراجع الخارجي.

تنبع مهام المراجع الخارجي من الدور الذي يقوم به ففي المشروع الخاص يتمثل هذا الدور في حماية مصالح أصحاب حقوق الملكية والتي تتمثل في الحصول على أقصى الأرباح واتخاذها أساساً لمحاسبة الإدارة وتحديد مدى كفاءتها في المحافظة على المركز المالي للمشروع عن طريق وضع السياسات والبرامج المناسبة واتخاذ القرارات السليمة لعملية التنفيذ ومن هذا يتضح أن الهدف من المراجعة الخارجية هو التحقق من أن القوائم المالية الختامية تصور النتيجة الحقيقية لعمليات المشروع خلال فترة زمنية وتظهر المركز المالي بصورة صادقة وعادلة في هذا التاريخ .

1- المراجعة المستندية ؛

2- المراجعة الفنية أو مراجعة القوائم المالية² .

1- المراجعة المستندية :

تبدأ مهام المراجع الخارجي بدراسة السجلات المحاسبية عن طريق القيام بالمراجعة المستندية التي تتضمن

:

أ- من أن جميع العمليات الفعلية قد أثبتت في الدفاتر بطريقة سليمة وفقاً للأسس والقواعد المحاسبية ؛

ب- التحقق من أن جميع العمليات التي تؤثر على المنشأة وتعلق بها وبالتالي فإن مهمة المراجع التحقق من مدى صدق التبويب الإحصائي للبيانات المالية على مستوى المنشأة كوحدة مستقلة ، وبالتالي يؤدي بدوره إلى صدق السجلات والدفاتر محاسبياً ؛

ج- التحقق من أن جميع العمليات المثبتة بالدفاتر مؤيدة بمستندات سليمة ومعتمدة من قبل المسؤولين سواء كانت خارجية أو داخلية وتعتبر بذلك قرينة على سلامة العمليات المالية ودقتها ؛

د- التحقق من صحة التوجيه المحاسبي للعمليات المالية ، وهذا ما يطلق عليه صحة التبويب الإحصائي على مستوى حسابات دفتر أو دفاتر الأستاذ ؛

هـ- فحص أنظمة الرقابة الداخلية ، والحكم على مدى فاعليتها باعتبارها إحدى أدلة الإثبات في عملية المراجع .

¹ المادة 74 من قانون الشركات اليمني الصادر في 1992 و المعدل في عام 1997.

² سمير الصبان ، عبد الله هلال " الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر 1998 ، - ص - 191.

إن دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية تهدف إلى تحقيق هدفين :

الهدف الأول: تحديد نطاق عملية المراجعة .

الهدف الثاني: الوقوف على نقاط الضعف بها وبالتالي العمل على تدعيمها وبذلك تنخفض إلى حد كبير احتمالات الغش والتزوير والاختلاسات لأن من بين مهام المراجع الخارجي اكتشاف ما يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش أو تزوير كما قد تنخفض كذلك عن طريق سد الثغرات التي توجد بأنظمة الرقابة الداخلية .

وأخيرا فالمراجعة المستندية تتخذ كأساس أو نقطة انطلاق لمراجعة القوائم المالية الختامية حيث ومن خلال ما سبق تعتبر وسيلة يعتمد عليها المراجع الخارجي في التأكد من سلامة البيانات التي تتكون منها هذه القوائم المالية وسلامة هذه البيانات تعني إلى حد كبير سلامة هذه القوائم .

2- المراجعة الفنية (مراجعة القوائم المالية):

وتعني فحص القوائم المالية الختامية لقياس مدى سلامتها وصحتها في التعبير عن النتائج الحقيقية لعمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية محل الفحص والمركز المالي في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية ذاتها ، وتهدف المراجعة الفنية إلى :

أ- التحقق من مدى مطابقة الإجراءات المحاسبية التي اتخذت كأساس لإعداد القوائم المالية الختامية للمبادئ والمفاهيم المحاسبية المتعارف عليها والتي تكون فيما بينها للإطار العام للنظرية المحاسبية سواء في مجال قياس نتيجة النشاط أو في مجال إظهار المركز المالي للمنشأة وتقويم الأصول والخصوم ومن ثم فإنه يتضح أ، المراجعة الفنية تتطلب التحقق من سلامة التطبيق العملي لقواعد النظرية المحاسبية في إعداد القوائم المالية الختامية ؛

ب- التحقق من أصول و خصوم المنشأة التي تجمعها قائمة المركز المالي ؛

ج- مراعاة الناحية الشكلية التي يتطلبها القانون بصدد إعداد القوائم المالية الختامية.

خامسا: العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي¹.

من الأمور الهامة في مجال المراجعة والتدقيق ضرورة وجود تعاون وثيق بين كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على أساس أن الدور الرئيسي للمراجع الداخلي يتمثل في عنصرين رئيسيين هما :

الأول : بحكم أن المراجع الداخلي موظف من موظفي المنشأة فيقع عليه العبء الأكبر في مراجعة وتدقيق جميع العمليات التي تتم خلال السنة أي كان طبيعتها .

¹ محمد السيد سرايا – مرجع سبق ذكره – ص- 142.

الثاني : مساعدة المراجع الخارجي في تجهيز أي بيانات أو معلومات أو دفاتر أو حسابات قد يحتاجها هذا المراجع بحكم أنه المسؤول الرئيسي مع العاملين في الإدارة المالية عن توفير كل ما يحتاجه المراجع الخارجي .
وفيما يلي نستطيع إظهار أسس العلاقة بين كل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من حيث أوجه الاتفاق وأوجه الاختلاف بغرض تحديد الإطار العام لعمل كل منهما :

الجدول رقم(02-02): العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

المراجع الخارجي	المراجع الداخلي	من حيث
<ul style="list-style-type: none"> - وجود نظام فعال للرقابة الداخلية أو العمل على وجوده. - وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة. - إبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شاملة لنتائج عملية المراجعة والتدقيق. - تبادل الخدمات مع المراجع الداخلي . 	<ul style="list-style-type: none"> - وجود نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب . - وجود نظام محاسبي فعال يساعد في إعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة . - انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية . - خدمة الإدارة . - خدمة المراجع الخارجي . 	الهدف
<ul style="list-style-type: none"> - يتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المراجعيين الخارجيين وعرض على المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمله المراجع هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه واتخاذ القرار بذلك . 	<ul style="list-style-type: none"> - يتم تعيينه عن طريق الإدارة العليا في الشركة عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل المراجع الداخلي. 	التعيين

<p>- يكون المراجع الخارجي مسؤولاً أمام الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة، ويسأل أمام الملاك في باقي الشركات. - يقدم تقريره للجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة أو الملاك في باقي الشركات .</p>	<p>- يكون المراجع الداخلي مسؤولاً أمام الإدارة العليا في الشركة بحكم أنه موظف في الشركة . - يقدم تقريره للإدارة العليا عن مهمته التي أنجزها .</p>	<p>المسؤولية و التقرير</p>
<p>- المراجع الخارجي يتمتع باستقلال كامل أي أنه محايد وليس له أي علاقة لا بالإدارة ولا بأقسام وإدارات المشروع .</p>	<p>- المراجع الداخلي مستقل جزئياً لأنه من ناحية مستقل عن باقي إدارات وأقسام المشروع ومن ناحية أخرى يتبع الإدارة العليا .</p>	<p>الاستقلال</p>
<p>- يحدد المراجع الخارجي نطاق عمله من خلال عنصرين الأول المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه والثاني بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المنشأة. - يضع برنامج مراجعة خاص يتولى تنفيذه خلال فترة المراجعة.</p>	<p>- تحدد إدارة الشركة المسؤولة عن تعيين المراجع الداخلي نطاق عمله وحدود هذا العمل وعادة يتضمن تدقيق و مراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة بصورة منتظمة .</p>	<p>نطاق العمل</p>
<p>- يتبع المراجع الخارجي طريقة وأسلوب المراجعة الملائمة لظروفه بالاتفاق مع إدارة الشركة مع الأخذ في الاعتبار مايلي : أ- الوقت المتاح للمراجع . ب- عدد المساهمين بالنسبة له . ج- شكل و حجم و طبيعة برنامج المراجعة الذي قام المراجع بوضعه . د- حجم معاملات الشركة . هـ- نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية في الشركة . - يغلب على عمله الطابع العلاجي لأن</p>	<p>- بحكم كونه موظفاً في الشركة يحدد المراجع الداخلي عمله بطريقة مكتملة لعمل المحاسب من خلال الدورة المستندية والدورة المحاسبية أولاً بأول مع التركيز على العمليات ذات الأهمية . - يتبع أسلوب المراجعة المستمرة مستندياً و حسابياً و فنياً للتحقق من مدى صحة العمليات المختلفة وتصحيح أي أخطاء يتم اكتشافها أولاً بأول . - يغلب على عمله الطابع الوقائي</p>	<p>طريقة و أسلوب العمل</p>

<p>معظم المراجعين يختار عدد معين (عينة معينة) يقوم بمراجعتها وعادة في نهاية السنة المالية ويوصى بعلاج أي مشاكل قد يتم اكتشافها أثناء مراجعته .</p>	<p>في معالجة الانحرافات أو الأخطاء.</p>	
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------	--

المصدر: سمير الصبان، عبد الله هلال – مرجع سبق ذكره- ص 102.

المطلب الرابع : أثر تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي .

يعتبر التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إحدى الآليات الممكنة لتحسين مستويات أداء المراجع الداخلي والخارجي على السواء ، وبالتالي فهو يحسن الخدمة المقدمة من هؤلاء المراجعين سواء للإدارة أو الأطراف الخارجية عنها ، على افتراض أن هذين المراجعين يتقيدان بالنصوص والمعايير والإجراءات المؤطرة للنوعين :

ويمكن أن ننظر إلى التكامل من خلال الآتي :

- طبيعة التكامل ؛

- أهمية التكامل .

1- طبيعة التكامل¹ :

إن وجود نوعين من المراجعة وتعاون كامل بين المراجعين الخارجيين والداخليين أمر ضروري لا بد من تحقيقه ، لكن يجب الاحتفاظ دائما باستقلال كل منهما .

إن التكامل يقوم على استعمال المراجعين الخارجيين لنتائج أعمال المراجعين الداخليين ، لأجل تقديم أعمالهم بكيفية جيدة ، شريطة التأكد من حفاظ المراجعين الداخليين على استقلالهم ونوعية كفاءة أعمالهم .

وأعتبر أن نطاق عمل كل من المراجع الداخلي والخارجي هو الفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش وما يرتبط بها من الفحص لأنظمة الرقابة الداخلية فإن مهمة كل منهما مكتملة للآخر .

- إن أعمال التنسيق والتعاون بين المراجع الخارجي والداخلي تمنح الازدواج وتكرار العمل من قبل الاثنين .

- إن تجنب تكرار العمل يوفر الوقت لتركيز عملية المراجعة الخارجية أو الداخلية في بنود أخرى ، مما يسمح بالفحص المؤدي إلى الرأي الصادق والسليم .

- إن تجنب تكرار العمل يؤدي إلى التقليل من النفقات ؛

- إن التكامل الايجابي يؤدي إلى تبادل المنافع والمصالح بين الاثنين (المراجع الداخلي و الخارجي)؛

- إن عملية التنسيق والتعاون بين المراجع الخارجي والداخلي لا بد ألا تؤثر على استقلال كل منهما .

إذا توافر للمراجع الداخلي الوقت الكافي لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، وكذا تقييم مستويات النشاط في جميع الأقسام والمرتبطة منها على الخصوص بالمعلومات المالية المراد فحصها والتعليق عليها ، وجب على المراجع الخارجي التركيز عليها ،

¹ كريمة علي الجوهر ، صالح العقدة ، و آخرون " التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات " المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، 2012 - ص - 145 .

من خلال تقييمها ، ثم التقرير النهائي – على ضوء هذا التقييم – فيما يرتبط بمنهجية أسلوب العمل .وكذا حجم الاختيارات ومواطنها وطبيعتها . وبشكل عام تختبر المراجعة الداخلية من خلال المستويين التاليين :

- التأكد من طبيعة المراجعة الداخلية في المؤسسة كوظيفة ، انطلاقا من الإمكانيات المادية والبشرية والطرق والأساليب والمناهج المستعملة في عملية الفحص والتحقيق ثم التقرير ؛

- التأكد من سلامة الممارسة الميدانية للمراجعة الداخلية في المؤسسة ، ومدى القدرة على اكتشاف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية ، وكذا مواطن اللبس في الأداء على مستوى الوظائف¹ ؛

إن النسق الحالي للمراجعة الداخلية والخارجية لا بد أن يتدعم ، من خلال تأهيل وتطوير المعارف الفكرية والقرارات التطبيقية لدى المراجع الخارجي حول الجوانب النظرية والتطبيقية المؤطرة للمراجعة الداخلية ، وكذلك بالنسبة للمراجع الداخلي . إن هذه المهمة قابلتها مهمة كبرى تتمثل في تطور المؤسسات الاقتصادية في العالم ، إذ أخذت هذه الأخيرة عدة أشكال ، وأصبحت تسير بعدة أنماط ، كما أنها تتبنى عدة أنظمة ، فانتشارها جغرافيا طرح عدة معطيات أهمها :

- اختلاف الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى ؛

- اختلاف اقتصاديات الدول وما ينتج عنه من آثار ؛

- تباين مستويات أداء الأسواق المالية واختلاف القيود المنظمة لأنشطتها في كل دولة ؛

- اختلاف العناصر المؤثرة على القوائم المالية .

كما أن الانتشار الجغرافي للمؤسسة كبيرة الحجم في الدولة الواحدة وممارسة هذه المؤسسات للأساليب التجارية الجديدة ، كالتجارة الإلكترونية ، وإنشاء بعض المؤسسات خاصة الافتراضية منها ، أمور صعبت عملية الرقابة.لذا فتأهيل المراجعة الداخلية باعتبارها ملازمة للمؤسسة أمر أساسي لتفعيل نمط الرقابة الداخلية ، فهو يسهل ويوجه عملية المراجعة الخارجية بما يخدم طالبي الرأي الفني المحايد² .

¹ كريمة علي الجوهر ، صالح العقدة ، و آخرون - مرجع سبق ذكره - ص- 148 .

² كريمة علي الجوهر ، صالح العقدة ، و آخرون - مرجع سبق ذكره - ص- 150 .

2- أهمية التكامل بالنسبة للأداء الرقابي¹.

يعتبر التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية إحدى الآليات الممكنة لتحسين مستويات أداء المراجع الداخلي والخارجي على السواء ، وبالتالي فهو يحسن الخدمة المقدمة من هؤلاء المراجعين سواء للإدارة أو الأطراف الخارجية عنها ، على افتراض أن هذين المراجعين يتقيدان بالنصوص والمعايير والإجراءات المؤطرة للنوعين :

ويمكن في هذا الإطار أن نحدد أهمية التكامل انطلاقاً من الزوايا الآتية:

- زاوية المراجع الخارجي ؛
- زاوية المراجع الداخلي ؛
- زاوية المؤسسة ؛
- زاوية الأطراف الخارجية عن المؤسسة.

1- زاوية المراجع الخارجي :

- ثقة واطمئنان المراجع الخارجي في نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة ، لاعتبار أن المراجعة الداخلية تسعى إلى تقييم هذا النظام للوقوف على فعاليته ؛
- اطمئنان المراجع الخارجي على دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ، لأن المراجعة الداخلية قد فحصت المستندات وراجعت النظام المحاسبي ، ووقفت على مدى الالتزام بالطرق والمبادئ المحاسبية ، ووقفت على مدى صلاية نظام الرقابة الداخلية المعتمدة في قسم المحاسبة ؛
- إن المراجعة الداخلية التي عادة ما تكون شاملة لجميع البنود تسهم بشكل كبير في انقاص كلفة المراجعة الخارجية ، وكذا توفير الوقت للسماح للمراجع الخارجي من فحص بنود أخرى ، كما أنها تتيح للمراجع الخارجي توجيه عملية المراجعة ؛
- أخذ المراجع الخارجي في حسبانته كفاءة أداء المراجع الداخلي بما يخدم الأهداف المتوخاة من المراجعة ؛
- إن كبر حجم المؤسسات وتوزيعها جغرافياً يحتم على المراجع الخارجي زيادة ساعات العمل بما يتناسب

¹ كريمة علي الجوهر ، صالح العقدة ، وآخرون - مرجع سبق ذكره - ص - 153.

وطبيعة المؤسسة ، لذا وفي ظل وجود مراجعة داخلية كوظيفة لدى الإدارة ، فإنها تراقب مختلف أجزاء هذه المؤسسة ، سواء في المنطقة الواحدة أو المناطق الأخرى ، إن هذا الشكل يسمح للمراجع الخارجي بتوجيه عملية المراجعة في المناطق أو الأجزاء التي يشملها برنامج المراجعة الداخلية .

2- زاوية المراجع الداخلي¹: تعتبر المراجعة الداخلية آلية مساعدة لتوجيه عملية المراجعة الخارجية ، فضلا على أنها مصدر ثقة واطمئنان لدى المراجع الخارجي ، فهي بذلك محل اهتمام الإدارة والمراجع الخارجي على السواء . وتبرز أهمية التكامل في هذه الزاوية في العناصر الآتية :

- إن الممارسة الميدانية عن طريق فحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة من قبل المراجع الخارجي ، من شأنها أن تسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليسات التي لم يستطع المراجع الداخلي أن يكتشفها ، مما يتيح في النهاية إمكان البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها ، والتي نوجزها في الآتي :

- عدم كفاية معايير المراجعة الداخلية ؛

- عدم تأهيل المراجع الداخلي؛

- عدم الاستناد لخطوات عملية واضحة للمراجعة ؛

- ضعف نظام الرقابة الداخلية .

أن معالجة هذه الأسباب من قبل مختلف الهيئات ، كل على حسب مسؤولياته يدعم ويؤهل المراجعة الداخلية عن طريق :

- خلق هياكل خاصة بها ؛

- تعديل المعايير ، أو إنشاء معايير أخرى جديدة ؛

تأهيل وتدريب المراجع الداخلي ؛

- توضيح خطوات العمل ؛

- تكييف نظام الرقابة الداخلية بما يسمح بالقضاء على مواطن الضعف ؛

- زيادة خبرة المراجع الداخلي نتيجة لاحتكاكه المستمر بالمراجع الخارجي ، خاصة في معالجة بعض البنود الجديد، أو في توجيه عملية الفحص ، أو تعامله مع بعض المواقف المعينة ؛

¹ كريمة علي الجوهري ، صالح العقدة ، و آخرون - مرجع سبق ذكره - ص- 155.

- إضعاف الثقة على عمل المراجعة في المؤسسة ، سواء من قبل الإدارة أو من قبل الأطراف الأخرى في ظل تكامل النوعين ، لاعتبار أن نقص الأطراف الأخرى في ظل تكامل النوعين ، لاعتبار أن نقص أحد النوعين يكمله النوع الآخر ، فضلا على أن النقص يكمل في السنوات القادمة من قبل فاعله :

- استعمال الأساليب الإحصائية واستخدام الإعلام الآلي في المراجعة الداخلية يقوي مصداقيتها العلمية والمهنية ويجعلها تتميز بالصحة والواقعية .

3- زاوية المؤسسة¹: مما لا شك فيه أن المراجعة الداخلية جاءت لسد حاجة الإدارة للرقابة على الأجزاء المختلفة للمؤسسة ، كما جاءت المراجعة الخارجية لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى دلالة عناصر القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة . بمعنى هل القوائم الختامية تعبر فعلا عن مستوى الأداء الإداري في المؤسسة ، فتكامل النوعين يتيح للمؤسسة فرصا كبيرة من أهمها :

- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين ؛

- تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة ، وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة ؛

- بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري ؛

- إعلام الإدارة عن مواطن الضعف ، من خلال الآراء حول الأنظمة المعلومات ، مسار المعالجة ، مما يسمح لها بالقضاء على هذه المواطن ؛

- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع ، تقارير وملف المراجعة ؛

- خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين وباستبعاد ازدواجية العمل ؛

- فحص أعمال الفروع المختلفة للمؤسسة الواحدة ، بما يسمح ببسط الرقابة المستمرة للإدارة عليها .

4- زاوية الأطراف الخارجة عن المؤسسة²: تعتبر الأطراف الخارجة عن المؤسسة (المستثمرون الحاليون أو المحتملون ، البنوك ، إدارة الضرائب ، صناديق الاستثمار ، البورصة ، المحللون الماليون ... الخ) ، أهم مستخدمي رأي المراجع الخارجي ، فإدراك هؤلاء الأطراف بأهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يجعل مصداقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل بين النوعين . ويمكن أن نحصى أهم الفوائد المترتبة عن التكامل للأطراف الخارجة عن المؤسسة في الآتي :

- اطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي ؛

- شمول الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين ؛

¹ كريمة علي الجوهر ، صالح العقدة ، و آخرون - مرجع سبق ذكره - ص- 157.

² كريمة علي الجوهر ، صالح العقدة ، و آخرون - مرجع سبق ذكره- ص- 160.

- اطمئنان أصحاب المؤسسة على أموالهم ؛

- الإمداد الآني بالمعلومات المفحوصة ، والتي تعبر عن الواقع الفعلي للعنصر ، وعلى ضوءها يستطيع

الأطراف اتخاذ قرارات مختلفة ، قد تكون من المستثمرين المحتملين ، كل على حسب موقعه في البيئة

الخارجية للمؤسسة .

المبحث الثاني: المراجعة القوة المحركة للتسيير في المؤسسة وتحقيق الأهداف .

باعتبار الرقابة الداخلية تنقسم بدورها إلى نوعين، أولهما الرقابة الداخلية الإدارية والتي تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تختص بعمليات إصدار القرار، أما ثانيهما الرقابة الداخلية المحاسبية والتي تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تتعلق بحماية الأموال ودقة السجلات المحاسبية، ومهما كان نوعهما فإن للرقابة الداخلية علاقة قوية سواء مع المراجعة الداخلية أو الخارجية.

المطلب الأول: المراجعة أداة للرقابة الداخلية¹.

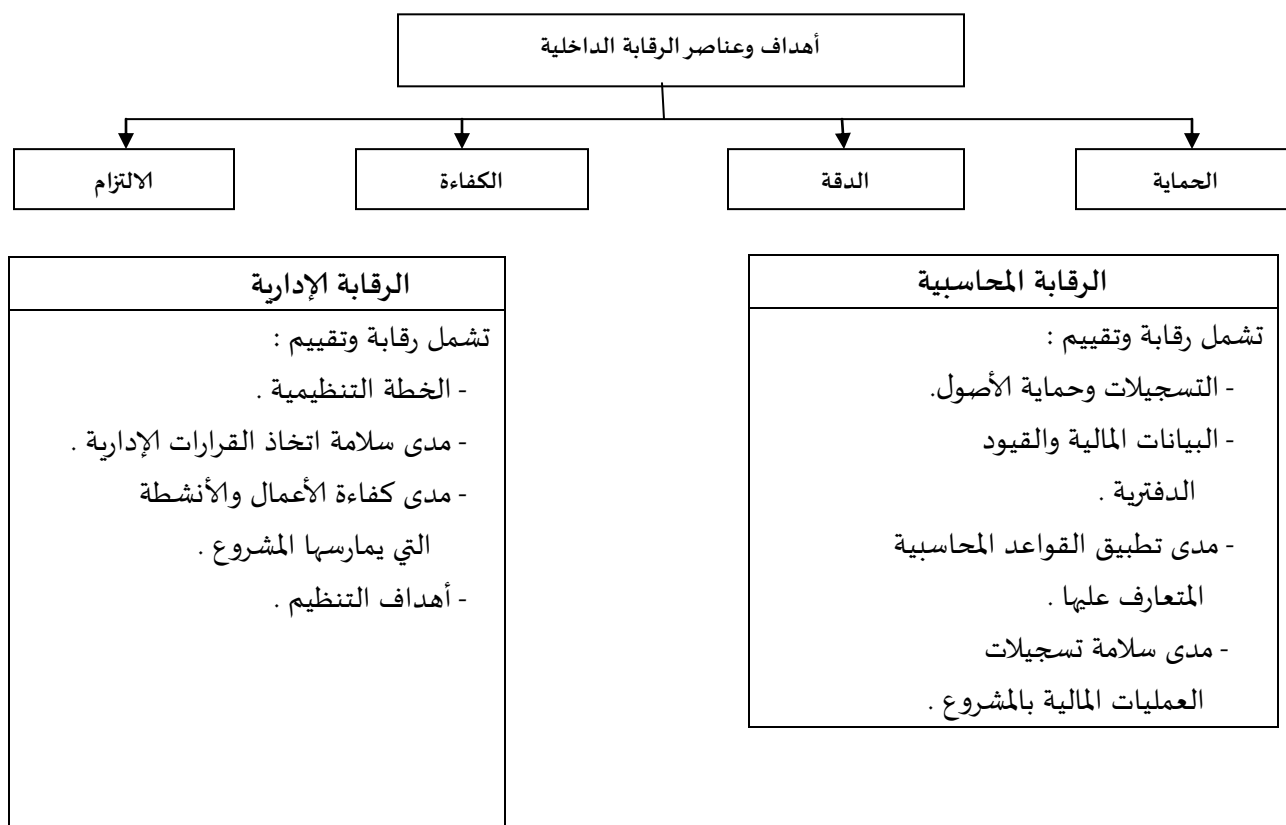
ظهرت عدة تعريفات للرقابة الداخلية واخترنا تعريف شامل هو: " الرقابة الداخلية : على جميع العاملين في جميع المستويات الإدارية الالتزام بالسياسات والأهداف الموضوعية بواسطة إدارة المشروع أو الاستغلال الأمثل للموارد والقضاء على الإسراف والأعطال الخاصة بالتجهيزات(حماية الأصول).

- الالتزام بالسياسات المرسومة ؛

- تحديد خطوط السلطة والمسؤولية بطريقة سليمة لتسهيل عملية التخطيط والرقابة المتابعة .

¹ أحمد نور "مراجعة الحسابات من الناحية النظرية و التطبيقية " الدار الجامعية للطباعة و النشر - بيروت - 1984 - ص - 169 .

الشكل رقم (02-04) : أهداف وعناصر الرقابة الداخلية .



المصدر: عبد الفتاح صحن، محمد السيد السرايا - الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي.ص 86.

من خلال الشكل يتضح لنا أن نظام الرقابة الداخلية يحقق أهدافه الأربعة من خلال جانبين هما الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية .

أولاً : الرقابة الإدارية¹ .

ويشمل هذا الجانب رقابة السياسات الداخلية والإجراءات السابق وضعها من خلال الخطة التنظيمية التي تبين المستويات والوظائف الإدارية وخطوط السلطة والمسؤولية هذا إلى جانب سلامة القرارات التي تم اتخاذها من طرف الإدارة وكذلك تقييم مدى كفاءة أداء الأعمال والأنشطة التي تمارسها يمكن القول أن هذا الجانب من الرقابة يشمل كل ما هو إداري وبالتالي فهو نقطة البداية لتقرير أنظمة الرقابة المحاسبية .

ثانياً : الرقابة المحاسبية² .

يتضمن هذا الجانب رقابة البيانات المحاسبية في دفاتر وسجلات الأصول المختلفة ومراجعة القيود التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية وترجيلها إلى دفتر الأستاذ ، وفحص الإجراءات و القواعد والطرق المحاسبية وأساليب حماية الأصول من الضياع وأخيراً تقييم مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فإذا كان نظام الرقابة جيداً يساعد المراجع على تضييق نطاق عملية المراجعة أما إذا كان العكس تصعب عملية المراجعة وبالتالي توسيع نطاق عملية المراجعة .

ما يهم المراجع هو دراسة وتحديد مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق عملية المراجعة ، ووفق النتيجة التي يتوصل إليها من عملية التقييم يستطيع المراجع تحديد مدى العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة بالإضافة إلى الوقت الملائم للقيام بالإجراءات للمراجعة.

وتمر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل مراجع الحسابات بثلاث خطوات أساسية وهي :

1- التعرف على نظام الرقابة الداخلية من خلال الإطلاع و الملاحظة أو من خلال قائمة استقصاء نموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام ، ومن ذلك يمكن استخدام قائمة استقصاء نموذجية لتوضيح الكيفية الواجبة والكيفية التي يتم فعلاً تنفيذ مقومات هذا النظام ، وبالطبع فإن القائمة النموذجية تنطوي على إعطاء أوزان نسبية للأسئلة التي تشملها للخروج بنتيجة التقييم .

2- إجراء مقارنة بين الإجراءات الموضوعية فعلاً بتلك الإجراءات التي تنطوي عليها القائمة المثالية المحددة في الخطوة السابقة مع الأخذ في الاعتبار الظروف الفعلية التي تنفذ خلالها تلك الإجراءات .

3- تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام ، وهذا يتطلب من المراجع استخدام المعاينة الإحصائية للكشف عن الكيفية التي يعمل بها النظام فعلاً .

¹ فتحي السوافري رزق ، محمد سمير كامل ، مصطفى محمود مراد " الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية " ، الدار الجامعية، 2002، ص- 36.

² مرجع سبق ذكره - ص - 37.

وتشير الدراسات في هذا النطاق إلى أن المراجع يضع برنامج مبدئي وفق معلوماته عن النظام ، ويختص هذا البرنامج بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية ويتصف بالمرونة لإمكانية تغييره في ضوء نتائج الفحص والتقييم المستمر لنظام الرقابة المستعمل وبناء على نتائج التقييم يمكن للمراجع توسيع نطاق فحصه إذا ما أظهرت مدى ملائمة النظام¹.

المطلب الثاني: دور المراجع في تسيير موارد المؤسسة .

المؤسسة كمنظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعا ما تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل المادية والبشرية بغية إحداث قيمة مضافة حسب الأهداف المرجوة .

1- الموارد البشرية² : تعتمد المؤسسة على كفاءة وحسن تسيير مواردها وخاصة البشرية التي تتحكم في بقية الموارد وطريقة استخدامها ، فحتى تلك المؤسسات التي تمتلك موارد متقدمة في التكنولوجيا ورأس المال لا يمكن أن تديرها بدون موارد بشرية ، فأصبحت الإستراتيجيات التنافسية التي تتبناها المؤسسات للاستحواذ على حصص سوق متزايدة تقوم على العقول البشرية لمديرين واختصاصيين وعاملين يحسن اختيارهم وتدريبهم وتحفيزهم ومنه يعتبر العنصر البشري هو الحاكم والقوة المحركة لجميع سياسات وبرامج وأنشطة المؤسسة ، وهو يعتبر الضمان الوحيد لبعث الحياة لكافة عناصر الإنتاج التي لا يمكن أن تحقق الأهداف المتوخاة منها ما لم يتوفر فيها العنصر البشري ، فالإنسان لا يخضع لعوامل ثابتة يمكن السيطرة عليها بل هو يتميز بالحركة الدائمة والتقلب المستمر مما يسبب اختلاف الأفراد في القوة العاملة والعلاقة بين مسيري المؤسسة والعمال فهي علاقة اجتماعية قبل أن تكون اقتصادية ، فيمكن للمراجع أن يلاحظ ذلك أي مدى تكامل مسيري الإدارة والعمال أو مدى ملاحظة أن الإدارة قدوة حسنة لعمالها مثلا كالتحفيزات، اشتراكهم في بعض القرارات ، نظام الرقابة الداخلية التي تضع ثقافة مكتسبة من طرف إدارتهم كتوقيت العمل... الخ ، هذه العوامل وأخرى تهم المراجع لمعرفة العلاقة الاجتماعية واتخاذ بعض التقارير عليها .

2- الموارد المادية³ : تنقسم هذه الموارد إلى موارد طبيعية وأخرى مالية ، فالأولى هي تلك الثروات الباطنية المستخرجة أو المستعملة كمواد أولية أو كمواد أساسية كالبتروول ، الحديد... الخ ، ومدى قدرة المؤسسة على المحافظة عليها وعلى المحيط البيئي وهذه الموارد ليست ضرورية في كل المؤسسات ، بل إن هناك مؤسسات تجارية وخدمية مواردها المادية هي الأموال المستعملة والموجودات في المخطط الوطني لها ، كالمخطط الخاص بالقطاع البنكي أو الفلاحي أو المخطط الخاص بقطاع التأمينات.. الخ ، يهدف هذا المخطط إلى المحافظة على أصول المؤسسة فهو يعتبر كموارد لها .

¹ فتحي السوافري رزق ، محمد سمير كامل ، مصطفى محمود مراد - مرجع سبق ذكره - ص 38 .

² بالجردي عبد القادر ، مجاني هنية "تسيير و تميمين الموارد البشرية في المؤسسة" أطروحة ليسانس إدارة الأعمال - ص - 10 .

³ فيشر أنطوني " اقتصاديات الموارد البيئية " دار المريخ - الرياض - 2000م - ص - 12.

أما الثانية فهي رؤوس الأموال بالنسبة للمؤسسات ، ذلك أن معظم الأهداف والسياسات والقرارات يستحيل النظر إليها بمعزل عن الاعتبارات المالية ، ونتيجة التغيرات التي حدثت في النشاط الاقتصادي فإن وظيفتي التخطيط والرقابة المالية أصبحتا تحتلان مركزاً أكثر أهمية ، ويعتمد عليها في كتابة التقارير أي المحافظة على أصول المؤسسة وتسيير الموارد المالية ، وهذا بمعرفة الخطط والسياسات الإدارية المطبقة وما تم تحقيقه فعلا ثم تسجيل الانحرافات وأسبابها ومدى إمكانية تصحيح الأخطاء سواء العفوية أو العمدية وتقديم الملاحظات لأصحاب الشأن .

وإذا لم يتوفر شرط الرقابة على الموارد المادية تظهر مشاكل عديدة منها اختلاس بعض موجودات المؤسسة بالإضافة إلى الأزمات المالية كعدم قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها وتفادي الإفلاس وهذا راجع كله للاختلاس والأخطاء والغش في المؤسسة .

المطلب الثالث: التحديات التي تواجه المراجعة للتطبيق الأمثل في المؤسسة¹ .

في الوقت الحاضر تواجه المراجعة عدة تحديات نتيجة إلى التغيرات والتطورات البيئية المحيطة بالمؤسسة فبات من واجب المراجع والمؤسسة من مواجهة هذه التحديات ، ونذكر منها :

1- تطبيق فجوة التوقعات في المراجعة :

نعني بفجوة التوقعات في المراجعة ذلك التباين بين واجبات المراجع التي تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية وكذلك تصورات القوائم المالية للأداء المهني للمراجع المتوقع تحقيقه فمستخدمي القوائم المالية وأنه يحافظ على استقلاله عند مزاوله عمله ، كما أن التقرير يكون نظيف يتضمن قدرة المنشأة في الاستمرار في النشاط ، كما أن مسؤولية المراجع في اعتقادهم عن اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية بشكل مطلق وهذا الاعتقاد يزيد من اتساع الفجوة بين التوقع المحتمل و النتائج الحقيقية للمراجع في نظر المستخدمين .

2- مشكل قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط :

إن المشكل الذي يواجه المراجعين اليوم في إعداد التقرير هو إمكانية المؤسسة من الاستمرار من عدمه في النشاط حتى ولو كان التقرير وبالتالي تقع المسؤولية على المراجع ، فقد يحدث عجز مالي ناتج عن عدم مقابلة التدفقات المالية الداخلية والخارجية وبالتالي يؤثر على استمرارها .

وكذلك الفشل الاقتصادي أي انخفاض إيراداتها عن تكاليفها وكذلك الفشل المالي في عدم القدرة على سداد الالتزامات وكذلك الفشل القانوني بعدم إشهار الإفلاس والتصفية ، فإشهار الإفلاس من الناحية القانونية قد يترتب عليه عدة تأثيرات قد تهدد استمرار المؤسسة في النشاط .

¹ جورج دانيال غالي "تطور مهنة المراجعة" الدار الجامعية ، الإسكندرية - 2001 - ص - ص 143 ، 427 .

3- ممارسة التقدير المهني من طرف المراجع :

إن التقدير المهني هو عملية اتخاذ قرار بواسطة المراجع المؤهل لذلك خلال مزاولته لعمله المهني وهذا يؤثر عليه عدة مؤثرات تمنع من عمله على الوجه المنوط به ونذكر منها مشكلة طبيعة وتعقد المواقف التي تتطلب ممارسة هذا التقرير، والصفات التي يتمتع بها وبيئة المراجعة، عملية اتخاذ القرارات التي تتبع.

ومن تأثيرات الصفات نذكر: الاستقلالية والموضوعية والنزاهة عند مزاوله العمل المهني والشك المهني.

أما تأثيرات بيئة المراجع فتظهر بالمخاطر وعدم التأكد والضغوط التنافسية والمعايير المهنية كما أن عملية اتخاذ القرارات التي يجب إتباعها عند ممارسة المراجع لتقديره المهني تشمل تحديد الموافقة التي تتطلب ممارسة هذا التقدير من المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة المقبولة.

4- التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على المراجعين.

لقد أصبحت مهمة الحفاظ على البيئة تهم الجميع فلذا بات من الواجب على المراجعين تطوير مهمة المراجعة استجابة لتزايد الاهتمام بالمحافظة على البيئة.

- بعض المقترحات لمواجهة هذه التحديات¹ :

- يجب تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم بهدف توعيتهم وتصحيح توقعاتهم ؛
- يجب تدعيم استقلال المراجعين وذلك بالاهتمام واتخاذ الإجراءات الضرورية ؛
- يجب على المنظمات المهنية فحص المعايير المحاسبية بهدف التعامل مع القضايا المختلفة وتضييق نطاق البدائل المحاسبية ؛
- يجب على المنظمات توسيع مسؤوليات المراجعين المتعلقة باكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات القانونية وذلك بتطوير معايير مهنة تحدد القوانين والتي يجب على المراجعين التأكد من الالتزامات بها ؛
- يجب على المنظمات المهنية تشكيل لجان لفحص القوائم المالية للمنشآت وتقارير المراجعين عنها ؛
- يجب دراسة الظروف الاقتصادية العامة والتنظيمية المتعلقة بالصناعة وتقييم كفاءة الإدارة كذلك فحص المؤثرات المالية والاتجاهات السالبة والتغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية ؛
- كما يجب على المراجعين التأكد من أنهم يمارسوا واجباتهم المهنية وتفادي كل ما يوحي بالشك في استقلالهم.

¹ جورج دانيال غالي -مرجع سبق ذكره ص- ص- 49، 52 .

المطلب الرابع: المراجعة الميدانية.

الفرع الأول: فحص ومراجعة النقديات¹.

يقصد بالبنك في هذا المجال حسابات مدينة أي إيداعات المؤسسة لدى البنك أو عدة بنوك وهذه الحسابات قد تتخذ صور حسابات جارية أو إيداعات لأجل أو حسابات إيداع بإخطار.

ولمراجعة البنك (الحساب الجاري) يطابق المراجع مفردات كشف الحساب مع المفردات الظاهرة بدفتر النقدية خانة البنك وقد يختلف رصيد الدفتر بسبب إثبات عمليات في دفاتر أحد الطرفين و عدم إثباتها في الطرف الأخرى تاريخ إرسال كشف الحسابات كشيكات أرسلت للبنك لتحصيلها ولم يحصلها البنك بعد حتى تاريخ إرساله كشف الحساب أو شيكات حررتها المنشأة للموردين ولم يتقدموا بعد في طلب صرف قيمة الشيكات أو لتنفيذ البنك مصاريف وعمولات وفوائد وعدم إخطار المنشأة بإشعارات خصم لهذه المصاريف مما يترتب عدم تقييدها ويقوم مسيري المنشأة أو المراجع بعمل مذكرة تسوية البنك وزيادة في الإطمئنان فإن المنشأة تطلب من البنك إرسال شهادة إلى المراجع برصيد المنشأة لديه وتظهر هذه الشهادة أرصدة جميع الحسابات التي للعميل في البنك سواء حسابات جارية أو حسابات إيداع أو حسابات كمبيالات للتحصيل أو حسابات إتمادات .

أما للتحقق من النقدية في المنشأة فتجرد النقدية جردا فعليا في نهاية الدورة المالية أو في أي وقت من السنة المالية للتحقق إذا أن الجرد في نهاية السنة قد يكون متوقعا من موظفي المنشأة أو المراجع على أن تعمل تسوية للوصول بالجرد الفعلي إلى الرصيد الذي كان يجب أن يحتويه الصندوق في نهاية السنة المالية .

وعند جرد الصندوق يقوم المراجع بعمل محضر جرد النقدية يظهر فيه الأنواع المختلفة من النقدية والشيكات التي وجدت في الخزينة ، كما يذكر في المحضر أن الجرد وجد مطابق لرصيد دفتر النقدية إذا كان الأمر كذلك وأن النقدية وما في حكمها قد سلمت إلى الصراف على أن يوقع الصراف ورئيس الحسابات على المحضر وتترك صورة منه مع الصراف .

وإذا وجد عجز أو زيادة في جرد النقدية فيذكر هذه الحقيقة في التقرير ويترك الأمر للإدارة للتصرف على أن يحظر الإدارة في حالة العجز إذ قد يكون نتيجة اختلاس وليس مجرد إهمال .

والمراجع قبل جرد النقدية يجب أن يراجع العمليات و النقدية للأيام الأخيرة السابقة لنهاية السنة المالية ويطلع على المستندات المؤيدة ويؤشر عليها كذلك تؤخذ أرقام ومبالغ آخر تاريخ إيصال توريد النقدية

¹ محمد عبد الفتاح صحن ،رجب السيد راشد ،محمود ناجي درويش- أصول المراجعة - الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2000م ص - ص - 281، 284.

وأخر شيك في دفاتر الشيكات .

الفرع الثاني: فحص ومراجعة الاستثمارات¹.

يقوم مراجع الحسابات عادة بفحص الاستثمارات والإيرادات المتعلقة بها المستخدمة بواسطة المؤسسة كما يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات كما يقوم بإجراء بعض الاختبارات عليها وبافتراض وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ووجود إجراءات محاسبية مقبولة فإن المجهود الرئيسي لمراجع الحسابات في تاريخ الميزانية سينصب على التحقق من الوجود المادي للاستثمارات ومن ملكية المنشأة لها كما يحاول أن يصل إلى إقناع كامل بأن حسابات الاستثمار معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ويترتب على ذلك ظهور عناصر الاستثمارات بشكل سليم في القوائم المالية .

وحتى يمكن تصميم برنامج المراجعة الملائم للاستثمارات ينبغي أن يلم المراجع إلماما تاما بالأساليب التي يمكن استخدامها للتلاعب بالنسبة لهذا العنصر ومن بين الأساليب الشائعة للتلاعب بالنسبة لهذا العنصر استخدامها كضمان للحصول على قرض شخصي لأحد المودريين أو الشركاء، وبيع الاستثمارات وحصول أحد الموظفين على الحصيلة دون إثبات ذلك ، وتسجيل عملية شراء استثمارات بالتحميل على حساب المكاسب والخسائر المتعلقة بالاستثمارات وإحلال الاستثمارات غيرها والتلاعب في حساب قسط الإهلاك سواء لتضخيم التكاليف أو تقليصها وذلك من أجل مصالح شخصية .

ومن بين أساليب التلاعب غير معتمدة التي يجب على المراجع أن يلم بها أيضا المعالجة المحاسبية غير السليمة للاستثمارات والإيرادات المرتبطة بها دون أن يكون هناك اختلاس أو تلاعب مثال على ذلك شراء استثمارات وتسجيلها بطريقة لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

يجب على المراجع تحديد أفضل الإجراءات التي ينبغي استخدامها وتوقيت استخدامها وحتى يمكن ضمان دقة وكفاءة عملية المراجعة فإنه ينبغي الإعداد المسبق لها ويتطلب هذا الإعداد ضرورة معرفة أنواع الاستثمارات، وبالتفصيل والأماكن المختلفة التي توجد بها والإجراءات الرقابية المتعلقة بها ، وفي حالة تعدد الاستثمارات يطلب مراجع الحسابات من المؤسسة إعداد كشف بتفاصيلها ، ويتضمن هذا الكشف اسم أو نوع الاستثمار ، تاريخ الحيازة عليه ، الجهة المصدرة له ، العمر الإنتاجي، الإهلاك المطبق عليه ...إخ .

وعندما ينظر المراجع إلى القوائم المالية للاستثمارات يلاحظ مدى تطابق القيمة الاسمية لعنصر الاستثمار مع القيمة الحقيقية لكشف مدى تلاؤم عقلانية المسيرين مع أمر الواقع ، هل توجد فيه أرباح وهمية كبيرة أم العكس وهذا باستعمال التحليل المالي ، أما فيما يخص الأصول الوهمية فيلاحظ مراجع الحسابات الوثائق والمستندات المتعلقة بها وفيما اتفقت هذه المصاريف وتقييم شهرة المحل بأحد الطرق المعروفة وأيضا الإطفاءات المتعلقة بها . ويعطي في الأخير تقريرا كاملا شاملا يذكر فيه كل العيوب والمزايا للاستثمارات .

¹ محمد عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش - مرجع سبق ذكره - ص - 355.

الفرع الثالث: فحص ومراجعة المخزونات¹.

اختلفت الآراء نحو مسؤولية المراجع تجاه المخزون السلعي وهل عليه أن يقوم بالجرد الفعلي للمخزون والتحقق من المخزون السلعي فإنه يجب أن يبدأ باستعراض الرقابة كوسيلة يستطيع من خلالها تقييمها أن يحدد مدى الإعتمادات على سجلات المخزون ومقدار الاختبارات التي يجريها ويعقب هذا التقييم بالاختبارات المناسبة للسجلات ومراقبة الجرد الفعلي والمناقشة مع المسؤولين في المشروع والتحقق من أساس وطرق التسعير ولتحقق المراجع من الوجود فيجب أن يتحقق من كميات البضاعة الباقية ويتم هذا الجرد بدون الاستعانة بسجلات البضاعة ويجري بتميز السلع وملكيتها ثم عددها أو وزنها أو قياسها وتسجيل نتيجة هذه العملية في كشوفات الجرد ، ويشكل في المؤسسات الكبيرة لجان للقيام بهذه المهمة خلال نهاية الفترة المالية .

تهدف مراجعة المخزون من ناحية مسؤولية المراجع إلى التحقق من :

- ملكية المنشأة للمخزون عن طريق فحص السجلات والمستندات التي تؤيد ذلك ؛

- التأكد من صحة وسلامة العمليات الحسابية والمتعلقة بكشوف الجرد؛

- التحقق من أسعار المخزون ومن تجانس الممارسة بالنسبة لعملية التقييم ؛

- العرض السليم لعناصر المخزون في الميزانية العمومية .

وينبغي أن تفصح الميزانية العمومية عن الطريقة المستخدمة في تقييم المخزون التكلفة الوسيطة المرجحة أو تكلفة المخزون للوحدة الواحدة ويجب أيضا أن تفصح عن الأسلوب المستخدم كالوارد أولا الصادر أولا أو الوارد أخيرا الصادر أولا ، وفي حالة تغيير الأسلوب المستخدم على مراجع الحسابات أن يذكر ذلك في تقريره وينبغي أن يظهر المخزون في مجموعات رئيسية لكل من البضاعة الجاهزة والإنتاج تحت التشغيل والمواد الخام وذكر أيضا بعض المخزونات التي تكون لدى الغير أو موجودة في مخازن بعيدة .

الفرع الرابع :مراجعة الحقوق غير النقدية².

حقوق المشروع على الغير تنشأ عن بيع سلع وأداء خدمات والمدفوعات المقدمة والمستحقات على الغير وغير ذلك من الأرصدة المدينة وتتكون أرصدة المتحصلات عادة من الأرصدة المستحقة على العملاء وأوراق القبض والقروض قصيرة الأجل التي تكون تحت التحصيل في تاريخ الميزانية ويتم تسجيل المتحصلات وفقا لمصدر ونوع كل منهما .

تتكون مراجعة الأرصدة تحت التحصيل من فحص وإختبارات للسجلات المؤيدة بكافة الوسائل لكي يكون رأي

لمراجع الحسابات عن :

¹ محمد عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ،محمود ناجي درويش - مرجع سبق ذكره- 399.

² محمد عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش - مرجع سبق ذكره - ص 399.

- صحة الحقوق (المقدرو الحساب)؛

- إمكانية تحصيل تلك الحقوق ؛

- دقة تقديرات المخصصات المقابلة للخسائر المتوقعة نتيجة عدم التحصيل.

ويتم الوصول إلى تحديد دقة وصحة الحسابات وقيمتها عن طريق فحص المستندات المؤيدة لها وعن

طريق الاتصال المباشر بالمدينين بتلك الحقوق .

إن تحليل الحسابات والمناقشات مع إدارة المشروع تساعد الحسابات على الوصول إلى تقييم دقيق وسليم لتلك العناصر التي يكون من المستطاع تحصيلها وتكوين المخصص اللازم لمقابلة عدم التحصيل في المستقبل وتحتاج الحسابات تحت التحصيل بالأخص حسابات العملاء إلى مراجعة دقيقة من قبل المراجع ، فعليه أولاً أن يتأكد من وجود نظام رقابة بالنسبة للعمليات المتعلقة بالعملاء ، ذلك لأن مصدر القيود في تلك الحسابات غالباً ما يكون مستندات داخلية تقوم إدارة المشروع بإعدادها ولا يوجد لها دليل خارجي فمصدر القيد في دفتر يومية المبيعات أو دفتر النقدية المتعلقة بالعملاء يتمثل في صورة الفاتورة التي تعدها إدارة المشروع وترسلها للعميل ، وصورة إيصال التحصيل (ورقة تجارية أو شيكات بنكية) الذي يتخرج عند استلام مبالغ نقدية منهم ، وصورة الاستعدادات عند رد البضاعة أو المسموحات أو الخصم أو غير ذلك ، ولا شك أن غياب الأدلة الخارجية لتلك العمليات قد يساعد في بعض الحالات على الغش والتلاعب في تلك الحسابات سواء داخلية أو مع العميل بإجراء قيود وهمية لتغطية ما يحدث من اختلاسات في المتحصلات النقدية لا سيما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً .

وعلى المراجع أن يتحقق من ملكية أوراق القبض في تاريخ الميزانية ويجب التفرقة بين أوراق القبض وأوراق القبض للتحصيل (أي عند بنك المنشأة ليحصلها في تاريخ ميعاد استحقاقها) .

إن الرقابة الداخلية تستلزم بتقسيم الواجبات وبالنسبة لأوراق القبض :

- إن الذي في عهده أوراق القبض لا يجوز أن تكون له علاقة بالنقدية أو بسجلات الحسابات العامة ؛

- إن سحب وتجديد الأوراق التجارية يجب أن يعتمدهما مسؤول في المشروع¹.

أي أن تسجيل أوراق القبض المرفوضة يجب أن يتم بعد اعتماد مسؤول بذلك كتابة وأن توضع إجراءات فعالة لمتابعة أوراق القبض المرفوضة حتى لا تختلس قيمتها ولو سددتها العميد مستقبلاً وهذه القواعد تتماشى مع أن الذي يسجل في السجلات يكون منفصلاً عن الذي يقوم بحفظ الأصل فأى نظام للرقابة يسمح لفرد واحد بوظيفتي التسجيل والحفظ للأصل ما هو إلى دعوة مفتوحة للاختلاس والتلاعب ويجب أيضاً معرفة مدى مساهمة المشروع في مؤسسات أخرى وما نسبة الأسهم التي يكتبها وحصصه في رأسمالها... الخ .

¹ محمد عبد الفتاح صحن ، رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش – مرجع سبق ذكره- ص – 299.

هذه الحقوق وأخرى لم نتطرق إلى ذكرها يجب على المراجع معرفة مدى أهميتها في التسجيل والتعامل خاصة من جانب التعامل مع الزبائن.¹

¹ محمد عبد الفتاح صحن ، رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش - مرجع سبق ذكره - ص - 401 .

خاتمة الفصل:

مما لا شك فيه أنه بالقدر الذي تعرفه المراجعة من تطور جاء الاهتمام المتزايد الذي تحظى به من طرف المؤسسات الاقتصادية ، فالمتبع للتطور التاريخي للمؤسسات يرى أن أساس بقائها هو مدى صدق معلوماتها عن الحاضر وتنبأتها عن المستقبل فلقد تطرقنا في هذا الفصل ما يجب أن تواجهه المؤسسة من تحديات راهنة وتوقعات مستقبلية فالمؤسسة وليدة البيئة المحيطة بها تؤثر وتتأثر بها وهذا ما برز الحاجة إلى المراجعة لديها وما يطلبه الغير منها من خلال تعاملها مع الغير فيجب على المراجع أن يراجع مختلف أنشطة المؤسسة من بيع ، شراء ، إنتاج ، دفع ، قبض وكذا حركة المخزون والاستثمار وتحصيل الحقوق لأن التسيير الأمثل يعني معلومات دقيقة ومصادر موثوقة وهذا ما توفره المراجعة الدقيقة .

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة تكرير السكر "رام سكر"

RAM SUCRE

مقدمة الفصل:

إن لكل مؤسسة مهام ووظائف مهما كان نوعها، ومؤسسة، ولقد اخترنا هذه المؤسسة لأنها تلعب دورا هاما وكبيرا بالنسبة للاقتصاد الوطني، خاصة تهدف إلى إشباع رغبات ومتطلبات المستهلك. كما استطاعت أن تتطور في زمن العولمة وتبرز وجودها.

سيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى دراسة الفحوصات التي يقدمها المراجع على القوائم المالية ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف المؤسسة.

المبحث الأول : تقديم المؤسسة الوطنية لتكرير السكر .

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة¹.

أنشأ فرع مستغانم لتكرير السكر بتاريخ 16-05-1967 بمرسوم وزاري رقم CAB/49 بالقرار أحادي 115 / DI /355/69 بتاريخ 23/05/1969 وضع الحجر الأساسي فيها بتاريخ 1970 وانطلقت العملية الإنتاجية بها بتاريخ 18/08/1974 تقدر مساحتها حوالي 11 هكتار .

تقع المؤسسة في طريق مزگران مستغانم والطريق الرابط بين مستغانم ووهران، رأسمالها يقدر ب 164,000,000,00 دج ، يأخذ إنتاج السكر فيه بالأشكال التالية :

- سكر القالب .
- سكر القطعة .
- بقايا السكر .
- سكر أبيض .
- سكر رطب .

في عام 1990 عانت المؤسسة من ثقل الديون عليها بسبب الديون البنكية وديون المواد الأولية (السكر الأحمر)، الجمارك ، الضرائب ، مما أدى إلى تضخم حلقة الديون وللخروج من هذه الأزمة توصلت المؤسسة إلى تبني طريقة جديدة (الشركة تعمل على شريك اقتصادي) هذا الأخير يدفع مصاريف التكرير ويأخذ المنتج النهائي ومدة تعامله مع المؤسسة لا تتعدى 3 سنوات ويأتي شريك آخر إلى غاية توصل الحكومة إلى قرار عرض المؤسسة للبيع وهذا في بداية 2008 وتم قبول ملف السيد "برحال" والذي اشتراها منذ بداية ماي 2008 مع مؤسسة خميس مليانة ما عدا المؤسسة الموجودة بقالة وذلك لموقعها الاستراتيجي كوجود الميناء والوحيدة الموجودة في الغرب .

وضعت الدولة شروط في العقد فلا يحق للمدير إجراء أي تغيير فيما يخص المؤسسة فمثلا ليس لها الحق بتسريح العمال أو تغييرهم أو الخفض من أجورهم وغيرها من الإجراءات المتعلقة بالعمال حتى تتم المدة (5 سنوات)، وعليه فإن الدولة وضعت لجنة تراقب كيفية التسيير ومدى وفائها بالشروط المنصوصة في العقد .

ويتمثل موضوع المؤسسة في² :

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة (رام سكر).

² معلومات مقدمة من طرف المؤسسة (رام سكر).

← استغلال تسيير وتنمية نشاطات إنتاج السكر بصفة أساسية وكل النشاطات الصناعية الأخرى المرتبطة بهذا الموضوع؛

← التموين ، الإنتاج، التحويل، التكييف ، الترقية، التسويق، التوزيع لكل مواد الصناعات الغذائية ؛

← تأسيس ووضع إستراتيجيات التنمية الصناعية التكنولوجية التجارية بما فيها المساهمة في الشركات الأخرى وعليه فإن الشركة بكافة الأعمال التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بنشاطها والتي من خلالها تسعى إلى تحقيق غرضها وهدفها .
السياسة الاستقلالية لوحدة مستغانم :

إن إعادة الهيكلة كانت تهدف إلى القضاء على التخطيط المركزي لكنها في الحقيقة بقيت تتلقى مخططات إنتاج مهيكلية ومنظمة من السلطات العليا ، لنقص في إطار التنظييم مما أدى إلى التسيير السيئ ، بتنفيذ الأوامر والتي عواقبها تزيد من التكاليف ، إضافة إلى وجود مشاكل أخرى متمثلة في :

← مشاكل ونزاعات تقييم الوسائل في مؤسسة الأم بين مختلف الوحدات ؛

← صعوبة مراقبة المؤسسة للوحدات وضعف في الجهاز الرقابي مما أدى إلى تفشي الاختلاسات .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي¹.

إن على رأس الشركة مديرية عامة تسيروتنظم برفقة الأمانة العامة والتي تقسم إلى ثلاث مديريات :

1- مديرية التجارة: والتي تتفرع إلى ثلاث مصالح .

1-1- مصلحة النظافة والأمن :تعتمد بشكل كبير على الأمن الداخلي وتضم مجموعة من الفرق المتناوبة خاصة وأن العملية الإنتاجية لا تتوقف حتى الليل وعليه هناك مسؤول واحد عن الأمن .

2-1- مصلحة البيع: خاصة بتسويق أو بيع المنتج .

3-1- مصلحة التموين :تموين المؤسسة .

2- مديرية الإدارة والمالية : والتي تتفرع إلى :

1-2- المصلحة الإدارية : حيث تتكون من مكتب المستخدمين الذي تتمثل صلاحيتها في التنصيب ، دسترة المواضيع الإدارية ، والإجازات، التكاليف المهمة والانتقال ، والترقية والتقدم ، الساعات الإضافية والمكافأة.

- مكتب التكوين يهتم بتكوين العمال الجدد وتدريبهم على العمل .

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة (رام سكر).

- مكتب المصالح وحظيرة السيارات .

2-2- قسم المحاسبة المالية : تنقسم إلى : المحاسبة والمالية تتم فيها عمليات المحاسب بصفة عامة وتضم مكتب المحاسب ، مكتب خاص بالميزانية المعمول بها في المؤسسة ، محاسب المواد والخزينة .

3- مديرية الاستغلال:والتي تتفرع إلى :

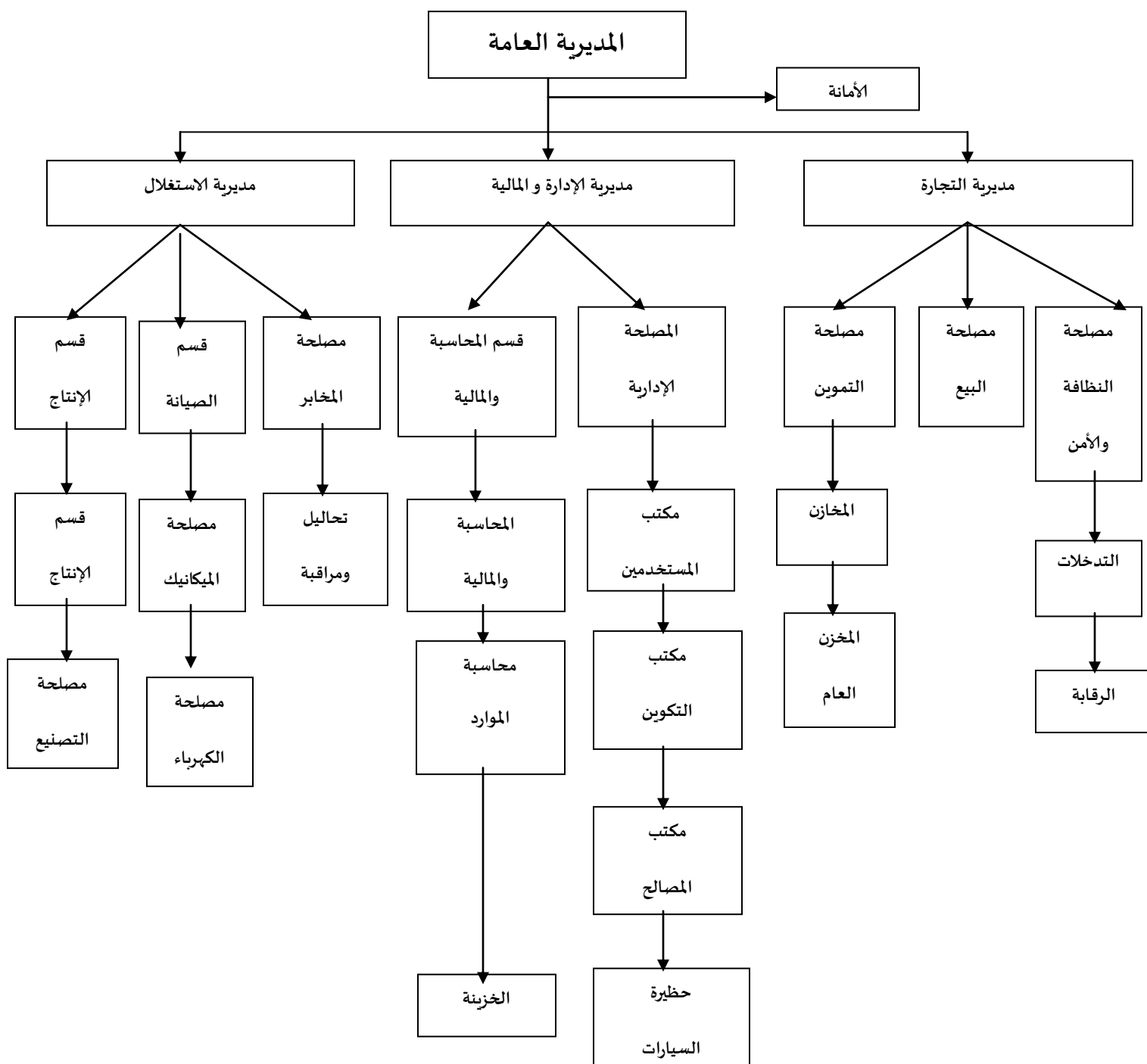
3-1- قسم المخابر : حيث يتم فيه معاينة عينات من السكر الأحمر كما يقوم المخبرون بالمتابعة المستمرة والعينة لمختلف مراحل تكرير السكر بصفة خاصة مراقبة وتحليل السكر.

3-2- قسم الصيانة¹:وهي المسؤولة عن ضمان عملية الإنتاج بصيانة التجهيزات وصيانة قطع الغيار الضرورية للآلات ، ففي حالة تعطل أي آلة تجد المهندسين في الخدمة السريعة وفي هذا القسم هناك مسؤولين اثنين على مجموعة الميكانيك .

3-3- قسم الإنتاج :تضم هذه الأخيرة قسمين : الإنتاج والتصنيع حيث التصنيع هي المنطقة التي فيها مختلف عمليات الإنتاج وهي مكونة من آلات ، عمال تقنيين ومهندسين.

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة (رام سكر).

الشكل رقم (05-03): الهيكل التنظيمي لمؤسسة تكرير السكر بمستغانم .



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة رام سكر

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية للقوائم المالية .

لمعرفة الوضعية المالية لمؤسسة رام سكر يقوم المراجعين الداخليين بمراجعة وفحص عناصر القوائم المالية وذلك من خلال مراجعة الميزانية العامة والتي تكون ممثلة بعناصر الميزانية .

وتقوم في هذا بالتركيز على مسار المراجعة الداخلية المالية من خلال عرض كيفية فحص ومراجعة الأصول ، الخصوم وحسابات التسيير لمؤسسة رام سكر .

- مراجعة الأصول .

- مراجعة الخصوم .

المطلب الأول : مراجعة الأصول¹.

تظهر الأصول في الجانب الأيمن من الميزانية ، وحسب المخطط المحاسبي المالي (SCF) فإن حسابات الأصول تتكون من المجموعات الجزئية الثلاث التالية .

- ❖ مجموعة حسابات التثبيات ويمثلها الصنف (2).
- ❖ مجموعة حسابات المخزونات ويمثلها الصنف (3).
- ❖ مجموعة حسابات الغير ويمثلها الصنف (4).

أولا : حسابات التثبيات :

تشمل التثبيات عدة عناصر منها : أراضي ، تجهيزات إنتاج ، تجهيزات اجتماعية ، تهيئات وتركيبات ، وهي عناصر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لمدة لعدة سنوات ، ماعدا تسجيل الإهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها ، ويمكن تلخيص الفحوصات التي يجريها المراجع الداخلي المالي على هذه المجموعة كما يلي :

- مطابقة الجرد المادي للتثبيات مع الجرد المحاسبي :

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة (رام سكر).

- التحقق من صحة تقييم التثبيات وأنها مسجلة في الحسابات المناسبة ؛
- مراجعة الطريقة المتبعة لاحتساب مخصصات الإهلاك ،
- التأكد من أن كل التثبيات مسجلة في المجموعة التي تمثلها ،
- التحقق من أن المعالجة المحاسبية للاستثمارات قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ثانيا: حسابات المخزونات¹ :

- تتمثل إجراءات الفحص والمراجعة التي يجريها المراجع الداخلي في المخزونات وفق الطرق التالية :
- التأكد من وجود المخزون فعلا على مستوى المخازن من خلال وقوف المراجع على عملية الجرد ، وتجدر الإشارة هنا أن المؤسسة تخصص فرقتين مختلفتين للقيام بعملية الجرد ، وأن أعضاء الفرقتين ليسوا عمال في المخازن ، وفي حالة وجود فرق بين النتائج المتوصل إليها من طرف الفرقتين يتم تشكيل فرق ثالثة لإعادة التحقق من عملية الجرد؛
 - التأكد من ملكية المؤسسة لعناصر المخزونات سواء كانت مخزنة داخلها أو خارجها ؛
 - المقارنة بين الجرد المحاسبي والجرد المادي ومحاولة معرفة أسباب الاختلافات إن وجدت ؛
 - التحقق من صحة التسجيل للمخزونات عن طريق مطابقة ذلك مع الوثائق المثبتة لذلك التسجيل ؛
 - التأكد من الطريقة المستعملة لتقييم المخزونات وأنها ثابتة من سنة إلى أخرى ، وفي حالة وجود انحراف في طريقة التقييم عليه أن يلف انتباه الإدارة إلى ذلك الانحراف .

ثالثا : حسابات الغير .

يمثل هذا الصنف جانبا هاما في حياة المؤسسة ، وهو دليل كمي لمجموعة العلاقات التي تربط المؤسسة بالغير، والتي تترتب عليها حقوق .

وتتم مراجعة هذا الصنف من خلال :

- التأكد من وجود حسابات المدينون بتاريخ إعداد الميزانية ؛
- التأكد من صحة ملكية المؤسسة للعنصر وتحديد نوعية الملكية ؛
- التحقق من صحة المعالجة المحاسبية مع الدقة والموضوعية في الإثبات ؛
- التأكد من أن كل حقوق المؤسسة مسجلة والتأكد من عدم وجود حقوق وهمية ؛

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة (رام سكر).

- التأكد من أن هذه الحقوق مقيمة حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛
 - التحقق من التسجيل الصحيح لكل العمليات ، وكذا مدعمة بكل الوثائق .
 والجدول التالي يمثل تطور عناصر الأصول في شركة رام سكر خلال الفترة 2014 – 2015 .

جدول رقم(03-03) : تطور أصول رام سكر لسنتي 2014- 2015 .

2015	2014	الأصول
		<u>الأصول غير الجارية</u>
	1459736782.93	التثبيات المعنوية
1405785665.04	18027292.67	التثبيات العينية
27251663.68		التثبيات قيد الانجاز
		التثبيات المالية
	282000.00	سندات مقومة حسب طريقة المعادلة
		مساهمات أخرى وحقوق لدى الغير
		سندات أخرى مثبتة
282000.00		قروض و أصول مالية أخرى غير جارية
1433319328.72	1478046075.60	مجموع الأصول غير الجارية
		<u>الأصول الجارية</u>
68278684.27	54184457.89	المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ
		حقوق لدى الغير واستخدامات مماثلة
350473385.65	389335288.72	الزبائن
19998929.47	13553006.52	مدينون آخرون
86395749.24	60411747.42	الضرائب
	207382.50	تثبيات جارية أخرى
		الأموال الجاهزة وما يماثلها
		توظيفات وأصول مالية أخرى جارية
82028728.68	104099050.27	أموال الخزينة
607175477.31	621790933.32	مجموع الأصول الجارية

المجموع العام للأصول	2099837008.92	2040494806.03
----------------------	---------------	---------------

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة (الملحق 1).

من خلال جدول تطور الأصول نلاحظ أن هناك انخفاض حيث بلغت قيمة الأصول سنة 2014 بـ 2099837008.92 وسنة 2015 بـ 2040494806.03 ، ويفسر ذلك بعدم تنويع أنشطة الشركة ، ويفسر جزءاً من انخفاض الإيرادات وزيادة النفقات ، وهنا يقوم المراجع الداخلي المالي بتقديم الملاحظات للإدارة حول مختلف العمليات الواقعة في جدول الأصول ومن خلال مقارنته لمختلف السنوات فإنه يساعد الإدارة على تحديد مستوى الأداء ويساهم في الحكم على الأداء في الشركة سواء من حيث ارتفاعه أو انخفاضه مع تقديم النصح للإدارة وتجنب أعمال الغش والتلاعبات التي يمكن أن تحدث .

المطلب الثاني:مراجعة الخصوم¹.

تظهر الخصوم في الجانب الأيسر من الميزانية ، وهي تمثل التزامات المؤسسة سواء كانت هذه الالتزامات تجاه المساهمين أو اتجاه الغير ، وتتشكل حسابات الخصوم حسب المخطط المحاسبي المالي (SCF) من الصنفين التاليين :

- ❖ الصنف الأول : حسابات رؤوس الأموال .
- ❖ الصنف الخامس:الحسابات المالية.

إن الغرض الأساسي للتحقق من الخصوم ومراجعتها من طرف المراجع الداخلي هو التأكد من عدم تقديرها بغير قيمتها، وسنعرض كل صنف على حدى .

أولاً : حسابات رؤوس الأموال .

تعتبر رؤوس الأموال أول وأهم جزء من مصادر التمويل للمؤسسة ، وتعرف بأنها مجموعة وسائل التمويل التي أحضرها المؤسسون والملاك عند التأسيس وكذلك الأموال التي تركت فيما بعد تحت تصرف المؤسسة ،وتعتبر رؤوس الأموال عن مدى استقلالية المؤسسة عن الغير .

ومن الفحوصات التي تجري على هذه المجموعة يمكن ذكر ما يلي :

- التحقق من أن رأس المال يمثل القيمة القانونية لأسهم المؤسسة ؛

- التأكد من أن رأس المال مقيم ومسجل وفق المخطط المحاسبي الوطني ؛

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

- التأكد من محاضر الجمعية العامة ، وجدول توزيع الأرباح و صحة تسجيل الحسابات في جانب الأصول؛

- التأكد من كل المعلومات المتعلقة بالأموال الظاهرة في القوائم المالية مسجلة بطريقة سليمة وصادقة ؛
- التأكد من القرارات الخاصة بزيادة رأس المال ، والتحقق من أن هذه القرارات قد صدرت وفقا للنظام الداخلي للمؤسسة والقوانين المعمول بها ؛
- التحقق من تصنيف الاحتياطات حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ثانيا : الحسابات المالية¹ .

تمثل الحسابات المالية مجموعة الالتزامات الناتجة عن علاقات المؤسسة بالمتعاملين معها ، ومن طرق الفحص نذكر :

- التأكد من أن الحسابات المالية المسجلة تمثل حسابات حقيقية للمؤسسة ؛
- التأكد من أن كل الحسابات المالية المترتبة على المؤسسة قد تم تسجيلها ؛
- التأكد من أنها مقيمة ومسجلة محاسبيا ؛
- التأكد من أن جميع المعلومات المتعلقة بها متضمنة في القوائم المالية وأن هذه المعلومات شرعية وصادقة ؛
- التأكد من إقفال حسابات الأصول ذات الأرصدة الدائنة ؛
- التأكد من الظروف الخاصة والأسباب التي أدت إلى ظهور أرصدة دائنة للأصول؛
- تحليل الأرصدة الدائنة لحسابات الأصول ، والبحث عن الأسباب المؤسسة لهذه العمليات ؛
- فحص جميع العقود والوثائق المتعلقة بهذه القروض ؛
- مراجعة جداول إهلاك القروض ومواعيد الاستحقاق ، مع مراقبة القروض السنوية والعلاوات الاسترجاع الملحقه ؛

- المراجعة المستندية لفواتير الشراء مع السندات والطلبات ؛
- مراجعة التسجيلات المحاسبية للفواتير في يومية المشتريات ؛
- المراجعة الحسابية للفواتير للتحقق من المبالغ والرسوم المطبقة .

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة .

وسنعرض من خلال الجدول التالي تطور عناصر الخصوم لمؤسسة رام سكر خلال سنتي 2014 – 2015 .

جدول رقم (04-03) : تطور خصوم مؤسسة رام سكر لسنتي 2014 – 2015 .

2015	2014	الخصوم
		<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
164000000.00	164000000.00	رأس المال الصادر
799312.85	799312.85	رأس المال المكتتب غير المطلوب
1042726860.00	1042726860.00	العلاوات والاحتياطات
43943164.48	37456627.06	فارق إعادة التقييم
417243462.16	420721416.32	النتيجة الصافية
		الترحيل من جديد
1688712799.49	1665704216.23	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
		<u>الخصوم غير الجارية</u>
17500000.00	17500000.00	الإقتراضات والديون المالية
		الضرائب
		ديون أخرى غير جارية
22044201.74	6326648.29	مؤونات ومنتجات مسجلة سلفا
22044201.74	23826648.29	مجموع الخصوم غير الجارية
		<u>الخصوم الجارية</u>
149323345.79	211234781.71	الموردون والحسابات الملحقة
167809870.73	167657324.29	الضرائب
32604588.28	31414038.40	ديون أخرى
		خصوم أموال الخزينة
349737804.80	410306144.40	مجموع الخصوم الجارية
2040494806.03	2099837008.92	المجموع العام لرؤوس الأموال الخاصة والخصوم

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة (الملحق 2).

من خلال فحص خصوم شركة رام سكر يلاحظ تطور الأموال الخاصة من 1665704216.23 إلى 1668712799.49 ، ويفسر ذلك بزيادة الاحتياطات التي تعتمد عليها الشركة ويقوم المراجع الداخلي المالي بالتأكد من التسجيل الصحيح دون وجود تلاعب وغش في مختلف عناصر الخصوم ويسجل ملاحظاته وإرشاداته للإدارة العليا ، كما أنه يبدي رأيه حول الأداء في مختلف هذه العمليات والتي تساعد عند الاطلاع على الميزانية المالية، فوجود الحسابات والمعلومات صحيحة في الميزانية يؤدي بالمراجع الداخلي المالي يراجع ويفحص الميزانية المالية أكثر اطمئنانا مما لو وجد أخطاء وتلاعبات بالميزانية المحاسبية.

ومن خلال التطرق لمراجعة خصوم شركة رام سكر خلال السنتين يمكن ملاحظة انخفاض طفيف في الخصوم من 2099837008.92 إلى 2040494806,03 .

المطلب الثالث:دراسة نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة الاستبيان.

الجدول رقم (03-05): استثمار استبيان خاصة بالاستثمارات.

ملاحظة	الجواب		موضوع الاستثمار : الاستثمار
	لا	نعم	
		✓	هل المؤسسة تضع لاستثماراتها خطة طويلة الأجل؟
		✓	هل يتم تخصيص لكل استثمار بطاقة خاصة به؟
		✓	هل ترمج المؤسسة لاستثماراتها ميزانية تقديرية سنوية اعتمادا على هذه الخطة؟
		✓	هل تحتفظ المؤسسة بملف خاص لكل استثمار يتضمن ما يلي : ➤ عقد الملكية ➤ فاتورة الشراء
		✓	هل يجب الحصول على ترخيص مسبق من طرف الإدارة فيما يخص الاتفاق الاستثماري؟
		✓	هل تقوم المؤسسة على الأقل مرة واحدة بالجرد الفعلي و الدفتري؟
		✓	هل تتم عملية المقاربة بين الجرد الفعلي و الدفتري؟

من تصميم الباحثة بناء على المصدر: سراج حليلة، مذكرة تخرج ماستر الرقابة الداخلية وأثرها على نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم

الجدول رقم(03-06):استمارة استبيان خاصة بالمشتريات.

ملاحظة	الجواب		موضوع الاستمارة:المشتريات
	لا	نعم	
		✓	هل تتوفر المؤسسة على قسم المشتريات؟
		✓	هل كل عمليات الشراء تتم بقسم المشتريات؟
يعمل تحت رقابة قسم المحاسبة		✓	هل قسم المشتريات مستقل عن: ➤ قسم الاستلام والفحص ➤ قسم المحاسبة
		✓	هل هناك قسم خاص بالفحص والاستلام؟
		✓	هل يتم إعداد تقارير عن الاستلام والفحص؟
		✓	هل ترسل تقارير عن الاستلام و الفحص إلى ؟ ➤ قسم المحاسبة ➤ قسم المخازن
		✓	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟
إلى المخزن ثم إلى قسم المحاسبة		✓	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟
		✓	هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة؟

المصدر:مصدر سبق ذكره

الجدول رقم(03-07):استمارة استبيان خاصة بالمخزون.

ملاحظة	الجواب		موضوع الاستمارة : المخزون
	لا	نعم	
		✓	هل مسؤولية و اختصاص المخزن محددة من طرف الإدارة؟
		✓	هل ماهو موجود في المخازن في مسؤولية أمين المخزن؟
أيضا القسم التجاري وذلك بشكل يومي		✓	هل يقوم أمين المخزن عند قيام بالإدخالات والاعراجات بإعلام قسم المحاسبة؟
		✓	هل صرف المواد الموجودة بالمخازن على أساس أوامر صرف مكتوبة؟
سنويا		✓	هل تتبع المؤسسة نظام جرد مستمر للمواد؟
		✓	هل يتم مقارنة ماهو موجود بالمخازن على الأقل مرة في السنة؟
		✓	هل هناك رقابة محاسبية على: ➤ بضائع الأمان للغير ➤ بضائع الأمانة المرسله إلى الغير

المصدر:مصدر سبق ذكره

الجدول رقم(08):استمارة استبيان خاصة بالمبيعات.

ملاحظة	الجواب		موضوع الاستمارة:المبيعات
	لا	نعم	
		✓	هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من العملاء؟
وذلك وفق برنامج الفواتير		✓	هل تستعمل المؤسسة فواتير متسلسلة؟
بالإضافة إلى النوعية الواردة		✓	هل يتم فحص الفواتير بهدف التحقق من: ➤ الكميات الواردة ➤ العمليات الحسابية
		✓	هل تخضع طلبات العملاء للفحص والموافقة من قبل: ➤ المدير ➤ قسم المبيعات
وذلك بدفع مسبق على الطلب		✓	هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الأجلة؟
في القسم التجاري		✓	هل يتم تلخيص الفواتير وتبويبها في قسم آخر غير قسم المحاسبة وذلك للرقابة على المبيعات المسجلة؟
		✓	هل يطابق مجموعة هذه اليومية دوريا مع الحساب الإجمالي للمبيعات؟
		✓	هل الرقابة فعالة على أوامر البيع؟

المصدر: مصدر سبق ذكره

الجدول رقم(03-09):استمارة استبيان خاصة بالمدفوعات والمقبوضات النقدية.

ملاحظة	الجواب		موضوع الاستمارة:المدفوعات والمقبوضات النقدية
	لا	نعم	
		/ /	المدفوعات النقدية
هل تتم جميع المدفوعات بواسطة الشيكات؟		✓	هل تتم جميع المدفوعات بواسطة الشيكات؟
هل حددت الإدارة من لهم السلطة لتوقيع الشيكات؟		✓	هل حددت الإدارة من لهم السلطة لتوقيع الشيكات؟
هل تخضع الشيكات المعلقة منذ فترة طويلة للفحص والتسوية من طرف شخص مسؤول؟		✓	هل تخضع الشيكات المعلقة منذ فترة طويلة للفحص والتسوية من طرف شخص مسؤول؟
		/ /	المقبوضات النقدية
هل تودع جميع المقبوضات النقدية في الشيك بالكامل؟		✓	هل تودع جميع المقبوضات النقدية في الشيك بالكامل؟
هل فتح الحسابات بالبنوك المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة؟		✓	هل فتح الحسابات بالبنوك المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة؟
هل يجري جرد مفاجئ للنقدية في المؤسسة؟		✓	هل يجري جرد مفاجئ للنقدية في المؤسسة؟
هل هناك رقابة على دفاتر إيصالات القبض؟		✓	هل هناك رقابة على دفاتر إيصالات القبض؟
يومية		✓	

المصدر: مصدر سبق ذكره

تحليل نتائج الاستبيان:

بعد زيارتنا لشركة "رام سكر" واطلاعنا على نظام الرقابة داخل المؤسسة، وبعد قيامنا بطرح مجموعة من الأسئلة فيما يخص الاستثمارات، المشتريات، المبيعات، المدفوعات و المقبوضات النقدية، لاحظنا أن هنالك نظام رقابة جيد من خلال الإجابات التي كانت معظمها "نعم" ومن خلال ذلك توصلنا إلى النتائج التالية:

- كل موظف داخل المؤسسة يكون مسؤول تجاه العمل الذي يقوم به؛

- المؤسسة تقوم بتقسيم مراحل العمل، حيث يقوم بكل مرحلة موظف معين، من خلال الأقسام الموجودة مما يقلل الغش والأخطاء؛

- عند إصدار أي تعليمات حول نشاط معين من أي مصلحة يجب التنفيذ مباشرة؛

- تخضع الفواتير إلى رقابة من طرف المحاسب حيث يقوم بمطابقة الفاتورة ووصل الاستلام و الطلبية.

- تقوم المؤسسة باستعمال فواتير متسلسلة وذلك لتفادي أي تلاعب ممكن؛

- الرئيس المدير العام هو الشخص الوحيد الذي له السلطة لتوقيع الشيكات؛

- عند الحصول على الشيكات من الزبائن يتم تظهير الشيكات من طرف المحاسب .

المطلب الرابع : إعداد تقرير المراجعة الداخلية¹.

يمر عمل المراجع الداخلي بعدة مراحل ، ويجري العديد من الفحوصات والاختبارات لكي يصل إلى صياغة تقريره النهائي حول حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة ، ولا شك أن مؤسسة بحجم مجمع رام سكر يرتبط نشاطها وتعاملاتها الاقتصادية بالعديد من الأطراف ، ويقدم المراجع الداخلي النصح والإرشاد للإدارة العامة .

أولاً : المعلومات المقدمة للإدارة والمراجعين الخارجيين .

1- بالنسبة للأطراف الداخلية (الإدارة):

فإن تقرير المراجع الداخلي المالي يوجه ملاحظات وتحفظات تتعلق بالعيوب ونقاط الضعف التي تظهر على مستوى الفهم والتطبيق لنظام الرقابة الداخلية ، وبذلك يساهم في لفت انتباه الأشخاص المعنيين بذلك وتفاذي ارتكاب هذه الأخطاء والعيوب مستقبلاً .

ويتوجه إلى المسؤولين عن مسك دفاتر وحسابات المؤسسة (مصلحة المحاسبة) بإبراز الأخطاء الشكلية والموضوعية في التقديرات وعمليات التسجيل والطرق المتبعة ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

يعرض كذلك تقرير خلية المراجعة الداخلية على مجلس الإدارة والرئيس المدير العام لمجمع رام سكر ، وهي الهيئة العليا المكلفة برسم وتحديد استراتيجيات المجمع ككل ، ومما لا شك فيه أن العيوب ونقاط الضعف ومجمل التحفظات التي يشير إليها المراجع الداخلي المالي في تقريره تعد ذات أهمية بالنسبة لمجلس الإدارة وتؤخذ في الحسبان عند صياغة واتخاذ القرارات الإستراتيجية ، وخاصة عند تقديم الملاحظات فيما يخص النشاط المالي مع تقديم مجمل نقاط الضعف فإن الإدارة تقوم على اتخاذ معظم القرارات المرتبطة به وخاصة القرارات التمويلية المساهمة في تحسين نشاط المؤسسة ككل .

2- بالنسبة للمراجع الخارجي²:

يعتمد المراجع في كثير من الأحيان على التقرير الذي تعده خلية المراجعة الداخلية ، أي أنه يوجد تكامل بين المراجعة الداخلية في شركة رام سكر والمراجعة الخارجية ، فالمراجعة الداخلية تعتبر نقطة البداية التي يمكن للمراجع الخارجي

¹ معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

² معلومات مقدمة من طرف المؤسسة .

الاعتماد عليها خاصة في عمله وأثناء قيامه بإعداد التقارير وذلك بوجود نظام فعال للرقابة الداخلية ، إضافة إلى ضيق الوقت لدى المراجع الخارجي الذي يؤدي به في كثير من الأحيان إلى الاعتماد على التقرير الذي تعده خلية المراجع الداخلية.

خاتمة الفصل:

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في شركة رام سكر ساعدنا على التعرف على طريقة تنظيمه وكيفية إعداد القوائم المالية وكيفية متابعة النشاط المالي للمؤسسة ، بالإضافة إلى الوقوف على كيفية القيام بالمراجعة الداخلية وخاصة المالية منها وكيفية التنسيق بين مختلف الفروع التابعة للمجمع من أجل إعداد تقرير المراجعة الداخلية الموحد والذي يتم تقديمه إلى الإدارة العليا و المتضمن النصائح والتوجهات المقدمة فيما يخص النشاط المالي وكيفية تحسينه مستقبلا .

كما حاولنا طرح جملة من الأسئلة على قسم المالية للاستفادة أكثر في معرفة كيفية إعداد التقارير داخل المؤسسة.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية للمراجعة اتضح لنا أن لها دور أساسي في الشركات والمؤسسات العامة والخاصة خاصة فيما يتعلق بالجمهور المستثمر والدائنين عن طريق تعزيز وتعظيم مصداقية القوائم المالية المنشورة والخاصة بأعمال المؤسسة وتقديم تأكيد بتلك المصدقية إلى مستخدمي تلك القوائم المالية سواء داخليا أو خارجيا حيث انصب بحثنا على الجانب الداخلي أكثر لكي نبرز أهداف المراجعة من أجل صناعة تسيير أمثل في المؤسسة.

وما إستنبطناه من هذه الدراسة أن المهتمين بالمراجعة ركزوا جهودهم لتطبيقها وفق معايير متعارف عليها تتماشى مع متطلبات العصر والخدمة الجماعية حيث قسموها إلى أنواع حسب ظروف وأنواع الشركات منها ما هو ملزم بتطبيقها ومنها ما هو مخير فيها ، غير أن المتمعن لمسار المراجعة والمدقق في مفهومها وأهدافها يحتم على كل مؤسسة اقتصادية تريد تسيير مختلف وظائفها أن تستعملها في ذلك ولنا في دول العالم الكثير من التجارب مثل :فرنسا ، الولايات المتحدة الأمريكية ، مصر، والعكس من ذلك نجد في الجزائر أن هذه المهمة لم تأخذ بالقدر الكافي في تحسين تسيير المؤسسات الاقتصادية كما أن من يقوم بها خبير محاسبي وليس مراجع مستقل .

المتتبع لمراحل تحضير أو إعداد مهنة المراجعة لفحص القوائم المالية والخروج بتقارير تستعمل كمعلومات دقيقة تعين على التسيير الراشد يوقن أن مصلحة المؤسسة وضع بطاقة تعريفية لها بين أيدي المراجع كمرحلة مبدئية والمباشرة في تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به والوقوف على مقوماته مع إعطاء النصح في حالة ضعفه ثم بالفحص والتحقيق وإبداء رأي فني محايد يعبر حقيقة عن الوضع المالي للمؤسسة مما يضيف نوع المصدقية في صحة المعلومات الواردة في تلك القوائم المالية .

وفي دراستنا الميدانية لمؤسسة " رام سكر" وذلك لتعزيز المفاهيم التي تعرضنا لها في الجانب النظري وكيفية تجسيدها ميدانيا ، فتبين لنا أن المراجعة تساهم في تحقيق نجاعة المؤسسة من خلال المتابعة الصارمة ، كما سمحت لنا الدراسة الميدانية من الاقتراب أكثر إلى الواقع .

اختبار الفرضيات:

- تتمحور الفرضية الأولى حول المراجعة هي التشخيص الذي يسمح بتدقيق العمليات التي قامت بها المؤسسة والحكم عليها،ومن خلال البحث تم التوصل إلى تأكيد ذلك من خلال دور المراجعة المؤسسة الاقتصادية.
- تشمل الفرضية الثانية أن الاعتماد على المراجعة بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق الأهداف المرجوة منها وذلك بإتباع إجراءات المراجعة .
- أما الفرضية الثالثة تتمثل في اعتماد المؤسسة الاقتصادية بكثرة على المراجعة في التسيير وتحقيق الأهداف .
- في الفرضية الرابعة كلما كان نظام رقابي فعال ومحكما ومنظبطا كلما كان التسيير أمثل والوقوف على مواطن القوة والضعف .

نتائج الدراسة :

وبناء على ما سبق ذكره تم الوصول إلى النتائج التالية :

- لكي تتمكن إدارة المؤسسة من تحقيق النتائج المرضية لأصحاب المؤسسة ، يجب عليها الاعتماد على المراجعة وتصميم نظام فعال للرقابة الداخلية يشرف على عملها ويراقب مستوى الأداء ودرجة الالتزام بتنفيذ قراراتها.
- إن إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة " رام سكر " محل الدراسة أظهر لنا أن هذه الأخيرة لا تعاني من مشاكل تنظيمية ومحاسبية فهي تتميز بوجود نظام رقابة داخلية فعال ومتناسك ، حيث أن مصلحة المراجعة الداخلية السبب في تشخيص الكثير من الأخطاء ومعالجتها.
- احترام الإمكانات وحجم المؤسسة عند تصميم نظام الرقابة الداخلية يعتبر الركيزة الأساسية لتجسيد الأهداف من وراء إنشاء هذا النظام ، فهو يعتبر وسيلة وقائية يقلل من احتمال الوقوع في الأخطاء.
- وفي الأخير إذا كانت المراجعة قائمة على الإجراءات الصحيحة وتطبق بشكل يضمن الدقة والفعالية لكل العمليات المحققة ، فسيكون نظام المعلومات لهذه المؤسسة محل ثقة وسيؤدي حتما للقرار السليم.

التوصيات:

- الاهتمام برأي المراجع الخارجي المستقل والذي يشير إلى نوعية نظام الرقابة الداخلية وإلى حجم الانحرافات في أداء المؤسسة عبر السنوات أو مع غيرها من المؤسسات في نفس الفترة وخصوصا الانحرافات السلبية والعمل على تفاديها خلال السنة المالية.
- لزيادة فعالية الإدارة ولتحقيق الأهداف المرسومة وزيادة كفاءة التشغيل بغية الوصول إلى أفضل أداء ممكن ينصح بإجراء مراجعة إدارية لكونها تصوب في صميم العمل الإداري وتظهر نقاط الضعف فيه وتقرير المراجع فيها يتناول كل جوانب العمل الإداري.
- لا بد من تفعيل دور الرقابة في المؤسسات الجزائرية ، خاصة من خلال تفعيل دور كل من التدقيق الداخلي والخارجي والإدارة ولجان التدقيق لما لهذه الآليات من أهمية في تأمين نزاهة الممارسات الإدارية في هذه المؤسسات .

آفاق البحث في الموضوع:

إن معرفة دور المراجعة في تحسين أداء المؤسسة وكذلك الخدمات المتعددة في هذا المجال تجعل آفاق واسع للباحثين للتعمق في جانب من جوانب المراجعة ودورها في تحقيق نجاعة المؤسسة الاقتصادية، والبحث في مواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:

- المراجعة ودورها في تقييم الأداء المالي في المؤسسات:

- دور أنظمة الرقابة في تحسين أداء المؤسسات.

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية

- أحمد عباس حجازي "الأصول العلمية والممارسة الميدانية" مكتبة عين الشمس " القاهرة، 1982م .
- أحمد نور "مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية" ، الدار الجامعية للطباعة والنشر-بيروت، 1984م.
- أحمد حلبي جمعة ، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات" ، دار الصفاء ، 1999م.
- أحمد صالح ، "المراجعة الداخلية لإطار النظري والمحتوى السلوكي" ، دار النشر القاهرة ، 2007م .
- جورج دانيال غالي "تطور مهنة المراجعة" الدار الجامعية ، الإسكندرية – 2001م.
- يوسف جربوع "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق" دار الصفاء ، عمان ، الأردن ، 2007م.
- ياسين حميدوش ، جبارة حلادي "مذكرة تخرج ليسانس علوم تجارية فرع محاسبة" ، دفعة جوان 2005 م.
- ياسين بن ناصر، عبد الكريم ، مذكرة تخرج في المحاسبة "المراجعة و دورها في إبراز النشاط المالي للمؤسسة"، دفعة جوان 2005م.
- كريمة علي الجوهر، صالح العقدة ، وآخرون " التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات " المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، 2012م.
- محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة و تدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- محمود الناجي ،"المراجعة في إطار النظرية و التطبيق"،مكتبة الجلاء، المنصورة ، 1992.
- منصور أحمد ، "دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية ، طبعة 2003، الاسكندرية.
- محمد سمير الصبان، عبد الله العظيم هلال ، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات" ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، لبنان، 1988،
- محمد السيد سرايا "المراجعة و التدقيق الشامل" -كلية التجارة –جامعة الإسكندرية ، 2007.
- محمد عبد الفتاح صحن ،رجب السيد راشد ،محمود ناجي درويش-أصول المراجعة – الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2000
- عبد الوهاب خياطة "تفتيش الحسابات و مراجعة الميزانيات" مطبعة طربين ،سوريا 1966، م .
- فتحي السوافري رزق ، محمد سمير كامل ، مصطفى محمود مراد "الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية" ، الدار الجامعية، 2002م.

- فيشر أنطوني "اقتصاديات الموارد البيئية" دار المريخ – الرياض – 2000م.
- خالد أمين "علم تدقيق الحسابات النظرية"، دار وائل للنشر، عمان، 1991م
- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، "الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"، دار الشروق، عمان، 1998 م .
- خالد أمين عبد الله "علم تدقيق الحسابات"(الناحية العلمية)، دار وائل للنشر، عمان، 1999، 2000م

الكتب بالغة الفرنسية :

- J- MAILER : initiation au contrôle comptable (Ed Economie et harmonisme) 1974 .

رسائل الماجستير :

- آمال بن يخلف، "المراجعة الخارجية في الجزائر"، مذكرة لنيل الماجستير، فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2002 م.
- مغني نادية"دور المراجعة المالية الخارجية وفق المعايير المعمول بها في اتخاذ القرار دراسة حالة المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز" مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الإدارة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2007-2008م.

أطروحات :

- بالجردي عبد القادر، مجاني هنية، "تسيير و تامين الموارد البشرية في المؤسسة، أطروحة ليسانس، إدارة الأعمال، 2014م .

القوانين والجرائد الرسمية:

- عمورة عمار، "الوجيز في شرح القانون التجاري"،(دار المعرفة 2000).
- الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 1(20) ماي 1991، المادة 32/31/30/27. - المادة 74 من قانون الشر الشركات اليمني الصادر في 1992 والمعدل في عام 1997.

مواقع الأنترنت:

www.acc4rb.com/chow_thread.php.10/03/2016.

ملخص الدراسة :

دور المراجعة في تحقيق الأهداف الاقتصادية للمؤسسة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة منهجية المراجعة وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية حيث تعتبر المراجعة الخارجية على أنها فحص للبيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية، فعمل المراجع ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوعي، والمتمثل في إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن عمل إدارة الشركة.

ولتحقيق أهداف الدراسة، قمنا بتوزيع إستبيان على المختصين في المحاسبة و المراجعة وخلصت الدراسة إلى العديد من النقاط أهمها:

ان سلام تطبيق المراجعة يؤثر بالإيجاب على سلامة نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الأهداف المرجوة من المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة، مراجعة خارجية، مراجعة داخلية، نظام الرقابة الداخلية.

Résésumé :

Cette étude vise à savoir la méthodologie de l'audit externe et de son impact sur le système de contrôle interne . ou l'audit externe est considéré comme un examen des enregistrements de comptabilité et se tenir sur l'évaluation du système de contrôle interne afin d'exprimer une opinion professionnelle et impartiale sur la validité et la sincérité de l'information comptable .les travaux de l'auditeur externe n'est pas un auto –but .il est un objectif topique représenté pour donner l'image sincère et honnête de la gestion des affaires de l'entreprise .

Pour atteindre les objectifs de l'étude. Nous avons distribué un questionnaire sur les vérificateurs externes des spécialistes universitaires dans la comptabilité et la vérification l'étude a conclu aux plupart des points et le plus importants :

La sécurité de l'application de l'audit externe affecte positivement l'intégrité du système de contrôle interne.

Mots clés: audit . audit externe. Audit interne. Système de contrôle interne .