الجمهوريــة الجزائريــة الديمقراطيــة الشعبيــة

وزارة التعـليم العالي و البحـث العلمـي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم التجارية،التسيير و العلوم الاقتصادية

قسم العلوم التجارية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

عنوان المذكرة

فعالية التدقيق المحاسبي للتثبيتات العينية و المعنوية في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: المؤسسة الوطنية لإنتاج و توزيع مواد البناء EDIMCO

إعـداد الطالب:

طيبي خالد

تحت إشراف الأستاذ:

بن حمو محمد عصمت

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيس اللجنة: د/ودان بوعبد الله

المشـــــرف: بن حمو محمد عصمت

المنـــــاقش: د/غلاي نسيمة

السنة الجامعية:2015/2014

يعبر مضمون المذكرة بأي حال عن رأي صاحبها.

الإهداء

بعد بسم الله الرحمن الرحيم

و الصلاة على رسوله الكريم سيد الأولين و الآخرين

يسرني أن اهدي هذا الجهد المتواضع أولا إلى من كانت عينا ساهرة على راحتي و عونا لي لأصل إلى ما أنا فيه

إلى أمي التي ادعوا الله تعالى آناء الليل و أطراف النهار أن يتغمدها بواسع رحمته و أن يسكنها فسيح جنانه.

إلى الذي تقاسم معي مشاق الحياة ،أبي الذي ادعوا له بالعمر المديد.

و لا أنسى أيضا زوجة أبي التي سهرت على خدمتي.

إلى كل عائلتي القريب و البعيد و إلى كلى ما أعانني و لو بالكلمة الطيبة

كما اهدي هذا إلى كل من درسني و وجهني إلى طريق النجاح

و إلى كل جار و صديق و كل من كان لي شرف التعارف بهم.....

الخاتمة العامة

عرفت مهنة المراجعة انتعاشا و انتشارا في الوقت الحالي كنتيجة لتطور الاقتصادي الذي يعرفه سوق المال و الأعمال اليوم حيث تشهد طلبا متزايدا سواء من أطراف داخلية من ملاك ، مسيرين ، مساهمين... الخ ، أو أطراف خارجية من بنوك ، موردون ، عملاء، إدارة الضرائب... الخ، و ذلك من اجل الحصول على الرأي الفني المحايد الذي يصدره مراجع الحسابات عن عدالة القوائم المالية و مدى تصويرها للمركز المالي و تشخيصها لنتيجة الدورة.

من خلال الدراسة النظرية التي قمنا بها لموضوع التدقيق المحاسبي للتثبيتات المادية (العينية) و الغير مادية (المعنوية) قمنا بتوضيح الإطار الذي جعل من التدقيق المحاسبي المرآة العاكسة و المساعدة للحرص على سلامة هذين العنصرين و خاصة المهمة منها و ذلك من خلال معرفة مختصرة و شاملة حول القوائم المالية المصادق عليها من طرف محايد أما بالنسبة للدراسة التطبيقية التي قمنا بها على مستوى مؤسسة توزيع مواد البناء لاحظنا أن المؤسسة تتميز بمجموعة من الاجراءات التي تهتم بعملية التدقيق الخاصة بالتثبيتات المذكورة و ذلك بغية اظهار الاهداف التي يود المراجع الوصول اليها للحرص على سلامة تسجيل هذه العناصر بمصداقية تحفظ للمؤسسة اصولها و تقدم المعلومات الصحيحة و الصادقة للجهات التي تهتم بها.

الاستنتاجات:

توصلنا إلى نتائج البحث و كانت على النحو الآتي:

-إن التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات ضرورة حتمية لابد منها في أي مؤسسة سواء كانت خاصة أو عامة و هذا من خلال التقرير الذي يعده المراجع حول الحسابات المالية و المحاسبية للمؤسسة كونه يتصف بالاستقلالية ، المصداقية و الحياد.

-إن مراجعة التثبيتات العينية و المعنوية تسمح للمؤسسة بضمان سلامة هذه العناصر و ذلك من خلال التقارير التي يدلي بها مراجع الحسابات في تقريره و الذي يسمح للمؤسسة بمعالجة الاختلالات التي تعاني منها كما يتيح التقرير للأطراف الخارجية بالاطلاع على الوضعية المالية و الحالة الاقتصادية لها.

-المؤسسة التي لا تراجع نفسها محكوم عليها بالزوال لأنها بدون مراجعة لا يمكن رسم سياسات واضحة من اجل أهدافها المسطرة و لا يمكنها اكتشاف الانحرافات و مواجهة المعوقات التي تصطدم بها في ظل بيئة مليئة بالأخطار.

- تقرير المراجع يعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية و هذا ما ينطوي عليه من نقاط تبرز مدى مطابقة القوائم المالية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و مدى عدالة الصورة التعبيرية لها بالإضافة إلى التوصيات التي يقدمها.

التوصيات:

-ضرورة مراقبة التسجيل المحاسبي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة

-استعمال التكنولوجيا الحديثة و الاعتماد عليها في عملية المراجعة

-دعم آلية الإفصاح عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة

-توفير نظام معلومات يتميز بالشفافية و المصداقية

تمهيد

يعتبر التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات ميدان واسع شهد تطورا كبيرا و بشكل ملحوظ و متواصل أدت به إلى أن يحتل أهمية بالغة في عمل المؤسسة، وهذا بسبب التطور الحاصل في الاقتصاد العالمي و الذي ادى الى زيادة الثروة ،مما الزم اصحابها الى اتباع طرق للحفاظ على سلامة الممتلكات ،بغية زيادة المردودية و مضاعفة الارباح ، لذلك حاولنا أن نسلط الضوء على بعض العموميات المتعارف عليها و ذلك من أجل تحديد الإطار العام للموضوع كله و تناول جوانبه المختلفة في ثلاث مباحث انطلاقا من ماهية المواجهة في المبحث الأول التي تشتمل على التطور التاريخي كضرورة و خطوة لابد من المرور بها اضافة الى مفهوم هذه العملية و ابراز اهميتها.ثم المبحث الثاني الذي يتناول معايير التدقيق على اختلاف انواعها، وصولا إلى المبحث الثالث الذي يتضمن وسائل و أنواع التدقيق .

المبحث الأول: ماهية التدقيق

بغية وضع اللبنة الأساسية للموضوع كان لابد من استعراض التطور التاريخي للتدقيق و بعض التعاريف المختلفة للمفكرين و الباحثين الواردة ضمن مفهومه و كذا طرقه بالإضافة إلى تبيان الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها.

المطلب الأول : مراحل تطور التدقيق[1]

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية تعي الشخص الذي يقول بصوت عال،و قد نشأت هذه المهنة من القدم،اذ ان الفراعنة في مصر و الامبراطوريات القديمة في بابل و روما و اليونان كانت تتحق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع الى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات و المصروفات. كما و ان الخليفة عمر بن الخطاب(رضي الله عنه) قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة و تدقيقها،علما ان التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة 100%،و كان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش و الخطأ و محاسبة المسؤولين عنها،و قد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت (هو لأجل التأكد م نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية).[2]

عند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا و تطور الصناعة و التجارة و الزيادة في أنشطة المؤسسات و زيادة الفجوة بين المالكين و الإدارة المحترفة و تطور النظام الضريبي ،فان الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير و هو اكتشاف الغش و الخطاء،و لكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة و لغاية 1850 هو الاعتراف و الرغبة بوجود نظام محاسبي لاجل التأكد من دقة القوائم (البيانات) المحاسبية لاجل منع و اكتشاف الغش و الخطا،و التغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل و محايد،و قد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1862 ،الامر الذي أدى الى تطوير مهنة التدقيق ،و ضرورة وجود اشخاص مؤهلين و مدربين للقيام بهذه المهمة،في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بان الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج (الثنائي) بالإضافة الى ان التدقيق كان تدقيقا تفصيليا و لجميع العمليات ،و لكن بتقدم الزمن

و زيادة حجم العمليات و تطور الأنظمة المحاسبية بدا الاعتراف و القبول بالتدقيق بواسطة العينات

[1] هادي التميمي،مدخل الى التدقيق،دار وائل للنشر،الطبعة الثانية،الأردن ،2004،ص 17-19.

[2] حميداتو صالح،دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،2012،ص 22

و خصوصا بعد قضية البنك العام في بريطانيا لسنة 1895 اذ بين القاضي اثناء حكمه في هذه القضية و بالتالي:

(في حالة عدم وجود شك في العمليات، فان الاستفسارات القليلة تصبح معقولة و مقبولة ،و لهذا فان رجال الاعمال عندما يختارون بعض الحالات فلهم الحق من القول ان الحالات الأخرى صحيحة.

في الفترة من 1900 و لغاية 1933 اعترف كتاب المحاسبة و التدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية و فائدتها للمؤسسات،و كذلك زيادة الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي و ان اول من اعترف بهذه الأهمية الأستاذ دكسي (Dicksee) و الذي بين ان نظام الرقابة الداخلية الفعالة يعوض عن التدقيق التفصيلي وبين ان الأهداف الرئيسية للتدقيق هي :

1-اكتشاف الغش و الخطا.

2-اكتشاف و منع الأخطاء الفنية

3-اكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية

و خلال نفس الفترة المذكورة أعلاه تم تغيير اولويات الأهداف المذكورة أعلاه و أصبحت كما يلي:

1-لتحديد المركز المالي و ربحية المؤسسة

2-اكتشاف الغش و الخطأ

كما ان كتاب المحاسبة و التدقيق في تلك الفترة اعترفوا بأهمية الرقابة الداخلية للمدقق الخارجي،و ان التفاصيل التي يقوم بها المدقق الخارجي و العينات التي يعتمدها تتوقف على جودة نظام الرقابة الداخلية

و لهذا على المدقق ان يقوم بدراسة و تقييم الرقابة الداخلية أولا اما الفترة بعد سنة 1933 فقد شهدت شبه اجماع ،و خاصة بعد الحالة القضائية في سنة 1939 في الولايات المتحدة الامريكية و المسمات Mckesson and Robbis من ان الغرض من التدقيق هو ليس اكتشاف الغش و الخطا و ان اكتشاف هذه الحالات هي من مسؤولية الإدارة و ان غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما اذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

و قد تم التأكيد على هذا المبدا من قبل الجمعيات المهنية العالمية ،مثل (الجارترد البريطانية و الAICPA الامريكية) اذ جاء في ادبيات و منشورات هذه الجمعيات من ان الغرض الرئيسي لفحص

البيانات المحاسبية من قبل محاسب قانوني مستقل و محايد هو لاجل إعطاء الراي حول عدالة البيانات المالية.

و من حيث تطور الأهداف يمكن القول بان المراجعة قد مرت في ذلك بمراحل ثلاث وراء كل منها أساس و لكل منها نتائجها كما يلي :

المرحلة الأولى : مرحلة اكتشاف الأخطاء

في بادئ الممارسة كان ينظر إلى المراجعة على أنها وسيلة الهدف منها اكتشاف الأخطاء و الغش و التزوير الموجود بالدفاتر ، و أن مهمة مراقب الحسابات قاصرة فقط على تعقب تلك الأخطاء و اكتشافها ، بمعنى أن النظرة وقتها لأهداف الرقابة كانت تحددها في التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر و السجلات وقد ساعد على وجود هذا الهدف ما يلي :

-1 صغر حجم المنشآت و ضآلة عدد العمليات المالية

-2 سيادة نظرية الملكية المشتركة في الفكر المحاسبي-3 النظر إلى مراقب الحسابات على أن مهمته هي تعقب و تصيد الأخطاء في الإجراءات المحاسبية و كان من نتيجة ذلك على المراجعة ما يلي :

-1 إتباع طريقة المراجعة التفصيلية (الشاملة)

-2 التركيز على تحقيق و مراجعة عناصر المركز المالي

-3 مسؤولية مراقب الحسابات كانت مسؤولية مدينة تجاه عمله و هو صاحب المنشأة

-4 كانت المرجعة المستندية هي صلب عمل المراقب

المرحلة الثانية : مرحلة إبداء الرأي في دلالة القوائم المالية

كان للقضاء الانجليزي الفضل في إظهار التحول إلى هذه المرحلة عندما قرر في بعض أحكامه الصادرة عام1897، أن الهدف الرئيسي للمراجعة ليس اكتشاف الأخطاء و الغش الموجود بالدفاتر و أنه ليس مفروضا أن يكون جاسوسا أو بوليسا سريا ، أن يقوم بعمله و هو يشك في كل ما يقدم إليه ، أو من يعاونوه و يقدمون له البيانات و المعلومات التي يطلبها و من هنا بدأ المراقب يفصح عن رأيه الفني المحايد في تقريره عن صحة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية و قد ساعد على ظهور هذه المرحلة ما يلي :

-1 أحكام القضاء خصوصا القضاء الإنجليزي

-2 كبر حجم المنشأة و تعدد عملياتها

3-ظهور النظرية الشخصية المعنوية في القطر المحاسبي

و كان من نتيجة ذلك على المراجعة ما يلي :

-1 ظهور أهمية المراقبة الداخلية كوسيلة للرقابة الداخلية

-2 صعوبة إجراء مراجعة تفصيلية و الاعتماد على أسلوب المراجعة الاختيارية

-3 أصبح المراقب مسؤولا ليس فقط أمام عميله و لكن أمام الغير أيضا

-4 الاهتمام بفحص حركة الأموال بجانب فحص مراكز الأموال و ظهور أهمية قوائم الدخل بجانب قائمة المركز المالي

المرحلة الثالثة : مرحلة تعدد أهداف المراجعة (المسؤولية الاجتماعية للمراجعة)

مع ازدياد الحاجة إلى معلومات أكثر شملا و ذات منفعة نسبية اكبر من المراجعة و تقاريرها ،كان لا مناص من أن يتسع نطاق المراجعة و من ثمة أهدافها بما يحقق المسؤولية الاجتماعية المعلقة عليها

المطلب الثاني : مفهوم التدقيق و طرقه

بعد استعراض التطور التاريخي للتدقيق سنتناول في هذا المطلب تعريف التدقيق ،طرقه و تحدياته في ثلاث فروع متتالية .

الفرع الأول : تعاريف مختلفة للتدقيق

سنستعرض في هذا الفرع مفهوم التدقيق و التعاريف المختلفة لبعض المفكرين و هيئات مختلفة

أولا – التعريف الأول: التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا اقتصاديا منظما ، يقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة.[1]

ثانيا – التعريف الثاني :التدقيق علم يتمثل في مجموعة من المبادئ و المعايير و القواعد و الأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية ، و البيانات المثبتة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة [2]

ثالثا – التعريف الثالث : تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية " التدقيق هو عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.

من التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي :

التدقيق هو الفحص الانتقادي المنظم بواسطة المبادئ و المعايير و القواعد و الأساليب بغية الحصول على أدلة و قرائن الإثبات لفحص أنظمة الرقابة الداخلية ، البيانات ، الحسابات المثبتة في الدفاتر و

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية ،دار وائل للطباعة و النشر ، عمان ، 2000 ، ص13.

[2] خالد راغب الخطيب ، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ، المستقبل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1998.ص 9.

السجلات بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة و مدى تصويرها لنتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن تلك الفترة ثم توصيل تلك النتائج إلى الأطراف المعنية و بالتالي يشمل التدقيق ثلاث عناصر :

-الفحص : فحص المستندات ، السجلات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها ، تحليلها ، تبويبها أي فحص القياس المحاسبي (الكمي ، النقدي)

-التحقيق : هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن فترة زمنية معينة.

إن الفحص و التحقيق وظيفتان مترابطتان إذ تمكنان المدقق من إبداء رأيه و ذلك من خلال إثبات صورة عادلة لنتيجة المؤسسة و مركزها المالي.

-التقرير : و هو ختام عملية التدقيق إذ هو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص و التحقيق في شكل التقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

الفرع الثاني : طرق التدقيق[1]

تتضمن عملية التدقيق استعمال الطرق التالية على سبيل المثال لا الحصر :

أولا- الملاحظة : و تطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل و مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة.

ثانيا- التفتيش : و تطبق في تدقيق الاستثمارات المالية و الأصول الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول و الإيرادات و المصاريف العادية و ما يشابه ذلك من بنود.

ثالثا- التثبيت (التعزيز) : و تطبق للتأكد من أرصدة الحسابات و مبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع و أرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارجة كالإرساليات و بضائع الأمانة و غيرها.

رابعا- المقارنة :و تطبق على أرصدة الحسابات و البيانات المالية الجارية مقارنتها مع بيانات شبيهة أو معادلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة.

خامسا- التحليل : و تطبق على الحسابات و البيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها و صلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المعني.

سادسا- الاحتساب : و تطبق على البيانات الرقمية المقدمة من عميل كاحتساب بضاعة آخر المدة و أرصدة العملاء و المدفوعات مقدما و المستحقات و غيرها.

[1] Henri Bouquir, Charles Dècour, l'audite operationnel,economica, paris 1996.p 08

سابعا- الاستفسار : و تطبق على بيانات المشروع المعني و الأمور و القضايا التي يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنثورة مثل الالتزامات العرضية و الخطط المستقبلية و التوقعات المنظورة ذات الأثر المتحمل على المركز المالي للمشروع و من الجدير بالذكر انه يتم استخدام هذه الطرق على أساس اختياري يقرر مداه على ضوء كفاية الطرق المحاسبية بالمشروع ، و مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية هذا كما أن تطبيق الطرق المذكورة آنفا تمثل جزء ضروري من عملية التدقيق و يستغرق نصيبا من الجهد و الوقت اللازمين للقيام بعملية التدقيق و قد تم في السنوات الأخيرة ايلاء الموضوع استعمال العينات الإحصائية في اختيار و فحص الدفاتر و السجلات اهتماما كبيرا ، و أثبتت التجربة الميدانية نجاعة استخدام الطرق الإحصائية هذه في تدقيق بنود المركز المالي التي تستلزم فتح حسابات كثيرة في العادة كالذمم و الأرصدة الدائنة و يمكن للطرق الإحصائية هذه أن تزيد في الأهمية مستقبلا إذا ما استعملت سريا مع الحكم الشخصي و الرأي الذاتي للمدقق.

المطلب الثالث : أهمية التدقيق و أهدافه

الفرع الأول: أهمية التدقيق

تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن أمثلة ذلك طائفة المديرين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين والبنوك ورجال الأعمال و الاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها.

- إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع 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 و الاستثمارات 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 .

وفي مجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة ،ولكن لن تنسى الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد بفحص تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي وصحة تبيانها لنتيجة العمل من ربح أوخسارة[1]

وقد تتعدى 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 المراجعة .

الفرع الثاني أهداف المراجعة

هناك عدة أهداف للمراجعة في نواحي عدة أهمها:

- الوجود و التحقق

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

- الملكية والمديونية

[1] خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات ، وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، 2004 ،ص 15 .

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

- ❖ التقييم و التخصيص

يعني هذا البند أو الهدف هو تقييم الأحداث المحاسبية وفق 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 قبولا عاما .

- ❖ 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 و المسؤولين على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية وبالتالي يستطيع المراجع إثبات صحتها.

- ❖ 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 تمد 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 و أغراض أخرى أهمها :

1- مراقبة الخطط الموضوعة 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 profit maximisation الهدف الأهم بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها : العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع ،وتقديم دليل للقرارات المستقبلية للإدارة حول القضايا ذات الطابع المالي مثل الرقابة ، التقديرات ، التحاليل وإعدادا تقارير حولها ، هذه الأهداف غايتها تحسين النتائج [1].

المبحث الثاني: معايير التدقيق

إن وجوب وجود معايير من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة من اجل أن يعمل الممارسون لها في إطار و يسيرون على نهجها و لتدقيق الحسابات مجموعة من المعايير المتعارف عليها و هي تنقسم إلى ثلاثة أقسام رئيسية و هي:

المطلب الأول : المعايير العامة

تعتبر أهم مقومات الكيان المهني للمراجعة ، وتتمثل المعايير العامة في :

1- معيار تأهيل المراجع .
2- معيار استقلال المراجع .
3- معيار العناية المهنية الملاءمة للمراجع .

أولا : معيار تأهيل المراجع: يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي والخبرة كمراجعين وعلى الرغم من أن المعيار قد ركز في مضمونه على الجانب المتعلق بالتأهيل

[1] محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات ، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية،الجزائر، 2003 ، ص32 .

المهني للمراجع ، إلا أنه يفترض أن هناك مطلبا أساسيا قبل ذلك وهو التأهيل العلمي ومطلبا آخر وهو التأهيل العلمي والعملي المستمر .

فمن جانب التأهيل العلمي يجب على المراجع أن يحصل على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدرا كبيرا من المعرفة في مجال المحاسبة المالية والمراجعة من ناحية وفي بعض المجالات الأخرى مثل مبادىء العلوم السلوكية والحاسبات الآلية وبحوث العمليات والإحصاء ... إلخ .

أما فيما يتعلق بالتأهيل المهني فإنه ينطوي على ضرورة تدريب المراجع قبل ممارسته للمهنة ممارسة مستقلة تدريبا مهنيا فنيا كافيا حتى يصير بإمكانه الإلمام بأكبر قدر ممكن من مشاكل ومتطلبات الممارسة المهنية .

أما بالنسبة للتعليم المستمر فيعني ضرورة التحاق المراجع بصورة اختيارية أو إجبارية ببعض برامج التعليم المستمر ، فالتعليم المستمر يتيح للمراجع التعرف على أحداث الإصدارات المهنية الدولية والمحلية والتعرف على التطور الذي حدث في مجال القياس والإفصاح المحاسبي ،والتعرف على أحدث التشريعات المؤثرة في تنظيم وممارسة المهنة والتعرف على الطلب المستحدث على خدمات المراجعة ومدى الحاجة لتطوير المهنة حتى تواكب هذا الطلب المستحدث .

ثانيا : معيار استقلال المراجع: يقتضي هذا المعيار " في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المراجع أو المراجعون على الاستقلال في الظاهر والواقع " ، ويرتبط الاستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية ، ونزاهة المراجع تتطلب ترفعه عن قبول السعي إلى أي منفعة يمكن أن تكون قيدا على سلوكه وتحد من قدرته على اداء واجباته المهنية بأمانة ، أما موضوعية المراجع تتطلب منه الفصل بين مصالحة الشخصية ومتطلبات عمله المهني حتى يكون محايدا خلال إنجازه لعملية المراجعة بجميع مراحلها وحتى يتحقق معيار الاستقلال فإن مراجع الحسابات يجب أن يكون مستقلا في الواقع وفي الظاهر ويعني الاستقلال في الواقع عدم خضوع المراجع لأي ضغوط من الغير خلال كافة مراحل عملية المراجعة ، بدءا من عملية التخطيط لعملية المراجعة ومرورا بوضع برنامج للفحص وإجراءه و انتهاءه بكتابة التقرير وصياغة الرأي الفني الذي يراه مناسبا للقوائم المالية ، أما في الظاهر فإن تحقيقه يتطلب ألا تكون للمراجع مصلحة مالية أو مادية أو صلة قرابة بمسيري أو أصحاب المنشأة أو المساهمين لأن ذلك يؤدي إلى بعض الشكوك حتى ولو كان التقرير سليما .

ثالثا : معيار العناية المهنية الملاءمة للمراجع : وفي هذا المعيار يتطلب من المراجع بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص وإعداد التقرير أي يعطي الاهتمام الكافي لجميع عملية المراجعة ، ولذلك لا

يكفي المراجع أن يكون مؤهلا ومستقلا حتى ينجز عملية المراجعة بنجاح ولكن يجب أن يكون راغبا في هذا النجاح وحريصا عليه وباذلاً من أجله كل مجهود ممكن بوازع ديني أو على الأقل بوازع الضمير الحي

فإذا التزم المراجع بالمعايير التسعة الأخرى نقول أنه التزم بمعيار العناية المهنية ، فالمراجع مسؤول مسؤولية قانونية للالتزام بهذا المعيار وتنقسم المسؤولية إلى مسؤولية تعاقدية ومسؤولية تقصيرية ، فالأولى تترتب على إهمال وإخلال المراجع بمسؤولياته التعاقدية مع العميل (دفع تعويض عن هذا الإهمال) أما التقصيرية فمعناها مسؤولية المراجع أمام الطرف الثالث ، فإذا كان الطرف الثالث مثل المالك معلوما للمراجع كمستخدم رئيسي لتقريره ، فإن المراجع سيسأل عن التقصير البسيط والجسيم معا ،أما إذا كان الطرف الثالث لا يعلمه المراجع كمستخدم رئيسي لتقريره مثل المستثمرون المحتملون ، فسوف يسأل أمامه عن الخطأ الجسيم والتواطؤ[1].

المطلب الثاني : معايير الفحص الميداني [2].

تهتم معايير الفحص الميداني بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم لها تنفيذ عملية المراجعة ومعايير الفحص الميداني مقارنة بالمعايير العامة للمراجعة تعتبر أكثر تحديدا ، وتشمل معايير الفحص الميداني :

1- التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين .
2- حصول المراجع على الأدلة الكافية الملائمة .
3- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية .

أولا : 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 تحقيق 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 العميل وتتمثل البيئة الداخلية في ظروف وخصائص منشأة المراجعة وكلاهما يمكن أن تفرض بعض القيود على المراجع عند تخطيطه وتنفيذه لعملية المراجعة ، وتحتاج كل جوانب

[1] عبد السلام إشتيوي ،المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية ،بيروت ، 1996،ص 37-35.
[2] خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص40-50.

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 التخصيص السليم للمساعدين على مهام الفحص المختلفة أن يحدد المراجع احتياجات العمل من العنصر البشري ثم يقوم بعمل توظيف وحصر كمي وفني دقيق للمساعدين الموجودين فعلا ونوعية الكفاءات المهنية ثم يقوم المراجع بتخصيص أو توزيع 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 , ولذلك فإنه يجب على المسؤولين عن عملية التخطيط بالمنشأة وضع نظام ملائم لقياس وتقييم أداء مساعديهم لمتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام ويجب على المراجع مراعاة الجوانب السلوكية عند الإشراف على مساعديه ،وفي هذا المجال يجب أن يأخذ في حسبانه مجموعة من الاعتبارات أهمها :

- إشراك المساعدين في وضع الخطة وبرنامج المراجعة وتعديلها .
- المتابعة والتوجيه المستمرين للمساعدين أثناء أداء مهامهم .
- مناقشة المساعدين في المشاكل الجوهرية الناتجة من الفحص وتبادل الرأي بشأن أهم الحلول لها
- تشغيل قنوات اتصال رأسي وأفقي بين إدارة المكتب والمراجعين وبين المراجعين وبعضهم البعض

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

ثانياً : معيار حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة : يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة و الاستعلام والمصادقات لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضع الفحص ودليل المراجع عبارة عن معلومات يتم الحصول عليها عن طريق الفحص والملاحظة

و الاستعلام والمصادقات لتوفير قرينة على سلامة أو عدم سلامة التصرفات والإجراءات بمنشأة العميل وتتمثل أهمية التزام المراجع بهذا المعيار في أن فشله في الأدلة الكافية والملائمة يمكن أن يزيد من احتمال تحمله لمستوى مرتفع من خطر المراجعة والمتمثل 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 الاقتناع الكافي بهذا العنصر فأرصدة حسابات العملاء بدفاتر المنشأة وردود 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 و الأغراض المستخدمة فيه ، إلا أن المصادقات تعتبر أكثر كفاية بالمقارنة بالأرصدة الدفترية لهؤلاء العملاء فهذه المصادقات تزيد من مستوى ثقة المراجع بشأن صحة أرصدة العملاء .

ثالثا : معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية : 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 شيء 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 ضوئها يتم تعديل البرنامج المبدئي.

– يفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فريق عمل من المراجعين وبصفة خاصة إذا كان حجم عمليات المنشأة كبيرا وذلك انطلاقا من مبدأ حكم المجموعة أفضل من حكم الفرد .

– يفضل قيام المراجعين الذين يكونون فريق العمل بفحص أحكام بعضهم بعضا وذلك حتى يمكن تحقيق أكبر قدر ممكن من التقارب بين أحكامهم.[1]

المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير [2]

[1] خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ،ص 58 -59 .

[2] محمد عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2000،ص 44.

وفي 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 وصفاً 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 وعادةً ما يسبق المراجع رأيه بكلمة "ما عادا " أو " باستثناء" ،ويجب على المراجع أن يذكر تحفظاته في فقرة وسطية تقع بين نطاق 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 الغير كامل ، قيود نطاق المراجعة ، الأحداث المحتملة والغير 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 عن مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

4- تقرير عدم إبداء الرأي : عندما يقوم المراجع بعمليات فحصه واختباراته لا يستطيع تجميع أدلة وإثباتات كافية لتكوين رأيه الفني المحايد فيمتنع عن إعطاء رأيه ويكتبها في تقريره وماهي الأسباب التي جعلته يمتنع ومن بينها :

- فقدان الاستقلالية.
- قيود نطاق عملية المراجعة من طرف إدارة المشروع.
- وجود حالات محتملة وغير مؤكدة كبيرة 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 ملاءمة الإفصاح من القوائم المالية.

- معيار وحدة الرأي.

أولا : معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما:

يقتضي المعيار الأول من معايير التقرير بأنه يبين 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 المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما و لا تتطلب إشارة المراجع هذه القيام بإعداد قائمة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية إلا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ والسياسات أمراً 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 ويبدي تحفظات معينة في تقريره .

ثانيا : معيار الاتفاق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عموما:

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 القابلية 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 .

ثالثا : معيار ملاءمة الإفصاح:

يقتضي المعيار الثالث من معايير التقرير بأنه " ينظر إلى الإفصاح في القوائم المالية على أنه كاف بدرجة معقولة ما لم يوضح التقرير غير ذلك " ووفقا لهذا المعيار يجب على المراجع أن يتأكد من كفاية مستوى الإفصاح في القوائم المالية وذلك من خلال التبويب السليم لعناصر القوائم المالية والملاحظات الملحقة بهذه القوائم 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 استثناء ، 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 الميزانية وتاريخ 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 .

رابعا : معيار وحدة الرأي[1] :

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 إثم المراجع بقوائم مالية يجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن الفحص الذي قام به المراجع إن وجد ودرجة المسؤولية التي يتحملها ، ومثالا على ذلك في شركة متعددة الجنسيات يوجد عدة مراجعين ويكون هناك مراجع مسؤول ففي 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 و التفسير للمسؤولية التي قبل المراجع أن يتحملها فور توقيعه على القوائم المالية ، و يمكن للمراجع أن يتبنى أحد المواقف الأربعة السالفة الذكر (أنواع التقارير) .

المبحث الثالث: وسائل و أنواع التدقيق

المطلب الأول: وسائل التدقيق

لكي يدلي المراجع برأيه حول شرعية وصدق الحسابات و الصورة الصادقة للقوائم المالية لابد من إتباع منهجية كما سبق أن رأينا و لابد من توفر وسائل تقنية يفهم بواسطتها الوضعية و يجمع أدلة إثبات يبرر بها رأيه تتمثل تلك الوسائل في الفروع الآتية:

الفرع الأول : وسائل شرح و تقييم المراقبة الداخلية

تعريف المراقبة الداخلية على أنها مجموعة ضمانات متمثلة في طرق و إجراءات العمل المكتوبة و غير المكتوبة و تعليمات الإدارة الموجودة و المعمول بها على مستوى كل مصلحة من مصالح المؤسسة ، تلك الضمانات تساهم في التحكم فيها عن طريق الحفاظ على الذمة و حمايتها و السهر على الحفاظ على

[1] عبد السلام إشتيوي ، مرجع سابق ، ص 24 .

نوعية المعلومات ، المتدفقة و كذا تطبيق سياسات الإدارة عن طريق التعليمات بهدف تحسين الأداء و لا يتسنى ذلك إلا إذا كان هناك مخطط تنظيمي و مستخدمون ذوو كفاءة عالية و واعون مع وجود الوثائق اللازمة.

أولا- وصف الإجراءات المعمول بها: يقوم المراجع بالاطلاع على الإجراءات المكتوبة أو غير المكتوبة و يلخصها بإحدى الطريقتين :

إما إعداد ملخص لإجراءات قد تكون طويلة أي حوصلة كوصف عملية الشراء التي تقوم بها مصلحة الشراء لفائدة كل المصالح الطالبة ، أو وصف تلك الإجراءات عن طريق ما يسمى بخرائط التتابع حيث يتم وصف تلك الإجراءات عن طريق أشكال تبين الوثائق المستعملة و كيفية انتقالها عبر المصالح كما يبين بصفة خاصة مختلف أنواع الرقابة التي تخضع لها من طرف موظفي تلك المصالح أثناء مرورها و معرفة عيوب و مزايا ذلك (جمع أو عدم جمع وظائف متعارضة في شخص واحد قيمة مضافة أو عدم وجودها نتيجة تدخل المتدخلين في العملية)

ثانيا-تقييم الإجراءات المعمول بها : إن تقييم الإجراءات يعني القيام باختبارات الاستمرارية مادام أن المراجع قد قام بالاختبارات الفهم و وقف على نقاط الضعف و نقاط القوة لها ، عليه إذن تأكيد أو نفي تطبيق نقاط القوة باستمرار مما يضمن أو لا يضمن الحماية و الحفاظ على الأصول و مصداقية و نوعية المعلومات المتدفقة الداخلة في المعلومات المالية المحتواة في الوثائق المالية فيما بعد و للقيام بذلك يستعمل المراجع وسيلتين : استمارة المراقبة الداخلية التي تخص جملة أنواع الرقابة الواجب القيام بها قصد التأكد من نجاح الإجراءات و دليل التقييم الذي بواسطته يتم التأكد من تحقيق أو عدم تحقيق الأهداف ما وراء كل مراقبة تضمنتها الإجراءات بصدد الدراسة.

الفرع الثاني : وسائل فحص الحسابات

باعتبار المراجع المالي محترف يختار جملة من الطرق و الوسائل تتماشى و الأهداف المراد تحقيقها تمكنه فحث الحسابات و الإدلاء بالرأي المدعم بقرائن هذه الطرق و الوسائل هي :

*أولا- المشاهدة العينية :تعتبر المشاهدة العينية أنجع وسيلة يلجأ إليها المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة المراجعة ، و ذلك فيما يخص المخزونات ، الاستثمارات ، الأوراق المالية و النقود ، بتعبير آخر ليس المقصود بها تطبيقها من طرف الموظفين المعنيين ثم القيام عن طريق تقنيات السير في الأخير باختبارات التدقيق الفحص الانتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها في المؤسسة ينبغي أن توفر في تلك الإجراءات الشروط التالية :

- أن تكون مكتوبة
- تحدد فيها أماكن التخزين ، مكانا بمكان و تواريخ جردها

– تهيأ الأماكن و أجنحة السلع تسهيلا لعملية الجرد و تفاديا للنسيان أو العد مرتين لسلع أحيانا أخرى
– تعزل السلع فيما بينها و يفرق فيما يخص نفس السلعة بين الجزء المعطوب و الميت إن وجد كما تفصل الكميات المملوكة من طرف الغير في حالة وجودها
– لابد من التعرف على السلع المملوكة لدى الغير
– يتم تعيين فرق الجرد (فرقة أو فرقتين في الغالب) بأعضائها و مسؤولياتها و تحديد الوظائف و الإشراف بكل وضوح
– تتوقف حركات المخزونات أثناء عملية الجرد المادي و عملا على توقف العملية الإنتاجية و إتمام الإنتاج قيد الإنتاج يتم إخراج الكميات اللازمة من المواد قبل انطلاق عملية العد تؤخذ تلك الكميات بعين الاعتبار و ذلك تفاديا للنسيان من شمولية العملية في النهاية
– لابد أن تتضمن إجراءات الجرد المعمول بها في المنظمة كل الترتيبات لاحترام مبدأ الاستقلالية للدورات بحيث أن كل السلع التي وصلت من الموردين تم تسجيلها في المحاسبة و أن كل الإدخالات التي حدثت قبل انطلاق عملية الجرد المادي لها فواتيرها
– تقارن بطاقات الجرد و بما هو مسجل و ذلك قبل انطلاق حركات الجرد من جديد
إن دور المراجع أثناء عملية الجرد المادي هو ملاحظة عمل فرق الجرد بهدف الوقوف على مدى احترام الإجراءات و مدى جدية الأعضاء و الوقوف على العيوب و الصعوبات إن وجدت كما يقوم المراجع باختبارات التحقق هو بنفسه عن طريق العينات كأن يأخذ بطاقات و يتحقق ماديا من الكميات الظاهرة عليها أو يأخذ رموز السلع و يعد الكميات و هذا ليتأكد في بداية الأمر أن تلك الكميات التي وجدها هي نفس الكميات الظاهرة في قوائم الجرد النهائية.
*ثانيا – فحص الدفاتر و الوثائق : يتأكد المراجع أحيانا من حقيقة بعض العناصر بالرجوع إلى الدفاتر و التسجيلات الظاهرة فيها و المستندات و الوثائق المبررة لهامش مراقبة مخصصات الاهتلاكات و المؤونات مراقبة كيفية إنتاج المؤسسة لعناصر لنفسها ، مراقبة فواتير الموردين لتبرير الأرصدة و نفقات أخرى ، مراقبة نفقات المستخدمين مع دفتر الأجور ، الكشوف و تصريحات الإدارة فيما يخص العاملين ...الخ
*ثالثا– المصادقات المباشرة : إن حصول المراجع على مصادقات مباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة التي يراجعها بمختلف أنواعهم يعد من أقوى الأدلة على المراجعة و لكي تكون كذلك فلطلبات المصادقة التي يرسلها المراقب لهؤلاء شروط منها اختيار عينة ممثلة و إرسال طلبات لمفرداتها مفردة بمفردة و تلقى الردود من طرف هذا الأخير مباشرة كما سبق القول
*رابعا– المراجعة القياسية و الفحص التحليلي : على المدقق القيام بدراسة مقارنة لمؤشرات تغيراتها و تطوراتها و مدى تناسقها (أو عدمه) من دورة إلى أخرى فيما بينها و مقارنتها مع المعلومات العامة

الحاصل عليها من المؤسسة إن طريقة القياس هذه تسمح للمراجع بالوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن (حالة البيع لأجل) و انخفاض ديون الموردين و تدهور رأس المال العامل كما تسمح بتأكيد(أو نفي) صحة نوع معين من المعلومات إذ من المفروض مثلا أن الزيادة المفاجأة للمبيعات في نهاية الفترة يؤدي إلى زيادة في حسابات الزبائن و تدني في المخزون إن قياس و تحليل هذه التقنية يلجأ إليها المراقب في بداية المهمة لتوجيه عملية المراجعة التي يجب القيام بها كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها ، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات بعضها على الأقل إلى المؤشرات و المعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة و للقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه

خامسا –تصريحات المسيرين : يستفسر المراجع أثناء أداء مهمته على كثير من الأمور و يقدم له المسيرون و المسؤولون شروحا عديدة شفوية يدونها كي يرجع إليها عند الحاجة و قد تقدم له تلك التصريحات كتابيا في شكل رسائل و هذا كدليل أفضل و أقوى

الفرع الثالث : تقنيات السبر

هناك المجتمع الإحصائي و هناك العينة الممثلة لهذا المجتمع ، كما لهذه الأخيرة شروط يجب توفرها عند الاختبار لتكون حقا ممثلة لمجتمعنا و إذا كانت كذلك فان الباحث سيولي كل اهتمامه لدراسة دقيقة لمفرداتها و له أن يعمم النتائج المتوصل إليها على المجتمع كله إن المجتمع الإحصائي في المراجعة قد يكون الفواتير ، القيود المحاسبية ، أما العينة فهي اختبار مجموعة فواتير ، مجموعة قيود لتكون مفرداتها في مثالنا هذا الفاتورة و القيد المحاسبي ، تخضع كل مفردة إلى مراقبة معينة و ذلك حسب هدف المراجع و قد تعددت أنواع الرقابة فقد تراجع الفاتورة مراجعة حسابية أي التأكد من صحة العمليات الحسابية الظاهرة عليها (سعر الوحدة، كميات الضريبة ، التخفيضات الممنوحة ...الخ) و قد تراجع

بمفرداتها وثائق أخرى و قد تراجع من حيث تسجيلها في الدفاتر كما قد تراجع من حيث التأكد من أنها تحمل تأثيرات و ترخيص ، إن الفاتورة و كل مستند محاسبي تخضع إذن إلى مراجعة حسابية (دراسة العمليات الحسابية الظاهرة عليها) مراجعة مستندية (دراسة الناحية الشكلية في اليومية ...الخ) و مراجعة قياسية) دراسة مقارنة(للمراجع الحرية عند استعمال تقنيات السير في إتباع أو عدم إتباع الطرق الإحصائية في ذلك حسب الهدف و الأهداف التي يرغب الوصول إليها لكن في حالة اختيار الطرق الإحصائية المعقدة في الغالب عليه الإلمام بها ثم إتباع الخطوات التالية التي لا مفر منها

أولا– تصور السبر : عليه في هذه الخطوة تحديد الهدف و الأهداف المراد تحقيقه لان تحديد الهدف سيؤدي إلى تحديد أنواع الرقابة التي ينبغي القيام بها ، هذا يؤدي إلى تحديد نوع الخطأ (أو الأخطاء) الذي يريد المدقق أن يتحقق من غيابه و عليه تحديد المجتمع الإحصائي حسب الأهداف المسطرة المرغوب في تحقيقها و يختلف باختلاف تلك الأهداف فإذا كان هدفه التأكد من عدم المبالغة بالنقصان

لعنصر الموردين فان المتجمع في هذه الحالة ليس ميزان مراجعة الموردين لكل سندت الاستلام أو التسديدات التي تمت بعد تاريخ نهاية الدورة يتكون المجتمع الإحصائي كذلك من مفردات تتعدد أحيانا إذا أن عنصر الزبائن كمجتمع يتضمن عدة مفردات مثل الفاتورة أو القيد على المراجع حسب هدفه اختيار المقدرة المناسبة بأقل تكلفة ممكنة على المراجع من جهة أخرى تحديد درجة الثقة المرغوب فيها التي تتماشى و الموضوع المراد دراسته ، غير انه كلما كانت درجة الثقة مرتفعة كلما كانت العينة الممثلة للمجتمع كبيرة ، و عليه تحديد معدل الخطأ المقبول ، أي تحديد الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما و معدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه و الذي ينبغي أن يكون اصغر من معدل الخطأ المقبول كما على المراقب أحيانا تقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السير تخص القيم و تحديد في هذه الحالة المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة

ثانيا- اختيار العينة : تختار العينة بثلاث طرق ، الطريقة الموجهة الشخصية حيث يختار المتدخل العينة حسب حد سنه الشخصي مما يتعارض مع الإحصاء ، و الطريقة العشوائية حيث تعطى أرقام تسلسلية للمفردات و تختار مفردات العينة باستعمال جدول الأرقام العشوائية ، و طريقة السبر الترتيبي بحيث انطلاقا من نقطة معينة تؤخذ المفردات المرتبة 25 او 35 او 55 مثلا

ثالثا- استغلال نتائج المراقبة : يتم استغلال نتائج المراقبة بالقيام بنوعين من التحليل يقوم المتدخل بتحليل كمي للنتائج ليتأكد من أن الأخطاء و الانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض و الأهداف المسطرة كما يقوم بتحليل نوعي لتكل الأخطاء و الانحرافات و التأكد فيما إذا كانت تكرارية أو لا و كذلك فيما إذا كانت إرادية) متعمدة)أم لا على المراجع في النهاية اتخاذ قرار قبول المجتمع أو عدم قبوله و في هذه الحالة ما العمل ؟ القيام باختبارات إضافية طلب تسوية الحسابات أم تدوين تحفظات أم رفض المصادقة

الفرع الرابع : المراجعة و المعلوماتية

يساعد انتشار المعلوماتية بصفة عامة و معلوماتية التسيير بصفة خاصة المسير في لعب مختلف أدواره و خاصة دوره الأساسي كمتخذ القرارات ، و المدقق هو الآخر وجد نفسه مضطرا لدراسة مختلف النظم المعلوماتية و التطبيقات المختلفة و تقييم نظام المراقبة الداخلية بها للوقوف على نقاط القوة و نقاط الضعف للنظام ، و آثار ذلك على المعلومات المتدفقة و الوثائق الصادرة ذات الطابع المالي و المحاسبي بصفة خاصة

**أولا-الأخطار الناتجة عن استعمال المعلوماتية : لقد أصبح استعمال المعلوماتية من طرف المؤسسات مهما كان حجمها اليوم في تسيرها شيء مفرغ منه ، غير أن الأخطار المحتمل أن تتعرض لها المؤسسة نتيجة هذه الاستعمالات كبيرة و من هذه الأخطار تذكر الأخطار المادية ، السرقة و التخريب ، التعطل و عدم السير الحسن، الأخطاء الناتجة عن إدخال المعطيات في الحاسوب و إرسالها و استغلالها بالإضافة

إلى أخطار التصور ، التزوير والتخريب غير المادي ، أخطار إفشاء الأسرار و التلاعب بالمعلومات دون أن ننسى الأخطار الناتجة عن إضرابات موظفي المصلحة و مغادرتهم المؤسسة نهائيا

تلك الأخطار على المراجع عدم تجاهلها بل ينبغي عليه أخذها بعين الاعتبار عند التخطيط للمهمة و انجازها

**ثانيا – المحيط القانوني الخاص بالمعلوماتية : إن الأهمية الكبيرة و الانتشار السريع لنظام المعلوماتية و تفاديا لإخطاره السابقة الذكر ، أدى إلى إصدار قوانين و تنظيمات خاصة بالحاسب و المعلوماتية على المراجع الإلمام بها ، نذكر على سبيل المثال :قانون المحاسبة و موقفه من المعلوماتية نصوص إدارة الضرائب المتعلقة بمراقبة المحاسبات المعلوماتية ، النظرية القانونية للفواتير المرسلة عن طريق الفاكس

قانون حقوق الملكية الثقافية و قانون المعلوماتية و الحريات بفرنسا

**ثالثا- العناصر المميزة للمؤسسة موضوع المراجعة : على المراجع الإلمام بالسياسة المتبعة في المؤسسة التي يراجعها حول المعلوماتية و أخطار ذلك مثل كون المعلوماتية مركزية أو لامركزية جماعية أو شخصية قاعدة المعلومات و المعلوماتية للشيكات

**رابعا- مميزات نظام المراقبة الداخلية في محيط معلوماتي : حتى يتمكن المدقق من إبداء رأي صائب و عادل حول المعلومات المالية و المحاسبية المتدفقة من مختلف المصالح عليه أن يولي الاهتمام اللازم لمصلحة المعلوماتية و اخذ نظرة دقيقة حول نظام مراقبتها الداخلية فيقدر جودة هذه المراقبة بقدر جودة المعلومات الصادرة.

**خامسا- التشخيص على مستوى مصلحة المعلوماتية : مهما كان قسم المعلوماتية على مستوى المؤسسة موضوع المراجعة (مصلحة ، دائرة ، ...الخ) على المراقب القيام بتشخيص ذلك حتى تتضح له الصورة و الإلمام بما يلي :

- ما هو التنظيم الداخلي للقسم (الخريطة التنظيمية، وظائف و توزيع و مهام ...الخ) ؟
- ما هو مستقبل المعلوماتية (الخطة العامة و مخطط المدى المتوسط و الطويل ...الخ)؟
- كيف تحضر و تنجز التطبيقات المعلوماتية (تحضير الطرق المتبعة منذ التصور ، الاختبارات ، النتائج ، المشاركات و العمل على إنجاح التغيير و الوثائق ، اختبار البرمجيات..الخ)؟
- كيف يمكن الدخول إلى النظام و ما هي الضمانات المنقية و المادية لذلك (سياسة أمنية ، وسائل أمنية مادية و الرقابة الموجودة عند الدخول إلى البرامج ، المعطيات و النظام ...الخ)؟
- ما هي الخطة الأمنية و هل مناك تامين (خطة النجدة ، عقود التأمين ..) كيف يتم تسيير مستخدمي قسم المعلوماتية ؟

سادسا- تشخيص على مستوى التطبيقات : تزخر السوق اليوم ببرمجيات نموذجية و تطبيقات تكاد تغطي مختلف عمليات الاستغلال في المؤسسات ، تشتري و تكييف و النشاط أو يتم تصورها و انجازها

داخليا من هذه التطبيقات نذكر المشتريات ، الفوترة ، الخزينة ، تقييم المخزونات ،الاستثمارات الاهتلاكات و الأجور يتأكد المتدخل بالنسبة لكل تطبيق من هذه التطبيقات من وجود العناصر التالية:

- مراقبة داخلية(دفتر الشروط ، الوثائق ، شرح مختلف أنواع الرقابة التي يتوفر عليها التطبيق)
- مختلف أنواع الرقابة حول المعلومات الداخلة و الخارجة(صحيحة ، شاملة ،حقيقية)
- الرقابات التي تخص المصادقة على مختلف أنواع المعالجة التي تخضع لها المعلومات (صحيحة، شاملة)
- امن ضمان سرية المعطيات
- طريقة أو طرق المراجعة و التدقيق

و لتفادي الأخطار المحتملة الوقوع و ما تخلفه من أثار خاصة على المعلومات المالية على المراجع الاستعانة بخبير الخبير في المعلوماتية و الخبير في معلوماتي مما أدى إلى ظهور المراجع المعلوماتي المراجعة يحصل هذا الأخير على هذه الكفاءة المزدوجة بالممارسة في الميدان

الفرع الخامس : ترتيب الملفات

إن حجم المعلومات على اختلاف أنواعها التي تجمعها فرقة المراجعة في إطار أداء مهمتها كبير نبغي ترتيبه و تنظيمه بطريقة تسمح لكل عضو من الأعضاء و لكل شخص راغب في الاطلاع عليها و ترتب المعلومات في ملفين دائم و جاري يختلف محتواهما باختلاف أهدافها ترتب الوثائق و تستعمل رموزا و مؤشرات داخل ملف تسمح بالعثور على المعلومات المرغوب فيها بسرعة كما تسمح بإظهار العلاقة فيما بينها في حالة وجودها(الرزنامة ، الزمن الفعلي ، أوراق التوظيف المالية و إيراداتها القروض و فوائدها ، المؤونات و مخصصاتها ، استرجاعاها ، مع الإشارة إلى القوائم المالية الخاصة بها)

المطلب الثاني: أنواع التدقيق

هناك عدة أنواع من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها لعملية التدقيق ويمكن للمؤسسة أن تختار المراجعة التي تساعدها وتملك كل الإمكانيات لتسهيل مهمة القائمين بها، وفي خضم التطورات الجديدة التي حلت بالنظام الاقتصادي من تكنولوجيا ومعلومات في اتجاهات جديدة كالعولمة وغيرها مع ضخامة رأس المال المستثمر.

الفرع الأول : من حيث نطاق عملية التدقيق[1]

ونجد هنا نوعين من المراجعة هما :

- تدقيق كامل

[1] خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات ،وائل للنشر والتوزيع ، الأردن ،الطبعة الثالثة ، 2004 ، ص 26-28

وهنا يقوم المدقق (المراجع) بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل ، سواء كانت 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 هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا أي يقوم المدقق بفحص القيود وجميع العمليات المالية الصغيرة و الكبيرة على حد سواء والقيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها، و كذلك جميع الحسابات التي تتضمنها دفاتر الأستاذ ومختلف التسويات المحاسبية للأوراق والملفات ، لكن هذا كان لما كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم وعملياتها قليلة جداً ، فقد تحول هذا إلى تدقيق كامل اختباري 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 و الاختيار 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 اختبارية 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

❖ تدقيق جزئي

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 و يهتم 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 ما يلي :

- 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 وتأكده من أنه نظام جيد ويبعث على الاطمئنان.

الفرع الثاني : من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق[1]

❖ تدقيق نهائي

بحيث يكلف المراجع (المدقق) 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 أقفلت مسبقا ، وتحقق المراجعة النهائية مزايا معينة بالنسبة للأطراف المختلفة ومن أهمها ما يلي :

– يفضلها كثير من المراجعين الذين يتعاملون مع العديد من المنشآت و الشركات 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 قد تتم أو ترتكب في حالة المراجعة المستمرة لأن المراجعة تتم بعد انتهاء جميع العمليات وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية.

– يفضلها المراجع في حالة قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة و اطمئنانه إلى أنه نظام قوي وجيد خاصة مع وجود إدارة فعالة للمراجعة الداخلية.

ورغم هذه المزايا و الإيجابيات 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.

[1] خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق،ص 28-30

– يغلب عليها الأسلوب العلاجي وليس الوقائي لأنها تعمل على كشف الأخطاء و الانحرافات بعد وقوعها وليس حال وقوعها وبعد انتهاء السنة المالية.

– يحصل هناك نوع من الارتباك في العمل في كل من مكتب المراجع و العميل 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 .

❖ تدقيق مستمرة

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 بكبر الحجم 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 أو فى ، 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 ما يلي:

– 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 و السجلات.

– تعطيل عمل موظفي قسم الحسابات بين الفترة والأخرى عند زيارة المراجع لمراجعة ما يكون قد أثبت بالدفاتر والسجلات

– احتمال سهو المدقق عن إتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في آخر زيارة له.

– احتمال نشوء صلات تعارف و صداقة 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 وإدارتها والعاملين فيها والذين يتولون مراجعة عمليات المنشأة أولا بأول وبصورة مستمرة ومنتظمة، بحكم أن أعضاء فريق المراجعة الداخلية ما هم إلا موظفين في المنشأة .

– على المراجع أن يقوم في بداية الأمر بتنفيذ برنامج مراجعته بتقييم نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية في المنشأة حتى يتأكد من قوته وفعاليته وبالتالي يستطيع إتباع أسلوب المراجعة النهائية هذا فيما يخص المراجعة النهائية، أما المراجعة المستمرة يجب على المراجع القيام بعدة عمليات منها:

– وضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات أو أرصدة الحسابات التي قام بتدقيقها والتأكد من صحتها و الاحتفاظ بسرية هذه العلامات والرموز ومفهومها ومدلولها و معناها.

– تسجيل المراجع في مذكراته النتائج ذات الحساسية الهامة لحين الحاجة إليها عندما تكون هناك ضرورة

– حسن اختيار الأوقات التي يزور فيها المنشأة حتى يتجنب تعطيل الموظفين.

– 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.

– إدخال تعديلات في برنامج المراجعة الذي يجب أن يتصف بالمرونة.

– للمراجع حق في إعطاء تعليماته بعدم تغيير أي أرقام أو إجراء أي تعديلات في السجلات والحسابات بعد مراجعتها، إلا بعد الرجوع إليه.

الفرع الثالث : من حيث درجة الإلزام بعملية التدقيق

❖ تدقيق إلزامي [1]

وهي المراجعة الملزمة بنص القوانين في الدولة المعينة على الوجوب القيام بها ومثال 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 بترشيحه إدارة الشركة وتعيينه الجمعية العامة للمساهمين في الشركة وتحدد أتعابه ، حيث تتوفر فيه الشروط المنصوص عليها في قانون مزاولة المحاسبة والمراجعة ، ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك و لا تقدم تقارير بحساباتها الختامية ومراكزها المدققة من قبل مدققي 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 ومراجعة 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 ما سبق نستنتج أهمية وأهداف اللجوء إلى هذا النوع من المراجعة:

– منع حدوث فضائح مالية في المؤسسات المالية و استنزاف المال العام أو المال الخاص بالزبائن ومثال ذلك في الجزائر بنك الخليفة.

– تمكن الدولة من فرض السيطرة على المؤسسات الاقتصادية خاصة الأجنبية منها حتى تعرف النشاطات الاقتصادية والغير الاقتصادية وإن كانت تلحق الضرر بالمجتمع والبيئة ومثال ذلك الشركات البترولية فمراجعتها إلزامية لأنها تستغل المصدر الأساسي للتمويل في الجزائر.

[1] محمد سمير الصبان ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، لبنان، 1988، ص46 .

– 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 تسلطها على بعض القائمين على إدارة المؤسسة العامة للدولة مثل حدوث اختلاس بنك الجزائر وإتهام بعض الإطارات السامية في الدولة.

❖ تدقيق اختياري [1]

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)

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 وتدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة.
–مراجعة بعض عمليات الشراء دون غيرها أو بعض عمليات المبيعات دون غيرها.
–مراجعة أوراق ومستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة ما.

ومن ناحية أخرى توجد العديد من الشركات الخاصة لا تلزمها قوانين معينة بعملية إلا أنها تتفق هذه الشركات الصغيرة أو الكبيرة كانت مع مراجعين قانونين لفحص دفاترها وحساباتها وذلك للأسباب التالية:

– الاطمئنان على سلامة ما تم من عمليات والتحقق من النتائج.
– كسب ثقة الأطراف الخارجية التي تتعامل مع الشركة مثل البنوك والموردين والمستثمرين إلى غير ذلك.
– تيسير التعامل مع الأجهزة الحكومية وكسب ثقتها وخاصة الأجهزة الضريبية في الدولة.
– الحفاظ على سلامة المركز المالي للشركة وسمعتها التجارية في مجال نشاطها.

[1] خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ،ص 31 .

هذا لأن الشركات تسعى إلى تكوين قاعدة صلبة من المعلومات عن نشاطها حتى تتمكن من التوسع إلى أسواق جديدة ورسم آفاق جديدة.

أما الشركات الكبيرة فلأنها بعد ما حققت من اتساع عليها أن تحافظ عليه وزيادة صلابة النظام الداخلي للتصدي للمؤثرات الداخلية والخارجية مثل تعطل فرع من الفروع لأداء المهنة المنوطة به ومدى تأثير ذلك على مختلف الفروع الأخرى .

الفرع الرابع : من حيث درجة الشمولية ومدى المسؤولية في التنفيذ

❖ تدقيق عادي[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 ، وغالبا ما يلجأ المراجع إلى إتباع التدقيق أو المراجعة الاختيارية هنا فمثلا اختيار فحص الزبائن يكون هذا الفحص لجميع العمليات والتسجيلات لهم بدون تمييز ويعتبر المراجع مسؤولا عن أي إهمال أو تقصير في ممارسته لحذره المهني أي أدائه للعناية المعقولة المتوقعة من شخص عادي بزوال المهنة في نفس الأحوال والظروف القائمة في المشروع تحت التدقيق أو المراجعة .

❖ تدقيق لغرض معين

ويكون هذا النوع من المراجعة بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبق تدقيقها تدقيقا عاديا 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 عن التدقيق الجزئي لأن الفحص لا يشترط أن يكون لغرض خاص بنشاطات المشروع و بناءاً على طلب من إدارته، بينما يتم التدقيق الجزئي بناءاً على

[1] خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 31-32

طلب من إدارة المشروع كما يهدف عادة إلى تبيين نواحي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المستعملة بالمشروع.

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

❖ تدقيق العمليات[3]

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

ويعرفها المعهد البريطاني للإدارة بأنها " فحص وتقييم شامل وبناء منظم للهيكل التنظيمي والإجراءات والأساليب التسييرية التي يقوم بها شخص خارجي محايد ، وتنطوي على دراسة لكل وجه من أوجه النشاط التسييري بهدف التأكد مما إذا 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 وتوصيلات إلى تحفيز المسيرين و اتخاذ الإجراءات بزيادة الكفاءة الاقتصادية ومن ثم ربحية المؤسسة "

كما تساعد مراجعة العمليات الشركة عند استخدامها على تحقيق المنافع التالية:

1 – توفير معلومات دقيقة عن التشغيل وفي الوقت المناسب.

2 – التنسيق مع السياسات والخطط والإجراءات والقواعد و القوانين.

3 – حماية الأصول من سوء الاستخدام.

4 – استخدام الموارد بشكل اقتصادي وبأكبر قدر من المنافع أي الاستخدام الأمثل للموارد وهو المعروف بالكفاءة.

5 – تحقيق الأهداف المقررة بأكبر قدر من الفعالية.

[3] Lionell c, Audit et control interne,Dallos,Paris, p21

الفرع الخامس: من حيث الجهة التي تقوم بعملية التدقيق

❖ التدقيق الداخلي[1]

هو وظيفة مستقلة تتم داخل المؤسسة بغية تقييم دوري للعمليات و القيود و المستندات كأساس لخدمة الإدارة العامة.[2]

و عرفه مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية على أنه " وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي 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 مقامة ضمن المؤسسة لغرض خدمتها ومن بين وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة ملاءمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وفعاليتهما " .

أسباب الرجوع إليها :

- تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة.
- تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا.
- كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية والمادية والمالية المستعملة وتأثيرها على صعوبة التسيير.
- كثرة العمليات والمعلومات المدققة والأخطاء و الانحرافات والتلاعبات أحيانا .
- اللامركزية في التسيير و اتخاذ القرارات وتعدد الوحدات والفروع وصعوبة وضع الثقة في المعلومات المدققة.

أهداف التدقيق الداخلي

من خلال ملاحظة تعريف المعهد الفرنسي للمراجعين والمراجعين الداخليين فإن المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة لهذا النشاط الذي تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى.

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، الدار الجامعية، 2001،ص 160

[2] Barbier Etienne,L'audite interne pourquoi comment?,edition d'organisation,France,1989,p 19.

إن الأهداف الأساسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، وأن المعلومات صادقة، العمليات شرعية التنظيمات فعالة والهياكل واضحة و مناسبة.

تحقيق الأهداف

على المراجع الداخلي إذا أراد تحقيق الأهداف السابقة أن يقوم بما يلي:

-مراجعة وتقييم مدى كفاءة وفعالية وسائل الرقابة الداخلية في المشروع.
-التحقق من حماية ممتلكات وأصول المشروع والمحاسبة عنها.
-تقييم الآداء على مستوى مراكز المسؤولية في الشركة.

❖ التدقيق الخارجي

هي المراجعة المؤداة لأطراف خارج المنشأة محل المراجعة عن طريق خبراء متخصصين مستقلين عن المنشأة محل المراجعة أو موظفيها التابعين ،يطلق عليهم بالمراجعين الخارجيين حيث يتميز هؤلاء المراجعون بالتأهيل و الاستقلال ، حيث يقوم المراجع الخارجي بفحص وتدقيق القوائم المالية وفقاً للمعايير المتعارف عليها ، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام

أهدافـه:

– التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة.

– تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة.

وحتى يقوم المراجع الخارجي بهذه المهام عليه معرفة ما يلي:

– ضرورة تفهم طبيعة وقواعد المحاسبة ومبادئها وأهدافها الرئيسية.

– التعرف على أساليب وأدوات التحقق الرئيسية التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية المراجعة وتدقيق عناصر النشاط المختلفة في المنشأة .

– الإمكانيات المادية والبشرية التي يمتلكها ومدى ما يتمتع به من قدرات شخصية وفكر سليم في مجال أداء عمله.

– مستوى المسؤوليات التي يقبلها (مهنيا، فنياً و قانونياً) والتي يقبلها التعبير عن آراءه المهنية.

– تحديد مستوى العلاقة بينه وبين إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة لتحديد مستوى التعاون بينهما في مجال إنجاز عملية المراجعة.

المطلب الثالث: فروض التدقيق [1]

تعتبر الفروض نقطة البداية لأي تفكير منظم في اغلب المجالات حيث يقوم التدقيق على جملة من الفروض يتخذ الإطار النظري يمكن الرجوع إليه في عمليات التدقيق المختلفة لذلك ستورد أهم الفروض التجريبية و التي يمكن للمؤسسة من خلالها مجابهة المشاكل التي قد تعترضها و كان لابد من إيجاد هذه الفروض لحلها و التي تتلاءم مع طبيعة التدقيق و نوعية المشاكل و يمكن حصر هذه الفروض فيما يلي:

**أولا–قابلية البيانات المالية للفحص

تتمحور المراجعة على فحص البيانات و المستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة كتقييم البيانات المحاسبية من جهة و مصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى تتمثل هذه المعايير في العناصر التالية:

– ملائمة المعلومات أي ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين

– قابلية الفحص و هذا يعني انه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها لابد أن يصلا إلى النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها

– عدم التحيز في التسجيل و يقصد به أن يكون المدقق عادلا و موضوعيا عند تسجيله للحقائق

– القابلية للقياس الكمي و هذا ما يجب أن تتصف بع المعلومات المحاسبية و تعني انه يتم تحويلها إلى قيم كمية من خلال عمليات حسابية و تعتبر النقود اكبر المقاييس الكمية شيوعا في ذلك و ليس المقياس الوحيد بين المدققين

**ثانيا – عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة:

حيث يقوم هذا الفرض على تبادل في المنافع بين المراجع و الإدارة من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة و العكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع و حقيقية تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة

**ثالثا– خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية و تواطئية :

[1] محمد التهامي طواهر، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان لمطبوعات الجامعية ، 2002،ص12.

يشير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة و عدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها

**رابعا- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

إن وجود نظام سليم و قوي للرقابة الداخلية المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء و التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا ، كما يجعل المراجعة اقتصادية و عملية تبنى المراجعة الاختيارية بدلا عن التفصيلية

**خامسا- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية :

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالي الختامية، و عن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي

**سادسا- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل :

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة و ضمن نظام سليم للرقابة الداخلية فانه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل و العكس صحيح لذا بات على المراجع في الحالة العكسية بدل من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات و نظام الرقابة المفروض في الفترات القادمة .

**سابعا- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع (مدقق) فقط :

يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات و ذلك وفق ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة و المراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة و على رأسها استقلالية المراجع في عمله ، نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة و أن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.

خلاصة

تمكنا من خلال هذا الفصل الى ان نشات التدقيق المحاسبي كان من الحضارات القديمة (الفرعونية،الرومانية،الاسلامية) ثم بدأ يتطور بشكل ملحوظ منذ الثورة الصناعية في اوربا و صولا الى عصرنا الحالي،حيث استخلنا تعريفا عاما و شاملا حول التدقيق على انه تسلسل ثلاث عمليات :

-فحص السجلات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها.

-التحقيق من صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة

-التقرير: إذ هو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص و التحقيق في شكل التقرير يقدم إلى الأطراف المعنية

كما تمكنا من ابراز اهميته بالسبة لمختلف الجهات اطلاقا من ادارة المشروع الت تعتمد عله لتقييم العمل المؤدى من طرف المستخدمين ،و كذا بالنسبة للجهات الحكومة (ادارة الضرائب)،و البنوك و الهيئات المالية.

اما اهداف هذا الاخر فقد تلخصت ف مجموعة النقاط التالية:

- الوجود و التحقق
- الملكية و المديونية
- التقييم و التخصيص
- العرض و الافصاح
- الشمولية و الكمال
- ابداء راي محايد

كما تطرقنا ايضا الى مجموعة من المعايير التي تعتبر المقومات الأساسية لأي مهنة من اجل أن يعمل الممارسون لها في إطار و يسيرون على نهجها و التي تمثلت في ثلاث نقاط آتية:

- ❖ المعايير العامة
- ❖ معايير الفحص الميداني
- ❖ معايير اعداد التقرير

اما فيما يخص وسائل التدقيق فقد كانت على النحو التالي:

-وسائل شرح و تقييم المراقبة الداخلية

-وسائل فحص الحسابات

-تقنيات السبر

-المراجعة و المعلوماتية

-ترتيب الملفات

بالإضافة الى هذا أبرزنا انواع التدقيق المختلفة استنادا الى مجموعة المحددات التالية:

-من حيث نطاق عملية التدقيق: هناك تدقيق كامل و تدقيق جزئي

-من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق: تدقيق نهائي و تدقيق مستمر

- من حيث درجة الإلزام بعملية التدقيق: تدقيق الزامي و تدقيق اختياري

- من حيث درجة الشمولية ومدى المسؤولية في التنفيذ: تدقيق عادي، تدقيق لغرض معين

و تدقيق العمليات

- من حيث الجهة التي تقوم بعملية التدقيق: التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

ختاما اردنا ان نوضح ان عملة التدقيق يجب ان تتميز بمجموعة من النقاط و المتمثلة فيما يلي :

- قابلية البيانات المالية للفحص
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة
- خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية و تواطئية
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية
- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل
- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع (مدقق) فقط

تمهيد

تتميز التثبيتات (العينية و المعنوية)بأهمية كبيرة خاصة في المشاريع الصناعية و ذلك لما تمثله من قيمة في القوائم المالية، لذا كان لزاما على المراجع إعطاء العناية اللازمة لهذا النوع من اصول المؤسسة ،و ذلك بتحديد هدفه من مراجعة هذه التثبيتات، و كذا الإجراءات المتبعة لمهمة المراجعة ،و بما ان النظام المحاسبي الالي غير الاطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات في مختلف دول العالم من خلال استحداث نظام يتماشى مع التغيرات الحاصلة على المستوى العالمي، حيث اولاه أهمية اقتصادية تهتم بالجوهر الاقتصادي، و عليه كان لزاما على القائمين بمهنة المراجعة ان يتخذوا الاجراءات اللازمة لمواجهة التغير الحاصل و ذلك عبر تطوير إجراءات و اهداف المراجعة لمواكبة هذا التغير، و هذا ما سنتطرق اليه في هذا الفصل من خلال القيام بدراسة تطبيقية على مستوى مؤسسة توزيع مواد البناء .

المبحث الأول : نظرة عامة عن المؤسسة

يتناول هذا المبحث معلومات عامة عن المؤسسة الكائن مقرها بسيدي العال بولاية مستغانم على النحو التالي:

المطلب الأول : تقديم مؤسسة EDIMCO

المؤسسة الوطنية لإنتاج و توزيع مواد البناء المختصرة في EDIMCO هي مؤسسة أنشأت بتاريخ 25 سبتمبر 1984 كان هذا بمقتضى القرار الوزاري رقم 5280 /م ع /و المتضمن ذلك مقرها الرئيسي بولاية مستغانم برأسمال يقدر بـــ 250.000.000 دج.

تمتلك المؤسسة 29 سنة خبرة في مختلف مجالات البناء ، ووجودها ناتج عن النجاح الذي حققته بتحكمها في معظم النشاطات سواء كانت إنتاجية أو تجارية وقطاع مواد البناء ، وكذلك النتائج القياسية التي حققتها في الإنجاز و المقاولة وتعمل المؤسسة على تبني علاقات دائمة مع الزبائن، وتعمل على إرضاء حاجياتهم وتطلعاتهم.

ولقد تم تطوير شبكة التوزيع للشركة بولاية مستغانم وهذا خلال الفترة ما بين 1985 و 1990 عن طريق فتح منافذ تأجير في عدة مناطق ،وتم تحويل مؤسسة توزيع مواد البناء لتأخذ شكل شركات ذات الأسهم SPA/EPE، بمقتضى العقد التوثيقي رقم 30/96 والصادر في 1996/01/17 ولقد تم تعيين السيد مدير لحسن كرئيس مجس إدارة المؤسسة بمقتضى محضر المجلس الإداري المنعقد بتاريخ 2002/04/27 والذي نص بقراره بذلك .

تتكون مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناءEDIMCO من وحدات تتمثل في مايلي :

وحدة الحديد والصلب .

وحدة التعبئة والتغليف والتوزيع .

وحدة الترقية العقارية .

وحدة التجارة.

المطلب الثاني : مهام وأهداف مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناء EDIMCO

لكل مؤسسة مهام وأهداف مسطرة ترغب في تحقيقها و تلبية رغبات و أذواق المستهلكين و ذلك لضمان بقائها و استمرارها في السوق الوطنية و تتمثل فيما يلي :

الفرع الاول : مهام المؤسسة

تتولى المؤسسة مهام تسويق مواد البناء (الاسمنت الصلب و الخشب و المنتجات الخشبية ، و الأدوات الصحية و البلاط ، منتجات التدفئة ...الخ) ، وذلك في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية الاجتماعية إضافة إلى :

-مهام مؤسسة EDIMCO الرئيسية هي : الإنتاج ، البيع ، التوزيع .

- مكلفة بالإنتاج و توزيع مواد البناء في ظروف جيدة وبأقل تكلفة .

- وضع سياسة لتطوير نظام الإنتاج والتوزيع الكفء وقادر على تلبية احتياجات السوق الوطني.

- إضافة اللمسة المحلية على المنتوج وترقيته إلى مصاف المنتوج العالمي .

- وضع القوانين و البرامج وإشرافها على كل الوحدات التابعة لها قانونياً.

الفرع الثاني: أهدافها

تتراوح أهداف المؤسسة بين أهداف اقتصادية واجتماعية حيث أن أهم هدف للمؤسسة هو البقاء والاستمرارية .

الأهداف الاقتصادية :

يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- العمل على تحقيق عائد مناسب على رأس المال المستثمر عن طريق استغلال كل الطاقات الإنتاجية والمهارات

الفنية للعمال.

- العمل على الدخول في الأسواق العالمية .

- العمل على زيادة قدراتها التنافسية عن طريق اكتساب ميزة تنافسية تتمثل في ارضاء العميل .

- العمل على تلبية رغبات الزبائن عن طريق إنجاز طلبياتهم في أقل فترة ممكنة .

- محاربة الاحتكار والمضاربة في الأسواق الوطنية والذي يعتبر الهدف الأساسي وراء تأسيسها.

الأهداف الاجتماعية :

تتمثل فيما يلي

- تلبية احتياجات السوق الوطني و الاستغناء عن الاستيراد من الخارج خاصة إذا علمنا أنه بالعملة الصعبة ،ومن ثم تصدير الفائض الذي يكون بدوره مورداً للعملة الصعبة.

- رفع المستوى المعيشي للعمال عن طريق فتح فرص عمل لهم وتكوينهم ،ورفع مستواهم المهني .
- المساهمة في امتصاص البطالة عن طريق فتح أبواب التوظيف أمام الشباب .
- المساهمة في تحقيق التنمية الشاملة .
- المساهمة في تمويل الخزينة العامة (الضرائب

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

شكل رقم 06 :الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع مواد البناء

المصدر: المؤسسة الوطنية لإنتاج و توزيع مواد البناء **EDIMCO**

شرح الهيكل التنظيمي :

1 –1 المدير :

يمثل المدير أعلى سلطة في الهرم التنظيمي و من مهامه تسيير الشركة و الإشراف عليها ،

– متابعة المصالح و الأقسام التي تقع تحت سلطته،

– تحليل التقارير الواردة من المصالح و الأقسام و اتخاذ القرارات الهامة و المناسبة ،

– تسيير و مراقبة رؤساء المصالح التابعة لإدارة الوحدة ،

– عقد اجتماعات و إدراج السياسات و الإجراءات الخاصة بكل مصلحة .

1– 2 الامانة :

تقوم هذه الاخيرة بالمهام التالية :

مساعدة المدير في تدبير شؤونه و تنظيم أعماله ،

ـ تحويل التقارير من المصالح إلى المدير ،

– ضبط الاستقبالات الخاصة بالأشخاص المتعاملين مع المدير و إبلاغه بذلك ،

1 – 3 : المراجع الداخلي :يقوم المراجع الداخلي بفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية لخدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ و يقدم بيانات سليمة و دقيقة للإدارة من خلال منع الغش و الانحراف عن السياسات الموضوعية .

2 – مدير الإدارة المالية :هو المسؤول عن المصلحة المالية و تعتبر هذه الاخيرة مركزية في مؤسسة توزيع مواد البناء حيث تتفرع هذه المصلحة إلى :

2 – 1 : الامانة :تقوم بمساعدة مدير الإدارة المالية .

2 – 2 : قسم المنازعات :يهتم بالجانب القانوني للمؤسسة و يقوم أيضاً بحل النزاعات القانونية .

2 – 3 : قسم المحاسبة :يتولى المحاسب بمختلف التسجيلات المحاسبية للعمليات الي تقوم بها الشركة (عمليات الشراء ، البيع ، التنازل ، التحصيل ، التسديد ...الخ) و كذلك يمسك يوميات مساعدة حسب الحاجة إليها ، و ينقسم هذا القسم إلى فرعين فرع المحاسب العام و فرع الخزينة ، حيث أن المحاسب الأول في هذه المؤسسة يقوم بالعمل الذي يقوم به المحاسب العام و العمل الذي يقوم به فرع الخزينة.

3 – 4 : **قسم إدارة الموارد** :تهتم بالجانب البشري حيث أنها الجهة المسؤولة عن العاملين بالمؤسسة و يتكون هذا القسم من :

مكتب الإدارة و العلاقات الاجتماعية :تهتم بالضمان الاجتماعي للعامل و تدرس الوضعية الصحية و هي المتعلقة بالعامل من يوم بدايته للعمل إلي غاية نهاية تقاعده .

مكتب الأجور : يقوم بدراسة أيام العمل و مجموع العطل و الغيابات و يحدد الاجر اللازم الذي يدفعه لكل عامل .

مكتب النظافة و الأمن : يهتم هذا المكتب بنظافة المؤسسة و تقديم ملابس العمل للعاملين و المخافظة على ممتلكات الوحدة و مراقبة حركة العمال ، المواد و البضائع .

3 – مدير تقني :هو المسؤول عن ممتلكات الوحدة ، و يتفرع هذا القسم إلى :

3– 1 – قسم البناء :في هذا القسم يوجد مكتب تقني يهتم بالتخطيط للمشروع أي كمية المواد اللازمة للبناء و هناك مكتب آخر يقوم بتنفيذ ما قد خطط له .

3 – 2 – قسم البيع :يوجد به مكتب مكلف ببيع ما تم بنائه و كتب يقوم بشراء الأراضي من أجل البناء .

4 – المدير التجاري : **يوجد به** :

4 – 1 : **القسم التجاري** : يقوم بشراء و بيع مواد البناء داخل المؤسسة و ذلك ببيعها إلى المدير التقني و أيضاً يقوم هذا القسم بالبيع خارج المؤسسة .

4 – 2 : **قسم الإنتاج** : يقوم هذا القسم بالإنتاج .

4 – 3 : **قسم الصيانة** : يتكفل بصيانة الآلات و المعدات التي تستخدم في نشاط المؤسسة .

المبحث الثاني: مراجعة التثبيتات المادية و الغير مادية في المؤسسة

المطلب الأول: عملية المراجعة

ان عملية المراجعة في المؤسسة الوطنية لإنتاج و توزيع مواد البناء EDIMCO تكون بشكل مركزي و الأولوية تقع علي عاتق الادارة المركزية، و نسلط الضوء هنا على سير مهمة المراجعة للسنة المالية 2011 و 2012، حيث ومن خلال مقابلتنا مع المدقق الداخلي ، تحصلنا على المعلومات التالية حول سير عملية المراجعة التي قام بها المراجع:

الحالة الأولى: المراجعة لأول مرة

تعد المراجعة الت بالنسبة للعميل محل الدراسة (EDIMCO)، حيث تم القيام بالعمليات التالية:

1- التحقق من الوجود

وذلك من خلال التحقق الفعلي من التثبيتات المادية (العينية) و الغير مادية (المعنوية) ، المخصص لها حساب بدفر الأستاذ، إذ تم التحقق من وجود الأصل من خلال الجرد الفعلي حيث تضمن ذلك الاختبار التأكد من الكيان المادي للتثبيتات.

وقد تضمن هذا الاختبار اللجوء إلى بعض القرائن غير المباشرة مثل التحقق وجود بوليصة التأمين على الآلات كدليل على وجودها.

2-التحقق من ملكية المؤسسة للتثبيتات

و هذا الاختبار من خلال الفحص للمستندات الخاصة بشراء التثبيت وعقود الملكية، حيث يتم في هذه الحالة التحقق من توفر الشروط القانونية اللازمة لتلك المستندات، معتمدا في ذلك علي شهادات الملكية و التأكد من عدم التصرف في الأصل حتى نهاية مدة الفحص.

3-التأكد من سلامة القيمة

لقد إرتبط هذا الاختبار بضرورة تحديد القيمة الملائمة، و التي يظهر بها التثبيت في قائمة المركز المالي و أوضحت القواعد المتعارف عليها أن التثبيتات المادية و الغير مادية يتم تقييمها على أساس التكلفة التاريخية بعد استبعاد مجمع الإهلاك المحتسب على تلك التثبيتات وإختبار التحقق من القيم تضمن الآتي:

-الإطلاع على المستندات والعقود للتثبيتات حيت تبين العقود قيمة التثبيت و كذلك جميع المصاريف المصاحبة لعملية الاقتناء مثل أتعاب التقنيين، تحديد العقد وعمولة الشراء..الخ.

- فحص جميع المستندات الدالة على المصروفات المأسمالية المرتبطة بجعل الأصل صالِح للاستعمال لأول مرة مثل مصاؤيف التركيب، تكاليف إقامة قاعدة الآلات، حيث أن المراجع تأكد من صحة التوجيه للمحاسب لتلك المصروفات مما يضمن عدم الخلط بين المصروفات المأسمالية المصروفات الايرادية.

-التأكد من مدى تنفيذ سياسات المؤسسة بخصوص تحديد ومعالجة المصروفان الرأسمالية، وسلطة الاعتماد اللازمة لها.

- فحص الإهتلاك و كيفية معالجته لغرض التوصل لرصيد مجمع للإهتلاك لكل تثبيت على حدى.

وللتحقق من عنصر الإهتلاك قام المراجع بمجموعة من الاختبارات تتناول الجوانب التالية:

* التحقق من سلامة القيمة المتخذة أساسا لاحتساب الإهتلاك و مدى التماشي مع سياسة المؤسسة والقواعد المحاسبية المتعارف عليها باستخدام التكلفة التاريخية للأصل كأساس لحساب أقساط الإهتلاك.

* التحقق من كفاية قسط الإهتلاك لمقابلة النقص في قيمة الأصل الثابت.

* التأكد من ثبات المؤسسة في تطبيق معدلات و طرق الإهتلاك وهل المعدلات والطرق المطبقة هذا العام هي نفسها الي كانت مطبقة في الأعوام السابقة.

* التحقق من الدقة المحاسبية لاحتساب قسط الإهتلاك من خلال إعادة عمليات الضرب والجمع ونقل الأرقام من دفترم الأستاذ إل القوائم المالية.

4— التحقق من عدم وجود أية حقوق للغير على الأصل

تتميز التثبيتات المادية بملاءمتها إستخدامها كضمان على القروض طويلة الأجل، ومن أجل ذلك تحقق المراجع من عدم وجود أية حقوق للغر على تلك الأصول المادية، لما لذلك من منفعة للمعلومات التي تظهرها القوئم المالية و تم ذلك بالإطلاع على عقود القروض والضمانات المنصوص عليها للحصول على تلك القروض والسندات.

5-التحقق من الدقة المحاسبية

تضمن هذا الاختبار ضرورة مطابقة مجموعٍ مفردات التثبيات للحسابات الإجمالية بدفر الأستاذ العام، وتضمن هذا الاختبار كذلك التحقق من سلامة نقل الأرصدة من دفتر أو دفاتر الأستاذ إل ميزان المراجعة والقوائم المالية المناسبة.

6--التأكد من سلامة العرض في الميزانية

يعتبر سوء العرض أو عدم سلامة تبويب المفردات بالقوائم المالية الختامية أحد الأخطاء التي على المراجع الإفصاح عنها أن وجدت ولذلك فإن هذا الاختبار تضمن التحقق من الجوِانب التالية:

*التحقق من إظهار التثبيتات في مجموعة مستقلة في الميزانية، مع إبراز اهميتها وفقا لطبيعية المؤسسة.

*التأكد من إظهار التثبيتات بتكلفتها اكاريخية مخصوما منها مجموعٍ الإهتلاك.

*التأكد من سلامة الأرقام المقارنة لمفردات التثبيتات ومجمع الإهتلاك المرتبط بها و التي تمثل ارقام العام الماضي.

*التأكد من كفاية غطاء التأمين لتلك الأصول لمواجهة الأخطار المحتملة .

7-التحقق من استمرار منفعة الأصل

يهدف المراجع من وِراء هذا الاختبار إلى التأكد من أن التثبيتات المادية على اختلاف انواعها مازالت تستخدم في الإنتاج، و أن خدماتها المتوقعة ما زالت على نفس القدر من النوعية والكفاءة، ومن هذا الاختبار تم تحديد تلك الأصول التي انخفضت قيمتها الاقتصادية نتيجة لعوامل أخرى خلاف الإهتلاك.

الحالة الثانية: حالة المراجعة في السنوات السابقة

أهداف المراجع في هذه الحالة تختلف عن الحالة الأولى للمراجعة فأنه يهتم:

*بالتغيرات التي تطرأ على التثبيتات سواء كانت إضافات أو استغناءات، وتتضمن أهداف الإجراءات التحقق من الآتي:

-اختبارات تحليلية للحصول على مجموعة من القرائن للتحقق من سلامة أرصدة التثبيتات

-فحص و اختبار الإضافات الي تمت خلال العام

-فحص واختبار الاستغناء خلال العام

-فحص واختبار أعباء الإهتلاك الدوري ورصيد مجمع الإهتلاك.

1-الاختبارات التحليلية

تهدف للحصول على مجموعة القرائن غير المباشرة التي تساعد على اتشاف بعض الجوانب التي تحتاج الى فحص خاص او مزيد من الدراسة مثال ذلك:

-استخدام عدد من المعدلات و تفسير ما تظهره النتائج

-المقارنة الشهرية او السنوية لمصروفات الصيانة و الاصلاحات

-التأكد من تطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها

-دراسة و فحص أي تخفيض في غطاء التامين و تفسير اسباب هذا التخفيض

-فحص و تقييم أنظمة الرقابة الدالية للتثبيتات

2-فحص و اختبار الاضافات للتثبيتات العينية و المعنوية التي تمت خلال العام

التأكد من :

-الحصول على التثبيت

- صحة تقويم التثبيت المضاف

3- فحص و اختبار الاستغناء عن التثبيتات خلال العام

-تنبع أهمية الرقابة على الاستغناء من أن عدم وجود نظام دقيق للرقاية الداخلية يؤدى إل عدم الإثبات الدفتري للاستغناء عن بعض التثبيتات مما يعني تضخيم في ارصدة التثبيتات ، وما لذلك من تأثير على حساب عبء الإهتلاك للفترة.

-سوف يرتكز اهتمام المراجع في هذا الصدد على التحقق من الوجود والقيمة، فبالنسبة للوجود فذلك يعني ضرورة استبعاد التثبيت من مجموعة الطاقة الإنتاجية المتاحة إلى التحقق من عدم وجود التثبيت ضمن موارد المؤسسة المتاحة وتخفيض التثبيتات بذلك القدر.

وتعتبر القائمة التي يعدها العميل نقطة بداية ق إجراء هذا الاختبار حيث تضمن قائمة الاستغناءات عن التثبيتات البيانات التالية عن كل أصل تم الاستغناء عنه:

تاريخ الاستغناء اسم المشتري، سعر البيع، التكلفة الاصلية، تاريخ اقتناء الاصل المستغنى عنه، مجمع الاهتلاك في تاريخ الاستغناء ،و لبيانات تلك القائمة المستندات المؤيدة لها:

-صور عقود البيع، قيود اليومية، مفردات دفتر الاستاذ، سجل التثبيتات

4- التحقق من سلامة اختبارات رصيد اخر المدة للتثبيتات

بعد إجراء اختبارات التحقق من الإضافات و الاستغناءات عن التثبيتات خلال العام من وجود نظام الرقابة الداخلية نثبت فاعليته فيصبح من السهل على المراجع أن يتحقق من رصيد نهاية السنة للأصل الثابت، من خلال أوراق العمل عن العام الماضي ويمكن التحقق من سلامة أرصدة أول المدة لحسابات التثبيتات من خلال نتائج اختبارات هذا العام للإضافات و الاستغناءات.

المطلب الثاني: تقييم حسابات التثبيتات العينية و المعنوية لسنة 2011 و 2012

تناولت هذه الدراسة قيم التثبتات المذكورة لثلاث سنوات متتالية كما هو موضح في الآتي:

الفرع الأول: التثبيتات العينية و المعنوية لسنة 2010 و 2011 و 2012

1- التثبيتات العينية و المعنوية لسنة 2010

جدول رقم 01:الميزانية الختامية للتثبيتات العينية و المعنوية بتاريخ 31-12-2010

ACTIF	Note	2010
Immobilisation Incorporelles		65000,00
Immobilisation Corporelles		99790601,04

2- التثبيتات العينية و المعنوية لسنة 2011

جدول رقم 02:الميزانية الختامية للتثبيتات العينية و المعنوية بتاريخ 31-12-2011

ACTIF	Note	N brut	Amor-Prov	2011 Net	2010 Net
Immobilisation Incorporelles		129992,00	13000,00	116992,00	65000,00
Immobilisation Corporelles		213242692,50	120574155,30	92666537,20	99790601,04

المصدر: المؤسسة الوطنية لإنتاج و توزيع مواد البناء **EDIMCO**

3-التثبيتات العينية و المعنوية لسنة 2012

جدول رقم 03:الميزانية الختامية للتثبيتات العينية و المعنوية بتاريخ 31-12-2012

ACTIF	Note	N brut	Amor-Prov	2012 Net	2011 Net
Immobilisation Incorporelles		129992,00	38998,40	90993,60	116992,00
Immobilisation Corporelles		213311743,63	128892071,36	84419672,27	92668537,20
Terrains		33226939,98		33226939,98	33226939,98
Bâtiments		107175787,07	86895009,74	20280777,33	25100715,25
Autre immobilisations corporelles		72909016,58	41997061,62	30911954,96	34340881,97

المصدر: المؤسسة الوطنية لإنتاج و توزيع مواد البناء **EDIMCO**

الفرع الثاني: تقييم التثبيتات العينية و المعنوية في المؤسسة

حسب ارقام الميزانية الختامية للمؤسسة للسنوات 2010 و 2011 و 2012 نلاحظ ان التسجيل المحاسبي لهذه السنوات قد تم بشكل يتماشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها،و هذا باحتساب الاهتلاكات الخاصة بكل سنة مع استمرارية منفعة الاصل.

كما تاخذ بعين الاعتبار عملية الجرد اخر السنة و ذلك للتحقق الفعلي من قيمة التثبيتات نهاية كل سنة و التمكن من تسجيل الارقام في الميزانية بشكل صحيح مما يعطي الادارة نظرة واضحة و ذات مصداقة حول نوعية الافصاح عن هذه القيم و التي تسمح لها بتقييم الارقام الفعلية التوصل اليها مع ما هو حاصل ف المؤسسة.

خلاصة

بعدما استعرضنا اهم الخطوات للقيام بمهمة المراجعة في المؤسسة و الخاصة بحسابات التثبيتات العينية و المعنوية موضوع دراستنا،حيث كان هذا من خلال استعراض الجانب النظري الذي تناول دراسة تطبيقية لتدقيق الحسابات و كذا استخلاص الأهداف من هده العملية ،استخلصنا ما يلي:

- حتمية القيام بعملية مراجعة التثبيتات العينية و المعنوية للحرص على سلامة التسجيل المحاسبي لهذه العناصر و ضمان الاستغلال الأمثل لها.
- تسهر مؤسسة توزيع مواد البناء على مسايرة التطورات الحاصلة في مهنة المراجعة بالاعتماد على التقنيات الحديثة للمهنة و كذا الطرق المثلى لمزاولتها.
- انتهاج النظام المحاسبي المالي الجديد و التغيرات الحاصلة اثره على مهنة المراجعة و ذلك لمواكبة التغيرات في المجال الاقتصادي العالمي و ضمان اكثر انسبة تحقيق اهداف المؤسسة.

تمهيد

إن استمرار و نجاح أي مؤسسة اقتصادية مرتبط بمدى تحقيقها و كفاءتها في تنفيذ سياستها و لأجل تجنب أي انحراف تلجأ إلى طرق محايدة لتقويمه و يتبع المراجع خطوات منتظمة من اجل إبدائه رأيه الفني المحايد بكل نزاهة و استقلالية انطلاقا من تقييم أنظمة الرقابة الداخلية التي كان لزيادة الاهتمام بها ما يبررها و اعتمادا على مجموعة من الأدلة و القرائن حيث أن نظام الرقابة الداخلية و الأدلة تجسد المعيار الثالث و الثاني من معايير العمل الميداني. تعتبر الرقابة الداخلية صمام الأمان لأي مؤسسة من اجل المحافظة على أملاكها من أي إتلاف أو سوء استعمال و خاصة في ظل اتساع فروع الشركات الموزعة إقليميا و التي بواسطتها يتم اكتشاف مواطن القوة و الضعف و الاختلالات و الانحرافات و الأخطاء و الغش و بناءا على ما سبق ارتأينا أن نقسم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

الأول : نظام الرقابة الداخلية

الثاني : الأخطاء و الغش

الثالث : الإجراءات العملية للتدقيق

الرابع : مراجعة التثبيتات المادية والعينية

المبحث الأول : نظام الرقابة الداخلية

إن تعدد أنشطة المؤسسات انتشار فروعها جغرافيا و تنوع العمليات المنجزة أدى إلى ضرورة تفويض السلطات و حتى تستطيع التنسيق بين مختلف هذه الفروع من اجل تنفيذ السياسات المسطرة كان من الضروري الاعتماد على نظام رقابة داخلية فعال و قد شملت الدراسة لهذا النظام ما يلي:

-مفهوم نظام الرقابة الداخلية ، أهدافها و أهميتها و أنواعها

-مقومات نظام الرقابة الداخلية

-تقييم نظام الرقابة الداخلية

حتى نتمكن من فهم نظام الرقابة الداخلية لابد من تناول مفهومها و أهدافها و أنواعها و أهميتها

المطلب الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية ، أهدافها و أهميتها

الفرع الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تتعدد مفاهيم نظام الرقابة الداخلية و سنستعرض من بين هذه التعاريف ما يلي:

التعريف الأول : عرفت الرقابة الداخلية طبقا لنشرة معايير المراجعة بأنها عبارة عن " خطة تنظيمية لكافة الطرق و الأساليب التي تتبعها المنشأة بهدف حماية أصولها و التأكد من دقة و إمكانية الثقة و الاعتماد على بياناتها و تنمية الكفاءة التشغيلية و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية[1]

التعريف الثاني : عرف المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية على أنها " الخطة التنظيمية و كل ما يرتبط بها من وسائل و إجراءات يتبناها المشروع للمحافظة على الأصول ، اختبار دقة الحسابات و درجة الاعتماد عليها ، تنمية كفاءة العمل و تشجيع إتباع السياسات الموضوعة[2]

تعريف شامل : من خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف واضح مبسط للرقابة الداخلية و المتمثل في " هي عبارة عن خطة تنظيمية للوسائل و الطرق و الإجراءات التي وضعتها المؤسسة و التي تتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة بقصد ضمان سير الحسن للعمل داخلها"

الفرع الثاني : أنواع الرقابة الداخلية

بناءا على ما ذكر فيمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى الأقسام التالية:

**أولا -الرقابة الإدارية : و تشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة لتحقيق اكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية و تحقيق ذلك يعتمد على السجلات الإحصائية و دراسة الزمن و الحركة و تقارير الآداب و التقارير باستخدام الخرائط التنظيمية

[1] أمين السيد احمد لطفي ، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين ، القاهرة ،2001 ،ص 2

[2] إدريس عبد السلام اشتوي ، المراجعة: معايير و إجراءات ، دار النهضة العربية ، بيروت ،1996 ،ص 52

**ثانيا –الرقابة المحاسبية : و تشمل الخطة التنظيمية و جميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و الحسابات و درجة الاعتماد عليها

**ثالثا –الضبط الداخلي : و تشمل جميع الوسائل ، التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الغش و الاختلاس و تحقيق ذلك يعتمد على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية ، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات و السلطات و المسؤوليات

الفرع الثالث : أهمية الرقابة الداخلية

لقد أصبحت الرقابة الداخلية ضرورة حتمية يجب على المؤسسات الاقتصادية تطبيقها و ذلك لضمان كفاءة الأداء في تنفيذ السياسات المرسومة و الأهداف المسطرة و هذا عن طريق السير الجيد لأنشطتها عبر مختلف الفروع ،و من أهم العوامل التي ساعدت على تزايد الاهتمام بالرقابة الداخلية ما يلي[1]:

**أولا –كبر حجم المنشآت و تعدد عملياتها : إن النمو الضخم في حجم الشركات و تنوع أعمالها من خلال الاندماج و التفرع و النمو الطبيعي جعل من الصعوبة بمكان الاعتماد على الاتصال الشخصي في إدارة المشروعات فادى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل : الكشوف التحليلية و الموازنات و تقسيم العمل و غيرها

**ثانيا –اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات و المسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمشروع : و هذا واضح تماما في الشركات المساهمة حيث انفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها يسبب كثرة عددهم و تباعدهم و لذلك نراهم) ممثلين في الهيئة العامة للمساهمين (يسندون الإدارة إلى عدد منتخب منهم مجلس الإدارة (و مجلس الإدارة هذا لا يمكنه إدارة جميع أعمال الشركة بمفرده ، لذلك يفوض السلطات و المسؤوليات إلى إدارات الشركة المختلفة ، و من اجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين يقوم مجلس الإدارة بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل و مقاييس و إجراءات الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل بالشركة، و من هنا جاء الاهتمام بأنظمة الرقابة و وضع الوسائل و الإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة تحقيق أهدافه الرقابية

**ثالثا –حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة : لابد لإدارة المشروع من الحصول على عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطه من اجل اتخاذ المناسب و اللازم من القرارات لتصحيح الانحرافات و رسم سياسة الشركة في المستقبل و من هنا لابد من وجود نظم رقابية سليمة و متينة تطمئن الإدارة إلى صحة تلك التقارير التي تقدم لها و تعتمد عليها في اتخاذ القرارات

[1] خالد الأمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية ، دار وائل ، عمان ،2000 ،ص227-228

**رابعا –حاجة إدارة المشروع إلى حماية و صيانة أموال المشروع : على الإدارة توفير نظام رقابة داخلية سليم حتى تخلي نفسها من المسؤولية المترتبة في منع الأخطاء و الغش أو تقليل احتمال ارتكابها

**خامسا –حاجة الجهات الحكومية و غيرها إلى بيانات دقيقة : تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول المنشآت المختلفة العملة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي و الرقابة الحكومية و التسعير و حصر الكفايات العلمية و ما شابه ، فإذا ما طلبت هذه المعلومات من منشأة ما ، عليها تحضيرها بسرعة و دقة ، و هذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل قويا و متماسكا

المطلب الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام رقابة داخلية فعال بالمؤسسة يسمح بإعطاء معلومات ذات مصداقية حول الوضعية الحالية و الحقيقية للمؤسسة هذا من جهة و تحقيق الأهداف من قبل الإدارة مع الكفاءة في التنفيذ من جهة ثانية ، فهي بمثابة الركائز الأساسية التي تقوم عليها المؤسسة و لهذا يجب أن تتوفر على مجموعة من المقومات (مكونات) تجعلها تتصف بالقوة ، الفعالية و المصداقية إن الرقابة الداخلية تختلف من مؤسسة لأخرى و ذلك باختلاف حجم المؤسسة ، الهيكل التنظيمي و طبيعة العمل و لكن هناك عناصر أساسية يجب أن تتوفر في أي نظام رقابة داخلية جيد و هي:[1]

**أولا –المحيط الرقابي : المحيط الرقابي يعني وجهة نظر و فهم الإدارة العليا و رؤساء الأقسام لنظام الرقابة الداخلية و أهميتها للمؤسسة و يشمل الأسس التالية:

1–هيكل تنظيمي و هو إطار لتقسيم الواجبات و المسؤوليات بين الموظفين ، الأمر الذي يؤدي إلى عدم تخطي أي شخص لواجباته ، و أن هذه الواجبات تم انجازها و حسب السياسات الموضوعة من قبل المؤسسة لأجل الوصول إلى الكفاءة في التشغيل و المحافظة على الموجودات و توفير معلومات مالية يعتمد عليها و ذلك من خلال فصل المسؤوليات الرئيسية التالية:

–تخويل التعامل من قبل سلطة مخولة

–القيد في السجلات

–الاحتفاظ بالموجودات

2–وجود قسم للتدقيق الداخلي وظيفته الأساسية فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و درجة كفاءة كل مستوى أو قسم من الأقسام و تقديم تقارير بشأنها للإدارة العليا أو إلى لجنة التدقيق ، التدقيق

[1] هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق (الناحية النظرية و العلمية) ، دار وائل ، عمان ،2004 ص82-88

الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية ينشأ داخل المؤسسة لمساعدة الإدارة ة في جميع مستوياتها لأجل الإيفاء بالتزاماتها و كفاءتها و ذلك من خلال التحليل ، التقييم ، الاستشارات ، الدراسات و الاقتراحات

إن قسم التدقيق الداخلي هو (صمام الأمان) للإدارة العليا للتأكد من أن السياسات و الإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة قد تم تطبيقها بصورة صحيحة ، كما و أن استقلالية المدقق الداخلي عن الإدارة التنفيذية توفر حرية أكثر للقيام بواجباته و بدون خوف ، و لهذا يجب أن يكون المدقق مرتبطا بها على مستوى في الهيكل التنظيمي أو مع لجنة التدقيق

**ثانيا –نظام محاسبي : النظام المحاسبي يتكون من السياسات و الإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة لتعيين ،جمع، تحليل ، تصنيف، قيد و التقرير حول أنشطة المؤسسة ، و لهذا لا يمكن أن يكون هنالك نظام رقابة داخلية جيد بدون وجود نظام محاسبي جيد و النظام المحاسبي الجيد يشمل:

1–أدلة و مستندات كأساس للقيد من السجلات

2–هيكل تنظيمي لقسم المحاسبة و دليل الحسابات مبوبا حسب الأقسام و المستويات المختلفة

3–مسؤوليات كل موظف من الموظفين

4–كتاب (دليل) يبين إجراءات و سياسات المؤسسة و مساقات عمليات النشاط

5–موازنات تقديرية و إجراءات المقارنة ما بين ما تم انجازه فعليا مع الموازنات التقديرية و من هذه الموازنات ، موازنات البيع ، الإنتاج ، مصاريف البيع و التوزيع و المصاريف الإدارية ، الموازنة الرأسمالية ، موازنة التدفقات النقدية و كذا موازنة الأرباح و الخسائر و الميزانية العامة

**ثالثا –إجراءات رقابية : بالإضافة إلى المحيط الرقابي و النظام المحاسبي ، على الإدارة عمل إجراءات رقابية على النشاط(العمليات) و تتكون الإجراءات الرقابية من الخطوات و السياسات التي يجب إتباعها للتأكد من ضمان العمليات و من خلال:

1–الفصل بين الواجبات و ذلك بعدم السماح لأي شخص من القيام بأي عملية من أولها لآخرها و يجب الفصل بين التحويل ، القيد و الاحتفاظ ، الأمر الذي يؤدي إلى تقوية نظام الرقابة الداخلية

2–التدقيق على الأنشطة و التأكد من قيد القيم) المبالغ (الحقيقية في السجلات

3–المحافظة على الموجودات و السجلات و عدم السماح للوصول إليها إلا بتخويل من جهة مسؤولة و عمل جرد دوري للموجودات و مقارنة نتيجة الجرد مع ما هو مسجل في الدفاتر و الاستفسارات عن أية اختلافات

4–وجود تحويل من جهة مسؤولة بشأن جميع التعاملات) النشاط(

5–أدلة كافية لتأييد و تأكيد العمليات المقيدة في السجلات

و في سنة 1922 فان لجنة مساعدة المؤسسات الأمريكية ذكرت أن مكونات الرقابة الداخلية و المترابطة و المتداخلة مع بعضها تتكون من التالي:

*أولا :المحيط الرقابي و يتكون من:

-الكرامة و القيم الأخلاقية

-الالتزام بالمقدرة الفينة و الجدارة

-لجنة التدقيق

-فلسفة و نوعية الإدارة

-هيكل تنظيمي

-توزيع المسؤوليات و الواجبات

-سياسات و إجراءات التوظيف

*ثانيا : تحديد المخاطر

*ثالثا : المعلومات و خطوط الاتصال

*رابعا : السيطرة على النشاط

المحيط الرقابي: يتعلق في الإدارة العليا و فلسفتها و وجهة نظرها اتجاه الرقابة الداخلية ، و هل تقييم الرقابة الداخلية من أنها العمود الفقري و العين الساهرة للشركة) المؤسسة (أم لها وجهة نظر أخرى؟

1-الكرامة و القيم الأخلاقية : كما ذكرنا أن الجمهور و الأسواق المالية تتطلب أخلاق عالية و كرامة من مهنة تدقيق الحسابات) رأس المال المدقق هي سمعته بين الناس (و لهذا فان رجال الأعمال و كذلك العملاء و المجهزون و الجمهور عامة يطلبون و يرغبون من إدارة الشركة) المؤسسة (كرامة و أخلاق عالية ، يطلبون من رئيس مجلس الإدارة و المدير العام و أعضاء الإدارة العليا أن يكونوا نموذجا و قدوة في التصرفات و أن تقوم هذه الإدارة بإعلام الموظفين و كتابة عن السياسات و العقوبات في حالة عدم تطبيق هذه السياسات

2-الالتزام بالمقدرة الفنية و الجدارة : لأجل الوصول إلى إغراض الشركة) المؤسسة (فان على الموظفين و في جميع المستويات أن يكونوا مؤهلين و متدربين و لديهم التجربة اللازمة لأجل القيام بالأعمال المنوطة بهم

3-لجنة التدقيق : و هي لجنة متكونة من اثنين إلى سبعة أعضاء مجلس إدارة خارجيين و لا دخل لهم بالسياسات التنفيذية و مستقلون عن الإدارة ،و هم واسطة بين المدقق الخارجي و الداخلي و الإدارة العليا ، هذه اللجنة تعطي المدقق الداخلي الاستقلالية المطلوبة ، و كذلك تقوي استقلالية المدقق الخارجي و من وظائفها الأخرى ما يلي:

أ –اقتراح إلى الهيئة العامة للمساهمين اسم المحاسب القانوني

ب – مناقشة برامج التدقيق مع المحاسب القانوني

ت – تعيين مدير التدقيق الداخلي و تحديد راتبه

ث – دراسة و مناقشة البيانات المالية مع المحاسب القانوني

ج – دراسة و مناقشة تقارير التدقيق الداخلي

4–فلسفة و نوعية الإدارة : عدة مواصفات ربما تؤثر على فلسفة و إدارة الشركة)المؤسسة (و تؤثر على المحيط الرقابي و على سبيل المثال كيف يتابعوا مخاطر العمل– إن وجدت و الاعتماد على المواجهة الشفوية مع الإداريين الآخرين بدلا من الكتابة الرسمية ، و ما هي نظرتهم و الخطوات التي تم أخذها بالنسبة إلى التقارير المالية و ما هي نظرتهم اتجاه بعض المبادئ المحاسبية المستعملة

5–الهيكل التنظيمي : و يمثل قابلية الشركة للوصول إلى غاياتها ، و من خلال التخطيط و انجاز المسؤولية و الرقابة و المتابعة ، الهيكل التنظيمي للشركة تعني وضع مراكز التحويلات و المسؤوليات للأقسام أو خطوط الإنتاج ، و يعتمد هذا على حجم و طبيعة الشركة المحاسب القانوني (المدقق) عليه دراسة هذه التخويلات و المسؤوليات حتى يتمكن من معرفة فاعلية سياسات و إجراءات الرقابة

6–توزيع المسؤوليات و الواجبات : و تشمل كيف و لمن تم توزيع هذه المسؤوليات و الواجبات و الأمر الذي يجعل كل موظف يعرف موقعه بالنسبة للموظفين الآخرين و الجهة المسؤولة عنه و محاسبته

7–السياسات و إجراء التوظيف : بالنسبة إلى الوقاية الداخلية و لأجل أن تكون ذات فاعلية ، فيجب وضع سياسات و إجراءات لتوظيف أناس لديهم المستويات الأخلاقية و الكرامة و المستوى المهني المطلوب

ثانيا : المعلومات و خطوط الاتصال و التي لها علاقة مع أغراض التقارير المالية: و تشمل النظام المحاسبي و طرق التسجيل لمعرفة جمع و تحليل و تصنيف التقرير حول الأنشطة الاقتصادية) المعاملات (و مسؤولية الحفاظ على الموجودات و تسجيل الالتزامات

رابعا : السيطرة على الأنشطة: و تشمل السياسات و الإجراءات لأجل مساعدة الإدارة في التأكد من أن التعليمات و السياسات قد طبقت حسب ما يجب– كذلك و تشمل السيطرة على الأمور التي تتعلق بالبيانات المالية و على سبيل المثال الرقابة على تشغيل المعلومات و التي تشمل الرقابة العامة و الرقابة على التشغيل أو التطبيق و وجود سجلات و مستندات تفي بالغرض و وجود تدقيق أو رقابة مستقلة و كذلك الفصل بين الوظائف و الجرد الفعلي

المطلب الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية المراجعة فمن خلالها يحدد للمراجع مدى الفحص و حجم الاختبارات التي يجب أن يقوم بها و لأجل دراسة و فهم الرقابة الداخلية فعلى المدقق إتباع الخطوات التالية:

-فهم نظام الرقابة الداخلية و إذا كان هذا النظام يعمل حسب ما خطط له

-التوثيق في أوراق العمل هيكل النظام الرقابي

-تقرير (تحديد) مستوى مخاطر الرقابة المتوقعة من قبل المدقق أي تحديد الحد الأعلى المقبول من قبله

-عمل اختبار(فحص) لنظام الرقابة الداخلية و إعادة تحديد مستوى مخاطر الرقابة

-تصميم التدقيق التفصيلي (برنامج المراجعة)

كما يقتضي المعيار الثاني من معايير العمل الميداني [1]:

دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكن الاعتماد عليه و نطاق و أنواع الاختبارات الأساسية للمراجعة

"من ثمة يمكن تقييم نظام الرقابة الداخلية من تحديد نظام المراجعة كما انه يساعد على إبراز مواطن الضعف فيه و تقديم النصح و الإرشاد لإدارة المنشأة للتغلب على هذه المواطن رغما عن أن الأساليب المتبعة في دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية قد تختلف من مراجع إلى آخر إلا أن هناك عدة وسائل ترتبط و الإجراءات العامة التي يتبعها مدققي الحسابات في هذا الشأن تتضمن تلك الأساليب التي تساعد المراجع التعرف على نظام الرقابة الداخلية و فهم مكوناته ما يلي:

**أولا-الفحص و التقييم النظري لنظام الرقابة الداخلية :و يتضمن الفحص و التقييم النظري، عملية الفحص و التقييم و كذلك الفحص و التقييم التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية

**ثانيا-الفحص و التقييم العملي لنظام الرقابة الداخلية : حيث أن مجرد وجود نظام الرقابة في أي شركة لا يعني بالضرورة انه تطبيق فعلا في العمليات و الأنشطة المختلفة ، و لذلك بثار تساءل هام و هو مدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية في الشركة ؟ و للإجابة على هذا السؤال يتم إجراء اختبارات الالتزام قبل البدء في عملية التقييم سواء النظري أو العملي يجب على المراجع الاختيار بين عدة طرق و تتوقف عمليا على طبيعة و حجم أداء الشركة و نشاطها:

-الدورات : أي تقسيم أنشطة المنشأة إلى مجموعات يطلق على كل منها دورة و التي يدورها تغطي مجموعة

[1] أمين السيد احمد لطفي ، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين ، القاهرة ،2001 ص 11-24

من العمليات و الحسابات ذات العلاقة الوثيقة ، و قد أشار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى التجميع التالي للعمليات و الحسابات التي تربطها علاقة وطيدة تسهيلا لعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية:

-دورة الإيرادات – دورة النفقات – دورة الإنتاج

-دورة التمويل – دورة التقارير المالية المنشورة

-وحدات النشاط : و هي عبارة عن تجميع العمليات و الحسابات الخاصة بمركز نشاط أو وظيفة إدارية أو قسم من أقسام المنشأة مع بعضها البعض حيث تتخذ كأساس لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، و أهم تلك الأنشطة أو الوظائف وظيفة و قسم المشتريات ، المخازن ، الإنتاج ، المبيعات ، الشؤون الإدارية و المالية

-بنود القوائم المالية : حيث يمكن في بعض الأحيان أن يقوم المراجع بدراسة و تقييم إجراءات الرقابة الداخلية بكل بند من بنود قائمة المركز المالي أو قائمة نتيجة الأعمال على حدة ، مثال ذلك تقييم إجراءات الرقابة الداخلية للأصول الثابتة أو الأصول المتداولة بتصنيفاتها المختلفة مجل القول تتمثل إجراء دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

أولا : الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

ثانيا : التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

ثالثا : الميزانية و التقييم التفضيلي لنظام الرقابة الداخلية

رابعا : اختبارات الالتزام بالسياسات و الإجراءات الخاصة بتطبيق النظام

**أولا -الفحص البدئي لنظام الرقابة الداخلية : يفرض فهم المراجع لمدى تأثير نظام الرقابة الداخلية على عملية المراجعة يتعين عليه تجزئة النظام الرقابي إلى عدد من النظم الفرعية ثم يقوم بدراسة كل منها تفصيلا ، تأسيسا على هذا الأسلوب يمكنه وضع مجموعة من إجراءات المراجعة لكل من تلك النظم الفرعية ، و أهم هذه النظم الفرعية بوجه عام من نظام الإيرادات ، نظام التكاليف المباشرة (تكلفة المبيعات) نظام الأجور ، نظام الاستثمارات ، نظام الأصول الثابتة ، نظام الحصول على أصول و إعادة سدادها و عادة ما يقوم المراجع بدراسة و تقييم كل من إجراء نظام الرقابة الداخلية على حدى حيث يتم أولا عمل فحص مبدئي لكل جزء للتحقق من أن الشركة لديها أساليب رقابة داخلية يمكن أن يعتمد المراجع عليها في أداء وظيفته

**ثانيا -التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية : يمكن للمراجع أن يفهم و يلم بالبيئة الرقابية و تدقيق العمليات بالشركة مبدئيا عن طريق الاعتماد على :

-الخبرة السابقة للمراجع

1-فحص أوراق المراجعة للأعوام الماضية

2-عمل استفسارات أو مراقبة للعمليات

3-الاطلاع على الخريطة التنظيمية للشركة أو دليل الإجراءات بالشركة محل المراجعة (يقوم المراجع بفحص دليل الإجراءات للتعرف على تدفق العمليات و مسؤوليات كل شخص بحيازة الأصول و تنفيذ العمليات و إمساك السجلات كما انه عن طريق دراسة الخطة التنظيمية يمكن للمراجع اكتشاف ما إذا كان المناخ الرقابي السائد بالمنشأة يسمح بفصل مسؤوليات الموظفين بالشركة و من ثم يمكن أن يطمئن إلى سلامة فصل الاختصاصات و المسؤوليات بالمنشأة) فإذا ما قرر المراجع الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بعد الانتهاء من الفحص المبدئي فسوف يقوم بدراسة و تقييم النظام تفصيليا

**ثالثا -الدراسة و التقييم التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية : بعد الفحص و التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، يركز المراجع على الأساليب الرقابية التي تهدف إلى منع حدوث الأخطاء و المخالفات أو اكتشافها و في سبيل ذلك يمكن الاعتماد على عدد من الأساليب أهمها:

أولا : قائمة الاستقصاء

ثانيا : التقرير الوصفي

ثالثا: الملخص التذكيري

1-قائمة الاستقصاء : يعتمد المراجع على استخدام مدخل الاستقصاءات (و هو عبارة عن التحري أو التقصي بطريقة أو بأخرى عن القواعد و الإجراءات المتبعة فعلا في تنفيذ عمليات المشروع بغرض توثيق إجابات العميل على الاستفسارات التي يوجهها للعاملين عن وسائل الرقابة الداخلية للمنشأة و يتم تصميم نموذج الاستقصاء بحيث تشير الإجابة بنعم إلى مواطن قوة النظام و كلمة لا إلى موطن ضعفه ، من ثم يسهل على المراجع اكتشاف مواطن الضعف من خلال فحص الاستفسارات المقابلة للإجابة بالنفي و يتخذ استخدام هذا الأسلوب للأسباب التالية:

-احتمال نقل الإجابات عن قائمة الاستقصاء عن السنة الماضية كإجابات لها عن العام الحالي تحت المراجعة

-وضع الإجابة بنعم أو لا بصورة روتينية بدون دراسة حقيقية للمشاكل التي تبرزها هذه الأسئلة

-معاملة الأسئلة الواردة في القائمة كنهاية بدلا من اعتبارها وسيلة للتصحيح

خرائط التدفق للرقابة الداخلية : تساعد خرائط التدفق على فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة و ما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية ، و تعتبر خريطة التدفق مجرد تعبير شكلي لنظام أو مجموعة من العمليات المتتالية يتم تصميمها بغرض وصف تدفق العمل ، و الذي من خلاله يمكن للمراجع فهم النظام بشكل جيد لتحديد مواطن قوة و ضعف هذا النظام في ضوء أنواع

الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها و ما إذا كان من الممكن اكتشافها أو تفاديها عن طريق النظام و فيما يلي الخطوات اللازمة لإعداد خريطة التدفق:

أ –التعرف على المستندات و نمط تدفقها خلال مراحل استخدامها و معالجتها

ب –إعداد وصف مبدئي للنظام في ضوء الدراسة التي عملها المراجع في الخطوة السابقة

ج –إعداد خريطة التدفق النظام حيث تتكون من عدة أعمدة يمثل كل منها الوظيفة أو القسم أو الموظف ، بالإضافة إلى الأعباء التي يقوم بها كل منها و المستندات التي يقوم بإعدادها أو تداولها و اتجاه تدفق هذه المستندات بذلك تكون خريطة التدفق وسيلة للإلمام بكافة إجراءات أو عمليات نظام الرقابة الداخلية و توضيح الوظائف و الأقسام المسؤولة عن أداء كل إجراء أو عملية و لا تكتمل عملية فحص لنظام الرقابة الداخلية بدون تحليل المراجع لكافة جوانبه سواء كانت جوانب قوة أو ضعف ثم يقوم بإعداد تقريره عن النتائج المبدئية عن النظام و حفظه في ملف أوراق المراجعة و يؤخذ على أسلوب خرائط التدفق:

–انه يقتضي مهارة و خبرة و وقت كبير في إعدادها

–عدم إبراز كافة التفاصيل الخاصة بالعملية من خلال الأشكال و الرموز المستخدمة بها

و لا شك في أن هذا الأسلوب يعطي صورة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية للقارئ الذي يمتاز بالخبرة حيث يمكنه الربط بين الإجراءات و المسؤوليات بالإضافة إلى تتابع تلك الإجراءات و نشأة المستندات و مسارها و أماكن الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية.

2–التقرير الوصفي : يعتمد هذا الأسلوب على قيام المراجع بوضع تقرير يصف النواحي المتكاملة للرقابة الداخلية حيث يتضمن شرحا تفصيليا لتدفق العمليات و السجلات الموجودة بالمنشأة و كيفية تقييم المسؤوليات و الاختصاصات فذلك الوصف الكتابي يصف و يوضح الإجراءات التي تتبع في آداء كل عملية من العمليات التي تقوم بها المنشأة في شكل خطوات متتابعة و متكاملة ، أو ما يمكن أن يطلق عليه الدورة المستندية و المحاسبية التي تمر بها كافة هذه العمليات يتميز هذا الأسلوب بوجه عام في التغلب على الانتقاد الذي يمكن توجيهه إلى طريقة الاستقصاء ، حيث يلاحظ أن الإجابة بنعم أو بلا قد تم استبعادها غير انه يعاب على هذه الطريقة بان هناك صعوبة في تتبع الوصف المطول للإجراءات المتبعة في أداء كل عملية الأمر الذي يجعلها تتلاءم مع ظروف المنشآت صغيرة الحجم

3–الملخص التذكيري :يشمل ذلك الملخص– الذي يتم إعداده بمعرفة المراجع– على بيان تفصيلي للإجراءات و الوسائل التي تتميز بها أي نظام للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية لمساعدة المراجع عند تقييمه للرقابة الداخلية في الشركة لذلك يعتبر الملخص التذكيري بمثابة إطار عام يجري في نطاق عملية الرقابة دون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجري في نطاقها ذلك الفحص ، حيث يقتصر عليها و من ثم

فهو لا يغفل عن أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية غير انه يعاب على ذلك الأسلوب انه لا ينتج عنه تسجيل كتابي لنتائج الفحص ، كما انه لا يحقق التنسيق و التوجيه في إجراءات فحص الرقابة ، حيث يتسنى للمراجع حرية اختيار إجراءات الفحص الملائمة

المبحث الثاني : الأخطاء و الغش

إن حدوث الأخطاء و الغش بالقوائم المالية أمر محتمل و وارد بالقوائم المالية و ذلك لتعدد عمليات المؤسسة من ترحيل و ترصيد... الخ، هذا فيما يتعلق بالخطأ أما الغش فهو بسبق القصد و النية و هذا ما سنوضحه لاحقا

المطلب الأول : تعريف الخطأ و أنواعه

غالبا ما تحدث الأخطاء بالسجلات و المستندات المحاسبية و ذلك لعدة أسباب و إن تعددت أنواعها

الفرع الأول : تعريف الخطأ و أسبابه

وردت عدة تعاريف للخطأ و من بينها:

التعريف الأول : إن الخطأ هو تعديل أو تغيير أو عدم إتباع الأصول و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و ذلك بسبب جهل أو إهمال أو تقصير أو بهدف إخفاء عجز أو اختلاس أو تلاعب أو أخطاء حقائق تتعلق بالأوضاع المالية للمشروع فإذا اقترن التعديل أو التغيير أو الحذف بحسن نية القائمين سمي ذلك (خطا محاسبيا) ، أما إذا اقترن بسوء نية القائمين به اعتبر نوعا من الأخطاء[1]

التعريف الثاني : هي عبارة عن القيام بعلية أو جزء منها تخرج عن القواعد و التعليمات أو أقساط عملية بكاملها بحسن نية أي عن غير قصد ، إن هذه الأخطاء قد تسيئ إلى مصداقية المعلومات المحاسبية انطلاقا من عدم تمثيلها (للحقيقة و عدم ملائمتها لاتخاذ القرارات المناسبة) و يعود وقوع الأخطاء بالسجلات المحاسبية إلى سببين رئيسيين هما:

-الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و الواجبة الإتباع في تسجيل أو ترحيل أو تبويب أو تلخيص أو عرض البيانات المحاسبية المختلفة

-السهو أو عدم العناية أي الإهمال و التقصير من موظفي قسم المحاسبة في أداء أعمالهم و القيام بواجباتهم و بالإضافة إلى هذين السببين الرئيسيين ، هناك عدة أسباب لارتكاب الأخطاء و خاصة المتعمدة منها و من هذه الأسباب:

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ، المستقبل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ،1998 ص 33 .

-الرغبة في اختلاس بعض موجودات المشروع

-محاولة تغطية عجز الخزينة أو اختلاس سابق

-محاولة الإدارة التأثير على القوائم المالية بحيث تخدم أغراضا معينة

-محاولة التهرب من الضرائب

الفرع الثاني : أنواع الأخطاء

تنقسم الأخطاء إلى أنواع متعددة وفقا للمعيار أو الزاوية التي ينظر منها :

أولا -من حيث توافر قصد ارتكابها:

1-أخطاء عمدية : ترتكب عن قصد عمدا أو تدبير سابق من قسم المحاسبة أو الهيئة الإدارية بقصد التظليل و الاختلاس لإخفاء الحقيقة أو التأثير على نتائج أعمال المشروع أو مركزه المالي.

2-أخطاء غير عمدية : تحدث نتيجة جهل موظفي قسم المحاسبة أو نتيجة تقصيرهم في القيام بعملهم و النوع الأول أكثر خطورة من النوع الثاني لما له من تأثير على مدى دلالة القوائم المالية عن نتائج أعمال المشروع

ثانيا -من حيث طريقة الارتكاب و طبيعة الخطأ:

1-أخطاء الحذف:

حذف كلي : نتيجة عدم قيد عملية بأكملها أو عدم ترحيل طرفيها

حذف جزئي : نتيجة عدم قيد احد طرفي العملية أو عدم ترحيل احد طرفيها

2-أخطاء ارتكاب:

نتيجة الخطأ في العمليات الحسابية(جمع ، طرح ، ضرب ، قسمة)

خطأ في إثبات مبلغ العملية

خطأ في اسم الحساب (حساب حسن بدلا من حساب حسين)

تكرار قيد أو ترحيل عملية (قيد باليومية أو ترحيل للأستاذ)

خطأ في الترحيل إلى الحساب غير الصحيح (أستاذ)

خطأ في الترحيل إلى الجانب غير الصحيح في الحساب الصحيح (أستاذ)

خطأ في نقل الأرقام عند الترحيل (أستاذ)

3-أخطاء فنية : تحدث نتيجة عدم إلمام بالمبادئ و المفاهيم المحاسبية فبمعالجة العمليات بالدفاتر– قيد و ترحيل أو إجراء التسويات الجردية أو إعداد القوائم المالية (الخلط بين المصروفات الإدارية و الرأسمالية، عدم استهلاك الأصول الثابتة) .

4-أخطاء معوضة متكافئة : و هي الأخطاء التي يعوض بعضها بعضا أي يمحو إحداها اثر الأخرى و هي تحتاج لمراجعة مستندية لاكتشافها و قد لا يكون لها أي اثر على القوائم المالية إذا كانت في حساب واحد ، أما إذا كانت في حسابين مختلفين مما ينتج عنه خطأ أرصدتها و قد يترتب عليه تأثير على القوائم المالية للمشروع أخطاء تكشف أو تفضح عن نفسها : و هي التي تظهر تلقائيا نتيجة نظرية القيد المزدوج أو استخدام نظام الحسابات الإجمالية و الأستاذ المساعد و قد يؤدي إلى اكتشاف هذه الأخطاء إتباع إجراءات و سياسات معينة كإعداد التسويات الشهرية لحسابات البنوك و إرسال مصادقات أو كشوف شهرية للعملاء بأرصدتهم

ثالثا -من حيث توقيت وقوعها:

1-خلال السنة المالية و قبل إعداد ميزان المراجعة النهائية

2-بعد إعداد ميزان المراجعة النهائي و قبل إعداد القوائم المالية للسنة المالية

3-بعد إعداد القوائم المالية للسنة المالية

و قد تكون عمدية أو غير عمدية و قد تكون حذف أو ارتكاب أو فنية أو معوضة

رابعا – من حيث تأثيرها على ميزان المراجعة:

1-أخطاء تؤثر على توازن جانبي ميزان المراجعة(يظهرها ميزان المراجعة)

أ -أخطاء حذف جزئي:

-إهمال ترحيل مبالغ مدينة أو دائنة إلى حساباتها

-إهمال نقل رصيد أو مجموع احد طرفي حساب (ميزان مراجعة)

ب -أخطاء ارتكاب:

-ترحيل مبالغ خاطئة إلى الطرف الصحيح من الحساب (أستاذ)

-جمع خاطئ لأحد طرفي الحساب (أستاذ)

-ترصيد خاطئ لحساب (أستاذ)

-جمع خاطئ لأحد جانبي ميزان المراجعة

-نقل خاطئ لرصيد أو مجموع احد طرفي الحساب إلى ميزان المراجعة

ج -أخطاء فنية (تطبيق المبادئ المحاسبية) :

-ترحيل مبالغ إلى الطرف غير الصحيح (أستاذ)

-نقل رصيد أو مجموع مدين كرصيد أو مجموع دائن (ميزان المراجعة)

2-أخطاء لا تؤثر على توازن جانبي ميزان المراجعة(لا يظهرها ميزان المراجعة)

أ –حذف كلي:

–إهمال قيد العملية أصلا في دفاتر القيد الأولى (يومية)

–إهمال ترحيل طرفي العملية (أستاذ)

–إهمال نقل رصيد أو مجموع طرفي الحساب إلى ميزان المراجعة

ب –أخطاء ارتكاب:

–قيد خاطئ لمبلغ العملية في الطرفين (اليومية)

–ترحيل خاطئ لمبلغ طرفي العملية(أستاذ)

–قيد مكرر لطرفي العملية (أستاذ)

–الخطأ في اسم الحساب (يومية أو أستاذ)

–ترحيل مبالغ صحيحة مدينة أو دائنة لحسابات مغايرة (أستاذ)

ج –أخطاء فنية (تطبيق المبادئ المحاسبية):

د –أخطاء معوضة (متكافئة) :

–في دفتر اليومية

–في دفاتر الأستاذ

–في ميزان المراجعة

يعتبر توازن ميزان المراجعة دليلا مبدئيا على صحة القيود طبقا لنظرية القيد المزدوج و لكنه ليس دليلا قاطعا على صحة القيد أو الترحيل أو النقل لدفاتر و سجلات المحاسبية ، من حيث تحليل و تسجيل و ترحيل العمليات حيث هناك أخطاء لا تؤثر على توازن جانبيه و لا يمكن اكتشافها بواسطته ، توازن ميزان المراجعة يؤكد صحة تطبيق نظرية القيد المزدوج من خلال ما يلي:

–صحة ترحيل القيود حسب نظرية القيد المزدوج

–صحة جمع و ترصيد الحسابات بدفاتر الأستاذ

–صحة نقل مجاميع و أرصدة الحسابات بميزان المراجعة

المطلب الثاني : أنواع الغش ، أهدافه و أشكاله

يتم وقوع الغش و التلاعب في الدفاتر و السجلات لأسباب مختلفة بغية تحقيق أهداف متنوعة و بأنواع متعددة و سنوجزها في الفروع التالية:

الفرع الأول : تعريف الغش و أسبابه

سنورد في هذا الفرع تعريف الغش الواردة عن الباحثين و الأسباب الدافعة إليه:

التعريف الأول : تعرف الغش على انه كافة التصرفات التي تقوم على أساس التدليس و خيانة الأمانة بمعنى التصرفات التي تقع عن قصد و عمد لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير ، كما يمكن التطرق إلى الغش من المنظور المحاسبي على انه التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات و السجلات أو المعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف غرض معين غير مشروع [1]

الفرع الثاني : أهداف الغش

قد تلجأ بعض المنشآت إلى مثل هذه الأساليب لتحقيق الأهداف التالية :

أولا-بالنسبة لتضخيم الأرباح:

1-إظهار أرباح صورية حتى يتمكن المديرين و أعضاء مجلس الإدارة من بيع أسهمهم بأسعار مرتفعة

2-زيادة نصيب المديرين من الربح خاصة إذا تم حساب المكافأة على أساس نسبة مئوية من الأرباح

3-ترغيب منشأة أخرى في شراء المنشأة و إعطاء أصحابها مبلغا كبيرا مقابل " شهرة لمحل " إذا قدرت على أساس معين من السنوات

4-تأثير على المساهمين و إلهامهم بكفاءة مجلس الإدارة لإعادة انتخاتهم من جديد

ثانيا – بالنسبة للمركز المالي:

1-سهولة الحصول على قرض من احد البنوك

2-ترغيب شريك جديد في الانضمام للمنشأة

بيع المنشأة بقيمة مرتفعة إذا تم البيع على أساس صافي قيمة الأصول الظاهرة بالميزانية العمومية و لذلك توجد العديد من الوسائل لإحداث الغش أو التلاعب يمكن إجمالها في الآتي:

1-عدم إثبات مبيعات نقدية

2-عدم إثبات بضائع واردة إلى المخازن

3-إثبات مصروفات وهمية أو بأعلى من قيمتها(دون أدلة)

4-إثبات تشغيل وهمي و إثبات تشغيل العمال وقت إضافي

5-عدم احتساب المخصصات أو الاستهلاكات الكافية للأصول

6-إثبات مصاريف الإدارية كمصاريف رأسمالية

7-تضخيم المبيعات أو المخزون السلعي

8-المبالغة في المخصصات و الاحتياطات و الاستهلاكات

9-إثبات مصاريف رأسمالية كمصاريف إرادية

10-تضخيم المشتريات باحتساب بضاعة متعاقد عليها

[1] محمد التهامي ، المرجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان لمطبوعات الجامعية ،2002 ص 144

11-المبالغة في قيمة الأصول الثابتة

12-تخفيض الالتزامات الواقعة على المنشأة

13-عدم خصم الديون المعدومة من رصيد المدينين

14-عدم خصم أوراق القبض المرفوضة من رصيد أوراق القبض

15-عدم إظهار فوائد القروض التي لم تدفع من جانب الخصوم

و ما لا يدع مجال للشك أن عدم اكتشاف المدقق للوسائل السابقة يترتب عليها تخفيض أرباح المنشأة أو تضخيم أرباح المنشأة و بالتالي إظهار المركز المالي بغير حقيقته

الفرع الثالث : أنواع الغش

يمكن تقسيم حالات الغش التي قد توجد بالدفاتر و السجلات من زاوية الغرض من ارتكاب هذا الخطأ العمد و يحدث نتيجة تلاعب في الدفاتر و السجلات:

أولا :بقصد الاختلاس أو تغطية عجز أو سوء استعمال احد الأصول و أمثلتها:

1-اختلاس أو تغطية في النقدية:

أ -مدفوعات وهمية إضافة أسماء وهمية لكشف الرواتب و الأجور

ب -تزوير مستندات دفع وهمية

ج -عدم إثبات مقبوضات نقدية من عميل في حسابه أو لحساب النقدية

2-يقصد اختلاس أو تغطية عجز أو سوء استعمال احد الأصول:

أ -عدم إثبات بضائع واردة

ب -إثبات اذونات صرف بضائع وهمية من المخازن

و يتوقف حدوث ارتكاب هذه الأخطاء على ضعف الرقابة الداخلية و أدواتها و وجود ثغرات فيها يستغلها ضعاف النفوس و يقل حدوث ارتكابها كلما كانت الرقابة الداخلية و أدواتها متينة خالية من الثغرات و على مدقق الحسابات أن يركز فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية و أدواتها على تحديد نقاط الضعف و الثغرات فيها و مدى إمكان استغلال هذه الثغرات و أن يوسع نطاق عيناته و اختباراته للعمليات و المراحل التي يتضح له فيها ضعف أو ثغرات.

ثانيا :بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي : يحدث بتوجيه الهيئة الإدارية نتائجه خطيرة و دواعيه تحقيق احد الأهداف التالي:

2-تضخيم الأرباح : إظهار الأرباح أكثر من الحقيقة ، و ليحقق أعضاء مجلس الإدارة:

أ -إعادة انتخابهم بإيهام المساهمين بنجاح إدارتهم و سياستهم

ب -زيادة مكافآتهم خاصة إذا ما اتخذت نسبة مئوية من الأرباح

ج –التأثير على أسعار الأسهم بالبورصة ليبيعوا هم أو أقارمهم ما يملكون منها

د –تشجيع المستثمرين للاكتتاب باسهم جديدة لزيادة رأس المال

و يتخذ صورا عدة منها تضخيم قيمة بضاعة آخر المدة أو تأجيل إثبات مشتريات للفترة المالية التالية ، إظهار المصروفات بأقل من حقيقتها و تكوين مخصصات غير كافية

3–تقليل الأرباح: إظهار الأرباح اقل من الحقيقة بتكوين احتياطات سرية لتحقيق:

أ –استخدامها لتحقيق مآرب شخصية خاصة لهم

ب –التهرب الضريبي

ج –التلاعب بأسعار الأسهم بالبورصة

4–إظهار المركز المالي على غير حقيقته : عن طريق التلاعب في قيم بعض الأصول أو الالتزامات بهدف تحقيق:

أ –المضاربة في البورصة و التلاعب بأسعار الأسهم

ب –الرغبة في الحصول على قرض و تضليل البنوك و مؤسسات الإقراض

ج –تحقيق ثمن مجزي (مرتفع) عند البيع

و من الصعوبة اكتشاف التلاعب أو الغش أو التزوير مما يتطلب من مدقق الحسابات دقة و عناية في فحص للدفاتر و السجلات و دراية تامة بالمفاهيم و المبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة

المطلب الثالث : مواطن ارتكاب الأخطاء و الغش و تصحيح الأخطاء

من اجل تناول الأخطاء و الغش و إبراز جميع الزوايا ، ستبرز مواطن الأخطاء و الغش و مجالاتها و إخفائها و كيفية المصححة لهما

الفرع الأول : مواطن الأخطاء و الغش و مجالات ارتكابها

تمر البيانات المحاسبية بثلاث مراحل رئيسية في الدورة المحاسبية و تعتبر هذه مراحل مواطن ارتكاب الخطأ أو الغش، و فيها تقع مجالات متعددة لارتكابهما، و هذه المراحل هي: [1]

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية ،دار وائل للطباعة و النشر ،عمان2000 ص 43-44

أولا –مرحلة إثبات العمليات أي مرحلة القيد الأولي :و تنقسم فرص ارتكاب الغش و الخطأ هنا إلى ثلاث أنواع:

1–التحليل غير السليم للعمليات : فقد يخطئ المحاسب عن عمد أو غير عمد في تحليل العملية إلى طرفها المدين و الدائن ، فيوجهها إلى غير حساباتها الصحيحة و قد يتضمن التحليل غير السليم الخلط بين المصروفات الإرادية و الرأسمالية عن جهل أو سهو أو بهدف التضليل

2–حذف عمليات كان يجب قيدها : و من أمثلة البارزة على هذا عدم إدراج بضاعة معينة ضمن المخزون السلعي في نهاية العام بالرغم من وصول فاتورة المورد و يؤدي هذا بالطبع إلى تضخيم الأرباح و الموجودات بالإضافة إلى أن مبلغ الالتزام للدائنين في الميزانية العمومية لا يمثل الواقع و قد يكون هذا أيضا عمدا أو غير عمد

3–إدراج عمليات كان يجب حذفها : تغلب على هذا العمل صفة العمد و سبق الإصرار و التصميم لتحقيق هدف معين ، و يتذر أن ينشأ على جهل المحاسب المفوض في التمييز بين عمليات الفترة المالية المختلفة و من الأمثلة على هذا المجال ما تلجأ إليه بقصد تحسين مظهر الميزانية من حيث النقدية و يصدق نفس الشيء على أرباح مبيعات أول الفترة التالية ضمن عمليات الفترة السابقة لإظهار نتيجة أعمال أقوى من الحقيقة

ثانيا –مرحلة التجميع و الترحيل : و هذه هي مرحلة الأعمال الكتابية و الحسابية المتضمنة للترحيل من اليومية إلى الأستاذ و ترصيد الحسابات و إعداد قوائم الجرد و الكشوف التفصيلية أو حتى إعداد موازين المراجعة و احتساب الاستهلاكات و الديون المعدومة و غير ذلك و من الطبيعي أن تكون هذه العمليات عرضة للخطأ و موطنا له سواء كان متعمدا أو غير متعمد..

ثالثا –مرحلة إعداد و تحضير القوائم المالية النهائية : و في هذه المرحلة الأخيرة التي تمر بها البيانات المحاسبية تكون فرص حدوث أو ارتكاب الأخطاء و الغش متعددة منها:

1–إدراج مبالغ أو قيم غير سليمة كما في حالة التضخيم لموجودات أو إظهار أرباح غير محققة بقائمة نتيجةالأعمال

2–حذف بعض البنود أو المبالغ من القوائم المالية كما في حالة عدم إدراج بعض الالتزامات بقيمتها الحقيقية أو إسقاطها كلية

3–إعطاء وصف غير صحيح أو كاف لبعض بنود القوائم المالية و هذا يؤدي إلى عدم تعبير هذه القوائم التعبير الصحيح عن واقع المشروع و من ماثلة على هذا الإدراج الأصول الثابتة ضمن مجموعة الأصول المتداولة بهدف إظهار رأس مال عامل (أو نسبة سيولة) غير عادي

4-عدم الإفصاح عن كل العوامل المؤثرة على المركز المالي في تذييل أو ملحق لها أن لم يكن ضمن بنودها و من الأمثلة على ذلك العرضية و التي تكون أهميتها النسبية كبيرة و يلزم إظهارها على شكل حسابات نظامية أو في ملحق للميزانية

الفرع الثاني : إخفاء الأخطاء أو الغش

و هو محاولة المحاسب أو ماسك الدفاتر بتغطية الخطأ و الغش عن عمد و عن سوء نية أو تلاعب في الحسابات لإخفاء الاختلاس و إجراء التغطية عنصر أساسي في عملية الإخفاء فقد يحاول المحاسب عدم إظهار عجزه أمام الإدارة بمحاولته موازنة ميزان المراجعة صوريا بتغيير قيم بعض الحسابات عن عمد و بحسن نية و قد يحاول التلاعب بالحسابات و تزويرها لإخفاء اختلاس و يتم ذلك بنوعين من التغطية: تغطية مؤقتة : و تتطلب منه إمادة التلاعب و تكراره كلما تطلب الأمر ذلك تغطية ثابتة أو دائمة : و بمقتضاها لا حاجة إلى إعادة أو تكرار التلاعب في أي وقت ما لم يتطلب تغطية عملية جديدة و قد لا يهتم المعني بتغطية عملية التلاعب أي بإخفاء الغش استنادا إلى:

1-العملية لن تقع ضمن نطاق العينة إلى:

2-اقتناعه بعدم ضرورة تدبير التغطية

3-عجزه عن تدبير وسيلة تغطية

أما فيما إذا قام الموظف بتحصيل مبلغ من احد العملاء سدادا و لم يودعه بالبنك و قام باختلاسه فقد يحاول تغطية العملية لإحدى الطرق الآتية:

أولا -تغطية مؤقتة في مذكرة تسوية البنك التي يقوم بإعدادها و المشرف عليها:

1-زيادة رصيد البنك في الكشف

2-تخفيض من رصيد البنك بالدفاتر

3-زيادة رصيد البنك في الكشف

4-زيادة مبلغ الإيداعات التي لم تظهر بكشف البنك بعد

ثانيا -تغطية دائمة فيما يلي : حسب الدفتر الذي يمسكه يسجل فيه:

1-دفتر الأستاذ العام الذي يشرف علية : تخفيض رصيد النقدية بتعمد الخطأ في الجمع أو الترصيد مع إجراء تغيير مكافئ في رصيد حساب آخر بالاستاذ العام للحفاظ على التوازن

2-دفتر النقدية المشرف عليه

أ -تخفيض خانة المقبوضات النقدية مع إجراء تغيير مكافئ في مجموع الخانة بالدفتر نفسه للحفاظ على توازنه

ب - زيادة خانة المدفوعات النقدية مع تغيير مكافئ في مجموع خانة أخرى بالدفتر للحفاظ على توازنه

3-الترحيل من دفاتر النقدية إلى الأستاذ العام الذي يقوم به بثقل المبالغ غير الصحيحة إلى حساب النقدية بدفتر الأستاذ العام

و التغطية مهما كانت مؤقتة فانه يمكن اكتشافها إذ أن التدقيق المستندي أو الحسابي و طلب الكشوف مباشرة من البنك من شأنها كشف التغطية الثابتة و هناك بعض المؤشرات التي قد تؤدي إلى وجود الخطأ أو احتيال مادي في البيانات الحسابية و يتوجب على مدقق الحسابات اخذ هذه المؤشرات بعين الاعتبار عند تخطيطه لعمله و تنفيذه لخطة التدقيق و من هذه المؤشرات ما يلي:[1]

أولا -الريبة في كفاءة أو أمانة الإدارة:

1-سيطرة شخص واحد (أو مجموعة قليلة من الأشخاص) على الإدارة مع غياب مجلس أو لجنة عليا للإشراف الفعال عليهم

2-وجود تنظيم معقد لا ضرورة له في المؤسسة

3-التأخير المستمر في تلاغي قصور جسيم في نظام الضبط الداخلي عندما يكون ذلك عمليا

4-ارتفاع معدل التغيير في الموظفين الرئيسيين في المحاسبة و المالية

5-قلة عدد العاملين في إدارة المحاسبة بصورة ملحوظة و دائمة

6-التغيير المتكرر للمستشار القانوني أو المدققين

ثانيا -ضغوط غير طبيعية تعاني منها الشركة داخليا:

1-هبوط الصناعة و ازدياد حالات الفشل

2-عدم ملائمة رأس المال العامل نتيجة انخفاض في الأرباح أو توسع سريع

3-انخفاض نوعية الأرباح مثل زيادة المخاطرة في المبيعات غير النقدية أو تغيير عمل المؤسسة ، أو اختيار بدائل و سياسات محاسبية لتحسين الأرباح احتياج المؤسسة لتحسين اتجاه الأرباح لدعم سعر الأسهم في السوق لطرحها للاكتتاب العام أو تحسبا للسيطرة عليها بواسطة شراء أسهمها من أطراف أخرى و لأي سبب آخر

5-الاستثمار الهام في الصناعة أو إنتاج يلاحظ عليه التغيير السريع

6-اعتماد المؤسسة بصورة كبيرة على إنتاج محدد لعدد قليل من العملاء

7-الضغط على موظفي المحاسبة بإتمام القوائم المالية بوقت قصير و غير معقول

ثالثا -عمليات غير طبيعية:

1-سجلات غير طبيعية ذات تأثير كبير على الأرباح و خاصة في نهاية السنة

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ، المستقبل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ،1998 ص 45-47 .

2-عمليات من جهات مقربة

3-دفعات (المحاسبين و المستشارين و للعملاء مثلا) تبدو عالية بالمقارنة ع الخدمات المقدمة

رابعا -صعوبات في الحصول على قرائن التدقيق اللازمة:

1-سجلات غير متناسبة كعدم اكتمال الملفات و إجراء تعديلات كثيرة في الدفاتر و الحسابات و عدم تسجيل العمليات وفق الإجراءات المعتادة و عدم التوازن في حسابات الرقابة

2-عدم التوثيق السليم للعمليات مثل عدم توفر الإقرار المناسب أو التوثيق أو التغيير فيها) يفترض من ضمن مشاكل التوثيق زيادة المخاطرة في حالات العمليات الكبيرة أو غير العادية(

3-الزيادة الملموسة في الفروقات بين الدفاتر و كتب تأييد الحسابات من جهات مستقلة و التضارب في قرائن التدقيق و التغير غير المفهوم في معدلات التشغيل

4-المراوغة و تقدم لإدارة غير معقولة لاستفسارات المدقق

إذا وجدت مؤشرات إلى احتمال وجود خطأ أو احتيال فعلى المدقق أن يقوم بما يلي:

-التوسع في إجراءات التدقيق لإثبات أو نفي وجود خطأ أو الاحتيال

-التأكد من تصحيح الخطأ إن وجد

-التأكد من انه قد جرى معالجة الاحتيال و الإفصاح عنه

-عندما يرتبط الخطأ و الاحتيال بأحد أفراد الإدارة على المدقق أن يعيد النظر في الاعتماد على كافة القرائن و الأدلة التي أعطاها هذا الشخص للمدقق

على المدقق أن يبلغ الإدارة بنتائج التدقيق في الحالات التالية:

-إذا ثبت وجود خطأ المادي أو الاحتيال

-تبليغ الجهات الرسمية إذا طلبت القوانين ذلك

-إذا اعتقد بوجود احتيال بغض النظر عن تأثير هذا على البيانات الحسابية

الفرع الثالث : تصحيح الأخطاء

إن طبيعة الخطأ أو أهميته النسبية تستدعي تصحيح الخطأ أم لا ، ذلك لأنه ليس من الضروري إجراء قيد تصحيح لكل خطأ يكتشفه مدقق الحسابات ، و هذا الأمر يتوقف على تقدير مدقق الحسابات و خبرته المهنية في هذا المجال ،فالأخطاء الجسيمة ذات الأهمية النسبية و التي لها تأثير المركز المالي أو قائمة الدخل فلابد من إجراء قيود تصحيحها طبقا للأصول المحاسبية المقبولة و تشمل الأخطاء مهما كان نوعها مجموعتين أساسيتين:

أولا :أخطاء تؤثر على أرصدة حسابات الأستاذ العام

ثانيا :أخطاء ليس لها تأثير بعد و لن يكون لها تأثير على أرصدة حسابات الأستاذ العام

و تختلف طريقة تصحيح الأخطاء الأولى عن الثانية ، إذ تتطلب الأولى إجراء قيود باليومية مصحوبة بالشرح الوافي لطبيعة القيد و سبب إجراءه ، و يجب أن يؤدي إلى تصحيح الخطأ الموجود فعلا بالدفاتر حيث يقوم مدقق الحسابات بتحليل العملية التي فيها خطأ من جديد و مراعاة القيد الأصلي الذي سجلت فيه العملية خطأ، بينما الثانية لا تحتاج إلى قيود لتصحيحها ، بل يكتفي بتعديل الأخطاء في المرحلة التي وقع فيها اذ أنها لم تسجل بعد بالدفاتر و يتم تصحيح الأخطاء في الحياة العملية بمقتضى طريقتين هي:

أولا–الطريقة الطريقة المطولة: و تتطلب إجراء قيدين بدفتر اليومية

قيد أول : إلغاء القيد الخطأ بقيد عكسي لمحو أثره من الدفاتر

قيد ثاني : إثبات العملية بقيد جديد بوضعها الصحيح و السليم

ثانيا–الطريقة المختصرة : و يجري قيد واحد بمقتضاها يصحح الخطأ دون الغاء القيد الأصلي و يفضل إتباع الطريقة المطولة لسهولتها و بساطتها و وضوحها و متابعة علية التصحيح و إمكانية تصحيح جميع أنواع الأخطاء بواسطتها هذا و تنقسم قيود التصحيح إلى نوعين:

1–قيود التسوية : قيود ينبغي إجرائها و إثباتها لتأثيرها الدائم على الحسابات و خاصة من حيث تأثيرها على مبلغ الأرباح و الخسائر للفترة الحالية أو المستقبلية كالخلط بين المصروفات الايرادية و الرأسمالية الذي يستدعي إجراء قيد تصحيحه لما له من تأثير واضح على قائمتي الدخل و المركز المالي للسنة الحالية

2–قيود إعادة تبويب: يتم إجرائها بقصد إعداد قوائم مالية سليمة مبوبة تبويبا سليما للفترة الحالية محل التدقيق و لكنها غير لازمة أو ضرورية لإعداد القوائم المالية للفترات الحالية محل التدقيق و لكنها غير لازمة أو ضرورية لإعداد القوائم المالية للفترات المستقبلية مثل :تحميل مصاريف العمل الإضافي على الرواتب و الأجور أو تحميل مصاريف العمل الإضافي على الرواتب و الأجور أو تحميل مصاريف إضافية على مصاريف دعاية و إعلان... الخ و لا يوجد داع للالتزام بإجراء هذه القيود بل قد يكتفي المراجع بإثباته بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها دون طلب إجراء قيود تصحيحها

المبحث الثالث : الإجراءات العملية للتدقيق

تعتبر الإجراءات العلمية للتدقيق الأسلوب الأكثر نجاعة و التي من خلالها يمكن للمدقق أن يحقق الأهداف المسطرة لعملية التدقيق و إذ من خلالها يكون العمل و تحديد وسائل تجميع الأدلة و القرائن

المطلب الأول : أدلة الإثبات في التدقيق

إن المراجعة في حد ذاتها هي عملية تجميع الأدلة و الإثباتات و التي على أساسها يتمكن المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية و مدى عدالتها في تمثيل المركز المالي و نتائج الأعمال لشركة معينة حيث ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على وجوب الحصول على أدلة و براهين كافية و مقنعة بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة و نظرا للأهمية البالغة لأدلة الإثبات ارتأينا أن نتناولها في الفروع التالية:[1]

الفرع الأول : تعريف أدلة الإثبات في التدقيق و خصائصها

من أهم التعاريف الواردة عن أدلة الإثبات التعريف التالي:

أولا–تعريف أدلة الإثبات في التدقيق : و هي عبارة عن مجموعة من المعلومات و البيانات التي:

–يسهل التحقق منها

–متعلقة بعمليات معينة تحت الفحص

–لها تأثير على تكوين رأي فني محايد حول القوائم المالية

و على المراجع تجميع الأدلة الكافية و المقنعة فليس هناك عدد معياري أو كمية محددة من الأدلة و التي يجب على المراجع الحصول عليها حيث هناك عدة عوامل تتحكم و تؤثر في كمية الأدلة و البراهين و هي:

–درجة المخاطرة أو احتمال وجود أخطاء ببنود القوائم المالية مما يؤثر في عدالتها و في هذه الأحوال يقوم المراجع بتجميع اكبر قدر ممكن من الأدلة و البراهين و التي تؤكد عدالة و سلامة هذه البنود و المخاطرة هنا تعني قبول المراجع لبند معين على انه صحيح و هو في الحقيقة عكس ذلك مع الإشارة إلى البنود الأكثر سيولة– كالنقدية– تكون درجة المخاطرة بها اكبر إذا ما قورنت بالبنود الأقل سيولة كالمباني مثلا

–الأهمية النسبية (المادية) حيث انه كلما كانت الأهمية المادية كبيرة كلما كانت الأدلة و البراهين الواجب الحصول عليها اكبر و من ثم يتضح أن هناك علاقة طردية بين الأهمية النسبية) المادية (و درجة المخاطرة فكلما زادت إحداهما زادت الأخرى و بالتالي زيادة كمية الأدلة و البراهين

–تكلفة الحصول على الأدلة و البراهين على نقارن للتكلفة المنفعة المتوقعة " درجة التأكد " درجة الحاجة إلى دليل

ثانيا –خصائص أدلة الإثبات في التدقيق :

[1] إدريس عبد السلام اشتوي ، المراجعة: معايير و إجراءات ، دار النهضة العربية ، بيروت ،1996 ص 77–80

حددت نشرة معايير المراجعة خصائص أدلة الإثبات حيث يجب أن تتصف بما يلي:

1-الكفاية

2-الصلاحية

1-كفاية دليل الإثبات : المقصود بكفاية دليل الإثبات هو أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم و تأكيد رأي المراجع ، حيث أن أساليب العينات تستخدم غالبا لتحديد و جمع الأدلة فان العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة كبيرة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المراجع

و غنى عن القول فان معايير المراجعة لم تحدد إرشادات قاطعة و محددة للحكم على كفاية أدلة الإثبات و إنما على العكس فان قرار تحديد حجم العينة يعتمد لحد كبير على تقدير المراجع في ضوء دراسته للظروف و الحقائق المحيطة بعملية المراجعة و يجب ملاحظة أن مفهوم التحقق و التأكيد المعقول إنما ينص على أن تكاليف عملية المراجعة يجب أن لا تتجاوز المنافع المتوقعة منها، فمثلا لو أن عينة المراجعة كانت كبيرة أكثر من اللازم فان هذا يعني أن المراجع سيمارس المراجعة بشكل اكبر من اللازم و من ثم فان تكاليف المراجعة ستكون كبيرة نسبيا و بالطبع فان ذلك سيؤدي إلى تحميل العميل بتكلفة مراجعة أكثر من اللازم ستجعله غير راض عن خدمات المراجع الأمر الذي قد يجعله يبحث عن مراجع آخر هذا من ناحية ، و من ناحية أخرى فان كون حجم العينة اصغر من أن يكفي لتدعيم و تأكيد رأي أي مراجع له أيضا مخاطرة ممثلة في احتمال إبداء رأي غير صحيح أو مبرر ، مما يحمله تكاليف تقاضي محتملة نتيجة إهماله كان في غنى عنها تأسيسا على ذلك فان كفاية الأدلة يعني الحصول على حجم أدلة يحقق تدعيم كاف و ملائم لرأي المراجع دون إسراف في التكاليف أو تعرض لمشاكل قانونية

2-صلاحية أدلة الإثبات : حتى تتحقق صلاحية دليل الإثبات يجب أن يكون الدليل فعال و ملائم و المقصود بالفعالية أن تكون أدلة موثوق فيها يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي و التي قد تتكون:

أ -من العناصر الطبيعية القابلة للملاحظة و التي يراها و يلمسها المراجع مثل ملاحظة المراجع لمخزون تؤكد وجودها الفعلي

ب - و يمكن إنشاء أدلة الإثبات مثل المصادقات المرتبطة بحسابات المدينين أو الدائنين- حيث يمكن إنشائها بمعرفة المراجع

ت - يمكن تحديد دليل الإثبات منطقيا(تحديد الاستنتاجات المرتبطة بصدق ما يقدمه العميل من أدلة شفوية أو لفظية أو الأحكام المتعلقة بجودة أنظمة الرقابة الداخلية) أو رياضيا (عن طريق (إعادة إجراء العمليات الحسابية للقوائم المالية) و المقصود بالملائمة أن تكون أدلة الإثبات ذات علاقة وثيقة بأهداف المراجعة ، فإذا كان الهدف هو التحقق من حسابات المدينين فانه لابد من استخدام المصادقات أما إذا

كان الهدف هو التحقق من التقويم المناسب لحسابات المدينين فان استخدام أسلوب الجمع الحسابي و تحليل كل حساب يعتبر دليل أكثر ملائمة لتحقيق تلك الأهداف و من ناحية أخرى يتعين على الدليل لتحقيق صلاحيته أن يكون موضوعي و خالي من التحيز قابل للقياس الكمي و تشير هذه الناحية إلى إمكانية طرفين أو أكثر محايدين على فحص الدليل و الوصول إلى نفس النتيجة من هنا يمكن القول بأن موضوعية الدليل الكبيرة تؤدي إلى تحقيق احتمال حدوث التحذير الشخصي عند تقدير نتائج المراجعة و الحكم عليها الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق ظاهرة عدم التأكد المحيطة بما توصل إليه المراجع من رأي

الفرع الثاني : أنواع أدلة الإثبات في التدقيق

توجد عدة أنواع لأدلة الإثبات في التدقيق و هي :

أولا –الوجود الفعلي : يعتبر الوجود الفعلي للمواد أو لعناصر الأصول الثابتة دليل إثبات قوي على الوجود ، إذ أن الوجود لا يعكس بشكل آلي ملكية المؤسسة للموجودات المتوفرة و لا صحة و سلامة تقييمها لذلك يجب على المراجع إثبات ملكية المؤسسة الموجودات بكل أنواعها و صحة تقييمها وفقا للطرق المعمول بها.

ثانيا –المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات : تعتبر المستندات ن أكثر الأدلة و البراهين أهمية من وجهة نظر المراجع إذ تحتوي هذه الأخيرة على كافة البيانات اللازمة للتحقق من حدوث عملية معينة و من صحة إثباتها في السجلات المحاسبية و الواقع أن يتم إعداد هذه المستندات وفقا للنصوص المعمول بها من طرف الجهات المرخص لها ذلك قانونا يمكن تصنيف هذه المستندات إلى ثلاث مجموعات هي على النحو التالي:

1–مستندات تم إعدادها من طرف جهات خارج المؤسسة و مستعملة داخلها كالفواتير أو الكشوف البنكية

2–مستندات تم إعدادها داخل المؤسسة و مستعملة خارجها كفواتير البيع و الشيكات و التصاريح الجبائية و شبه الجبائية و إلى غير ذلك

3–مستندات معدة و مستعملة داخل المؤسسة كالدفاتر المحاسبية و وصول الاستلام و الكشوف الإجمالية للرواتب و إلى غير ذلك عند بداية عملية الفحص المستندي ينبغي على المراجع مراعاة الاعتبارات الأساسية التالية:

–أن يكون المستند مستوفيا لكافة الشروط القانونية فعلى سبيل المثال : الفاتورة ينبغي أن تحتوي على التاريخ ، اسم المؤسسة و عنوانها و رأسمالها ، و رقمها الجبائي و البنكي ، اسم المؤسسة الموجهة لها الفاتورة ، تعيين المواد و كميتها و سعرها الوحدوي و المبلغ الإجمالي و الرسم ، الإمضاء و الختم

5–أن يكون المستند خاصا بالمؤسسة و معزز لعملية تدخل في نطاق نشاطها

6-أن يكون المستند مستوفيا لجميع التوقيعات طبقا لما تقتضيه إجراءات نظام الرقابة الداخلية

7-أن يكون أصلا و ليس نسخة أو صورة و في حالات عدم توفر أصول المستندات كما هو الحال بالنسبة لفواتير المبيعات إذ أن أصولها ترسل إلى الزبائن فيجب على المراجع التأكد من صحة البيانات الواردة في النسخ و الصور باستخدام كافة الوسائل المتاحة

ثالثا -الإقرارات المعدة خارج المؤسسة : تستقي هذه الإقرارات المكتوبة من أطراف خارجة عن المؤسسة و نظام شهادات من الموردين و العملاء و البنوك على صحة أرصدة هذه الحسابات و المصادقة عليها أو عكس ذلك ، و أن هذه الإقرارات تعطي المراجع دليل خارج المؤسسة و يؤكد المعلومات المقدمة أو بنفيها باعتبارها طرفا فيها

رابعا -الإقرارات المعدة داخل المؤسسة : تستعمل الإقرارات المعدة داخل المؤسسة كدليل المعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية كإعداد تقرير يشهد على أن الإدارة استعملت التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم السلع المستهلكة و في تقييم مخزون آخر المدة مثلا

خامسا -وجود نظام سليم للرقابة الداخلية : إن قوة و سلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلا ماديا على سلامة و مصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية ، كون أن هذا النظام يستعمل كمحدد أساسي لنطاق الاختبار بالنسبة للمفردات موضوع الفحص و المفردات التي لا يجري عليها الفحص ، إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها و سلامتها من قوة نظام الرقابة الداخلية

سادسا -صحة الأرصدة من الناحية الحسابية : إن المعالجة المحاسبية للبيانات تمر عبر مراحل عدة و تستغرق وقتا كبير خاصة في ظل المؤسسات ذات العمليات الكثيرة مما يسمح بحدوث أخطاء تؤثر على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ، لذلك ينبغي تأدية المعالجة بشكل سليم يسمح بتفادي حدوث الأخطاء و تقليص الوقت المستغرق في المعالجة

إن تأدية المعالجة المحاسبية و استعمال الآلات الحاسبة يعتبر دليلا ماديا على صحة و انتظام الدفاتر و السجلات

الفرع الثالث : وسائل الحصول على أدلة الإثبات

يعمل المراجع للحصول على أدلة الإثبات بغية التأكد من صحة و تعبير المعلومات المحاسبية المقدمة للوضعية الحقيقية للمؤسسة و ملائمتها لاتخاذ القرارات و كذا محاولة تقويم و توجيه النظام لمواردها و في ظل الإطار المسبق يمكن للمراجع من تأسيس رأي فني محايد حول القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة و سنميز بين وسائل الحصول على أدلة الإثبات من خلال النقاط التالية:

أولا –الجرد الفعلي : يعتبر الجرد الفعلي احد أهم الوسائل التي تمكن من الحصول على أدلة إثبات فإجراء الجرد يمكن من إعطاء دليل مادي على الوجود الفعلي للاستثمارات و ذلك من خلال النتائج النهائية لعملية الجرد في جدول ممضي عليه من الأطراف القائمة بالعملية

ثانيا –المراجعة الحسابية : يقوم المراجع وفق هذه الوسيلة بالتحقق من صحة العمليات الحسابية التي يقوم بها المحاسب أو التي تحتويها المستندات المحاسبية و الكشوف أو الدفاتر و التأكد من أن التوازن حقيقي في العمليات الحسابية و ليس صوريا كالعملية الحسابية على الفاتورة بغية توضيح المبلغ خارج الرسم و الرسم و المبلغ الإجمالي و مقابلة ذلك بالتدقيق المالي الذي يحدث نتيجة عملية البيع أو الشراء مثلا

ثالثا –المراجعة المستندية : تعتبر المراجعة المستندية وسيلة للحصول على أدلة الإثبات من خلال اعتماد التسجيل المحاسبي للعمليات على المستندات ، لذلك يقوم المراجع بفحص المستندات بغية التأكد من صحتها و تطابقها مع الشروط الشكلية الموضوعية الواجب توافرها و التحقق من أن لكل عملية تسجيل محاسبي يملك مستند يعتمد عليه و أن كل مستند قد تم تسجيله و لم يتم استبعاده أو إخفاءه لإعطاء الصيغة الشمولية للمعلومات المحاسبية المقدمة لمستعمليها

رابعا –المراجعة القياسية : هي وسيلة يلجأ إليها المراجع بغية الحصول على نتائج معينة في وقت قياسي إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بقياس عنصر بعنصر آخر كأن يقيس الرسم على القيمة المضافة الناتج عن المبيعات برقم الأعمال المحقق أو أن يقيس اقتطاع الضمان الاجتماعي بالكتلة الاجرية للعمال و أن يقيس عنصر معين بنفس العنصر خلال عدة سنوات كان يقيس ربحية المؤسسة خلال الخمس سنوات الأخيرة مثلا

خامسا –المصادقات : هي عبارة عن اعترافات و شهادات من طرف المدينين و الدائنين بصحة الرصيد أو عدم صحته إذ يتم إعدادها من طرف المؤسسات موضوع المراجعة بطلب من المراجع على أن يكون الرد موجه إليه مباشرة و تأخذ هذه المصادقات الأشكال التالية:

1–مصادقات ايجابية : و في هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير على صحة أو خطأ الرصيد الموضح في المصادقة

2–مصادقات سلبية : و في هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة و عدم التقرير في حالة صحته

3–مصادقات بيضاء : و في هذه الحالة يتم إعداد المصادقة بدون رصيد و يطلب من الطرف الآخر التقرير عن الرصيد التواجد في دفاتره

سادسا –الاستفسارات : تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة لإثبات صحة المعلومات المتحصل عليها و التأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف و الالتزام بالمخطط و من اجل تحقيق ذلك يمكن

أن يكون الاستفسار شفويا أو تحريريا كحالات تقييم الرقابة الداخلية للمؤسسة أو كحالات الاستفسار عن الأنماط و الطرق المحاسبية المتبناة أو عن الأساليب و الوسائل المتوفرة خلال السنة موضوع المراجعة

سابعا –المقاربات : تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة تثبت صحة ما تم تسجيله محاسبيا من عمليات إذ يقوم المراجع مثلا بمطابقة التسجيلات المحاسبية المتعلقة بيومية البنك في المؤسسة بما تم فعلا على مستوى البنك من خلال الكشوف المرسلة من قبله

إن فعالية هذه الوسيلة تكمن في التأكد من صحة المعلومات المحاسبية باستعمال كافة المعطيات المتاحة من قبل الأطراف الأخرى (داخلية أو خارجية) و تضفي هذه الوسيلة على المعلومات المحاسبية مصداقية اكبر و قبولا واسعا لدى قواد القوائم المالية بالمؤسسة

ثامنا –المقارنات:يعطي المراجع الكثير من وقته في مراجعة الحالات و البنود ذات الأهمية أو التي يشك في وجود أخطاء و تلاعب بها ، و إحدى الطرق التي يستخدمها المراجع في تحديد هذه الحالات أو البنود هي المقارنة ، فالانحرافات غير العادية في بند معين من سنة لأخرى و العلاقة غير المنتظمة بين نسب معينة قد تشير إلى وجود خلل بالنظام المحاسبي أو التلاعب أو التزوير و في هذه الحالة يجب على المراجع زيادة إجراءات تحقيقه و اختباراته كما أن المراجع قد يقوم بعقد المقارنات لنسب و معدلات السنة الحالية بتلك الخاصة بسنوات مضت إعادة من ثلاث إلى خمس سنوات

تاسعا –الملاحظات : يعتمد المراجعون طيلة عملية المراجعة على الملاحظة كوسيلة مهمة لتجميع الأدلة و البراهين و ذلك بملاحة و تتبع سير العمل في إدارة الشركة و فروعها و خلال عملية الملاحظة هذه يقوم المراجع بالتأكد من أن العمل المحاسبي و المالي يسير طبقا للخطة المرسومة و تسجيل أي تحفظات على التطبيق العملي إذا كانت هناك بعض الانحرافات و يحق للمراجع أن يطلب زيارة للأقسام و الإدارات المختلفة للشركة و خاصة في عملية مراجعة له مع الشركة و بذلك يستطيع عن كثب أن يلاحظ سير العمليات المختلفة و يحس مواطن الضعف إن وجدت و التي تحتاج منه إلى المزيد من التحقق و الاختبار

المطلب الثاني : أوراق العمل في التدقيق

ينص المعيار الأول من معايير العمل الميداني على ضرورة تخطيط العمل بطريقة مناسبة على أعمال المساعدين إن وجدوا بطريقة فعالة و تطبيقا لهاذ المعيار يقوم المراجع بتنظيم عملية المراجعة و تخطيطها و من بين الخطوات التنظيمية هو الاحتفاظ بأوراق عمل المراجعة لأنها تريد من كفاءته في أداء مهامه الملقاة على عاتقه حيث أنها ضرورية لتنفيذ عملية المراجعة و إعداد تقريره المتضمن رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية و لذلك سنحاول أن نتناولها في الفروع التالية:

الفرع الأول : تعريف أوراق العمل و أغراضها:

أولا –تعريف أوراق العمل[1]:

قد تم تعريف أوراق العمل بأنها " تشمل كل الأدلة و القرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قد تم به من عمل و الطرق و الإجراءات التي اتبعت و النتائج التي توصل إليها، و بواسطتها يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير و القرائن لمدى الفحص الذي قام به و الدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص" و كذلك فان أوراق العمل يمكن تعريفها بأنها" أدلة مكتوبة و ملموسة يتم تجميعها بواسطة مراقب الحسابات خلال القيام بإجراءات المراجعة و إعداد التقرير ، و من ثم فهي تشمل على كل ما قام بإعداده مراقب الحسابات و ما تم الحصول عليه و الطرق التي اتبعها و النتائج التي توصل إليها"

ثانيا –إغراض أوراق العمل : و من التعريف السابق يتضح أن أوراق العمل تشمل على الجداول المحاسبية (ميزان المراجعة، قيود اليومية ، تحليلات..الخ)و أية أوراق مساعدة بهدف خدمة الأغراض الآتية:

1–دليل العمل المنتهي : فأوراق العمل تتضمن الدليل على العمل الذي يؤدي و كذلك الأساس للوصول إلى النتائج و بيان ما إذا كانت المعايير المتعارف عليها في المراجعة قد تم مراعاتها

2–تقييم الرقابة الداخلية : و ذلك لان قوائم الأسئلة الخاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية و جميع أوراق العمل الأخرى الخاصة بنتائج الاختبار تمدنا بدليل على القيام بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة مراقب الحسابات و هذا بتنفيذ معايير الاداء المهني المتعارف عليها

3–تنفيذ إجراءات المراجعة : حيث أنها تمدنا بسجل مستمر على العمل الذي تم تأديته حتى ذلك التاريخ

4–إعادة النظر في الاختبار : و ذلك يعني ضرورة مراجعة أوراق العمل بواسطة جهات مسؤولة و مرتبطة بمعايير الأداء المهني لتحديد ما إذا كانت هذه الأوراق قد تم إعدادها بطريقة سليمة و مناسبة

5–إعداد تقرير مراقب الحسابات : حيث أن أوراق العمل تحتوي على تفاصيل عن سجلات و دفاتر العميل كدليل ملموس عن العمل الذي أنجز و التوصيات التي أمكن استخراجها من هذه الأوراق

6–إعداد الإقرارات الضريبية أو أية إقرارات أخرى تطلبها الدولة أو الجهات الأخرى

7–دليل المراجعة في السنوات القادمة : فمن المألوف أن يبدأ مراقب الحسابات قبل البدء في المراجعة الميدانية بدراسة العمل للسنة الماضية ، و إن كان مراقب الحسابات يتولى مراجعة الحسابات لإحدى المنشآت لأول مرة فان هذه الأوراق ستقدم له الإجابات على العديد من الاستفسارات

[1] محمد سمير الصبان ، محمد عبد الله عبد العظيم هلال ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000ص 179–182 .

8-خدمات إدارية : حيث أن أوراق العمل تحوي بيانات مفيدة ، في حالة ما إذا طلب من مراقب الحسابات أداء بعض الخدمات الإدارية

9-الدفاع عن أية خلاف : من ثم تظهر أهمية تبين أوراق العمل بوضوح الإجراءات المتبعة و النقط المتعلقة بأية خلاف مع العميل أو موظفيه

الفرع الثاني : معايير إعداد أوراق العمل و ملفات المراجعة

أولا -معايير إعداد أوراق العمل : لقد حاولت بعض الهيئات المهنية وضع بعض المعايير لتوحيد طريقة إعداد العمل و التأكد من أن إجراءات المراجعة داخل المنشأة قد طبقت و نجد أن المعايير الشائعة لإعداد أوراق العمل هي:

1-يجب أن يكون لكل عنصر يظهر في أوراق العمل هدفه مرتبط بالمهام التي يقوم بها مراقب الحسابات و كذلك يجب أن يكون هذا الهدف واضحا ليس لمراقب الحسابات فقط و إنما كذلك للآخرين الذين لهم فرصة الاطلاع على هذه الأوراق في حالة غياب مراقب الحسابات

2-عدم ترك أي أسئلة أو علامات استفهام أو أية نقاط أو ملاحظات غير كاملة في أوراق العمل

3-وجود سجل لتحديد الأعمال التي كانت يجب القيام بها لولا التسلسل الموضوعي للتنفيذ ، ثم التأثير في هذا السجل أمام جميع الأعمال التي تم الانتهاء منها

4-يجب أن تظهر في أوراق العمل أية تعديلات أو تسويات أو إعادة للمفردات ، يعدها مراقب الحسابات بحيث تصبح هذه الأوراق ممثلة لأرصدة ميزان المراجعة المعدل

5-إمكانية الاعتماد على مساعدة موظفي العميل في إعداد بعض أنواع أوراق العمل و لكن لا يعتمد عليها مراقب الحسابات إلا بعد اختبارها للتأكد من سلامتها

6-يجب بيان مصادر الأرقام أو أية معلومات أخرى تتضمنها أوراق العمل و يجب أن يخصص مكان معين في ورقة العمل لبيان هذا المصدر

7-يجب أن تتضمن كل ورقة من أوراق العمل سردا لما يجب أن يتم عمله و ذلك في صيغة واضحة و سهلة

8-يجب أن يكون لأوراق العمل عنوان يتضمن اسم العميل و الفترة التي تغطيها المراجعة و ما يجب عملة و أخيرا مكانا لتوقيع الشخص الذي اعد ورقة العمل و تاريخ إعداده أيها

ثانيا -ملفات المراجعة :يقوم المراجع بحفظ أوراق عمله لكل عملية مراجعة و تصنيفها بطريقة تسهل الرجوع إليها عند الحاجة و ذلك في ملفين رئيسيين هما:

1-الملف الدائم : يحوي هذا الملف على البيانات و المستندات التي تتميز بصفة استمرارية و لا تتغير من فترة لأخرى تغيرا كبيرا مثال ذلك:

أ –اسم الشركة و عنوانها و نوع نشاطها و كذلك أسماء و عناوين الفروع في حالة وجودها

ب –اسم المسؤول المالي بالشركة و أرقام هواتفه

ج –صورة من عقد تأسيس الشركة و قانونها النظامي مع بيان الشكل القانوني للشركة

د –صورة من الهيكل التنظيمي للشركة

هـ–صورة من دليل الحسابات

و –صورة من توصيف الوظائف بالشركة و بيان اختصاصات و مسؤوليات كل وظيفة

ن –صورة من قوائم الاستبيان الخاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية في السندات السابقة

ي –صورة من النظام المحاسبي

ع –صورة من التوقيعات المعتمدة في الشركة

غ –صورة من برامج المراجعة في السنوات السابقة

ر –صورة من تقارير المراجعة في السنوات السابقة في حالة قيام المراجع بتلك المراجعات

هذا و يستطيع المراجع إضافة أي بيانات أو مستندات أخرى يرى ضرورة الاحتفاظ بها في هذا الملف

2–الملف الجاري : بالإضافة إلى الملف الدائم يحتفظ المراجع بملف جاري و الذي يحتوي على أوراق عمل المراجعة المتعلقة بالفترة الحالية و هي تلك البيانات و المستندات التي تتغير من سنة لأخرى مثال ذلك:

أ –صورة من رسالة الارتباط– التكليف –الحالية

ب –صورة من قائمة الاستبيان لتقييم نظام الرقابة الداخلية للفترة الحالية

ج –صورة من المراسلات المختلفة و التي تخص عملية المراجعة

د –صورة من بعض محاضر جلسات الجمعية العمومية للشركة و مجلس الإدارة

هـ–صورة من القوائم المالية و الخاضعة للمراجعة

و –صورة من ميزان المراجعة مصحوبا بقائمة التسوية

ي –صورة القوائم المالية الافتتاحية

ز –قيود التسويات الجردية– قيود الإقفال و القيود العكسية

س –صورة من المذكرات التفسيرية التي أعدها المراجع بخصوص:

–الاختلافات بين بعض الأرصدة الدفترية و الأرصدة التي وردت بالمصادقات

–المستندات الناقصة أو المشتبه في صحتها

–الموضوعات التي تحتاج إلى المزيد من الفحص و الاختبار

–التوصيات التي يرى المراجع رفعها لإدارة الشركة

-الموضوعات المعلقة و التي يرى المراجع مناقشتها مع الإدارة

-التصوف في بعض الأصول الثابتة بالبيع أو الاستغناء أو الاستبدال

صورة من تقرير لمراجعة و الخاص بالفترة الحالية

ص -برنامج المراجعة للسنة الحالية

و يمكن للمراجع أن يضيف للملف الجاري أي مستندات أو بيانات أخرى يرى ضرورة إضافتها

المبحث الرابع : مراجعة التثبيتات العينية و المعنوية

المطلب الأول: مراجعة التثبيتات العينية [1]

الفرع الأول:تعريف التثبيتات المادية (العينية)

تعرف على انها الموجودات الملموسة التي تمتلكها المؤسسة و الموجهة لانتاج السلع،الخدمات ،الايجار و الاستعمال لأغراض إدارية و التي يفترض ان تستغرق مدة استعمالها اكثر من سنة مالية.

اما قائمة الحسابات المتعلقة بالتثبيتات المادية فهي[2]:

-ح/21 التثبيتات المادية و بدوره يتفرع الى:

-ح/211 الأراضي

-ح/212 عملية اصلاح و تهيئة الأراضي

-ح/213 البنايات

-ح/215 المصانع التقنية ،المعدات و الأدوات الصناعية

-ح/218 التثبيتات العينية الأخرى و ينقسم الى:

-ح/2180 تركيبات عامة ،تهيئات

-ح/2181 معدات نقل

-ح/2182 تجهيزات مكتب

[1] حمدي عبد القادر،مراجعة التثبيتات المادية في ظل النظام المحاسبي المالي،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية،جامعة عمار الثليجي،الأغواط،2012-2013 ،ص38-41 .

[2] النظام المحاسبي المالي SCF

-ح/2183 غلافات قابلة للاسترجاع

الفرع الثاني: تقييم التثبيتات المادية (العينية)[1]

أسلوب التكلفة التاريخية

ان تطبيق مبدا التكلفة التاريخية يعني ان تكلفة التثبيت المادي هي جميع المبالغ التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على هذا الأصل بحيث يصبح جاهز للاستخدام في المكان و الغرض الذي اقتني من اجله

تقييم التثبيتات المادية في حالة توفر شروط تسجيلها أصلا بتكلفة شراءها صافي من كل التخفيضات التجارية و المالية بما في ذلك خصم تحصيل الدفع و حقوق الجمارك و كل الرسوم الغير قابلة للاسترجاع و يضاف الى تكلفة الشراء هذه:

التكاليف المباشرة التي يتطل دفعها لتصبح جاهزة للاستعمال خاصة:

-تكاليف ايصالها و تركيبها

-مصاريف التخلص منها التي تعود على عاتق المؤسسة في نهاية المطاف (مصاريف إقلاعها و تهيئة المكان بعد نزعها)

-بعض مصاريف الاتعاب المرتبطة بالحصول على الأصل (مصاريف الموثق،الخبراء و المختصين ان وجدت)

-مصاريف مستخدمين مرتبطة بشكل مباشر للحصول على الأصل

-مصاريف اختبارات التشغيل

و تستثنى و لا تدخل في تكلفة الأصل المصاريف التالية:

-تكاليف إقامة مركب جديد و انتاج منتج جديد

-مصاريف انطلاقها و مصاريف ما قبل الاستغلال

-خسائر استعمالها الاولي

-تكاليف ترحيل او إعادة تنظيم النشاطات او جزء من هذه النشاطات

[1] حمدي عبد القادر،مرجع سابق،ص 50-51

-تكاليف القرض (قروض الحصول على الأصل،بناء الأصل او انتاجه) لا تدخل في تكلفة الأصل

كما تحدد القيمة الاصلية حسب هذه الطريقة كمايلي:

القيمة المحاسبية=التكاليف التاريخية-الاهتلاكات-خسائر القيم

التسجيل المحاسبي

اذا كانت التثبيتات دخلت عن طريق قيمة الاسهام فان الحساب الدائن يكون اما ح/101 راس المال، ح/456 حيث تكون القيود كمايلي :

شكل رقم 01:التسجيل المحاسبي لعملية الحيازة بواسطة اسهم مملوكة

21		ح/التثبيتات العينية	xxx	
	101	ح/أموال خاصة		xxx

المصدر: حمدي عبد القادر،مرجع سابق،ص52

شكل رقم 02 :التسجيل المحاسبي لعملية الحيازة بواسطة اسهم الشركاء

21		ح/التثبيتات المادية	xxx	
	456	ح/الشركات العمليا عن راس المال		xxx

المصدر: حمدي عبد القادر،مرجع سابق،ص52

اما اذا كانت التثبيتات العينية دخلت بتكلفة الشراء أي عن طريق الشراء فان الحساب الدائن يكون ح/40 الموردون او حسابات أخرى معينة و يكون القيد كمايلي:

شكل رقم 03:التسجيل المحاسبي لعملية الحيازة بواسطة موردو التثبيتات

21		ح/التثبيتات العينية	xxx	
	404	ح/موردو التثبيتات		xxx

المصدر: حمدي عبد القادر،مرجع سابق،ص52

و اذا كانت التثبيتات او الأصول العينية دخلت بتكلفة الإنتاج فان حساب الدائن سيكون ح/73 الإنتاج المثبت و يكون القيد كالآتي:

شكل رقم 04:التسجيل المحاسبي لعملية الحيازة بواسطة الإنتاج

21		ح/التثبيتات المادية	xxx	
	73	ح/الإنتاج المثبت		xxx

شكل رقم 05:التسجيل المحاسبي للاعانة

21		ح/التثبيتات المادية	xxx	
512		ح/بنوك الحسابات الدائنة	xxx	
53		ح/الصندوق	xxx	
	131	ح/اعانات التجهيز		xxx

المطلب الثاني: مراجعة التثبيتات الغير مادية (المعنوية)

الفرع الاول:تعريف التثبيتات المعنوية

هو اصل قابل للتحديد و التعيين و غير نقدي و غير ملموس يحتفظ به لاستخدامه في العملية الإنتاجية او التزويد بالبضائع الخدمات او لتأيره للغير و لأغراض إدارية براءة اختراع رخص استغلال و غيرها.

هو عبارة عن (أموال التجارة ،براءات ،برميات او شهادات اعتماد ،امتيازات مصاريف تطوير نم معادن موه للاستغلال التاري...الخ)عبارة عن أصول قابلة للتمييز ،غير نقدية و غير مادية مراقبة و مستعملة من قبل المؤسسة في اظار أنشطتها العادية.

وقد جاء هذا النوع من التثبيتات ضمن حسابات النظام المحاسبي المالي الجديد كمايلي[1]:

-ح/20 التثبيتات المعنوية و ينقم الى الحسابات الفرعية التالية:

-ح/203 مصاريف التطوير القابلة للتجهيز

-ح/204 خاص ببعض المصاريف المتعلقة بشراء او انتاج البرمجيات و مواقع الانترنت

-ح/205 تنازلات و حقوق متشابهة 'براءات ،شهادات ،نماذج

هي عبارة عن مصاريف نمت من اجل شراء ميزة تشكل حماية ممنوحة الى المخترع،الى المؤلف،او الى المستفيد من حق استغلال براءة،شهادة ،موديل ،حق ملكية أدبية او فنية او حامل تنازل تحت بعض الشروط

-ح207 فرق الشراء :الموجب او السلبي الناتج عن تجميع المؤسسات في اطار الشراء او الادماج او الوحيد ،يعتبر فرق الشراء اصل "غير قابل للتمييز" و بالتالي يجب ان نميزه عن التجهيزات المعنوية و التي حسب تعريفها تعتبر أصول قابلة للتمييز.

-ح/208 تجهيزات معنوية أخرى

بالإضافة الى حسابات صنف ضمن التثبيتات المعنوية أيضا:

-ح/237 التثبيتات المعنوية في طور الانجاز

اما فيما يخص اهتلاك التثبيتات المعنوية نجد:

-ح/280 اهتلاك التثبيتات المعنوية الذي يجزا حسب نوع التثبيت المعنوي كحساب 2807 اهتلاك فارق الحيازة

بالإضافة الى اهتلاك التثبيتات المعنوية نجد حسابات خاصة بخسائر القيمة :ح/290 خسائر قيمة التثبيتات المعنوية الذي يمكن تجزئته حسب نوع التثبيت بإضافة الرقم الأخير الى ح/290

الفرع الثاني:تقييم التثبيتات المعنوية

1-طريقة التكلفة التاريخية

[1] النظام المحاسبي المالي SCF

هذه الطريقة موضوعية و بسيطة كونها تعود الى الماضي فحسب هذه الطريقة فان الأصول غير المادية تقيم بتكلفتها و توافق قيمة الأصل اجمالي الاستثمارات المحققة (او التكاليف المحملة) منذ بداية الشروع فيها او اجمالي تكاليف حيازتها و فيما يتعلق بالاصول غير المادية التي انشات داخل المؤسسة و التي تنشا بسببها تكاليف متعلقة بالاصل محل الدراسة و كذا سلسلة التكاليف المتعلقة به .

فالخبير الذي يقوم بعملية التقييم عليه معرفة كل التكاليف حتى يتمكن من متابعة مسار انشاء الأصل غير المادي.

ان تحديد التكاليف المتعلقة بالاصل (الناتجة عن مسار جد معقد) ضروري من اجل تقييم صحيح عن طريق التكاليف،لكن بالمقابل نجد انه من الصعب التفريق بين المصاريف المنفقة من اجل الإبقاء على قيمة الأصل و المصاريف المستعملة لتطويره.

2-طريقة تكاليف الاستبدال

تعتبر هذه الطريقة اكثر ديناميكية عن السابقة حيث تأخذ بعين الاعتبار التطور النقدي ،التغير التكنولوجي،او مجملا كل العناصر التي تتغير في الزمن ،حيث تهتم هذه الطريقة بحساب المصاريف الضرورية لاجل تحقيق نفس الميزة الاقتصادية ،فهي تأخذ بعين الاعتبار تكلفة الاستثمار و لا تعتمد على تقييم الأرباح التي يمكن لهذا الاستثمار ان يحققها.

فتكلفة الاستبدال تمثل تكلفة الدخول الى قطاع او تقسيم معين،في غالب الأحيان يتم تقييم هذه التكلفة بالاعتماد على:

-تكلفة الاستثمار لاجل الانطلاق في مشروع معين:و تمثل شراء الوسائل على مستوى سوق معين (توظيف،تكوين،مواد أولية،طاقة)بغية إنجاح المشروع ،فمن اجل القيام بمشروع بحث و تطوير مثلا ،يتطلب توفير وسائل البحث (باحثين متخصصين ،مخابر و وسائل تقنية...)

-تكلفة التطوير:غالبا ما تتمثل في الأجور (مثلا أجور الباحثين و الاعوان التجاريين)مضروبة في متوسط المدة اللازمة لتحقيق نتيجة (مثلا الحصول على شهادة ،مدة تطوير برنامج كمبيوتر)

-التكلفة الباقية للحفاظ على رأس المال:و تتمثل في مصايف الحماية القانونية للابتكار او الحفاظ على قيمة راس المال غير المادي (التكوين المنتظم للعمال،اليقظة التكنولوجية و التجارية،توضيفا جديدة)

3-طريقة التقييم عن طريق السوق او القيمة السوقية

تتطلب هذه توفر قيمة التبادل الحقيقية او الممكنة لاصل غير مادي،فبالرغم من ان بعضا من الكتاب لاحظوا بان السوق ليس بامكانه ان يحدد القيمة بطريقة موضوعية،تحوي اعتبارات ليس بإمكانها ان تخضع للعرض و الطلب و من ثم لا تخضع اتفصيلات فردية،و تبقى القيمة في نظر الاعوان الاقتصاديين اقل قابلية للنقاش كونها تخضع للصفقة،في حين ان الطابع الخاص للأصول غير مادية تجعل من تثمينه في السوق بصفة مستقلة امر صعب تحقيقه،و تبقى قيمتها السوقية متعلقة على الأرجح بعناصر أخرى من ذمة المؤسسة و المحيط.

4-طريقة التقييم عن طريق الأرباح المستقبلية

تعتمد هذه الطريقة على استحداث الأرباح المستقبلية المحققة من طرف العناصر غير المادية،و تعتبر هذه الطريقة هي الأكثر اقناعا من الناحية النظرية،ذلك بالغم من انها صعبة منهجيا مما يحد من استعمالها،حيث يصعب تحديد النفقات النقدية و مداها و يكمن المشكل الأساسي للعناصر المعنوية في حساب الأرباح المتوقعة الصافية المحققة بواسطتها،او بتعبير آخر حساب الميزة الاقتصادية المحققة لمجرد امتلاك هذا العنصر المعنوي ،لهذا السبب يمكن المباشرة بتقييم الأرباح المستقبلية الخاصة بالمشروع او عن طريق تقدير بمداخيل أخرى قابلة للمقارنة.

خلاصة

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يتضح لنا جليا مدى أهمية تقديم نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة فهي بمثابة القاعدة الأساسية التي يعتمد عليها المراجع و هي المحددة لطبيعة توقيت نطاق الاختبارات و حجم العينات و كمية الأدلة و القرائن حيث كلما كان نظام الرقابة الداخلية يتصف بالفعالية تكون حجم العينة صغير و لها صلة وثيقة مع أدلة الإثبات إذ تستمد دليل صحتها و ملائمتها من قوة نظام الرقابة الداخلية و يجب على المراجع الاعتماد على مجموعة أدلة و قرائن تتميز بالكفاية و الملائمة لتدعيم رأيه الفني ، و يتمكن من تصحيح الأخطاء المرتكبة و اكتشاف التلاعبات و الاختلاسات إن وجدت.

إن نظام الرقابة الداخلية يمكن تسليط الضوء على مواطن الضعف و القوة ، فعالية و الفشل في هذا النظام الذي ينعكس بدورة على أداء المؤسسة و هو يساعد على السير الجيد للوظائف و مختلف الفروع و يضمن التطبيق الجيد و الأمثل لسياسات الإدارة المرسومة وصولا إلى الأهداف المرجوة و انطلاقا من تقييم نظام الرقابة الداخلية يقوم المراجع بمهمة مراجعة الحسابات و ذلك باتباع عدة إجراءات و التي تختلف من بند لآخر و اختبار حجم العينات و ذلك ما يمليه نظام الرقابة الداخلية.

إضافة الى الاهتمام بمراجعة حسابات التثبيتات العينية و المعنوية ف المنظمة و الدور الذي تلعبه في تطوير هذين العنصرين و بذلك تحقيق مبدأ الاستمرارية و الأرباح.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الاهداء	
التشكر	
قائمة الجداول و الاشكال	
مقدمة عامة	
الفصل الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي	
تمهيد	01
المبحث الأول: ماهية التدقيق	02
المطلب الأول: مراحل تطور التدقيق	02
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق و طرقه	05
المطلب الثالث: أهمية التدقيق و أهدافه	07
المبحث الثاني: معايير التدقيق	10
المطلب الأول: المعايير العامة	10
المطلب الثاني: معايير الفحص الميداني	11
المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير	14
المبحث الثالث: وسائل و أنواع التدقيق	17
المطلب الأول: وسائل التدقيق	17

المطلب الثاني: أنواع التدقيق	23
المطلب الثالث: فروض التدقيق	33
خلاصة	35
الفصل الثاني: القواعد العامة لمهمة المراجعة	
تمهيد	37
المبحث الأول : نظام الرقابة الداخلية	38
المطلب الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية ، أهدافها و أهميتها	38
المطلب الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلية	40
المطلب الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية	44
المبحث الثاني : الأخطاء و الغش	48
المطلب الأول : تعريف الخطأ و أنواعه	48
المطلب الثاني : أنواع الغش ، أهدافه و أشكاله	51
المطلب الثالث : مواطن ارتكاب الأخطاء و الغش و تصحيح الأخطاء	54
المبحث الثالث : الإجراءات العملية للتدقيق	59
المطلب الأول : أدلة الإثبات في التدقيق	60
المطلب الثاني : أوراق العمل في التدقيق	65
المبحث الرابع : مراجعة التثبيتات العينية و المعنوية	69
المطلب الأول: مراجعة التثبيتات العينية	69
المطلب الثاني : مراجعة التثبيتات الغير مادية (المعنوية)	72

خلاصة	76
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة انتاج و توزيع مواد البناء EDIMCO	
تمهيد	77
المبحث الأول : نظرة عامة عن المؤسسة	78
المطلب الأول : تقديم مؤسسة EDIMCO	78
المطلب الثاني : مهام وأهداف مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناء EDIMCO	78
المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة	80
المبحث الثاني: مراجعة التثبيتات المادية و الغير مادية في المؤسسة	83
المطلب الأول: عملية المراجعة	83
المطلب الثاني: حسابات التثبيتات العينية و المعنوية لسنة 2011 و 2012	87
خلاصة	89
خاتمة عامة	
الملاحق	
قائمة المراجع	

قائمة الاشكال و الجداول

1-الأشكال

الشكل	الصفحة
شكل رقم 01:التسجيل المحاسبي لعملية الحيازة بواسطة اسهم مملوكة	71
شكل رقم 02 :التسجيل المحاسبي لعملية الحيازة بواسطة اسهم الشركاء	71
شكل رقم 03:التسجيل المحاسبي لعملية الحيازة بواسطة موردو التثبيتات	71
شكل رقم 04:التسجيل المحاسبي لعملية الحيازة بواسطة الإنتاج	72
شكل رقم 05:التسجيل المحاسبي للاعانة	72
شكل رقم 06 :الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع مواد البناء	80

2-الجداول

الجدول	الصفحة
جدول رقم 01:الميزانية الختامية للتثبيتات العينية و المعنوية بتاريخ 31-12-2010	87
جدول رقم 02:الميزانية الختامية للتثبيتات العينية و *المعنوية* بتاريخ 31-12-2011	87
جدول رقم 03:الميزانية الختامية للتثبيتات العينية و المعنوية بتاريخ 31-12-2012	88

قائمة المراجع

أ-الكتب باللغة العربية

1-أمين السيد احمد لطفي ، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين ، القاهرة ، 2001.

2-إدريس عبد السلام اشتوي ، المراجعة :معايير و إجراءات ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1996.

3-أمين السيد احمد لطفي ، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين ، القاهرة ، 2001

4-خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية ،دار وائل للطباعة و النشر ، عمان 2000 .

5-خالد راغب الخطيب ، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ، المستقبل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1998.

6-خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات ، وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، 2004 .

7-خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات ،وائل للنشر والتوزيع ، الأردن ،الطبعة الثالثة ، 2004 .

8-عبد السلام إشتيوي ،المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية ،بيروت ، 1996.

9-هادي التميمي،مدخل الى التدقيق،دار وائل للنشر،الطبعة الثانية،الأردن ،2004.

10-محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية،الجزائر، 2003 .

11-محمد عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2000.

12-محمد سمير الصبان ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، لبنان، 1988.

13-محمد التهامي طواهر، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان لمطبوعات الجامعية ، 2002.

14-محمد التهامي ، المرجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان لمطبوعات الجامعية ، 2002.

15-محمد سمير الصيان ، محمد عبد الله عبد العظيم هلال ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000.

16-كمال الدين مصطفى الدهراوي ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، الدار الجامعية، 2001.

17-هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق (الناحية النظرية و العلمية) ، دار وائل ، عمان ، 2004.

ب-الكتب باللغة الفرنسية

1- Barbier Etienne,L'audite interne pourquoi comment?,edition d'organisation,France 1989.

2-Henri Bouquir, Charles Dècour, l'audite operationnel,economica, paris 1996.

3- Lionell c, Audit et control interne,Dallos,Paris

ب–الدراسات السابقة

1- حميداتو صالح،دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،2012،

المقدمة العامة

تعرف المؤسسات الاقتصادية تطورات مستمرة و سريعة من تنوع في أنشطتها ، تعددها ، تعقدها و اتساع في حجمها و انتشارها جغرافيا و ضخامة الوسائل المادية و البشرية المستعملة فالمواكبة هذه التطورات عليها باتباع سياسات مسطرة بغية الوصول إلى أهدافها المرسومة لكنها قد تواجه عقبات و عوائق داخلية في ظل محيط مليء بالأخطار تتعدد فيه العمليات المنجزة و تكثر المعلومات المتدفقة مما قد ينجم عنها انحرافات التسيير المختلفة من تنظيم ، تخطيط ، توجيه و رقابة.

إن أي مؤسسة اقتصادية معاصرة تسعى إلى تحقيق معدلات نمو سريعة مع الحرص على البقاء و الاستمرارية و للوصول إلى هذا المسعى لابد من المتابعة الجيدة لأداء المهام و مدى كفاءة هذا الأداء و التحقق من الالتزام بتنفيذ السياسات المسطرة و كذا التأكد من صحة البيانات و دقة القوائم المالية بالإضافة إلى هذه الحاجات الداخلية للتدقيق المحاسبي توجد متطلبات خارجية من الأطراف المتعاملة مع المؤسسة من مساهمين ، بنوك و إدارة الضرائب، نقابات العمال ... الخ.

لقد شهد التدقيق المحاسبي تطورات مستمرة و في مسار مواز للمحاسبة إذ أن المحاسبة نظام هدفه توفير المعلومات الاقتصادية لتكون نقطة بداية للتدقيق المحاسبي الذي يتولى عملية فحص البيانات ،الحسابات و المستندات للتأكد من صحتها و تحديد درجة الاعتماد عليها و مدى دلالة القوائم المالية فالتدقيق بمثابة العين الساهرة على كل ما يتعلق بالمؤسسة سعيا لتحقيق أهدافها و سياستها المتبعة ، إذ يضطلع بأهمية بالغة لذا يجب القيام بمهمة المراجعة و الرقابة من طرف أشخاص ذوي كفاءات علمية و مؤهلات فنية بالإضافة إلى امتيازهم بالاستقلالية و هذا ما نقصد به الحياد كما يجب أن تتصف التقارير التي يحررونها بالمصداقية و الموضوعية كونها الأساس الذي يعتمد عليه من طرف مستخدمي القوائم المالية و ذلك من اجل اتخاذ قرارات تتصف بالرشادة و الصواب.

اشكالية البحث:

ما مدى فعالية التدقيق المحاسبي للتثبيتات العينية و المعنوية في المؤسسة الاقتصادية ؟

و للإجابة على الاشكالية السابقة تم التطرق الى الاسئلة الفرعية التالية:

-ما مفهوم التدقيق المحاسبي للحسابات؟

-فيما تتمثل التثبيتات العينية و المعنوية في المؤسسة؟

-كيف تتم عملية تدقيق حسابات التثبيتات العينية و المعنوية؟

فرضيات الموضوع:

و لمعالجة الموضوع قمنا بوضع جملة من الفرضيات كانت على النحو التالي:

-التهاون في مهمة تدقيق الحسابات يعرض المؤسسة الى خطر الافلاس

-تقرير المراجع يعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية

-تدقيق و مراجعة التثبيتات يساعد المؤسسة على الحفاظ على سلامة ممتلكاتها

-مراجعة التثبيتات تمكن المنظمة من تطوير نفسها بنفسها

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية بحثنا في الأهمية البالغة التي يحظى بها التدقيق المحاسبي في استمرارية المؤسسة و هذا من خلال الخدمة التي يسديها لمستخدمي القوائم المالية و باعتباره الضرورة الحتمية التي لا مناص منها كونه المقوم الحقيقي للمؤسسة.

دوافع اختيار الموضوع:

-أهمية التدقيق المحاسبي و الدور الذي يلعبه في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة

-الزامية القيام بعملية التدقيق في المؤسسة

-قابلية الموضوع للبحث و الدراسة و توفر المراجع في هذا الإطار

أهداف الموضوع:

يهدف موضوعنا إلى مجموعة من الأهداف منها:

-ابراز اثر التدقيق المحاسبي للقوائم المالية

-تبيان أهمية مهنة المراجعة

-اثراء الرصيد الفكري حول التخصص و مهنة المراجعة

منهج الدراسة :

في إطار دراستنا هذه إعتمدنا على المنهج الوضعي التحليلي من أجل دراسة إشكالية البحث ومحاولة إختبار الفرضيات،و ذلك من خلال اعطاء مفاهيم حول التدقيق المحاسبي و كذا الاجراءات و الخطوات التي يتبعها المدقق لمراجعة الحسابات في المؤسسة الاقتصادية.

الدراسات السابقة:

تجلت الدراسة السابقة في موضوع مراجعة التثبيتات المادية في ظل النظام المحاسبي المالي،المقدم ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في العلوم التجارية بجامعة عمار الثليجي بالأغواط،و التي كانت من اعداد الطلبة حمدي عبد القادر و داسي عادل،حيث تضمنت هذه الاخيرة اجراءات المراجعة فيما يتعلق بالتثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي.

تقسيم الدراسة:

تم تقسيم الدراسة الى ثلاثة فصول على اتت على النحو التالي:

الفصل الأول : هو فصل تمهيدي قدمنا فيه عموميات حول التدقيق المحاسبي شمل:

- ماهية التدقيق
- معايير التدقيق
- الوسائل والإجراءات العملية للتدقيق

الفصل الثاني: القواعد العامة لمهمة مراجعة الحسابات تضمن:

- نظام الرقابة الداخلية
- الأخطاء و الغش
- الإجراءات العملية للتدقيق
- مراجعة التثبيتات المادية والعينية

الفصل الثالث:دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج و توزيع مواد البناء EDIMCO تناول:

-تقديم المؤسسة

-مهمة مراجعة التثبيتات العينية و المعنوية في المؤسسة