

جامعة مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

قسم المحاسبة والمالية

مذكرة

مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

فرع: تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير

الموضوع:

دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية

حالة شركة شوكولوكس بمستغانم

تحت إشراف

أ. بوشيشي

من إعداد الطالبة

دهلي دنية

السنة الجامعية: 2015 / 2016

الفهرس

الصفحة.....

الإهداء

الشكرات

أ.....	المقدمة العامة.....
	الفصل الأول: المفاهيم الأساسية للمراجعة
1	مقدمة الفصل
2.....	المبحث الأول: المراجعة
7.....	المطلب الأول: مفهوم المراجعة ومراحل تطورها.....
9	المطلب الثاني: فروض المراجعة
12.....	المطلب الثالث: أنواع المراجعة
25.....	المطلب الرابع: معايير المراجعة.....
29.....	المبحث الثاني: المراجعة الداخلية.....
29.....	المطلب الأول: المفهوم الحيث للمراجعة الداخلية وأسلوب تنفيذها.....
31.....	المطلب الثاني: أهمية المراجعة الداخلية ومجال تطبيقها.....
35.....	المطلب الثالث: خصائص وأشكال المراجعة الداخلية.....
37.....	المطلب الرابع: تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية و.....
41.....	المبحث الثالث: المراجعة الخارجية.....
41.....	المطلب الأول: طبيعة المراجعة الخارجية.....
49.....	المطلب الثاني: الدور الاجتماعي للمراجعة الخارجية.....
53.....	المطلب الثالث: الوثائق الضرورية لعملية المراجعة.....
57.....	المطلب الرابع: واجبات ومسؤوليات مندوب الحسابات.....
65.....	خلاصة الفصل.....

66	مقدمة الفصل
67	المبحث الاول: التعرف على المؤسسة
67	المطلب الاول: المعرفة التامة بالمؤسسة
73	المطلب الثاني: التعرف على محيط الرقابة الداخلية
76	المطلب الثالث: تحديد المجالات الحساسة
80	المطلب الرابع: تنظيم عمل وإعداد وصف المهمة
82	المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
83	المطلب الاول: الرقابة الداخلية وأهدافها
89	المطلب الثاني: عناصر الرقابة الداخلية
97	المطلب الثالث: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
107	المطلب الرابع: اختبارات تقييم نظام الرقابة الداخلية
111	المبحث الثالث: إعداد التقرير
111	المطلب الاول: الاعتبارات الشكلية والعامة المتعلقة بالتقرير
113	المطلب الثاني: تطورات محتويات التقرير
115	المطلب الثالث: أنواع التقارير
119	المطلب الرابع: إعداد التقارير

121.....	خاتمة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة لشركة شوكولوكس بعين سيدي الشريف - مستغام-
122.....	المبحث الاول: تقديم شركة شوكولوكس محل الدراسة
123.....	المطلب الاول: تعريف شركة شوكولوكس ومكوناتها
124.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي و الوظائف الادارية للشركة
126.....	المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة
126.....	المطلب الاول: الوصف الانشائي لنظام دورة المبيعات / عملاء
127.....	المطلب الثاني: الوصف الانشائي لنظام دورة المشتريات / موردين
128.....	المطلب الثالث: أسئلة الاستقصاءات وشبكات تقسيم المهام
129.....	المبحث الثالث: تحليل النتائج
129.....	المطلب الاول: تحليل نظم الرقابة الداخلية
130.....	المطلب الثاني: نتائج مراجعة بنود الميزانية
134.....	خاتمة
135.....	قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب باللغة العربية

- أحمد حلمي جمعة المدخل الحديث لتدقيق الحسابات دار الصفاء، 1999، ص26.
- أحمد صالح عبارات المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، دار النشر القاهرة ص24
- أحمد عباس حجازي "الأصول العلمية والممارسة الميدانية" مكتبة عين الشمس، القاهرة1982، ص123
- أحمد طرطار، ترشيد الاقتصاد للطاقت الانتاجية، [ديوان المطبوعات الجامعية 2001] ، ص20.
- أبو الفتوح علي الفضالة، المراجعة العامة، [دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع مصر 1996].

- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الماحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، 1991/ 2000
- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، أصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار الشروق، عمان 1998 .
- عمورة عمار، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري، [دار المعرفة 2000] .
- د. عبد الحي مرعي، د. مُجَّد سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي [الدار الجامعية 1990] .
- د. عبد الوهاب خياطة ، تفتيش الحسابات ومراجعة الميزانيات [مطبعة طربين سوريا 1996] .
- د. علي سيد قاسم، مراقبة الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، [دار الفكر العربي 1991] .
- عمورة عمار، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري [دار المعرفة 2000] .
- د عبد الفتاح مُجَّد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، [دار الجامعة الجديدة 2002] .
- د. فريد النجار، إدارة الاعمال الاقتصادية والعالمية، [مؤسسة شباب الجامعة 1988] .
- د. مُجَّد سمير الصبان، عبد الله هلال، الاسس العلمية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الاسكندرية، 1998 .
- د. مُجَّد سمير الصبان، د. مُجَّد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق [الدار الجامعية 1990] .
- د. محمود الناجي، المراجعة في إطار النظرية والممارسة [مكتبة الجلاء المنصورة 1992] .
- د. منصور حامد محمود ود. مُجَّد أبو العلاء الطحان، أساسيات المراجعة [مركز التعليم الفتوح 1998] .
- مُجَّد بوتين المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية والتطبيق ديوان المطبوعات الجامعية، 2000 .
- د. مُجَّد الهادي العدنان ، المراجعة والتدقيق بين النظرية والتطبيق، الكتاب الاول، مطابع جامعة تعز، اليمن 1999م .

- د.متولي الجمل، عبد المنعم محمود، مراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي، 1980.
- د. منصور جامد محمود، و د. مُجَّد أبو العلاء الطحان، أساسيات المراجعة [مركز التعليم المفتوح 1998].
- يوسف جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الصفاء عمان الاردن، 2007.

ثانيا: الرسائل الجامعية

- آمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة لنيل الماجستير فرع نقود ومالية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2002، ص93.
- مغني نادية، دور المراجعة المالية الخارجية وفق المعايير المعمول بها في اتخاذ القرار دراسة حالة المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الادارة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2007-2008، ص04.

ثالثا: الكتب باللغة الفرنسية

- AOMAR BOUKHAZAR ,La Comptabilité de l'entreprise et le P .C.N , [E N I Commerciale]
- BENOIT PIGE, Audit Et ContrÔle Interne[LES ESSENTIELLES DE GESTION 1997]
- Bernard Coulasse,Encyclopédie de comptabilité et de contrÔle de gestion et d'audit
- COOPERS ET HYBRAND , La Nouvelle De ContrÔle,[IFACI 2000].

- F. JONIO ET AUTRES, Guide Pratique Pour Le Contrôle Interne [Ed DUNOD 1971],
- GILLE CHEVLIER, principe de vérification [université laval 1973]
- GEORGE EGG, les mots de l'audit [Edition liaison pars , 2000]
- HAMMINI ALLI , le contrôle Interne et l'élaboration du bilan comptable o p u1993.
- J- MAILLER, Initiation Au Contrôle Comptable [Ed Economie et harmonisme 1974] .
- JAQ- Ministère De La Restructuration Industrielle Et De La Participation, opct.
- MICHEL MARCHENAY, La stratégie[OPU 1987]
- MOHAMED BOUHADIDA, Dictionnaire Des Finances, Des Affaires Et De Management[CASBAH Edition 2000].
- ROBERT BRIEN C A. JEAN SENEAL, CONTRÔle Interne Et Vérification [Ed PREFONTANE INC QUEBEC 1984].
- PASCAL SIMONS, Aiudit Financier,[Ed Organisation 1987].
- SOCIETE NATIONALE DE COMPTABILITE ,OPCT.
- Vérification De L'effcience Bureau De Véficateur GÉNérale CANADA 1995.

رابعاً: القوانين واللوائح

- قانون نظام المحاسبين القانونيين اليمني رقم (31) لسنة 1992م.

- القانون التجاري، بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون
الجزائر، 1993، ص184.

- المادة 74 من قانون الشركات اليمني الصادر في 1992 والمعدل في عام 1997.

- الجريدة الرسمية الجزائرية رقم (20) 1 ماي 1991، المادة 32/31/30/27، ص11، 12

خامسا: الامواقع الالكترونية:

- WWW.acc4arb . cam / acc / chow thread php .10/03/2016

جامعة مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

قسم المحاسبة والمالية

مذكرة

مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

فرع: تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير

الموضوع:

دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية

حالة شركة شوكولوكس بمستغانم

تحت إشراف

أ. بوشيشي

من إعداد الطالبة

دهلي دنية

السنة الجامعية: 2015 / 2016

الفهرس

الصفحة.....

الإهداء

الشكرات

أ.....	المقدمة العامة.....
	الفصل الأول: المفاهيم الأساسية للمراجعة
1	مقدمة الفصل
2.....	المبحث الأول: المراجعة
7.....	المطلب الأول: مفهوم المراجعة ومراحل تطورها.....
9	المطلب الثاني: فروض المراجعة
12.....	المطلب الثالث: أنواع المراجعة
25.....	المطلب الرابع: معايير المراجعة.....
29.....	المبحث الثاني: المراجعة الداخلية.....
29.....	المطلب الأول: المفهوم الحيث للمراجعة الداخلية وأسلوب تنفيذها.....
31.....	المطلب الثاني: أهمية المراجعة الداخلية ومجال تطبيقها.....
35.....	المطلب الثالث: خصائص وأشكال المراجعة الداخلية.....
37.....	المطلب الرابع: تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية و.....
41.....	المبحث الثالث: المراجعة الخارجية.....
41.....	المطلب الأول: طبيعة المراجعة الخارجية.....
49.....	المطلب الثاني: الدور الاجتماعي للمراجعة الخارجية.....
53.....	المطلب الثالث: الوثائق الضرورية لعملية المراجعة.....
57.....	المطلب الرابع: واجبات ومسؤوليات مندوب الحسابات.....
65.....	خلاصة الفصل.....

66	مقدمة الفصل
67	المبحث الاول: التعرف على المؤسسة
67	المطلب الاول: المعرفة التامة بالمؤسسة
73	المطلب الثاني: التعرف على محيط الرقابة الداخلية
76	المطلب الثالث: تحديد المجالات الحساسة
80	المطلب الرابع: تنظيم عمل وإعداد وصف المهمة
82	المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
83	المطلب الاول: الرقابة الداخلية وأهدافها
89	المطلب الثاني: عناصر الرقابة الداخلية
97	المطلب الثالث: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
107	المطلب الرابع: اختبارات تقييم نظام الرقابة الداخلية
111	المبحث الثالث: إعداد التقرير
111	المطلب الاول: الاعتبارات الشكلية والعامة المتعلقة بالتقرير
113	المطلب الثاني: تطورات محتويات التقرير
115	المطلب الثالث: أنواع التقارير
119	المطلب الرابع: إعداد التقارير

121.....خاتمة الفصل

الفصل الثالث: دراسة حالة لشركة شوكولوكس بعين سيدي الشريف - مستغام-

122.....المبحث الاول: تقديم شركة شوكولوكس محل الدراسة.

123.....المطلب الاول: تعريف شركة شوكولوكس ومكوناتها.

124.....المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي و الوظائف الادارية للشركة.

126.....المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة.

126.....المطلب الاول: الوصف الانشائي لنظام دورة المبيعات / عملاء.

127.....المطلب الثاني: الوصف الانشائي لنظام دورة المشتريات / موردين.

128.....المطلب الثالث: أسئلة الاستقصاءات وشبكات تقسيم المهام.

129.....المبحث الثالث: تحليل النتائج.

129.....المطلب الاول: تحليل نظم الرقابة الداخلية.

130.....المطلب الثاني: نتائج مراجعة بنود الميزانية.

134.....خاتمة.

135.....قائمة المراجع.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب باللغة العربية

- أحمد حلمي جمعة المدخل الحديث لتدقيق الحسابات دار الصفاء، 1999، ص26.
- أحمد صالح عبارات المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، دار النشر ألقاهرة ص24
- أحمد عباس حجازي "الأصول العلمية والممارسة الميدانية" مكتبة عين الشمس، القاهرة1982، ص123
- أحمد طرطار، ترشيد الاقتصاد للطاقت الانتاجية، [ديوان المطبوعات الجامعية 2001] ، ص20.
- أبو الفتوح علي الفضالة، المراجعة العامة، [دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع مصر 1996].

- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الماحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، 1991/ 2000
- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، أصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار الشروق، عمان 1998 .
- عمورة عمار، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري، [دار المعرفة 2000] .
- د. عبد الحي مرعي، د. مُجَّد سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي [الدار الجامعية 1990] .
- د. عبد الوهاب خياطة ، تفتيش الحسابات ومراجعة الميزانيات [مطبعة طربين سوريا 1996] .
- د. علي سيد قاسم، مراقبة الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، [دار الفكر العربي 1991] .
- عمورة عمار، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري [دار المعرفة 2000] .
- د عبد الفتاح مُجَّد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، [دار الجامعة الجديدة 2002] .
- د. فريد النجار، إدارة الاعمال الاقتصادية والعالمية، [مؤسسة شباب الجامعة 1988] .
- د. مُجَّد سمير الصبان، عبد الله هلال، الاسس العلمية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الاسكندرية، 1998 .
- د. مُجَّد سمير الصبان، د. مُجَّد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق [الدار الجامعية 1990] .
- د. محمود الناجي، المراجعة في إطار النظرية والممارسة [مكتبة الجلاء المنصورة 1992] .
- د. منصور حامد محمود ود. مُجَّد أبو العلاء الطحان، أساسيات المراجعة [مركز التعليم الفتوح 1998] .
- مُجَّد بوتين المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية والتطبيق ديوان المطبوعات الجامعية، 2000 .
- د. مُجَّد الهادي العدنان ، المراجعة والتدقيق بين النظرية والتطبيق، الكتاب الاول، مطابع جامعة تعز، اليمن 1999م .

- د.متولي الجمل، عبد المنعم محمود، مراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي، 1980.
- د. منصور جامد محمود، و د. مُجدُّ أبو العلاء الطحان، أساسيات المراجعة [مركز التعليم المفتوح 1998].
- يوسف جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الصفاء عمان الاردن، 2007.

ثانيا: الرسائل الجامعية

- آمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة لنيل الماجستير فرع نقود ومالية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2002، ص 93.
- مغني نادية، دور المراجعة المالية الخارجية وفق المعايير المعمول بها في اتخاذ القرار دراسة حالة المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الادارة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2007-2008، ص 04.

ثالثا: الكتب باللغة الفرنسية

- AOMAR BOUKHAZAR ,La Comptabilité de l'entreprise et le P .C.N , [E N I Commerciale]
- BENOIT PIGE, Audit Et ContrÔle Interne[LES ESSENTIELLES DE GESTION 1997]
- Bernard Coulasse,Encyclopédie de comptabilité et de contrÔle de gestion et d'audit
- COOPERS ET HYBRAND , La Nouvelle De ContrÔle,[IFACI 2000].

- F. JONIO ET AUTRES, Guide Pratique Pour Le Contrôle Interne [Ed DUNOD 1971],
- GILLE CHEVLIER, principe de vérification [université laval 1973]
- GEORGE EGG, les mots de l'audit [Edition liaison pars , 2000]
- HAMMINI ALLI , le contrôle Interne et l'élaboration du bilan comptable o p u1993.
- J- MAILLER, Initiation Au Contrôle Comptable [Ed Economie et harmonisme 1974] .
- JAQ- Ministère De La Restructuration Industrielle Et De La Participation, opct.
- MICHEL MARCHENAY, La stratégie[OPU 1987]
- MOHAMED BOUHADIDA, Dictionnaire Des Finances, Des Affaires Et De Management[CASBAH Edition 2000].
- ROBERT BRIEN C A. JEAN SENEAL, CONTRÔle Interne Et Vérification [Ed PREFONTANE INC QUEBEC 1984].
- PASCAL SIMONS, Aiudit Financier,[Ed Organisation 1987].
- SOCIETE NATIONALE DE COMPTABILITE ,OPCT.
- Vérification De L'effcience Bureau De Véficateur GÉNÉrale CANADA 1995.

رابعاً: القوانين واللوائح

- قانون نظام المحاسبين القانونيين اليمني رقم (31) لسنة 1992م.

- القانون التجاري، بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون
الجزائر، 1993، ص184.

- المادة 74 من قانون الشركات اليمني الصادر في 1992 والمعدل في عام 1997.

- الجريدة الرسمية الجزائرية رقم (20) 1 ماي 1991، المادة 32/31/30/27، ص11، 12

خامسا: الامواقع الالكترونية:

- WWW.acc4arb . cam / acc / chow thread php .10/03/2016

مقدمة الفصل

تقوم المحاسبة بتحليل وتجميع كل المعلومات المتعلقة بالعمليات الخاصة بنشاط المؤسسة وتلخيصها في وثيقة تفرض بقوة القانون تسمى ميزانية هذه الأخيرة ماهي إلا صورة طبق الأصل للذمة المالية للمؤسسة في فترة زمنية معينة غالباً ما تكون آخر يوم في السنة للوصول إلى إعداد الميزانية يبدأ المحاسب بتجميع الوثائق المتعلقة بنشاط المؤسسة وترتيبها ومن ثم تسجيلها في دفاتر اليومية والأستاذ وإعداد ميزان المراجعة تمهيداً لإعداد الميزانية والجداول الملحقه.

تعتبر القوائم المالية التي أعدها المحاسبة هي المرحلة الأخيرة من مراحل عمله والبيانات الواردة فيها هي الأداة التي من خلالها يتم الحكم سوء أو حسن أداء المؤسسة من جانب واحد وهو كفاءة المسيرين. أما فيما يتعلق بمصدقية وعدالة هذه القوائم فلا يكفي عمل المحاسب وحده وإنما يجب الاعتماد على رأي فني محايد يتمثل في رأي شخص موثوق به يتمتع بالاستقلال والكفاءة التي تمكنه من إصدار رأي ويسمى هذا الشخص المراجع أو المراقب.

وسوف نتناول المفاهيم الأساسية للمراجعة عبر ثلاثة مباحث هي المراجعة في المبحث والمراجعة الداخلية في المبحث الثاني والمراجعة الخارجية تطرقنا إليها في المبحث الثالث.

المبحث الأول: المراجعة

إن اختلاف الآراء حول وسائل وطرق تنفيذ المراجعة واتساع المجال الذي تعمل فيه المؤسسات وانتشار استخدام الوسائل الآلية الالكترونية أدى إلى حدوث تطورا كبيرا في أساليب إجراءات المراجعة مما استلزم معه تحمل المراجع مسؤوليات كبيرة اتجه المجتمع وعلى الرغم من حدوث هذا التطور في أساليب وإجراءات المراجعة إلا أنه لم يحدث أي تغيير في المفاهيم الأساسية للمراجعة فمزال المراجع يسعى في تقريره إلى التأكد من أن القوائم المالية تمثل تمثلا عادلا للمركز المالي للشركة محل المراجعة.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة ومراحل تطورها.

أولا: مفهوم المراجعة

يقصد بالمراجعة¹ أو تدقيق الحسابات بأنها فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج الدورة من ربح أو خسارة.

ومن أحسن التعاريف الشاملة للمراجعة ما ذكرته إحدى اللجان الأمريكية بأن المراجعة² « عملية أو طريقة منتظمة للحصول على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر.

-2

¹- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات المحامية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، 2000/1991، ص13.

د. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، 1998، ص182.

والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بما هو مثبت في أواقع وفق

«مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية

من هذا التعريف يمكننا استنتاج النقاط التالية:

- 1- المراجعة عملية منتظمة: بمعنى أن عملية المراجعة لا تخضع للعشوائية وإنما هي عمل منظم يعتمد على التخطيط المسبق من خلال البرامج التي تعد لتبسيط عملية المراجعة.
 - 2- ضرورة الحصول على قرائن وتقييمها بطريقة موضوعية: وهذا يعني أن تكون القرائن كافية ومقنعة وذلك بما تتميز به هذه القرائن من تنوع ولذلك يتوجب على المراجع الإلمام بمفهوم وطبيعة وأنواع القرائن والعوامل التي تؤثر على حجم وكمية القرائن الواجب الحصول عليها للوصول إلى الإقناع.
 - 3- مدى مساهمة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعية هذا يوضح ضرورة وجود مقاييس يستطيع المراجع على ضوءها أن يقيم العمل الذي قام به ويتبين ما إذا كان قد أدى العمل المهني الذي كلف به.
 - 4- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية هذا يتم من خلال التقرير الذي يعده المراجع والذي يعتبر المنتج النهائي لعملية المراجعة حيث تمثل هذه الأخيرة وسيلة من وسائل الاتصال.
- إن النقاط الأربعة المذكورة تبرر بأن عملية المراجعة تتضمن عنصرين الأول الفحص والثاني يمثل عملية الاتصال وبذلك يمكن القول بأن دور مراجع الحسابات دور انتقادي للعناصر المقدمة إليه بغرض الحكم على دقتها ومقدرتها على مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية¹.

¹ د. محمد سمير الصبان، د. محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق [الدار الجامعية 1990]، ص 17

لقد ظلت تعاريف المراجعة لفترة طويلة تبعدها عن هدفها النهائي وفي عام 1971 اعتبرت الجمعية الأمريكية

للمحاسبة أن المراجعة هي عملية منظمة تهتم بتجميع وتقييم الأدلة الموضوعية المتعلقة بما تم الأحداث الاقتصادية وتوضيح إلى مدى التنفيذ بالنسبة للمعايير الموضوعية ثم توصيل النتائج إلى المهتمين بها¹.

ونلخص مما سبق أن المراجعة تمثل عملية فحص لمجموعة من المعلومات عن الأحداث اليومية للمؤسسة وفق مجموعة من المعايير لهدف التحقق من سلامة هذه المعلومات مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى من يهمهم أمر المؤسسة لمعاونتهم في الحكم على جودة ونوعية هذه المعلومات.

ومما سبق يتجلى لنا كذلك مفهوم المراجعة في المؤسسة سواء كانت مراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد داخل المؤسسة أو مراجعة خارجية تتم بواسطة أفراد خارج المؤسسة فأصبح المراجع بمثابة الساهر على إثبات مدى صحة ودقة و سلامة القوائم المالية و الختامية و مدى الاعتماد عليها و توافق البيانات الواردة في القوائم المالية

ثانياً: مراحل تطور المراجعة

لحة تاريخية عن المراجعة

ظهرت المراجعة كنتيجة حتمية للحاجة الماسة لرؤساء القبائل و أصحاب الأموال والمؤسسات كوسيلة تساعدهم على بسط الرقابة على عمل من هم تحت سلطتهم خاصة في عمليات التحصيل و الدفع و التخزين و يعتبر بعض الاقتصاديين أن الظهور الأول للمراجعة يرجع لحكومات قدماء المصريين واليونانيين الذين استخدموا المراجعين من أجل التأكد من صحة الحسابات العامة للوقوف على مدى سلامتها من كل المتلاعبات والأخطاء

¹- د. محمود الناجي، المراجعة في إطار النظرية والممارسة [مكتبة الجلاء المنصورة 1992]، ص 40

و التطورات التي مرت التي مرت بها المراجعة كانت مرتبطة بالأهداف المتوخات منها.

ويمكن توضيح التطور التاريخي للمراجعة من خلال تبيان من له سلطة الأمر بالمراجعة و من يقوم بهذه

العملية و الأهداف المرجوة منها بالجدول التالي:

جدول(1): التطور التاريخي للمراجعة¹

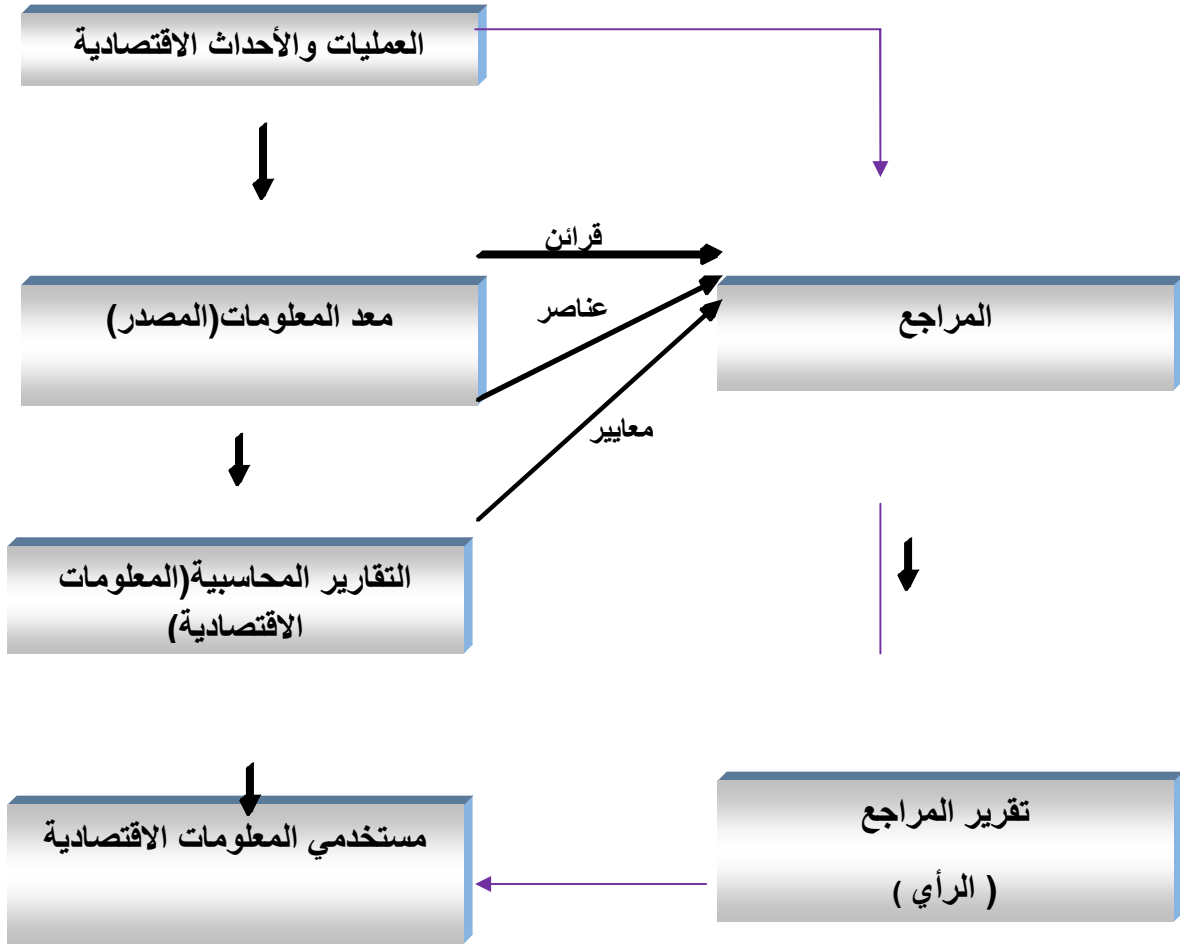
المرحلة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700م	الملك، الكنيسة - الإمبراطور - الحكومة -	رجل الدين. - كاتب -	معاينة السراق على اختلاس الأموال وحماية الأموال
من 1700م إلى 1850م	الحكومة، محاكم التجارية و المساهمين.	المحاسب.	منع الغش ومعاينة فاعليه و حماية الأموال
من 1850م إلى 1900م	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو القانون.	تجنب الغش وتأكيد مصادقية الميزانية
من 1900م إلى سنة 1940م	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصادقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970م	الحكومة، البنوك و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم

المالية التاريخية			
الشهادة على نوعية النظام الرقابة و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.	الحكومة. هيئات أخرى. المساهمين.	من 1970 إلى 1990م
الشهادة على الصور الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الحكومة هيئات أخرى المساهمين	ابتداء من 1990 م

ومن خلال هذا الجدول نلاحظ أن المراجعة مرت بمراحل متعددة لكل مرحلة مميزات في حين أنه بشكل عام أهداف المراجعة كانت تتمحور حول منع الغش والتلاعب و السرقة و حماية الأصول و الوقوف على مصداقية الحسابات.

و الشكل التالي يظهر نظم المعلومات المحاسبية ودور المراجعة في هذا الصدد:

الشكل رقم (1): نظم المعلومات المحاسبية ودور المراجعة في ذلك



عملية الاتصال الأصلية للمعلومات المحاسبية.

عملية الاتصال الفرعي للمراجعة.

المصدر: محمد سمير الصبان / عبد الله هلال / مرجع سابق، ص 24 .

و نستخلص مما سبق أن عملية المراجعة تمثل عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية، و ذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية، تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة و نوعية هذه المعلومات، و تحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم.

ثالثا: تعريف المحاسبة وعلاقتها بالمراجعة

1- تعريف المحاسبة:

المحاسبة هي أحد فروع المعرفة التي تهتم بتوليد البيانات والمعلومات عن أوجه النشاط الاقتصادي وتوفيرها في صورة ملائمة لذوي الحاجة إليها، إن البيانات والمعلومات التي تهتم المحاسبة بتوليدها عن ثروة المؤسسة هي بيانات قياسية بصفة عامة واقتصادية بصفة خاصة هذا يعني أن المحاسبة تهتم بقياس الثروة كميا لغرض تحديد قيمتها الاقتصادية في فترة زمنية معينة وبيان التغيرات التي طرأت عليها في تلك الفترة وتقوم المحاسبة بعد ذلك بعرض نتائج قياسها من بيانات ومعلومات كمية في صورة إعلامية ملائمة إلى من يهمهم أمر المؤسسة ومن هنا يمكن القول بأن المحاسبة تقوم فكريا على وظيفتين أساسيتين هما: وظيفة القياس ووظيفة التوصيل¹.

وحتى تستطيع المؤسسة تحقيق أهدافها على أحسن وجه عن طريق ممارسة وظيفتها بما يتناسب وتحقيق هذه الأهداف كان ولا بد من الاهتمام إلى مجموعة من المعايير يتم من خلالها إبراز الهدف وتحديد إطارا لعمل وتساعد على اختيار أفضل الاسس والوسائل والاساليب التي تؤدي إلى تحقيق الهدف.

¹ د.عبد الحفي مرعي، د.مجد سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي [الدار الجامعية 1990]، ص11.

2- العلاقة بين المحاسبة والمراجعة:

تنحصر خدمات المحاسبة في إثبات العمليات التجارية التي تقوم بها المؤسسة في الدفتر وكذلك القيام بإعداد القوائم المالية يجب أن تكون صحيحة ومعبرة يستلزم إعدادها التقييد بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. أما المراجعة فهي تهدف إلى اطمئنان المراجع على ما تحتوي القوائم المالية التي قام بإعدادها المحاسب من صحة وصدق في أرقامها وهذا العمل يتطلب تخطيطا وعناية في الأداء المهني على المراجع أن يلتزم بهما حتى يتمكن من إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية الختامية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ومن هذا يتضح أن المحاسبة تقدم قوائم مالية تم إعدادها وفق مبادئ محاسبية والمراجعة تقر بأن هذه

القوائم قد أعدت وفقا لمبادئ محاسبية شريطة أن يتقيد المراجع بمبادئ المراجعة المتعارف عليها حتى يكتسب

رأيه شيئا من المصادقية وبهذا يمكن القول بأن المراجعة والمحاسبة شيئان متلازمان يعملان في اتجاه واحد خاصة

بعد ظهور ما يسمى بالإخطار¹ حيث انتقلت المراجعة من مراجعة العمليات التي تمت في الماضي إلى دراسة

وتقييم نظم الرقابة الداخلية وأصبحت لا تبدأ من حيث ينتهي المحاسب وإنما ملازمة لعمل المحاسب وهذا لضمان

سلامة الإجراءات وتحديد موطن الأخطار لتفاديها قبل وقوعها

المطلب الثاني: فروض المراجعة

تتمثل فروض المراجعة في العناصر التالية:

¹ – GEORGE EGG, les mots de l'audit [Edition liaison pars , 2000] , p 32

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

المعايير فيما يلي:

أ- الملائمة: معنى ذلك ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين

المحتملين وتكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة

للقيمة الاقتصادية للثروة في لحظة قياسها.

ب- القابلية للفحص: معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر في فحص المعلومات نفسها فإنهما لا بد أن

يصلوا إلى النتائج نفسها وتبرز أهمية هذا المعيار كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر

إعدادها.

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

د- القابلية للقياس الكمي: يعتبر التعبير الكمي أفضل صور للتعبير عن القيمة الاقتصادية وأدقها ذلك لان

القياس الكمي مدام دقيقا ومستندا على أسس محددة لا يختلف في تفسيره اثنان وتعد النقود المقياس العام

والموحد للتعبير عن القيمة الاقتصادية في العصر الحديث وقد اعتمد عليها المحاسبون للتعبير الكمي عن نتائج

القياس المحاسبي منذ أن تأسست الحاجة إلى مسك الدفاتر.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المؤسسة: يعتبر تقرير مراجع الحسابات من

الأدوات المهمة التي تعتمد عليها إدارة المؤسسة في اتخاذ قراراتها ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تمت

مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم تتم مراجعتها، إن غياب هذا الفرض ينقص من ثقة المراجع اتجاه الإدارة مما

يتم عليه القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارة ومن ناحية أخرى فإن وجود هذا الفرض يجعل استخدام المراجعة الاختيارية أمراً مستحياً وأن تكون عملية المراجعة اقتصادية و عملية.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء غير عادية أو تواطئية: في هذه

الحالة لا يكون مراجع الحسابات قادراً على اكتشاف الأخطاء خاصة تلك التي نتجت بسبب التواطؤ بين العاملين، الأمر الذي يتطلب من المراجع إجراء اختبارات موسعة لعله يكتشف هذا النوع من الأخطاء.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن قوة نظام الرقابة الداخلية تعتبر من أهم العوائق أمام مرتكبي الأخطاء

المقصودة وغير المقصودة ويعتبر هيكل الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة نقطة البداية بالنسبة لعمل المراجع الخارجي فكلما كان النظام سليماً كلما ازدادت ثقة المراجع في تصرفات الإداريين من جهة ويجعل تطبيق المراجعة الاختيارية أمراً ممكناً من جهة أخرى.

5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها: يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للميزانية وجدول

النتائج يعني هذا الفرض أن يستدل المراجع في أبحاثه بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعني هذا الفرض انه

إذا اتضح لمراقب الحسابات أن الرقابة الداخلية سليمة وأن الإدارة رشيدة في تصرفاتها فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك والعكس صحيح.

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

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

لقد خصصنا المطلب السابق لدراسة طبيعة و مفهوم المراجعة التي تقوم عليها الدراسة النظرية للمراجعة وهنا نود الإشارة بأن تلك الدراسة تركزت على المراجعة الخارجية و التي تتم من خلال مهني من خارج المؤسسة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى سلامة تمثيل القوائم المالية الختامية ، ومن ناحية أخرى هناك المراجعة الداخلية و التي تتبع من داخل المؤسسة بهدف خدمة الإدارة في مجال قياس كفاءة أنظمه الرقابة المطبقة على أنشطة المؤسسة المختلفة ، وقد تنشأ الحاجة إلى المراجعة من جانب مجموعات مختلفة ، ملاك رأس المال، العمال المستثمرين، والجهات الحكومية ولتحقيق هذه الحاجة ظهرت عدة صور للمراجعة أهمها¹:

أولاً: من حيث القائم بعملية المراجعة

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين هما :

1- المراجعة الخارجية: وهي التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة أو الشركة، حيث يكون مستقلاً عن إدارة المؤسسة، وغرضه الرئيسي الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع المؤسسة المالي ، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لتنتائج أعمالها عن الفترة المالية.

¹- د.عبد الوهاب خياطة ، تفتيش الحسابات ومراجعة الميزانيات [مطبعة طربين سوريا1966]،ص33.

و لقد سبق التعرض لطبيعة وتعريف مفهوم المراجعة الخارجية من قبل.

2- المراجعة الداخلية: لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقاً للمراجعة الخارجية، و من ثم فهي تعتبر حديثة إذ ما قورنت بالمراجعة الخارجية و لقد نشأت المراجعة الداخلية بناءً على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم و التقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية و المالية و العمليات التشغيلية الأخرى.

و استفاداً مما سبق يمكن القول بأن المراجعة الداخلية تمثل أحد حلقات المراقبة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يخص النواحي الآتية:

أ - دقة أنظمة الرقابة الداخلية .

ب- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.

ج- كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، و ذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات و المركز المالي.

ومما يجدر بنا التلميح إليه بان المراجعة الداخلية قد اقتصررت في بادئ الأمر على المراجعة الحسابية للمستندات بعد الصرف (مراجعة لاحقة)، لغرض اكتشاف أخطاء التسجيل بالدفاتر، و لقد توسعت بعض المنشآت لكي تشمل المراجعة الداخلية مراجعة حسابية قبل الصرف، لغرض التأكد من سلامة الإجراءات.

و لقد اتضح بعد ذلك إمكانية استخدام المراجعة الداخلية لخدمة الإدارة العليا في جميع المجالات، مما استتبع معه ضرورة تطوير هذه الأداة و توسيع نطاقها لتشمل جميع نواحي النشاط للتحقق من مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام.

ويجب إن لا يتبادر إلى الأذهان أن وجود نظام للمراجعة الداخلية في المؤسسة لا يغني عن تكليف المراجع الخارجي بفحص و مراقبة الحسابات بالطريقة التي ينفذ بها المراجع الخارجي عمله تختلف عن الطريقة أي يتبعها المراجع الداخلي.

ومما سبق من التعارف وأهداف كل من المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، يمكن إعداد جدول لإبراز أوجه الاختلاف بين كل من المراجع الداخلي و المراجع الخارجي:

¹ HAMMINI ALLI , le contrôle Interne et l'élaboration du bilan comptable o p u1993 P51 .

الجدول رقم(2): المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي¹

المراجع الداخلي	المراجع الخارجي	
<p>1-الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ و يقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، و بذلك ينصص الهدف الرئيسي على اكتشاف و منع الأخطاء و الغش و الانحرافات عن السياسات الموضوعة.</p>	<p>1-الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة و صدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال و المركز المالي.</p> <p>2-الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير و القوائم المالية.</p>	1-الهدف
<p>موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع و يعين بواسطة الإدارة.</p>	<p>شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.</p>	2- نوعية من يقوم بالمراجعة
<p>يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات و لكن يخدم رغبات الإدارات الأخرى.</p>	<p>يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص و التقييم و إبداء الرأي.</p>	3-درجة الاستقلال في أداء العمل و إبداء الرأي

<p>مسئول أمام الإدارة، و من ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص و الدراسة إلى مستويات الإدارة العليا.</p>	<p>مسئول أمام الملاك، و من ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص و رأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.</p>	<p>4- المسؤولية</p>
<p>تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهد الإدارة للمراجع الداخلي يكون نطاق عمله.</p>	<p>يحدد ذلك أمر التعيين و العرف السائد و معايير المراجعة المتعارف عليها، و ما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.</p>	<p>5- نطاق العمل</p>
<p>يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.</p>	<p>يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.</p>	<p>6- توقيت الأداء</p>

وعلى الرغم من أوجه الخلاف بين دور كل من المراجع الخارجي و المراجع الداخلي، فإن هناك أوجه للشبه بينهما، و من أمثلة أوجه الشبه هذه:

1- يسعى كل منهما إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة، و منع وتقليل حدوث الأخطاء و التلاعب.

¹ - محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سابق، ص 44،45،46

2- يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال، يمدنا بالمعلومات الضرورية التي تساعد على إعداد و

مجموعة من القوائم المالية الصحيحة و التي يمكن الاعتماد عليها.

3- هناك احتمال التعاون بينهما ، فقد يعتمد المراجع الخارجي إلى حد كبير على ما يعده المراجع الداخلي من

تقر يرعن نتيجة فحص و تقييم أنضمه الرقابة الداخلية و كذا اعتماد المراجع الداخلي على ما يعده المراجع

الخارجي من الرأي المحايد عن مدى سلامة القوائم المالية و هذا ما يجعله اشد حرصا في مراقبة النظام المتخذ في

تسيير المؤسسة. و لكن رغم هذا التعاون الوثيق، فإن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي لن يغني عن تدقيق

الحسابات بواسطة مدقق خارجي محايد ومستقل لما سبق وأوضحنا من أوجه الاختلاف وخاصة من حيث

الاستقلال والفئات المخدومة¹.

ثانيا: من الناحية القانونية²

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

1- المراجعة الإلزامية و هي المراجعة التي يُحتم القانون القيام بها، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع

خارجي لمراجعة حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية لها، و من ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع

المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة أي هناك نص قانوني على وجوب القيام بعملية المراجعة ومن أمثلة المراجعة

الإلزامية: مراجعة حسابات شركات المساهمة أي يكون لشركات المساهمة مراقب حسابات أو أكثر ومنه المراجعة

¹- خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 57.

²- محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 47.

الإلزامية تتميز بعنصر الجبر و الإلزام ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على المخالفين لأحكامها، وكذلك يجب بأن تتم المراجعة وفقا لقواعد ونصوص و إجراءات منصوص عليها، و على المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.

وفي هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة و ضرورية كما أن لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى و لو كانت هذه القيود واردة للقوانين التنظيمية للمؤسسة، أو في صورة قرارات عن الجمعية العامة للمساهمين، و تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤول إذا ما رضخ لهذه القيود. .

2- المراجعة الاختيارية (غير إلزامية): وهي تلك المراجعة التي يطلبها أصحاب المؤسسة دون إلزام القانون على وجوب القيام بها، ففي المؤسسات الفردية و شركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المؤسسة و اعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة نتائج الأعمال و المركز المالي، و التي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء و خاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد، و في حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن وجود المراجع الخارجي يعطي ثقة.

للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، و تلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب¹. إلا انه لاحظنا من خلال دراستنا هذه على أن وجود المراجعة في بعض البلدان على هذه الشركات

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

أصبح إلزاميا و يفرضه القانون، و هذا بعدما تولد في أذهان القائمين بالسهر على اقتصاد هذه البلدان بضرورة

احترام توفير عنصر التدقيق المحاسبي المحايد

ثالثا: من حيث شمول المراجعة

تنقسم المراجعة في هذا المجال إلى نوعين هما:

1- المراجعة الكاملة: كان التدقيق قديما و حتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات وما تضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء و التلاعب و الغش أي تدقيق كامل تفصيلي، غذ كانت المشاريع صغيرة و عملياتها قليلة، و كنتيجة لتطور ميادين التجارة و الصناعة و ما صاحبها من تعدد المشاريع و كبر حجمها، أصبح التدقيق مستحيلا و مكلفا و غير عملي، لما يتطلبه من جهد كبير و وقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري، و قد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية و أدواتها، و تحقيق نظام الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي و الكامل الاختياري يقتصر على نطاق التدقيق فقط و ليس بالأصول و المبادئ العلمية¹.

و كذلك، فالمراجعة الكاملة تخول للمراجع نطاق غير محدد للعمل الذي يؤديه، و لا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع، و في هذه الحالة يترك للمراجع حرية تحديد المفردات التي

¹ - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، أصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار الشروق، عمان، 1998، ص 89

تشملها اختباره، و ذلك دون التخلي عن مسؤوليته الكاملة عن جميع المفردات¹.

2- المراجعة الجزئية: وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كان يعهد إليه

بالمراجعة النقدية أو جرد المخازن... الخ وفي هذه الحالة يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل ، وإنما

يقتصر تقريره على ما حدد له من مواضيع ومن المرغوب فيه هنا أو في مثل هذه الحالات أن يحصل المراجع

على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند

لم يعهد إليه أصلا تدقيقه و بذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من أية مسؤولية خارج نطاقه.

رابعا: من حيث مواعيد ابتداء المراجعة

1- المرحلة النهائية: تبدأ المراجعة عندما ينتهي عمل موظفي المحاسبة وما يميز هذه الطريقة أنها توفر للمراجع

حسابات جاهزة ومرصدة، وعليه فإن دور المراجع ينحصر في فحص بعض العمليات لاختبار صحتها ولهذا

الطريقة مزايا متعددة أهمها:

- تخفيض احتمالات التلاعب لأن الحسابات أقفلت جميعها ولا مجال للتغيير و التحريف فيها.

- قلة تردد المراجع وأعوانه داخل المؤسسة لان تدخلهم يكون بعد إقفال الحسابات والدفاتر.

- جعل عمل القائمين بالمراجعة أكثر فاعلية من حيث التقليل من احتمال السهو.

إلا أنه يؤخذ على المراجعة النهائية النقاط التالية:

- قصر الفترة الزمنية للقيام بعملية المراجعة.

¹ - محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سابق، ص61.

- القيام بعملية المراجعة بعد إقفال الدفاتر قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من طرف العاملين ضنا منهم أن أخطائهم لن يتم اكتشافها إلا في نهاية السنة المالية وبذلك فلديهم الوقت لتسوية تلك الأخطاء قبل البدء في عملية المراجعة.

- إرباك العاملين في مكاتب المراجعة خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات التي يراجع حساباتها متساوية أو متقاربة.

2- المراجعة المستمرة: تقضي بقيام المراجع أو مساعديه بزيارة المؤسسة مرارا وبشكل دوري هذه الطريقة تتمتع بوقت طويل وكاف وتتيح للمراجع القيام بالاختبارات الكافية وعمل كل ما يراه مناسباً لتكوين قناعة حول صحة الحسابات، أضف إلى ذلك إن المراجعة المستمرة تمهد السبيل لاكتشاف التزوير أو الغش أو الخطأ بعد فترة قصيرة من ارتكابه ولا حاجة للانتظار إلى آخر الدورة ويمكن حصر المزايا التي توفرها المراجعة المستمرة في النقاط التالية:

- طول الفترة الزمنية التي تم فيها عملية المراجعة تساعد المراجع على التوسع في البحث وزيادة حجم الاختبارات.

- تسمح للمراجع بالانتهاء المبكر من إبداء الرأي عن القوائم المالية محل الفحص.

- اكتشاف الخطأ أول بأول مما يساعد على اقتراح سبل العلاج وتفادي حدوثها في المستقبل.

- تواجد المراجع ومساعدوه في المؤسسة باستمرار يؤثر على سلوك العاملين من حيث درجة لاهتمام

بأداء الأعمال المطلوبة منهم خشية اكتشاف ما تقع منهم من أخطاء.

- توزيع الأعمال على العاملين في مكاتب المراجعة على مدار السنة دون ضغط أو إرهاق موسمي، وعلى الرغم من المزايا التي يقدمها أسلوب المراجعة المستمرة فإن له أيضا بعض العيوب

نوجزها فيما يلي¹:

- إتاحة الفرصة لتعديل بعض الأرقام التي تمت مراجعتها على اعتبار أن المراجع لا يعود إليها مرة ثانية ولمعالجة ذلك يشترط المراجع عدم تعديل أية أرقام ثم مراجعتها إلا بعد الاتصال به وتبرير هذا التصرف.

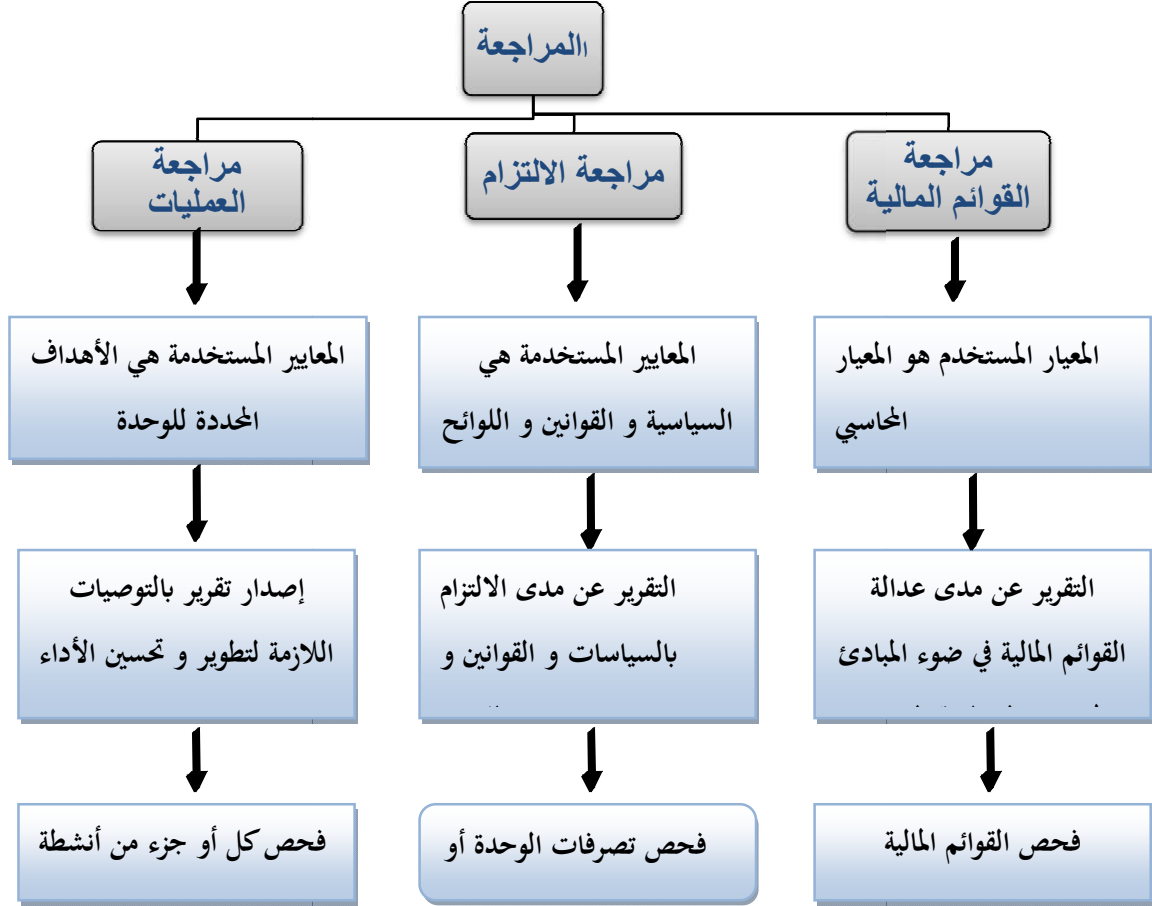
- انقطاع عملية الفحص لفترة معينة على أن يستكمل في موعد لاحق قد يستغله العاملون بالمؤسسة لتحقيق بعض الأغراض و إخفاء بعض الحقائق.

3-مراجعة الالتزام (مراجعة قانونية): تهدف مراجعة الالتزام إلى تحديد مدى التزام الشخص أو المؤسسة موضوع المراجعة بالسياسات الإدارية المحددة أو القوانين المعمول بها ، والمعيار المستخدم لقياس هذا الالتزام قد يكون السياسات المختلفة التي تتبناها الإدارة أو قانون ما و ما يرتبط به من لوائح تنفيذية مثل قانون الضرائب ، قانون الشركات ، قانون العمل...الخ.

ويلخص الرسم التوضيحي التالي العلاقة بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة العمليات:

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، (الناحية العلمية)، دار وائل للنشر، عمان، 2000/1999، ص14.

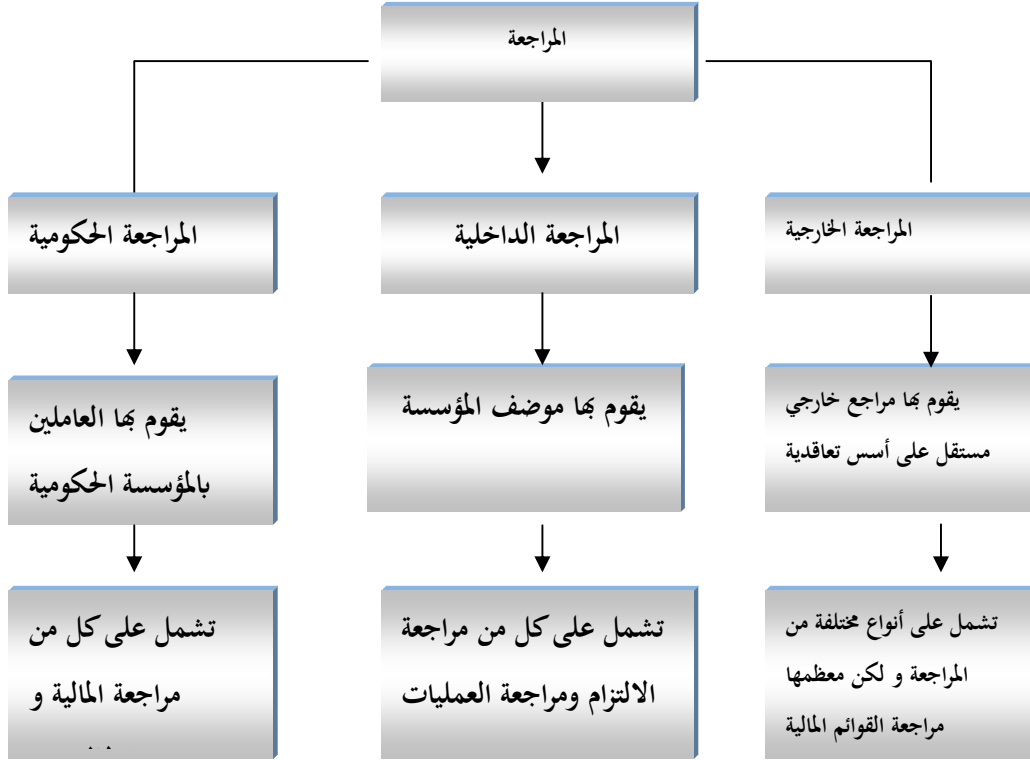
الشكل رقم (2) : العلاقة بين مراجعة القوائم المالية مراجعة الالتزام ومراجعة العمليات



المصدر: محمد الفيومي ، عوض فهمي،المكتب الجامعي الحديث،ازراويط ،الاسكندرية 1998،ص43.

وبما أن هذه المراجعة و التي صنفت حسب الهدف و الغرض منها أنها تصب داخل نوع المراجعة من حيث القائم بها وعليه فإننا نلخصها في الشكل التالي و الموضح لماهية طبيعة أو نوعية المراجعة التي يتسنى للمراجع استعمالها و ذلك حسب طبيعة المراجع.

الشكل رقم (3) : طبيعة ونوعية المراجعة المستعملة



المصدر: مُجَدَّ الفيومي/ عوض فهمي ، مرجع سابق،،ص(44)

خامسا: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

1- مراجعة شاملة: تعني مراجعة جميع القيود والسجلات والحسابات والمستندات ومن الملاحظ أن هذه

الطريقة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم.

2- المراجعة الاختيارية: في هذه الحالة يقوم المراجع باعتبار عينة يختارها مع مراعاة تعميم النتائج على المجتمع الخاضع لعملية الفحص ويتوقف تحديد حجم العينة على ما يظهره فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من جهة ومدى إمكان تطبيق إجراءات المراجعة الاختيارية من جهة أخرى.

المطلب الرابع: معايير المراجعة

تتكون معايير المراجعة التي أوصى بها مجمع المحاسبين الأمريكيين من عشرة معايير مقسمة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي¹: المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير التقرير .

1- أولا: المعايير العامة

معايير التأهل العلمي والكفاءة المهنية: تنص هذه المعايير على أن المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والكفاءة المهنية التي تؤهله لإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية المراجعة، وعلى هذا الأساس على المراجع أن يستمر في مواصلة التعليم والتدريب طوال ممارسته المهنة، ويبقى مستعدا لإكساب المعرفة في مجالات جديدة.

2- معايير الاستقلال²: يعني هذا المعيار أن يحافظ المراجع على استقلاله في جميع الأمور المتعلقة بالمراجعة، حيث تم تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع هي:

(أ) - الاستقلال في عمل المراجع ، (ب) - الاستقلال في مجال الفحص، (ج) - الاستقلال في مجال إعداد التقرير.

¹ - J- MAILLER, Initiation Au Contrôle Comptable [Ed Economie et harmonisme 1974] , p56

² - عمورة عمار، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري، [دار المعرفة 2000]، ص 204

وهناك حالات تؤدي إلى الإضرار برأي المراجع نذكرها في الآتي:

- وجود مصلحة مالية مباشرة في المؤسسة.
- علاقة أسرية من الدرجة الثالثة بأي فرد يحتل منصبا هاما في المؤسسة، وحيث أنه من الصعب وضع قواعد محددة لتحديد مدى استقلال المراجع في كل حالة فإنه يجب على المراجع أن يمارس قدر اكبر من الأمانة والضمير في جميع الحالات.

3- معايير العناية المهنية: يجب على المراجع أن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة وان يقوم

بمسؤولياته المهنية على أحسن وجه وتتطلب العناية المهنية أن يقوم المراجع بمسؤولياته بكفاءة عليه أن يهتم بتحقيق أفضل مصلحة ممكنة، وحتى يبقى المراجع محافظا على الكفاءة عليه أن يلتزم بقواعد التدريب المهني طوال ممارسته للمهنة. كما تتطلب العناية المهنية أيضا أن يتفهم المراجع جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به ولماذا يقوم به؟ وإن لم يكن متأكدا عليه بالاستشارة، كما تقتضي العناية المهنية أن يقدم المراجع خدماته بدون أخطاء وبدقة.

ثانيا: معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ المراجعة، فهي تقدم إرشادات للمراجع لغرض تجميع الأدلة التي تؤيد رأيه، وتتكون معايير العمل الميداني من ثلاثة معايير هي:¹

1- التخطيط والإشراف: في هذا المعيار يجب على المراجع القيام بتنفيذ أعمال المراجعة وفق خطة

ملائمة، وان يحسن الإشراف على مساعديه، ويتطلب التخطيط السليم لعملية المراجعة أن يقوم المراجع بدراسة بيئة العمل مع التركيز على نظام الرقابة الداخلية لإعداد خطة ملائمة للمراجعة التي تناسب هذه البيئة إن نجاح

¹- د. محمد وجدي شركس، مرجع سابق، ص 27.

المراجع في وضع خطة ملائمة يمكنه من اختيار عدد المساعدين المطلوبين والتأكد من مهاراتهم ومؤهلاتهم المطلوبة.

2- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب على المراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة

محل المراجعة كأساس يمكن الاعتماد عليه في تحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة

المناسبة لها. إن ما

يقوم به المراجع من فحص واختبارات يتوقف على مدى ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية، وإجراءات المراجعة التي تستخدم في شركة لديها نظام الرقابة الداخلية قوي يختلف عن تلك التي نظام الرقابة الداخلية لديها ضعيف².

3- أدلة وبراهين كافية: هنا على المراجع أن يجمع الأدلة والبراهين الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في

القوائم المالية، ويتم هذا من خلال الفحص الملاحظة والاستفسارات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضوع الفحص، ويقتضي التماسي مع هذا المعيار فهم المهمة فهما جيدا وكاملا والانتباه إلى الأخطاء والعناصر غير العادية.

ثالثا: معايير التقرير

يتضمن التقرير محصلة ما بذله مراجع الحسابات من عناية في فحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها وميزانيتها، ويثبت فيه ما توصل إليه من نتائج ولذلك من المهم جدا إعداد التقرير بطريقة مهنية وهناك أربعة معايير تعتبر إرشادات عامة لإعداد التقرير نذكر منها:

²- F. JONIO ET AUTRES, Guide Pratique Pour Le Contrôle Interne [Ed DUNOD 1971],P 16

1- عرض القوائم المالية: المبادئ المحاسبية هي المقياس الوحيد الذي يعتمد عليه المراجع للحكم على صدق وعدالة القوائم المالية لهذا يجب على المراجع أن يكون ملما إماما كافيا بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وكذلك المبادئ المحاسبية البديلة التي قد تكون أكثر من واحدة التي يمكن تطبيقها في أي مجال من مجالات الفحص.

2- الثبات: إن الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى ضروري للتأكد على أن التغيرات في القوائم المالية من فترة لأخرى قد نشأت نتيجة أنشطة المشروع المختلفة ولم تنشأ من تغير في المبادئ المحاسبية والهدف من معيار الثبات هو التأكد من قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة حدوث تغير في المبادئ المحاسبية يتعين على المراجع أن يشير إلى ذلك في تقريره بصورة واضحة .

3- الإفصاح الكافي: تقدم القوائم المالية معلومات إلى فئة مختلفة تساعدهم في اتخاذ القرارات يجب أن تعد هذه القوائم بحيث لا تظلل أي فئة من هذه الفئات وأن تكون كاملة ومناسبة للقرار وواضحة يسهل فهمها، فإذا تبين للمراجع أن هذه القوائم لا تفصح عن المعلومات الضرورية فيجب عليه أن يذكر ذلك في تقريره وان يقيد رأيه والإفصاح الكافي لا يشتمل فقط على نوع المعلومات التي تقدم وإنما يشتمل أيضا على كيفية تقديمها.

4- رأي المراجع: يصدر المراجع في العادة تقريرا خاليا من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية وبعض الأحيان يصور تقريرا سالبا يذكر فيه أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة كلا من المركز المالي ونتائج الأعمال وفي أحيانا أخرى قد يتحفظ المراجع في تقريره فإذا كانت هذه التحفظات من الجسامة نتيجة لوضع قيود على نطاق عملية المراجعة أو نتيجة لأحداث غير مؤكدة فإن المراجع قد يمتنع عن إبداء رأيه.

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية

من أهم الأساليب لتحقيق فاعلية الرقابة الإدارية و الرقابة المحاسبية هو أسلوب التدقيق الداخلي ، وهذا ما يدعونا إلى تناول هذا الأسلوب وفقا للعرض التالي : المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي و أسلوب تنفيذه ثم

أهداف التدقيق الداخلي،مجالات التدقيق ثم القيام بالمقارنة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي¹

المطلب الأول: المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية و أسلوب تنفيذها

التعريف الأول:

- حسب معهد المراجعة الداخلية تختبر وتقيم سيرورة التخطيط I . A . A يرى أن المراجعة الداخلية والتنظيم والتسيير من أجل تحديد خصوصيات ضمان منطقي من أن الأهداف سوف يتم تحقيقها(30008).²

التعريف ثاني: التدقيق الداخلي (المراجعة الداخلية) هو احد الوسائل الفعالة الرقابة الداخلية ويمكن تعريفه بأنه « مجموعة من انضمت وأوجه نشاط مستقل داخل المؤسسة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات و القيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية و في التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول و ممتلكات المؤسسة و في التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لهم ، وفي قياس صلاحية تلك الخطط و السياسات و جميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات ألأزم إدخالها عليها ، وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية .

¹ - د. منصور حامد محمود ود. محمد أبو العلاء الطحان، أساسيات المراجعة [مركز التعليم الفتوح1998]،ص49،50.

² - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء،1999،ص26.

– أما التعريف الوارد LAWRENCE.B.SAWE

في كتاب فيرى أن المراجعة الداخلية تعني إختبار وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة داخل المؤسسة من اجل توجيه نشاطها نحو تحقيق الاهداف بالتطابق مع السياسات الموضوعة¹.

معنى هذا أن التعاريف تتفق في أن المراجعة الداخلية هي نشاط يهدف إلى تقييم نظام المراجعة الداخلية المراجعة الداخلية وظيفة يمارسها أشخاص من داخل المؤسسة ولها مكانها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويخضع ممارستها إلى أعلى سلطة في الهرم التنظيمي.

ثانيا: أما أسلوب العمل في التدقيق الداخلي ، فيمكن تلخيصه في الخطوات التالية

-1 معرفة العمل المراد إنجازه والهدف منه.

-2 بناء برنامج تدقيق يناسب الهدف الموضوع ووضع الخطط للتنفيذ.

-3 فحص عينة للتأكد من سلامة الإنجازات.

-4 تقديم تقرير لمختلف المستويات الإدارية المعنية عن الانجازات و الفروقات و أسبابها وطرق حل المشكلات.

– ويمكن تلخيص طبيعة التدقيق الداخلي في الآتي:

نشاط داخلي مستقل في المؤسسة.

– أداة رقابية بغرض انتقاد و تقييم جميع الرقابات الأخرى التي تكونها الإدارة.

¹-Ministère De La Restructuration Industrielle Et De La Participation, Audit interne de

l'entreprise mai 1995, P13

- وظيفة استشارية أكثر منها وظيفية تنفيذية.

- يمتد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية ، بما فيها الرقابة المحاسبية و الضبط الداخلي

المطلب الثاني: أهمية المراجعة الداخلية و مجال تطبيقها

أولاً: أهمية المراجعة الداخلية:

نشأت المراجعة الداخلية و تطورت مع تزايد الحاجة إليها كأداة رقابية تساعد المسؤولين في إدارة الأعمال و المشاريع و المنشآت و انجاز وظيفتهم المتمثلة في تحقيق إشباع أكبر قدر ممكن من احتياجات ذوي المصالح المختلفة في هذه المشاريع و المنشآت.

و لقد تبوأ وظيفية المراجعة الداخلية مكانة بارزة في معظم المنظمات حيث ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم فلم تعد تقتصر على الرقابة فحسب، بل أصبحت تمثل نشاط تقييمي لمراجعة و فحص مختلف العمليات و النشاطات، و بهدف تطويرها و تحقيق أقصى كفاية إنتاجية هناك مجموعة من العوامل تظهر في المؤسسة و المتمثلة في

(أ) التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية¹ :

تعمل إدارة المشاريع غالباً في ظروف اقتصادية تسودها المخاطرة و تزايد فيها الرقابة الحكومية على المشاريع القائمة في بلدانها مما أستوجب مراقبة الإدارة العليا لأي مشروع تقوم بإدارته. و بما أن وظيفة المراجعة الداخلية تقوم بمتابعة و التكفل بالطريقة التي يتم بها إنجاز مختلف المشاريع و المنشآت و منظمات الأعمال، و بذلك تصبح أداة رقابية

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

(ب) كبر حجم المشاريع و انتشارها:

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

(ج) انتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية:

نظرا لكبر المشاريع و انتشارها جغرافيا لجأت الإدارة الرئيسية إلى انتهاج أسلوب اللامركزية و ذلك بتقسيم المشاريع إلى قطاعات، بحيث أن لكل قطاع إدارة مستقلة مفوضة من طرف الإدارة العليا للقيام بوظائفها الرئيسية، وحتى تضمن الإدارة العليا التزام القطاعات التابعة لها لما وضعته من خطط و سياسات عامة، و جب عليها تقييم أداء تلك الإدارات وذلك بالمعينة و الانتقال الميداني و فحص السجلات والمستندات و متابعة طريقة انتهاج السياسات و متابعة العمليات، وذلك عن طريق وضع أشخاص متخصصين في ذلك ينبون مكانها، و يطلق عليهم اسم المراجعين الداخليين¹:

(د) وظيفة المراجعة الداخلية كمجال لتدريب رجال الإدارة:

¹- أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص27.

تقوم إدارة المشاريع المختلفة بوضع و تنفيذ وسائل وإجراءات مختلفة للمراجعة، و تقييم أنشطتها على أساس منتظم و كذلك من أجل معرفة و معالجة مواطن الضعف في العمليات بهدف إدخال الإصلاحات على العمليات أو التوصل إلى معرفة الأسباب المبدئية لعدم نجاح بعض الأنشطة لمعالجتها، وذلك من أجل الاستمرار وإنجاح النشاط الاقتصادي وتحقيق مزايده من الأرباح للأصحاب المصالح كالمساهمين و غيرهم

وعلى العموم من أجل الوصول الإدارة العليا إلى أهدافها أدخلت عملية المراجعة على الإدارة وهو ما يسمى بالمراجعة الإدارية و التي لا توجد أية وحدة داخل المنشأة تستطيع القيام بها ما عدى وحدة المراجعة الداخلية، و ذلك لعدة أسباب منها¹ :

- قرب المراجعة الداخلية من عملية وضع و تشغيل الأنظمة و تنفيذ الإجراءات.
 - إنضمام خبراء الرقابة والتحليل والتقييم للعامل في وحدة المراجعة الداخلية عند بدأ تعيينهم في المنشأة.
- و عليه فإن العمل في وحدة المراجعة الداخلية التي تقوم بالمراجعة الإدارية تجعل من الأشخاص الذين يقومون بهذا النوع من المراجعة خبراء في العملية الإدارية، لأنهم يراجعون كل ما يتصل بها و يقيمون نتائجها².

ثانياً: مجال تطبيق المراجعة الداخلية

إن لوظيفة المراجعة الداخلية مجالات عديدة محل التطبيق وهذا على جميع وظائف المؤسسة ومن

الوظائف التي تكون محل معاينة المراجعة الداخلية الوظائف التالية:

¹- أحمد صالح العبارات " المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، دار النشر القاهرة، ص24

²- أحمد عباس حجازي " الأصول العلمية والممارسة الميدانية" مكتبة عين الشمس، القاهرة1982، ص123 .

أ) الوظيفة المالية و المحاسبية: إن كل من المحاسبة والمالية وظيفتان مسجلتان ضمن برنامج المراجعة الداخلية

بحيث يقوم المراجع الداخلي أثناء قيامه بمهامه بأداء رأي حول الوضعية المالية و المحاسبية بالمؤسسة و نتائج نشاطه وهذا بطريقة منتظمة وبصفة عامة المراجعة له ثلاث أهداف هي:

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

ب) الوظيفة التجارية: تخضع هذه الوظيفة إلى المراجعة الداخلية على أساس أن المراجع يقوم بمهامه على مختلف النشاطات التي تتم على مستوى هذه الوظيفة من بيع وشراء، تسويق وتخزين ونقل وغيرها من النشاطات الأخرى حيث يتم الكشف عنها و فحصها

وتحليلها من ناحية العلاقات التجارية و الإشهارية وكذا قدرة الزبون على الدفع ونوعية التسليم... الخ.

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

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

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

هـ) وظيفة التسيير: تشمل عمل المراجع في هذه الوظيفة على طرق التسيير للموظف بالمعنى الكامل و الواسع على جميع مستويات المؤسسة و المصالح الموجودة بها.

المطلب الثالث: خصائص وأشكال المراجعة الداخلية

أولاً: خصائص المراجعة الداخلية: هناك ثلاثة خصائص أساسية واضحة يؤدي من خلالها المراجع الداخلي وظيفته وتسمح بتصوير تعريف ملائم لمهنة المراجعة الداخلية، هذه الخصائص تتمثل فيما يلي:

1- المساعدة في التسيير:

إن لفظ المساعدة يميز المراجعة الداخلية عن أي تصرف بولييسي¹ المراجع الداخلي يعمل بجانب أي مسؤول كبقية المشرفين على الوظائف الأخرى، فالمسؤول عن مصلحة الضرائب يحتاجه المؤسسة لحل المشاكل مع إدارة الضرائب وبنفس الطريقة يقدم المراجع الداخلي مساعدات للمسؤولين لمعالجة المشاكل من كل الأصناف والمتعلقة بالإجراءات المتخذة للسيطرة الجيدة على كل النشاطات.

يمكن القول أيضاً أن المراجع الداخلي يساعد المسؤولين على تحسين أدائهم من أجل أن يعملوا بأكثر فاعلية فهو ينصح، يساعد، يقترح لكنه لا يقرر فهو يعمل كل شيء من أجل تحسين السيطرة على مختلف النشاطات التي يمارسها المسؤولون ومن ثم يساعد على بلوغ أهداف الرقابة الداخلية.

2- لا يحكم على الأشخاص:

لغويا الحكم هو ملائم أو غير ملائم في حق شخص أو شيء، إن هدف المراجعة الداخلية يتمثل في المساعدة على تحسين الأداء.

¹⁻ JAQUES BERNARD, Théorie Et Pratique De L'audit Interne [Ed Organisation Paris 2000], P 53

- إن هذه الخاصية لا تعني بأن اقتراحات المراجعة الداخلية لا يمكن أن يكون لها تأثير على الأشخاص

الخاضعين لعملية المراجعة وإنما هذا يعني وضوحا عدم إدراج أسماء الأشخاص في تقارير المراجعة¹.

3- بكل استقلالية:

إن وظيفة المراجع الداخلي في ممارستها لا يجب أن تخضع للضغوط التي بإمكانها أن تبعدها عن أهدافها ولهذا المراجع يجب أن يكون مستقلا عن موضوعه فلا يعقل أن نطلب من المراجع الداخلي صياغة قواعد وإجراءات العمل في وظيفة من وظائف المؤسسة ثم نطلب منه بعد ذلك بمراجعتها. فكيف يتمكن من إبداء رأيه في إجراءات هو صانعها هذا يعني أن المجالات التي أملى المراجع الداخلي قواعدها لا يمكنه مراجعتها بنفسه، ويجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأشخاص الخاضعين لعملية المراجعة كما أنه لا يمكن أن يكون تحت سلطته أي مصلحة إلا أنه كباقي المسؤولين عليه أن يتقيد بسياسة وإستراتيجية المديرية العامة.

ثانيا: أشكال المراجعة الداخلية

تتمثل أشكال المراجعة الداخلية في شكلين و يتمثلان في المراجعة المحاسبية و المراجعة العملية².

(أ) **المراجعة المحاسبية:** تهدف هذه المراجعة إلى فحص محتوى الحسابات و سلامة التسجيلات و صرامة تطبيق القواعد المحاسبية و القواعد الداخلية أيضا للمؤسسة، حيث يقوم المراجع الحسابي بتقدير جدية المعلومات و قربها من الواقع و كذا تأمين الإجراءات و تسجيلها في السجلات.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 53، 54.

² - محمد بوتين المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية والتطبيق ديوان المطبوعات الجامعية، 2000، ص 39، 40.

ب) المراجعة العملية: هذا النوع من المراجعة لا يخصص فقط جانب الحسابات و إنما يشمل جميع نشاطات

المؤسسة، و تنقسم هذه المراجعة إلى قسمين:

• **مراجعة الوظائف العادية:** تهدف هذه المراجعة إلى ضمان وجود عملية مراقبة و فحص على مستوى

الوظائف المختلفة للمؤسسة، و يشمل هذا الفحص على الوظائف

الواسعة كالمبيعات، المشتريات و الإنتاج و تسيير المستخدمين... الخ، وكذا الوظائف الدقيقة كوظيفة التخزين و

البعثات وغيرها من الوظائف المختلفة.

• **مراجعة الوظائف المنتظمة:** و يعرف هذا النوع من المراجعة بالمراجعة الإستراتيجية، و تهدف إلى فحص

شروط وإجراءات العمل التي تحدث مرة واحدة كمراجعة إجراءات عملية استثمار هامة أو مراجعة وظيفة خاصة

تعتبر إستراتيجية من قبل المؤسسة.

المطلب الرابع: تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية وطريقة أدائها.

أولاً: تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية:

إن تنظيم عمل المراجعين الداخليين يتمثل في إعداد ما يلي:

1- ميثاق المراجعة:

هو وثيقة أساسية لوظيفة المراجعة الداخلية ويخصص لتقديمها وتعريف باقي عمال المؤسسة بها، هذه

الوثيقة فرضتها المعايير المهنية وهذه الأخيرة يجب أن تحتوي على المعلومات التالية:

• تحديد وضعية مصلحة المراجعة الداخلية في المؤسسة.

• السماح للمراجع بالاطلاع على كل الوثائق والاتصال بكل الأشخاص ومعاينة كل المعدات والأدوات

اللازمة للسير الحسن لمهمة المراجعة¹.

• تحديد مجال المراجعة.

إن بعض موثيق المراجعة معلومات إضافية عن

• الرقابة الداخلية.

• توظيف وتدريب المراجعين.

• الإجراءات المنهجية لمهمة المراجعة.

هذه الوثيقة عند إعدادها وتحضيرها يجب أن توزع على كل الإطارات

2- مخطط المراجعة الداخلية:

مخطط المراجعة في المؤسسة يجب أن يشمل كل المواضيع الممكن مراجعتها وأن هذا المخطط لا يمكن إعداده في سنة واحدة وإنما يتطلب تحضيره عدة سنوات خلالها يتم إثراؤه واستكمالته وأن كل مهمة أساسية تكون في سطر، وعموما فإن مخطط كامل لمؤسسة كبيرة قد يشمل عشرات الأوراق.

ويمكن القول أيضا أن مخطط المراجعة لا يمكن أن ينتهي وإنما كل سنة يجب تعديله حسب تغيرات المحيط، إن

شمولية مخطط المراجعة تفرض طريقة متعددة المواضيع وهذا لتغطية كل نشاطات المؤسسة إن كل صفحة من

صفحات المراجعة

¹- Ministère De La Restructuration Industrielle Et De La Participation, opct, P105

يجب أن تكون على شكل جدول يتشكل من تسعة أعمدة إذا تعلق الأمر بخطة خماسية وسبعة أعمدة إذا تعلق

الأمر بخطة ثلاثية ويمكن تصوير مخطط المراجعة كالتالي:

الجدول رقم (3): مخطط المراجعة

2004	2003	2002	2001	2000	مهام المراجعة	C.R	مراجعة السنوات السابقة	
							السنة	الوقت المستغرق
					مصلحة المستخدمين			
					مصلحة المشتريات			
					مصلحة الخزينة			
					مصلحة الإشهار			
					الخزينة الاستثمارات			
					الأرشيف			
					العقود			
					الاعلام الآلي			
					موازنة الوقت			

المصدر : THEORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE

العمود الأول: يمثل سنة آخر مراجعة

العمود الثاني: يمثل الوقت المستغرق لإنجاز المهمة

العمود الثالث: يوضح معدل الخطر المقبول

العمود الرابع: يوضح مهام المراجعة

الأعمدة الأخرى: تبين توزيع هذه المراجعة على السنوات القادمة

هذا المخطط المعد في السنة الأولى بالتشاور مع فريق المراجعة وكل المسؤولين يجب تعديله بحيث يكون هناك توافق بين موارد المراجعة الداخلية والاحتياجات المحددة في الخطة، ففي حالة خصم الغيابات (عطل، مدة التكوين، غيابات مختلفة). يكون الوقت اللازم لإنجاز مهمة المراجعة بمعدل 40 أسبوع لكل مراجع في السنة.

ثانيا: طريقة أداء المراجعة الداخلية

يوجد خناك عناصر مختلفة لأداء المراجعة يجب أن يلتزم بها المراجعين في جميع الأحوال أهمها:

1- التحقيق: يهدف التحقيق إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه المحاسبي وجميع الأدلة والقوانين التي تثبت صدق مدى ما تتضمنه السجلات وما يترتب عليه من أمانة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ويستلزم التحقيق التفرقة بين الحقائق والآراء وطبقا لذلك فإن التحقيق يختص أساسا بالحسابات و العمليات ويعتبر عاملا مشتركا بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

2- التحليل: يقصد به التحليل الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات والإجراءات

المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص ويتطلب إجراء المقارنات والربط بين

العلاقات مثل الربط بين الاستثمار و عائدته بنسبة إجمالي الربح إلى المبيعات ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك فاصل بينهما.

3- الالتزام: ويقصد به الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقا للطرق والنظم والقرارات الإدارية

حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم فقد تم التوصل إلى نتائج مرضية ومع ذلك يهتم الإدارة معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصرح بها وبما يتماشى مع السياسات .

4- التقييم: هو التقرير الشخصي الواعي عن مدى كفاية وفاعلية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تدير

عليها الشركة وما لديها من تسهيلات بقصد ترشيد الأداء وتطويره ويقتضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق والاستعانة بآراء المسؤولين مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات

5- التقرير: تقرير المراجع الداخلي يبرز المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليها من نتائج وتوصيات

ويفضل عرض التقرير عن المسؤول عن النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق وتبلور قدرة المراجع الداخلي عن العرض الواضح لنتائج ما قام به من فحص وتقصي.

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية

المطلب الأول: طبيعة المراجعة الخارجية

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي تدخل بالمؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبتها بحيث جعله لا يطلع بشكل مباشر وكافي على وضع المؤسسة الحقيقي وكذلك وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر ومحايد كوسيط بينه وبين المؤسسة

يطلع من خلالها المتعاملين مع المؤسسة على حالتها وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعب التي قد تحدث في المؤسسة وهذا عن طريق المراجعة الخارجية، وذلك بالاعتماد على وسائل وإجراءات خاصة¹.

أولاً: ماهية المراجعة الخارجية وتطورها

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

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

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

¹ WWW.acc4arb . cam / acc / chow thread php .10/03/2016

وفي القانون (91-08) المؤرخ في 01 شوال 1411هـ الموافق ل ابريل 1991م. لتنظيم مهنة الخبير

المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ويتم مزاولة هذه المهنة تحت مواد قانونية تضبط المراجعة الخارجية وظروف عملها في كل الجوانب ولقد تم تحليل ووصف المراجعة الخارجية¹.

وفي اليمن صدر قانون نظام المحاسبين القانونيين رقم (31) لسنة 1992م وأشار القانون إلى إيضاح المراجعة الخارجية (المحاسبين القانونيين) ومكاتب المحاسبة القانونية وكذلك حقوق وواجبات المحاسبين.² ورغم تعدد

الكتابات التي تناولت طبيعة ومسؤولية المراجع الخارجي كمزاولة لمهنة المراجعة القانونية من ناحية والأطراف التي يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً أمامها من جهة أخرى فلقد أجمعت هذه الكتابات على أنه من الستينات تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد مزاولي المهن المختلفة بشكل ملحوظ و بينهم المراجعين الخارجيين³. ولا شك أن

الجمعيات والهيئات المهنية تلعب دورا كبيرا في تنمية رصيد المعرفة لدى المراجعين الخارجيين بما تصدره من دوريات وعمل الندوات والمحاضرات، هذا في جانب الاشتراك في تعديل المناهج التعليمية في مجال المحاسبة والمراجعة بسبب قصور المناهج القديمة في مسيرة النقلة التكنولوجية الجديدة مما دعا بعض الكتاب الأمريكيين إلى الدعوة لإجماع عاجل يضم الأساتذة في الجامعات الأمريكية مما يدرسون المحاسبة والتدقيق والجمعيات والهيئات المهنية التي لها تأثير على النشاط الاقتصادي والمالي وخرجوا نتيجة قصور المناهج الحالية في مسيرة النقلة التكنولوجية مما أدى إلى تعديل الكتب والمناهج بما يتلاءم مع هذا التطور وكل هذا أدى إلى تطور مهنة المراجعة مفهومها وممارستها.

1- آمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة لنيل الماجستير فرع نقود ومالية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2002، ص93.

2- قانون نظام المحاسبين القانونيين اليمني رقم (31) لسنة 1992م.

3- د. محمد الهادي العدنان ، المراجعة والتدقيق بين النظرية والتطبيق، الكتاب الاول، مطابع جامعة تعز، اليمن 1999م، ص73.

ثانيا: تعريف المراجعة الخارجية

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

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

الفحص ، التحقيق ، إبداء الرأي¹

التعريف الثاني: المراجعة الخارجية هي فحص منظم ومستقل للبيانات والقوائم المالية والسجلات والعمليات

والفاعلية المالية لأي مؤسسة وأن يقوم المراجع بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني خلال تقريره.²

ويشير الإطار

الدولي لعمليات التأكيد أن المراجعة خدمة معقولة تهدف إلى التأكد من إعداد البيانات المالية وفقا لإطار محدد)

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) كما يشير تقرير المراجع الخارجي في فقرة إبداء الرأي إلى أن البيانات المالية

تعبّر بعدالة عن نتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية.

¹ يوسف جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الصفاء عمان الاردن، 2007، ص 6.

² مغني نادية، دور المراجعة المالية الخارجية وفق المعايير المعمول بها في اتخاذ القرار دراسة حالة المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز، مذكرة لنيل شهادة

الماجستير في الادارة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2007-2008، ص04.

ثالثاً: المراجع الخارجي

عرف القانون التجاري الجزائري محافظ الحسابات في مادته 75 مكرر المرسوم التشريعي رقم (93-08) المؤرخ في 25 أفريل 1993م محافظ الحسابات تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً للحسابات مدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني. وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها.

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

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

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

يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علنياً للدخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم

عمليات البورصة ومراقبتها

¹- القانون التجاري، بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر، 1993، ص184.

وحسب المادة 27 من قانون 91-08 المؤرخ في 27 ابريل 1991م تنص هذه المادة على ما يلي:

(يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات التجارية المنصوص عليها في المادة الأولى بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات التضامنية الاجتماعية والنقابات¹).

و وفقا لقانون الشركات اليميني في مادته 74 نصت على ما يلي:

أ- يكون للشركة المساهمة مراقب لحساباتها واحد أو أكثر بشرط أن لا يزيد عددهم عن ثلاثة مراقبين. ب- يعين مراقب الحسابات لمدة سنة إلى ثلاثة سنوات قابلة للتجديد من جدول المحاسبين القانونيين الذين تضعه الوزارة.

ج- يكون تعيين مراقب الحسابات وتحديد تعيينه وتقدير مكافئته بقرار من الجمعية العامة².

رابعاً: مهام المراجع الخارجي

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

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

² - المادة 74 من قانون الشركات اليميني الصادر في 1992 والمعدل في عام 1997.

1- المراجعة المستندية.

2- المراجعة الفنية أو مراجعة القوائم المالية¹.

1- المراجعة المستندية:

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

- أ- التحقق من أن جميع العمليات الفعلية قد أثبتت في الدفاتر بطريقة سليمة وفقا للأسس والقواعد المحاسبية .
- ب- التحقق من أن جميع العمليات المثبتة في الدفاتر تخص المنشأة فقط وبالتالي فإن الدفاتر والسجلات المحاسبية للمنشأة لا تتضمن إلا العمليات التي تؤثر على المنشأة وتعلق بها وبالتالي فإن مهمة المراجع التحقق من مدى صدق التبويب الإحصائي للبيانات المالية على مستوى المنشأة كوحدة مستقلة، وبالتالي يؤدي بدوره إلى صدق السجلات والدفاتر محاسبيا.

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

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

هـ- فحص أنظمة الرقابة الداخلية، والحكم على مدى فاعليتها باعتبارها إحدى أدلة الاثبات في عملية المراج إن دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية تهدف إلى تحقيق هدفين:

¹ د. سمير الصبان و د. عبد الله هلال ، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر 1998، ص191.

الهدف الأول: تحديد نطاق عملية المراجعة.

الهدف الثاني: الوقوف على نقاط الضعف بها وبالتالي العمل على تدعيمها وبذلك تنخفض إلى حد كبير

احتمالات الغش والتزوير والاختلاسات لأن من بين مهام المراجع الخارجي اكتشاف ما يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش أو تزوير كما قد تنخفض كذلك عن طريق سد الثغرات التي توجد بأنظمة الرقابة الداخلية.

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

2- المراجعة الفنية (مراجعة القوائم المالية):

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

- أ- التحقق من مدى مطابقة الإجراءات المحاسبية التي اتخذت كأساس لإعداد القوائم المالية الختامية للمبادئ والمفاهيم المحاسبية المتعارف عليها والتي تكون فيما بينها للإطار العام للنظرية المحاسبية سواء في مجال قياس نتيجة النشاط أو في مجال إظهار المركز المالي للمنشأة وتقييم الأصول والخصوم ومن ثم فإنه يتضح أن المراجعة الفنية تتطلب التحقق من سلامة التطبيق العملي لقواعد النظرية المحاسبية في إعداد القوائم المالية الختامية.
- ب- التحقق من اصول وخصوم المنشأة التي تجمعها قائمة المركز المالي.
- ج- مراعاة الناحية الشكلية التي يتطلبها القانون بصدد إعداد القوائم المالية الختامية.
- د- كما تتضمن

المراجعة الفنية قيام المراجع الخارجي ببعض الاجراءات الفنية للتحقق من وجود وملكية المنشأة لأصولها المختلفة .¹

المطلب الثاني: الدور الاجتماعي للمراجعة الخارجية

أولاً: الحاجة إلى المراجعة الخارجية

إن المراجعة الخارجية لم تكن لتوجد ما لم يوجد في المجتمع طلباً على خدماتها وقد أصدرت جمعية المحاسبة

الأمريكية بياناً بمفاهيم المراجعة حيث حددت فيه أربع حالات تخلق الطلب على خدمات المراجعة الخارجية.

1-التعارض بين القائمين بإعداد المعلومات (إدارة المشروع) ومن يستخدمونها (الملاك، الدائنين، أو أي طرف

ثالث نيابة عن الادارة).

2-الاهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات لمتخذي القرارات.

3-الخدمة المتقدمة المطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها .

4-العوامل التي تحول دون مقدرة مستخدمي المعلومات للوصول إلى هذه المعلومات مباشر وكذا مقدرة هم على

تقييم جودة تلك المعلومات بنفسهم.

معنى هذا أنه إذا كان هناك تعارضاً بين الملاك والدائنين والمجموعات الأخرى التي تستخدمها من ناحية وإدارة

المشروع أخرى فإن هذه القوائم المالية ستكون متحيزة، علاوة على ذلك فإن المعلومات التي تشمل عليها القوائم

¹ د . محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة والية التطبيق، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية مصر، 2001م، ص 166 168 .

المالية تساعد في اتخاذ القرارات المالية رغم أن مستخدمي المعلومات تنقصهم الخبرة أحيانا أو يوجد ما يمنعهم من التحقق بشكل مباشر من المعلومات التي يستخدمونها هذه العوامل المجتمعة تبين مدى الحاجة لمراجعة القوائم المالية ويتم القيام بها للأسباب التالية:

1- احتياجات الدائنين والمستثمرين:

يقع على عاتق المراجع الخارجي مسؤولية تقديم آراء غير متحيزة للدائنين بخصوص مدى عدالة عرض القوائم ويعد المراجع الخارجي هو الشخص المالية، ويعد المراجع الخارجي هو الشخص الملائم للقيام بهذه المهمة للعديد من الاسباب أهمها:

- ان يتوافر لديه المعرفة الكافية والخبرة اللازمة للقيام بهذه الوظيفة.
- ويسمح له القانون بفحص الدفاتر والسجلات اللازمة وتجميع الأدلة والقرائن الكافية.
- كما أنه يتمتع بالاستقلالية التامة عن إدارة المشروع محل المراجعة لأنه ليس موظفا بهذا المشروع.

2- نظرية الوكالة Agency Theory:

تشرح نظرية الوكالة جانبا آخر من الطلب على المراجعة الخارجية فهذه النظرية تضيف أن المدراء وملاك المشروع يرغبون في المصادقية التي تضفيها عملية المراجعة الخارجية على بيانات القوائم المالية. وقد ذكرنا حاجة الملاك وهي واضحة للعيان أما طلب المدربين على المراجعة الخارجية ورغبتهم في إجرائها وإنما ينشئ في حقيقة الامر أن المديرين وكلاء على الملاك ولكن كل طرف يعمل على تحقيق مصلحته الخاصة ولكل منهم أهدافه المختلفة.

وطبقا لنظرية الوكالة فإن هذا الوضع يضع تعارضا بين الملاك والمديرين وقد يحاول الكلاك أن يحصلوا على تعويض مقابل نتائج هذا التعارض والملاحظ بتخفيض مكافئات المديرين. ويعمل المديرين على تخفيض آثار هذا التعارض عن طريق إخضاع القوائم المالية التي يعدونها للمراجعة الخارجية من قبل مراجع خارجي مستقل. وبناءا على ذلك سيكون للملاك حافز أقل لتخفيض مكافئات المديرين بالمشروع وتخفيض درجة عدم الثقة للملاك بوكالة المديرين.

3- النظرية التحفيزية: The motivation Theory

يوجد لدى البعض أن المراجعة الخارجية بالإضافة إلى كونها تمنح المصدقية للقوائم المالية فإنها تضيف قيمة أيضا لما تشمل عليه هذه القوائم من معلومات نتيجة للإعتبارات التحفيزية طبقا لهذا الاعتقاد فإن القائمين على إعداد القوائم المالية يكون لديهم حافز للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه لأنهم يعرفون أن هذه القوائم ستخضع للمراجعة الخارجية وبناءا على ذلك فإن المعلومات التي تنطوي عليها القوائم المالية ستكون متمشية مع احتياجات مستخدمي تلك القوائم المالية على الرغم من صعوبة قياس المنافع التحفيزية أو التحقق بشكل قاطع .

ثانيا: الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الخارجية:

لدينا العديد من الخدمات التي تقدمها المكاتب للجمهور من بينها خدمات المراجعة الخارجية والخدمات الضريبية والخدمات المحاسبية نعرضها باختصار في ما يلي:

1-خدمات المراجعة الخارجية:

تعتبر خدمات المراجعة الخارجية هي النوع الرئيسي من الخدمات التي تقدمها الكثير من مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بالنظر للوقت المستنفذ فيها والإيراد المحقق منها، وتهدف معظم عمليات المراجعة الخارجية التي

يقوم بما المراجع الخارجي إلى إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية الختامية وتتم عملية المراجعة الخارجية تلبية لطلب الادارة والمستخدمين والدائنين والحكومة... إلخ.

2- الخدمات الضريبية:

يدرك معظم دارسي المحاسبة الحاجة لخدمات إعداد الإقرارات الضريبية بسبب الكم الهائل من اللوائح والقوانين الضريبية وتعد هذه الخدمة امتدادا طبيعيا للخدمات التي يقوم بها المراجع الخارجي لأن كثير من الطرق المستخدمة لتحديد صافي الدخل الذي نظهره القوائم المالية الختامية هي تقريبا نفس الطرق المتبعة لتحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة هذا بالإضافة إلى مساعدة المراجع القانوني لعملائه في تخطيط العبء الضريبي وفي مختلف القضايا والأمور القانونية المتعلقة بالضرائب.

3- الخدمات المحاسبية:

تقوم معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بتقديم العديد من الخدمات المحاسبية، وبصفة خاصة العملاء الذين تتميز أعمالهم بصغر الحجم حيث لا يتوافر لديهم الافراد المؤهلين لإمسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية أو يقدم اي ضمان بصدددها.

ثالث: حدود المراجعة الخارجية:

لا يعتبر القيام بالمراجعة الخارجية ضمانا بأن القوائم المالية الختامية دقيقة أو مضبوطة وذلك لعدة أسباب

هي:

أ- يتم التوصل إلى العديد من الاستنتاجات الخاصة بالمراجعة الخارجية على أساس فحص عينة من الأدلة، حيث تكون بعض القيم النقدية الظاهرة في القوائم المالية الختامية المؤيدة بالآلاف أو ربما بالملايين مثل الشيكات المدفوعة أو أمر البيع والفواتير... الخ.

ب- إن بعض المعلومات التي تم تحويها القوائم يلزم بالضرورة تجميعها عن طريق الاستفسار من الإدارة سواء شفهيًا أو كتابيًا، مثل التقديرات المتعلقة بإمكانية تحصيل حسابات العملاء وعلى الرغم من أن المراجع الخارجي يستطيع أن يحصل على أدلة تؤيد أو تنفي مزاعم الإدارة في هذا الصدد إلا أنه في بعض الحالات قد يكون من الضروري الاعتماد بدرجة كبيرة على ما تقدمه الإدارة من معلومات فإذا كانت الإدارة ينقصها الأمانة فقد يتوصل المراجع الخارجي إلى استنتاجات غير سليمة عن مدى عدالة القوائم المالية، ويعد هذا من المخاطر الملازمة لعملية المراجعة الخارجية.

ج- مظاهر وأوجه ضعف العنصر البشري مثل الارهاق من كثرة العمل وعدم الاهتمام والنسيان وغيرها، قد تدفع المراجع الخارجي للإغفال أو التغاضي عن الأدلة الملائمة أو فحص نوع الخطأ، أو استنشاق استنتاجات غير سليمة عن الأدلة التي تم فحصها ويعد أيضا من المخاطر الملازمة لعملية المراجعة الخارجية.¹

المطلب الثالث: الوثائق الضرورية لعملية المراجعة

أولاً: ملف المراجع:

تشمل ملفات المراجعة كل أوراق العمل المجمعة أثناء المراجعة وتبين القيمة الحقيقية للعمل المنجز من

1- د. متولي الجمل، عبد المنعم محمود، مراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي، 1980، ص 98.

طرف المراجع فهي تعكس طرق الرقابة المتبعة والنتائج التي توصل إليها خلال تأدية مهامه وتعتبر ملفات المراجعة مصدر معلومات بالنسبة للعميل والمراجع يلجأ إليه الطرفان في حالة رفض العميل النتائج التي توصل إليها المراجع وهناك نوعان من الملفات. الملف الدائم وملف العملية.

1- الملف الدائم: يهدف الملف الدائم إلى وصف التاريخ المالي للمؤسسة، ويحتوي على بعض البيانات

والمستندات التي لها صفة الاستمرارية ويعتبر مرجع لبعض مراكز الميزانية التي لا تتغير من سنة لأخرى نذكر منها ما

يلي: - العقود التأسيسية والقوانين.

- ملخص عن النظام المحاسبي.

- الخريطة التنظيمية للعميل موضحاً بها كل خطوط السلطة والمسؤولية.

- الديون طويلة المدى.

- المراسلات وملخصات محاضر الاجتماعات الذين لهم أهمية في المدى الطويل.

2- ملف العملية: يتكون ملف العملية من كل الاوراق المستعملة أثناء مراقبة القوائم المالية، وكل المعلومات ذات

الطبيعة الحالية المجمعة أثناء عملية المراجعة ويشمل:¹

- تقرير المراجع، - القوائم المالية، - ميزان المراجعة

²- ROBERT BRIEN C A. JEAN SENEAL, CONTRÔle Interne Et Vérification [Ed PREFONTANE INC QUEBEC 1984], P 28

- كشف التسويات الجردية.
 - قيود اليومية الخاصة بالتسويات الجردية .
 - صورة من خطابات المصادقات.
 - بيانات المستندات الناقصة.
- تعتبر محتويات ملف المراجعة مملوكة ملكية خاصة للمراجع وذلك بشرط الالتزام بقواعد قانون شرف المهنة فيما يخص سرية المعلومات التي يشملها هذا الملف.

ثانيا: برنامج المراجعة

يشمل برنامج المراجعة لأي عنصر من عناصر القوائم المالية عن كافة الخطوات التي يجب أن يقوم بها المراجع للحصول على أدلة الإثبات المقنعة للحكم على هذا العنصر أو ذاك ، ويعتبر برنامج المراجعة أداة لتخطيط وتنسيق وتوقيت إجراءات المراجعة الخاصة بأي عنصر من عناصر القوائم المالية ويجري العمل في بعض مكاتب المحاسبة والمراجعة على استخدام برامج مراجعة نمطية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية مع بعض التعديلات الطفيفة إذا اقتضى الامر ذلك لتتلاءم مع طبيعة المؤسسة.

ثالثا: دليل العمل

تستخدم بعض كاتب المراجعة دليلا للعمل يلتزم به جميع العاملين من محاسبين ومساعدين وذلك لضمان سلامة وجودة الاداء عند القيام بخدمات المراجعة ويعتبر دليل العمل مرشدا يضمن معايير المراجعة المتعارف عليها ويهدف إلى توحيد الاجراءات ويتكون دليل العمل من ما يلي:

1- تعليمات عامة تغطي:

- أ) إجراءات مراجعة القوائم المالية.
 - ب) خطوات دراسة وتقييم نظام الداخلية.
 - ج) جوانب العلاقة بين العميل والمكتب.
 - د) واجبات المراجع المسؤول عن عملية المراجعة.
 - هـ) كيفية الاستفادة من معلومات الملف الدائم وملف العملية الخاصة بالفترة السابقة.
- 2- نماذج من استقصاءات نظم الرقابة الداخلية ومعلومات مفصلة عن كيفية استخدامها.
 - 3- تعليمات تخص إعداد تقارير الرقابة الداخلية.
 - 4- تعليمات ونماذج توضيحية من ملف العملية.
 - 5- نموذج توضيحي من برنامج المراجع.
 - 6- تعليمات تخص طرق كتابة تقارير المراجعة وإيضاحات القوائم المالية.

رابعاً: رموز المراجعة

يجري العمل في مكاتب المراجعة على أن يحدد المراجع رموزاً معينة يبين كل رمز إنهاء خطوة معينة من خطوات المراجعة وقد تختلف رموز المراجعة المستخدمة من مراجع إلى آخر وفي ما يلي نماذج لبعض الرموز الشائعة.

الجدول رقم 04: رموز المراجعة

الرمز	مكانه بالنسبة للرقم	معنى الرمز
	تحت الرقم	تحقيق الجمع الرأسي
	على يمين الرقم	تحقيق الجمع الافقي
	على يسار الرقم	تحقيق الجمع الافقي والرأسي
	فوق الرقم	الترحيل
	تحت الرقم	نقل الرقم من صفحة لأخرى
E	على يمين الرقم	خطأ في الجمع
B	على يسار الرقم	مطابق لكشف البنك
S	على يمين الرقم	مطابق لكشف الجرد الفعلي

المصدر د. محمد وجدي شركس، مراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية والإلكترونية ص 88

المطلب الرابع: واجبات ومسؤوليات مندوب الحسابات

أولاً: واجبات مندوب الحسابات

إن الطابع القانوني لمهنة مندوب الحسابات تفرض عليه تصرفات خاصة في ممارسة مهامه تمنح منتوجه درجة عالية من الثقة ويمكن أن تميز بين ثلاثة التزامات قانونية تقود عمل مندوب الحسابات وتحكم دورخ وتوجه نشاطه وهي :

- الإلتزام بالمحتفظة على أسرار المهنة.

- عدم التدخل في أعمال الادارة.

- دوام المهنة.

- التدخل الشخصي .

- الإلتزام بالإجراءات.

1- المحافظة على أسرار المهنة:

الشركة كتاب مفتوح أمام مندوب الحسابات يتعرف على عملائها ويقف على أسرارها التجارية

ويكشف حقيقة مركزها المالي وهذه كلها مسائل لو علم بها الغير من منافسي الشركة أو مورديها أو دائنيها لا

تتسبب في إضعاف مركزها التنافسي في السوق

وألحقت بها أضرار¹ لذلك كان من الطبيعي أن يفرض الشارع على مندوب الحسابات التزاما بالمحافظة على سر

المهنة لحماية المؤسسات الخاضعة لمراقبته فنصت المادة 18 من القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 على

¹- د. علي سيد قاسم، مراقبة الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، [دار الفكر العربي 1991] ، ص 168.

أن يلتزم خبراء المحاسبة ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالمحافظة على الاسرار المهنية حسب الشروط والعقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات.

إن إفشاء الاسرار المهنية من اختصاص القاضي وهذا بتطبيق أحكام المادة 301 من قانون العقوبات التي تنص على أنه يعاقب بالحبس لمدة لا تتجاوز ستة أشهر كل من أفشى سرا كان مودعا لديه بمقتضى وظيفته أو بغرامة لا تتجاوز 5000 دج.

2- الالتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة

أصر المشرع الجزائري في نصوصه القانونية على أهمية مبدأ عدم التدخل في إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية كما أن القانون 88/01 المؤرخ في 88/01/12 المتعلق باستقلالية المؤسسات في المادة 58 يرى أنه (لا أحد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية خارج الهيئات المسؤولة قانونا)، وينص القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة خبراء المحاسبين ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في المادة رقم 28 أن مهنة مندوب الحسابات تستبعد أي تدخل في أعمال التسيير وإنما مراقبة قيم ووثائق المؤسسة، إن الاصرار على هذا المبدأ يحقق هدفين:

- تقوية استقلالية تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- حماية استقلال مندوب الحسابات حق الاطلاع على دفاتر ووثائق قد تؤثر على رأيه.

إذا كان لمندوب الحسابات حق الاطلاع على دفاتر ووثائق المؤسسة في أي وقت وأن يطلب الايضاحات والبيانات التي يراها ضرورية لتدعيم رأيه فليس له الحق أن يتدخل في رسم سياسة الشركة وان يراقب وسائل الادارة لتنفيذ هذه السياسة ان يصدر حكما على ملائمة قراراتها من الناحية التجارية أو المالية لأنه إن فعل ذلك يكون

قد أحل نفسه مكان مدير الشركة ولا يجوز لمندوب الحسابات أيضا أن ينتقد إدارة الشركة كأن يعييبها بأن ناتج الشركة أقل من مثيله لدى الشركات الاخرى التي تعمل في نفس القطاع الاقتصادي.

3- مدي استمرارية عمل مندوب الحسابات

ترك المشرع الجزائري الحرية الكاملة لمندوب الحسابات في تحديد الوقت الذي تستغرقه مهمة الرقابة وهذا في نص المادة 678 من القانون التجاري والتي ترى أنه (يستطيع مندوب الحسابات في فترة من السنة أن يقوم بالرقابة التي يراها ضرورية له)، ومن هنا يمكن القول بأنه يخول لمندوب الحسابات سلطة دائمة في مراجعة حسابات الشركة والتحقق من موجوداتها في أي وقت يراه مناسب لذلك دون أن يفرض عليه التزام بالقيام يوميا بأعمال الرقابة طوال السنة التي يعد تقريرا عنها .

4- التدخل الشخصي:

تعتبر وظيفة مندوب الحسابات مهمة شخصية لا يمكن توكيلها كاملة لأحد الزملاء يجب أن يكون مندوب الحسابات قادرا على إدارة مهمته وتحت مسؤوليته الكاملة حتى يتسنى له ابداء رأي شخصي سليم. وتنص المادة رقم 14 من القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 إن أعمال خبراء المحاسبة ومندوب الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتم بأسمائهم وتحت مسؤوليتهم حتى وإن تجمعوا في شركة مدنية. كما منح القانون الحق لمندوب الحسابات في المادة 42 أن يستعين في أداء مهمته بأي خبير في فحص بعض الاعمال ذات الطبيعة الفنية وهذا على نفقته وتحت مسؤوليته.

5- الالتزام بالإجراءات

ترى المادة 49 من القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 أن خبراء المحاسبين ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لهم مسؤولية كاملة للإجراءات وواجب وسائل وليس النتيجة، إن هذا القانون يسمح لنا بالقول أن مندوب الحسابات عند قبوله مهمة الرقابة لا يمكنه بأي حال من الاحوال بان يلتزم تجاه المؤسسة بالوصول إلى النتائج المحددة حتى وإن كانت المصادقة على الحسابات وإنما عليه التزام بإثبات الكفاءة، وطريقة إدارة المهمة الموكلة له أن يلتزم ببذل عناية وليس تحقيق نتيجة وان يقوم برقابة كافية حتى يستطيع الوصول إلى رأي سليم في سلامة ودقة البيانات الواردة في القوائم المالية ومن اجل تحقيق هذا الالتزام المادة 39 من نفس القانون تركت الحرية لمندوب الحسابات في اختيار وسائل العمل، وفي تحديد طبيعة ومدى الرقابة وطريقة سير المهنة.¹

ثانيا: مسؤوليات مندوب الحسابات

مراجع الحسابات هو وكيل عن المجتمع في الاطمئنان عن أمواله المستثمرة في وحدات القطاع العام وهو الشخص المحايد في إبداء الرأي عن دلالة محتويات القوائم المالية في شركات القطاع الخاص فهو وكيل عن أصحاب رأس المال، والمراجع عند قيامه بمهامه عليه أن يلتزم بتطبيق إجراءات وأساليب متعارف عليها في مجال المهنة وقد تحدث أن لا يلتزم المراجع بهذه الاجراءات أما عمدا أو سهوا .

وفي الحالتين يجب مساءلته عما ارتكبه من أخطاء أو إهمال أو تقصير، والمسؤولية في القانون تعني الالتزام

بتجمل الجزاءات التي يقرها القانون لمن يخالف أحكامه وتتضمن هذه المسؤولية ما يلي:

- مسؤولية مدنية.
- مسؤولية جنائية.
- مسؤولية تأديبية.

¹ عمورة عمار، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري [دار المعرفة 2000]، ص 206 .

1- المسؤولية المدنية

تعرف المسؤولية المدنية على أنها الالتزام بتعويض الضرر وهي نوعان مسؤولية عقدية تقوم على الاخلال بالالتزام عقدي ومسؤولية تقصيرية تقوم على الاخلال بالالتزام قانوني واحد لا يتغير وهو الالتزام بعدم الاضرار بالغير . وللمسؤولية المدنية وفق المبادئ العامة الثلاثة أركان هي : الخطأ ، الضرر، العلاقة السببية بين الخطأ والضرر . وتتعقد المسؤولية المدنية إلا إذا اجتمعت الاركان الثلاثة (الخطأ، الضرر، النسبية)¹.

أ-الخطأ: يعتبر الانحراف عن السلوك الفني المألوف خطأ يتقرر بالرجوع إلى مقياس سلوك مراقب الحسابات الذي يوجد في نفس الظروف التي أحيطت بالواقعة وفقاً للقواعد العامة ولهذا فإن المطلوب من مندوبي الحسابات توخي أكبر قدر من الحرص والحذر فمندوب الحسابات يعتبر مسؤولاً عن تلك الأخطاء التي كان له ان يكتشفها لو بذل العناية العادية.

ب- الضرر: تتميز المسؤولية المدنية بأنها مسؤولية تعويضية فلا يكفي وفقاً للقواعد العامة في القانون المدني أن يقع الخطأ بل يجب أن يحدث الخطأ ضرراً، والضرر قد يكون مادياً وقد يكون أدبياً يصيب المضرور في شعوره أو عاطفته أو شرفه أو أي معنى آخر من المعاني التي يحرص عليها الناس كما يجب التفرقة بين مسؤولية تقصيرية.

ج- العلاقة السببية : وهي ركن مستقل عن الخطأ قد توجد السببية ولا يوجد الخطأ كما قد يوجد الخطأ وتنتفي السببية ويراد بالسببية قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المسؤول والضرر الذي أصاب المتضرر فإذا رجع الضرر إلى سبب أجنبي إنعدمت السببية كما تنعدم السببية أيضاً حتى ولو كلن الخطأ هو السبب ولكنه لم يكن

¹-علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص288،

السبب المنتج أو لم يكن السبب المباشر، وتتقي العلاقة السببية أيضا إذا ثبت ان المتضرر كان يعلم بحقيقة المركز المالي للشركة ولا يسأل مندوب الحسابات عن أخطاء المدير والمسيرين ما لم يكن قد علم بها كما لا يسأل عن الاخطاء التي ارتكبها مندوبوا الحسابات السابقون له ما لم يكتشفها بنفسه عندما يطلع عن التقارير التي سبق لهم أن أعدها كما يسأل عن المخالفات التي تحدث بعد انتهاء خدماته لدى الشركة.

2- المسؤولية الجنائية:

تعتبر المسؤولية الجنائية حساسة جدا نظرا لتنوع المخالفات في قانون الشركات وتظهر المسؤولية الجنائية إذا ما

قام المراجع باعمال تؤدي إلى الضرر بالمجتمع ومن هذه الجرائم ذات المسؤولية الجنائية مايلي: ¹

أ-تعتمد المراجع اثبات بيانات كاذبة تؤدي إلى تظليل جمهور المكتتبين في حسابات وقوائم الشركة.

ب-وضع تقرير كاذب حول المؤسسة التي يراجع حساباتها مما يؤدي إلى تظليل المساهمين والاضرار بأموال المؤسسة التي هي جزء من أموال المجتمع.

ج- مساعدة المؤسسة على التهرب من الضرائب بالتقليل من الارباح أو مساعدتها على التهرب من ضرائب

أخرى مما يؤدي إلى ضياع حق من حقوق الدولة.

د- عدم إخطار وكيل الجمهورية بما يكشفه من واقائع مجرمة.

1- Mailler, Initiation Au Comptable, [Edition Economie et humanisme 1973] , P101.

– المسؤولية التأديبية

يعتبر الصف الوطني لخبراء المحاسبة ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الجهة الوحيدة التي يكون فيها مندوب الحسابات مسؤولاً أمامها مسؤولية تأديبية وهذا ما تنص عليه المادة رقم 53 من القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 وذلك متى أهمل في تأديبه واجباته أو آتى فعلاً ماساً بكرامة المهنة وعادة تكون الجزاءات لفت النظر، الإنذار، الإيقاف عن العمل لمدة وإيقاف عن العمل لمدة وإسقاط العضوية ونجد أن الأمور المخلة لشرف المهنة هي:

- أن لا يشير المراجع في تقريره بأنه مندوب حسابات.
- أن يسمح لعضو آخر باستخدام اسمه في مطبوعاته.
- أن يعمل على تحديد أتعابه بشكل يؤثر على تحديد أتعاب زملائه.
- أن يعمل العضو بأعمال تتعارض مع وضعه كمندوب حسابات.
- أن يضع اسمه على تقرير خاص بقوائم مالية لم يتم هو بمراجعتها.

خلاصة الفصل:

تمثل المراجعة عملية فحص انتقادي لمجموعة من المعلومات بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقا لمعايير وقواعد مثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويترب عن ذلك إبداء رأي مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى مستخدمي المعلومات هذه العملية تتم بواسطة شخص فني متخصص محايد تبرز قيمة مضافة من خلال عملية تتمثل في مساعدة مستخدمي المعلومات على اتخاذ القرارات والمراجعة نوعان داخلية وخارجية تتحدد الأولى في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويكون المسؤول عنها خاضعا لأعلى سلطة في المؤسسة ويشترط فيه أن يكون على قدر كبير من الدراية في مجال الإدارة والقانون أما المراجع الخارجي فهو من خارج المؤسسة يعمل بأسلوب الوكالة شريطة أن تتوفر فيه بعض الخصائص يحددها القانون التجاري.

مقدمة الفصل

تقوم هذه الدراسة على تطبيق إجراءات المراجعة على شركة شوكولوكس بعين سيدي الشريف بمستغنام معتمدين في ذلك على إجراء مقابلة مع المسؤولين عن مصالح الشركة وبالأخص مع المحاسب على فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية والتركيز على نظام المبيعات ونظام المشتريات باعتبارهما أهم الأنشطة، حيث تم استعمال الوصف الانشائي واستعمال اسئلة الاستقصاء مع باقي النظم، فقط تم مراجعة بنود الميزانية وقد قمنا بتقسيم الفصل إلى أربعة مباحث يتناول الاول التعريف بالشركة ومكوناتها والوظائف الادارية لها وهيكلها التنظيمي، أما المبحث الثاني فقد خصص لعملية تقييم نظم الرقابة الداخلية للشركة والذي شمل مطلبين للوصف الانشائي للدورتين المشتريات والمبيعات أما المبحث الثالث فتناول تحليل نتائج الدراسة .

المبحث الاول: تقديم شركة شوكولوكس

نستعرض في هذا المبحث إلى تقديم شركة شوكولوكس محل الدراسة وأهم الوظائف التي تتكون منها الشركة.

المطلب الاول: تعريف شركة شوكولوكس ومكوناتها

أولاً: تعريف الشركة شوكولوكس

هي شركة ذات مسؤولية محدودة SARL مهمتها بيع وتصنيع والبيع بالجملة والتجزئة للشكولاتة والحلويات أنشأت هذه الشركة في 1989/01/01 بعين سيدي الشرف بمستغانم قدر رأس مالها ب 300.000,00 دج مقسمة إلى جزئين محررين وموجهة إلى الشركات .

ثانياً: مكونات شركة شوكولوكس

تتكون هذه الشركة من ثلاثة أقسام مرقمة كما يلي:

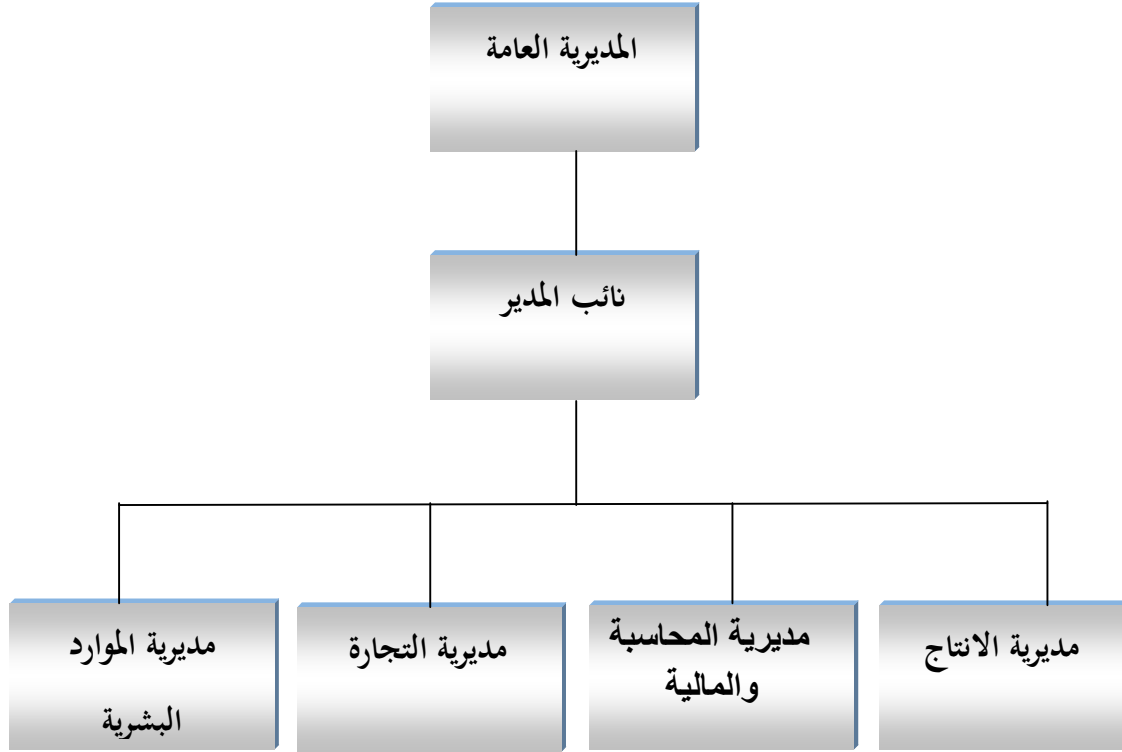
1_ قسم الموارد البشرية .

2_ قسم المالية والمحاسبة.

3_ القسم التجاري.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة ووظائفها الادارية

أولاً: الهيكل التنظيمي للشركة



الهيكل التنظيمي لشركة شوكولوكس

المطلب الثاني: الوظائف الادارية لشركة شوكولوكس

يوجد ثلاث وظائف إدارية للشركة

1_ قسم الموارد البشرية: مهمتها التنظيم والتنسيق ومراقبة مجموعة الاعمال المرتبطة بتسيير المستخدمين وهي
مصلحتين

الاولى: مصلحة المستخدمين والتكوين.

والثانية: مصلحة الشؤون العامة.

(أ) مصلحة المستخدمين والتكوين:

- متابعة ومراقبة تطبيق السياسة الخاصة بالشركة (تسيير المستخدمين).

- تأمين سير المستخدمين.

- تشارك في إنجاز الميزانية للمستخدمين.

- تحضير كل القرارات الخاصة بتسيير المستخدمين.

- تحديث كل الامور الخاصة بمجموعة العمال والتوجيهات الضرورية.

- تسهر على احترام التوجيهات لتسجيل وترتيب المستخدمين.

- يتم إعلامها بكل القرارات الخاصة بتسيير المستخدمين.

- مهمتها استخراج كشف الراتب والتصريحات والصرف للعمال.

- مكلفة بالملفات الخاصة بحوادث العمل وتضمن تأمين الطب الاجتماعي للعمال.

(ب) مصلحة الشؤون العامة:

تختص بمجموعة المشتريات لشركة تشارك في صيغة الميزانية وكل ما تحتاجه المؤسسة

- تختص في تأمين مجموع الترات للشركة.

- تختص في تسيير التخزين للشركة.

2- مصلحة المحاسبة والتسيير المالي:

تشارك بنشاط تعريف اهداف العامة للمؤسسة، للسياسة المالية لشركة تخصص في تنفيذ وإصدار

التوجيهات العامة بالتسيير المالي والتنظيمي بالمؤسسة مهيكلة إلى ثلاثة خدمات هي :

أ- المحاسبة.

ب- المالية.

ج- خلية الاعلام.

(أ) خدمة المحاسبة:

مهمتها تسجيل عمليات المحاسبة مع إنجاز حالات زمنية محددة وللوصف فهرس الشركة المراقبة والمتابعة وتسيير المخازن، وتهتم بالمحاسبة من أجل تحديد السعر ومراجعة جميع الاعمال الداخلية واستغلالها.

(ب) خدمة المالية:

- تأمين السير المالي للشركة.

- إنجاز الميزانية.

- مراقبة مدى تنفيذ الميزانية.

- تسيير الخزينة مع متابعة جميع التحركات المالية.

(ج) خدمة الاعلام:

- تطوير الاعلام الخاص بالشركة (اعلام آلي مع تسيير جميع النشاطات للمؤسسة).

- إنجاز برنامج خاص بالشركة .

2- القسم التجاري:

- يختص ببيع جميع مواد الشركة .
- التسويق واقناع الزبون .
- العمل مع عمال الشركة والثقة بهم واقناعهم بالمنتجات الاخرى .
- اقتراحات تجارية ومناقشة عرض البيع .
- دراسة السوق والتنافس للعروض التجارية للتأمين الخارجي للشركة .
- عالجة مشاكل بالتعاون مع مصلحة المحاسبة .

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة

نتعرض في هذا المبحث إلى دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية وذلك وذلك بإجراء مقابلة مع المحاسب عن مصالح الشركة والقيام بملئ جداول الاستقصاء لمختلف النظم وابرار نقاط القوة والضعف واقتراح التوصيات الضرورية.

المطلب الأول الوصف الانشائي دورة للمبيعات

حسب احتياجات الشركة يقوم المدير بطلب المواد الاولية اللازمة عن طريق الهاتف إذا كان الزبون قديم وعن طريق المقابلة إذا كان الزبون جديد ويقوم بتسجيل المعلومات في دفتر الطلبات والتي هي:

- تاريخ الطلبية .
- الكمية المطلوبة .
- التاريخ المتوقع للاستلام .

رئيس مصلحة الانتاج يأمر بائع الجملة بإرسال شاحنات التبريد إلى المخازن ويقوم مسؤول الانتاج بشحن البضاعة ووزنها ويقوم مسؤول المبيعات بتحرير إذن المرور وعند غيابه يحرره المحاسب وتحرر نسختين من إذن المرور الاولى تعطى للعميل والثانية للمحاسب .

عند وصول البضاعة يقوم أمين المخزن بمراقبة الكميات التي وصلت مع وصل الارسال وإذن المرور وهذا للتأكد من مواصفات السلعة ثم يبدأ بالتفريغ وإعداد وصل دخول مرقم من ثلاثة نسخ.

- الاولى ترسل الى العميل.

- الثانية يحتفظ بها أمين المخزن.

- والثالثة ترسل إلى مصلحة المحاسبة.

يقوم رئيس مصلحة المحاسبة والمالية عند استلام الفاتورة بمراقبة (السعر والتأكد من توافقه مع السعر المدون في قائمة الاسعار ثم يقوم بتسجيل الفاتورة في دفتر المبيعات ثم المحاسبة.

تحصيل قيم الفواتير يتم كل يومين أو ثلاثة أيام.

المحاسب عند استلام الشيكات يعد نسختين من حافظة الابداع وارسالها إلى البنك ويحتفظ بنسخة بعد تأشير البنك ليسجلها في دفتر المقبوضات ثم يرتبها في ملفات البنك.

المطلب الثاني: الوصف الانشائي دورة المشتريات

أما فيما يخص المشتريات من المواد الاولية فإن إجراءات الشراء تتم على النحو التالي:

- يقوم المدير بطلب المواد الاولية عن طريق الهاتف أو يرسل فاكس أو امايل على حسب بائعي الجملة

- ويسجل المعلومات في دفتر الطلبيات .

- تاريخ الطلبية.

- الكمية المطلوبة.

- التاريخ المتوقع للاستلام

- اسم المرسل إليه.

ترسل البضاعة عن طريق شاحنات عند وصول البضاعة يراقب مسؤول المخزن الكميات التي وصلت مع وصل

التسليم وإذن المرور للتأكد من مواصفات السلعة ويفرغها العمال ويتم إعداد وصل دخول مرقم.

الاولى تلحق بإذن المرور وترسل إلى مصلحة المحاسبة المادية.

والثانية تلحق بفاتورة وترسل الى مصلحة المحاسبة المالية.

والثالثة يحتفظ بها امين المخزن و ترتب في ملف الموردين.

المطلب الثالث: أسئلة الاستقصاءات وشبكات تقسيم المهام

تم إعداد هذه الاستقصاءات عن طريق محاورة مع المحاسب عن الانظمة المعينة وكانت الاجابات بنعم أو لا

وبعد إتمام هذه العملية تم التأكد من أقوال المسؤولين بإجراء إختبارات الملائمة وذلك عن طريق اختبار عينة

عشوائية.

1- استقصاء الرقابة الداخلية: مبيعات / عملاء

هل محضر الخطأ ضعيف؟	هل هذه الرقابة فعالة؟	هل هذه الرقابة موجودة؟	الرقابة الداخلية المحاسبية
نعم	نعم	نعم	1- المراقبة الكمية والنوعية للسلع المرسله من طرف مصلحة الإرسال.
لا	نعم	لا	2- المراقبة الكمية والنوعية للسلع المرسله مع طلب البضاعة.
لا	نعم	لا	3- مراقبة فروقات الجرد للمخزونات.
نعم	نعم	نعم	4- مقارنة الفاتورة مع وصل الارسال وطلب البضاعة
نعم	نعم	نعم	5- مقارنة إذن المرور مع وصل التحويل.
	نعم	غير مطبقة	6- مراقبة الدخول إلى تطبيقات الفوترة.
نعم	نعم	نعم	7- مراقبة وصولات الإرسال غير المفوترة
نعم	نعم	نعم	8- مراقبة القيد المحاسبي.
			9- وجود توقيع على وثيقة من المؤسسة تثبت استلام البضاعة
نعم	نعم	نعم	

2- شبكة تقسيم المهام نظام المبيعات / العملاء

المهام	مصلحة المبيعات	المدير	أمين المخزن	المحاسب
1- إمساك الطلبية	×			
2- الترخيص بإرسال البضاعة.	×			
3- تقليب البضاعة المعدة للإرسال			×	
4- إعداد الفاتورة.				×
5- مقارنة طلب البضاعة بالفاتور.				×
6- مقارنة وصل الإرسال بالفاتورة.	×			
7- إعداد القيد المحاسبي.				×
8- مراقبة القيد المحاسبي.				×
9- التسجيل في دفتر يومية المبيعات.				×
10- التسجيل في حساب العملاء.	×			
11- إعطاء الامر بتمديد فترة التسديد.		×		

3- إستقصاء الرقابة الداخلية: مشتريات / موردين.

هل محظر الخطأ ضعيف؟	هل هذه الرقابة فعالة؟	هل هذه الرقابة موجودة؟	الرقابة الداخلية المحاسبية
نعم	نعم	نعم	1- المراقبة الكمية والنوعية للمواد الاولية أو البضاعة المستلمة (من طرف مصلحة التسليم).
نعم	نعم	نعم	2- مقارنة المواد الاولية المستلمة كما ونوعا من طرف مصلحة الاستلام مع تلك التي تظهر في طلب البضاعة.
نعم	نعم	نعم	3- مراقبة فروقات الجرد للمخزون؟
نعم	نعم	نعم	4- المراقبة المحاسبية للفواتير.
نعم	نعم	نعم	5- المقارنو بين الفاتورة وطلب المواد الاولية أو وصل التسليم.
لا	نعم	لا	6- مراقبة فروقات الجرد للمخزون.
نعم	نعم	نعم	7- الرقابة أثناء التسجيل المحاسبي بأن الوثيقة ليست صورة طبق الاصل وأن الفاتورة قد سجلت أو ألغيت بعد التسديد.
نعم	نعم	نعم	8- مراقبة التسجيل في حساب المشتريات والموردين كل البضائع المستلمة وغير المقوترة.
نعم	نعم	نعم	9- مقارنة المبالغ المدفوعة والمبالغ المدونة في الفاتورة.
نعم	نعم	نعم	10- مراقبة الموردين المدينون

4- شبكة تقسيم المهام لنظام الموردين / مشتريات

الفصل الثالث:

دراسة حالة شركة شوكولوكس بمستغانم

المهام	مصلحة الشراء	المدير	أمين المخزن	المحاسب
1- إرسال طلب الشراء	×			
2- المصادقة على طلب الشراء	×			
3- إعداد طلب البضاعة.	×			
4- الترخيص بطلب البضاعة			×	
5- مقارنة طلب البضاعة بالفاتورة			×	
6- مقارنة وصل الدخول بالفاتورة			×	
7- القيد المحاسبي				×
8- الرقابة المحاسبية				×
9- استلام البضاعة			×	
10- التسجيل في يومية دفتر المشتريات				×
11- التسجيل في حساب الموردون				×
12- تحضير الشيكات		×		
13- إمضاء الشيكات		×		
14- إرسال الشيكات				×
15- الدخول لتطبيق المحاسبة العامة				×

5- إستقصاءات الرقابة على الداخلية/ الاجور

هل مخضر الخطأ ضعيف؟	هل هذه الرقابة فعالة؟	هل هذه الرقابة موجودة؟	الرقابة الداخلية المحاسبية
لا	نعم	لا	1- مراجعة بطاقات التنقيط من طرف رئيس المصلحة.
لا	نعم	لا	2- مقارنة قائمة التنقيط ببطاقات التنقيط
نعم	نعم	نعم	3- مراقبة اجراءات الدخول في تطبيقات الاجور
نعم	نعم	نعم	4- مراجعة كيفية حساب الاجور
نعم	نعم	نعم	5- مقارنة عدد العمال بعدد كشوف العمال
نعم	نعم	نعم	6- مقارنة كشوف الاجور بدفتر الاجور
لا	نعم	لا	7- مراقبة حساب الاعباء الملحقمة التي تظهر في كشف الاقارات والمدفوعات.
نعم	نعم	نعم	8- الجرد الفجائي للأجور وإعداد محاضر شهرية
لا	نعم	لا	9- مقارنة دفتر الاجور مع حسابات التكاليف
نعم	نعم	نعم	10- مقارنة رصيد دفتر الصندوق مع الرصيد الظاهر في دفتر الاستاذ

6- شبكة تقسيم المهام لنظام الاجور

الفصل الثالث:

دراسة حالة شركة شوكولوكس بمستغانم

المهام	مصلحة المستخدمين	المدير	المدير المالي	المحاسب المالي
1- مسك الملفات الفردية للعمال	×			
2- إثبات دخول وخروج العمال		×		
3- تحديد مستوى الاجور		×		
4- إثبات ساعات العمل	×			
5- تحضير الاجور	×			
6- تحضير الشيكات أو الامر بالتحويل				×
7- مراقبة حساب الاجور			×	
8- إمضاء الشيكات		×	×	
9- التسجيل في دفتر يومية الاجور	×			
10- الاثبات النهائي للأجور قبل إعدادها		×	×	
11- متابعة شيكات الاجور غير المحصلة				×
12- توزيع كشف الاجر	×			
13- الترخيص بالاعلاوات		×		

المبحث الثالث: تحليل النتائج

تبين جداول الاستقصاءات الرقابة الداخلية وشبكات تقسيم المهام أن نظام الرقابة الداخلية غير متين وأن هناك تداخل في الوظائف وأن المحاسب المالي يقوم بوظائف متعددة الامر الذي يقوى على احتمال حدوث الخطأ أو الغش ويمكن توضيح نقاط ضعف نظم الرقابة الداخلية في النقاط التالية:

المطلب الاول: تحليل نظم الرقابة الداخلية

1- نظام المشتريات:

- عدم وجود دفتر لأوامر الشراء في مصلحة التموين قد يسبب إصدار أوامر جديدة لبضائع لم تستلم.
- نسبة كبيرة من أوامر الشراء لا تحمل توقيع مدير يؤدي إلى تعقد على العمليات رغم نقص السيولة.

2- نظام المخزونات:

- إشعار إرسال البضاعة لا يحمل توقيع بواب المخزن مما يؤدي إلى خروج بضاعة غير تلك المقيمة في الفاتورة أو وصل الخروج.
- تخزين البضاعة في أماكن غير صالحة لتخزين الشكولاتة، قد يعرض البضاعة للتلف والفساد.
- عدم مسك الدفاتر يسجل فيها الوارد والصادر على مستوى أمين المخزن الامر الذي يؤدي إلى صعوبة متابعة حركة السلع.
- حرية الدخول والخروج إلى المخازن من طرف العمال والزبائن بسهولة ودون قيود هذا يؤدي إلى إطلاع الزبائن على أمور قد لا يرغب المسيرين بإظهارها، إضافة إلى السرقة.

3- نظام المبيعات والعملاء:

- فواتير المبيعات لا تحمل توقيع المدير أو أي شخص آخر مسؤول قانونيا.
- فواتير المبيعات ليست محفوظة في ملفات خاصة بالعملاء .
- غياب مصلحة خاصة لمتابعة العملاء وتحصيل الديون المتأخرة.

4- نظام الاجور:

- عقود التشغيل لا تحمل إمضاء العمال .
- كشف الاجر لا يشمل الترتيب السلمي للعامل.
- غياب دفتر تحركات العمال .
- لا يوجد ملف خاص بالعمال في مصلحة المحاسبة.

المطلب الثاني: نتائج مراجعة بنود الميزانية

إن قراءة الميزانية وجداول التغيرات للفترة ما بين 2012 و 2013 تبين الملاحظات التالية:

(أ) الأصول:

1- الاستثمارات: تمثل القيمة الاجمالية للإستثمارات في سنة 2012 هذه القيمة لم تتغير في سنة 2013 .

إن كل الآلات المستخدمة لصناعة الشكولاتة غير مقيدة في المحاسبة.

2- الإهلاكات: أحتسبت على أساس الطريقة الخطية وفقا للمعدات المسموح بها قانونيا حيث بلغ إجمالي الإهلاكات بتاريخ 2012/12/31 حوالي 65% من القيمة الاصلية .

3- المخزون: بلغت قيمة المخزون للمواد الاولية في 2012 /12 /31 حوالي 60مليون دينار جزائري، هذه السلعة لم يتم جردها ماديا وذلك بسبب عدم توفير وسائل التخزين.

ونلاحظ أن الشركة تقوم بتطبيق الجرد المحاسبي الدائم وتقييم المخزونات يتم على مستوى المحاسبة المالية إن عدم اتباع أساس محاسبي واحد من فترة مالية إلى أخرى في تقويم الاصول قد يؤدي إلى التأثير على رقم النتيجة ونقله من فترة مالية إلى أخرى.

(ب) الخصوم:

1- الاموال الجماعية: تتزايد الاموال الجماعية في الاتجاه السالب من سنة إلى أخرى وسببه تراكم الخسائر دورة إلى أخرى ورداءة المنتج من سنة إلى أخرى، حيث ان الشركة لم تحقق ربحا منذ سنة 2012 هذه الخسائر المتراكمة أدت إلى إطفاء رأس مال الشركة تدريجيا.

2- ديون المخزون: تمثل ديون المخزون 72% من إجمالي الديون تتكون هذه الديون من مشتريات المواد الاولية التي تم شراؤها في الاونة الاخيرة.

(ج) النواتج:

بالنسبة للمبيعات: تمثل مبيعات 72% من إجمالي النواتج في سنة 2012 و 83% في سنة 2013، هذه الزيادات كانت نتيجة الجودة و انخفاض السعر مقارنة بالشركات المنافسة وهذا أدى إلى جلب عدد كبير من الزبائن رغم هذه الزيادة إلا أن الشركة لم تحقق ربح، حيث أن الالهامش الاجمالي لم يغطي 58% م نالاجور فقط

والباقي تتم تغطيته من موارد أخرى كتعويضات النقل، هذه الوضعية السيئة المتمثلة في عدم كفاية الهامش الاجمالي لتغطية المبلغ الاجمالي للأجور بصرف النظر عن المصاريف الاخرى أدى إلى توالي الخسائر من سنة لأخرى مما أثر سلبا على الذمة المالية للشركة.

الخاتمة

تعتبر المراجعة كأداة فعالة تساعد الادارة في التعرف على أهم المعوقات التي تواجه التنفيذ الفعلي

والسليم لسياسة المؤسسة خاصة إذا تم التحكم في نظم الرقابة الداخلية.

إن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة هو إبداء الرأي على القوائم المالية لتقرير ما إذا كانت هذه القوائم

تمثل حقيقة المركز المالي للمؤسسة كما أن عدم قدرة المراجع على اكتشاف الخطأ ومنع الغش لا يمكن اعتباره قرينة

على إهمال المراجع طالما قام بواجباته وطالما كان الغش من الصعب إكتشافه إضافة إلى أن العرف المهني السائد

يقضي بالقيام بمراجعة اختيارية أي استخدام العينة العشوائية.

إن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وسهولة أو صعوبة إمكانية التواطؤ بين الموظفين يعتبر من أهم

محددات اكتشاف الخطأ ولهذا فإن دور المراجع هو التحري على ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية بطريقة تجعله

يتمكن من كشف الثغرات الموجودة في النظام واقتراح وسائل العلاج بطريقة سليمة، إن فاعلية عمل المراجع تكمن

في منع حدوث الخطأ لا في أكتشافه.

إن إسقاط الدراسة النظرية على الشركة محل الدراسة أظهر أن هذه الاخيرة تعاني من مشاكل تنظيمية

أكثر منها محاسبية، فهي تتميز بوجود نظام رقابة داخلية ضعيف وغير متماسك وافتقارها إلى عمال مؤهلين علميا

ومهنيا أضف إلى ذلك الغياب الكلي لمصلحة المراجعة الداخلية الذي يعتبر السبب الرئيسي في ظهور الأخطاء

والغش، إن ما يسهل مهمة المراجع الخارجي هو توفر نظام محكم للمراجعة الداخلية، ويعتبر تقرير مراجع

الحسابات الوسيلة الأكثر قبولا وثقة.

إن نقاط الضعف المشار إليها سابقا تعتبر ذات أهمية قصوى في تقدير المركز المالي الحقيقي للشركة

وإن تكرار هذه الاخطاء من سنة إلى أخرى، يؤدي إلى إعداد ميزانية خاطئة لا تعبر عن الوجه الحقيقي للشركة ،

وحتى تقوم عملية المراجعة بالأهداف المرجوة هناك مجموعة من النتائج رأيناها مناسبة وضرورية في مساعدة الشركة على تصحيح الاخطاء من جهة ومهمة الارتقاء بمهنة المراجعة للمكانة المناسبة لها بالشكل الذب يتوافق مع التطورات الحاصلة في مجال الاعمال والتجارة من جهة أخرى، ويمكننا عرض هذه النتائج في النقاط التالية:

- إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية.
- ضرورة تصميم نظام للرقابة الداخلية.
- البحث عن وسائل تخزين أكثر كفاءة عن طريق الايجار.
- الالتزام بتوصيات مندوب الحسابات.
- اعتماد الطرق العلمية في تقييم المخزونات.
- اعتماد الطرق العلمية في تقييم المخزونات.
- يعتبر المراجع محل ثقة لمستخدمي القوائم المالية والادارة ومن ثمة على مزاولي المهنة أن يؤدوا عملهم بطريقة تقابل هذه الثقة.
- ضرورة إلتزام المراجع بتطبيق معايير الأداء المهني بعناية ومحاولة التعرف والفهم الجيد لمسببات الاخطاء والغش وذلك منعا لوقوعها.

مقدمة الفصل

المراجعة عمل منهجي منظم يخضع لقواعد مقبولة قبولا عاما على المراجع أن يلتزم بها مستعملا في المقابل كل الحقوق التي يكلفها القانون حتى يتسنى له جمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إصدار رأي يكون فيه احتمال السهو أو الخطأ ضئيل جدا.

إن أمر تحديد خطوات العمل اللازمة للحصول على الأدلة متروك للأحكام الشخصية للمراجع وأنه هو صاحب القرار في تطبيق الإجراءات التي تتلاءم مع طبيعة نشاط المؤسسة وفي حدود ما تسمح به معايير المراجعة المتعارف عليها.

قبل ان يستعرض المراجع الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتبع في عملية الفحص ولتحقيق هذه الاهداف يتعين عليه أن يدرس ويقيم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة وذلك للوقوف على أهم نقاط الضعف والقوة في النظام وان يتأكد من متانة وناجعة هذا النظام حتى يتسنى له تخطيط خدماته وتحديد الاستراتيجية التي تتناسب مع كل حساب أو مجموعة من الحسابات وتحديد حجم العينة المناسبة للفحص.

إن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يكون غير ذي فائدة إذا لم يبدأ المراجع مهامه بعملية التعرف على المؤسسة ومحيطها حيث تعتبر أهم مراحل عملية المراجعة وسوف نتناول منهجية المراجعة في ثلاثة مباحث نتطرق في المبحث الاول إلى مرحلة التعرف على المؤسسة ومحيطها وفي المبحث الثاني نتطرق لمرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أما بالنسبة للمبحث الثالث سوف نتناول إعداد التقرير.

المبحث الأول: التعرف على المؤسسة

المؤسسة نظام مفتوح تتمتع بالشخصية المعنوية والقانونية تتكون من عناصر مادية وبشرية تتفاعل فيما بينها لإنتاج سلع وخدمات قادرة على اشباع الحاجات فهي تسعى إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وثقافية والمؤسسة تؤثر في المحيط من خلال منتجاتها ويؤثر فيها عن طريق المخاطر والتحديات التي يصنعها.

المطلب الأول: المعرفة التامة بالمؤسسة

أولاً: دراسة محيط المؤسسة

لا يمكن للمراجع في جميع الاحوال أن يباشر مهامه بطريقة صحيحة إلا إذا تمكن من الفهم الجيد للمؤسسة المراد مراجعتها وتعتبر المعرفة التامة للمؤسسة من المراحل الضرورية بالنسبة للمراجع لا يمكن تخطيطها فهي تسمح له بادراك الأمور التالية:

- 1- فهم عناصر المحيط التي تؤثر على المعلومات المالية.
- 2- تحديد الاثار المالية المترتبة عن القرارات التي تتخذها الادارة.
- 3- فهم كيفية تكوين رقم الاعمال والنتيجة.
- 4- الإدراك الجيد لخصوصيات المؤسسة محل المراجعة ومطابقتها للفحوص التي أجراها المراجع.

وحتى يتمكن المراجع من الفهم الجيد للمؤسسة ومحيطها يجب الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:

1- العوامل الخارجية.

2- العوامل الداخلية.

3- العوامل العامة للمؤسسة.

1-العوامل الخارجية:

هذه العوامل تتصف بشكل عام بأنها عوامل لا يمكن السيطرة عليها أو يصعب السيطرة عليها من قبل إدارة

المؤسسة وهذه العوامل هي:

- المحيط الاقتصادي الدولي الوطني والجهوي.

- خصوصيات الصناعة المدروسة.

- اتجاه السوق، العملاء، الخصوصيات القانونية، الضريبية، شروط العرض والطلب مدة حياة المنتج.

- مكانة المؤسسة في هذا المحيط.

- مشاكل التمويل التي قد تؤدي إلى حدوث اضطرابات في العملية الانتاجية.

- وضعية المؤسسة مقارنة بالمؤسسات المنافسة.

ومن أجل الحصول على هذه المعلومات وتقييمها يلجأ مراجع الحسابات في غالب الأحيان إلى الصحافة

المتخصصة ووثائق بعض المنظمات المهنية.

2-العوامل الداخلية

هذه العوامل تتصف بشكل عام بأنها يمكن السيطرة عليها حيث يمكن للمؤسسة التحكم بأنشطتها

الداخلية وهذه العوامل تتمثل في:

- طاقة الانتاج.

- التوقيع

- الاتفاقية النقابية.

- إمكانية التحويل.

3- السياسة العامة للمؤسسة.

إن قرارات وأعمال الإدارة تترجم في شكل عمليات وموارد في المؤسسة معبرا عنها بصورة نقدية في الحسابات هذه القرارات في بعض الأحيان قد لا تتفق مع السياسة المرسومة وعلى المراجع أن يحصل على أكبر قدر ممكن من

المعلومات والإيضاحات عن سياسة المؤسسة في المجالات التالية:¹

- التسويق

- الانتاج

- البحوث

- الاستثمارات

- التمويل

على المراجع أن يكون علاقات مبنية على الثقة والاحترام المتبادل مع عمال الإدارة

الفاعلون في المؤسسة حتى يتمكن من الحصول على المعلومات المتعلقة بكل القرارات الإدارية

ذات الصلة بالسياسة العامة للمؤسسة في الوقت المناسب.

1-د. منصور جامد محمود، و د. محمد أبو العلاء الطحان، أساسيات المراجعة [مركز التعليم المفتوح 1998] ، ص 147.

ثانيا: عوامل المحيط

المؤسسة لا تنشط في فراغ بل هي تتعامل مع شبكة من المتعاملين وعليها التأقلم في عملية التعامل معها فهي ليست معزولة عن الواقع وتتأثر بعدة عوامل أهمها¹:

1- العوامل الجغرافية:

الموقع الذي تختاره المؤسسة عند الانشاء يعتبر من الأمور الأساسية حيث يلعب دورا كبيرا من حيث المناخ هل هي منطقة تطل على البحر أم أنها منطقة محرومة.

2- العامل الديمغرافي:

الانسان هو العنصر الاساسي في النشاط الاقتصادي فهو المنتج والمبدع والمفكر وذلك حسب السن وحسب المستوى الثقافي والمؤسسة تحتاج إلى العنصر البشري الذي يتميز بمثل هذه الصفات.

3- العامل السياسي و القانوني:

يلعب الجو السياسي دورا هاما في توجيه المؤسسة ففي النظام الرأسمالي فإن المسير يتحمل مخاطر قراراته الادارية والتي قد يكون لها تأثير سيئا على القوائم المالية إذا اتخذت خطأ أما في النظام الاشتراكي فإن مسؤولية الادارية محدودة إن لم تكن معدومة ما دامت المؤسسة خاضعة لقرارات فوقية للقيام بنشاطها، وتتأثر أيضا بالقوانين وتشريعات العمال والنقابات والقوانين الجبائية.

¹ - MICHEL MARCHENAY, La stratégie[OPU 1987],P 73,

4- العامل التقني:

يلعب العامل التقني دورا هاما في رفع مردودية المؤسسة وتحسين الاداء كما يلعب دورا كبيرا في تطور

العامل البشري بالبحوث ومكننة وسائل العمل بالآلات الحديثة التي توفر الجودة وتختص من تكاليف

الشغل. ثالثا: تقنيات التعرف على المؤسسة

أثناء مرحلة التعرف على المؤسسة لا يبحث المراجع عن الحصول على أدلة تدعم رأيه وإنما الذي يهمله هو

الحصول على أكبر قدر من المعلومات عن المؤسسة وعن محيطها من أجل إكتشاف المخاطر لتوجيه مهامه.

1- محاورة عمال المؤسسة:

يعتبر الحديث مع عمال المؤسسة مصدر معلومات مفصل للدى المراجعين ويتم مع عمال الادارة ومختلف المسؤولين

عن المصالح والادارات وقد ينزل المراجع إلى مستويات عمالية أدنى وهذا لجمع أكبر قدر ممكن المعلومات يمكنه من

الفهم الجيد والدقيق لكل أنشطة ونظم المؤسسة، ولكي يكون الحوار مفيدا هناك سبع قواعد يجب التقيد بها هي:

أ- احترام الهرم السلمي بمعنى أنه قبل محاورة أي عامل يجب أخذ الإذن من مسؤوله الأعلى.

ب- أن تكون الشفافية الكاملة أثناء الحوار وأن لا يفهم على أنه تحقيق.

ج- أن يشمل الحوار نقاط الضعف والمشاكل التي تعاني منها المؤسسة و أن يتعد عن المدح.

د- نتائج الحوار لا يتم تبليغها إلى مسؤولين إلا بعد موافقة الشخص الذي تمت محاورته .

هـ- ان يكون المراجع هو المستمع لا المتكلم أثناء الحوار.

و- أن يكون المراجع موضوعيا أثناء إجرائه الحوار.

2- الوثائق الداخلية والخارجية :

تمثل الوثائق الداخلية والخارجية كل الوثائق التي تتوفر عليها المؤسسة سواء كانت منشورة أو غير منشورة

ومن أمثلة ذلك نذكر:

- القوانين

- دليل الاجراءات

- محاضر اجتماعات الجمعيات العمومية

- العقود

- تقارير المراجعين

- الاتفاقيات الجماعية

- المنشورات الداخلية (مجلة المؤسسة).

3-زيارة المحلات:

تعتبر زيارة المحلات أحد مصادر المعلومات الحقيقية التي تسمح للمراجع التعرف على حقيقة النظام وجودة المصالح

ويمكنه من الادراك الجيد للمؤسسة وعملياتها أكثر من المعلومات الشفوية أو المكتوبة على الوثائق فمثلا عندما

يقوم المراجع بزيارة المصنع بإمكانه أن يطلع على مشاكل تتعلق بطاقة التخزين أو بالجرد.

المطلب الثاني: التعرف على محيط الرقابة الداخلية

تتطلب هذه المرحلة أن يتعرف المراجع ويفهم التنظيم العام للمؤسسة في مجال إدخال معلومات التسجيل ورقابة

المعطيات المالية من اجل تحديد :

- الميكانيزمات العامة التي تساعد على تقوية جودة الرقابة.

- عقلية العاملين تجاه عملية الرقابة.

أولاً: الميكانيزمات العامة:

هي عناصر التنظيم العام للمؤسسة والتي تساهم في ضمان حسن سير الرقابة على مستوى العمليات اليومية

ونذكر منها مايلي:¹

- المخطط التنظيمي للمؤسسة .

- الفصل بين الوظائف.

- دليل الاجراءات المحاسبية والادارية.

- المخطط المحاسبي.

- مصلحة المراجعة الداخلية الفعالة.

- الوثائق الواضحة والقابلة للرقابة.

¹- Guid d'audit et CAC SNC, P125.

- اختيار العمال الاكفاء.

في المؤسسات التي تكون فيها معالجة المعطيات الكترونيا فإن هذه الميكانيزمات تخص النواحي التالية:

- تنظيم وإدارة مصلحة الاعلام الآلي تحديد المسؤوليات، تقسيم المهام، الدخول إلى غرفة الاعلام الآلي.
- إجراءات المعالجة وتتمثل في البرامج الرئيسية والمساعدة وكل الوثائق المتعلقة بالجهاز، الدخول إلى الآلة، الرقابة على الملحقات، مدى كفاءة الحماية عند دخول الملفات والبرامج.
- طوير صيانة الانظمة.

ثانيا: عقلية العاملين

عن إدارة الموارد البشرية في مؤسسة ما قد تكون خبرة واسعة في مجال الرقابة مما يساعد على التعبئة الكافية للعاملين التي ترفع من درجة تقبلهم لظاهرة الرقابة، وهذا المفهوم الشخصي قد يسمح للمراجع معرفة الاتجاه الذي ستؤول إليه إجراءات الرقابة المراد تطبيقها فكلما كانت التعبئة قليلة كلما كان المراجع حذرا.

ومن أجل تقييم نوعية التعبئة تجاه عملية الرقابة على المراجع اختبار العناصر التالية:¹

- الفلسفة العامة للمؤسسة لإجراءات مكتوبة شفوية، التصرف تجاه إدارة الضرائب وكل هيئات الرقابة .
- ردود فعل الإدارة ومدى تقبلها لملاحظات المراجعين الداخليين والخارجيين.
- المقارنة بين ما هو فعلي وما هو متوقع، وكيفية التعامل مع الفروقات وهل يتم تحديد المسؤولية عن الفروقات.

1- GILLE CHEVLIER, principe de vérification [université laval 1973], P35 .

- الضغوطات المسلطة على العمال من طرف الادارة حتى يتفادى المراجع ردود الافعال السلبية التي تؤثر على نتائج عمله، عليه أن يبحث عن العناصر البسيكولوجية التي تدفع بالعمال إلى احترام القواعد الداخلية.

ثالثا: معرفة النظام المحاسبي

قبل ان ينتهي المراجع من إعداد مخطط العمل عليه أن يتفهم النظام المحاسبي والذي له تأثير على مجمل العمليات على المراجع أن يخير ما يلي:

1- مفهوم النظام: عليه أن يتأكد أن النظام إلكتروني ام يدوي وهل هو مركزي أو غير مركزي وهل هو ملكا للمؤسسة أم انه من عند الغير.

2- مكانة النظام المحاسبي بالنسبة لنظام المعلومات داخل المؤسسة: وهنا يجب التعرف على المصادر المختلفة التي تغذي النظام المحاسبي بالمعلومات وما هي المسؤوليات ذات الطابع المحاسبي التي يتم تفويضها.

3- المعطيات المنتجة واستعمالاتها سواء كانت الاحصائية أو في شكل تقارير مراجعة داخلية: إضافة إلى التقييم الأولي لمحيط المؤسسة والتي تم إعدادها خلال مرحلة التعرف على المهمة بأكملها، ويجب على كل أعضاء الفريق أن ينبهو رئيسهم على كل التغيرات والاحداث التي تؤثر على الدراسة الأولية حتى يتم تصحيحها في الوقت المناسب.

المطلب الثالث: تحديد المجالات الحساسة

المجالات الحساسة لعملية المراجعة يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أصناف¹

1- المخاطر العامة المرتبطة بالمؤسسة المسماة المجالات الحساسة

2- الحسابات الحساسة .

3- الرقابة الخاصة.

أولاً: المخاطر العامة

المؤسسة تعمل في بيئة اقتصادية أو قطاع نشاط يؤثران على عملياتها وقد تكون مواطن مخاطر تؤثر على مجمل

نشاط المؤسسة ومثال ذلك:

• قطاع نشاط في حالة نمو قد تتحمل مشاكل مرتبطة باستمرار الاستغلال.

• مؤسسة خدمات تكون بمنأى عن مشاكل تقييم المخزون مقارنة بمؤسسة إنتاجية.

أي مؤسسة تعمل في نفس البيئة الاقتصادية لها خصائص متميزة والتي قد تكون ي أساس المخاطر وان مواطن

المخاطر تكون مرتبطة بما يلي:

1-التنظيم العام وبنية المؤسسة

المؤسسة التي تمارس نشاطها في مساحة جغرافية واسعة ولها فروع مختلفة يصعب مراقبتها عن تلك التي

¹- Revu technique Audit info, Opcit, P 37,38.

يكون نشاطها مركزيا أو المؤسسة التي تتوفر على مخطط تنظيم واضح وبسيط تسهل مراجعتها عن الك التي يفعل فيها كل واحد ما يشاء.

2- الآفاق العامة:

أ- السياسة المالية: المؤسسة التي يتم تمويلها على المكشوف تكون أكثر عرضة لمخاطر التفوق عن الدفع أكثر من تلك التي تمول نفسها بنفسها من مواردها الخاصة.

ب- السياسة التجارية: منتج سريع الدوران قد يسبب مخاطر اختفاء المنتج من السوق بسبب نفاذ المخزون وقد يؤدي كذلك إلى حدوث اضطرابات في الاسعار نتيجة المؤسسة على مواجهة الطلب المتنامي.

ج- السياسة الاجتماعية: السياسة التي تتبع سياسة عادلة وموحدة في إدارة الموارد البشرية تكون اقل تعرضا لمشاكل وتصرفات غير صحيحة تصدر من بعض العاملين نتيجة إحساسهم بالتهميش هذه التصرفات في حالة تكرارها تسبب مشاكل قد تؤثر على استمرار النشاط.

3- آفاق النمو والتطور: إن توقع النمو السريع لمؤسسة معينة يتطلب بالضرورة توفير وسائل هائلة وطموحة لمواجهة هذا التطور على المراجع أن يكون حذرا تجاه تصرفات الادارة أما إذا كانت التوقعات غير طموحة فعليه أن يتفهم جيدا الأسباب التي أدت إلى ذلك.

4- التنظيم الاداري والمحاسبي:

أ- وجود إجراءات إدارية ومحاسبية محكمة تمنح للمراجع انطبعا مسبقا عن متانة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.

ب- وجود نظام رقابة موازنة أداة مفيدة في التخطيط للمستقبل فهي أداة للرقابة بالأهداف وتعتبر مصدر معلومات مهم يمكن للمراجع الاعتماد عليه.

ج- وجود مصلحة المراجعة الداخلية يسهل على المراجع الخارجي عملية الحكم على نظام الرقابة الداخلية.

5- مخاطر مرتبطة بطبيعة وقيمة العمليات:

القوائم المالية هي المنتج النهائي لسيرورة معالجة المعطيات والمعلومات المتعلقة بالعمليات غير المنجزة في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، هذه المعطيات تنقسم إلى معطيات متكررة ومعطيات غير متكررة وأحكام.

المعطيات المتكررة هي التي تتم معالجتها دوريا مثل المشتريات والمبيعات، المعطيات غير المتكررة هي مكملة للمعطيات غير المتكررة هي مكملة للمعطيات المتكررة وتتم معالجتها في فترات متساوية من الزمن مثل الجرد المادي للمخزون وعمليات آخر الدورة أما العمليات الاستثنائية فهي ناتجة عن عمليات وقرارات تخرج عن مجال الاستغلال العادي ومثال ذلك إعادة تقييم الاستثمارات زيادة رأس المال فكلما كانت المبالغ المرتبطة بهذه العمليات كبيرة كلما كان اثر الاخطاء على الحسابات كبيرا وعلى هذا فإنه يتعين على مراجع الحسابات توخي الحيطة والحذر أثناء مراجعته لمثل هذه العمليات لأن مثل هذه الأخطاء عند وقوعها يصعب تصحيحها.

6- مخاطر مرتبطة بمفهوم وتشغيل النظم:

يجب تصميمنظم المعالجة والإدخال الخاصة بالمعطيات المتكررة بطريقة تسمح بتجنب الاخطاء وهناك عوامل تزيد من مخاطر سوء تشغيل النظم أهمها:

أ- النظام المعقد: كلما كان النظام معقدا كلما كبر حجم المخاطر.

ب- عدم كفاية التكوين ومراقبة اعوان التنفيذ.

ج- الحركة الكبيرة للعمالة تكون سببا رئيسيا في نقص الخبرة.

على المراجع أن يكون حذرا اتجاه هذه العوامل وان يحصرها حتى يتمكن من توجيه خدماته بصورة تمكنه من التقليل من المخاطر.

ثانيا : الحسابات الحساسة

هي تلك الحسابات التي تحدث من جراء استعمالها أخطاء قد تفوق مستوى المعنوية إما بسبب طبيعتها أو قيمتها الكبيرة جدا، هذه الحسابات هي التي تمثل نسبا نعترة من القوائم المالية وعلى هذا فإن كل العمليات المتعلقة بما يجب تحليلها من انه قد تم تقييدها في الدفاتر بصورة صحيحة.

1- ما معني مستوى المعنوية¹

هو ذلك القدر من الحسابات إذا وقع خطأ له اثر مباشر على مصداقية وعدالة القوائم المالية، هذا التقييم يقوم به مراجع الحسابات ويعتمد إلى حد كبير على خبرته الشخصية وخصوصيات المؤسسة.

2- كيفية تحديد مستوى المعنوية

هناك عناصر متعددة وهي الأكثر استعمالا في تحديد مستوى المعنوية أهمها

أ- الاموال الجماعية

ب- النتيجة الصافية

¹- Guide d'audit et de CAC,Opcit,P137.

ج- رقم الاعمال

إلا أنه عند تحديد مستوى المعنوية هناك مجموعة العوامل يجب أخذها بعين الاعتبار وهي :

- وجود التزامات قانونية أو تعاقدية خاصة.
- التغيرات الخاصة من سنة لأخرى في النتيجة وبعض حسابات الميزانية.
- الاموال الجماعية أو النتائج الضعيفة.

ثالثا: الاختبارات الخاصة

هي اختبارات تفرض بقوة القانون وتكون أثناء المراجعة القانونية ويتم فيها معاينة الامور التالية:

أ- اختبارات الاتفاقية التي أبرمت بين الشركة وأحد مؤسسيها.

ب- إصدار السندات.

ج- إثبات أجر الخمس أعضاء الاعلى أجرا.

د- إبلاغ وكيل الجمهورية إذا استدعت الضرورة لذلك.

المطلب الرابع: تنظيم العمل وإعداد وصف المهمة

تتم عملية المراجعة على مرحلتين، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ثم فحص الحسابات إلا أن نتائج العمل تتوقف على مدى دقة التخطيط السليم والإشراف الدقيق على المساعدين.

بعد أن ينتهي المراجع من مرحلة التعرف على المؤسسة ومحيطها يقوم بتنظيم الاشغال في الزمان

والمكان مع الاخذ بعين الاعتبار كل الصعوبات التي قد يواجهها أثناء سير الاشغال وقبل البدء في عملية

المراجعة عليه القيام بما يلي:

1- اختيار معاونيه مع الاخذ بعين الاعتبار مستوى الخبرة المهنية لكل واحد منهم.

2- تاريخ ومكان العمل.

3- الوقت اللازم لإتمام العملية.

ثانيا: إعداد وصف المهمة

المعلومات الأساسية يتم حفظها في ملف دائم ثم تلخيص في وثيقة تسمى وصف المهمة ويتم توزيعها على مجموع الافراد المشاركين في العملية، وصف المهمة يتم تحضيره مرة كل سنة من طرف رئيس المهمة قبل بداية أعمال الرقابة وهذا مهما كان حجم المؤسسة¹

1-محتويات وصف المهمة

يحتوي وصف المهمة على المعلومات التالية

أ- تقديم العميل، على أنه المؤسسة الخاضعة لعملية المراجعة ويتم تقديمها بالشكل التالي:

- اسم المؤسسة والشكل القانوني.

- تاريخ إنشاء المؤسسة .

- المؤسسون.

- وصف نشاط المؤسسة وأرقام التليفون والفاكس.

- مكان تموقع المؤسسة وأرقام التليفون والفاكس.

- تاريخ إقفال الميزانية.

1- Bernard Coulasse, Encyclopédie de comptabilité et de contrôle de gestion et d'audit

[Economica2000],p 87.

ب- المعلومات المحاسبية وتعلق بالمبادئ والطرق المحاسبية المتبعة فيما يتعلق بالحسابات وطرق إجراء

التعديلات المحاسبية

ج- النظام المحاسبي الإلكتروني يدوي مركزي غير مركزي.

د- محيط الرقابة الداخلية ويتم بواسطة إعداد وصف كامل للنظام.

هـ- المجالات الحساسة ويتم هذا عن طريق تحديد ما يلي.

- وصف المجالات الحساسة والمشاكل المحاسبية التي واجهها المراجعون السابقون.

- خصوصيات السنة الخاضعة لعملية المراجعة.

- آثار هذه المشاكل على سير المراجعة وتوجيهها .

- الحلول المقترحة.

و- تدخلات الخبراء عندما تتم الاستعانة بخبراء على المراجع ان يبين هذا في وصف المهمة وذلك بتبيان كل

المعلومات الخاصة بالأشخاص الذين سوف يتم التعامل معهم ونوعية الاعمال الموكلة لهم والوقت الذي

سوف تستغرقه.

المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تتميز المؤسسات الكبيرة باتساع نشاطها وتنوع عملياتها، الامر الذي يجعل عملية تخطيط السياسة في غاية

من الصعوبة حيث يصبح من الضروري تقسيم وظائف النشاط إلى مراكز مختلفة لتبسيط عملية التخطيط

والتنفيذ ومتابعة السياسات مما يحقق أهداف المؤسسة المرجوة واستخدام الموارد المتاحة أقصى استخدام.

إن نظام الرقابة الداخلية هو السبيل الذي يحقق الرقابة الذاتية على عمليات المؤسسة وأن هذه النظم تتطور حسب تطور نشاط المؤسسة وتعدد عملياتها.

المطلب الأول: الرقابة الداخلية وأهدافها

يقصد بالمراقبة الداخلية ذلك الأسلوب من التنظيم الإداري والمحاسبي الذي يجعل الأعمال اليومية في المؤسسة ما تتم بشكل يشترك فيه أكثر من شخص واحد كل عملية من العمليات وبهذا يكون عمل كل موظف لأعمال موظفين آخرين وذلك بغرض منع أو اكتشاف الغش والتزوير.

وعلى هذا فإن المراقبة الداخلية تقتضي توزيع وتقسيم الصلاحيات بين الموظفين وأسلوب تسجيل العمليات على أساس جعل جزء من الأعمال مكملا للأعمال الأخرى ومستقلا عنها في نفس الوقت.¹

ويرى مجمع المحاسبين الأمريكيين أن الرقابة الداخلية تعني (الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة المؤسسة بهدف حماية الأصول ومراقبة دقة ومصداقية المعلومات المحاسبية واحترام السياسات)²

إن القواعد الأساسية للرقابة الداخلية ان لا يقوم شخص واحد بإيجاز كل المراحل المتعلقة بعملية واحدة من أولها إلى آخرها.

1- د. عبد الوهاب خياطة، مرجع سابق، ص24.

²MOHAMED BOUHADIDA, Dictionnaire Des Finances, Des Affaires Et De Management[CASBAH Edition 2000],P 73.

تتمثل أهداف الرقابة الداخلية في أربعة عناصر رئيسية والتي أصبحت تلقى قبولا عاما كهدف عام لأي نظام للرقابة الداخلية.

أولاً: حماية أصول المؤسسة

تمثل أصول المؤسسة هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية وتتخذ حماية أصول المؤسسة أشكالا مختلفة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من التبيد والضياع والسرقة ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق مايلي:¹

1-الوقاية من الاخطاء المتعمدة: قد يرتكب الموظف خطأ متعمدا قصد إخفاء فعل منحرف ويكون هذا الفعل مخطط له بالتواطؤ مع أفراد غير أمناء داخل المؤسسة ومن أمثلة ذلك:

(أ) تعمد عدم إجراء قيد محاسبي معين.

(ب) التلاعب والتحريف في السجلات بالشكل الذي يبدو معه عدم وجود تعارض مع التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

(ج) إدراج أسماء وهمية في كشف الأجور لتغطية عجز في النقدية أو للإستفادة من هذه الأجور.

2- الوقاية من الاخطاء غير المتعمدة: إن سبب حدوث هذا النوع من الاخطأ هو الجهل بقواعد المحاسبة الخاصة بالمؤسسة ومن أمثلتها ما يلي:

(أ) تسجيل الاستثمارات في حسابات المصاريف الامر الذي يجعل الاصول تظهر في الميزانية بأقل من قيمتها

¹- د. عبد الفتاح الصحن، ود. أحمد أنور، الرقابة ومراجعة الجسايات، [مؤسسة شباب الجامعة]، ص265.

والنتيجة تنقص الأمر الذي يؤثر على الوضعية الصافية للمؤسسة.

(ب) أخطاء السهو غير المتعمدة سواء كلياً أو جزئياً.

3- الوقاية من السرقة والاختلاس والغش: يعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة

بصفة عامة ومن أمثلة هذه التصرفات ما يلي:

(أ) الإستلاء على حساب من أموال الشركة دون وجه حق.

(ب) اغتصاب أصل من أصول الشركة عن طريق إجراءات مضللة.

(ج) تكهين بعض أصول الشركة رغم صلاحيتها بغرض الاستيلاء عليها.

ثانيا: دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها

يترتب على مزولة الانشطة المختلفة للمؤسسة مجموعة من العمليات ينتج عنها مبادلة منتج أو خدمات

المؤسسة من أطراف من خارج المؤسسة ويتم إنجاز هذه العمليات من خلال أربعة خطوات هي كالآتي:¹

1- التصريح بالعمليات: تتضمن هذه الخطوة مجموعة السياسات والقرارات الادارية الخاصة بإجراءات التبادل

التجاري، وعمليات التحويل واستخدام الاصول في أغراض محددة وقد تكون القرار خاصا يتعلق بمنح خصم

لعميل دون غيره أو يأخذ صفة العمومية يمكن تطبيقه على جميع العمليات المتشابهة كتحديد سعر البيع لأي

عميل.

¹- عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، [دار الجامعة الجديدة 2002]، ص168.

2- تنفيذ العمليات: تتضمن هذه الخطوة كافة الاجراءات والخطوات المتتابعة لإنجاز وتنفيذ العمليات المختلفة

التي تقوم بها المؤسسة، ويجب ربط كل خطوة من الخطوات أو إجراء من الاجراءات بالمسؤول عند تنفيذها حتى تتم محاسبته.

3- التسجيل الدفترى للعمليات: تتضمن هذه الخطوة تسجيل كل العمليات التي تمت ونفذت في الدفاتر

والسجلات الخاصة بذلك والمعدة لكل مجموعة من العمليات، حيث يتم تخصيص دفاتر معينة لكل مجموعة متجانسة من العمليات (دفاتر المشتريات، دفاتر المبيعات، دفاتر المخزون) كما يجب مراعاة مبدأ القيد المزدوج أي (لكل دائن مدين).

4- المحاسبة عن نتائج العمليات: تتمثل هذه الخطوة في تحديد العمليات المختلفة التي قامت بها المؤسسة خلال

الفترة والتي يتولد عنها مجموعة من البيانات المحاسبية يمكن الاعتماد عليها إما داخل المؤسسة كوسيلة لإتخاذ القرارات وتقييم الاداء أو من خارج المؤسسة وهذا وفقا لحاجة كل طرف على حدا.

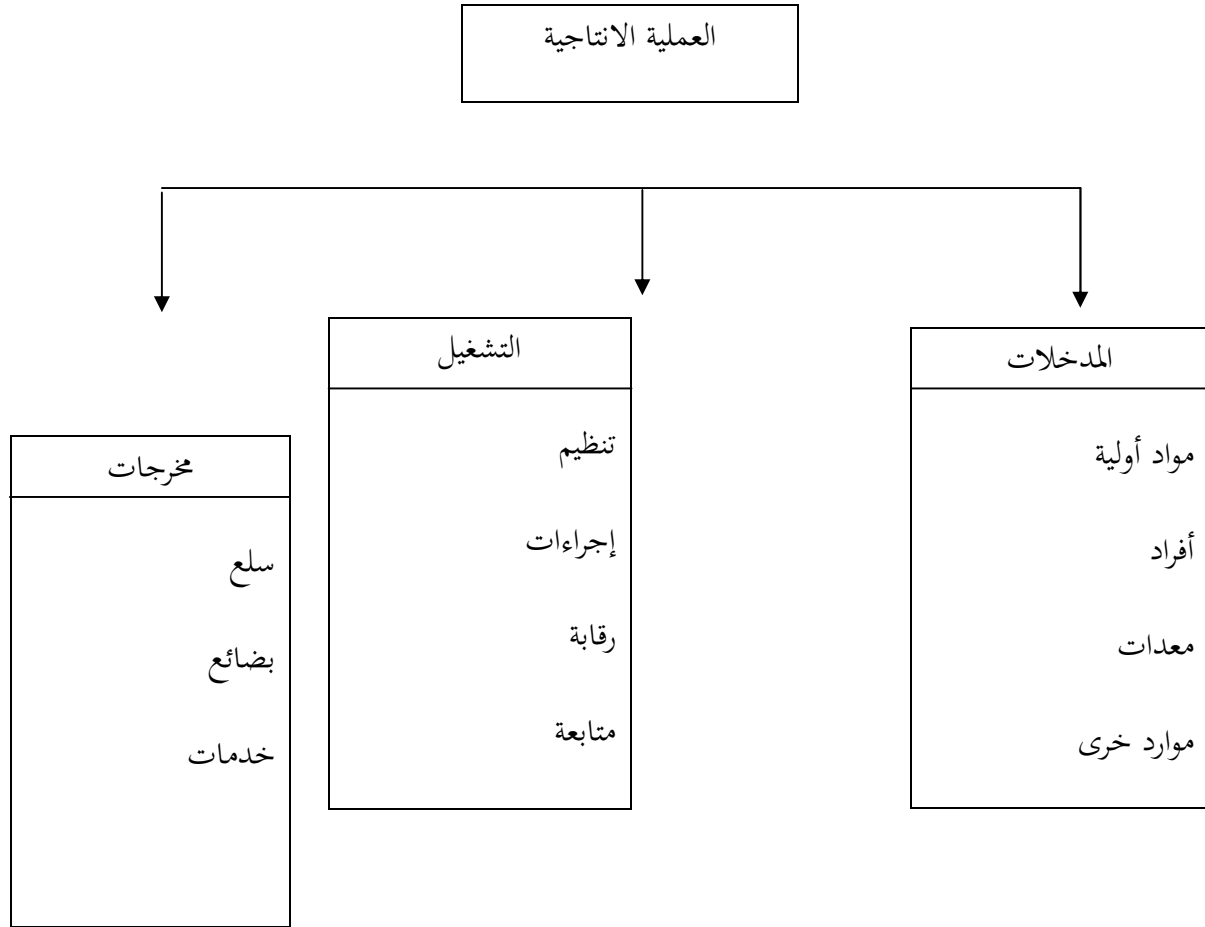
ثالثا : الكفاءة الانتاجية

تعني الكفاءة الانتاجية التنسيق الكامل بين عناصر المدخلات باعتبارها نادرة نسبيا من جهة وذات تكاليف مرتفعة من جهة أخرى من اجل الثروة بأقل قدر ممكن من المدخلات.¹

إن زيادة وتطوير الكفاءة الانتاجية تعد من الاهداف الرئيسية لإدارة المؤسسة حيث يمكن أن تلعب الرقابة الداخلية دورا هاما في هذا المجال عن طريق متابعة مراحل العملية الانتاجية ورقابة عناصر الانتاج ويمكن توضيح مراحل العملية الانتاجية في الشكل التالي:

¹- أحمد طرطار، ترشيد الاقتصاد للطاقت الانتاجية، [ديوان المطبوعات الجامعية 2001] ، ص 20.

الشكل رقم 04: العناصر الأساسية لسيورة العملية الإنتاجية



المصدر: أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ص20.

1- الرقابة الداخلية على المدخلات: تهدف الرقابة الداخلية خلال هذه المرحلة إلى :

أ- التأكد من حسن استخدام موارد المؤسسة وذلك بمقارنة معدلات الاداء الفعلي بالمعدلات المخططة.

ب- المحافظة على هذه الموارد، وحمايتها من التلف والسرقة.

ج- التأكد من مدى كفاءة الاجهزة والمعدات والآلات التي سوق تستخدم في العملية الإنتاجية عن طريق اختبار

وتقييم مدى كفاءتها التشغيلية في العملية الإنتاجية.

2- الرقابة الداخلية في مرحلة التشغيل: تهدف الرقابة الداخلية من خلال هذه المرحلة إلى:

- (أ) التحقق من عدم مخالفة الاجراءات التنظيمية داخل المؤسسة.
- (ب) التحقق من انتظام العملية بكافة إجراءاتها وخطواتها والكشف عن أي انحراف عن هذه الاجراءات وبيان أسبابها.
- (ج) متابعة عملية التشغيل ورقابتها أول بأول وتقييم مستوى أداء الاجهزة والمعدات والافراد وفقا لمعدات الاداء المخططة والمعيارية.

3- الرقابة الداخلية على المخرجات: تهدف الرقابة الداخلية خلال هذه المرحلة إلى:

- (أ) التحقق من كمية الانتاج من السلع أو الخدمات ورقابتها.
- (ب) - تقييم معدلات الانتاج الفعلية، ومقارنتها المعيارية وبحث أسباب الانحراف إن وجدت.
- (ج) تقييم ما تحقق من منافع من العملية الانتاجية.

رابعا: تشجيع الالتزام بالقوانين والسياسات الادارية

تعتمد جميع أنشطة المؤسسة على مجموعة اللوائح والقوانين التي تحدد المستويات الادارية المختلفة للمؤسسة وحقوق وواجبات العاملين فيها وكذا السياسات الادارية المتبعة داخل المؤسسة مثل سياسات الانتاج وسياسات التمويل وسياسات البيع وما إلى ذلك وتهدف الرقابة الداخلية في هذا المجال إلى مايلي:¹

1- التحقق من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، مرجع سابق، ص177.

- 2- كشف وبيان أي مخالفات أو انحرافات.
- 3- بيان أسباب وقوع هذه الانحرافات والمخالفات.
- 4- وضع التوصيات والاقتراحات اللازمة لعلاج هذه المخالفات وتصحيح هذه الانحرافات.

المطلب الثاني: عناصر الرقابة الداخلية

يتوقف نجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة على مدى توافر مجموعة من المقومات الضرورية والعناصر الهامة لخلق نظام سليم وفعال للرقابة داخل المؤسسة وفيما يلي عرض مختصر لأهم هذه العناصر:

أولاً: خريطة تنظيمية

تتحقق الرقابة الداخلية بوجهيها (الرقابة المحاسبية والرقابة الادارية) بوجود هيكل تنظيمي داخل المؤسسة، ويتم ذلك من خلال خريطة تنظيمية متكاملة يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية:¹

1- البساطة: بمعنى أن تكون الخريطة غير معقدة وبسيطة يفهم من خلال كافة المستويات الادارية المختلفة رأسياً وأفقياً.

2- الوضوح: بمعنى أن تكون الخريطة سهلة الفهم بالنسبة لجميع الافراد والعاملين في المؤسسة حتى يتسنى لكل فرد أن يكون على علم بما له من سلطات وما عليه من مسؤوليات مما ييسر عملية الرقابة ويحقق الاهداف العامة للمؤسسة.

3- دليل العمل: تتوقف سلامة بيانات القوائم المالية بدرجة كبيرة على فهم الاجراءات الخاصة بأوجه النشاط المختلفة ولتحقيق هذا الهدف تقوم كثير من المؤسسات بإعداد دليل للإجراءات يوضح الدورة المستندية ويحدد

¹- د. فريد النجار، إدارة الاعمال الاقتصادية والعلمية، [مؤسسة شباب الجامعة 1988]، ص 339.

طرق وخطوات تقسيم العمل والتسجيل والتبويب في السجلات المختلفة.

4- المرونة: يعني أن تكون الخريطة التنظيمية قابلة للتغيير والتعديل تحت أي طرف غير عادية خلال حياة المؤسسة دون أن يؤثر هذا التعديل على الهيكل العام لها، أو الاخلال بالتنظيم القائم ومن الظروف التي يترتب عليها إجراء تعديلات معينة في الخريطة التنظيمية مثلا (حدوث توسعات في أنشطة المؤسسة أو خلق وظائف جديدة).

5- الملاءمة: تعني أن تكون الخريطة متفقة وملاءمة لكل من الشكل القانوني للمؤسسة، والقطاع التابعة له فقد تكون مؤسسة فردية، شركة أشخاص أو شركة أموال كما يجب أن تتلائم أيضا مع طبيعة النشاط وحجم المؤسسة.

6- التكلفة: هنا يجب مقارنة الفوائد التي تعود على المؤسسة من تصميم الخريطة التنظيمية مع تكاليف إعدادها ومن الطبيعي أن تكون الفوائد أعلى من التكاليف ولتحقيق هذا يجب عند إعداد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مراعاة ما يلي:

• ان يكون الهيكل التنظيمي واقعا وغير مبالغ فيه.

• ان يراع الامكانيات المادية للمؤسسة.

• ان يراعي الامكانيات البشرية العاملة في المؤسسة.

ثانيا: عناصر بشرية ملاءمة: إن أي نظام مهما كانت درجة تكامل عناصره ودقة إجراءاته لن يكون أفضل في

شيء من الأشخاص القائمين عليه فالعنصر البشري هو اساس نجاح أي نظام رقابي لأن الافراد في مختلف

المستويات الادارية مسؤولين مسؤولية كاملة عن تنفيذ أسس وقواعد نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

إن قدرة ونزاهة العاملين يمكن أن تزيد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية إذا تم الاستفادة منها عن طريق الاهتمام بالجوانب الانسانية عند تنظيم العمل وفي تحديد علاقة الادارة بهم ذلك بالاضافة إلى وجود نظام عادل للحوافز والترقيات ووجود نظام للتدريب المستمر من شأنه أن يثير حماس العاملين ويزيد من كفايتهم الانتاجية كما ونوعا ويخلق فيهم إحساسا بالتعاون فيما بينهم لتحقيق أهداف المؤسسة.¹

ثالثا: نظام سجلات ومستندات متكاملة

النظام المحاسبي هو مصدر المعلومات اللازمة لمن يهمهم أمر المؤسسة ولكي يحقق النظام المحاسبي دوره في مجال الرقابة الداخلية يجب أن تتوفر فيه الخصائص التالية:

- 1-البساطة:** يجب أن تتضمن سجلات أو دفاتر لها أهداف محددة وأن يراعي في تصميم المستندات مايلي:
 - عدد الصور اللازمة حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط المختلفة بأقل تكلفة ممكنة وبأكبر قدر من الكفاية.
 - توضيح خطوات سير المستندات وتحديد البيانات المطلوبة من المستويات الوظيفية التي تمر عليها.
 - الاخذ بمبدأ الترقيم المسبق.
 - إعداد المستند في نفس وقت وقوع العمليات.
- 2- توفير الافراد المتخصصين:** يجب أن يكون القائمين على العمل المحاسبي في المؤسسة على درجة عالية

¹-COOPERS ET HYBRAND , La Nouvelle De Contrôle,[IFACI 2000] P 173.

²-MOHAMED BOUHADIDA, Dictionnaire Des Finances, Des Affaires Et De Management[CASBAH Edition 2000],P 73.

من الكفاءة والخبرة والامام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها ولزيادة كفاءة العاملين في الادارة المالية يجب أن يتم تدريبهم تدريباً صحيحاً وينبغي أن يكون من بينهم قيادة قادرة على الاشراف والمتابعة، وضمان انتظام العمل، كما يجب توفر قنوات الاتصال اللازمة بين هؤلاء الافراد والعاملين في المستويات الادارية العليا وباقي الموظفين الذين يستخدمون البيانات المالية.¹

3- خدمات متطلبات الرقابة والمراجعة: يتعين أن يصمم النظام المحاسبي وينفذ بطريقة تيسر خدمة متطلبات الرقابة والمراجعة وذلك بتوفير البيانات القدر المناسب وفي الوقت المناسب.

4- توضيح نتائج الاعمال والانشطة: يتعين أن تعد الحسابات والقوائم المالية بشكل يوضح النتائج المالية والاقتصادية للأعمال والانشطة التي يتم إنجازها توضيحاً كاملاً بما في ذلك قياس الايرادات والتعرف على التكاليف ويتطلب ذلك أن تصمم الحسابات بطريقة توفر الاساس اللازم لتنظيم وقياس وتحليل النتائج عن طريق إعداد التقارير المالية المختلفة والقوائم والحسابات الختامية.²

5- وضع دليل محاسبي موحد: يمكن ان يستعمل الدليل المحاسبي الموحد كمرشد للعاملين في المجال المالي من ناحية وفي المجال الرقابة الداخلية من ناحية أخرى كما يوفر هذا الدليل الاساس للمراجعة والتقييم الدوري للعمليات المحاسبية ويجب أن يتضمن هذا الدليل العناصر التالية :

- الاجراءات التنظيمية للإدارة المالية بكافة عناصرها.
- طريقة إعداد التقارير وعملية التقييم النهائية للنتائج.
- مفاهيم و أسس الرقابة الداخلية لعناصر الاصول والخصوم.

¹- BENOIT PIGE, Audit Et Contrôle Interne[LES ESSENTIELLES DE GESTION 1997],P133.

²- عبد الفتاح مجد الصحن، سمير كامل، مرجع سابق، ص 200.

6- تألية النظام المحاسبي: إن استخدام الأجهزة الالكترونية الحديثة في تنفيذ العمليات المحاسبية تساعد على ما يلي:

- تسهيل عملية إعداد البيانات المحاسبية وإنتاج المعلومات بدقة وفي الوقت المناسب.
- تأدية الاعمال بطريقة أكثر كفاءة وبدقة عالية وسرعة فائقة.
- زيادة فاعلية الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها.

رابعاً: أدوات رقابة مناسبة

لنجاح نظام الرقابة الداخلية هناك أدوات وأساليب رقابة يجب توفرها هذه الادوات تتمثل في الضبط الداخلي والمراجعة الداخلية.

1- الضبط الداخلي: يمثل الضبط الداخلي مجموعة الاجراءات والترتيبات الخاصة التي يتم وضعها بغرض منع واكتشاف الاخطاء والانحرافات والغش من ناحية والتطوير المستمر في أداء العمل من ناحية أخرى، وهذه الترتيبات يطلق عليها قواعد الضبط الداخلي وتتمثل فيما يلي:¹

(أ) **التأمين على الاصول:** حيث يتم وضع مجموعة من الاجراءات الخاصة بالتأمين على الاصول التي لها طبيعة خاصة تعرضها للتلف أو السرقة أو الاختلاس أو الضياع ومثال ذلك ما يلي:

- التأمين على النقدية بالخزينة ضد السرقة والاختلاس.

- التأمين على البضاعة بالمخازن ضد السرقة والتلف والحرق.

- التأمين على الاجهزة والمعدات ذات الطبيعة الخاصة، كالحسابات الآلية ضد التلف والسرقة.

(ب) **أسلوب الرقابة الحدية والمزدوجة:** تتمثل الرقابة الحدية في وضع حدود لتدرج السلطة في مجال التصريح

¹- أبو الفتوح علي الفضالة، المراجعة العامة، [دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع مصر 1996]، ص206.

بعملية معينة وتزداد هذه السلطة مع الصعود من المستويات الادارية الدنيا إلى المستويات الادارية الاعلى أما الرقابة المزدوجة فتعتمد على إشراك أكثر من شخص لإنجاز عملية معينة.

ج- نظام التفتيش: لكي يحقق نظام التفتيش فوائده يجب أن يكون مفاجئاً وغير دوري ينشأ هذا النظام في بعض المؤسسات لضمان حسن سير العمل وعدم مخالفة الانظمة والاجراءات والالتزام بقواعد الرقابة الداخلية المعمول بها.

د- نظام مراقبة البريد: يتم تنفيذ هذا النظام عن طريق وضع إجراءات سليمة ومنظمة لكل من البريد الوارد والصادر على السواء وتؤدي هذه العملية إلى:

- تنظيم عملية استلام البريد الوارد.

- تنظيم عملية توزيعه على الاقسام والادارات المختصة.

- تنظيم عملية التسجيل الوارد والصادر في السجلات والدفاتر الخاصة.

- تنظيم عملية حفظ المرسلات بعد استكمال دوراتها داخل الاقسام والادارات وحفظ صور المرسلات الصادرة حتى يمكن الرجوع إليها عند الحاجة.

هـ- تحديد الاختصاصات: تتم عن طريق تقسيم العملية إلى عدد من الخطوات الجزئية يقوم بتنفيذها عدد من الموظفين وفي ذلك إخضاع عمل موظف لرقابة موظف آخر مما يساعد على التقليل من حدوث الاخطاء.

و- وضع الاجراءات: هذه الاجراءات تحدد الخطوات التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة ويشترط لنجاح هذه الاجراءات في مجال الرقابة توافر النواحي التالية:

- إدراك وفهم العاملين لهذه الاجراءات.

- أن تكون قابلة للتغيير تحت أي ظروف.

- بحث مراجعة مدى فاعليتها وفائدتها بشكل دوري.

- تقييم مدى فاعليتها في مجال تحقيق الرقابة الداخلية بصفة مستمرة.

ط- التسجيل الدوري للعمليات: ويتم ذلك من خلا المستندات لحدوث هذه العمليات في الدفاتر والسجلات المخصصة لذلك ويتم تسجيل المستند في الدفاتر بشكل فوري دون تأخر وذلك بعد التأكد من صحة وسلامة بياته.

ك- مطابقة الصول: يتم مطابقة الاصول عن طريق مقارنتها بالارصدة الدفترية وتتم هذه المطابقة عن طريق الجرد الفعلي للأصول، ويجب التحري عن أسباب الاختلاف بين الرصيدين إن وجد ذلك لتحديد المسؤول عن ذلك.

2- المراجعة الداخلية:تهدف إجراءات المراجعة الداخلية بصفة عامة إلى مساعدة الادارة في تقييم عناصر نظام الرقابة الداخلية وفي تقييم مدى كفاية مراكز النشاط المختلفة داخل المؤسسة.

المراجع الداخلي يمارس مهامه باعتباره كوظف في المؤسسة وتنحصر مسؤوليته في تحديد مدى قيام مراكز النشاط المختلفة بتنفيذ السياسات الادارية المرسومة.

إن أهمية وظيفة المراجعة الداخلية تتطلب تعيين مراجعين على قدر كاف من المقدرة العلمية والمهنية حتى يتمكنوا من القيام بمهامهم الوظيفية على أحسن وجه.¹

خامسا: نظام متكامل للتقارير:

يجب أن تتميز التقارير بصحة بياناتها وبدقة معلوماتها وإعدادها في الوقت المناسب وتهدف التقارير إلى توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات .

إن أهمية المعلومات التي تتضمن التقارير بالنسبة لعملية اتخاذ القرارات تتطلب مراعاة اعتبارات معينة عند اعدادها ونذكر منها ما يلي:²

¹PASCAL SIMONS, Aiudit Financier,[Ed Organisation 1987], P 89.

²- Vérification De L'efficience Bureau De Véficateur GÉNÉrale CANADA 1995, P18.

1- الوضوح: نعي بذلك ما يلي:

- أن تكون لغة التقارير سهلة الفهم والاستيعاب.
- البعد عن استخدام مصطلحات غير مألوفة وغامضة.
- أن تكون التقارير موجزة قدر الامكان.
- عدم تكرار البيانات في التقرير الواحد.
- أن تعد التقارير بشكل فيه تسلسل منطقي (مقدمة، جوهر التقرير، الخلاصة).

2- الدقة: ونعي بذلك ما يلي:

- أن ما تحتويه التقارير من نتائج مبني على وقائع حقيقية.
- وجود أدلة إثبات على صحة بيانات التقارير.
- أن تكون لغة التقرير محددة إثبات وقاطعة ولا تختمل أكثر من معنى.

3- السرعة: إن إعداد تقارير الرقابة الداخلية بالسرعة الكافية يحقق ما يلي:

- تقديم التقارير في الوقت المناسب.
- كشف أي انحرافات عن المعايير في الوقت مبكر.
- إمكانية حل المشاكل ومعالجة الانحرافات في الوقت الملائم.

4- الموضوعية: نعي بذلك ما يلي:

- البعد عن التحيز.

- ان لا يكتب التقرير بأسلوب يوحي بنتيجة معينة.

- أن يوضح التقرير الحقيقة فقط.

أن لا يكون التقرير موجه لأحد.

5- الملاءمة: نعني بذلك ما يلي:

- ملاءمة التقرير للموضوع المطلوب إعداد تقرير عنه.

- ملاءمة التقرير لطبيعة وأهداف الرقابة الداخلية.

- ملاءمة التقرير للمستوى الإداري المقدم له.

المطلب الثالث: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

أولاً: خطوات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية:

بالرغم من تعدد طرق التقييم نجد أن عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية تمر بعدد من الخطوات هي :

1- جمع الحقائق والمعلومات عن النظام:

تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة وأنظمة الرقابة التي تم

تصميمها لنواحي النشاط المختلفة وما يجب أن تكون عليه تشغيل هذه الانظمة وبعبارة أخرى تعني هذه الخطوة

جمع المعلومات عن الدورة المستندية والخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي ودليل الاجراءات وخرائط التدفق داخل

الوحدة ومن الملاحظ في هذه الحالة ضرورة حصول مراقب الحسابات على قرنية يمكن الاعتماد عليها في الدفاع

عن هذه المعلومات ومن بينها التقرير الوصفي وخرائط التدفق وقوائم الاسئلة ويضيف البعض إلى هذه المصادر الملاحظات الشخصية لمراقب الحسابات ومناقشته مع العاملين داخل الوحدة وما تشمل عليه ملفاته الدائمة في السنوات السابقة عن الوحدة محل الفحص.

2- فحص النظام:

تعني هذه الخطوة اختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية و التحقيق من ان تشغيله يتم وفقا لما هو محدد مسبقا و منه تهدف هذه الخطوة الى التعرف على التشغيل الفعلي للنظام و مدى مساييرته للحقائق التي تم التوصل اليها في هذه الخطوة الاولى و التي تحدد ما يجب ان يكون عليه النظام و تشمل هذه الخطوة على نقطتين اساسيتين هما :

أ- مجموعة من اختبارات مدى التمشي او مدى الالتزام .

ب- مراعاة التوقيت المناسب للاختبارات .

و بالنسبة للنقطة الاولى نلاحظ ان نجاح أي نظام للرقابة الداخلية يعتمد في الواقع على كيفية تشغيل النظام و مدى تفهم العاملين لواجباتهم ومن ثم فان على مراقب الحسابات ضرورة التأكد من ان اجراءات الرقابة الداخلية تطبق كما هي محدد لها في النظام الموضوع و لكي يتحقق ذلك يقوم مراقب الحسابات بعمل بعض الاختبارات للتأكد من مدى مساييرة الاجراءات المطبقة فعلا مع ما هو محدد مسبقا ومن بين هذ الاختبارات المراجعة المستندية للعمليات ,التحقيق من ارصدة الحسابات هذا بالإضافة الى ملاحظة تصرفات العاملين خلال عملية التنفيذ و اجراء حوار معهم.

ثانيا: طرق (وسائل) تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

بالرغم من تعدد طرق دراسة وفحص أنظمة الرقابة الداخلية فإنها تستهدف تحقيق غرض واحد هو المساعدة في التحديد الاقتصادي والفعال للمدى الضروري للاختيارات التي يقوم بها مراجع الحسابات ولقد اعتمد مراقبو الحسابات في ظل المدخل السائد حاليا لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق لإجراء ذلك التقييم ومن هذه الوسائل:

1- مراجعة العمليات المتكررة وغير المتكررة والأحكام:

المعطيات المتكررة هي ترجمة للعمليات الروتينية (المشتريات المبيعات الأجور) ، أما العمليات غير المتكررة هي عمليات دورية تحدث في فترات منتظمة من الزمن كالجرد المادي للمخزون أو عمليات استثنائية ناتجة عن عمليات أو قرارات خارجة عن الاستغلال العادي.

إن تميز المعطيات المتكررة بالحجم الكبير يؤدي إلى الارتكاز على طرق الرقابة المعمول بها من طرف المؤسسة ومن ثم تحديد الأنشطة التي تغذي هذه الحسابات والتي يطلق عليها دورة العمليات وتتميز كل دورة بأنها تغطي مجموعة من العمليات نذكر منها (دورة المشتريات دورة المبيعات دورة أمتحصلات دورة المصروفات دورة الاجور والمرتبات، دورة الاستثمارات دورة المحزونات).

رغم اختلاف اساليب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية إلا أن معظم المراجعين يتفوقون على إتباع الخطوات التالية:

أ- التقرير الوصفي:

يعد مراجع الحسابات أو أحد مساعديه هذا التقرير ليشمل على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما تحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم للواجبات وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها ويتم الحصول على هذه المعلومات من لال المقابلات مع العاملين والرجوع إلى دليل الاجراءات والدورة المستندية وأية قرائن أخرى ملائمة.

وعادة ما يتم عرض هذا التقرير على بعض المسؤولين داخل الوحدة لمراجعته و إبداء الرأي فيما إذا كان مراقب الحسابات قد جانبه الصواب في تفسير بعض الاحداث وذلك قبل كتابته في صورته النهائية وفي الفترات المالية التالية قد يتطلب الامر تعديل هذا التقرير وفقا لما تظهره عملية المراجعة من تغيرات في سير العمليات ومن ثم فليس من الضروري إعداد تقرير جديد.

ومن مزايا هذه الوسيلة أن التقرير الوصفي سيكون شاملا وسيعد لكل عملية على حدى مما ينتج عنه إلمام كامل من جانب مراقب الحسابات لأنظمة الرقابة الداخلية مما تعجز عنه أية وسيلة أخرى ومن ناحية أخرى فإنه يعاب على هذه الوسيلة أن إعداد التقرير يستنفذ الكثير من جهد ووقت مراقب الحسابات وخاصة عند إعداده للمرة الأولى وكذلك قد يتجاهل بعض الحقائق الهامة عن أنظمة الرقابة الداخلية نتيجة للسهو.

ب- قوائم الاسئلة:

تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وتوزع على العاملين لتلقي الردود عليها ثم تحليل تلك الاجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المؤسسة ومن الافضل ان تقسم قائمة الاسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها لمجموعة من الاسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه القوائم للحصول على إجابات نعم أو لا فإذا أتت الاجابة بالنفي قد تعني احتمال وجود بعض نواحي القصور في الرقابة الداخلية وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداما بين مراجعي الحسابات لما تحققه من مزايا أهمها:

1- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تم مراجع الحسابات عن طريق تصميم مجموعة من الاسئلة لكل

مجال .

2- امكانية استخدام مبدأ التنميط في اعداد القوائم مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.

3- يمكن استخدام القوائم بواسطة اشخاص اقل تاهيل و خبرة بعكس الحال عند استخدام الوسائل الاخرى للتقييم

4- تمدنا بمعيار يمكن استخدامه كمقياس لمدى فاعلية الرقابة الداخلية الموجودة و هذا ما تفتقر اليه الوسائل الاخرى للتقييم.

و على الرغم من المزايا السابقة فان قوائم الاسئلة يشوبها عدة عيوب اهمها:

أ-صعوبة التوصل الى تقييم شامل للرقابة الداخلية ككل حيث انها تركز الاهتمام على كل مجال من مجالات النشاط على حدة.

ب-احتمال ان تتم الاجابة على قائمة الاسئلة بطريقة روتينية دون الرجوع الى ما يتم فعلا مع وجود خطر احتمال ان تنقل اجابات العام الماضي للاجابة على قائمة الاسئلة للعام الحالي و خاصة اذا لم يطرا عليها أي تغيير.

ج-قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها مراقب الحسابات لجميع الحالات مما يتطلب معه اعداد عدة نماذج من الاسئلة وفقا للحالة التي يتعامل معها مما يستفيد الكثير من وقت و جهد مراقب الحسابات.

د-تركز قوائم الاسئلة على من يتعين عليه القيام بالعمل المعين.

هـ-تركز على الاعمال التي يتم اداؤها اكثر من التركيز على الافراد او الجماعات . و يتضح ذلك من الرجوع الى الاسئلة التي تشمل عليها اية قائمة يعدها مراقب الحسابات.

و- و أخيراً فلقد عاب هذه القوائم أنها تعطي وزناً لجميع نواحي الرقابة الداخلية مع أن هناك بعض النواحي .

و لليغلب على هذا العيب فلقد اقترح البعض استخدام قوائم الاسئلة الكمية المرجحة بالأوزان و تختلف هذه

القوائم عن قوائم الاسئلة التقليدية فيما يلي :

- تبين القوائم المرجحة بالأوزان الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية في المجالات المختلفة لوجه

النشاط داخل الوحدة.

- تمثيل هذه الأهمية النسبية بقيم عددية، أوزان، للتعبير عن الأهمية النسبية لكل سؤال و يترك امر تحديد هذه

الأوزان لمراقب الحسابات .

- تحديد دليل الفاعلية عن طريق إيجاد ناتج قسمة مجموع القيم الفعلية الناتجة عن الاختبار على مجموعة القيم

الكلية المحتملة لنقص الاختبار و يستخدم هذا الدليل كأساس موضوعي لتحديد مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية

و من ثم سنجد ان خانة نتيجة الاختبار في قائمة الاسئلة.

3- خرائط التدفق

يمكن تعريف خريطة التدفق بأنها رسم بياني يستخدم الرموز لتمثيل المستندات ومسار تدفقها داخل التنظيم

وبذلك فهي تعمل على إِبْصَال كل المعلومات الملائمة والتي تستخدم كقرينة موضوعية لتقسيم العمل ونظام

الاعتماد داخل المؤسسة وتمثل أهداف خرائط التدفق فيما يلي:

أ- معاونة من يعدها لفهم طبيعة أنظمة الرقابة الداخلية.

ب- استخدامها كوسيلة لإِبْصَال وصف النظام إلى من يهمهم الأمر.

ج- المعاونة في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية باعتبارها إحدى وسائل التنظيم.

تعتبر خريطة التدفق وثيقة منطقية تسمح بطرح مجموعة من الاسئلة عن أي وثيقة تتمثل في الآتي:

- كم عدد النسخ.

- من يرسلها.

- أين نقطة الوصول.

متى يتم إنشاؤها.

ولإعداد هذه الخرائط هناك بعض المفاهيم يجب احترامها:¹

- تقسيم ورقة العمل إلى عدد من الاعمدة ويحتوي كل عمود على اسم المصلحة التي تدخل في النظام.

- المعلومات التي تبني على أساسها الخرائط يجب أن تكون من مصادر مختلفة.

- ظهور أي وثيقة أو وظيفة يتطلب إنشاء رمز جديد وعمود جديد.

- يجب تجنب التفصيل المستفيض الذي قد يترتب عنه تصوير مخطط معقد ومتداخل.

- تجنب التأقظر وتصوير حركة الوثائق عموديا أو أفقيا.

تشتمل خرائط التدفق على ثلاثة عناصر أساسية:

1- مجموعة الرموز لإعداد خرائط التدفق يتم استخدام مجموعة من الرموز للتعبير عن المفردات والخطوات

¹- GILLES CHEVALIER , principe De Vérification, [Université LAVAL 1973], p23.

2- خرائط التدفق تستخدم خطوط التدفق لإظهار كيفية الربط بين السجلات والمستندات وفي هذا الصدد يمكن

التفرقة بين نوعين من الخطوط التدفق، الاول خطوط متواصلة للدلالة على تفق المستندات والثاني متقطع للدلالة

على تدفق المعلومات ويتم تحديد التدفق في كلتا الحالتين عن طريق رؤوس الاموال.

3- مجالات المسؤولية تظهر هذه المجالات على خريطة التدفق في شكل أعمدة أو قطاعات راسية حيث يتم تدفق

المستندات أفقيا من خلالها ومن اليسار على اليمين.

وتتمثل مزايا استخدام خرائط التدفق في النواحي التالية:

أ- إعطاء صورة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية.

ب- تحديد نواحي القصور في النظام من خلال عرض مبسط لكيفية تشغيل النظام.

ج- سهولة تعديل خريطة التدفق من سنة إلى أخرى نتيجة حدوث أي تعديلات في نظام الرقابة الداخلية المتبع.

د- استخدام خريطة التدفق يعطي فرصة أفضل لتتبع نظام الرقابة الداخلية حيث أن تتبع من خلال الرسم البياني

أسهل بكثير من قراءة تقرير وصفي عن نظام الرقابة الداخلية.

وبالرغم من هذه المزايا فإن هناك بعض العيوب من استخدام خرائط التدفق كوسيلة لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

1- يحتاج إعدادها إلى الكثير من الجهد مقارنة بالوسائل الأخرى.

2- يحتاج إعدادها إلى خبرة مراجع الحسابات وفي غيابها فإن هذه الخرائط سوف لن تحقق الاهداف المرجوة.

3- ضرورة إلمام والتزام مراجع الحسابات بالقواعد الاسترشادية المتعارف عليها بصدد إعداد الخرائط حتى تتم

قراءتها من جميع الاشخاص ذوي الاهتمام.

2- طريقة مراجعة المعطيات غير التكررة: المعطيات غير المتكررة هي تلك التي تنتج عن:

• عمليات موسمية.

• عمليات استثنائية.

أ- **العمليات الموسمية:** العمليات المالية الناتجة عن العمليات الموسمية تتطلب إجراءات خاصة ومن أمثلة هذه العمليات الجرد المادي للمخزون في آخر السنة التقييم السنوي للمخزونات هذه الاجراءات أقل فهما واستيعابا عن تلك التي تخص المعطيات المتكررة تطبق مرة واحدة في السنة فهي تحمل مخاطر كبيرة ولهذا على المراجع أن يتأكد مسبقا من المصدقية النظرية لهذه الاجراءات مثلا (قدرة وكفاءة العمال المكلفون بتطبيق هذه الاجراءات، الرقابة المطبقة لاكتشاف الاخطاء).

ب- **العمليات الاستثنائية:** أحيانا قد يتأثر نشاط المؤسسة بعمليات خارجة عن الاستغلال الطبيعي (الدمج، اعادة التقييم). هذه العمليات تعالج في عالية الاحيان خارج النظام العادي وبالتالي فهي أكثر عرضة للأخطاء فالمراجع عند اكتشافه لهذا النوع من العمليات أثناء التحليل الاولي عليه أن يحاول وبكل الطرق للحصول على المعلومات الكافية عن هذه العمليات وهذا:

- لتقييم الاثر على حسابات الدورة.

- التعرف على المغربي الاساسي للعملية.

- تحديد الاشياء التي تتعلق بتطبيق القواعد المحاسبية والاشياء التي تتعلق بأحكام صادرة من مسؤولي المؤسسة كالتطبيق الكامل لمؤشر إعادة التقييم أو اختيار المؤشر فالاولى تتعلق بتطبيق قواعد المحاسبة أمل الثانية فتتعلق بأحكام شخصية.

3- طريقة مراجعة الاحكام:¹ عبارة عن قرارات إدارية يتخذها المسؤولون أثناء تحضيرهم للقوائم المالية (تقدير مؤونات الاخطار والخسائر) هذه التكاليف تؤثر على المعطيات المراد اختبارها ولهذا فعلى المراجع ان يفهم الهدف من الحكم مثلا تقييم مؤونات تدني المخزون ذو الدوران البطيء.

فبالنسبة لهذا المخزون نستطيع أن نتعرف على معدل الدوران الحالي للمنتوج وكذلك القرارات التي تؤثر على الدوران المستقبلي (توقف الانتاج، ظهور منتوج منافس) على المراجع في هذه الاحوال أن يطرح مجموعة من التساؤلات ومن أهمها:

- متى يمكن اعتبار دوران المنتج بطيء.
 - وهل يمكن بيعه مقابل مبلغ معين.
 - ما هو المنطق المتبع من طرف المؤسسة في تقدير هذه الاحكام.
 - كيفية تطبيق هذا المنطق؟
- خلال هذه المرحلة على المراجع أن يميز بين عناصر الاجراءات الناتجة عن المعطيات الذاتية أو الشخصية أو عن تلك الناتجة عن معطيات منطقية فكلما كان الحكم ذاتي كان الخطر بالنسبة للمراجع كبير جدا ولهذا فعلى المراجع أن يخير هذه الاحكام بعناية خاصة وهناك ممارسات قد تطبقها المؤسسة لرفع أو لزيادة الطابع المنطقي للأحكام أهمها:

- تعيين عمال ذو كفاءة عالية لتقييم هذه الاحكام.
- مراجعة الاحكام من طرف مستوى سلمي أعلى.

¹ SOCIETE NATIONALE DE COMPTABILITE ,OPCT, P 141 .

- المقارنة الدورية لنتائج حقيقية و لنتائج مقدرة

- استشارة الخبراء إذا شمل الحكم مجالات تقنية متخصصة.

- اساس الفرضيات يجب أن يكون موثق ومدعم بالوثائق.

المطلب الرابع: اختبارات تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد انتهاء المراجع من فحص واختبارات نظام الرقابة الداخلية يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما توصل إليه

ويتم ذلك عن طريق تحليل وتحديد النقاط التي يكون فيها نظام الرقابة الداخلية غير مرضي، ومن ثم تعديل

الاجراءات الاساسية لعملية المراجعة.

إن الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو التأكد من أن النظام فعال ويحقق مواصفات الجودة المتعلقة بالقوائم

المالية وتعتبر شبكة تقسيم المهام إحدى الوسائل المستعملة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية هذه الشبكات تدرج

لكل دورة عمليات المهام الاساسية التي يجب تنفيذها مع بيان كل واحد منها وهي:

- من يأمر؟.

- من ينفذ؟.

- من يسجل في الدفاتر؟.

- من يراقب؟.

إن وجود نظام رقابة داخلية فعال احتمالاً قوياً على سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة

ومن ثم فإن المراجع لا يتوقع ظهور أخطاء مهمة ويكون الهدف من إجراء الرقابة على حساب الميزانية وجدول

النتائج هو التأكد من عدم وجود الاخطاء فقط. أما في حالة غياب نظام الرقابة الداخلية أو عدم فاعليته ان يحدد ضعف أو قوة مخاطر الخطأ فإذا كان محضر الاخطاء قوي على المراجع أن يقيم الاخطاء المحتملة أمل في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية أو عدم فاعليته على المراجع أن يحدد الاخطاء المنتظرة ويقيم أثرها المالي.

أولاً: اختبارات الوجود

تهدف هذه الاختبارات إلى التأكد من مدى تطبيق الاجراءات التي تم وصفها بواسطة المخطط أو السرد الانشائي ويتم تطبيق هذه الاختبارات بواسطة اختيار عدد معين من العمليات ومتابعة هذه العمليات في الحلقة من بديتها حتى نهاية العملية واختبار ما إذا تمت معالجة هذه الوثائق كما تم وصفها، فإذا كشفت الاختبارات أن الوصف غير دقيق وجب تصحيحه.

ثانياً: اختبارات الملائمة

تصمم هذه الاختبارات بغرض تقرير مدى فعالية الضوابط المحاسبية هذه الاختبارات تتطلب إعداد برنامج مفصل يصف بدقة طبيعة الرقابة ومصدر وطبيعة المعلومات والوثائق الواجب مرجعيتها ومجال العينة العشوائية المراد اختبارها إن الاهتمام بفعالية نظام الرقابة الداخلية يتطلب نوعين من الرقابة

1- الرقابة الوقائية: يتم تطبيقها عند معالجة العمليات في مراحلها الاولى قبل المرور على المرحلة اللاحقة أي قبل

تسجيلها في الدفاتر المحاسبية مثلاً:

- مراقبة حدود القرض لعميل قبل تنفيذ الطلبية.
- مراقبة الاستلام والطلب وكتابة للتسديد على الفاتورة.
- المراجعة الحاسبية للوثائق قبل تسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

2- مراقبة الاكتشاف: هي مراقبة احتمالية تجرى على مجموعة من العمليات من طبعة واحدة هذه المراقبة تهدف إلى التأكد من عدم وجود الأخطاء ومثال ذلك:

- المقاربة البنكية

- مقارنة ميزان المراجعة مع الحسابات الفردية للعملاء والموردين.

- مقارنة الجرد المادي مع الجرد المحاسبي الدائم.

ثالثاً: اختبارات الإثبات (Teste De Validité)

اختبارات تجرى على المعطيات والاحكام التي تسمح إما للتأكد من عدم وجود أخطاء إذا أجرى المراجع

اختبارات الملائمة أو تقييم الأخطاء المحتملة والمنتظرة إذا لم يتم المراجع باختبارات الملائمة و تتمثل اختبارات الدقة

فيما يلي:

- التفتيش المادي والملاحظات يسمحان باختبار الاصول الحسابات وملاحظة طريقة تطبيق الاجراءات.

- الاثبات المباشر يسمح بالحصول من الذين لهم معاملات تجارية ومالية مع المؤسسة على المعلومات حول

أرصدتهم مع المؤسسة أو عن العمليات التي تمت معها.

- اختبار الوثائق الخارجية والتي تعتبر دليل إثبات للسجلات المحاسبية (فاتورة مورد كشف بنك).

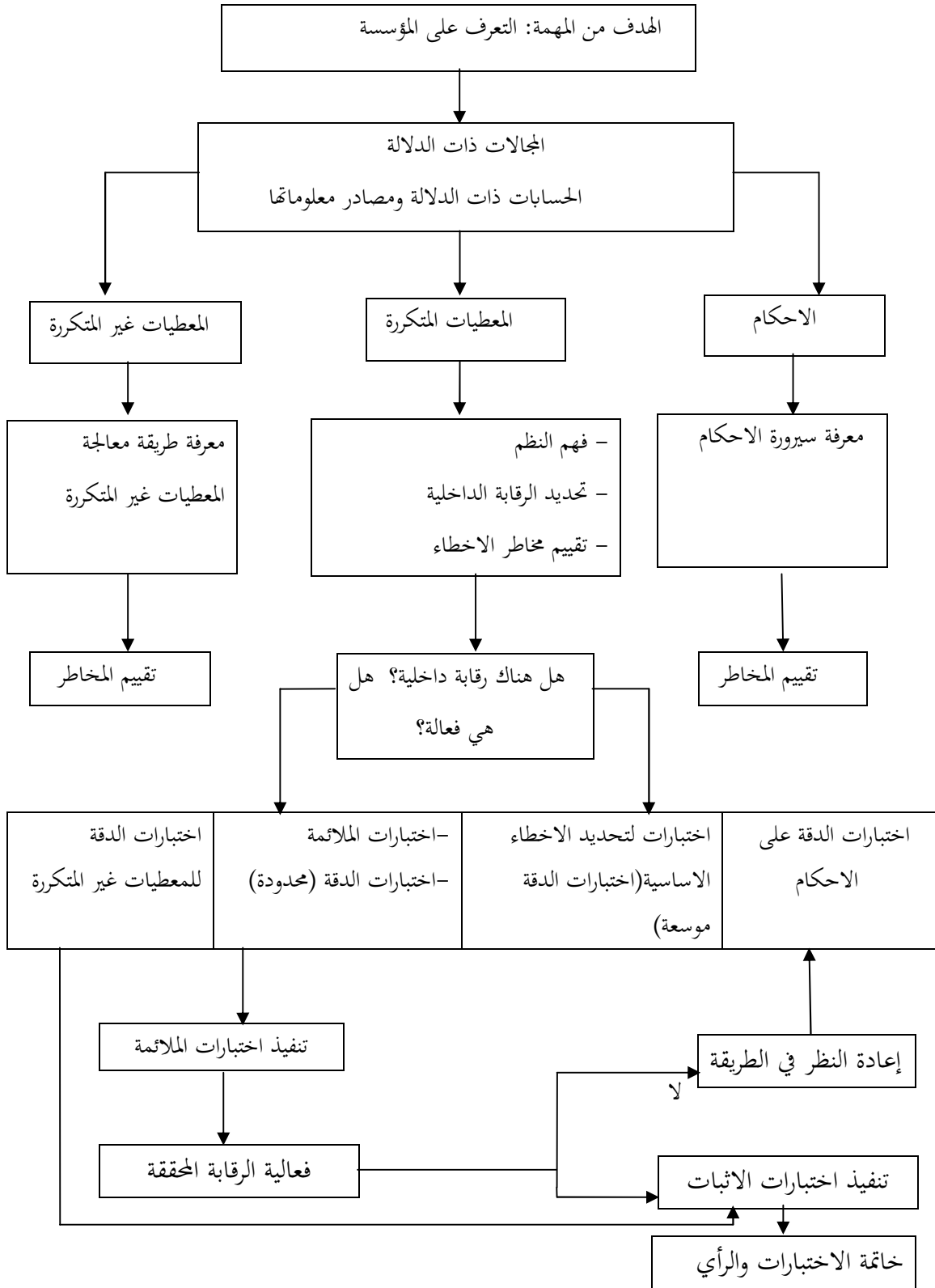
- اختبار الوثائق التي أنشأت داخل المؤسسة والتي قد تكون وسيلة إثبات أكثر من غيرها (فاتورة عملاء، ميزان

مراجعة، مقاربات)

- إجراء المقارنات بين المعطيات الواردة في القوائم المالية والمعطيات السابقة أو اللاحقة (تقديرية) وإيجاد العلاقة

بينهما .

الشكل رقم 05: طريقة مراجعة المعطيات والأحكام



المبحث الثالث: إعداد التقرير

اقرار المراجع هو الوسيلة الاساسية لتوصيل المعلومات التي تم الحصول عليها خلال عملية المراجعة للمتفحصين بها، فهو يعتبر المنتج النهائي بعملية المراجعة والذي يعبر عن مجموعة الاحداث التي تمت في المؤسسة خلال فترة ماضية وهذا التقرير يجب أن يتسم بالصدق والوضوح.¹

المطلب الاول: الاعتبارات الشكلية والعامّة المتعلقة بالتقرير

أولاً: الاعتبارات الشكلية

عادة في بداية التقرير يجب أن تتقيد مجموعة من الاجراءات الشكلية والتي تتكون من مقدمة غالباً ما تكون في صورة رسالة ويختلف حجم هذه الاجراءات الشكلية من مراجعة إلى أخرى وفق حجم عمليات المراجعة فإذا كانت كبيرة قد تستنفد صفحات عديدة وتشمل هذه الاجراءات الشكلية العناصر التالية:²

1- تاريخ التقرير:

حيث أن فترة المراجعة تحدد بفترة مالية معينة مما يلزم معه أن يكون هذا التقرير عند تلك الفترة، حيث يؤرخ باستخدام تاريخ اليوم الذي تنتهي فيه العمليات المراجعة الميدانية أي تاريخ اليوم الاخير لفترة المراجعة ويقصد بفترة المراجعة تلك الفترة الواقعة بين تاريخ إعداد الميزانية وبين الانتهاء من عملية المراجعة الميدانية.

2- ذكر اسم المؤسسة:

يجب أن يكون موضوعاً بالتقرير بكل دقة اسم المؤسسة المقدم عنها التقرير وكذلك نوعها حتى لا يتخدّم التقرير لشركة أخرى.

3- توجيه التقرير:

يوجه تقرير المراجعة إلى العميل الذي يقوم بالمراجعة قوائم المالية فإذا كان العميل شركة مساهمة فيوجه

¹- د. محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص 55.

²- د. علي السيد قاسم، مرجع سابق، ص 192.

التقرير إلى المساهمين أو إلى أعضاء مجلس الإدارة أو كليهما، أما إذا كان العمل شركة أشخاص فيوجه التقرير إلى الشركة، أما إذا كانت شركة فردية فيوجه التقرير إلى مالك الشركة.

4- الدقة والوضوح:

يجب أن تكون عبارات التقرير دقيقة وواضحة ولا تحتمل أكثر من معنى.

5- توقيع التقرير:

يجب أن يوقع المراجع على التقرير بنفسه

ثانيا: الاعتبارات العامة

بجانب ما سبق يوجد بعض الاعتبارات العامة الأخرى على المراجع مراعاتها عند إعداده لتقريره وهذه

الاعتبارات هي ما يلي:¹

- 1- يجب ان يميز التقرير كل قائمة من القوائم المالية التي يغطيها وتاريخ القائمة أو الفترة التي تغطيها.
- 2- يجب أن يوضح التقرير أن المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المتفق عليها وهذه المعايير هي المعايير العشرة الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين وفي مجال التقرير يجب التركيز على المعايير الأربعة التالية:
 - أ- ان يبين التقرير بوضوح ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
 - ب- ان يبين التقرير مدى الثبات في تطبيق المبادئ في السنة الحالية والسنوات السابقة.
 - ج- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تكنه القوائم من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير عكس ذلك.
 - د- يجب ان يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة أو امتناعه عن ابداء الرأي في الحالات

1- أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، [دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع مصر 1996] ص 25.

التي يتعذر فيها ذلك وفي هذه الحالة الاخيرة يجب أن تتضمن التقرير الاسباب التي أدت إلى ذلك .

3- يجب ان يتميز القوائم المالية بالوضوح عن طرسق استخدام العناوين المناسبة وتقسيم البنود إلى مجموعات والاستعانة بالمعلومات الوصفية والكلاحتات.

4- أن يوضح رأي المراجع ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج الاعمال وقد فسر مجمع المحاسبين القانونيين الامريكيين هذه العبارة بان عدالة عرض القوائم المالية معناها أن يتم حكم المراجع على ذلك في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

5- الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية التي أعدت على اساسها القوائم المالية يؤكد للبنوك والمستثمرين وغيرهم من ذوي العلاقة أن هذه القوائم يمكن بدرجة معقولة مقارنتها بالقوائم المالية للشركة عن السنوات السابقة والقوائم المالية للشركات الاخرى في نفس الصناعة وبذلك يستطيع دارس الميزانية أن يقيس حجم نشاط بشركة أخرى.

المطلب الثاني: تطورات محتويات التقرير

لقد أدى الاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة إلى ظهور أشكال وصيغ عديدة لتقارير المراجعة عبر السنوات وضعتها الهيئات المهنية محاولة منها لإيجاد نموذج يلقي القبول العام، ومن الملاحظ أن تقرير المراجع في أي مرحلة من مراحل تطوره يتكون من جزئين:

أ- الجزء الاول: يتناول نطاق العمل ومدى الفحص الذي أجراه.

ب- الجزء الثاني: فيتضمن الرأي المحايد.

وقد مان تقرير المراجع في بداية مزاولة المهنة يعد في كلمات بسيطة موجزة لا تعبر بوضوح عن رأي المراجع، بعد ذلك ظهرت أشكال تقرير مراجع الحسابات كانت تحتوي على كلمات توضع بأي طريقة يعتبرها المراجع مناسبة، ولذلك لم تلقي قبولا عاما من أفراد المهنة ومن هذه الاشكال:

1- في عام 1902:

في هذه الفترة كان تقرير المراجع لا يتضمن أي رأي فني أو شهادة عن القوائم المالية وكان على القارئ أن تستنتج بأن القوائم قد حازت القبول التام من المراجع حيث أنه قام بعملية المراجعة وأعد التقرير وكانت صيغة التقرير تأخذ الشكل التالي:

2- في عام 1918:

في هذه الفترة بدأت أولى المحاولات لتنميط تقرير مراجع الحسابات ولكنها لم تلق قبولا عاما وقد أصدر في هذا العام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين مذكرة تضمنت نموذجا لتقرير مراجع الحسابات على الصورة الآتية¹:

(قمنا بمراجعة الحسابات الخاصة بشركة عن الفترة من إلى وأننا نشهد بان الميزانية وقائمة الارباح والخسائر - الموضحة أعلاه - قد أعدت طبقا للخطة الموضوعة والمتفق عليها مع وفي رأينا أنها تمثل المركز المالي للمؤسسة في .../... ونتائج العمليات عن هذه الفترة.

3- في عام 1929:

في هذه الفترة استخدم نموذجا آخر لتقرير مراجع الحسابات لا يتضمن أي إضافات إلى النموذج السابق سوى انه ركز الاهتمام على المسؤولية المراجع فيما يتعلق بشهادته على القوائم المالية.

في عام 1934:

أوصت اللجنة المكونة من ممثلي مجمع المحاسبين الأمريكيين وممثلي بورصة الاوراق المالية نموذجا آخر لتقرير مراجع الحسابات ويعتبر هذا النموذج أولى الاشكال التي حازت القبول العام من المهنة ويتميز هذا النموذج بأنه يشير إلى المعايير المراجعة المتعارف عليها.

5- في عام 1944

إقترح مجمع المحاسبين الأمريكيين نموذجا آخر لتقرير مراجع الحسابات مع استبعاد جملة خاصة بنطاق

¹- د. محمد سمير الصبان، د. محمد الفيومي محمد، مرجع سابق، ص 184.

الفحص وهي التي تنص على فحص نظام الرقابة الداخلية وأن الفحص لم يتناول مراجعة تفصيلية للعمليات.

6- في سنة 1947:

وفي هذه الفترة قام مجمع المحاسبين الأمريكيين بدراسة مستفيضة لمعايير المراجعة المتعارف عليها، واتضح له أن هذه المعايير تستخدم على نطاق واسع في دول العالم ولا تتغير حسب الظروف إلا أن الإجراءات التي تتبع هي التي تتغير تبعاً للظروف ولذلك أوصى المجمع بإتباع صيغة معدلة للتقرير النمطي واتخذ هذا التقرير الشكل التالي:

(قمنا بفحص الميزانية العمومية للشركة/...../... وقوائم الربح والفائض عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وقد تم هذا الفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وتبعاً لذلك فقد تضمن الفحص تلك الاختبارات اللازمة للسجلات المحاسبية وكذلك إجراءات المراجعة الأخرى التي نعتبرها ضرورية في هذه الظروف رأينا أن الميزانية العمومية وقوائم الربح تعبر بصدق ووضوح عن المركز المالي للشركة في .../... وعن نتائج عملياتها عن تلك السنة وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي جرت الشركة على إتباعها بثبات إذا ما قورنت تلك المتبعة في السنة السابقة ونلاحظ أن هذا النموذج يختلف عن سابقه في النقاط التالية:

أ- هذا النموذج استبعد جملة العناصر الأخرى.

ب- في هذه النموذج استعملت جملة جديدة وهي 'إجراءات المراجعة الأخرى' ومنذ ذلك الحين لم تطرأ أي تغييرات على نموذج تقرير مراجع الحسابات حتى وقتنا الحالي.

المطلب الثالث: أنواع التقارير

تهدف وظيفتي الفحص والتحقق إلى الحصول على الأدلة والبراهين التي يعتمد عليها مراجع الحسابات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في سلامة وعدالة القوائم المالية وإن اختلاف رأي القوائم المالية تبعاً لاختلاف النتائج التي توصل إليها المراجع يعني وجود أنماط مختلفة من التقارير يتفق كلا منها مع الأحكام الشخصية التي توصل إليها مراجع الحسابات وأهم هذه التقارير ما يلي:¹

1- التقرير النظيف: يطلق على التقرير النظيف اسم المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات ويعتبر هذا التقرير

¹- د. محمد وجدي شركس، مرجع سابق، ص 41.

من أكبر تقارير المراجعة قبولا من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة، ويجري العرف المهني في هذا المجال بأنه يقوم المراجع بإصدار التقرير النظيف على القوائم المالية التي تمت مراجعتها في الاحوال التي تمثل فيها هذه القوائم نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات في هذا المركز تمثلا عادلا طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويتكون هذا التقرير من فقرتين:

- الفقرة الاولى: يعطي نطاق عملية المراجعة . - الفقرة الثانية: تعطي رأي المراجع، هذا ويتمتع المراجع عن إصدار التقرير النظيف في أحوال متعددة نذكر منها:

أ- عدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة.

ب- عدم كفاية نظام الرقابة بصورة تسمح للمراجع بمراجعة القوائم المالية في حدود الوقت المناسب .

ج- إعداد او المشاركة في إعداد القوائم المالية بواسطة المراجع.

د- عدم إمكان تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة لاستخدامها وذلك لسبب القيود التي يضعها العميل على نطاق عملية المراجعة.

هـ- عدم إمكان تطبيق إجراءات المراجعة وذلك لأسباب خارجة عن إدارة المؤسسة أو المراجع مثل فقدان أو تلف سجلات لسبب قهري.

و- عدم إعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ورفض إدارة المؤسسة أن تجري التعديلات اللازمة على هذه القوائم.

ز- عدم تماثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بالمقارنة بالمبادئ التي اتبعت عند القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.

ح- عدم كفاية إيضاحات القوائم المالية.

2- التقرير التحفظي:

يطلق على هذا التقرير اسم التقرير التحفظي امتدادا للتقرير النظيف ويرجع هذا التعديل أصلا لوجود بعض التحفظات التي يرى المراجع ضرورة الإشارة إليها ويجب عليه في هذا الشأن أن يحدد طبيعة هذه التحفظات مع تفسير واضح لأسبابها وأثرها على المركز المالي.

إن إصدار التقرير التحفظي يرتبط ارتباطا وثيقا بالأهمية النسبية للتحفظات نفسها ومدى مادية تأثيرها على عدالة بيانات القوائم المالية ويشترط في هذه الحالة أن تكون التحفظات ذات أهمية نسبية لما يبرر الإشارة إليها دون أن تكون في نفس الوقت ضات تأثير مادي على بيانات القوائم المالية، ويتم عادة توضيح التحفظات في فقرة النطاق إذا ما كانت هذه التحفظات تتعلق بنطاق عملية المراجعة أما إذا كانت هذه التحفظات تتعلق بمخالفة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فيجوز الإشارة إليها في فقرة الرأي مع توضيحات في إيضاح مكمل للقوائم المالية أو كإجراء بديل يجوز توضيحها عن طريق إضافة فقرة وسيطة تقع فقرتين النطاق والرأي، ويستخدم في هذا النوع من التقارير عند كتابة فقرة الرأي عبارات تتضمن كلمة، ماعدا أو باستثناء...

فلو فصل أن مرتجع الحسابات قد نصح مؤسسة ما أثناء قيامه بعملية المراجعة بتعديل رقم مخصص الديون المشكوك فيها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وقد رفضت الإدارة إجراء التعديلات المطلوبة ونتيجة لذلك وطبقا لأحكامه الشخصية فقد قرر المراجع أن يصدر تقريرا تحفظيا على القوائم المالية فإن هذا التقرير يمكن أن يكتب بالطريقة التالية:

أ- فقرة النطاق لا تختلف في شيء عن الفقرة البهية لها في التقرير النمطي.

ب- فقرة وسيطة يتم فيها توضيح أسباب التحفظ كما يلي:

(ونظرا لتأخر سداد بعض الحسابات المدينة عن تاريخ الاستحقاق لمدة طويلة ولضخامة أرصدة هذه الحسابات فأني أرى أن مخصص الديون المشكوك فيها يجب أن يزداد بشكل مادي عما هو عليه في القوائم المالية.)

ج- فقرة الرأي التي اشتملت على عبارة تسير إلى التحفظ الذي سبق توضيحه في الفقرة الوسيطة: (وفي رأي فيما عدا ما يخص تعديل رصيد مخصص الديون المشكوك فيها وما يترتب على ذلك من تأثير على رصيد الحسابات

المدينة ورم صافي الربح فإن القوائم المالية السالف الإشارة إليها تمثل تمثلا عادلا للمركز المالي في تاريخ...19 ونتيجة أعمالها والتقديرات في مركزها المالي عن الفترة المنتهية في تاريخ الميزانية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تمثل مع تلك المبادئ التي تم استخدامها في الفترة المالية السابقة.

3- تقرير عدم إبداء الرأي:

يتم عادة إصدار تقرير عدم الرأي في الاحوال التي لا يمكن فيها المراجع من تطبيق إجراءات المراجعة التي يراها ضرورية للحصول على الادلة والبراهين التي تساعد في إبداء الرأي على القوائم المالية سواء نتج ذلك سبب القيود التي تضعها الادارة على نطاق عملية المراجعة أو سبب ظروف خارجة عن إدارة الادارة أو المراجع، ويتكون تقرير عدم إبداء الرأي من ثلاث فقرات:

الفقرة الاولى: تغطي نطاق عملية المراجعة التي تحتوي في هذه الحالة على عبارة معينة تشير إلى الوسيطة والفقرة الثانية هي الفقرة الوسيطة التي توضح الاسباب التي حدث بالمحاسب إلى عدم إبداء الرأي ثم الفقرة الثالثة وهي الفقرة التي يتم فيها إبداء الرأي وفيما يلي نموذج لهذا التقرير.

ويضاف في الفقرة الاولى أي فقرة النطاق في الاخير عبارة ما عدا ما جاء بالفقرة الثالثة أما الفقرة الوسيطة وفقرة الرأي فتخص ما يلي: (إن إدارة المشروع قد أصدرت تعليماتها لنا بعدم حضور ملاحظة جرد المخزون السعي في 19/12/31.. وعليه ما لم نتمكن من التحقق من قيمة المخزون السلعي البالغ قيمته؟ في تاريخ الميزانية لما كانت قيمة المخزون السلعي في 31 ديسمبر تؤثر تأثيرا ماديا في تحديد المركز المالي نتيجة أعمال المؤسسة فإننا لا نبدي رأيا على القوائم المالية السلف الاشارة إليها.

4- التقرير السالب: يستخدم هذا التقرير عادة في الاحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية نتيجة أعمال المؤسسة وإصدار هذا التقرير يجب أن تكون التحفظات ذات تأثير مادي على عدالة بيانات القوائم المالية ويجب أن يحصل المراجع على كافة الادلة والبراهين التي تبرز رأيه السالب وكذلك يجب ألا يكون له أية تحفظات تتعلق بنطاق عملية المراجعة ويتكون التقرير السالب عادة من ثلاث فقرات:

أ- فقرة النطاق: والتي تتشابه في تعبيراتها مع فقرة النطاق في التقرير النمطي.

ب - فقرة وسيطة: تحتوي على أسباب الرأي السالب مع بيان هذه الاسباب على بيانات القوائم المالية.

ج- فقرة الرأي: التي ينص فيها على أن القوائم المالية لا تمثل المركز المالي للمؤسسة إلا أن هذا التقرير نادرا الاستخدام في الحياة العملية لأن المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة تقوم عادة بتعديل هذه القوائم طبقا لمتطلبات المراجع حتى تتلافى الرأي السالب.

المطلب الرابع: التقارير الأخرى

في بعض الأحيان قد يؤدي المراجعون خدمات أخرى غير المراجعة تتطلب إصدار تقارير المراجعة ومن أهمها ما يلي:¹

1- التقرير المطول :

هذا التقرير يكون مكملًا لتقرير المراجعة ويطلق عليه التقرير المفصل ويحتوي هذا التقرير على بعض المعلومات الإضافية التي قد تتمثل في المعلومات التالية:

أ- تفاصيل تحليلية لبيانات القوائم المالية وذلك عن طريق دراسة جداول التغيرات في مستوى الميزانية وجدول حسابات النتائج وتفسير التغيرات الجوهرية إن وجدت .

ب- بيانات إحصائية تغطي جوانب النشاط المختلفة للمؤسسة.

ج- تعليمات إضافية تخص بعض قوائم المالية.

د- بيانات عن أثر التغيرات في مستوى الأسعار على المؤشر المالي والنتيجة.

وتتضمن افتتاحية التقرير المطول نفس العبارات والفقرات التي يحتويها تقرير المراجعة وذلك بالإضافة إلى فقرة مكملة يبين فيها المراجع مدى المسؤولية التي يتحملها من تضمين هذا التقرير لبعض المعلومات الإضافية التي لا يحتويها تقرير المراجع وتحديد مسؤولية المراجع عن المعلومات الإضافية في التقرير المطول تبعاً لأحكامها الشخصية عن طريق إصدار تقرير سالب عليها أو إصدار تقرير عدم إبداء الرأي عنها.

¹- د. محمد وجدي شركس، مرجع سابق، ص 49.

2- تقرير خدمات المحاسبة:

قد يطلب المراجع إلى أداء خدمات المحاسبة في المؤسسة ما أو قد يشارك في اعداد القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة بمعنى المراجع يكون مرتبط بأداء خدمات محاسبية ويكون مسؤولاً عن مدى صحة تلك العمليات وليس عن الاجراءات المحاسبية المتعارف عليها ولتفادي الخلط بين تقرير المراجع وتقارير خدمات المحاسبة فقد نص مجمع المحاسبين الامريكيين في توصية خاصة بهذا النوع من الخدمات لضرورة ختم كل صفحة من صفحات القوائم المالية بخاتم تحتوي على عبارة لم تراجع مع إصدار تقرير خاص يشارك فيه أن هذه القوائم لم تراجع بواسطة المراجع.

3- التقارير الخاصة:

تغطي التقارير الخاصة عددا من الاحوال التي تتطلب من المراجع إبداء رأي خاص يتفق مع طبيعة الخدمة التي يقوم بأدائها ومن أمثلة هذه الاحوال:

- أ- التقارير الخاصة بالقوائم المالية التي أعدها على أساس محاسبي غير كامل طبقا لما تقتضيه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو على الأساس النقدي.
- ب- التقارير الخاصة بالقوائم المالية للمؤسسة والهيئات التي تهدف إلى تحقيق الربح أو المؤسسات أو الهيئات التي يجب أن تتبع نظاما محاسبيا معيناً يتفق مع طبيعة النشاط الذي تمارسه.
- ج- التقارير الخاصة التي تتعلق ببعض عناصر القوائم المالية.
- د- التقارير الخاصة المتعلقة بدراسات معينة مثل دراسات تقييم أصول وخصوم مؤسسة يراد شراؤها أو دراسات سياسية مالية أو تسويقية.
- و- الدراسات الخاصة التي قد تتطلبها الجهات الحكومية من المؤسسات.
- ز- التقارير الخاصة بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

وبصفة عامة عند إعداد التقارير الخاصة يجب الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وذلك في حدود المدى المناسب الذي يتلاءم مع طبيعة هذا النوع من التقارير.

خلاصة الفصل:

المراجعة مهنة تمارس من طرف أشخاص لديهم من الخبرة والكفاءة ما يؤهلهم إلى إصدار رأيا عن صدق أو كذب معلومات معينة عن فترة زمنية معينة هذا الامر لا يمكن بلوغه إلا بإتباع منهجية عمل تمكنه من الحصول على أكبر قدر من الادلة والقرائن يدعم بها رأيه مستعملا في ذلك مختلف الادوات المناسبة والمتمثلة في زيارة المحلات وإجراء المقابلات مع المسؤولين والتعرف على أسماء الموظفين وأصحاب الصلاحية بالتوقيع.

تعتبر عملية فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية أهم مراحل عملية المراجعة إذ من خلالها يستطيع المراجع أن يتأكد من أن الوقاية محكمة ومن تحديد نقاط الضعف حتى يتم تفاديها، أما فيما يتعلق بفحص الحسابات ومتابعة الارقام فإنه يتم على أساس النتائج المتوصل إليها من خلال فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية فالنظام الضعيف يضطر المراجع إلى زيادة الاختبارات إلى الحد الذي يسمح له بتكريس القناعة اللازمة.

المقدمة

لقد مرت المؤسسة الجزائرية بعدة مراحل فمنذ الاستقلال انتهجت النظام الاشتراكي أي التسيير المركزي للمؤسسة حيث كان يغلب عليها الطابع الاجتماعي عن الطابع الاقتصادي مما نتج عنه حالات سيئة لمجموعة كبيرة من المؤسسات، هذه الوضعيات أدت بالحكومة في بداية الثمانينات إلى التفكير في الإصلاح الاقتصادي الذي أدى إلى إعادة الهيكلة المؤسسات وذلك بإجراءات سنة 1980 حيث يتمثل الإجراء الأول في إعادة الهيكلة المالية للمؤسسة المثقلة بالديون، أما الإجراء الثاني فيتمثل في إعادة الهيكلة العضوية والذي كان يهدف إلى تحويل مؤسسات القطاع العام ذات الحجم الكبير إلى المؤسسات صغيرة الحجم لتكون أكثر تخصصا وكفاءة، إلا أنه رغم هذه الإجراءات التصحيحية بقيت المؤسسة الجزائرية تعاني من بعض المشاكل الإدارية مما أدى إلى إصلاح آخر سمي باستقلالية المؤسسات وتمثل هذا الإصلاح في قانون رقم 88/01 الذي بموجبه أخذت المؤسسات العمومية الاقتصادية الأشكال التالية:

- مؤسسات ذات مسؤولية محدودة وتمثل في المؤسسات المحلية.

- مؤسسات على شكل شركات أسهم وأغلبها شركات وطنية .

إن عدم قدرة المشروعات الصغيرة أدى إلى التفكير في ظهور نوعا آخر من المشروعات الاقتصادية الضخمة والتي تتطلب تجميع أموال كبيرة لتسيير أعمالها وضمان استمرار تلك المؤسسات بعيدا عن ملاكها ولقد نتج عن هذا التفكير ظهور شركات الأموال وخاصة شركات المساهمة فإن هذا النوع من الشركات يتميز بديمقراطية الإدارة حيث يتم الفصل بين الملكية والإدارة على أن يقوم الملاك بحاسبة الإدارة عن تصرفاتها في فترات دورية ولقد تطلب ذلك ضرورة وجود أساليب للرقابة على تصرفات الإدارة سواء من ناحية الملاك أنفسهم أو من

~ أ ~

خلال من ينوب عنهم في ممارسة الرقابة على النواحي الفنية والمالية

كم أن ظاهرة العولمة وما أفرزته من سهولة في الاتصال يفرض على المؤسسة توخي الحذر في الإدلاء بالمعلومات والالتزام بتقديم بيانات صحيحة تتوفر على درجة عالية من الدقة تكسب ثقة المتعامل وتزيد فرصة المؤسسة في الحصول على الائتمان من الهيئات وإمكانية التوسع في الاستثمارات بالشكل الذي يضمن التطور والنمو.

إن هذا التطور الاقتصادي وتلك النهضة الصناعية جعلت لعلم المحاسبة دورا رئيسيا في تطوير المركز المالي للمؤسسة إلا أن هذا التطور صاحبه نمو علم آخر ساعده على ضبط معطيات المحاسبة من صحة الأرقام والنتائج التي قدمتها المحاسبة وهذا العلم الذي هو مراقبة المحاسبة يسمى بعلم المراجعة.

أولاً: طرح الإشكالية

إن المؤسسة الجزائرية في ظل التحولات والتغيرات الاقتصادية والاجتماعية من أجل مسايرة العصر وكسب مكانة مشرفة في الأسواق العالمية عليها الاهتمام بنوعية المعلومة حتى تكسب ثقة من يتعامل معها وهذا لا يتأتى إلا إذا توفرت هذه المؤسسات على آليات تتركز على أسس علمية تضمن إعداد ميزانيات تبين الوضعية الحقيقية للمؤسسة خاصة إذا كانت مدعومة بتقرير إيجابي لمراجع الحسابات حيث أصبحت هذه التقارير من أهم الوثائق الإدارية التي يرغب المتعامل عليها والاستفادة من المعلومات الواردة فيها.

من خلا ما سبق فإن الإشكالية تتمثل في الأسئلة التالية:

- إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة كأداة رقابية؟.

- ماذا يجب مراجعته، ومتى تتم المراجعة، ولأي غرض تتم المراجعة؟.

- هل يكفي للمراجع الاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من إدارة المؤسسة فقط للقيام بمراجعة

موضوعية؟.

- هل يمكن اعتبار المراجعة أداة لتحسين نوعية المعلومات المحاسبية؟.

- هل كل المسيرين مستعدين لتقبل وظيفة المراجعة واعتبارها وظيفة كباقي الوظائف؟.

إن معالجة الإشكالية تؤدي بنا إلى صياغة الفرضيات التالية:

1- الفرضية الأساسية:

- إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بالصورة التي تتلاءم مع إمكانيات المؤسسة يعتبر وسيلة وقائية تبعد

احتمال حدوث الخطأ.

2- الفرضيات الجزئية:

- إن تعدد مصادر الأدلة والبراهين واستخدام أساليب متعددة في تجميع المعلومات يوفر للمراجع فرص أكبر

لإعداد تقرير ملائم .

- تبني فكرة المراجعة واعتبارها فكرة تساعد المسيرين والمسؤولين على التحكم في تسيير الأمور.

- الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية والعمل على تحديث معلومات المراجعين بالتدريب المستمر.

- إن التزام مدير مؤسسة ما بتطبيق نتائج المراجعة يؤدي إلى تصحيح مسار المؤسسة ونجاحها.

~ ج ~

ثانياً: أسباب اختيار الموضوع

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع لعدة اعتبارات من الجانبين الذاتي والموضوعي.

- الجانب الذاتي:

- علاقة الموضوع المختار بتخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير الذي ندرسه.

- الجانب الموضوعي:

- أهمية ومكانة المراجعة في المؤسسات.

- تصحيح الاعتقاد السائد الذي يعتبر أن مهنة المراجعة تهتم فقط بتعقب الأخطاء في الإجراءات المحاسبية.

- الخوف الزائد من المراجع واعتباره شرطياً بإمكانه إنزال العقوبات.

ثالثاً: أهداف البحث

هناك مجموعة من الأهداف نصبوا إلى تحقيقها تتمثل فيما يلي:

- تعريف مسؤولي المؤسسات بوظيفة المراجعة (مكانتها، أهدافها والنتائج التي تحققها من خلال غرسها في

المؤسسة).

- تبيان حقيقة عملية المراجعة في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بقدر كبير من

المعقولية.

رابعاً: أهمية البحث

يمكننا تلخيص أهمية موضوع الدراسة في العناصر التالية:

- إعطاء صورة حقيقية عن الواقع الذي تعيشه المؤسسة والوقوف على حالة التدهور المستمر الذي يصيب هذه المؤسسات من سنة إلى أخرى.

- تسليط الضوء على طريقة تسيير هذه المؤسسات وتوضيح مدى أهمية المراجعة إذا تم الاعتناء بها.

- إثراء البحث العلمي في مجال الإدارة والتسيير وسد الفراغ الموجود حول هذا الموضوع على مستوى الدراسات الجامعية.

إن اقتصار دراستنا على شركة شوكولوكس يعود إلى صعوبة الحصول على بعض المعلومات الخاصة بالتسيير وكذلك صعوبة الحصول على الموافقة من المسؤولين في المؤسسات الاقتصادية الأخرى على توفير مثل هذه المعلومات، أما تركيز الدراسة التطبيقية على المراجعة الخارجية دون المراجعة الداخلية فإن هذا يرجع إلى الغياب الكلي لهذه الوظيفة في كثير من المؤسسات العمومية و الاقتصادية من جهة، وإلى تشابه الإجراءات والخطوات من جهة أخرى.

خامساً: المنهجية وأدوات البحث

للإجابة عن التساؤلات المطروحة وإثبات أو إسقاط الفرضيات الموضوعة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين

قسم نظري يقوم على المنهج التحليلي وقسم تطبيقي يقوم على منهج دراسة الحالة (دراسة حالة شركة

شوكولوكس) مستعملين في ذلك جداول استقصاءات قدمت للمسؤولين عن مصالح شركة شوكولوكس

لإجراء بعض المقبلات كأداة بحث تمكنا وتساعدنا من الاستنتاج والاستنباط .

ولمعالجة الإشكال المطروح قسمنا البحث إلى ثلاثة فصول، خصص الفصل الأول لتقديم المفاهيم الأساسية للمراجعة بنوعها الداخلية والخارجية حيث قسم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث ويتناول المبحث الأول التعريف بالمراجعة فروضها وأنواعها والمعايير التي وضعت للتحكم في مزاولة المهنة والمحافظة على مستوى مهني مرتفع، أما المبحث الثاني فقط تطرقنا من خلاله إلى المراجعة الداخلية ومحاوله إبراز مصلحتها وتنظيمها وطريقة أدائها.

أما فيما يخص المبحث الثالث تطرقنا فيه إلى دراسة المراجعة الخارجية وبيان الجوانب الميدانية لمهنة المراجع الخارجي أو مندوب الحسابات من خلال توضيح كيفية ممارسته لمهامه وكيفية تعيينه وعزله كما تطرقنا إلى توضيح مسؤولياته وقواعد آداب وسلوك المهنة.

أما في الفصل الثاني فقد تم عرض دراسة منهجية المراجعة وقسم إلى أربعة مباحث حيث يتناول المبحث الأول التعرف على المؤسسة ومحيطها، أما المبحث الثاني تم دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية باعتبارها محور عملية المراجعة، أما المبحث الثالث يعرض خطوات مراجعة بنود الميزانية مع تبيان أهمية أدلة الإثبات ومصادرا لحصول عليها، أما المبحث الرابع تمّ التطرق إلى كيفية إعداد التقرير باعتباره المنتج النهائي لعملية المراجعة .

أما الفصل الثالث والأخير خصصناه للدراسة التطبيقية حيث تمّ إسقاط الدراسة النظرية على شركة شوكولوكس محلولة منا دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة ومراجعة بعض بنود الميزانية باستعمال إجراءات خاصة بالعمل الميداني ومقارنة تقارير محافظ الحسابات مع نتائج البحث.

~و~

قائمة الجداول

.....الصفحة.

الجدول رقم (1): التطور التاريخي للمراجعة 5- 6

الجدول رقم (2): المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي..... 15- 16

الجدول رقم (3): مخطط المراجعة 39

الجدول رقم (4): رموز المراجعة..... 57

الجدول رقم (5): استقصاءات الرقابة الداخلية..... 30

الجدول رقم (6): شبكة تقسيم المهام لنظام الرقابة الداخلية..... 32

قائمة الأشكال

الصفحة.....

الشكل رقم (1): نظم المعلومات المحاسبية ودور المراجعة في ذلك.....07

الشكل رقم (2): العلاقة بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزامات والعمليات.....23

الشكل رقم (3): طبيعة ونوعية المراجعة المستعملة.....24

الشكل رقم (4): العناصر الأساسية لسيرورة العملية الانتاجية.....87

الشكل رقم (5): طريقة مراجعة المعطيات والاحكام.....110

الشكل رقم (6): الهيكل التنظيمي للشركة.....124

مقدمة الفصل

تقوم المحاسبة بتحليل وتجميع كل المعلومات المتعلقة بالعمليات الخاصة بنشاط المؤسسة وتلخيصها في وثيقة تفرض بقوة القانون تسمى ميزانية هذه الأخيرة ماهي إلا صورة طبق الأصل للذمة المالية للمؤسسة في فترة زمنية معينة غالباً ما تكون آخر يوم في السنة للوصول إلى إعداد الميزانية يبدأ المحاسب بتجميع الوثائق المتعلقة بنشاط المؤسسة وترتيبها ومن ثم تسجيلها في دفاتر اليومية والأستاذ وإعداد ميزان المراجعة تمهيداً لإعداد الميزانية والجداول الملحقه.

تعتبر القوائم المالية التي أعدتها المحاسبة هي المرحلة الأخيرة من مراحل عمله والبيانات الواردة فيها هي الأداة التي من خلالها يتم الحكم سوء أو حسن أداء المؤسسة من جانب واحد وهو كفاءة المسيرين. أما فيما يتعلق بمصدقية وعدالة هذه القوائم فلا يكفي عمل المحاسب وحده وإنما يجب الاعتماد على رأي فني محايد يتمثل في رأي شخص موثوق به يتمتع بالاستقلال والكفاءة التي تمكنه من إصدار رأي ويسمى هذا الشخص المراجع أو المراقب.

وسوف نتناول المفاهيم الأساسية للمراجعة عبر ثلاثة مباحث هي المراجعة في المبحث والمراجعة الداخلية في المبحث الثاني والمراجعة الخارجية تطرقنا إليها في المبحث الثالث.

المبحث الأول: المراجعة

إن اختلاف الآراء حول وسائل وطرق تنفيذ المراجعة واتساع المجال الذي تعمل فيه المؤسسات وانتشار استخدام الوسائل الآلية الالكترونية أدى إلى حدوث تطورا كبيرا في أساليب إجراءات المراجعة مما استلزم معه تحمل المراجع مسؤوليات كبيرة اتجاه المجتمع وعلى الرغم من حدوث هذا التطور في أساليب وإجراءات المراجعة إلا أنه لم يحدث أي تغيير في المفاهيم الأساسية للمراجعة فمزال المراجع يسعى في تقريره إلى التأكد من أن القوائم المالية تمثل تمثلا عادلا للمركز المالي للشركة محل المراجعة.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة ومراحل تطورها.

أولا: مفهوم المراجعة

يقصد بالمراجعة¹ أو تدقيق الحسابات بأنها فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج الدورة من ربح أو خسارة.

ومن أحسن التعاريف الشاملة للمراجعة ما ذكرته إحدى اللجان الأمريكية بأن المراجعة² « عملية أو طريقة منتظمة للحصول على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر.

-2

¹- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات المحامية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، 2000/1991، ص13.

د. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، 1998، ص182.

والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بما هو مثبت في أواقع وفق

«مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية

من هذا التعريف يمكننا استنتاج النقاط التالية:

- 1- المراجعة عملية منتظمة: بمعنى أن عملية المراجعة لا تخضع للعشوائية وإنما هي عمل منظم يعتمد على التخطيط المسبق من خلال البرامج التي تعد لتبسيط عملية المراجعة.
 - 2- ضرورة الحصول على قرائن وتقييمها بطريقة موضوعية: وهذا يعني أن تكون القرائن كافية ومقنعة وذلك بما تتميز به هذه القرائن من تنوع ولذلك يتوجب على المراجع الإلمام بمفهوم وطبيعة وأنواع القرائن والعوامل التي تؤثر على حجم وكمية القرائن الواجب الحصول عليها للوصول إلى الإقناع.
 - 3- مدى مساهمة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعية هذا يوضح ضرورة وجود مقاييس يستطيع المراجع على ضوءها أن يقيم العمل الذي قام به ويتبين ما إذا كان قد أدى العمل المهني الذي كلف به.
 - 4- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية هذا يتم من خلال التقرير الذي يعده المراجع والذي يعتبر المنتج النهائي لعملية المراجعة حيث تمثل هذه الأخيرة وسيلة من وسائل الاتصال.
- إن النقاط الأربعة المذكورة تبرر بأن عملية المراجعة تتضمن عنصرين الأول الفحص والثاني يمثل عملية الاتصال وبذلك يمكن القول بأن دور مراجع الحسابات دور انتقادي للعناصر المقدمة إليه بغرض الحكم على دقتها ومقدرتها على مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية¹.

¹- د. محمد سمير الصبان، د. محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق [الدار الجامعية 1990]، ص 17

لقد ظلت تعاريف المراجعة لفترة طويلة تبعتها عن هدفها النهائي وفي عام 1971 اعتبرت الجمعية الأمريكية

للمحاسبة أن المراجعة هي عملية منظمة تهتم بتجميع وتقييم الأدلة الموضوعية المتعلقة بما تم الأحداث الاقتصادية وتوضيح إلى مدى التنفيذ بالنسبة للمعايير الموضوعية ثم توصيل النتائج إلى المهتمين بها¹.

ونلخص مما سبق أن المراجعة تمثل عملية فحص لمجموعة من المعلومات عن الأحداث اليومية للمؤسسة وفق مجموعة من المعايير لهدف التحقق من سلامة هذه المعلومات مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى من يهمهم أمر المؤسسة لمعاونتهم في الحكم على جودة ونوعية هذه المعلومات.

ومما سبق يتجلى لنا كذلك مفهوم المراجعة في المؤسسة سواء كانت مراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد داخل المؤسسة أو مراجعة خارجية تتم بواسطة أفراد خارج المؤسسة فأصبح المراجع بمثابة الساهر على إثبات مدى صحة و دقة و سلامة القوائم المالية و الختامية و مدى الاعتماد عليها و توافق البيانات الواردة في القوائم المالية

ثانيا: مراحل تطور المراجعة

لحة تاريخية عن المراجعة

ظهرت المراجعة كنتيجة حتمية للحاجة الماسة لرؤساء القبائل و أصحاب الأموال والمؤسسات كوسيلة تساعدهم على بسط الرقابة على عمل من هم تحت سلطتهم خاصة في عمليات التحصيل و الدفع و التخزين و يعتبر بعض الاقتصاديين أن الظهور الأول للمراجعة يرجع لحكومات قدماء المصريين واليونانيين الذين استخدموا المراجعين من أجل التأكد من صحة الحسابات العامة للوقوف على مدى سلامتها من كل المتلاعبات والأخطاء

¹- د. محمود الناجي، المراجعة في إطار النظرية والممارسة [مكتبة الجلاء المنصورة 1992]، ص 40

و التطورات التي مرت التي مرت بها المراجعة كانت مرتبطة بالأهداف المتوخات منها.

ويمكن توضيح التطور التاريخي للمراجعة من خلال تبيان من له سلطة الأمر بالمراجعة و من يقوم بهذه

العملية و الأهداف المرجوة منها بالجدول التالي:

جدول(1): التطور التاريخي للمراجعة¹

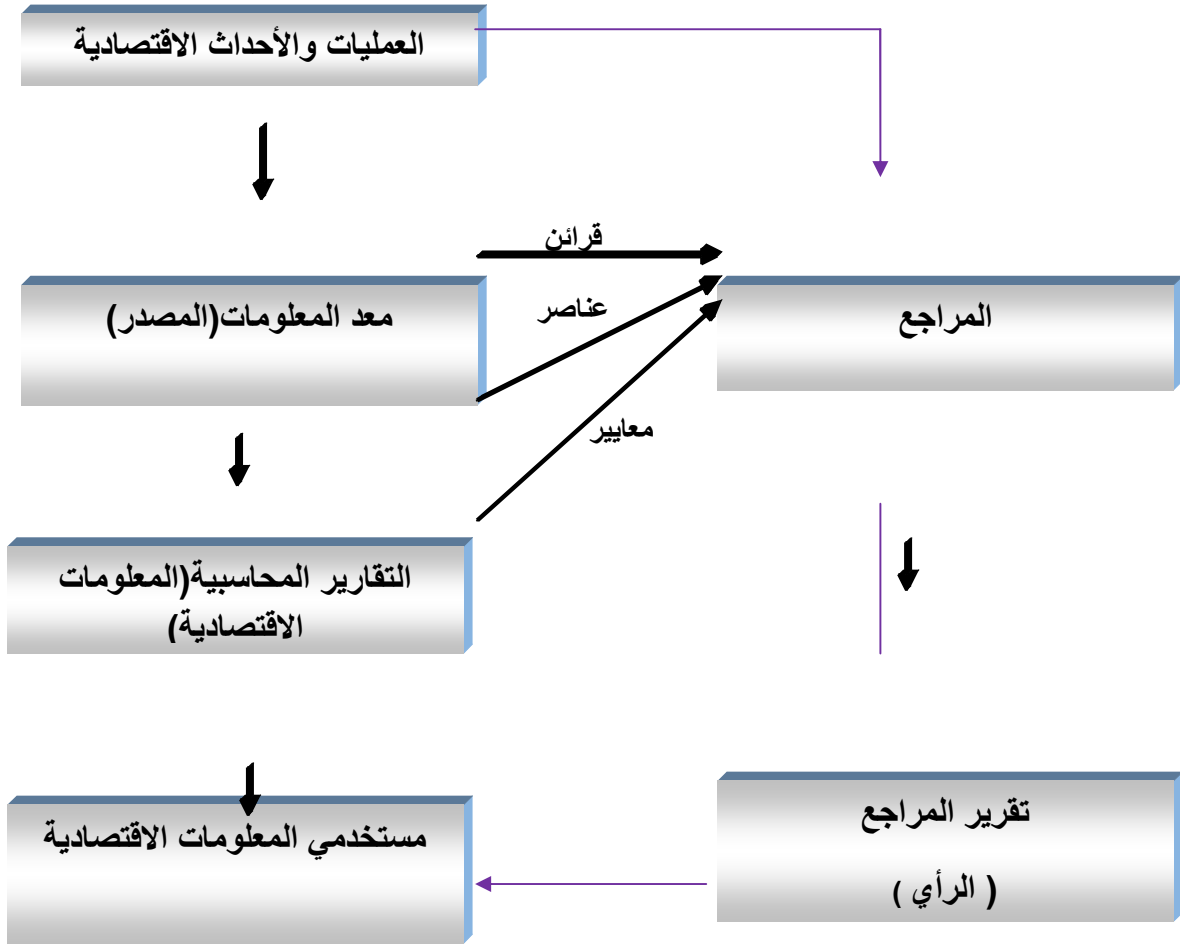
المرحلة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700م	الملك، الكنيسة - الإمبراطور - الحكومة -	رجل الدين. - كاتب -	معاينة السراق على اختلاس الأموال وحماية الأموال
من 1700م إلى 1850م	الحكومة، محاكم التجارية و المساهمين.	المحاسب.	منع الغش ومعاينة فاعليه و حماية الأموال
من 1850م إلى 1900م	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو القانون.	تجنب الغش وتأكيد مصادقية الميزانية
من 1900م إلى سنة 1940م	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصادقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970م	الحكومة، البنوك و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم

المالية التاريخية			
الشهادة على نوعية النظام الرقابة و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.	الحكومة. هيئات أخرى. المساهمين.	من 1970 إلى 1990م
الشهادة على الصور الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الحكومة هيئات أخرى المساهمين	ابتداء من 1990 م

ومن خلال هذا الجدول نلاحظ أن المراجعة مرت بمراحل متعددة لكل مرحلة مميزات في حين أنه بشكل عام أهداف المراجعة كانت تتمحور حول منع الغش والتلاعب و السرقة و حماية الأصول و الوقوف على مصداقية الحسابات.

و الشكل التالي يظهر نظم المعلومات المحاسبية ودور المراجعة في هذا الصدد:

الشكل رقم (1): نظم المعلومات المحاسبية ودور المراجعة في ذلك



عملية الاتصال الأصلية للمعلومات المحاسبية.

عملية الاتصال الفرعي للمراجعة.

المصدر: محمد سمير الصبان / عبد الله هلال / مرجع سابق، ص 24 .

و نستخلص مما سبق أن عملية المراجعة تمثل عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية، و ذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية، تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة و نوعية هذه المعلومات، و تحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم.

ثالثا: تعريف المحاسبة وعلاقتها بالمراجعة

1- تعريف المحاسبة:

المحاسبة هي أحد فروع المعرفة التي تهتم بتوليد البيانات والمعلومات عن أوجه النشاط الاقتصادي وتوفيرها في صورة ملائمة لذوي الحاجة إليها، إن البيانات والمعلومات التي تهتم المحاسبة بتوليدها عن ثروة المؤسسة هي بيانات قياسية بصفة عامة واقتصادية بصفة خاصة هذا يعني أن المحاسبة تهتم بقياس الثروة كميا لغرض تحديد قيمتها الاقتصادية في فترة زمنية معينة وبيان التغيرات التي طرأت عليها في تلك الفترة وتقوم المحاسبة بعد ذلك بعرض نتائج قياسها من بيانات ومعلومات كمية في صورة إعلامية ملائمة إلى من يهمهم أمر المؤسسة ومن هنا يمكن القول بأن المحاسبة تقوم فكريا على وظيفتين أساسيتين هما: وظيفة القياس ووظيفة التوصيل¹.

وحتى تستطيع المؤسسة تحقيق أهدافها على أحسن وجه عن طريق ممارسة وظيفتها بما يتناسب وتحقيق هذه الأهداف كان ولا بد من الاهتمام إلى مجموعة من المعايير يتم من خلالها إبراز الهدف وتحديد إطارا لعمل وتساعد على اختيار أفضل الاسس والوسائل والاساليب التي تؤدي إلى تحقيق الهدف.

¹ د.عبد الحفي مرعي، د.مجد سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي [الدار الجامعية 1990]، ص11.

2- العلاقة بين المحاسبة والمراجعة:

تنحصر خدمات المحاسبة في إثبات العمليات التجارية التي تقوم بها المؤسسة في الدفتر وكذلك القيام بإعداد القوائم المالية يجب أن تكون صحيحة ومعبرة يستلزم إعدادها التقييد بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. أما المراجعة فهي تهدف إلى اطمئنان المراجع على ما تحتوي القوائم المالية التي قام بإعدادها المحاسب من صحة وصدق في أرقامها وهذا العمل يتطلب تخطيطا وعناية في الأداء المهني على المراجع أن يلتزم بهما حتى يتمكن من إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية الختامية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ومن هذا يتضح أن المحاسبة تقدم قوائم مالية تم إعدادها وفق مبادئ محاسبية والمراجعة تقر بأن هذه

القوائم قد أعدت وفقا لمبادئ محاسبية شريطة أن يتقيد المراجع بمبادئ المراجعة المتعارف عليها حتى يكتسب

رأيه شيئا من المصدقية وبهذا يمكن القول بأن المراجعة والمحاسبة شيئان متلازمان يعملان في اتجاه واحد خاصة

بعد ظهور ما يسمى بالإخطار¹ حيث انتقلت المراجعة من مراجعة العمليات التي تمت في الماضي إلى دراسة

وتقييم نظم الرقابة الداخلية وأصبحت لا تبدأ من حيث ينتهي المحاسب وإنما ملازمة لعمل المحاسب وهذا لضمان

سلامة الإجراءات وتحديد موطن الأخطار لتفاديها قبل وقوعها

المطلب الثاني: فروض المراجعة

تتمثل فروض المراجعة في العناصر التالية:

¹ – GEORGE EGG, les mots de l'audit [Edition liaison pars , 2000] , p 32

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

المعايير فيما يلي:

أ- الملائمة: معنى ذلك ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين

المحتملين وتكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة

للقيمة الاقتصادية للثروة في لحظة قياسها.

ب- القابلية للفحص: معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر في فحص المعلومات نفسها فإنهما لا بد أن

يصلوا إلى النتائج نفسها وتبرز أهمية هذا المعيار كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر

إعدادها.

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

د- القابلية للقياس الكمي: يعتبر التعبير الكمي أفضل صور للتعبير عن القيمة الاقتصادية وأدقها ذلك لان

القياس الكمي مدام دقيقا ومستندا على أسس محددة لا يختلف في تفسيره اثنان وتعد النقود المقياس العام

والموحد للتعبير عن القيمة الاقتصادية في العصر الحديث وقد اعتمد عليها المحاسبون للتعبير الكمي عن نتائج

القياس المحاسبي منذ أن تأسست الحاجة إلى مسك الدفاتر.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المؤسسة: يعتبر تقرير مراجع الحسابات من

الأدوات المهمة التي تعتمد عليها إدارة المؤسسة في اتخاذ قراراتها ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تمت

مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم تتم مراجعتها، إن غياب هذا الفرض ينقص من ثقة المراجع اتجاه الإدارة مما

يتم عليه القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارة ومن ناحية أخرى فإن وجود هذا الفرض يجعل استخدام المراجعة الاختيارية أمراً مستحياً وأن تكون عملية المراجعة اقتصادية و عملية.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء غير عادية أو تواطئية: في هذه

الحالة لا يكون مراجع الحسابات قادراً على اكتشاف الأخطاء خاصة تلك التي نتجت بسبب التواطؤ بين العاملين، الأمر الذي يتطلب من المراجع إجراء اختبارات موسعة لعله يكتشف هذا النوع من الأخطاء.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن قوة نظام الرقابة الداخلية تعتبر من أهم العوائق أمام مرتكبي الأخطاء

المقصودة وغير المقصودة ويعتبر هيكل الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة نقطة البداية بالنسبة لعمل المراجع الخارجي فكلما كان النظام سليماً كلما ازدادت ثقة المراجع في تصرفات الإداريين من جهة ويجعل تطبيق المراجعة الاختيارية أمراً ممكناً من جهة أخرى.

5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها: يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للميزانية وجدول

النتائج يعني هذا الفرض أن يستدل المراجع في أبحاثه بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعني هذا الفرض انه

إذا اتضح لمراقب الحسابات أن الرقابة الداخلية سليمة وأن الإدارة رشيدة في تصرفاتها فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك والعكس صحيح.

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

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

لقد خصصنا المطلب السابق لدراسة طبيعة و مفهوم المراجعة التي تقوم عليها الدراسة النظرية للمراجعة وهنا نود الإشارة بأن تلك الدراسة تركزت على المراجعة الخارجية و التي تتم من خلال مهني من خارج المؤسسة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى سلامة تمثيل القوائم المالية الختامية ، ومن ناحية أخرى هناك المراجعة الداخلية و التي تتبع من داخل المؤسسة بهدف خدمة الإدارة في مجال قياس كفاءة أنظمه الرقابة المطبقة على أنشطة المؤسسة المختلفة ، وقد تنشأ الحاجة إلى المراجعة من جانب مجموعات مختلفة ، ملاك رأس المال، العمال المستثمرين، والجهات الحكومية ولتحقيق هذه الحاجة ظهرت عدة صور للمراجعة أهمها¹:

أولاً: من حيث القائم بعملية المراجعة

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين هما :

1- المراجعة الخارجية: وهي التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة أو الشركة، حيث يكون مستقلاً عن إدارة المؤسسة، وغرضه الرئيسي الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع المؤسسة المالي ، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لتنتائج أعمالها عن الفترة المالية.

¹- د.عبد الوهاب خياطة ، تفتيش الحسابات ومراجعة الميزانيات [مطبعة طربين سوريا1966]،ص33.

و لقد سبق التعرض لطبيعة وتعريف مفهوم المراجعة الخارجية من قبل.

2- المراجعة الداخلية: لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقاً للمراجعة الخارجية، و من ثم فهي تعتبر حديثة إذ ما قورنت بالمراجعة الخارجية و لقد نشأت المراجعة الداخلية بناءً على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم و التقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية و المالية و العمليات التشغيلية الأخرى.

و استفاداً مما سبق يمكن القول بأن المراجعة الداخلية تمثل أحد حلقات المراقبة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يخص النواحي الآتية:

أ - دقة أنظمة الرقابة الداخلية .

ب- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.

ج- كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، و ذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات و المركز المالي.

ومما يجدر بنا التلميح إليه بان المراجعة الداخلية قد اقتصر في بادئ الأمر على المراجعة الحسابية للمستندات بعد الصرف (مراجعة لاحقة)، لغرض اكتشاف أخطاء التسجيل بالدفاتر، و لقد توسعت بعض المنشآت لكي تشمل المراجعة الداخلية مراجعة حسابية قبل الصرف، لغرض التأكد من سلامة الإجراءات.

و لقد اتضح بعد ذلك إمكانية استخدام المراجعة الداخلية لخدمة الإدارة العليا في جميع المجالات، مما استتبع معه ضرورة تطوير هذه الأداة و توسيع نطاقها لتشمل جميع نواحي النشاط للتحقق من مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام.

ويجب إن لا يتبادر إلى الأذهان أن وجود نظام للمراجعة الداخلية في المؤسسة لا يغني عن تكليف المراجع الخارجي بفحص و مراقبة الحسابات بالطريقة التي ينفذ بها المراجع الخارجي عمله تختلف عن الطريقة أي يتبعها المراجع الداخلي.

ومما سبق من التعارف وأهداف كل من المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، يمكن إعداد جدول لإبراز أوجه الاختلاف بين كل من المراجع الداخلي و المراجع الخارجي:

¹ HAMMINI ALLI , le contrôle Interne et l'élaboration du bilan comptable o p u1993 P51 .

الجدول رقم(2): المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي¹

المراجع الداخلي	المراجع الخارجي	
<p>1-الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ و يقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، و بذلك ينصص الهدف الرئيسي على اكتشاف و منع الأخطاء و الغش و الانحرافات عن السياسات الموضوعة.</p>	<p>1-الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة و صدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال و المركز المالي.</p> <p>2-الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير و القوائم المالية.</p>	1-الهدف
<p>موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع و يعين بواسطة الإدارة.</p>	<p>شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.</p>	2- نوعية من يقوم بالمراجعة
<p>يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات و لكن يخدم رغبات الإدارات الأخرى.</p>	<p>يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص و التقييم و إبداء الرأي.</p>	3-درجة الاستقلال في أداء العمل و إبداء الرأي

<p>مسئول أمام الإدارة، و من ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص و الدراسة إلى مستويات الإدارة العليا.</p>	<p>مسئول أمام الملاك، و من ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص و رأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.</p>	<p>4- المسؤولية</p>
<p>تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهد الإدارة للمراجع الداخلي يكون نطاق عمله.</p>	<p>يحدد ذلك أمر التعيين و العرف السائد و معايير المراجعة المتعارف عليها، و ما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.</p>	<p>5- نطاق العمل</p>
<p>يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.</p>	<p>يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.</p>	<p>6- توقيت الأداء</p>

وعلى الرغم من أوجه الخلاف بين دور كل من المراجع الخارجي و المراجع الداخلي، فإن هناك أوجه للشبه بينهما، و من أمثلة أوجه الشبه هذه:

1- يسعى كل منهما إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة، و منع وتقليل حدوث الأخطاء و التلاعب.

¹ - محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سابق، ص 44،45،46

2- يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال، يمدنا بالمعلومات الضرورية التي تساعد على إعداد و

مجموعة من القوائم المالية الصحيحة و التي يمكن الاعتماد عليها.

3- هناك احتمال التعاون بينهما ، فقد يعتمد المراجع الخارجي إلى حد كبير على ما يعده المراجع الداخلي من

تقر يرعن نتيجة فحص و تقييم أنضمه الرقابة الداخلية و كذا اعتماد المراجع الداخلي على ما يعده المراجع

الخارجي من الرأي المحايد عن مدى سلامة القوائم المالية و هذا ما يجعله اشد حرصا في مراقبة النظام المتخذ في

تسيير المؤسسة. و لكن رغم هذا التعاون الوثيق، فإن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي لن يغني عن تدقيق

الحسابات بواسطة مدقق خارجي محايد ومستقل لما سبق وأوضحنا من أوجه الاختلاف وخاصة من حيث

الاستقلال والفئات المخدومة¹.

ثانيا: من الناحية القانونية²

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

1- المراجعة الإلزامية و هي المراجعة التي يُحتم القانون القيام بها، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع

خارجي لمراجعة حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية لها، و من ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع

المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة أي هناك نص قانوني على وجوب القيام بعملية المراجعة ومن أمثلة المراجعة

الإلزامية: مراجعة حسابات شركات المساهمة أي يكون لشركات المساهمة مراقب حسابات أو أكثر ومنه المراجعة

¹- خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 57.

²- محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 47.

الإلزامية تتميز بعنصر الجبر و الإلزام ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على المخالفين لأحكامها، وكذلك يجب بأن تتم المراجعة وفقا لقواعد ونصوص و إجراءات منصوص عليها، و على المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.

وفي هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة و ضرورية كما أن لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى و لو كانت هذه القيود واردة للقوانين التنظيمية للمؤسسة، أو في صورة قرارات عن الجمعية العامة للمساهمين، و تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤول إذا ما رضخ لهذه القيود. .

2- المراجعة الاختيارية (غير إلزامية): وهي تلك المراجعة التي يطلبها أصحاب المؤسسة دون إلزام القانون على وجوب القيام بها، ففي المؤسسات الفردية و شركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المؤسسة و اعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة نتائج الأعمال و المركز المالي، و التي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء و خاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد، و في حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن وجود المراجع الخارجي يعطي ثقة.

للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، و تلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب¹. إلا انه لاحظنا من خلال دراستنا هذه على أن وجود المراجعة في بعض البلدان على هذه الشركات

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

أصبح إلزاميا و يفرضه القانون، و هذا بعدما تولد في أذهان القائمين بالسهر على اقتصاد هذه البلدان بضرورة

احترام توفير عنصر التدقيق المحاسبي المحايد

ثالثا: من حيث شمول المراجعة

تنقسم المراجعة في هذا المجال إلى نوعين هما:

1- المراجعة الكاملة: كان التدقيق قديما و حتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات وما تضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء و التلاعب و الغش أي تدقيق كامل تفصيلي، غذ كانت المشاريع صغيرة و عملياتها قليلة، و كنتيجة لتطور ميادين التجارة و الصناعة و ما صاحبها من تعدد المشاريع و كبر حجمها، أصبح التدقيق مستحيلا و مكلفا و غير عملي، لما يتطلبه من جهد كبير و وقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري، و قد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية و أدواتها، و تحقيق نظام الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي و الكامل الاختياري يقتصر على نطاق التدقيق فقط و ليس بالأصول و المبادئ العلمية¹.

و كذلك، فالمراجعة الكاملة تخول للمراجع نطاق غير محدد للعمل الذي يؤديه، و لا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع، و في هذه الحالة يترك للمراجع حرية تحديد المفردات التي

¹ - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، أصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار الشروق، عمان، 1998، ص 89

تشملها اختبارات، و ذلك دون التخلي عن مسؤوليته الكاملة عن جميع المفردات¹ .

2- المراجعة الجزئية: وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كان يعهد إليه

بالمراجعة النقدية أو جرد المخازن... الخ وفي هذه الحالة يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل ، وإنما

يقتصر تقريره على ما حدد له من مواضيع ومن المرغوب فيه هنا أو في مثل هذه الحالات أن يحصل المراجع

على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند

لم يعهد إليه أصلا تدقيقه و بذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من أية مسؤولية خارج نطاقه.

رابعا: من حيث مواعيد ابتداء المراجعة

1- المرحلة النهائية: تبدأ المراجعة عندما ينتهي عمل موظفي المحاسبة وما يميز هذه الطريقة أنها توفر للمراجع

حسابات جاهزة ومرصدة، وعليه فإن دور المراجع ينحصر في فحص بعض العمليات لاختبار صحتها ولهذا

الطريقة مزايا متعددة أهمها:

- تخفيض احتمالات التلاعب لأن الحسابات أقفلت جميعها ولا مجال للتغيير و التحريف فيها.

- قلة تردد المراجع وأعوانه داخل المؤسسة لان تدخلهم يكون بعد إقفال الحسابات والدفاتر.

- جعل عمل القائمين بالمراجعة أكثر فاعلية من حيث التقليل من احتمال السهو.

إلا أنه يؤخذ على المراجعة النهائية النقاط التالية:

- قصر الفترة الزمنية للقيام بعملية المراجعة.

¹ - محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سابق، ص61.

- القيام بعملية المراجعة بعد إقفال الدفاتر قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من طرف العاملين ضنا منهم أن أخطائهم لن يتم اكتشافها إلا في نهاية السنة المالية وبذلك فلديهم الوقت لتسوية تلك الأخطاء قبل البدء في عملية المراجعة.

- إرباك العاملين في مكاتب المراجعة خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات التي يراجع حساباتها متساوية أو متقاربة.

2- المراجعة المستمرة: تقضي بقيام المراجع أو مساعديه بزيارة المؤسسة مرارا وبشكل دوري هذه الطريقة تتمتع بوقت طويل وكاف وتتيح للمراجع القيام بالاختبارات الكافية وعمل كل ما يراه مناسباً لتكوين قناعة حول صحة الحسابات، أضف إلى ذلك إن المراجعة المستمرة تمهد السبيل لاكتشاف التزوير أو الغش أو الخطأ بعد فترة قصيرة من ارتكابه ولا حاجة للانتظار إلى آخر الدورة ويمكن حصر المزايا التي توفرها المراجعة المستمرة في النقاط التالية:

- طول الفترة الزمنية التي تم فيها عملية المراجعة تساعد المراجع على التوسع في البحث وزيادة حجم الاختبارات.

- تسمح للمراجع بالانتهاء المبكر من إبداء الرأي عن القوائم المالية محل الفحص.

- اكتشاف الخطأ أول بأول مما يساعد على اقتراح سبل العلاج وتفادي حدوثها في المستقبل.

- تواجد المراجع ومساعدوه في المؤسسة باستمرار يؤثر على سلوك العاملين من حيث درجة لاهتمام

بأداء الأعمال المطلوبة منهم خشية اكتشاف ما تقع منهم من أخطاء.

- توزيع الأعمال على العاملين في مكاتب المراجعة على مدار السنة دون ضغط أو إرهاق موسمي، وعلى الرغم من المزايا التي يقدمها أسلوب المراجعة المستمرة فإن له أيضا بعض العيوب

نوجزها فيما يلي¹:

- إتاحة الفرصة لتعديل بعض الأرقام التي تمت مراجعتها على اعتبار أن المراجع لا يعود إليها مرة ثانية ولمعالجة ذلك يشترط المراجع عدم تعديل أية أرقام ثم مراجعتها إلا بعد الاتصال به وتبرير هذا التصرف.

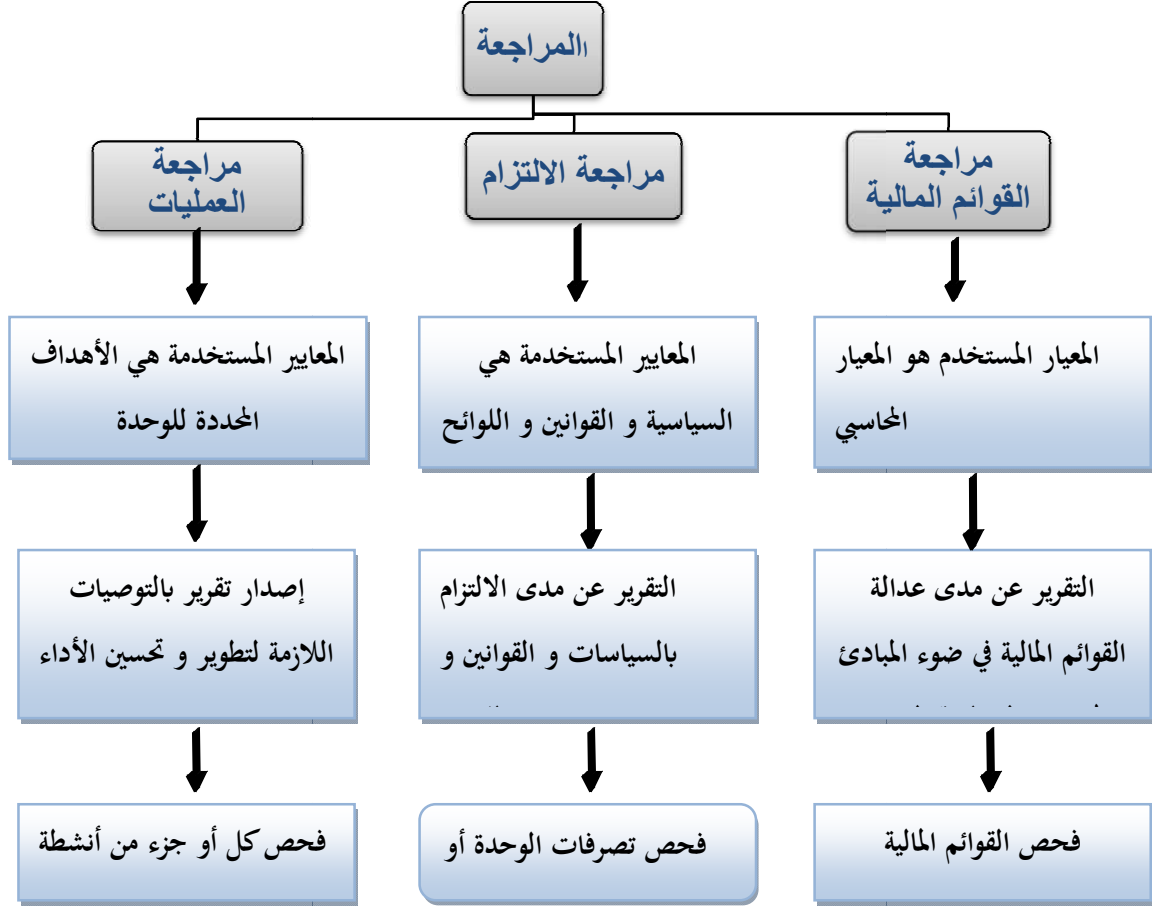
- انقطاع عملية الفحص لفترة معينة على أن يستكمل في موعد لاحق قد يستغله العاملون بالمؤسسة لتحقيق بعض الأغراض و إخفاء بعض الحقائق.

3-مراجعة الالتزام (مراجعة قانونية): تهدف مراجعة الالتزام إلى تحديد مدى التزام الشخص أو المؤسسة موضوع المراجعة بالسياسات الإدارية المحددة أو القوانين المعمول بها ، والمعيار المستخدم لقياس هذا الالتزام قد يكون السياسات المختلفة التي تتبناها الإدارة أو قانون ما و ما يرتبط به من لوائح تنفيذية مثل قانون الضرائب ، قانون الشركات ، قانون العمل...الخ.

ويلخص الرسم التوضيحي التالي العلاقة بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة العمليات:

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، (الناحية العلمية)، دار وائل للنشر، عمان، 2000/1999، ص14.

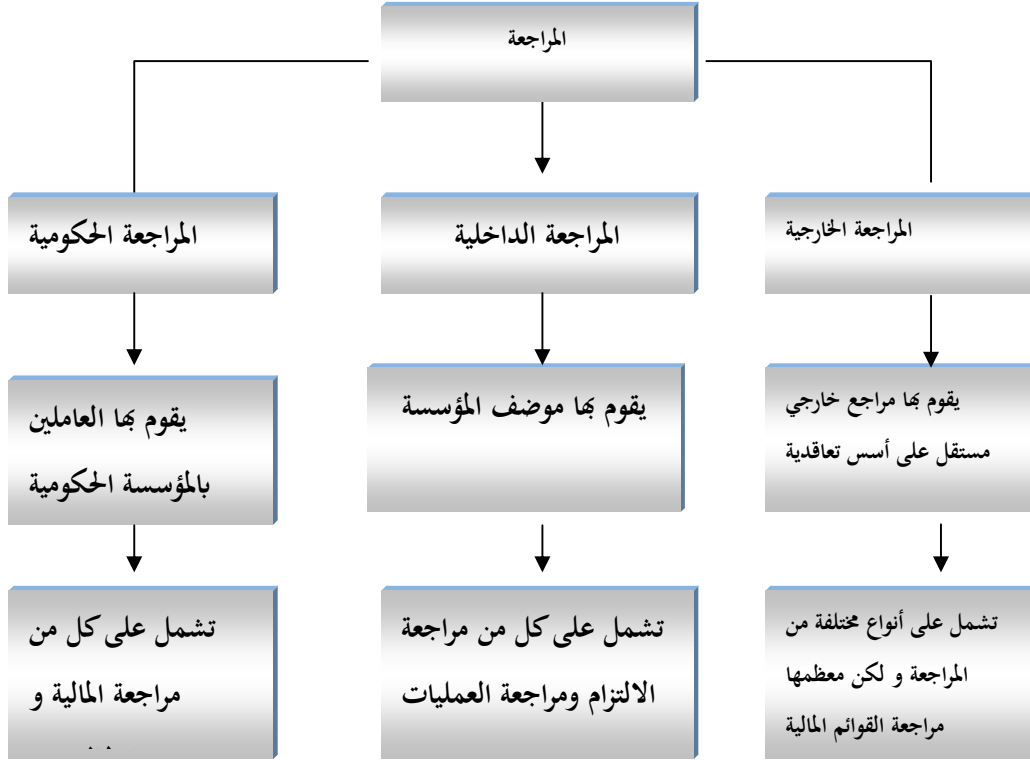
الشكل رقم (2) : العلاقة بين مراجعة القوائم المالية مراجعة الالتزام ومراجعة العمليات



المصدر: محمد الفيومي ، عوض فهمي،المكتب الجامعي الحديث،ازراويط ،الاسكندرية 1998،ص43.

وبما أن هذه المراجعة و التي صنفت حسب الهدف و الغرض منها أنها تصب داخل نوع المراجعة من حيث القائم بها وعليه فإننا نلخصها في الشكل التالي و الموضح لماهية طبيعة أو نوعية المراجعة التي يتسنى للمراجع استعمالها و ذلك حسب طبيعة المراجع.

الشكل رقم (3) : طبيعة ونوعية المراجعة المستعملة



المصدر: مُجَدَّ الفيومي/ عوض فهمي ، مرجع سابق،،ص(44)

خامسا: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

1- مراجعة شاملة: تعني مراجعة جميع القيود والسجلات والحسابات والمستندات ومن الملاحظ أن هذه

الطريقة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم.

2- المراجعة الاختيارية: في هذه الحالة يقوم المراجع باعتبار عينة يختارها مع مراعاة تعميم النتائج على المجتمع الخاضع لعملية الفحص ويتوقف تحديد حجم العينة على ما يظهره فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من جهة ومدى إمكان تطبيق إجراءات المراجعة الاختيارية من جهة أخرى.

المطلب الرابع: معايير المراجعة

تتكون معايير المراجعة التي أوصى بها مجمع المحاسبين الأمريكيين من عشرة معايير مقسمة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي¹: المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير التقرير .

1- أولا: المعايير العامة

معايير التأهل العلمي والكفاءة المهنية: تنص هذه المعايير على أن المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والكفاءة المهنية التي تؤهله لإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية المراجعة، وعلى هذا الأساس على المراجع أن يستمر في مواصلة التعليم والتدريب طوال ممارسته المهنة، ويبقى مستعدا لإكساب المعرفة في مجالات جديدة.

2- معايير الاستقلال²: يعني هذا المعيار أن يحافظ المراجع على استقلاله في جميع الأمور المتعلقة بالمراجعة، حيث تم تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع هي:

(أ) - الاستقلال في عمل المراجع ، (ب) - الاستقلال في مجال الفحص، (ج) - الاستقلال في مجال إعداد التقرير.

¹ - J- MAILLER, Initiation Au Contrôle Comptable [Ed Economie et harmonisme 1974] , p56

² - عمورة عمار، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري، [دار المعرفة 2000]، ص 204

وهناك حالات تؤدي إلى الإضرار برأي المراجع نذكرها في الآتي:

- وجود مصلحة مالية مباشرة في المؤسسة.
- علاقة أسرية من الدرجة الثالثة بأي فرد يحتل منصبا هاما في المؤسسة، وحيث أنه من الصعب وضع قواعد محددة لتحديد مدى استقلال المراجع في كل حالة فإنه يجب على المراجع أن يمارس قدر اكبير من الأمانة والضمير في جميع الحالات.

3- معايير العناية المهنية: يجب على المراجع أن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة وان يقوم

بمسؤولياته المهنية على أحسن وجه وتتطلب العناية المهنية أن يقوم المراجع بمسؤولياته بكفاءة عليه أن يهتم بتحقيق أفضل مصلحة ممكنة، وحتى يبقى المراجع محافظا على الكفاءة عليه أن يلتزم بقواعد التدريب المهني طوال ممارسته للمهنة. كما تتطلب العناية المهنية أيضا أن يتفهم المراجع جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به ولماذا يقوم به؟ وإن لم يكن متأكدا عليه بالاستشارة، كما تقتضي العناية المهنية أن يقدم المراجع خدماته بدون أخطاء وبدقة.

ثانيا: معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ المراجعة، فهي تقدم إرشادات للمراجع لغرض تجميع الأدلة التي تؤيد رأيه، وتتكون معايير العمل الميداني من ثلاثة معايير هي:¹

1- التخطيط والإشراف: في هذا المعيار يجب على المراجع القيام بتنفيذ أعمال المراجعة وفق خطة

ملائمة، وان يحسن الإشراف على مساعديه، ويتطلب التخطيط السليم لعملية المراجعة أن يقوم المراجع بدراسة بيئة العمل مع التركيز على نظام الرقابة الداخلية لإعداد خطة ملائمة للمراجعة التي تناسب هذه البيئة إن نجاح

¹- د. محمد وجدي شركس، مرجع سابق، ص 27.

المراجع في وضع خطة ملائمة يمكنه من اختيار عدد المساعدين المطلوبين والتأكد من مهاراتهم ومؤهلاتهم المطلوبة.

2- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب على المراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة

محل المراجعة كأساس يمكن الاعتماد عليه في تحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة

المناسبة لها. إن ما

يقوم به المراجع من فحص واختبارات يتوقف على مدى ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية ، وإجراءات المراجعة التي تستخدم في شركة لديها نظام الرقابة الداخلية قوي يختلف عن تلك التي نظام الرقابة الداخلية لديها ضعيف².

3- أدلة وبراهين كافية: هنا على المراجع أن يجمع الأدلة والبراهين الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في

القوائم المالية، ويتم هذا من خلال الفحص الملاحظة والاستفسارات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضوع الفحص، ويقتضي التماسي مع هذا المعيار فهم المهمة فهما جيدا وكاملا والانتباه إلى الأخطاء والعناصر غير العادية.

ثالثا: معايير التقرير

يتضمن التقرير محصلة ما بذله مراجع الحسابات من عناية في فحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها وميزانيتها، ويثبت فيه ما توصل إليه من نتائج ولذلك من المهم جدا إعداد التقرير بطريقة مهنية وهناك أربعة معايير تعتبر إرشادات عامة لإعداد التقرير نذكر منها:

²- F. JONIO ET AUTRES, Guide Pratique Pour Le Contrôle Interne [Ed DUNOD 1971],P 16

1- عرض القوائم المالية: المبادئ المحاسبية هي المقياس الوحيد الذي يعتمد عليه المراجع للحكم على صدق وعدالة القوائم المالية لهذا يجب على المراجع أن يكون ملما إماما كافيا بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وكذلك المبادئ المحاسبية البديلة التي قد تكون أكثر من واحدة التي يمكن تطبيقها في أي مجال من مجالات الفحص.

2- الثبات: إن الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى ضروري للتأكد على أن التغيرات في القوائم المالية من فترة لأخرى قد نشأت نتيجة أنشطة المشروع المختلفة ولم تنشأ من تغير في المبادئ المحاسبية والهدف من معيار الثبات هو التأكد من قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة حدوث تغير في المبادئ المحاسبية يتعين على المراجع أن يشير إلى ذلك في تقريره بصورة واضحة .

3- الإفصاح الكافي: تقدم القوائم المالية معلومات إلى فئة مختلفة تساعدهم في اتخاذ القرارات يجب أن تعد هذه القوائم بحيث لا تظلل أي فئة من هذه الفئات وأن تكون كاملة ومناسبة للقرار وواضحة يسهل فهمها، فإذا تبين للمراجع أن هذه القوائم لا تفصح عن المعلومات الضرورية فيجب عليه أن يذكر ذلك في تقريره وان يقيد رأيه والإفصاح الكافي لا يشتمل فقط على نوع المعلومات التي تقدم وإنما يشتمل أيضا على كيفية تقديمها.

4- رأي المراجع: يصدر المراجع في العادة تقريرا خاليا من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية وبعض الأحيان يصور تقريرا سالبا يذكر فيه أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة كلا من المركز المالي ونتائج الأعمال وفي أحيانا أخرى قد يتحفظ المراجع في تقريره فإذا كانت هذه التحفظات من الجسامة نتيجة لوضع قيود على نطاق عملية المراجعة أو نتيجة لأحداث غير مؤكدة فإن المراجع قد يمتنع عن إبداء رأيه.

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية

من أهم الأساليب لتحقيق فاعلية الرقابة الإدارية و الرقابة المحاسبية هو أسلوب التدقيق الداخلي ، وهذا ما يدعونا إلى تناول هذا الأسلوب وفقا للعرض التالي : المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي و أسلوب تنفيذه ثم

أهداف التدقيق الداخلي،مجالات التدقيق ثم القيام بالمقارنة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي¹

المطلب الأول: المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية و أسلوب تنفيذها

التعريف الأول:

- حسب معهد المراجعة الداخلية تختبر وتقيم سيرورة التخطيط I . A . A يرى أن المراجعة الداخلية والتنظيم والتسيير من أجل تحديد خصوصيات ضمان منطقي من أن الأهداف سوف يتم تحقيقها(30008).²

التعريف ثاني: التدقيق الداخلي (المراجعة الداخلية) هو احد الوسائل الفعالة الرقابة الداخلية ويمكن تعريفه بأنه « مجموعة من انضمت وأوجه نشاط مستقل داخل المؤسسة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات و القيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية و في التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول و ممتلكات المؤسسة و في التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لهم ، وفي قياس صلاحية تلك الخطط و السياسات و جميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات ألأزم إدخالها عليها ، وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية .

¹ - د. منصور حامد محمود ود. محمد أبو العلاء الطحان، أساسيات المراجعة [مركز التعليم الفتوح1998]،ص49،50.

² - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء،1999،ص26.

– أما التعريف الوارد LAWRENCE.B.SAWE

في كتاب فيرى أن المراجعة الداخلية تعني إختبار وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة داخل المؤسسة من اجل توجيه نشاطها نحو تحقيق الاهداف بالتطابق مع السياسات الموضوعة¹.

معنى هذا أن التعاريف تتفق في أن المراجعة الداخلية هي نشاط يهدف إلى تقييم نظام المراجعة الداخلية المراجعة الداخلية وظيفة يمارسها أشخاص من داخل المؤسسة ولها مكانها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويخضع ممارستها إلى أعلى سلطة في الهرم التنظيمي.

ثانيا: أما أسلوب العمل في التدقيق الداخلي ، فيمكن تلخيصه في الخطوات التالية

- 1
 - 2 معرفة العمل المراد إنجازاه والهدف منه.
 - 3 بناء برنامج تدقيق يناسب الهدف الموضوع ووضع الخطط للتنفيذ.
 - 4 فحص عينة للتأكد من سلامة الإنجازات.
- تقديم تقرير لمختلف المستويات الإدارية المعنية عن الانجازات و الفروقات و أسبابها وطرق حل المشكلات.
- ويمكن تلخيص طبيعة التدقيق الداخلي في الآتي:
- نشاط داخلي مستقل في المؤسسة.

– أداة رقابية بغرض انتقاد و تقييم جميع الرقابات الأخرى التي تكونها الإدارة.

¹-Ministère De La Restructuration Industrielle Et De La Participation, Audit interne de l'entreprise mai 1995, P13

- وظيفة استشارية أكثر منها وظيفية تنفيذية.

- يمتد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية ، بما فيها الرقابة المحاسبية و الضبط الداخلي

المطلب الثاني: أهمية المراجعة الداخلية و مجال تطبيقها

أولاً: أهمية المراجعة الداخلية:

نشأت المراجعة الداخلية و تطورت مع تزايد الحاجة إليها كأداة رقابية تساعد المسؤولين في إدارة الأعمال و المشاريع و المنشآت و إنجاز وظيفتهم المتمثلة في تحقيق إشباع أكبر قدر ممكن من احتياجات ذوي المصالح المختلفة في هذه المشاريع و المنشآت.

و لقد تبوأ وظيفتها المراجعة الداخلية مكانة بارزة في معظم المنظمات حيث ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم فلم تعد تقتصر على الرقابة فحسب، بل أصبحت تمثل نشاط تقييمي لمراجعة و فحص مختلف العمليات و النشاطات، و بهدف تطويرها و تحقيق أقصى كفاية إنتاجية هناك مجموعة من العوامل تظهر في المؤسسة و المتمثلة في

(أ) التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية¹ :

تعمل إدارة المشاريع غالباً في ظروف اقتصادية تسودها المخاطرة و تزايد فيها الرقابة الحكومية على المشاريع القائمة في بلدانها مما أستوجب مراقبة الإدارة العليا لأي مشروع تقوم بإدارته. و بما أن وظيفة المراجعة الداخلية تقوم بمتابعة و التكفل بالطريقة التي يتم بها إنجاز مختلف المشاريع و المنشآت و منظمات الأعمال، و بذلك تصبح أداة رقابية

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

(ب) كبر حجم المشاريع و انتشارها:

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

(ج) انتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية:

نظرا لكبر المشاريع و انتشارها جغرافيا لجأت الإدارة الرئيسية إلى انتهاج أسلوب اللامركزية و ذلك بتقسيم المشاريع إلى قطاعات، بحيث أن لكل قطاع إدارة مستقلة مفوضة من طرف الإدارة العليا للقيام بوظائفها الرئيسية، وحتى تضمن الإدارة العليا التزام القطاعات التابعة لها لما وضعته من خطط و سياسات عامة، و جب عليها تقييم أداء تلك الإدارات وذلك بالمعينة و الانتقال الميداني و فحص السجلات والمستندات و متابعة طريقة انتهاج السياسات و متابعة العمليات، وذلك عن طريق وضع أشخاص متخصصين في ذلك ينبون مكانها، و يطلق عليهم اسم المراجعين الداخليين¹:

(د) وظيفة المراجعة الداخلية كمجال لتدريب رجال الإدارة:

¹- أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص27.

تقوم إدارة المشاريع المختلفة بوضع و تنفيذ وسائل وإجراءات مختلفة للمراجعة، و تقييم أنشطتها على أساس منتظم و كذلك من أجل معرفة و معالجة مواطن الضعف في العمليات بهدف إدخال الإصلاحات على العمليات أو التوصل إلى معرفة الأسباب المبدئية لعدم نجاح بعض الأنشطة لمعالجتها، وذلك من أجل الاستمرار وإنجاح النشاط الاقتصادي وتحقيق مزايد من الأرباح للأصحاب المصالح كالمساهمين و غيرهم

وعلى العموم من أجل الوصول الإدارة العليا إلى أهدافها أدخلت عملية المراجعة على الإدارة وهو ما يسمى بالمراجعة الإدارية و التي لا توجد أية وحدة داخل المنشأة تستطيع القيام بها ما عدى وحدة المراجعة الداخلية، و ذلك لعدة أسباب منها¹ :

- قرب المراجعة الداخلية من عملية وضع و تشغيل الأنظمة و تنفيذ الإجراءات.
 - إنضمام خبراء الرقابة والتحليل والتقييم للعامل في وحدة المراجعة الداخلية عند بدأ تعيينهم في المنشأة.
- و عليه فإن العمل في وحدة المراجعة الداخلية التي تقوم بالمراجعة الإدارية تجعل من الأشخاص الذين يقومون بهذا النوع من المراجعة خبراء في العملية الإدارية، لأنهم يراجعون كل ما يتصل بها و يقيمون نتائجها².

ثانياً: مجال تطبيق المراجعة الداخلية

إن لوظيفة المراجعة الداخلية مجالات عديدة محل التطبيق وهذا على جميع وظائف المؤسسة ومن

الوظائف التي تكون محل معاينة المراجعة الداخلية الوظائف التالية:

¹- أحمد صالح العبارات " المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، دار النشر القاهرة، ص24

²- أحمد عباس حجازي " الأصول العلمية والممارسة الميدانية" مكتبة عين الشمس، القاهرة1982، ص123 .

أ) الوظيفة المالية و المحاسبية: إن كل من المحاسبة والمالية وظيفتان مسجلتان ضمن برنامج المراجعة الداخلية

بحيث يقوم المراجع الداخلي أثناء قيامه بمهامه بأداء رأي حول الوضعية المالية و المحاسبية بالمؤسسة و نتائج نشاطه وهذا بطريقة منتظمة وبصفة عامة المراجعة له ثلاث أهداف هي:

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

ب) الوظيفة التجارية: تخضع هذه الوظيفة إلى المراجعة الداخلية على أساس أن المراجع يقوم بمهامه على مختلف النشاطات التي تتم على مستوى هذه الوظيفة من بيع وشراء، تسويق وتخزين ونقل وغيرها من النشاطات الأخرى حيث يتم الكشف عنها و فحصها

وتحليلها من ناحية العلاقات التجارية و الإشهارية وكذا قدرة الزبون على الدفع ونوعية التسليم... الخ.

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

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

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

هـ) وظيفة التسيير: تشمل عمل المراجع في هذه الوظيفة على طرق التسيير للموظف بالمعنى الكامل و الواسع على جميع مستويات المؤسسة و المصالح الموجودة بها.

المطلب الثالث: خصائص وأشكال المراجعة الداخلية

أولاً: خصائص المراجعة الداخلية: هناك ثلاثة خصائص أساسية واضحة يؤدي من خلالها المراجع الداخلي وظيفته وتسمح بتصوير تعريف ملائم لمهنة المراجعة الداخلية، هذه الخصائص تتمثل فيما يلي:

1- المساعدة في التسيير:

إن لفظ المساعدة يميز المراجعة الداخلية عن أي تصرف بولييسي¹ المراجع الداخلي يعمل بجانب أي مسؤول كبقية المشرفين على الوظائف الأخرى، فالمسؤول عن مصلحة الضرائب يحتاجه المؤسسة لحل المشاكل مع إدارة الضرائب وبنفس الطريقة يقدم المراجع الداخلي مساعدات للمسؤولين لمعالجة المشاكل من كل الأصناف والمتعلقة بالإجراءات المتخذة للسيطرة الجيدة على كل النشاطات.

يمكن القول أيضاً أن المراجع الداخلي يساعد المسؤولين على تحسين أدائهم من أجل أن يعملوا بأكثر فاعلية فهو ينصح، يساعد، يقترح لكنه لا يقرر فهو يعمل كل شيء من أجل تحسين السيطرة على مختلف النشاطات التي يمارسها المسؤولون ومن ثم يساعد على بلوغ أهداف الرقابة الداخلية.

2- لا يحكم على الأشخاص:

لغويا الحكم هو ملائم أو غير ملائم في حق شخص أو شيء، إن هدف المراجعة الداخلية يتمثل في المساعدة على تحسين الأداء.

¹⁻ JAQUES BERNARD, Théorie Et Pratique De L'audit Interne [Ed Organisation Paris 2000], P 53

- إن هذه الخاصية لاتعني بأن اقتراحات المراجعة الداخلية لا يمكن أن يكون لها تأثير على الأشخاص

الخاضعين لعملية المراجعة وإنما هذا يعني وضوحا عدم إدراج أسماء الأشخاص في تقارير المراجعة¹.

3- بكل استقلالية:

إن وظيفة المراجع الداخلي في ممارستها لا يجب أن تخضع للضغوط التي بإمكانها أن تبعدها عن أهدافها ولهذا المراجع يجب أن يكون مستقلا عن موضوعه فلا يعقل أن نطلب من المراجع الداخلي صياغة قواعد وإجراءات العمل في وظيفة من وظائف المؤسسة ثم نطلب منه بعد ذلك بمراجعتها. فكيف يتمكن من إبداء رأيه في إجراءات هو صانعها هذا يعني أن المجالات التي أملى المراجع الداخلي قواعدها لا يمكنه مراجعتها بنفسه، ويجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأشخاص الخاضعين لعملية المراجعة كما أنه لا يمكن أن يكون تحت سلطته أي مصلحة إلا أنه كباقي المسؤولين عليه أن يتقيد بسياسة وإستراتيجية المديرية العامة.

ثانيا: أشكال المراجعة الداخلية

تتمثل أشكال المراجعة الداخلية في شكلين و يتمثلان في المراجعة المحاسبية و المراجعة العملية².

(أ) **المراجعة المحاسبية:** تهدف هذه المراجعة إلى فحص محتوى الحسابات و سلامة التسجيلات و صرامة تطبيق القواعد المحاسبية و القواعد الداخلية أيضا للمؤسسة، حيث يقوم المراجع الحسابي بتقدير جدية المعلومات و قربها من الواقع و كذا تأمين الإجراءات و تسجيلها في السجلات.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 53، 54.

² - محمد بوتين المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية والتطبيق ديوان المطبوعات الجامعية، 2000، ص 39، 40.

(ب) المراجعة العملية: هذا النوع من المراجعة لا يخصص فقط جانب الحسابات و إنما يشمل جميع نشاطات

المؤسسة، و تنقسم هذه المراجعة إلى قسمين:

• **مراجعة الوظائف العادية:** تهدف هذه المراجعة إلى ضمان وجود عملية مراقبة و فحص على مستوى

الوظائف المختلفة للمؤسسة، و يشمل هذا الفحص على الوظائف

الواسعة كالمبيعات، المشتريات و الإنتاج و تسيير المستخدمين... الخ، وكذا الوظائف الدقيقة كوظيفة التخزين و

البعثات وغيرها من الوظائف المختلفة.

• **مراجعة الوظائف المنتظمة:** و يعرف هذا النوع من المراجعة بالمراجعة الإستراتيجية، و تهدف إلى فحص

شروط وإجراءات العمل التي تحدث مرة واحدة كمراجعة إجراءات عملية استثمار هامة أو مراجعة وظيفة خاصة

تعتبر إستراتيجية من قبل المؤسسة.

المطلب الرابع: تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية وطريقة أدائها.

أولاً: تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية:

إن تنظيم عمل المراجعين الداخليين يتمثل في إعداد ما يلي:

1- ميثاق المراجعة:

هو وثيقة أساسية لوظيفة المراجعة الداخلية ويخصص لتقديمها وتعريف باقي عمال المؤسسة بها، هذه

الوثيقة فرضتها المعايير المهنية وهذه الأخيرة يجب أن تحتوي على المعلومات التالية:

• تحديد وضعية مصلحة المراجعة الداخلية في المؤسسة.

• السماح للمراجع بالاطلاع على كل الوثائق والاتصال بكل الأشخاص ومعاينة كل المعدات والأدوات

اللازمة للسير الحسن لمهمة المراجعة¹.

• تحديد مجال المراجعة.

إن بعض موثيق المراجعة معلومات إضافية عن

• الرقابة الداخلية.

• توظيف وتدريب المراجعين.

• الإجراءات المنهجية لمهمة المراجعة.

هذه الوثيقة عند إعدادها وتحضيرها يجب أن توزع على كل الإطارات

2- مخطط المراجعة الداخلية:

مخطط المراجعة في المؤسسة يجب أن يشمل كل المواضيع الممكن مراجعتها وأن هذا المخطط لا يمكن إعداده في سنة واحدة وإنما يتطلب تحضيره عدة سنوات خلالها يتم إثراؤه واستكمالته وأن كل مهمة أساسية تكون في سطر، وعموما فإن مخطط كامل لمؤسسة كبيرة قد يشمل عشرات الأوراق.

ويمكن القول أيضا أن مخطط المراجعة لا يمكن أن ينتهي وإنما كل سنة يجب تعديله حسب تغيرات المحيط، إن

شمولية مخطط المراجعة تفرض طريقة متعددة المواضيع وهذا لتغطية كل نشاطات المؤسسة إن كل صفحة من

صفحات المراجعة

¹- Ministère De La Restructuration Industrielle Et De La Participation, opct, P105

يجب أن تكون على شكل جدول يتشكل من تسعة أعمدة إذا تعلق الأمر بخطة خماسية وسبعة أعمدة إذا تعلق

الأمر بخطة ثلاثية ويمكن تصوير مخطط المراجعة كالتالي:

الجدول رقم (3): مخطط المراجعة

2004	2003	2002	2001	2000	مهام المراجعة	C.R	مراجعة السنوات السابقة	
							السنة	الوقت المستغرق
					مصلحة المستخدمين			
					مصلحة المشتريات			
					مصلحة الخزينة			
					مصلحة الإشهار			
					الخزينة الاستثمارات			
					الأرشيف			
					العقود			
					الاعلام الآلي			
					موازنة الوقت			

المصدر : THEORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE .

العمود الأول: يمثل سنة آخر مراجعة

العمود الثاني: يمثل الوقت المستغرق لإنجاز المهمة

العمود الثالث: يوضح معدل الخطر المقبول

العمود الرابع: يوضح مهام المراجعة

الأعمدة الأخرى: تبين توزيع هذه المراجعة على السنوات القادمة

هذا المخطط المعد في السنة الأولى بالتشاور مع فريق المراجعة وكل المسؤولين يجب تعديله بحيث يكون هناك توافق

بين موارد المراجعة الداخلية والاحتياجات المحددة في الخطة، ففي حالة خصم الغيابات (عطل، مدة التكوين،

غيابات مختلفة). يكون الوقت اللازم لإنجاز مهمة المراجعة بمعدل 40 أسبوع لكل مراجع في السنة.

ثانيا: طريقة أداء المراجعة الداخلية

يوجد خناك عناصر مختلفة لأداء المراجعة يجب أن يلتزم بها المراجعين في جميع الأحوال أهمها:

1- التحقيق: يهدف التحقيق إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية

وسلامة التوجيه المحاسبي وجميع الأدلة والقوانين التي تثبت صدق مدى ما تتضمنه السجلات وما يترتب عليه من

أمانة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ويستلزم التحقيق التفرقة بين الحقائق والآراء

وطبقا لذلك فإن التحقيق يختص أساسا بالحسابات و العمليات ويعتبر عاملا مشتركا بين المراجعة الداخلية

والمراجعة الخارجية .

2- التحليل: يقصد به التحليل الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات والإجراءات

المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص ويتطلب إجراء المقارنات والربط بين

العلاقات مثل الربط بين الاستثمار و عائدته بنسبة إجمالي الربح إلى المبيعات ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك فاصل بينهما.

3- الالتزام: ويقصد به الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقا للطرق والنظم والقرارات الإدارية

حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم فقد تم التوصل إلى نتائج مرضية ومع ذلك يهيم الإدارة معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصرح بها وبما يتماشى مع السياسات .

4- التقييم: هو التقرير الشخصي الواعي عن مدى كفاية وفاعلية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تسيّر

عليها الشركة وما لديها من تسهيلات بقصد ترشيد الأداء وتطويره ويقتضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق والاستعانة بآراء المسؤولين مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات

5- التقرير: تقرير المراجع الداخلي يبرز المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليها من نتائج وتوصيات

ويفضل عرض التقرير عن المسؤول عن النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق وتبلور قدرة المراجع الداخلي عن العرض الواضح لنتائج ما قام به من فحص وتقصي.

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية

المطلب الأول: طبيعة المراجعة الخارجية

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي تدخل بالمؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبتها بحيث جعله لا يطلع بشكل مباشر وكافي على وضع المؤسسة الحقيقي وكذلك وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر ومحايد كوسيط بينه وبين المؤسسة

يطلع من خلالها المتعاملين مع المؤسسة على حالتها وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعب التي قد تحدث في المؤسسة وهذا عن طريق المراجعة الخارجية، وذلك بالاعتماد على وسائل وإجراءات خاصة¹.

أولاً: ماهية المراجعة الخارجية وتطورها

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

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

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

¹ WWW.acc4arb . cam / acc / chow thread php .10/03/2016

وفي القانون (91-08) المؤرخ في 01 شوال 1411هـ الموافق ل ابريل 1991م. لتنظيم مهنة الخبير

المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ويتم مزاولة هذه المهنة تحت مواد قانونية تضبط المراجعة الخارجية وظروف عملها في كل الجوانب ولقد تم تحليل ووصف المراجعة الخارجية¹.

وفي اليمن صدر قانون نظام المحاسبين القانونيين رقم (31) لسنة 1992م وأشار القانون إلى إيضاح المراجعة الخارجية (المحاسبين القانونيين) ومكاتب المحاسبة القانونية وكذلك حقوق وواجبات المحاسبين.² ورغم تعدد

الكتابات التي تناولت طبيعة ومسؤولية المراجع الخارجي كمزاولة لمهنة المراجعة القانونية من ناحية والأطراف التي يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً أمامها من جهة أخرى فلقد أجمعت هذه الكتابات على أنه من الستينات تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد مزاولي المهن المختلفة بشكل ملحوظ و بينهم المراجعين الخارجيين³. ولا شك أن

الجمعيات والهيئات المهنية تلعب دورا كبيرا في تنمية رصيد المعرفة لدى المراجعين الخارجيين بما تصدره من دوريات وعمل الندوات والمحاضرات، هذا في جانب الاشتراك في تعديل المناهج التعليمية في مجال المحاسبة والمراجعة بسبب قصور المناهج القديمة في مسايرة النقلة التكنولوجية الجديدة مما دعا بعض الكتاب الأمريكيين إلى الدعوة لإجماع عاجل يضم الأساتذة في الجامعات الأمريكية مما يدرسون المحاسبة والتدقيق والجمعيات والهيئات المهنية التي لها تأثير على النشاط الاقتصادي والمالي وخرجوا نتيجة قصور المناهج الحالية في مسايرة النقلة التكنولوجية مما أدى إلى تعديل الكتب والمناهج بما يتلاءم مع هذا التطور وكل هذا أدى إلى تطور مهنة المراجعة مفهومها وممارستها.

1- آمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة لنيل الماجستير فرع نقود ومالية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2002، ص93.

2- قانون نظام المحاسبين القانونيين اليمني رقم (31) لسنة 1992م.

3- د. محمد الهادي العدنان ، المراجعة والتدقيق بين النظرية والتطبيق، الكتاب الاول، مطابع جامعة تعز، اليمن 1999م، ص73.

ثانيا: تعريف المراجعة الخارجية

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

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

الفحص ، التحقيق ، إبداء الرأي¹

التعريف الثاني: المراجعة الخارجية هي فحص منظم ومستقل للبيانات والقوائم المالية والسجلات والعمليات

والفاعلية المالية لأي مؤسسة وأن يقوم المراجع بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني خلال تقريره.²

ويشير الإطار

الدولي لعمليات التأكيد أن المراجعة خدمة معقولة تهدف إلى التأكد من إعداد البيانات المالية وفقا لإطار محدد)

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) كما يشير تقرير المراجع الخارجي في فقرة إبداء الرأي إلى أن البيانات المالية

تعبّر بعدالة عن نتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية.

¹ يوسف جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الصفاء عمان الاردن، 2007، ص 6.

² مغني نادية، دور المراجعة المالية الخارجية وفق المعايير المعمول بها في اتخاذ القرار دراسة حالة المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز، مذكرة لنيل شهادة

الماجستير في الادارة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2007-2008، ص04.

ثالثاً: المراجع الخارجي

عرف القانون التجاري الجزائري محافظ الحسابات في مادته 75 مكرر المرسوم التشريعي رقم (93-08) المؤرخ في 25 أفريل 1993م محافظ الحسابات تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً للحسابات مدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني. وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها.

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

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

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

يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علنياً للدخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم

عمليات البورصة ومراقبتها

¹- القانون التجاري، بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر، 1993، ص184.

وحسب المادة 27 من قانون 91-08 المؤرخ في 27 ابريل 1991م تنص هذه المادة على ما يلي:

(يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات التجارية المنصوص عليها في المادة الأولى بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات التضامنية الاجتماعية والنقابات¹).

و وفقا لقانون الشركات اليميني في مادته 74 نصت على ما يلي:

أ- يكون للشركة المساهمة مراقب لحساباتها واحد أو أكثر بشرط أن لا يزيد عددهم عن ثلاثة مراقبين. ب- يعين مراقب الحسابات لمدة سنة إلى ثلاثة سنوات قابلة للتجديد من جدول المحاسبين القانونيين الذين تضعه الوزارة.

ج- يكون تعيين مراقب الحسابات وتحديد تعيينه وتقدير مكافئته بقرار من الجمعية العامة².

رابعاً: مهام المراجع الخارجي

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

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

² - المادة 74 من قانون الشركات اليميني الصادر في 1992 والمعدل في عام 1997.

1- المراجعة المستندية.

2- المراجعة الفنية أو مراجعة القوائم المالية¹.

1- المراجعة المستندية:

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

- أ- التحقق من أن جميع العمليات الفعلية قد أثبتت في الدفاتر بطريقة سليمة وفقا للأسس والقواعد المحاسبية .
- ب- التحقق من أن جميع العمليات المثبتة في الدفاتر تخص المنشأة فقط وبالتالي فإن الدفاتر والسجلات المحاسبية للمنشأة لا تتضمن إلا العمليات التي تؤثر على المنشأة وتعلق بها وبالتالي فإن مهمة المراجع التحقق من مدى صدق التبويب الإحصائي للبيانات المالية على مستوى المنشأة كوحدة مستقلة، وبالتالي يؤدي بدوره إلى صدق السجلات والدفاتر محاسبيا.

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

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

هـ- فحص أنظمة الرقابة الداخلية، والحكم على مدى فاعليتها باعتبارها إحدى أدلة الاثبات في عملية المراج إن دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية تهدف إلى تحقيق هدفين:

¹ د. سمير الصبان و د. عبد الله هلال ، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر 1998، ص191.

الهدف الأول: تحديد نطاق عملية المراجعة.

الهدف الثاني: الوقوف على نقاط الضعف بها وبالتالي العمل على تدعيمها وبذلك تنخفض إلى حد كبير

احتمالات الغش والتزوير والاختلاسات لأن من بين مهام المراجع الخارجي اكتشاف ما يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش أو تزوير كما قد تنخفض كذلك عن طريق سد الثغرات التي توجد بأنظمة الرقابة الداخلية.

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

2- المراجعة الفنية (مراجعة القوائم المالية):

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

- أ- التحقق من مدى مطابقة الإجراءات المحاسبية التي اتخذت كأساس لإعداد القوائم المالية الختامية للمبادئ والمفاهيم المحاسبية المتعارف عليها والتي تكون فيما بينها للإطار العام للنظرية المحاسبية سواء في مجال قياس نتيجة النشاط أو في مجال إظهار المركز المالي للمنشأة وتقييم الأصول والخصوم ومن ثم فإنه يتضح أن المراجعة الفنية تتطلب التحقق من سلامة التطبيق العملي لقواعد النظرية المحاسبية في إعداد القوائم المالية الختامية.
- ب- التحقق من اصول وخصوم المنشأة التي تجمعها قائمة المركز المالي.
- ج- مراعاة الناحية الشكلية التي يتطلبها القانون بصدد إعداد القوائم المالية الختامية.
- د- كما تتضمن

المراجعة الفنية قيام المراجع الخارجي ببعض الاجراءات الفنية للتحقق من وجود وملكية المنشأة لأصولها المختلفة .¹

المطلب الثاني: الدور الاجتماعي للمراجعة الخارجية

أولاً: الحاجة إلى المراجعة الخارجية

إن المراجعة الخارجية لم تكن لتوجد ما لم يوجد في المجتمع طلباً على خدماتها وقد أصدرت جمعية المحاسبة

الأمريكية بياناً بمفاهيم المراجعة حيث حددت فيه أربع حالات تخلق الطلب على خدمات المراجعة الخارجية.

1-التعارض بين القائمين بإعداد المعلومات (إدارة المشروع) ومن يستخدمونها (الملاك، الدائنين، أو أي طرف

ثالث نيابة عن الادارة).

2-الاهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات لمتخذي القرارات.

3-الخدمة المتقدمة المطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها .

4-العوامل التي تحول دون مقدرة مستخدمي المعلومات للوصول إلى هذه المعلومات مباشر وكذا مقدرة هم على

تقييم جودة تلك المعلومات بنفسهم.

معنى هذا أنه إذا كان هناك تعارضاً بين الملاك والدائنين والمجموعات الأخرى التي تستخدمها من ناحية وإدارة

المشروع أخرى فإن هذه القوائم المالية ستكون متحيزة، علاوة على ذلك فإن المعلومات التي تشمل عليها القوائم

¹ د . محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة والية التطبيق، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية مصر، 2001م، ص 166 168 .

المالية تساعد في اتخاذ القرارات المالية رغم أن مستخدمي المعلومات تنقصهم الخبرة أحيانا أو يوجد ما يمنعهم من التحقق بشكل مباشر من المعلومات التي يستخدمونها هذه العوامل المجتمعة تبين مدى الحاجة لمراجعة القوائم المالية ويتم القيام بها للأسباب التالية:

1- احتياجات الدائنين والمستثمرين:

يقع على عاتق المراجع الخارجي مسؤولية تقديم آراء غير متحيزة للدائنين بخصوص مدى عدالة عرض القوائم ويعد المراجع الخارجي هو الشخص المالية، ويعد المراجع الخارجي هو الشخص الملائم للقيام بهذه المهمة للعديد من الاسباب أهمها:

- ان يتوافر لديه المعرفة الكافية والخبرة اللازمة للقيام بهذه الوظيفة.
- ويسمح له القانون بفحص الدفاتر والسجلات اللازمة وتجميع الأدلة والقرائن الكافية.
- كما أنه يتمتع بالاستقلالية التامة عن إدارة المشروع محل المراجعة لأنه ليس موظفا بهذا المشروع.

2- نظرية الوكالة Agency Theory:

تشرح نظرية الوكالة جانبا آخر من الطلب على المراجعة الخارجية فهذه النظرية تضيف أن المدراء وملاك المشروع يرغبون في المصادقية التي تضفيها عملية المراجعة الخارجية على بيانات القوائم المالية. وقد ذكرنا حاجة الملاك وهي واضحة للعيان أما طلب المدربين على المراجعة الخارجية ورغبتهم في إجرائها وإنما ينشئ في حقيقة الامر أن المديرين وكلاء على الملاك ولكن كل طرف يعمل على تحقيق مصلحته الخاصة ولكل منهم أهدافه المختلفة.

وطبقا لنظرية الوكالة فإن هذا الوضع يضع تعارضا بين الملاك والمديرين وقد يحاول الكلاك أن يحصلوا على تعويض مقابل نتائج هذا التعارض والملاحظ بتخفيض مكافئات المديرين. ويعمل المديرين على تخفيض آثار هذا التعارض عن طريق إخضاع القوائم المالية التي يعدونها للمراجعة الخارجية من قبل مراجع خارجي مستقل. وبناءا على ذلك سيكون للملاك حافز أقل لتخفيض مكافئات المديرين بالمشروع وتخفيض درجة عدم الثقة للملاك بوكالة المديرين.

3- النظرية التحفيزية: The motivation Theory

يوجد لدى البعض أن المراجعة الخارجية بالإضافة إلى كونها تمنح المصدقية للقوائم المالية فإنها تضيف قيمة أيضا لما تشمل عليه هذه القوائم من معلومات نتيجة للإعتبارات التحفيزية طبقا لهذا الاعتقاد فإن القائمين على إعداد القوائم المالية يكون لديهم حافز للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه لأنهم يعرفون أن هذه القوائم ستخضع للمراجعة الخارجية وبناءا على ذلك فإن المعلومات التي تنطوي عليها القوائم المالية ستكون متمشية مع احتياجات مستخدمي تلك القوائم المالية على الرغم من صعوبة قياس المنافع التحفيزية أو التحقق بشكل قاطع .

ثانيا: الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الخارجية:

لدينا العديد من الخدمات التي تقدمها المكاتب للجمهور من بينها خدمات المراجعة الخارجية والخدمات الضريبية والخدمات المحاسبية نعرضها باختصار في ما يلي:

1-خدمات المراجعة الخارجية:

تعتبر خدمات المراجعة الخارجية هي النوع الرئيسي من الخدمات التي تقدمها الكثير من مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بالنظر للوقت المستنفد فيها والإيراد المحقق منها، وتهدف معظم عمليات المراجعة الخارجية التي

يقوم بما المراجع الخارجي إلى إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية الختامية وتتم عملية المراجعة الخارجية تلبية لطلب الادارة والمستخدمين والدائنين والحكومة... إلخ.

2-الخدمات الضريبية:

يدرك معظم دارسي المحاسبة الحاجة لخدمات إعداد الإقرارات الضريبية بسبب الكم الهائل من اللوائح والقوانين الضريبية وتعد هذه الخدمة امتدادا طبيعيا للخدمات التي يقوم بها المراجع الخارجي لأن كثير من الطرق المستخدمة لتحديد صافي الدخل الذي نظهره القوائم المالية الختامية هي تقريبا نفس الطرق المتبعة لتحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة هذا بالإضافة إلى مساعدة المراجع القانوني لعملائه في تخطيط العبء الضريبي وفي مختلف القضايا والأمور القانونية المتعلقة بالضرائب.

3-الخدمات المحاسبية:

تقوم معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بتقديم العديد من الخدمات المحاسبية، وبصفة خاصة العملاء الذين تتميز أعمالهم بصغر الحجم حيث لا يتوافر لديهم الافراد المؤهلين لإمسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية أو يقدم اي ضمان بصدددها.

ثالث: حدود المراجعة الخارجية:

لا يعتبر القيام بالمراجعة الخارجية ضمنا بأن القوائم المالية الختامية دقيقة أو مضبوطة وذلك لعدة أسباب

هي:

أ- يتم التوصل إلى العديد من الاستنتاجات الخاصة بالمراجعة الخارجية على أساس فحص عينة من الأدلة، حيث تكون بعض القيم النقدية الظاهرة في القوائم المالية الختامية المؤيدة بالآلاف أو ربما بالملايين مثل الشيكات المدفوعة أو أمر البيع والفواتير... الخ.

ب- إن بعض المعلومات التي تم تحويها القوائم يلزم بالضرورة تجميعها عن طريق الاستفسار من الإدارة سواء شفهيًا أو كتابيًا، مثل التقديرات المتعلقة بإمكانية تحصيل حسابات العملاء وعلى الرغم من أن المراجع الخارجي يستطيع أن يحصل على أدلة تؤيد أو تنفي مزاعم الإدارة في هذا الصدد إلا أنه في بعض الحالات قد يكون من الضروري الاعتماد بدرجة كبيرة على ما تقدمه الإدارة من معلومات فإذا كانت الإدارة ينقصها الأمانة فقد يتوصل المراجع الخارجي إلى استنتاجات غير سليمة عن مدى عدالة القوائم المالية، ويعد هذا من المخاطر الملازمة لعملية المراجعة الخارجية.

ج- مظاهر وأوجه ضعف العنصر البشري مثل الارهاق من كثرة العمل وعدم الاهتمام والنسيان وغيرها، قد تدفع المراجع الخارجي للإغفال أو التغاضي عن الأدلة الملائمة أو فحص نوع الخطأ، أو استنشاق استنتاجات غير سليمة عن الأدلة التي تم فحصها ويعد أيضا من المخاطر الملازمة لعملية المراجعة الخارجية.¹

المطلب الثالث: الوثائق الضرورية لعملية المراجعة

أولاً: ملف المراجع:

تشمل ملفات المراجعة كل أوراق العمل المجمعة أثناء المراجعة وتبين القيمة الحقيقية للعمل المنجز من

1- د. متولي الجمل، عبد المنعم محمود، مراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي، 1980، ص 98.

طرف المراجع فهي تعكس طرق الرقابة المتبعة والنتائج التي توصل إليها خلال تأدية مهامه وتعتبر ملفات المراجعة مصدر معلومات بالنسبة للعميل والمراجع يلجأ إليه الطرفان في حالة رفض العميل النتائج التي توصل إليها المراجع وهناك نوعان من الملفات. الملف الدائم وملف العملية.

1- الملف الدائم: يهدف الملف الدائم إلى وصف التاريخ المالي للمؤسسة، ويحتوي على بعض البيانات

والمستندات التي لها صفة الاستمرارية ويعتبر مرجع لبعض مراكز الميزانية التي لا تتغير من سنة لأخرى نذكر منها ما

يلي: - العقود التأسيسية والقوانين.

- ملخص عن النظام المحاسبي.

- الخريطة التنظيمية للعميل موضحاً بها كل خطوط السلطة والمسؤولية.

- الديون طويلة المدى.

- المراسلات وملخصات محاضر الاجتماعات الذين لهم أهمية في المدى الطويل.

2- ملف العملية: يتكون ملف العملية من كل الاوراق المستعملة أثناء مراقبة القوائم المالية، وكل المعلومات ذات

الطبيعة الحالية المجمعة أثناء عملية المراجعة ويشمل:¹

- تقرير المراجع، - القوائم المالية، - ميزان المراجعة

²- ROBERT BRIEN C A. JEAN SENECAL, CONTRÔle Interne Et Vérification [Ed PREFONTANE INC QUEBEC 1984], P 28

- كشف التسويات الجردية.
 - قيود اليومية الخاصة بالتسويات الجردية .
 - صورة من خطابات المصادقات.
 - بيانات المستندات الناقصة.
- تعتبر محتويات ملف المراجعة مملوكة ملكية خاصة للمراجع وذلك بشرط الالتزام بقواعد قانون شرف المهنة فيما يخص سرية المعلومات التي يشملها هذا الملف.

ثانياً: برنامج المراجعة

يشمل برنامج المراجعة لأي عنصر من عناصر القوائم المالية عن كافة الخطوات التي يجب أن يقوم بها المراجع للحصول على أدلة الإثبات المقنعة للحكم على هذا العنصر أو ذاك ، ويعتبر برنامج المراجعة أداة لتخطيط وتنسيق وتوقيت إجراءات المراجعة الخاصة بأي عنصر من عناصر القوائم المالية ويجري العمل في بعض مكاتب المحاسبة والمراجعة على استخدام برامج مراجعة نمطية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية مع بعض التعديلات الطفيفة إذا اقتضى الأمر ذلك لتتلاءم مع طبيعة المؤسسة.

ثالثاً: دليل العمل

تستخدم بعض كاتب المراجعة دليلاً للعمل يلتزم به جميع العاملين من محاسبين ومساعدين وذلك لضمان سلامة وجودة الاداء عند القيام بخدمات المراجعة ويعتبر دليل العمل مرشداً يضمن معايير المراجعة المتعارف عليها ويهدف إلى توحيد الاجراءات ويتكون دليل العمل من ما يلي:

1- تعليمات عامة تغطي:

- أ) إجراءات مراجعة القوائم المالية.
 - ب) خطوات دراسة وتقييم نظام الداخلية.
 - ج) جوانب العلاقة بين العميل والمكتب.
 - د) واجبات المراجع المسؤول عن عملية المراجعة.
 - هـ) كيفية الاستفادة من معلومات الملف الدائم وملف العملية الخاصة بالفترة السابقة.
- 2- نماذج من استقصاءات نظم الرقابة الداخلية ومعلومات مفصلة عن كيفية استخدامها.
 - 3- تعليمات تخص إعداد تقارير الرقابة الداخلية.
 - 4- تعليمات ونماذج توضيحية من ملف العملية.
 - 5- نموذج توضيحي من برنامج المراجع.
 - 6- تعليمات تخص طرق كتابة تقارير المراجعة وإيضاحات القوائم المالية.

رابعاً: رموز المراجعة

يجري العمل في مكاتب المراجعة على أن يحدد المراجع رموزاً معينة يبين كل رمز إنهاء خطوة معينة من خطوات المراجعة وقد تختلف رموز المراجعة المستخدمة من مراجع إلى آخر وفي ما يلي نماذج لبعض الرموز الشائعة.

الجدول رقم 04: رموز المراجعة

الرمز	مكانه بالنسبة للرقم	معنى الرمز
	تحت الرقم	تحقيق الجمع الرأسي
	على يمين الرقم	تحقيق الجمع الافقي
	على يسار الرقم	تحقيق الجمع الافقي والرأسي
	فوق الرقم	الترحيل
	تحت الرقم	نقل الرقم من صفحة لأخرى
E	على يمين الرقم	خطأ في الجمع
B	على يسار الرقم	مطابق لكشف البنك
S	على يمين الرقم	مطابق لكشف الجرد الفعلي

المصدر د. محمد وجدي شركس، مراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية والإلكترونية ص 88

المطلب الرابع: واجبات ومسؤوليات مندوب الحسابات

أولاً: واجبات مندوب الحسابات

إن الطابع القانوني لمهنة مندوب الحسابات تفرض عليه تصرفات خاصة في ممارسة مهامه تمنح منتوجه درجة عالية من الثقة ويمكن أن تميز بين ثلاثة التزامات قانونية تقود عمل مندوب الحسابات وتحكم دورخ وتوجه نشاطه وهي :

- الإلتزام بالمحتفظة على أسرار المهنة.

- عدم التدخل في أعمال الادارة.

- دوام المهنة.

- التدخل الشخصي .

- الإلتزام بالإجراءات.

1- المحافظة على أسرار المهنة:

الشركة كتاب مفتوح أمام مندوب الحسابات يتعرف على عملائها ويقف على أسرارها التجارية

ويكشف حقيقة مركزها المالي وهذه كلها مسائل لو علم بها الغير من منافسي الشركة أو مورديها أو دائنيها لا

تتسبب في إضعاف مركزها التنافسي في السوق

وألحقت بها أضرار¹ لذلك كان من الطبيعي أن يفرض الشارع على مندوب الحسابات التزاما بالمحافظة على سر

المهنة لحماية المؤسسات الخاضعة لمراقبته فنصت المادة 18 من القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 على

¹- د. علي سيد قاسم، مراقبة الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، [دار الفكر العربي 1991] ، ص 168.

أن يلتزم خبراء المحاسبة ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالمحافظة على الاسرار المهنية حسب الشروط والعقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات.

إن إفشاء الاسرار المهنية من اختصاص القاضي وهذا بتطبيق أحكام المادة 301 من قانون العقوبات التي تنص على أنه يعاقب بالحبس لمدة لا تتجاوز ستة أشهر كل من أفشى سرا كان مودعا لديه بمقتضى وظيفته أو بغرامة لا تتجاوز 5000 دج.

2- الالتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة

أصر المشرع الجزائري في نصوصه القانونية على أهمية مبدأ عدم التدخل في إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية كما أن القانون 88/01 المؤرخ في 88/01/12 المتعلق باستقلالية المؤسسات في المادة 58 يرى أنه (لا أحد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية خارج الهيئات المسؤولة قانونا)، وينص القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة خبراء المحاسبين ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في المادة رقم 28 أن مهنة مندوب الحسابات تستبعد أي تدخل في أعمال التسيير وإنما مراقبة قيم ووثائق المؤسسة، إن الاصرار على هذا المبدأ يحقق هدفين:

- تقوية استقلالية تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- حماية استقلال مندوب الحسابات حق الاطلاع على دفاتر ووثائق قد تؤثر على رأيه.

إذا كان لمندوب الحسابات حق الاطلاع على دفاتر ووثائق المؤسسة في أي وقت وأن يطلب الايضاحات والبيانات التي يراها ضرورية لتدعيم رأيه فليس له الحق أن يتدخل في رسم سياسة الشركة وان يراقب وسائل الادارة لتنفيذ هذه السياسة ان يصدر حكما على ملائمة قراراتها من الناحية التجارية أو المالية لأنه إن فعل ذلك يكون

قد أحل نفسه مكان مدير الشركة ولا يجوز لمندوب الحسابات أيضا أن ينتقد إدارة الشركة كأن يعييبها بأن ناتج الشركة أقل من مثيله لدى الشركات الاخرى التي تعمل في نفس القطاع الاقتصادي.

3- مدي استمرارية عمل مندوب الحسابات

ترك المشرع الجزائري الحرية الكاملة لمندوب الحسابات في تحديد الوقت الذي تستغرقه مهمة الرقابة وهذا في نص المادة 678 من القانون التجاري والتي ترى أنه (يستطيع مندوب الحسابات في فترة من السنة أن يقوم بالرقابة التي يراها ضرورية له)، ومن هنا يمكن القول بأنه يخول لمندوب الحسابات سلطة دائمة في مراجعة حسابات الشركة والتحقق من موجوداتها في أي وقت يراه مناسب لذلك دون أن يفرض عليه التزام بالقيام يوميا بأعمال الرقابة طوال السنة التي يعد تقريرا عنها .

4- التدخل الشخصي:

تعتبر وظيفة مندوب الحسابات مهمة شخصية لا يمكن توكيلها كاملة لأحد الزملاء يجب أن يكون مندوب الحسابات قادرا على إدارة مهمته وتحت مسؤوليته الكاملة حتى يتسنى له ابداء رأي شخصي سليم. وتنص المادة رقم 14 من القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 إن أعمال خبراء المحاسبة ومندوب الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتم بأسمائهم وتحت مسؤوليتهم حتى وإن تجمعوا في شركة مدنية. كما منح القانون الحق لمندوب الحسابات في المادة 42 أن يستعين في أداء مهمته بأي خبير في فحص بعض الاعمال ذات الطبيعة الفنية وهذا على نفقته وتحت مسؤوليته.

5- الالتزام بالإجراءات

تري المادة 49 من القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 أن خبراء المحاسبين ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لهم مسؤولية كاملة للإجراءات وواجب وسائل وليس النتيجة، إن هذا القانون يسمح لنا بالقول أن مندوب الحسابات عند قبوله مهمة الرقابة لا يمكنه بأي حال من الاحوال بان يلتزم تجاه المؤسسة بالوصول إلى النتائج المحددة حتى وإن كانت المصادقة على الحسابات وإنما عليه التزام بإثبات الكفاءة، وطريقة إدارة المهمة الموكلة له أن يلتزم ببذل عناية وليس تحقيق نتيجة وان يقوم برقابة كافية حتى يستطيع الوصول إلى رأي سليم في سلامة ودقة البيانات الواردة في القوائم المالية ومن اجل تحقيق هذا الالتزام المادة 39 من نفس القانون تركت الحرية لمندوب الحسابات في اختيار وسائل العمل، وفي تحديد طبيعة ومدى الرقابة وطريقة سير المهنة.¹

ثانيا: مسؤوليات مندوب الحسابات

مراجع الحسابات هو وكيل عن المجتمع في الاطمئنان عن أمواله المستثمرة في وحدات القطاع العام وهو الشخص المحايد في إبداء الرأي عن دلالة محتويات القوائم المالية في شركات القطاع الخاص فهو وكيل عن أصحاب رأس المال، والمراجع عند قيامه بمهامه عليه أن يلتزم بتطبيق إجراءات وأساليب متعارف عليها في مجال المهنة وقد تحدث أن لا يلتزم المراجع بهذه الاجراءات أما عمدا أو سهوا .

وفي الحالتين يجب مساءلته عما ارتكبه من أخطاء أو إهمال أو تقصير، والمسؤولية في القانون تعني الالتزام

بتجمل الجزاءات التي يقرها القانون لمن يخالف أحكامه وتتضمن هذه المسؤولية ما يلي:

- مسؤولية مدنية.
- مسؤولية جنائية.
- مسؤولية تأديبية.

¹ عمورة عمار، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري[دار المعرفة 2000]،ص206 .

1- المسؤولية المدنية

تعرف المسؤولية المدنية على أنها الالتزام بتعويض الضرر وهي نوعان مسؤولية عقدية تقوم على الاخلال بالالتزام عقدي ومسؤولية تقصيرية تقوم على الاخلال بالالتزام قانوني واحد لا يتغير وهو الالتزام بعدم الاضرار بالغير . وللمسؤولية المدنية وفق المبادئ العامة الثلاثة أركان هي : الخطأ ، الضرر، العلاقة السببية بين الخطأ والضرر . وتتعقد المسؤولية المدنية إلا إذا اجتمعت الاركان الثلاثة (الخطأ، الضرر، النسبية)¹.

أ- الخطأ: يعتبر الانحراف عن السلوك الفني المؤلف خطأ يتقرر بالرجوع إلى مقياس سلوك مراقب الحسابات الذي يوجد في نفس الظروف التي أحيطت بالواقعة وفقاً للقواعد العامة ولهذا فإن المطلوب من مندوبي الحسابات توخي أكبر قدر من الحرص والحذر فمندوب الحسابات يعتبر مسؤولاً عن تلك الأخطاء التي كان له ان يكتشفها لو بذل العناية العادية.

ب- الضرر: تتميز المسؤولية المدنية بأنها مسؤولية تعويضية فلا يكفي وفقاً للقواعد العامة في القانون المدني أن يقع الخطأ بل يجب أن يحدث الخطأ ضرراً، والضرر قد يكون مادياً وقد يكون أدبياً يصيب المضرور في شعوره أو عاطفته أو شرفه أو أي معنى آخر من المعاني التي يحرص عليها الناس كما يجب التفرقة بين مسؤولية تقصيرية.

ج- العلاقة السببية : وهي ركن مستقل عن الخطأ قد توجد السببية ولا يوجد الخطأ كما قد يوجد الخطأ وتنتفي السببية ويراد بالسببية قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المسؤول والضرر الذي أصاب المتضرر فإذا رجع الضرر إلى سبب أجنبي إنعدمت السببية كما تنعدم السببية أيضاً حتى ولو كلن الخطأ هو السبب ولكنه لم يكن

¹-علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص288،

السبب المنتج أو لم يكن السبب المباشر، وتتقي العلاقة السببية أيضا إذا ثبت ان المتضرر كان يعلم بحقيقة المركز المالي للشركة ولا يسأل مندوب الحسابات عن أخطاء المدير والمسيرين ما لم يكن قد علم بها كما لا يسأل عن الاخطاء التي ارتكبها مندوبوا الحسابات السابقون له ما لم يكتشفها بنفسه عندما يطلع عن التقارير التي سبق لهم أن أعدها كما يسأل عن المخالفات التي تحدث بعد انتهاء خدماته لدى الشركة.

2- المسؤولية الجنائية:

تعتبر المسؤولية الجنائية حساسة جدا نظرا لتنوع المخالفات في قانون الشركات وتظهر المسؤولية الجنائية إذا ما

قام المراجع باعمال تؤدي إلى الضرر بالمجتمع ومن هذه الجرائم ذات المسؤولية الجنائية مايلي: ¹

أ-تعتمد المراجع اثبات بيانات كاذبة تؤدي إلى تظليل جمهور المكتتبين في حسابات وقوائم الشركة.

ب-وضع تقرير كاذب حول المؤسسة التي يراجع حساباتها مما يؤدي إلى تظليل المساهمين والاضرار بأموال المؤسسة التي هي جزء من أموال المجتمع.

ج- مساعدة المؤسسة على التهرب من الضرائب بالتقليل من الارباح أو مساعدتها على التهرب من ضرائب

أخرى مما يؤدي إلى ضياع حق من حقوق الدولة.

د- عدم إخطار وكيل الجمهورية بما يكشفه من واقائع مجرمة.

1- Mailler, Initiation Au Comptable, [Edition Economie et humanisme 1973] , P101.

– المسؤولية التأديبية

يعتبر الصف الوطني لخبراء المحاسبة ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الجهة الوحيدة التي يكون فيها مندوب الحسابات مسؤولاً أمامها مسؤولية تأديبية وهذا ما تنص عليه المادة رقم 53 من القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 وذلك متى أهمل في تأديبه واجباته أو آتى فعلاً ماساً بكرامة المهنة وعادة تكون الجزاءات لفت النظر، الإنذار، الإيقاف عن العمل لمدة وإيقاف عن العمل لمدة وإسقاط العضوية ونجد أن الأمور المخلة لشرف المهنة هي:

- أن لا يشير المراجع في تقريره بأنه مندوب حسابات.
- أن يسمح لعضو آخر باستخدام اسمه في مطبوعاته.
- أن يعمل على تحديد أتعابه بشكل يؤثر على تحديد أتعاب زملائه.
- أن يعمل العضو بأعمال تتعارض مع وضعه كمندوب حسابات.
- أن يضع اسمه على تقرير خاص بقوائم مالية لم يتم هو بمراجعتها.

خلاصة الفصل:

تمثل المراجعة عملية فحص انتقادي لمجموعة من المعلومات بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقا لمعايير وقواعد مثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويترب عن ذلك إبداء رأي مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى مستخدمي المعلومات هذه العملية تتم بواسطة شخص فني متخصص محايد تبرز قيمة مضافة من خلال عملية تتمثل في مساعدة مستخدمي المعلومات على اتخاذ القرارات والمراجعة نوعان داخلية وخارجية تتحدد الأولى في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويكون المسؤول عنها خاضعا لأعلى سلطة في المؤسسة ويشترط فيه أن يكون على قدر كبير من الدراية في مجال الإدارة والقانون أما المراجع الخارجي فهو من خارج المؤسسة يعمل بأسلوب الوكالة شريطة أن تتوفر فيه بعض الخصائص يحددها القانون التجاري.

تقوم هذه الدراسة على تطبيق إجراءات المراجعة على شركة شوكولوكس بعين سيدي الشريف بمستغنام معتمدين في ذلك على إجراء مقابلة مع المسؤولين عن مصالح الشركة وبالاخص مع المحاسب على فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية والتركيز على نظام المبيعات ونظام المشتريات باعتبارهما أهم الأنشطة، حيث تم استعمال الوصف الانشائي واستعمال اسئلة الاستقصاء مع باقي النظم، فقط تم مراجعة بنود الميزانية وقد قمنا بتقسيم الفصل إلى أربعة مباحث يتناول الاول التعريف بالشركة ومكوناتها والوظائف الادارية لها وهيكلها التنظيمي، أما المبحث الثاني فقد خصص لعملية تقييم نظم الرقابة الداخلية للشركة والذي شمل مطلبين للوصف الانشائي للدورتين المشتريات والمبيعات أما المبحث الثالث فتناول تحليل نتائج الدراسة .

المبحث الاول: تقديم شركة شوكولوكس

نستعرض في هذا المبحث إلى تقديم شركة شوكولوكس محل الدراسة وأهم الوظائف التي تتكون منها الشركة.

المطلب الاول: تعريف شركة شوكولوكس ومكوناتها

أولاً: تعريف الشركة شوكولوكس

هي شركة ذات مسؤولية محدودة SARL مهمتها بيع وتصنيع والبيع بالجملة والتجزئة للشكولاتة والحلويات أنشأت هذه الشركة في 1989/01/01 بعين سيدي الشرف بمستغانم قدر رأس مالها ب 300.000,00 دج مقسمة إلى جزئين محررين وموجهة إلى الشركات .

ثانياً: مكونات شركة شوكولوكس

تتكون هذه الشركة من ثلاثة أقسام مرقمة كما يلي:

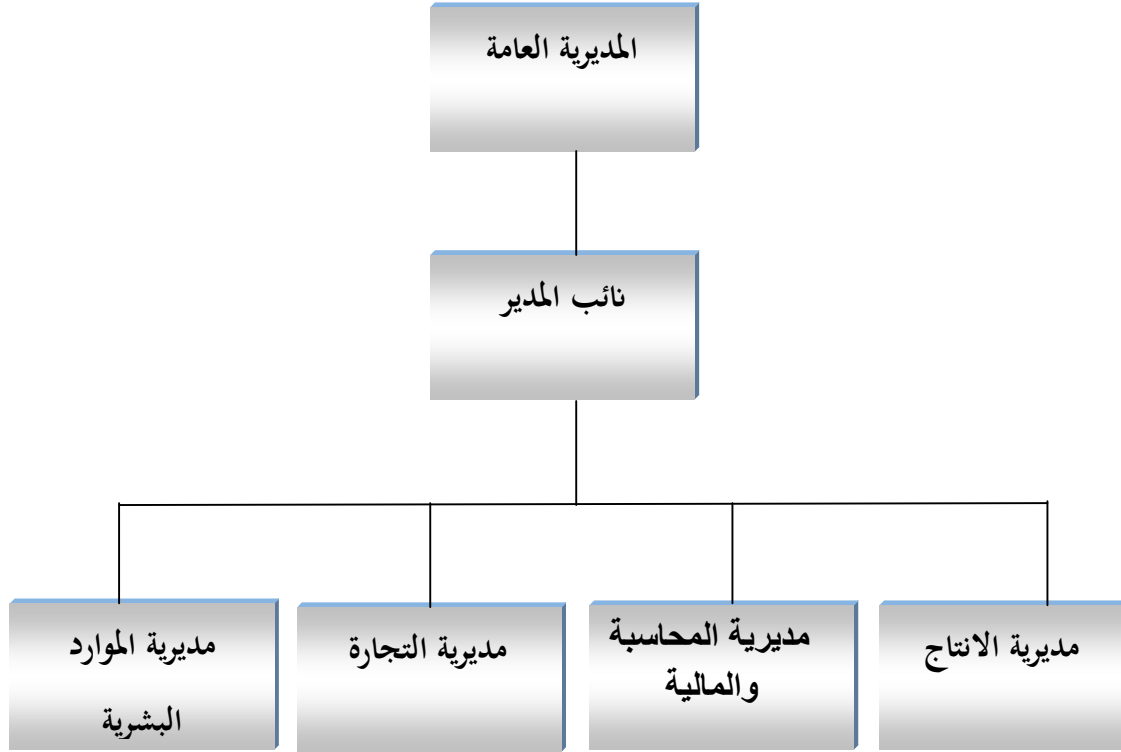
1_ قسم الموارد البشرية .

2_ قسم المالية والمحاسبة.

3_ القسم التجاري.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة ووظائفها الادارية

أولاً: الهيكل التنظيمي للشركة



الهيكل التنظيمي لشركة شوكولوكس

المطلب الثاني: الوظائف الادارية لشركة شوكولوكس

يوجد ثلاث وظائف إدارية للشركة

1_ قسم الموارد البشرية: مهمتها التنظيم والتنسيق ومراقبة مجموعة الاعمال المرتبطة بتسيير المستخدمين وهي
مصلحتين

الاولى: مصلحة المستخدمين والتكوين.

والثانية: مصلحة الشؤون العامة.

(أ) مصلحة المستخدمين والتكوين:

- متابعة ومراقبة تطبيق السياسة الخاصة بالشركة (تسيير المستخدمين).

- تأمين سير المستخدمين.

- تشارك في إنجاز الميزانية للمستخدمين.

- تحضير كل القرارات الخاصة بتسيير المستخدمين.

- تحديث كل الامور الخاصة بمجموعة العمال والتوجيهات الضرورية.

- تسهر على احترام التوجيهات لتسجيل وترتيب المستخدمين.

- يتم إعلامها بكل القرارات الخاصة بتسيير المستخدمين.

- مهمتها استخراج كشف الراتب والتصريحات والصرف للعمال.

- مكلفة بالملفات الخاصة بحوادث العمل وتضمن تأمين الطب الاجتماعي للعمال.

(ب) مصلحة الشؤون العامة:

تختص بمجموعة المشتريات لشركة تشارك في صيغة الميزانية وكل ما تحتاجه المؤسسة

- تختص في تأمين مجموع التراث للشركة.

- تختص في تسيير التخزين للشركة.

2- مصلحة المحاسبة والتسيير المالي:

تشارك بنشاط تعريف اهداف العامة للمؤسسة، للسياسة المالية لشركة تخصص في تنفيذ وإصدار

التوجيهات العامة بالتسيير المالي والتنظيمي بالمؤسسة مهيكلة إلى ثلاثة خدمات هي :

أ- المحاسبة.

ب- المالية.

ج- خلية الاعلام.

(أ) خدمة المحاسبة:

مهمتها تسجيل عمليات المحاسبة مع إنجاز حالات زمنية محددة وللوصف فهرس الشركة المراقبة والمتابعة وتسيير المخازن، وتهتم بالمحاسبة من أجل تحديد السعر ومراجعة جميع الاعمال الداخلية واستغلالها.

(ب) خدمة المالية:

- تأمين السير المالي للشركة.

- إنجاز الميزانية.

- مراقبة مدى تنفيذ الميزانية.

- تسيير الخزينة مع متابعة جميع التحركات المالية.

(ج) خدمة الاعلام:

- تطوير الاعلام الخاص بالشركة (اعلام آلي مع تسيير جميع النشاطات للمؤسسة).

- إنجاز برنامج خاص بالشركة .

2- القسم التجاري:

- يختص ببيع جميع مواد الشركة .
- التسويق واقناع الزبون .
- العمل مع عمال الشركة والثقة بهم واقناعهم بالمنتجات الاخرى .
- اقتراحات تجارية ومناقشة عرض البيع .
- دراسة السوق والتنافس للعروض التجارية للتأمين الخارجي للشركة .
- عالجة مشاكل بالتعاون مع مصلحة المحاسبة .

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة

نتعرض في هذا المبحث إلى دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية وذلك وذلك بإجراء مقابلة مع المحاسب عن مصالح الشركة والقيام بملئ جداول الاستقصاء لمختلف النظم وابرار نقاط القوة والضعف واقتراح التوصيات الضرورية.

المطلب الأول الوصف الانشائي دورة للمبيعات

حسب احتياجات الشركة يقوم المدير بطلب المواد الاولية اللازمة عن طريق الهاتف إذا كان الزبون قديم وعن طريق المقابلة إذا كان الزبون جديد ويقوم بتسجيل المعلومات في دفتر الطلبات والتي هي:

- تاريخ الطلبية .
- الكمية المطلوبة .
- التاريخ المتوقع للاستلام .

رئيس مصلحة الانتاج يأمر بائع الجملة بإرسال شاحنات التبريد إلى المخازن ويقوم مسؤول الانتاج بشحن البضاعة ووزنها ويقوم مسؤول المبيعات بتحرير إذن المرور وعند غيابه يحرره المحاسب وتحرر نسختين من إذن المرور الاولى تعطى للعميل والثانية للمحاسب .

عند وصول البضاعة يقوم أمين المخزن بمراقبة الكميات التي وصلت مع وصل الارسال وإذن المرور وهذا للتأكد من مواصفات السلعة ثم يبدأ بالتفريغ وإعداد وصل دخول مرقم من ثلاثة نسخ.

- الاولى ترسل الى العميل.

- الثانية يحتفظ بها أمين المخزن.

- والثالثة ترسل إلى مصلحة المحاسبة.

يقوم رئيس مصلحة المحاسبة والمالية عند استلام الفاتورة بمراقبة (السعر والتأكد من توافقه مع السعر المدون في قائمة الاسعار ثم يقوم بتسجيل الفاتورة في دفتر المبيعات ثم المحاسبة.

تحصيل قيم الفواتير يتم كل يومين أو ثلاثة أيام.

المحاسب عند استلام الشيكات يعد نسختين من حافظة الابداع وارسالها إلى البنك ويحتفظ بنسخة بعد تأشير البنك ليسجلها في دفتر المقبوضات ثم يرتبها في ملفات البنك.

المطلب الثاني: الوصف الانشائي دورة المشتريات

أما فيما يخص المشتريات من المواد الاولية فإن إجراءات الشراء تتم على النحو التالي:

- يقوم المدير بطلب المواد الاولية عن طريق الهاتف أو يرسل فاكس أو امايل على حسب بائعي الجملة

- ويسجل المعلومات في دفتر الطلبيات .

- تاريخ الطلبية.

- الكمية المطلوبة.

- التاريخ المتوقع للاستلام

- اسم المرسل إليه.

ترسل البضاعة عن طريق شاحنات عند وصول البضاعة يراقب مسؤول المخزن الكميات التي وصلت مع وصل

التسليم وإذن المرور للتأكد من مواصفات السلعة ويفرغها العمال ويتم إعداد وصل دخول مرقم.

الاولى تلحق بإذن المرور وترسل إلى مصلحة المحاسبة المادية.

والثانية تلحق بفاتورة وترسل الى مصلحة المحاسبة المالية.

والثالثة يحتفظ بها امين المخزن و ترتب في ملف الموردين.

المطلب الثالث: أسئلة الاستقصاءات وشبكات تقسيم المهام

تم إعداد هذه الاستقصاءات عن طريق محاورة مع المحاسب عن الانظمة المعينة وكانت الاجابات بنعم أو لا

وبعد إتمام هذه العملية تم التأكد من أقوال المسؤولين بإجراء إختبارات الملائمة وذلك عن طريق اختبار عينة

عشوائية.

1- استقصاء الرقابة الداخلية: مبيعات / عملاء

هل محضر الخطأ ضعيف؟	هل هذه الرقابة فعالة؟	هل هذه الرقابة موجودة؟	الرقابة الداخلية المحاسبية
نعم	نعم	نعم	1-المراقبة الكمية والنوعية للسلع المرسله من طرف مصلحة الإرسال.
لا	نعم	لا	2- المراقبة الكمية والنوعية للسلع المرسله مع طلب البضاعة.
لا	نعم	لا	3- مراقبة فروقات الجرد للمخزونات.
نعم	نعم	نعم	4- مقارنة الفاتورة مع وصل الارسال وطلب البضاعة
نعم	نعم	نعم	5- مقارنة إذن المرور مع وصل التحويل.
	نعم	غير مطبقة	6- مراقبة الدخول إلى تطبيقات الفوترة.
نعم	نعم	نعم	7- مراقبة وصولات الإرسال غير المفوترة
نعم	نعم	نعم	8- مراقبة القيد المحاسبي.
			9- وجود توقيع على وثيقة من المؤسسة تثبت استلام البضاعة
نعم	نعم	نعم	

2- شبكة تقسيم المهام نظام المبيعات / العملاء

المهام	مصلحة المبيعات	المدير	أمين المخزن	المحاسب
1- إمساك الطلبية	×			
2- الترخيص بإرسال البضاعة.	×			
3- تقليب البضاعة المعدة للإرسال			×	
4- إعداد الفاتورة.				×
5- مقارنة طلب البضاعة بالفاتور.				×
6- مقارنة وصل الإرسال بالفاتورة.	×			
7- إعداد القيد المحاسبي.				×
8- مراقبة القيد المحاسبي.				×
9- التسجيل في دفتر يومية المبيعات.				×
10- التسجيل في حساب العملاء.	×			
11- إعطاء الامر بتمديد فترة التسديد.		×		

3- إستقصاء الرقابة الداخلية: مشتريات / موردين.

هل محظر الخطأ ضعيف؟	هل هذه الرقابة فعالة؟	هل هذه الرقابة موجودة؟	الرقابة الداخلية المحاسبية
نعم	نعم	نعم	1- المراقبة الكمية والنوعية للمواد الاولية أو البضاعة المستلمة (من طرف مصلحة التسليم).
نعم	نعم	نعم	2- مقارنة المواد الاولية المستلمة كما ونوعا من طرف مصلحة الاستلام مع تلك التي تظهر في طلب البضاعة.
نعم	نعم	نعم	3- مراقبة فروقات الجرد للمخزون؟
نعم	نعم	نعم	4- المراقبة الحسابية للفواتير.
نعم	نعم	نعم	5- المقارنو بين الفاتورة وطلب المواد الاولية أو وصل التسليم.
لا	نعم	لا	6- مراقبة فروقات الجرد للمخزون.
نعم	نعم	نعم	7- الرقابة أثناء التسجيل المحاسبي بأن الوثيقة ليست صورة طبق الاصل وأن الفاتورة قد سجلت أو ألغيت بعد التسديد.
نعم	نعم	نعم	8- مراقبة التسجيل في حساب المشتريات والموردين كل البضائع المستلمة وغير المقوترة.
نعم	نعم	نعم	9- مقارنة المبالغ المدفوعة والمبالغ المدونة في الفاتورة.
نعم	نعم	نعم	10- مراقبة الموردين المدينون

4- شبكة تقسيم المهام لنظام الموردين / مشتريات

الفصل الثالث:

دراسة حالة شركة شوكولوكس بمستغانم

المهام	مصلحة الشراء	المدير	أمين المخزن	المحاسب
1- إرسال طلب الشراء	×			
2- المصادقة على طلب الشراء	×			
3- إعداد طلب البضاعة.	×			
4- الترخيص بطلب البضاعة			×	
5- مقارنة طلب البضاعة بالفاتورة			×	
6- مقارنة وصل الدخول بالفاتورة			×	
7- القيد المحاسبي				×
8- الرقابة المحاسبية				×
9- استلام البضاعة			×	
10- التسجيل في يومية دفتر المشتريات				×
11- التسجيل في حساب الموردون				×
12- تحضير الشيكات		×		
13- إمضاء الشيكات		×		
14- إرسال الشيكات				×
15- الدخول لتطبيق المحاسبة العامة				×

5- إستقصاءات الرقابة على الداخلية/ الاجور

هل مخضر الخطأ ضعيف؟	هل هذه الرقابة فعالة؟	هل هذه الرقابة موجودة؟	الرقابة الداخلية المحاسبية
لا	نعم	لا	1- مراجعة بطاقات التنقيط من طرف رئيس المصلحة.
لا	نعم	لا	2- مقارنة قائمة التنقيط ببطاقات التنقيط
نعم	نعم	نعم	3- مراقبة اجراءات الدخول في تطبيقات الاجور
نعم	نعم	نعم	4- مراجعة كيفية حساب الاجور
نعم	نعم	نعم	5- مقارنة عدد العمال بعدد كشوف العمال
نعم	نعم	نعم	6- مقارنة كشوف الاجور بدفتر الاجور
لا	نعم	لا	7- مراقبة حساب الاعباء الملحقمة التي تظهر في كشف الاقارات والمدفوعات.
نعم	نعم	نعم	8- الجرد الفجائي للأجور وإعداد محاضر شهرية
لا	نعم	لا	9- مقارنة دفتر الاجور مع حسابات التكاليف
نعم	نعم	نعم	10- مقارنة رصيد دفتر الصندوق مع الرصيد الظاهر في دفتر الاستاذ

6- شبكة تقسيم المهام لنظام الاجور

الفصل الثالث:

دراسة حالة شركة شوكولوكس بمستغانم

المهام	مصلحة المستخدمين	المدير	المدير المالي	المحاسب المالي
1- مسك الملفات الفردية للعمال	×			
2- إثبات دخول وخروج العمال		×		
3- تحديد مستوى الاجور		×		
4- إثبات ساعات العمل	×			
5- تحضير الاجور	×			
6- تحضير الشيكات أو الامر بالتحويل				×
7- مراقبة حساب الاجور			×	
8- إمضاء الشيكات		×	×	
9- التسجيل في دفتر يومية الاجور	×			
10- الاثبات النهائي للأجور قبل إعدادها		×	×	
11- متابعة شيكات الاجور غير المحصلة				×
12- توزيع كشف الاجر	×			
13- الترخيص بالاعلاوات		×		

المبحث الثالث: تحليل النتائج

تبين جداول الاستقصاءات الرقابة الداخلية وشبكات تقسيم المهام أن نظام الرقابة الداخلية غير متين وأن هناك تداخل في الوظائف وأن المحاسب المالي يقوم بوظائف متعددة الامر الذي يقوى على احتمال حدوث الخطأ أو الغش ويمكن توضيح نقاط ضعف نظم الرقابة الداخلية في النقاط التالية:

المطلب الاول: تحليل نظم الرقابة الداخلية

1- نظام المشتريات:

- عدم وجود دفتر لأوامر الشراء في مصلحة التموين قد يسبب إصدار أوامر جديدة لبضائع لم تستلم.
- نسبة كبيرة من أوامر الشراء لا تحمل توقيع مدير يؤدي إلى تعقد على العمليات رغم نقص السيولة.

2- نظام المخزونات:

- إشعار إرسال البضاعة لا يحمل توقيع بواب المخزن مما يؤدي إلى خروج بضاعة غير تلك المقيمة في الفاتورة أو وصل الخروج.
- تخزين البضاعة في أماكن غير صالحة لتخزين الشكولاتة، قد يعرض البضاعة للتلف والفساد.
- عدم مسك الدفاتر يسجل فيها الوارد والصادر على مستوى أمين المخزن الامر الذي يؤدي إلى صعوبة متابعة حركة السلع.
- حرية الدخول والخروج إلى المخازن من طرف العمال والزبائن بسهولة ودون قيود هذا يؤدي إلى إطلاع الزبائن على أمور قد لا يرغب المسيرين بإظهارها، إضافة إلى السرقة.

3- نظام المبيعات والعملاء:

- فواتير المبيعات لا تحمل توقيع المدير أو أي شخص آخر مسؤول قانونيا.
- فواتير المبيعات ليست محفوظة في ملفات خاصة بالعملاء .
- غياب مصلحة خاصة لمتابعة العملاء وتحصيل الديون المتأخرة.

4- نظام الاجور:

- عقود التشغيل لا تحمل إمضاء العمال .
- كشف الاجر لا يشمل الترتيب السلمي للعامل.
- غياب دفتر تحركات العمال .
- لا يوجد ملف خاص بالعمال في مصلحة المحاسبة.

المطلب الثاني: نتائج مراجعة بنود الميزانية

إن قراءة الميزانية وجداول التغيرات للفترة ما بين 2012 و 2013 تبين الملاحظات التالية:

(أ) الأصول:

1- الاستثمارات: تمثل القيمة الاجمالية للإستثمارات في سنة 2012 هذه القيمة لم تتغير في سنة 2013 .

إن كل الآلات المستخدمة لصناعة الشكولاتة غير مقيدة في المحاسبة.

2- الإهلاكات: أحتسبت على أساس الطريقة الخطية وفقا للمعدات المسموح بها قانونيا حيث بلغ إجمالي الإهلاكات بتاريخ 2012/12/31 حوالي 65% من القيمة الاصلية .

3- المخزون: بلغت قيمة المخزون للمواد الاولية في 2012 /12 /31 حوالي 60 مليون دينار جزائري، هذه السلعة لم يتم جردها ماديا وذلك بسبب عدم توفير وسائل التخزين.

ونلاحظ أن الشركة تقوم بتطبيق الجرد المحاسبي الدائم وتقييم المخزونات يتم على مستوى المحاسبة المالية إن عدم اتباع أساس محاسبي واحد من فترة مالية إلى أخرى في تقويم الاصول قد يؤدي إلى التأثير على رقم النتيجة ونقله من فترة مالية إلى أخرى.

(ب) الخصوم:

1- الاموال الجماعية: تتزايد الاموال الجماعية في الاتجاه السالب من سنة إلى أخرى وسببه تراكم الخسائر دورة إلى أخرى ورداءة المنتج من سنة إلى أخرى، حيث ان الشركة لم تحقق ربحا منذ سنة 2012 هذه الخسائر المتراكمة أدت إلى إطفاء رأس مال الشركة تدريجيا.

2- ديون المخزون: تمثل ديون المخزون 72% من إجمالي الديون تتكون هذه الديون من مشتريات المواد الاولية التي تم شراؤها في الاونة الاخيرة.

(ج) النواتج:

بالنسبة للمبيعات: تمثل مبيعات 72% من إجمالي النواتج في سنة 2012 و 83% في سنة 2013، هذه الزيادات كانت نتيجة الجودة و انخفاض السعر مقارنة بالشركات المنافسة وهذا أدى إلى جلب عدد كبير من الزبائن رغم هذه الزيادة إلا أن الشركة لم تحقق ربح، حيث أن الالهامش الاجمالي لم يغطي 58% م نالاجور فقط

والباقي تتم تغطيته من موارد أخرى كتعويضات النقل، هذه الوضعية السيئة المتمثلة في عدم كفاية الهامش الاجمالي لتغطية المبلغ الاجمالي للأجور بصرف النظر عن المصاريف الاخرى أدى إلى توالي الخسائر من سنة لأخرى مما أثر سلبا على الذمة المالية للشركة.

الختامة

تعتبر المراجعة كأداة فعالة تساعد الادارة في التعرف على أهم المعوقات التي تواجه التنفيذ الفعلي

والسليم لسياسة المؤسسة خاصة إذا تم التحكم في نظم الرقابة الداخلية.

إن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة هو إبداء الرأي على القوائم المالية لتقرير ما إذا كانت هذه القوائم

تمثل حقيقة المركز المالي للمؤسسة كما أن عدم قدرة المراجع على اكتشاف الخطأ ومنع الغش لا يمكن اعتباره قرينة

على إهمال المراجع طالما قام بواجباته وطالما كان الغش من الصعب إكتشافه إضافة إلى أن العرف المهني السائد

يقضي بالقيام بمراجعة اختيارية أي استخدام العينة العشوائية.

إن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وسهولة أو صعوبة إمكانية التواطؤ بين الموظفين يعتبر من أهم

محددات اكتشاف الخطأ ولهذا فإن دور المراجع هو التحري على ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية بطريقة تجعله

يتمكن من كشف الثغرات الموجودة في النظام واقتراح وسائل العلاج بطريقة سليمة، إن فاعلية عمل المراجع تكمن

في منع حدوث الخطأ لا في أكتشافه.

إن إسقاط الدراسة النظرية على الشركة محل الدراسة أظهر أن هذه الاخيرة تعاني من مشاكل تنظيمية

أكثر منها محاسبية، فهي تتميز بوجود نظام رقابة داخلية ضعيف وغير متماسك وافتقارها إلى عمال مؤهلين علميا

ومهنيا أضف إلى ذلك الغياب الكلي لمصلحة المراجعة الداخلية الذي يعتبر السبب الرئيسي في ظهور الأخطاء

والغش، إن ما يسهل مهمة المراجع الخارجي هو توفر نظام محكم للمراجعة الداخلية، ويعتبر تقرير مراجع

الحسابات الوسيلة الأكثر قبولا وثقة.

إن نقاط الضعف المشار إليها سابقا تعتبر ذات أهمية قصوى في تقدير المركز المالي الحقيقي للشركة

وإن تكرار هذه الاخطاء من سنة إلى أخرى، يؤدي إلى إعداد ميزانية خاطئة لا تعبر عن الوجه الحقيقي للشركة ،

وحتى تقوم عملية المراجعة بالأهداف المرجوة هناك مجموعة من النتائج رأيناها مناسبة وضرورية في مساعدة الشركة على تصحيح الاخطاء من جهة ومهمة الارتقاء بمهنة المراجعة للمكانة المناسبة لها بالشكل الذب يتوافق مع التطورات الحاصلة في مجال الاعمال والتجارة من جهة أخرى، ويمكننا عرض هذه النتائج في النقاط التالية:

- إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية.
- ضرورة تصميم نظام للرقابة الداخلية.
- البحث عن وسائل تخزين أكثر كفاءة عن طريق الايجار.
- الالتزام بتوصيات مندوب الحسابات.
- اعتماد الطرق العلمية في تقييم المخزونات.
- اعتماد الطرق العلمية في تقييم المخزونات.
- يعتبر المراجع محل ثقة لمستخدمي القوائم المالية والادارة ومن ثمة على مزاولي المهنة أن يؤدوا عملهم بطريقة تقابل هذه الثقة.
- ضرورة إلتزام المراجع بتطبيق معايير الأداء المهني بعناية ومحاولة التعرف والفهم الجيد لمسببات الاخطاء والغش وذلك منعا لوقوعها.

مقدمة الفصل

المراجعة عمل منهجي منظم يخضع لقواعد مقبولة قبولا عاما على المراجع أن يلتزم بها مستعملا في المقابل كل الحقوق التي يكلفها القانون حتى يتسنى له جمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إصدار رأي يكون فيه احتمال السهو أو الخطأ ضئيل جدا.

إن أمر تحديد خطوات العمل اللازمة للحصول على الأدلة متروك للأحكام الشخصية للمراجع وأنه هو صاحب القرار في تطبيق الإجراءات التي تتلاءم مع طبيعة نشاط المؤسسة وفي حدود ما تسمح به معايير المراجعة المتعارف عليها.

قبل ان يستعرض المراجع الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتبع في عملية الفحص ولتحقيق هذه الاهداف يتعين عليه أن يدرس ويقيم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة وذلك للوقوف على أهم نقاط الضعف والقوة في النظام وان يتأكد من متانة وناجعة هذا النظام حتى يتسنى له تخطيط خدماته وتحديد الاستراتيجية التي تتناسب مع كل حساب أو مجموعة من الحسابات وتحديد حجم العينة المناسبة للفحص.

إن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يكون غير ذي فائدة إذا لم يبدأ المراجع مهامه بعملية التعرف على المؤسسة ومحيطها حيث تعتبر أهم مراحل عملية المراجعة وسوف نتناول منهجية المراجعة في ثلاثة مباحث نتطرق في المبحث الاول إلى مرحلة التعرف على المؤسسة ومحيطها وفي المبحث الثاني نتطرق لمرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أما بالنسبة للمبحث الثالث سوف نتناول إعداد التقرير.

المبحث الأول: التعرف على المؤسسة

المؤسسة نظام مفتوح تتمتع بالشخصية المعنوية والقانونية تتكون من عناصر مادية وبشرية تتفاعل فيما بينها لإنتاج سلع وخدمات قادرة على اشباع الحاجات فهي تسعى إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وثقافية والمؤسسة تؤثر في المحيط من خلال منتجاتها ويؤثر فيها عن طريق المخاطر والتحديات التي يصنعها.

المطلب الأول: المعرفة التامة بالمؤسسة

أولاً: دراسة محيط المؤسسة

لا يمكن للمراجع في جميع الاحوال أن يباشر مهامه بطريقة صحيحة إلا إذا تمكن من الفهم الجيد للمؤسسة المراد مراجعتها وتعتبر المعرفة التامة للمؤسسة من المراحل الضرورية بالنسبة للمراجع لا يمكن تخطيطها فهي تسمح له بادراك الأمور التالية:

- 1- فهم عناصر المحيط التي تؤثر على المعلومات المالية.
- 2- تحديد الاثار المالية المترتبة عن القرارات التي تتخذها الادارة.
- 3- فهم كيفية تكوين رقم الاعمال والنتيجة.
- 4- الإدراك الجيد لخصوصيات المؤسسة محل المراجعة ومطابقتها للفحوص التي أجراها المراجع.

وحتى يتمكن المراجع من الفهم الجيد للمؤسسة ومحيطها يجب الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:

1- العوامل الخارجية.

2- العوامل الداخلية.

3- العوامل العامة للمؤسسة.

1-العوامل الخارجية:

هذه العوامل تتصف بشكل عام بأنها عوامل لا يمكن السيطرة عليها أو يصعب السيطرة عليها من قبل إدارة

المؤسسة وهذه العوامل هي:

- المحيط الاقتصادي الدولي الوطني والجهوي.

- خصوصيات الصناعة المدروسة.

- اتجاه السوق، العملاء، الخصوصيات القانونية، الضريبية، شروط العرض والطلب مدة حياة المنتج.

- مكانة المؤسسة في هذا المحيط.

- مشاكل التمويل التي قد تؤدي إلى حدوث اضطرابات في العملية الانتاجية.

- وضعية المؤسسة مقارنة بالمؤسسات المنافسة.

ومن أجل الحصول على هذه المعلومات وتقييمها يلجأ مراجع الحسابات في غالب الأحيان إلى الصحافة

المتخصصة ووثائق بعض المنظمات المهنية.

2-العوامل الداخلية

هذه العوامل تتصف بشكل عام بأنها يمكن السيطرة عليها حيث يمكن للمؤسسة التحكم بأنشطتها

الداخلية وهذه العوامل تتمثل في:

- طاقة الانتاج.

- التموقع

- الاتفاقية النقابية.

- إمكانية التحويل.

3- السياسة العامة للمؤسسة.

إن قرارات وأعمال الإدارة تترجم في شكل عمليات وموارد في المؤسسة معبرا عنها بصورة نقدية في الحسابات هذه القرارات في بعض الأحيان قد لا تتفق مع السياسة المرسومة وعلى المراجع أن يحصل على أكبر قدر ممكن من

المعلومات والإيضاحات عن سياسة المؤسسة في المجالات التالية:¹

- التسويق

- الانتاج

- البحوث

- الاستثمارات

- التمويل

على المراجع أن يكون علاقات مبنية على الثقة والاحترام المتبادل مع عمال الإدارة

الفاعلون في المؤسسة حتى يتمكن من الحصول على المعلومات المتعلقة بكل القرارات الإدارية

ذات الصلة بالسياسة العامة للمؤسسة في الوقت المناسب.

1-د. منصور جامد محمود، و د. محمد أبو العلاء الطحان، أساسيات المراجعة [مركز التعليم المفتوح 1998] ، ص 147.

ثانيا: عوامل المحيط

المؤسسة لا تنشط في فراغ بل هي تتعامل مع شبكة من المتعاملين وعليها التأقلم في عملية التعامل معها فهي ليست معزولة عن الواقع وتتأثر بعدة عوامل أهمها¹:

1- العوامل الجغرافية:

الموقع الذي تختاره المؤسسة عند الانشاء يعتبر من الأمور الأساسية حيث يلعب دورا كبيرا من حيث المناخ هل هي منطقة تطل على البحر أم أنها منطقة محرومة.

2- العامل الديمغرافي:

الانسان هو العنصر الاساسي في النشاط الاقتصادي فهو المنتج والمبدع والمفكر وذلك حسب السن وحسب المستوى الثقافي والمؤسسة تحتاج إلى العنصر البشري الذي يتميز بمثل هذه الصفات.

3- العامل السياسي و القانوني:

يلعب الجو السياسي دورا هاما في توجيه المؤسسة ففي النظام الرأسمالي فإن المسير يتحمل مخاطر قراراته الادارية والتي قد يكون لها تأثير سيئا على القوائم المالية إذا اتخذت خطأ أما في النظام الاشتراكي فإن مسؤولية الادارية محدودة إن لم تكن معدومة ما دامت المؤسسة خاضعة لقرارات فوقية للقيام بنشاطها، وتتأثر أيضا بالقوانين وتشريعات العمال والنقابات والقوانين الجبائية.

¹ - MICHEL MARCHENAY, La stratégie[OPU 1987],P 73,

4- العامل التقني:

يلعب العامل التقني دورا هاما في رفع مردودية المؤسسة وتحسين الاداء كما يلعب دورا كبيرا في تطور

العامل البشري بالبحوث ومكننة وسائل العمل بالآلات الحديثة التي توفر الجودة وتختص من تكاليف

الشغل. ثالثا: تقنيات التعرف على المؤسسة

أثناء مرحلة التعرف على المؤسسة لا يبحث المراجع عن الحصول على أدلة تدعم رأيه وإنما الذي يهمله هو

الحصول على أكبر قدر من المعلومات عن المؤسسة وعن محيطها من أجل إكتشاف المخاطر لتوجيه مهامه.

1- محاورة عمال المؤسسة:

يعتبر الحديث مع عمال المؤسسة مصدر معلومات مفصل للدى المراجعين ويتم مع عمال الادارة ومختلف المسؤولين

عن المصالح والادارات وقد ينزل المراجع إلى مستويات عمالية أدنى وهذا لجمع أكبر قدر ممكن المعلومات يمكنه من

الفهم الجيد والدقيق لكل أنشطة ونظم المؤسسة، ولكي يكون الحوار مفيدا هناك سبع قواعد يجب التقيد بها هي:

أ- احترام الهرم التسلسلي بمعنى أنه قبل محاورة أي عامل يجب أخذ الإذن من مسؤوله الأعلى.

ب- أن تكون الشفافية الكاملة أثناء الحوار وأن لا يفهم على أنه تحقيق.

ج- أن يشمل الحوار نقاط الضعف والمشاكل التي تعاني منها المؤسسة و أن يتعد عن المدح.

د- نتائج الحوار لا يتم تبليغها إلى مسؤولين إلا بعد موافقة الشخص الذي تمت محاورته .

هـ- ان يكون المراجع هو المستمع لا المتكلم أثناء الحوار.

و- أن يكون المراجع موضوعيا أثناء إجرائه الحوار.

2- الوثائق الداخلية والخارجية :

تمثل الوثائق الداخلية والخارجية كل الوثائق التي تتوفر عليها المؤسسة سواء كانت منشورة أو غير منشورة

ومن أمثلة ذلك نذكر:

- القوانين

- دليل الاجراءات

- محاضر اجتماعات الجمعيات العمومية

- العقود

- تقارير المراجعين

- الاتفاقيات الجماعية

- المنشورات الداخلية (مجلة المؤسسة).

3-زيارة المحلات:

تعتبر زيارة المحلات أحد مصادر المعلومات الحقيقية التي تسمح للمراجع التعرف على حقيقة النظام وجودة المصالح

ويمكنه من الادراك الجيد للمؤسسة وعملياتها أكثر من المعلومات الشفوية أو المكتوبة على الوثائق فمثلا عندما

يقوم المراجع بزيارة المصنع بإمكانه أن يطلع على مشاكل تتعلق بطاقة التخزين أو بالجرد.

المطلب الثاني: التعرف على محيط الرقابة الداخلية

تتطلب هذه المرحلة أن يتعرف المراجع ويفهم التنظيم العام للمؤسسة في مجال إدخال معلومات التسجيل ورقابة

المعطيات المالية من اجل تحديد :

- الميكانيزمات العامة التي تساعد على تقوية جودة الرقابة.

- عقلية العاملين تجاه عملية الرقابة.

أولاً: الميكانيزمات العامة:

هي عناصر التنظيم العام للمؤسسة والتي تساهم في ضمان حسن سير الرقابة على مستوى العمليات اليومية

ونذكر منها مايلي:¹

- المخطط التنظيمي للمؤسسة .

- الفصل بين الوظائف.

- دليل الاجراءات المحاسبية والادارية.

- المخطط المحاسبي.

- مصلحة المراجعة الداخلية الفعالة.

- الوثائق الواضحة والقابلة للرقابة.

¹- Guid d'audit et CAC SNC, P125.

- اختيار العمال الاكفاء.

في المؤسسات التي تكون فيها معالجة المعطيات الكترونيا فإن هذه الميكانيزمات تخص النواحي التالية:

- تنظيم وإدارة مصلحة الاعلام الآلي تحديد المسؤوليات، تقسيم المهام، الدخول إلى غرفة الاعلام الآلي.
- إجراءات المعالجة وتتمثل في البرامج الرئيسية والمساعدة وكل الوثائق المتعلقة بالجهاز، الدخول إلى الآلة، الرقابة على الملحقات، مدى كفاءة الحماية عند دخول الملفات والبرامج.
- طوير صيانة الانظمة.

ثانيا: عقلية العاملين

عن إدارة الموارد البشرية في مؤسسة ما قد تكون خبرة واسعة في مجال الرقابة مما يساعد على التعبئة الكافية للعاملين التي ترفع من درجة تقبلهم لظاهرة الرقابة، وهذا المفهوم الشخصي قد يسمح للمراجع معرفة الاتجاه الذي ستؤول إليه إجراءات الرقابة المراد تطبيقها فكلما كانت التعبئة قليلة كلما كان المراجع حذرا.

ومن أجل تقييم نوعية التعبئة تجاه عملية الرقابة على المراجع اختبار العناصر التالية:¹

- الفلسفة العامة للمؤسسة لإجراءات مكتوبة شفوية، التصرف تجاه إدارة الضرائب وكل هيئات الرقابة .
- ردود فعل الإدارة ومدى تقبلها لملاحظات المراجعين الداخليين والخارجيين.
- المقارنة بين ما هو فعلي وما هو متوقع، وكيفية التعامل مع الفروقات وهل يتم تحديد المسؤولية عن الفروقات.

1- GILLE CHEVLIER, principe de vérification [université laval 1973], P35 .

- الضغوطات المسلطة على العمال من طرف الادارة حتى يتفادى المراجع ردود الافعال السلبية التي تؤثر على نتائج عمله، عليه أن يبحث عن العناصر البسيكولوجية التي تدفع بالعمال إلى احترام القواعد الداخلية.

ثالثا: معرفة النظام المحاسبي

قبل ان ينتهي المراجع من إعداد مخطط العمل عليه أن يتفهم النظام المحاسبي والذي له تأثير على مجمل العمليات على المراجع أن يخير ما يلي:

1- مفهوم النظام: عليه أن يتأكد أن النظام إلكتروني ام يدوي وهل هو مركزي أو غير مركزي وهل هو ملكا للمؤسسة أم انه من عند الغير.

2- مكانة النظام المحاسبي بالنسبة لنظام المعلومات داخل المؤسسة: وهنا يجب التعرف على المصادر المختلفة التي تغذي النظام المحاسبي بالمعلومات وما هي المسؤوليات ذات الطابع المحاسبي التي يتم تفويضها.

3- المعطيات المنتجة واستعمالاتها سواء كانت الاحصائية أو في شكل تقارير مراجعة داخلية: إضافة إلى التقييم الأولي لمحيط المؤسسة والتي تم إعدادها خلال مرحلة التعرف على المهمة بأكملها، ويجب على كل أعضاء الفريق أن ينبهو رئيسهم على كل التغيرات والاحداث التي تؤثر على الدراسة الأولية حتى يتم تصحيحها في الوقت المناسب.

المطلب الثالث: تحديد المجالات الحساسة

المجالات الحساسة لعملية المراجعة يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أصناف¹

1- المخاطر العامة المرتبطة بالمؤسسة المسماة المجالات الحساسة

2- الحسابات الحساسة .

3- الرقابة الخاصة.

أولاً: المخاطر العامة

المؤسسة تعمل في بيئة اقتصادية أو قطاع نشاط يؤثران على عملياتها وقد تكون مواطن مخاطر تؤثر على مجمل

نشاط المؤسسة ومثال ذلك:

• قطاع نشاط في حالة نمو قد تتحمل مشاكل مرتبطة باستمرار الاستغلال.

• مؤسسة خدمات تكون بمنأى عن مشاكل تقييم المخزون مقارنة بمؤسسة إنتاجية.

أي مؤسسة تعمل في نفس البيئة الاقتصادية لها خصائص متميزة والتي قد تكون ي أساس المخاطر وان مواطن

المخاطر تكون مرتبطة بما يلي:

1-التنظيم العام وبنية المؤسسة

المؤسسة التي تمارس نشاطها في مساحة جغرافية واسعة ولها فروع مختلفة يصعب مراقبتها عن تلك التي

¹- Revu technique Audit info, Opcit, P 37,38.

يكون نشاطها مركزيا أو المؤسسة التي تتوفر على مخطط تنظيم واضح وبسيط تسهل مراجعتها عن الك التي يفعل فيها كل واحد ما يشاء.

2- الآفاق العامة:

أ- السياسة المالية: المؤسسة التي يتم تمويلها على المكشوف تكون أكثر عرضة لمخاطر التفوق عن الدفع أكثر من تلك التي تمول نفسها بنفسها من مواردها الخاصة.

ب- السياسة التجارية: منتج سريع الدوران قد يسبب مخاطر اختفاء المنتج من السوق بسبب نفاذ المخزون وقد يؤدي كذلك إلى حدوث اضطرابات في الاسعار نتيجة المؤسسة على مواجهة الطلب المتنامي.

ج- السياسة الاجتماعية: السياسة التي تتبع سياسة عادلة وموحدة في إدارة الموارد البشرية تكون اقل تعرضا لمشاكل وتصرفات غير صحيحة تصدر من بعض العاملين نتيجة إحساسهم بالتهميش هذه التصرفات في حالة تكرارها تسبب مشاكل قد تؤثر على استمرار النشاط.

3- آفاق النمو والتطور: إن توقع النمو السريع لمؤسسة معينة يتطلب بالضرورة توفير وسائل هائلة وطموحة لمواجهة هذا التطور على المراجع أن يكون حذرا تجاه تصرفات الادارة أما إذا كانت التوقعات غير طموحة فعليه أن يتفهم جيدا الأسباب التي أدت إلى ذلك.

4- التنظيم الاداري والمحاسبي:

أ- وجود إجراءات إدارية ومحاسبية محكمة تمنح للمراجع انطبعا مسبقا عن متانة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.

ب- وجود نظام رقابة موازنة أداة مفيدة في التخطيط للمستقبل فهي أداة للرقابة بالأهداف وتعتبر مصدر معلومات مهم يمكن للمراجع الاعتماد عليه.

ج- وجود مصلحة المراجعة الداخلية يسهل على المراجع الخارجي عملية الحكم على نظام الرقابة الداخلية.

5- مخاطر مرتبطة بطبيعة وقيمة العمليات:

القوائم المالية هي المنتج النهائي لسيرورة معالجة المعطيات والمعلومات المتعلقة بالعمليات غير المنجزة في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، هذه المعطيات تنقسم إلى معطيات متكررة ومعطيات غير متكررة وأحكام.

المعطيات المتكررة هي التي تتم معالجتها دوريا مثل المشتريات والمبيعات، المعطيات غير المتكررة هي مكملة للمعطيات غير المتكررة هي مكملة للمعطيات المتكررة وتتم معالجتها في فترات متساوية من الزمن مثل الجرد المادي للمخزون وعمليات آخر الدورة أما العمليات الاستثنائية فهي ناتجة عن عمليات وقرارات تخرج عن مجال الاستغلال العادي ومثال ذلك إعادة تقييم الاستثمارات زيادة رأس المال فكلما كانت المبالغ المرتبطة بهذه العمليات كبيرة كلما كان اثر الاخطاء على الحسابات كبيرا وعلى هذا فإنه يتعين على مراجع الحسابات توخي الحيطة والحذر أثناء مراجعته لمثل هذه العمليات لأن مثل هذه الأخطاء عند وقوعها يصعب تصحيحها.

6- مخاطر مرتبطة بمفهوم وتشغيل النظم:

يجب تصميمنظم المعالجة والإدخال الخاصة بالمعطيات المتكررة بطريقة تسمح بتجنب الاخطاء وهناك عوامل تزيد من مخاطر سوء تشغيل النظم أهمها:

أ- النظام المعقد: كلما كان النظام معقدا كلما كبر حجم المخاطر.

ب- عدم كفاية التكوين ومراقبة اعوان التنفيذ.

ج- الحركة الكبيرة للعمالة تكون سببا رئيسيا في نقص الخبرة.

على المراجع أن يكون حذرا اتجاه هذه العوامل وان يحصرها حتى يتمكن من توجيه خدماته بصورة تمكنه من التقليل من المخاطر.

ثانيا : الحسابات الحساسة

هي تلك الحسابات التي تحدث من جراء استعمالها أخطاء قد تفوق مستوى المعنوية إما بسبب طبيعتها أو قيمتها الكبيرة جدا، هذه الحسابات هي التي تمثل نسبا نعترة من القوائم المالية وعلى هذا فإن كل العمليات المتعلقة بما يجب تحليلها من انه قد تم تقييدها في الدفاتر بصورة صحيحة.

1- ما معني مستوى المعنوية¹

هو ذلك القدر من الحسابات إذا وقع خطأ له اثر مباشر على مصداقية وعدالة القوائم المالية، هذا التقييم يقوم به مراجع الحسابات ويعتمد إلى حد كبير على خبرته الشخصية وخصوصيات المؤسسة.

2- كيفية تحديد مستوى المعنوية

هناك عناصر متعددة وهي الاكثر استعمالا في تحديد مستوى المعنوية أهمها

أ- الاموال الجماعية

ب- النتيجة الصافية

¹- Guide d'audit et de CAC,Opcit,P137.

ج- رقم الاعمال

إلا أنه عند تحديد مستوى المعنوية هناك مجموعة العوامل يجب أخذها بعين الاعتبار وهي :

- وجود التزامات قانونية أو تعاقدية خاصة.
- التغيرات الخاصة من سنة لأخرى في النتيجة وبعض حسابات الميزانية.
- الاموال الجماعية أو النتائج الضعيفة.

ثالثا: الاختبارات الخاصة

هي اختبارات تفرض بقوة القانون وتكون أثناء المراجعة القانونية ويتم فيها معاينة الامور التالية:

- أ- اختبارات الاتفاقية التي أبرمت بين الشركة وأحد مؤسسيها.
- ب- إصدار السندات.

ج- إثبات أجر الخمس أعضاء الاعلى أجرا.

د- إبلاغ وكيل الجمهورية إذا استدعت الضرورة لذلك.

المطلب الرابع: تنظيم العمل وإعداد وصف المهمة

تتم عملية المراجعة على مرحلتين، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ثم فحص الحسابات إلا أن نتائج العمل تتوقف على مدى دقة التخطيط السليم والإشراف الدقيق على المساعدين.

بعد أن ينتهي المراجع من مرحلة التعرف على المؤسسة ومحيطها يقوم بتنظيم الاشغال في الزمان

والمكان مع الاخذ بعين الاعتبار كل الصعوبات التي قد يواجهها أثناء سير الاشغال وقبل البدء في عملية

المراجعة عليه القيام بما يلي:

1- اختيار معاونيه مع الاخذ بعين الاعتبار مستوى الخبرة المهنية لكل واحد منهم.

2- تاريخ ومكان العمل.

3- الوقت اللازم لإتمام العملية.

ثانيا: إعداد وصف المهمة

المعلومات الأساسية يتم حفظها في ملف دائم ثم تلخيص في وثيقة تسمى وصف المهمة ويتم توزيعها على مجموع الافراد المشاركين في العملية، وصف المهمة يتم تحضيره مرة كل سنة من طرف رئيس المهمة قبل بداية أعمال الرقابة وهذا مهما كان حجم المؤسسة¹

1-محتويات وصف المهمة

يحتوي وصف المهمة على المعلومات التالية

أ- تقديم العميل، على أنه المؤسسة الخاضعة لعملية المراجعة ويتم تقديمها بالشكل التالي:

- اسم المؤسسة والشكل القانوني.

- تاريخ إنشاء المؤسسة .

- المؤسسون.

- وصف نشاط المؤسسة وأرقام التليفون والفاكس.

- مكان تموقع المؤسسة وأرقام التليفون والفاكس.

- تاريخ إقفال الميزانية.

1- Bernard Coulasse,Encyclopédie de comptabilité et de contrôle de gestion et d'audit

[Economica2000],p 87.

ب- المعلومات المحاسبية وتعلق بالمبادئ والطرق المحاسبية المتبعة فيما يتعلق بالحسابات وطرق إجراء

التعديلات المحاسبية

ج- النظام المحاسبي الإلكتروني يدوي مركزي غير مركزي.

د- محيط الرقابة الداخلية ويتم بواسطة إعداد وصف كامل للنظام.

هـ- المجالات الحساسة ويتم هذا عن طريق تحديد ما يلي.

- وصف المجالات الحساسة والمشاكل المحاسبية التي واجهها المراجعون السابقون.

- خصوصيات السنة الخاضعة لعملية المراجعة.

- آثار هذه المشاكل على سير المراجعة وتوجيهها .

- الحلول المقترحة.

و- تدخلات الخبراء عندما تتم الاستعانة بخبراء على المراجع ان يبين هذا في وصف المهمة وذلك بتبيان كل

المعلومات الخاصة بالأشخاص الذين سوف يتم التعامل معهم ونوعية الاعمال الموكلة لهم والوقت الذي

سوف تستغرقه.

المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تتميز المؤسسات الكبيرة باتساع نشاطها وتنوع عملياتها، الامر الذي يجعل عملية تخطيط السياسة في غاية

من الصعوبة حيث يصبح من الضروري تقسيم وظائف النشاط إلى مراكز مختلفة لتبسيط عملية التخطيط

والتنفيذ ومتابعة السياسات مما يحقق أهداف المؤسسة المرجوة واستخدام الموارد المتاحة أقصى استخدام.

إن نظام الرقابة الداخلية هو السبيل الذي يحقق الرقابة الذاتية على عمليات المؤسسة وأن هذه النظم تتطور حسب تطور نشاط المؤسسة وتعدد عملياتها.

المطلب الأول: الرقابة الداخلية وأهدافها

يقصد بالمراقبة الداخلية ذلك الأسلوب من التنظيم الإداري والمحاسبي الذي يجعل الأعمال اليومية في المؤسسة ما تتم بشكل يشترك فيه أكثر من شخص واحد كل عملية من العمليات وبهذا يكون عمل كل موظف لأعمال موظفين آخرين وذلك بغرض منع أو اكتشاف الغش والتزوير.

وعلى هذا فإن المراقبة الداخلية تقتضي توزيع وتقسيم الصلاحيات بين الموظفين وأسلوب تسجيل العمليات على أساس جعل جزء من الأعمال مكملا للأعمال الأخرى ومستقلا عنها في نفس الوقت.¹

ويرى مجمع المحاسبين الأمريكيين أن الرقابة الداخلية تعني (الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة المؤسسة بهدف حماية الأصول ومراقبة دقة ومصداقية المعلومات المحاسبية واحترام السياسات)²

إن القواعد الأساسية للرقابة الداخلية ان لا يقوم شخص واحد بإيجاز كل المراحل المتعلقة بعملية واحدة من أولها إلى آخرها.

1- د. عبد الوهاب خياطة، مرجع سابق، ص24.

²MOHAMED BOUHADIDA, Dictionnaire Des Finances, Des Affaires Et De Management[CASBAH Edition 2000],P 73.

تتمثل أهداف الرقابة الداخلية في أربعة عناصر رئيسية والتي أصبحت تلقى قبولا عاما كهدف عام لأي نظام للرقابة الداخلية.

أولاً: حماية أصول المؤسسة

تمثل أصول المؤسسة هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية وتتخذ حماية أصول المؤسسة أشكالا مختلفة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من التبيد والضياع والسرقة ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق مايلي:¹

1-الوقاية من الاخطاء المتعمدة: قد يرتكب الموظف خطأ متعمدا قصد إخفاء فعل منحرف ويكون هذا الفعل مخطط له بالتواطؤ مع أفراد غير أمناء داخل المؤسسة ومن أمثلة ذلك:

(أ) تعمد عدم إجراء قيد محاسبي معين.

(ب) التلاعب والتحريف في السجلات بالشكل الذي يبدو معه عدم وجود تعارض مع التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

(ج) إدراج أسماء وهمية في كشف الأجور لتغطية عجز في النقدية أو للإستفادة من هذه الأجور.

2- الوقاية من الاخطاء غير المتعمدة: إن سبب حدوث هذا النوع من الاخطأ هو الجهل بقواعد المحاسبة الخاصة بالمؤسسة ومن أمثلتها ما يلي:

(أ) تسجيل الاستثمارات في حسابات المصاريف الامر الذي يجعل الاصول تظهر في الميزانية بأقل من قيمتها

¹- د. عبد الفتاح الصحن، ود. أحمد أنور، الرقابة ومراجعة الجسايات، [مؤسسة شباب الجامعة]، ص265.

والنتيجة تنقص الأمر الذي يؤثر على الوضعية الصافية للمؤسسة.

(ب) أخطاء السهو غير المتعمدة سواء كلياً أو جزئياً.

3- الوقاية من السرقة والاختلاس والغش: يعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة

بصفة عامة ومن أمثلة هذه التصرفات ما يلي:

(أ) الإستلاء على حساب من أموال الشركة دون وجه حق.

(ب) اغتصاب أصل من أصول الشركة عن طريق إجراءات مضللة.

(ج) تكهين بعض أصول الشركة رغم صلاحيتها بغرض الاستيلاء عليها.

ثانيا: دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها

يترتب على مزولة الانشطة المختلفة للمؤسسة مجموعة من العمليات ينتج عنها مبادلة منتج أو خدمات

المؤسسة من أطراف من خارج المؤسسة ويتم إنجاز هذه العمليات من خلال أربعة خطوات هي كالآتي:¹

1- التصريح بالعمليات: تتضمن هذه الخطوة مجموعة السياسات والقرارات الادارية الخاصة بإجراءات التبادل

التجاري، وعمليات التحويل واستخدام الاصول في أغراض محددة وقد تكون القرار خاصا يتعلق بمنح خصم

لعميل دون غيره أو يأخذ صفة العمومية يمكن تطبيقه على جميع العمليات المتشابهة كتحديد سعر البيع لأي

عميل.

¹- عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، [دار الجامعة الجديدة 2002]، ص168.

2- تنفيذ العمليات: تتضمن هذه الخطوة كافة الاجراءات والخطوات المتتابعة لإنجاز وتنفيذ العمليات المختلفة

التي تقوم بها المؤسسة، ويجب ربط كل خطوة من الخطوات أو إجراء من الاجراءات بالمسؤول عند تنفيذها حتى تتم محاسبته.

3- التسجيل الدفترى للعمليات: تتضمن هذه الخطوة تسجيل كل العمليات التي تمت ونفذت في الدفاتر

والسجلات الخاصة بذلك والمعدة لكل مجموعة من العمليات، حيث يتم تخصيص دفاتر معينة لكل مجموعة متجانسة من العمليات (دفاتر المشتريات، دفاتر المبيعات، دفاتر المخزون) كما يجب مراعاة مبدأ القيد المزدوج أي (لكل دائن مدين).

4- المحاسبة عن نتائج العمليات: تتمثل هذه الخطوة في تحديد العمليات المختلفة التي قامت بها المؤسسة خلال

الفترة والتي يتولد عنها مجموعة من البيانات المحاسبية يمكن الاعتماد عليها إما داخل المؤسسة كوسيلة لإلتخاذ القرارات وتقييم الاداء أو من خارج المؤسسة وهذا وفقا لحاجة كل طرف على حدا.

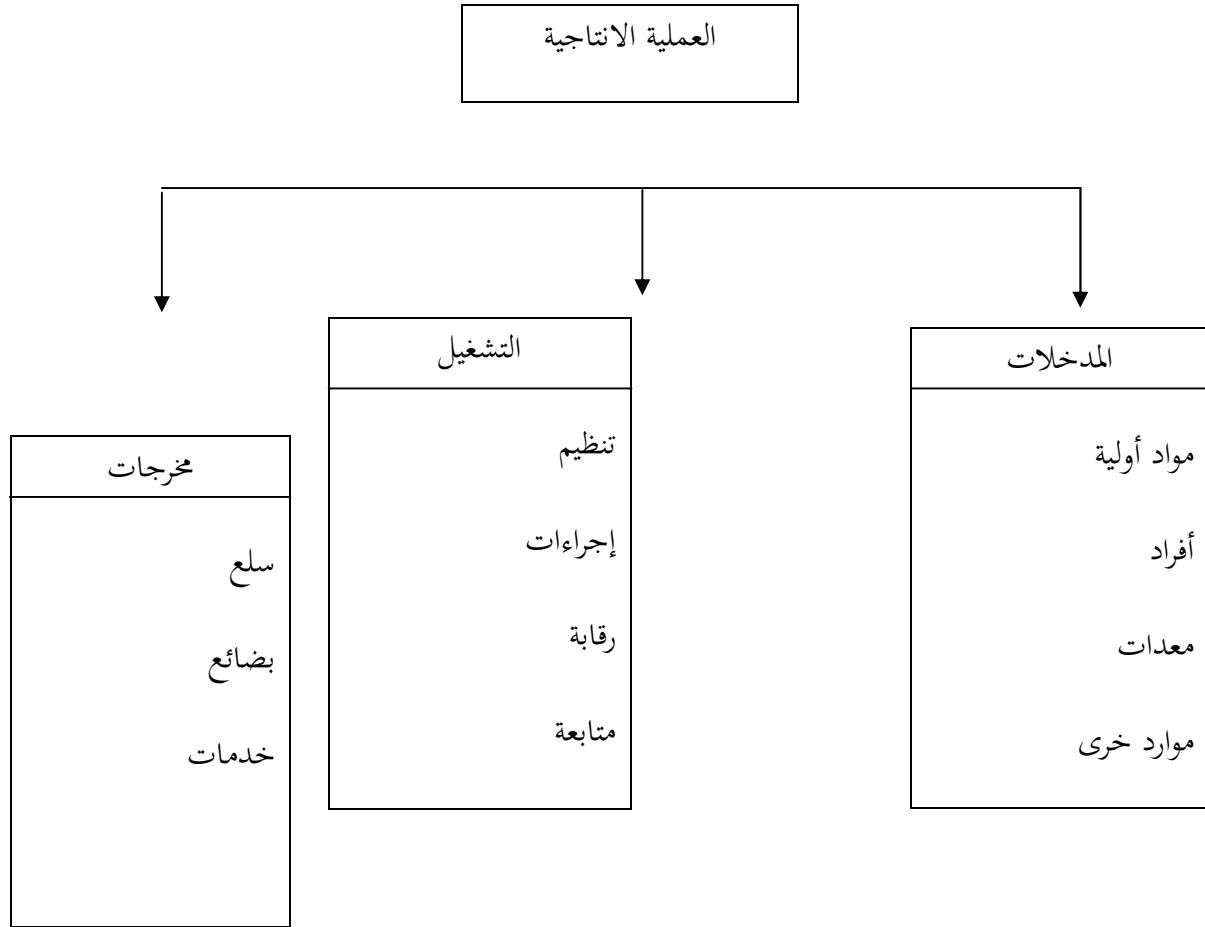
ثالثا : الكفاءة الانتاجية

تعني الكفاءة الانتاجية التنسيق الكامل بين عناصر المدخلات باعتبارها نادرة نسبيا من جهة وذات تكاليف مرتفعة من جهة أخرى من اجل الثروة بأقل قدر ممكن من المدخلات.¹

إن زيادة وتطوير الكفاءة الانتاجية تعد من الاهداف الرئيسية لإدارة المؤسسة حيث يمكن أن تلعب الرقابة الداخلية دورا هاما في هذا المجال عن طريق متابعة مراحل العملية الانتاجية ورقابة عناصر الانتاج ويمكن توضيح مراحل العملية الانتاجية في الشكل التالي:

¹- أحمد طرطار، ترشيد الاقتصاد للطاقات الانتاجية، [ديوان المطبوعات الجامعية 2001] ، ص 20.

الشكل رقم 04: العناصر الأساسية لسيورة العملية الإنتاجية



المصدر: أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة، ص20.

1- الرقابة الداخلية على المدخلات: تهدف الرقابة الداخلية خلال هذه المرحلة إلى :

أ- التأكد من حسن استخدام موارد المؤسسة وذلك بمقارنة معدلات الاداء الفعلي بالمعدلات المخططة.

ب- المحافظة على هذه الموارد، وحمايتها من التلف والسرقة.

ج- التأكد من مدى كفاءة الاجهزة والمعدات والآلات التي سوق تستخدم في العملية الإنتاجية عن طريق اختبار

وتقييم مدى كفاءتها التشغيلية في العملية الإنتاجية.

2- الرقابة الداخلية في مرحلة التشغيل: تهدف الرقابة الداخلية من خلال هذه المرحلة إلى:

- (أ) التحقق من عدم مخالفة الاجراءات التنظيمية داخل المؤسسة.
- (ب) التحقق من انتظام العملية بكافة إجراءاتها وخطواتها والكشف عن أي انحراف عن هذه الاجراءات وبيان أسبابها.
- (ج) متابعة عملية التشغيل ورقابتها أول بأول وتقييم مستوى أداء الاجهزة والمعدات والافراد وفقا لمعدات الاداء المخططة والمعيارية.

3- الرقابة الداخلية على المخرجات: تهدف الرقابة الداخلية خلال هذه المرحلة إلى:

- (أ) التحقق من كمية الانتاج من السلع أو الخدمات ورقابتها.
- (ب) - تقييم معدلات الانتاج الفعلية، ومقارنتها المعيارية وبحث أسباب الانحراف إن وجدت.
- (ج) تقييم ما تحقق من منافع من العملية الانتاجية.

رابعا: تشجيع الالتزام بالقوانين والسياسات الادارية

تعتمد جميع أنشطة المؤسسة على مجموعة اللوائح والقوانين التي تحدد المستويات الادارية المختلفة للمؤسسة وحقوق وواجبات العاملين فيها وكذا السياسات الادارية المتبعة داخل المؤسسة مثل سياسات الانتاج وسياسات التمويل وسياسات البيع وما إلى ذلك وتهدف الرقابة الداخلية في هذا المجال إلى مايلي:¹

1- التحقق من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، مرجع سابق، ص177.

- 2- كشف وبيان أي مخالفات أو انحرافات.
- 3- بيان أسباب وقوع هذه الانحرافات والمخالفات.
- 4- وضع التوصيات والاقتراحات اللازمة لعلاج هذه المخالفات وتصحيح هذه الانحرافات.

المطلب الثاني: عناصر الرقابة الداخلية

يتوقف نجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة على مدى توافر مجموعة من المقومات الضرورية والعناصر الهامة لخلق نظام سليم وفعال للرقابة داخل المؤسسة وفيما يلي عرض مختصر لأهم هذه العناصر:

أولاً: خريطة تنظيمية

تتحقق الرقابة الداخلية بوجهيها (الرقابة المحاسبية والرقابة الادارية) بوجود هيكل تنظيمي داخل المؤسسة، ويتم ذلك من خلال خريطة تنظيمية متكاملة يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية:¹

1- البساطة: بمعنى أن تكون الخريطة غير معقدة وبسيطة يفهم من خلال كافة المستويات الادارية المختلفة رأسياً وأفقياً.

2- الوضوح: بمعنى أن تكون الخريطة سهلة الفهم بالنسبة لجميع الافراد والعاملين في المؤسسة حتى يتسنى لكل فرد أن يكون على علم بما له من سلطات وما عليه من مسؤوليات مما ييسر عملية الرقابة ويحقق الاهداف العامة للمؤسسة.

3- دليل العمل: تتوقف سلامة بيانات القوائم المالية بدرجة كبيرة على فهم الاجراءات الخاصة بأوجه النشاط المختلفة ولتحقيق هذا الهدف تقوم كثير من المؤسسات بإعداد دليل للإجراءات يوضح الدورة المستندية ويحدد

¹- د. فريد النجار، إدارة الاعمال الاقتصادية والعالمية، [مؤسسة شباب الجامعة 1988]، ص 339.

طرق وخطوات تقسيم العمل والتسجيل والتبويب في السجلات المختلفة.

4- المرونة: يعني أن تكون الخريطة التنظيمية قابلة للتغيير والتعديل تحت أي طرف غير عادية خلال حياة المؤسسة دون أن يؤثر هذا التعديل على الهيكل العام لها، أو الاخلال بالتنظيم القائم ومن الظروف التي يترتب عليها إجراء تعديلات معينة في الخريطة التنظيمية مثلا (حدوث توسعات في أنشطة المؤسسة أو خلق وظائف جديدة).

5- الملاءمة: تعني أن تكون الخريطة متفقة وملاءمة لكل من الشكل القانوني للمؤسسة، والقطاع التابعة له فقد تكون مؤسسة فردية، شركة أشخاص أو شركة أموال كما يجب أن تتلائم أيضا مع طبيعة النشاط وحجم المؤسسة.

6- التكلفة: هنا يجب مقارنة الفوائد التي تعود على المؤسسة من تصميم الخريطة التنظيمية مع تكاليف إعدادها ومن الطبيعي أن تكون الفوائد أعلى من التكاليف ولتحقيق هذا يجب عند إعداد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مراعاة ما يلي:

• ان يكون الهيكل التنظيمي واقعا وغير مبالغ فيه.

• ان يراعى الامكانيات المادية للمؤسسة.

• ان يراعى الامكانيات البشرية العاملة في المؤسسة.

ثانيا: عناصر بشرية ملاءمة: إن أي نظام مهما كانت درجة تكامل عناصره ودقة إجراءاته لن يكون أفضل في

شيء من الأشخاص القائمين عليه فالعنصر البشري هو اساس نجاح أي نظام رقابي لأن الافراد في مختلف

المستويات الادارية مسؤولين مسؤولية كاملة عن تنفيذ أسس وقواعد نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

إن قدرة ونزاهة العاملين يمكن أن تزيد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية إذا تم الاستفادة منها عن طريق الاهتمام بالجوانب الانسانية عند تنظيم العمل وفي تحديد علاقة الادارة بهم ذلك بالاضافة إلى وجود نظام عادل للحوافز والترقيات ووجود نظام للتدريب المستمر من شأنه أن يثير حماس العاملين ويزيد من كفايتهم الانتاجية كما ونوعا ويخلق فيهم إحساسا بالتعاون فيما بينهم لتحقيق أهداف المؤسسة.¹

ثالثا: نظام سجلات ومستندات متكاملة

النظام المحاسبي هو مصدر المعلومات اللازمة لمن يهمهم أمر المؤسسة ولكي يحقق النظام المحاسبي دوره في مجال الرقابة الداخلية يجب أن تتوفر فيه الخصائص التالية:

- 1-البساطة:** يجب أن تتضمن سجلات أو دفاتر لها أهداف محددة وأن يراعي في تصميم المستندات مايلي:
 - عدد الصور اللازمة حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط المختلفة بأقل تكلفة ممكنة وبأكبر قدر من الكفاية.
 - توضيح خطوات سير المستندات وتحديد البيانات المطلوبة من المستويات الوظيفية التي تمر عليها.
 - الاخذ بمبدأ الترقيم المسبق.
 - إعداد المستند في نفس وقت وقوع العمليات.

2- توفير الافراد المتخصصين: يجب أن يكون القائمين على العمل المحاسبي في المؤسسة على درجة عالية

¹-COOPERS ET HYBRAND , La Nouvelle De Contrôle,[IFACI 2000] P 173.

²-MOHAMED BOUHADIDA, Dictionnaire Des Finances, Des Affaires Et De Management[CASBAH Edition 2000],P 73.

من الكفاءة والخبرة والامام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها ولزيادة كفاءة العاملين في الادارة المالية يجب أن يتم تدريبهم تدريباً صحيحاً وينبغي أن يكون من بينهم قيادة قادرة على الاشراف والمتابعة، وضمان انتظام العمل، كما يجب توفر قنوات الاتصال اللازمة بين هؤلاء الافراد والعاملين في المستويات الادارية العليا وباقي الموظفين الذين يستخدمون البيانات المالية.¹

3- خدمات متطلبات الرقابة والمراجعة: يتعين أن يصمم النظام المحاسبي وينفذ بطريقة تيسر خدمة متطلبات الرقابة والمراجعة وذلك بتوفير البيانات القدر المناسب وفي الوقت المناسب.

4- توضيح نتائج الاعمال والانشطة: يتعين أن تعد الحسابات والقوائم المالية بشكل يوضح النتائج المالية والاقتصادية للأعمال والانشطة التي يتم إنجازها توضيحاً كاملاً بما في ذلك قياس الايرادات والتعرف على التكاليف ويتطلب ذلك أن تصمم الحسابات بطريقة توفر الاساس اللازم لتنظيم وقياس وتحليل النتائج عن طريق إعداد التقارير المالية المختلفة والقوائم والحسابات الختامية.²

5- وضع دليل محاسبي موحد: يمكن ان يستعمل الدليل المحاسبي الموحد كمرشد للعاملين في المجال المالي من ناحية وفي المجال الرقابة الداخلية من ناحية أخرى كما يوفر هذا الدليل الاساس للمراجعة والتقييم الدوري للعمليات المحاسبية ويجب أن يتضمن هذا الدليل العناصر التالية :

- الاجراءات التنظيمية للإدارة المالية بكافة عناصرها.
- طريقة إعداد التقارير وعملية التقييم النهائية للنتائج.
- مفاهيم و أسس الرقابة الداخلية لعناصر الاصول والخصوم.

¹- BENOIT PIGE, Audit Et Contrôle Interne[LES ESSENTIELLES DE GESTION 1997],P133.

²- عبد الفتاح مجد الصحن، سمير كامل، مرجع سابق، ص 200.

6- **تألية النظام المحاسبي:** إن استخدام الأجهزة الالكترونية الحديثة في تنفيذ العمليات المحاسبية تساعد على ما يلي:

- تسهيل عملية إعداد البيانات المحاسبية وإنتاج المعلومات بدقة وفي الوقت المناسب.
- تأدية الاعمال بطريقة أكثر كفاءة وبدقة عالية وسرعة فائقة.
- زيادة فاعلية الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها.

رابعاً: أدوات رقابة مناسبة

لنجاح نظام الرقابة الداخلية هناك أدوات وأساليب رقابة يجب توفرها هذه الادوات تتمثل في الضبط الداخلي والمراجعة الداخلية.

1- الضبط الداخلي: يمثل الضبط الداخلي مجموعة الاجراءات والترتيبات الخاصة التي يتم وضعها بغرض منع واكتشاف الاخطاء والانحرافات والغش من ناحية والتطوير المستمر في أداء العمل من ناحية أخرى، وهذه الترتيبات يطلق عليها قواعد الضبط الداخلي وتتمثل فيما يلي:¹

(أ) **التأمين على الاصول:** حيث يتم وضع مجموعة من الاجراءات الخاصة بالتأمين على الاصول التي لها طبيعة خاصة تعرضها للتلف أو السرقة أو الاختلاس أو الضياع ومثال ذلك ما يلي:

- التأمين على النقدية بالخزينة ضد السرقة والاختلاس.

- التأمين على البضاعة بالمخازن ضد السرقة والتلف والحرق.

- التأمين على الاجهزة والمعدات ذات الطبيعة الخاصة، كالحسبات الآلية ضد التلف والسرقة.

(ب) **أسلوب الرقابة الحدية والمزدوجة:** تتمثل الرقابة الحدية في وضع حدود لتدرج السلطة في مجال التصريح

¹- أبو الفتوح علي الفضالة، المراجعة العامة، [دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع مصر 1996]، ص206.

بعملية معينة وتزداد هذه السلطة مع الصعود من المستويات الادارية الدنيا إلى المستويات الادارية الاعلى أما الرقابة المزدوجة فتعتمد على إشراك أكثر من شخص لإنجاز عملية معينة.

ج- نظام التفتيش: لكي يحقق نظام التفتيش فوائده يجب أن يكون مفاجئاً وغير دوري ينشأ هذا النظام في بعض المؤسسات لضمان حسن سير العمل وعدم مخالفة الانظمة والاجراءات والالتزام بقواعد الرقابة الداخلية المعمول بها.

د- نظام مراقبة البريد: يتم تنفيذ هذا النظام عن طريق وضع إجراءات سليمة ومنظمة لكل من البريد الوارد والصادر على السواء وتؤدي هذه العملية إلى:

- تنظيم عملية استلام البريد الوارد.

- تنظيم عملية توزيعه على الاقسام والادارات المختصة.

- تنظيم عملية التسجيل الوارد والصادر في السجلات والدفاتر الخاصة.

- تنظيم عملية حفظ المرسلات بعد استكمال دوراتها داخل الاقسام والادارات وحفظ صور المرسلات الصادرة حتى يمكن الرجوع إليها عند الحاجة.

هـ- تحديد الاختصاصات: تتم عن طريق تقسيم العملية إلى عدد من الخطوات الجزئية يقوم بتنفيذها عدد من الموظفين وفي ذلك إخضاع عمل موظف لرقابة موظف آخر مما يساعد على التقليل من حدوث الاخطاء.

و- وضع الاجراءات: هذه الاجراءات تحدد الخطوات التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة ويشترط لنجاح هذه الاجراءات في مجال الرقابة توافر النواحي التالية:

- إدراك وفهم العاملين لهذه الاجراءات.

- أن تكون قابلة للتغيير تحت أي ظروف.

- بحث مراجعة مدى فاعليتها وفائدتها بشكل دوري.

- تقييم مدى فاعليتها في مجال تحقيق الرقابة الداخلية بصفة مستمرة.

ط- التسجيل الدوري للعمليات: ويتم ذلك من خلا المستندات لحدوث هذه العمليات في الدفاتر والسجلات المخصصة لذلك ويتم تسجيل المستند في الدفاتر بشكل فوري دون تأخر وذلك بعد التأكد من صحة وسلامة بياته.

ك- مطابقة الصول: يتم مطابقة الاصول عن طريق مقارنتها بالارصدة الدفترية وتتم هذه المطابقة عن طريق الجرد الفعلي للأصول، ويجب التحري عن أسباب الاختلاف بين الرصيدين إن وجد ذلك لتحديد المسؤول عن ذلك.

2- المراجعة الداخلية:تهدف إجراءات المراجعة الداخلية بصفة عامة إلى مساعدة الادارة في تقييم عناصر نظام الرقابة الداخلية وفي تقييم مدى كفاية مراكز النشاط المختلفة داخل المؤسسة.

المراجع الداخلي يمارس مهامه باعتباره كوظف في المؤسسة وتنحصر مسؤوليته في تحديد مدى قيام مراكز النشاط المختلفة بتنفيذ السياسات الادارية المرسومة.

إن أهمية وظيفة المراجعة الداخلية تتطلب تعيين مراجعين على قدر كاف من المقدرة العلمية والمهنية حتى يتمكنوا من القيام بمهامهم الوظيفية على أحسن وجه.¹

خامسا: نظام متكامل للتقارير:

يجب أن تتميز التقارير بصحة بياناتها وبدقة معلوماتها وإعدادها في الوقت المناسب وتهدف التقارير إلى توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات .

إن أهمية المعلومات التي تتضمن التقارير بالنسبة لعملية اتخاذ القرارات تتطلب مراعاة اعتبارات معينة عند اعدادها ونذكر منها ما يلي:²

¹PASCAL SIMONS, Aiudit Financier,[Ed Organisation 1987], P 89.

²- Vérification De L'efficience Bureau De Véficateur GÉNÉrale CANADA 1995, P18.

1- الوضوح: نعني بذلك ما يلي:

- أن تكون لغة التقارير سهلة الفهم والاستيعاب.
- البعد عن استخدام مصطلحات غير مألوفة وغامضة.
- أن تكون التقارير موجزة قدر الامكان.
- عدم تكرار البيانات في التقرير الواحد.
- أن تعد التقارير بشكل فيه تسلسل منطقي (مقدمة، جوهر التقرير، الخلاصة).

2- الدقة: ونعني بذلك ما يلي:

- أن ما تحتويه التقارير من نتائج مبني على وقائع حقيقية.
- وجود أدلة إثبات على صحة بيانات التقارير.
- أن تكون لغة التقرير محددة إثبات وقاطعة ولا تختمل أكثر من معنى.

3- السرعة: إن إعداد تقارير الرقابة الداخلية بالسرعة الكافية يحقق ما يلي:

- تقديم التقارير في الوقت المناسب.
- كشف أي انحرافات عن المعايير في الوقت مبكر.
- إمكانية حل المشاكل ومعالجة الانحرافات غي الوقت الملائم.

4- الموضوعية: نعني بذلك ما يلي:

- البعد عن التحيز.

- ان لا يكتب التقرير بأسلوب يوحي بنتيجة معينة.

- أن يوضح التقرير الحقيقة فقط.

أن لا يكون التقرير موجه لأحد.

5- الملاءمة: نعني بذلك ما يلي:

- ملاءمة التقرير للموضوع المطلوب إعداد تقرير عنه.

- ملاءمة التقرير لطبيعة وأهداف الرقابة الداخلية.

- ملاءمة التقرير للمستوى الإداري المقدم له.

المطلب الثالث: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

أولاً: خطوات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية:

بالرغم من تعدد طرق التقييم نجد أن عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية تمر بعدد من الخطوات هي :

1- جمع الحقائق والمعلومات عن النظام:

تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة وأنظمة الرقابة التي تم

تصميمها لنواحي النشاط المختلفة وما يجب أن تكون عليه تشغيل هذه الانظمة وبعبارة أخرى تعني هذه الخطوة

جمع المعلومات عن الدورة المستندية والخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي ودليل الاجراءات وخرائط التدفق داخل

الوحدة ومن الملاحظ في هذه الحالة ضرورة حصول مراقب الحسابات على قرنية يمكن الاعتماد عليها في الدفاع

عن هذه المعلومات ومن بينها التقرير الوصفي وخرائط التدفق وقوائم الاسئلة ويضيف البعض إلى هذه المصادر الملاحظات الشخصية لمراقب الحسابات ومناقشته مع العاملين داخل الوحدة وما تشمل عليه ملفاته الدائمة في السنوات السابقة عن الوحدة محل الفحص.

2- فحص النظام:

تعني هذه الخطوة اختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية و التحقيق من ان تشغيله يتم وفقا لما هو محدد مسبقا و منه تهدف هذه الخطوة الى التعرف على التشغيل الفعلي للنظام و مدى مساييرته للحقائق التي تم التوصل اليها في هذه الخطوة الاولى و التي تحدد ما يجب ان يكون عليه النظام و تشمل هذه الخطوة على نقطتين اساسيتين هما :

أ- مجموعة من اختبارات مدى التمشي او مدى الالتزام .

ب- مراعاة التوقيت المناسب للاختبارات .

و بالنسبة للنقطة الاولى نلاحظ ان نجاح أي نظام للرقابة الداخلية يعتمد في الواقع على كيفية تشغيل النظام و مدى تفهم العاملين لواجباتهم ومن ثم فان على مراقب الحسابات ضرورة التأكد من ان اجراءات الرقابة الداخلية تطبق كما هي محدد لها في النظام الموضوع و لكي يتحقق ذلك يقوم مراقب الحسابات بعمل بعض الاختبارات للتأكد من مدى مساييرة الاجراءات المطبقة فعلا مع ما هو محدد مسبقا ومن بين هذ الاختبارات المراجعة المستندية للعمليات ,التحقيق من ارصدة الحسابات هذا بالإضافة الى ملاحظة تصرفات العاملين خلال عملية التنفيذ و اجراء حوار معهم.

ثانيا: طرق (وسائل) تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

بالرغم من تعدد طرق دراسة وفحص أنظمة الرقابة الداخلية فإنها تستهدف تحقيق غرض واحد هو المساعدة في التحديد الاقتصادي والفعال للمدى الضروري للاختيارات التي يقوم بها مراجع الحسابات ولقد اعتمد مراقبو الحسابات في ظل المدخل السائد حاليا لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق لإجراء ذلك التقييم ومن هذه الوسائل:

1- مراجعة العمليات المتكررة وغير المتكررة والأحكام:

المعطيات المتكررة هي ترجمة للعمليات الروتينية (المشتريات المبيعات الأجور) ، أما العمليات غير المتكررة هي عمليات دورية تحدث في فترات منتظمة من الزمن كالجرد المادي للمخزون أو عمليات استثنائية ناتجة عن عمليات أو قرارات خارجة عن الاستغلال العادي.

إن تميز المعطيات المتكررة بالحجم الكبير يؤدي إلى الارتكاز على طرق الرقابة المعمول بها من طرف المؤسسة ومن ثم تحديد الأنشطة التي تغذي هذه الحسابات والتي يطلق عليها دورة العمليات وتتميز كل دورة بأنها تغطي مجموعة من العمليات نذكر منها (دورة المشتريات دورة المبيعات دورة أمتحصلات دورة المصروفات دورة الاجور والمرتبات، دورة الاستثمارات دورة المحزونات).

رغم اختلاف اساليب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية إلا أن معظم المراجعين يتفوقون على إتباع الخطوات التالية:

أ- التقرير الوصفي:

يعد مراجع الحسابات أو أحد مساعديه هذا التقرير ليشمل على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما تحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم للواجبات وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها ويتم الحصول على هذه المعلومات من لال المقابلات مع العاملين والرجوع إلى دليل الاجراءات والدورة المستندية وأية قرائن أخرى ملائمة.

وعادة ما يتم عرض هذا التقرير على بعض المسؤولين داخل الوحدة لمراجعته و إبداء الرأي فيما إذا كان مراقب الحسابات قد جانبه الصواب في تفسير بعض الاحداث وذلك قبل كتابته في صورته النهائية وفي الفترات المالية التالية قد يتطلب الامر تعديل هذا التقرير وفقا لما تظهره عملية المراجعة من تغيرات في سير العمليات ومن ثم فليس من الضروري إعداد تقرير جديد.

ومن مزايا هذه الوسيلة أن التقرير الوصفي سيكون شاملا وسيعد لكل عملية على حدى مما ينتج عنه إلمام كامل من جانب مراقب الحسابات لأنظمة الرقابة الداخلية مما تعجز عنه أية وسيلة أخرى ومن ناحية أخرى فإنه يعاب على هذه الوسيلة أن إعداد التقرير يستنفذ الكثير من جهد ووقت مراقب الحسابات وخاصة عند إعداده للمرة الأولى وكذلك قد يتجاهل بعض الحقائق الهامة عن أنظمة الرقابة الداخلية نتيجة للسهو.

ب- قوائم الاسئلة:

تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وتوزع على العاملين لتلقي الردود عليها ثم تحليل تلك الاجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المؤسسة ومن الافضل ان تقسم قائمة الاسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها لمجموعة من الاسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه القوائم للحصول على إجابات نعم أو لا فإذا أتت الاجابة بالنفي قد تعني احتمال وجود بعض نواحي القصور في الرقابة الداخلية وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداما بين مراجعي الحسابات لما تحققه من مزايا أهمها:

1- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تم مراجع الحسابات عن طريق تصميم مجموعة من الاسئلة لكل

مجال .

2- امكانية استخدام مبدأ التنميط في اعداد القوائم مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.

3- يمكن استخدام القوائم بواسطة اشخاص اقل تاهيل و خبرة بعكس الحال عند استخدام الوسائل الاخرى للتقييم

4- تمدنا بمقيار يمكن استخدامه كمقياس مدى فاعلية الرقابة الداخلية الموجودة و هذا ما تفتقر اليه الوسائل الاخرى للتقييم.

و على الرغم من المزايا السابقة فان قوائم الاسئلة يشوبها عدة عيوب اهمها:

أ- صعوبة التوصل الى تقييم شامل للرقابة الداخلية ككل حيث انها تركز الاهتمام على كل مجال من مجالات النشاط على حدة.

ب- احتمال ان تتم الاجابة على قائمة الاسئلة بطريقة روتينية دون الرجوع الى ما يتم فعلا مع وجود خطر احتمال ان تنقل اجابات العام الماضي للاجابة على قائمة الاسئلة للعام الحالي و خاصة اذا لم يطرا عليها أي تغيير.

ج- قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها مراقب الحسابات لجميع الحالات مما يتطلب معه اعداد عدة نماذج من الاسئلة وفقا للحالة التي يتعامل معها مما يستفيد الكثير من وقت و جهد مراقب الحسابات.

د- تركز قوائم الاسئلة على من يتعين عليه القيام بالعمل المعين.

هـ- تركز على الاعمال التي يتم اداؤها اكثر من التركيز على الافراد او الجماعات. و يتضح ذلك من الرجوع الى الاسئلة التي تشمل عليها اية قائمة يعدها مراقب الحسابات.

و- و أخيراً فلقد عاب هذه القوائم أنها تعطي وزناً لجميع نواحي الرقابة الداخلية مع أن هناك بعض النواحي .

و لليغلب على هذا العيب فلقد اقترح البعض استخدام قوائم الاسئلة الكمية المرجحة بالأوزان و تختلف هذه

القوائم عن قوائم الاسئلة التقليدية فيما يلي :

-تبين القوائم المرجحة بالأوزان الاهمية النسبية لكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية في المجالات المختلفة لواجه

النشاط داخل الوحدة.

-تمثيل هذه الاهمية النسبية بقيم عددية،اوزان ،للتعبير عن الاهمية النسبية لكل سؤال و يترك امر تحديد هذه

الاوزان لمراقب الحسابات .

- تحديد دليل الفاعلية عن طريق ايجاد ناتج قسمة مجموع القيم الفعلية الناتجة عن الاختبار على مجموعة القيم

الكلية المحتملة لنقص الاختبار و يستخدم هذا الدليل كأساس موضوعي لتحديد مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية

و من ثم سنجد ان خانة نتيجة الاختبار في قائمة الاسئلة.

3- خرائط التدفق

يمكن تعريف خريطة التدفق بأنها رسم بياني يستخدم الرموز لتمثيل المستندات ومسار تدفقها داخل التنظيم

وبذلك فهي تعمل على إِبْصال كل المعلومات الملائمة والتي تستخدم كقرينة موضوعية لتقسيم العمل ونظام

الاعتماد داخل المؤسسة وتمثل أهداف خرائط التدفق فيما يلي:

أ- معاونة من يعدها لفهم طبيعة أنظمة الرقابة الداخلية.

ب- استخدامها كوسيلة لإِبْصال وصف النظام إلى من يهمهم الأمر.

ج- المعاونة في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية باعتبارها إحدى وسائل التنظيم.

تعتبر خريطة التدفق وثيقة منطقية تسمح بطرح مجموعة من الاسئلة عن أي وثيقة تتمثل في الآتي:

- كم عدد النسخ.

- من يرسلها.

- أين نقطة الوصول.

متى يتم إنشاؤها.

ولإعداد هذه الخرائط هناك بعض المفاهيم يجب احترامها:¹

- تقسيم ورقة العمل إلى عدد من الاعمدة ويحتوي كل عمود على اسم المصلحة التي تدخل في النظام.

- المعلومات التي تبني على أساسها الخرائط يجب أن تكون من مصادر مختلفة.

- ظهور أي وثيقة أو وظيفة يتطلب إنشاء رمز جديد وعمود جديد.

- يجب تجنب التفصيل المستفيض الذي قد يترتب عنه تصوير مخطط معقد ومتداخل.

- تجنب التأقظر وتصوير حركة الوثائق عموديا أو أفقيا.

تشتمل خرائط التدفق على ثلاثة عناصر أساسية:

1- مجموعة الرموز لإعداد خرائط التدفق يتم استخدام مجموعة من الرموز للتعبير عن المفردات والخطوات

¹- GILLES CHEVALIER , principe De Vérification, [Université LAVAL 1973], p23.

2- خرائط التدفق تستخدم خطوط التدفق لإظهار كيفية الربط بين السجلات والمستندات وفي هذا الصدد يمكن

التفرقة بين نوعين من الخطوط التدفق، الاول خطوط متواصلة للدلالة على تفق المستندات والثاني متقطع للدلالة

على تدفق المعلومات ويتم تحديد التدفق في كلتا الحالتين عن طريق رؤوس الاموال.

3- مجالات المسؤولية تظهر هذه المجالات على خريطة التدفق في شكل أعمدة أو قطاعات راسية حيث يتم تدفق

المستندات أفقيا من خلالها ومن اليسار على اليمين.

وتتمثل مزايا استخدام خرائط التدفق في النواحي التالية:

أ- إعطاء صورة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية.

ب- تحديد نواحي القصور في النظام من خلال عرض مبسط لكيفية تشغيل النظام.

ج- سهولة تعديل خريطة التدفق من سنة إلى أخرى نتيجة حدوث أي تعديلات في نظام الرقابة الداخلية المتبع.

د- استخدام خريطة التدفق يعطي فرصة أفضل لتتبع نظام الرقابة الداخلية حيث أن تتبع من خلال الرسم البياني

أسهل بكثير من قراءة تقرير وصفي عن نظام الرقابة الداخلية.

وبالرغم من هذه المزايا فإن هناك بعض العيوب من استخدام خرائط التدفق كوسيلة لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

1- يحتاج إعدادها إلى الكثير من الجهد مقارنة بالوسائل الأخرى.

2- يحتاج إعدادها إلى خبرة مراجع الحسابات وفي غيابها فإن هذه الخرائط سوف لن تحقق الاهداف المرجوة.

3- ضرورة إلمام والتزام مراجع الحسابات بالقواعد الاسترشادية المتعارف عليها بصدد إعداد الخرائط حتى تتم

قراءتها من جميع الاشخاص ذوي الاهتمام.

2- طريقة مراجعة المعطيات غير التكررة: المعطيات غير المتكررة هي تلك التي تنتج عن:

- عمليات موسمية.

- عمليات استثنائية.

أ- **العمليات الموسمية:** العمليات المالية الناتجة عن العمليات الموسمية تتطلب إجراءات خاصة ومن أمثلة هذه العمليات الجرد المادي للمخزون في آخر السنة التقييم السنوي للمخزونات هذه الاجراءات أقل فهما واستيعابا عن تلك التي تخص المعطيات المتكررة تطبق مرة واحدة في السنة فهي تحمل مخاطر كبيرة ولهذا على المراجع أن يتأكد مسبقا من المصدقية النظرية لهذه الاجراءات مثلا (قدرة وكفاءة العمال المكلفون بتطبيق هذه الاجراءات، الرقابة المطبقة لاكتشاف الاخطاء).

ب- **العمليات الاستثنائية:** أحيانا قد يتأثر نشاط المؤسسة بعمليات خارجة عن الاستغلال الطبيعي (الدمج، اعادة التقييم). هذه العمليات تعالج في عالية الاحيان خارج النظام العادي وبالتالي فهي أكثر عرضة للأخطاء فالمراجع عند اكتشافه لهذا النوع من العمليات أثناء التحليل الاولي عليه أن يحاول وبكل الطرق للحصول على المعلومات الكافية عن هذه العمليات وهذا:

- لتقييم الاثر على حسابات الدورة.

- التعرف على المغربي الاساسي للعملية.

- تحديد الاشياء التي تتعلق بتطبيق القواعد المحاسبية والاشياء التي تتعلق بأحكام صادرة من مسؤولي المؤسسة كالتطبيق الكامل لمؤشر إعادة التقييم أو اختيار المؤشر فالاولى تتعلق بتطبيق قواعد المحاسبة أمل الثانية فتتعلق بأحكام شخصية.

3- طريقة مراجعة الاحكام:¹ عبارة عن قرارات إدارية يتخذها المسؤولون أثناء تحضيرهم للقوائم المالية (تقدير مؤونات الاخطار والخسائر) هذه التكاليف تؤثر على المعطيات المراد اختبارها ولهذا فعلى المراجع ان يفهم الهدف من الحكم مثلا تقييم مؤونات تدني المخزون ذو الدوران البطيء.

فبالنسبة لهذا المخزون نستطيع أن نتعرف على معدل الدوران الحالي للمنتوج وكذلك القرارات التي تؤثر على الدوران المستقبلي (توقف الانتاج، ظهور منتوج منافس) على المراجع في هذه الاحوال أن يطرح مجموعة من التساؤلات ومن أهمها:

- متى يمكن اعتبار دوران المنتج بطيء.
 - وهل يمكن بيعه مقابل مبلغ معين.
 - ما هو المنطق المتبع من طرف المؤسسة في تقدير هذه الاحكام.
 - كيفية تطبيق هذا المنطق؟
- خلال هذه المرحلة على المراجع أن يميز بين عناصر الاجراءات الناتجة عن المعطيات الذاتية أو الشخصية أو عن تلك الناتجة عن معطيات منطقية فكلما كان الحكم ذاتي كان الخطر بالنسبة للمراجع كبير جدا ولهذا فعلى المراجع أن يخير هذه الاحكام بعناية خاصة وهناك ممارسات قد تطبقها المؤسسة لرفع أو لزيادة الطابع المنطقي للأحكام أهمها:

- تعيين عمال ذو كفاءة عالية لتقييم هذه الاحكام.
- مراجعة الاحكام من طرف مستوى سلمي أعلى.

¹ SOCIETE NATIONALE DE COMPTABILITE ,OPCT, P 141 .

- المقارنة الدورية لنتائج حقيقية و لنتائج مقدرة

- استشارة الخبراء إذا شمل الحكم مجالات تقنية متخصصة.

- اساس الفرضيات يجب أن يكون موثق ومدعم بالوثائق.

المطلب الرابع: اختبارات تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد انتهاء المراجع من فحص واختبارات نظام الرقابة الداخلية يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما توصل إليه

ويتم ذلك عن طريق تحليل وتحديد النقاط التي يكون فيها نظام الرقابة الداخلية غير مرضي، ومن ثم تعديل

الاجراءات الاساسية لعملية المراجعة.

إن الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو التأكد من أن النظام فعال ويحقق موصفات الجودة المتعلقة بالقوائم

المالية وتعتبر شبكة تقسيم المهام إحدى الوسائل المستعملة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية هذه الشبكات تدرج

لكل دورة عمليات المهام الاساسية التي يجب تنفيذها مع بيان كل واحد منها وهي:

- من يأمر؟.

- من ينفذ؟.

- من يسجل في الدفاتر؟.

- من يراقب؟.

إن وجود نظام رقابة داخلية فعال احتمالاً قوياً على سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة

ومن ثم فإن المراجع لا يتوقع ظهور أخطاء مهمة ويكون الهدف من إجراء الرقابة على حساب الميزانية وجدول

النتائج هو التأكد من عدم وجود الاخطاء فقط. أما في حالة غياب نظام الرقابة الداخلية أو عدم فاعليته ان يحدد ضعف أو قوة مخاطر الخطأ فإذا كان محضر الاخطاء قوي على المراجع أن يقيم الاخطاء المحتملة أمل في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية أو عدم فاعليته على المراجع أن يحدد الاخطاء المنتظرة ويقيم أثرها المالي.

أولاً: اختبارات الوجود

تهدف هذه الاختبارات إلى التأكد من مدى تطبيق الاجراءات التي تم وصفها بواسطة المخطط أو السرد الانشائي ويتم تطبيق هذه الاختبارات بواسطة اختيار عدد معين من العمليات ومتابعة هذه العمليات في الحلقة من بديتها حتى نهاية العملية واختبار ما إذا تمت معالجة هذه الوثائق كما تم وصفها، فإذا كشفت الاختبارات أن الوصف غير دقيق وجب تصحيحه.

ثانياً: اختبارات الملائمة

تصمم هذه الاختبارات بغرض تقرير مدى فعالية الضوابط المحاسبية هذه الاختبارات تتطلب إعداد برنامج مفصل يصف بدقة طبيعة الرقابة ومصدر وطبيعة المعلومات والوثائق الواجب مرجعيتها ومجال العينة العشوائية المراد اختبارها إن الاهتمام بفعالية نظام الرقابة الداخلية يتطلب نوعين من الرقابة

1- الرقابة الوقائية: يتم تطبيقها عند معالجة العمليات في مراحلها الاولى قبل المرور على المرحلة اللاحقة أي قبل

تسجيلها في الدفاتر المحاسبية مثلاً:

- مراقبة حدود القرض لعميل قبل تنفيذ الطلبية.
- مراقبة الاستلام والطلب وكتابة للتسديد على الفاتورة.
- المراجعة الحاسبية للوثائق قبل تسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

2- مراقبة الاكتشاف: هي مراقبة احتمالية تجرى على مجموعة من العمليات من طبعة واحدة هذه المراقبة تهدف إلى التأكد من عدم وجود الأخطاء ومثال ذلك:

- المقاربة البنكية

- مقارنة ميزان المراجعة مع الحسابات الفردية للعملاء والموردين.

- مقارنة الجرد المادي مع الجرد المحاسبي الدائم.

ثالثاً: اختبارات الإثبات (Teste De Validité)

اختبارات تجرى على المعطيات والاحكام التي تسمح إما للتأكد من عدم وجود أخطاء إذا أجرى المراجع

اختبارات الملائمة أو تقييم الأخطاء المحتملة والمنتظرة إذا لم يتم المراجع باختبارات الملائمة و تتمثل اختبارات الدقة

فيما يلي:

- التفتيش المادي والملاحظات يسمحان باختبار الاصول الحسابات وملاحظة طريقة تطبيق الاجراءات.

- الاثبات المباشر يسمح بالحصول من الذين لهم معاملات تجارية ومالية مع المؤسسة على المعلومات حول

أرصدتهم مع المؤسسة أو عن العمليات التي تمت معها.

- اختبار الوثائق الخارجية والتي تعتبر دليل إثبات للسجلات المحاسبية (فاتورة مورد كشف بنك).

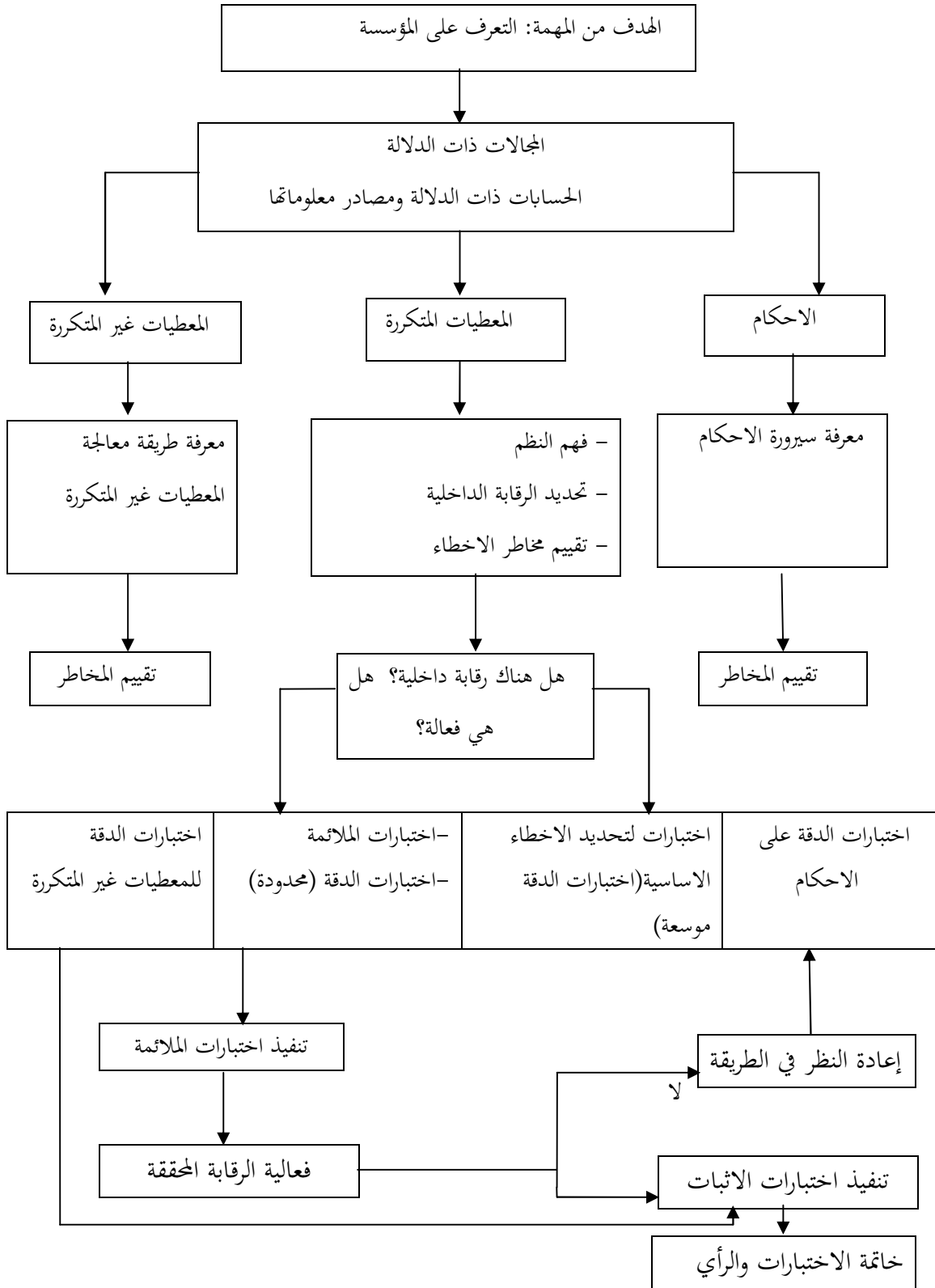
- اختبار الوثائق التي أنشأت داخل المؤسسة والتي قد تكون وسيلة إثبات أكثر من غيرها (فاتورة عملاء، ميزان

مراجعة، مقاربات)

- إجراء المقارنات بين المعطيات الواردة في القوائم المالية والمعطيات السابقة أو اللاحقة (تقديرية) وإيجاد العلاقة

بينهما .

الشكل رقم 05: طريقة مراجعة المعطيات والأحكام



المبحث الثالث: إعداد التقرير

اقرار المراجع هو الوسيلة الاساسية لتوصيل المعلومات التي تم الحصول عليها خلال عملية المراجعة للمتفحصين بها، فهو يعتبر المنتج النهائي بعملية المراجعة والذي يعبر عن مجموعة الاحداث التي تمت في المؤسسة خلال فترة ماضية وهذا التقرير يجب أن يتسم بالصدق والوضوح.¹

المطلب الاول: الاعتبارات الشكلية والعامّة المتعلقة بالتقرير

أولاً: الاعتبارات الشكلية

عادة في بداية التقرير يجب أن تتقيد مجموعة من الاجراءات الشكلية والتي تتكون من مقدمة غالباً ما تكون في صورة رسالة ويختلف حجم هذه الاجراءات الشكلية من مراجعة إلى أخرى وفق حجم عمليات المراجعة فإذا كانت كبيرة قد تستنفد صفحات عديدة وتشمل هذه الاجراءات الشكلية العناصر التالية:²

1- تاريخ التقرير:

حيث أن فترة المراجعة تحدد بفترة مالية معينة مما يلزم معه أن يكون هذا التقرير عند تلك الفترة، حيث يؤرخ باستخدام تاريخ اليوم الذي تنتهي فيه العمليات المراجعة الميدانية أي تاريخ اليوم الاخير لفترة المراجعة ويقصد بفترة المراجعة تلك الفترة الواقعة بين تاريخ إعداد الميزانية وبين الانتهاء من عملية المراجعة الميدانية.

2- ذكر اسم المؤسسة:

يجب أن يكون موضوعاً بالتقرير بكل دقة اسم المؤسسة المقدم عنها التقرير وكذلك نوعها حتى لا يتخدّم التقرير لشركة أخرى.

3- توجيه التقرير:

يوجه تقرير المراجعة إلى العميل الذي يقوم بالمراجعة قوائم المالية فإذا كان العميل شركة مساهمة فيوجه

¹- د. محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص 55.

²- د. علي السيد قاسم، مرجع سابق، ص 192.

التقرير إلى المساهمين أو إلى أعضاء مجلس الإدارة أو كليهما، أما إذا كان العمل شركة أشخاص فيوجه التقرير إلى الشركة، أما إذا كانت شركة فردية فيوجه التقرير إلى مالك الشركة.

4- الدقة والوضوح:

يجب أن تكون عبارات التقرير دقيقة وواضحة ولا تحتمل أكثر من معنى.

5- توقيع التقرير:

يجب أن يوقع المراجع على التقرير بنفسه

ثانيا: الاعتبارات العامة

بجانب ما سبق يوجد بعض الاعتبارات العامة الأخرى على المراجع مراعاتها عند إعداده لتقريره وهذه

الاعتبارات هي ما يلي:¹

- 1- يجب ان يميز التقرير كل قائمة من القوائم المالية التي يغطيها وتاريخ القائمة أو الفترة التي تغطيها.
- 2- يجب أن يوضح التقرير أن المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المتفق عليها وهذه المعايير هي المعايير العشرة الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين وفي مجال التقرير يجب التركيز على المعايير الأربعة التالية:
 - أ- ان يبين التقرير بوضوح ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
 - ب- ان يبين التقرير مدى الثبات في تطبيق المبادئ في السنة الحالية والسنوات السابقة.
 - ج- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تكنه القوائم من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير عكس ذلك.
 - د- يجب ان يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة أو امتناعه عن ابداء الرأي في الحالات

1- أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، [دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع مصر 1996] ص 25.

التي يتعذر فيها ذلك وفي هذه الحالة الاخيرة يجب أن تتضمن التقرير الاسباب التي أدت إلى ذلك .

3- يجب ان يتميز القوائم المالية بالوضوح عن طرسق استخدام العناوين المناسبة وتقسيم البنود إلى مجموعات والاستعانة بالمعلومات الوصفية والكلاحتات.

4- أن يوضح رأي المراجع ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج الاعمال وقد فسر مجمع المحاسبين القانونيين الامريكيين هذه العبارة بان عدالة عرض القوائم المالية معناها أن يتم حكم المراجع على ذلك في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

5- الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية التي أعدت على اساسها القوائم المالية يؤكد للبنوك والمستثمرين وغيرهم من ذوي العلاقة أن هذه القوائم يمكن بدرجة معقولة مقارنتها بالقوائم المالية للشركة عن السنوات السابقة والقوائم المالية للشركات الاخرى في نفس الصناعة وبذلك يستطيع دارس الميزانية أن يقيس حجم نشاط بشركة أخرى.

المطلب الثاني: تطورات محتويات التقرير

لقد أدى الاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة إلى ظهور أشكال وصيغ عديدة لتقارير المراجعة عبر السنوات وضعتها الهيئات المهنية محاولة منها لإيجاد نموذج يلقي القبول العام، ومن الملاحظ أن تقرير المراجع في أي مرحلة من مراحل تطوره يتكون من جزئين:

أ- الجزء الاول: يتناول نطاق العمل ومدى الفحص الذي أجراه.

ب- الجزء الثاني: فيتضمن الرأي المحايد.

وقد مان تقرير المراجع في بداية مزاولة المهنة يعد في كلمات بسيطة موجزة لا تعبر بوضوح عن رأي المراجع، بعد ذلك ظهرت أشكال تقرير مراجع الحسابات كانت تحتوي على كلمات توضع بأي طريقة يعتبرها المراجع مناسبة، ولذلك لم تلقي قبولا عاما من أفراد المهنة ومن هذه الاشكال:

1- في عام 1902:

في هذه الفترة كان تقرير المراجع لا يتضمن أي رأي فني أو شهادة عن القوائم المالية وكان على القارئ أن تستنتج بأن القوائم قد حازت القبول التام من المراجع حيث أنه قام بعملية المراجعة وأعد التقرير وكانت صيغة التقرير تأخذ الشكل التالي:

2- في عام 1918:

في هذه الفترة بدأت أولى المحاولات لتنميط تقرير مراجع الحسابات ولكنها لم تلق قبولا عاما وقد أصدر في هذا العام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين مذكرة تضمنت نموذجا لتقرير مراجع الحسابات على الصورة الآتية¹:

(قمنا بمراجعة الحسابات الخاصة بشركة عن الفترة من إلى وأننا نشهد بان الميزانية وقائمة الارباح والخسائر - الموضحة أعلاه - قد أعدت طبقا للخطة الموضوعة والمتفق عليها مع وفي رأينا أنها تمثل المركز المالي للمؤسسة في .../... ونتائج العمليات عن هذه الفترة.

3- في عام 1929:

في هذه الفترة استخدم نموذجا آخر لتقرير مراجع الحسابات لا يتضمن أي إضافات إلى النموذج السابق سوى انه ركز الاهتمام على المسؤولية المراجع فيما يتعلق بشهادته على القوائم المالية.

في عام 1934:

أوصت اللجنة المكونة من ممثلي مجمع المحاسبين الأمريكيين وممثلي بورصة الاوراق المالية نموذجا آخر لتقرير مراجع الحسابات ويعتبر هذا النموذج أولى الاشكال التي حازت القبول العام من المهنة ويتميز هذا النموذج بأنه يشير إلى المعايير المراجعة المتعارف عليها.

5- في عام 1944

إقترح مجمع المحاسبين الأمريكيين نموذجا آخر لتقرير مراجع الحسابات مع استبعاد جملة خاصة بنطاق

¹- د. محمد سمير الصبان، د. محمد الفيومي محمد، مرجع سابق، ص 184.

الفحص وهي التي تنص على فحص نظام الرقابة الداخلية وأن الفحص لم يتناول مراجعة تفصيلية للعمليات.

6- في سنة 1947:

وفي هذه الفترة قام مجمع المحاسبين الأمريكيين بدراسة مستفيضة لمعايير المراجعة المتعارف عليها، واتضح له أن هذه المعايير تستخدم على نطاق واسع في دول العالم ولا تتغير حسب الظروف إلا أن الإجراءات التي تتبع هي التي تتغير تبعاً للظروف ولذلك أوصى المجمع بإتباع صيغة معدلة للتقرير النمطي واتخذ هذا التقرير الشكل التالي:

(قمنا بفحص الميزانية العمومية للشركة/...../... وقوائم الربح والفائض عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وقد تم هذا الفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وتبعاً لذلك فقد تضمن الفحص تلك الاختبارات اللازمة للسجلات المحاسبية وكذلك إجراءات المراجعة الأخرى التي نعتبرها ضرورية في هذه الظروف رأينا أن الميزانية العمومية وقوائم الربح تعبر بصدق ووضوح عن المركز المالي للشركة في .../... وعن نتائج عملياتها عن تلك السنة وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي جرت الشركة على إتباعها بثبات إذا ما قورنت تلك المتبعة في السنة السابقة ونلاحظ أن هذا النموذج يختلف عن سابقه في النقاط التالية:

أ- هذا النموذج استبعد جملة العناصر الأخرى.

ب- في هذه النموذج استعملت جملة جديدة وهي 'إجراءات المراجعة الأخرى ومنذ ذلك الحين لم تطرأ أي تغييرات على نموذج تقرير مراجع الحسابات حتى وقتنا الحالي.

المطلب الثالث: أنواع التقارير

تهدف وظيفتي الفحص والتحقق إلى الحصول على الأدلة والبراهين التي يعتمد عليها مراجع الحسابات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في سلامة وعدالة القوائم المالية وإن اختلاف رأي القوائم المالية تبعاً لاختلاف النتائج التي توصل إليها المراجع يعني وجود أنماط مختلفة من التقارير يتفق كلا منها مع الأحكام الشخصية التي توصل إليها مراجع الحسابات وأهم هذه التقارير ما يلي:¹

1- التقرير النظيف: يطلق على التقرير النظيف اسم المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات ويعتبر هذا التقرير

¹ د. محمد وجدي شركس، مرجع سابق، ص 41.

من أكبر تقارير المراجعة قبولا من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة، ويجري العرف المهني في هذا المجال بأنه يقوم المراجع بإصدار التقرير النظيف على القوائم المالية التي تمت مراجعتها في الاحوال التي تمثل فيها هذه القوائم نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات في هذا المركز تمثلا عادلا طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويتكون هذا التقرير من فقرتين:

- الفقرة الاولى: يعطي نطاق عملية المراجعة . - الفقرة الثانية: تعطي رأي المراجع، هذا ويتمتع المراجع عن إصدار التقرير النظيف في أحوال متعددة نذكر منها:

أ- عدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة.

ب- عدم كفاية نظام الرقابة بصورة تسمح للمراجع بمراجعة القوائم المالية في حدود الوقت المناسب .

ج- إعداد او المشاركة في إعداد القوائم المالية بواسطة المراجع.

د- عدم إمكان تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة لاستخدامها وذلك لسبب القيود التي يضعها العميل على نطاق عملية المراجعة.

هـ- عدم إمكان تطبيق إجراءات المراجعة وذلك لأسباب خارجة عن إدارة المؤسسة أو المراجع مثل فقدان أو تلف سجلات لسبب قهري.

و- عدم إعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ورفض إدارة المؤسسة أن تجري التعديلات اللازمة على هذه القوائم.

ز- عدم تماثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بالمقارنة بالمبادئ التي اتبعت عند القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.

ح- عدم كفاية إيضاحات القوائم المالية.

2- التقرير التحفظي:

يطلق على هذا التقرير اسم التقرير التحفظي امتدادا للتقرير النظيف ويرجع هذا التعديل أصلا لوجود بعض التحفظات التي يرى المراجع ضرورة الاشارة إليها ويجب عليه في هذا الشأن أن يحدد طبيعة هذه التحفظات مع تفسير واضح لأسبابها وأثرها على المركز المالي.

إن إصدار التقرير التحفظي يرتبط ارتباطا وثيقا بالأهمية النسبية للتحفظات نفسها ومدى مادية تأثيرها على عدالة بيانات القوائم المالية ويشترط في هذه الحالة أن تكون التحفظات ذات أهمية نسبية لما يبرر الاشارة إليها دون أن تكون في نفس الوقت ضات تأثير مادي على بيانات القوائم المالية، ويتم عادة توضيح التحفظات في فقرة النطاق إذا ما كانت هذه التحفظات تتعلق بنطاق عملية المراجعة أما إذا كانت هذه التحفظات تتعلق بمخالفة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فيجوز الاشارة إليها في فقرة الرأي مع توضيحات في إيضاح مكمل للقوائم المالية أو كإجراء بديل يجوز توضيحها عن طريق إضافة فقرة وسيطة تقع فقرتين النطاق والرأي، ويستخدم في هذا النوع من التقارير عند كتابة فقرة الرأي عبارات تتضمن كلمة، ماعدا أو باستثناء...

فلو فصل أن مرتجع الحسابات قد نصح مؤسسة ما أثناء قيامه بعملية المراجعة بتعديل رقم مخصص الدين المشكوك فيها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وقد رفضت الادارة إجراء التعديلات المطلوبة ونتيجة لذلك وطبقا لأحكامه الشخصية فقد قرر المراجع أن يصدر تقريرا تحفظيا على القوائم المالية فإن هذا التقرير يمكن أن يكتب بالطريقة التالية:

أ- فقرة النطاق لا تختلف في شيء عن الفقرة البهية لها في التقرير النمطي.

ب- فقرة وسيطة يتم فيها توضيح أسباب التحفظ كما يلي:

(ونظرا لتأخر سداد بعض الحسابات المدينة عن تاريخ الاستحقاق لمدة طويلة ولضخامة أرصدة هذه الحسابات فأني أرى أن مخصص الديون المشكوك فيها يجب أن يزداد بشكل مادي عما هو عليه في القوائم المالية.)

ج- فقرة الرأي التي اشتملت على عبارة تسيير إلى التحفظ الذي سبق توضيحه في الفقرة الوسيطة: (وفي رأي فيما عدا ما يخص تعديل رصيد مخصص الديون المشكوك فيها وما يترتب على ذلك من تأثير على رصيد الحسابات

المدينة ورم صافي الربح فإن القوائم المالية السالف الاشارة إليها تمثل تمثلا عادلا للمركز المالي في تاريخ...19 ونتيجة أعمالها والتقديرات في مركزها المالي عن الفترة المنتهية في تاريخ الميزانية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تمثل مع تلك المبادئ التي تم استخدامها في الفترة المالية السابقة.

3- تقرير عدم إبداء الرأي:

يتم عادة إصدار تقرير عدم الرأي في الاحوال التي لا يمكن فيها المراجع من تطبيق إجراءات المراجعة التي يراها ضرورية للحصول على الادلة والبراهين التي تساعد في إبداء الرأي على القوائم المالية سواء نتج ذلك سبب القيود التي تضعها الادارة على نطاق عملية المراجعة أو سبب ظروف خارجة عن إدارة الادارة أو المراجع، ويتكون تقرير عدم إبداء الرأي من ثلاث فقرات:

الفقرة الاولى: تغطي نطاق عملية المراجعة التي تحتوي في هذه الحالة على عبارة معينة تشير إلى الوسيطة والفقرة الثانية هي الفقرة الوسيطة التي توضح الاسباب التي حدث بالمحاسب إلى عدم إبداء الرأي ثم الفقرة الثالثة وهي الفقرة التي يتم فيها إبداء الرأي وفيما يلي نموذج لهذا التقرير.

ويضاف في الفقرة الاولى أي فقرة النطاق في الاخير عبارة ما عدا ما جاء بالفقرة الثالثة أما الفقرة الوسيطة وفقرة الرأي فتخص ما يلي: (إن إدارة المشروع قد أصدرت تعليماتها لنا بعدم حضور ملاحظة جرد المخزون السعي في 19/12/31.. وعليه ما لم نتمكن من التحقق من قيمة المخزون السلعي البالغ قيمته؟ في تاريخ الميزانية لما كانت قيمة المخزون السلعي في 31 ديسمبر تؤثر تأثيرا ماديا في تحديد المركز المالي نتيجة أعمال المؤسسة فإننا لا نبدي رأيا على القوائم المالية السلف الاشارة إليها.

4- التقرير السالب: يستخدم هذا التقرير عادة في الاحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية نتيجة أعمال المؤسسة وإصدار هذا التقرير يجب أن تكون التحفظات ذات تأثير مادي على عدالة بيانات القوائم المالية ويجب أن يحصل المراجع على كافة الادلة والبراهين التي تبرز رأيه السالب وكذلك يجب ألا يكون له أية تحفظات تتعلق بنطاق عملية المراجعة ويتكون التقرير السالب عادة من ثلاث فقرات:

أ- فقرة النطاق: والتي تتشابه في تعبيراتها مع فقرة النطاق في التقرير النمطي.

ب - فقرة وسيطة: تحتوي على أسباب الرأي السالب مع بيان هذه الاسباب على بيانات القوائم المالية.

ج- فقرة الرأي: التي ينص فيها على أن القوائم المالية لا تمثل المركز المالي للمؤسسة إلا أن هذا التقرير نادرا الاستخدام في الحياة العملية لأن المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة تقوم عادة بتعديل هذه القوائم طبقا لمتطلبات المراجع حتى تتلافى الرأي السالب.

المطلب الرابع: التقارير الأخرى

في بعض الأحيان قد يؤدي المراجعون خدمات أخرى غير المراجعة تتطلب إصدار تقارير المراجعة ومن أهمها ما يلي:¹

1- التقرير المطول :

هذا التقرير يكون مكملًا لتقرير المراجعة ويطلق عليه التقرير المفصل ويحتوي هذا التقرير على بعض المعلومات الإضافية التي قد تتمثل في المعلومات التالية:

أ- تفاصيل تحليلية لبيانات القوائم المالية وذلك عن طريق دراسة جداول التغيرات في مستوى الميزانية وجدول حسابات النتائج وتفسير التغيرات الجوهرية إن وجدت .

ب- بيانات إحصائية تغطي جوانب النشاط المختلفة للمؤسسة.

ج- تعليمات إضافية تخص بعض قوائم المالية.

د- بيانات عن أثر التغيرات في مستوى الأسعار على المؤشر المالي والنتيجة.

وتتضمن افتتاحية التقرير المطول نفس العبارات والفقرات التي يحتويها تقرير المراجعة وذلك بالإضافة إلى فقرة مكتملة يبين فيها المراجع مدى المسؤولية التي يتحملها من تضمين هذا التقرير لبعض المعلومات الإضافية التي لا يحتويها تقرير المراجع وتحديد مسؤولية المراجع عن المعلومات الإضافية في التقرير المطول تبعاً لأحكامها الشخصية عن طريق إصدار تقرير سالب عليها أو إصدار تقرير عدم إبداء الرأي عنها.

¹- د. محمد وجدي شركس، مرجع سابق، ص 49.

2- تقرير خدمات المحاسبة:

قد يطلب المراجع إلى أداء خدمات المحاسبة في المؤسسة ما أو قد يشارك في اعداد القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة بمعنى المراجع يكون مرتبط بأداء خدمات محاسبية ويكون مسؤولاً عن مدى صحة تلك العمليات وليس عن الاجراءات المحاسبية المتعارف عليها ولتفادي الخلط بين تقرير المراجع وتقارير خدمات المحاسبة فقد نص مجمع المحاسبين الامريكيين في توصية خاصة بهذا النوع من الخدمات لضرورة ختم كل صفحة من صفحات القوائم المالية بخاتم تحتوي على عبارة لم تراجع مع إصدار تقرير خاص يشارك فيه أن هذه القوائم لم تراجع بواسطة المراجع.

3- التقارير الخاصة:

تغطي التقارير الخاصة عددا من الاحوال التي تتطلب من المراجع إبداء رأي خاص يتفق مع طبيعة الخدمة التي يقوم بأدائها ومن أمثلة هذه الاحوال:

- أ- التقارير الخاصة بالقوائم المالية التي أعدها على أساس محاسبي غير كامل طبقا لما تقتضيه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو على الأساس النقدي.
- ب- التقارير الخاصة بالقوائم المالية للمؤسسة والهيئات التي تهدف إلى تحقيق الربح أو المؤسسات أو الهيئات التي يجب أن تتبع نظاما محاسبيا معيناً يتفق مع طبيعة النشاط الذي تمارسه.
- ج- التقارير الخاصة التي تتعلق ببعض عناصر القوائم المالية.
- د- التقارير الخاصة المتعلقة بدراسات معينة مثل دراسات تقييم أصول وخصوم مؤسسة يراد شراؤها أو دراسات سياسية مالية أو تسويقية.
- و- الدراسات الخاصة التي قد تتطلبها الجهات الحكومية من المؤسسات.
- ز- التقارير الخاصة بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

وبصفة عامة عند إعداد التقارير الخاصة يجب الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وذلك في حدود المدى المناسب الذي يتلاءم مع طبيعة هذا النوع من التقارير.

خلاصة الفصل:

المراجعة مهنة تمارس من طرف أشخاص لديهم من الخبرة والكفاءة ما يؤهلهم إلى إصدار رأيا عن صدق أو كذب معلومات معينة عن فترة زمنية معينة هذا الامر لا يمكن بلوغه إلا بإتباع منهجية عمل تمكنه من الحصول على أكبر قدر من الادلة والقرائن يدعم بها رأيه مستعملا في ذلك مختلف الادوات المناسبة والمتمثلة في زيارة المحلات وإجراء المقابلات مع المسؤولين والتعرف على أسماء الموظفين وأصحاب الصلاحية بالتوقيع.

تعتبر عملية فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية أهم مراحل عملية المراجعة إذ من خلالها يستطيع المراجع أن يتأكد من أن الوقاية محكمة ومن تحديد نقاط الضعف حتى يتم تفاديها، أما فيما يتعلق بفحص الحسابات ومتابعة الارقام فإنه يتم على أساس النتائج المتوصل إليها من خلال فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية فالنظام الضعيف يضطر المراجع إلى زيادة الاختبارات إلى الحد الذي يسمح له بتكريس القناعة اللازمة.

المقدمة

لقد مرت المؤسسة الجزائرية بعدة مراحل فمنذ الاستقلال انتهجت النظام الاشتراكي أي التسيير المركزي للمؤسسة حيث كان يغلب عليها الطابع الاجتماعي عن الطابع الاقتصادي مما نتج عنه حالات سيئة لمجموعة كبيرة من المؤسسات، هذه الوضعيات أدت بالحكومة في بداية الثمانينات إلى التفكير في الإصلاح الاقتصادي الذي أدى إلى إعادة الهيكلة للمؤسسات وذلك بإجراءات سنة 1980 حيث يتمثل الإجراء الأول في إعادة الهيكلة المالية للمؤسسة المثقلة بالديون، أما الإجراء الثاني فيتمثل في إعادة الهيكلة العضوية والذي كان يهدف إلى تحويل مؤسسات القطاع العام ذات الحجم الكبير إلى المؤسسات صغيرة الحجم لتكون أكثر تخصصا وكفاءة، إلا أنه رغم هذه الإجراءات التصحيحية بقيت المؤسسة الجزائرية تعاني من بعض المشاكل الإدارية مما أدى إلى إصلاح آخر سمي باستقلالية المؤسسات وتمثل هذا الإصلاح في قانون رقم 88/01 الذي بموجبه أخذت المؤسسات العمومية الاقتصادية الأشكال التالية:

- مؤسسات ذات مسؤولية محدودة وتمثل في المؤسسات المحلية.

- مؤسسات على شكل شركات أسهم وأغلبها شركات وطنية .

إن عدم قدرة المشروعات الصغيرة أدى إلى التفكير في ظهور نوعا آخر من المشروعات الاقتصادية الضخمة والتي تتطلب تجميع أموال كبيرة لتسيير أعمالها وضمان استمرار تلك المؤسسات بعيدا عن ملاكها ولقد نتج عن هذا التفكير ظهور شركات الأموال وخاصة شركات المساهمة فإن هذا النوع من الشركات يتميز بديمقراطية الإدارة حيث يتم الفصل بين الملكية والإدارة على أن يقوم الملاك بحاسبة الإدارة عن تصرفاتها في فترات دورية ولقد تطلب ذلك ضرورة وجود أساليب للرقابة على تصرفات الإدارة سواء من ناحية الملاك أنفسهم أو من

~ أ ~

خلال من ينوب عنهم في ممارسة الرقابة على النواحي الفنية والمالية

كم أن ظاهرة العولمة وما أفرزته من سهولة في الاتصال يفرض على المؤسسة توخي الحذر في الإدلاء بالمعلومات والالتزام بتقديم بيانات صحيحة تتوفر على درجة عالية من الدقة تكسب ثقة المتعامل وتزيد فرصة المؤسسة في الحصول على الائتمان من الهيئات وإمكانية التوسع في الاستثمارات بالشكل الذي يضمن التطور والنمو.

إن هذا التطور الاقتصادي وتلك النهضة الصناعية جعلت لعلم المحاسبة دورا رئيسيا في تطوير المركز المالي للمؤسسة إلا أن هذا التطور صاحبه نمو علم آخر ساعده على ضبط معطيات المحاسبة من صحة الأرقام والنتائج التي قدمتها المحاسبة وهذا العلم الذي هو مراقبة المحاسبة يسمى بعلم المراجعة.

أولاً: طرح الإشكالية

إن المؤسسة الجزائرية في ظل التحولات والتغيرات الاقتصادية والاجتماعية من أجل مسايرة العصر وكسب مكانة مشرفة في الأسواق العالمية عليها الاهتمام بنوعية المعلومة حتى تكسب ثقة من يتعامل معها وهذا لا يتأتى إلا إذا توفرت هذه المؤسسات على آليات تركز على أسس علمية تضمن إعداد ميزانيات تبين الوضعية الحقيقية للمؤسسة خاصة إذا كانت مدعومة بتقرير إيجابي لمراجع الحسابات حيث أصبحت هذه التقارير من أهم الوثائق الإدارية التي يرغب المتعامل عليها والاستفادة من المعلومات الواردة فيها.

من خلا ما سبق فإن الإشكالية تتمثل في الأسئلة التالية:

- إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة كأداة رقابية؟.

- ماذا يجب مراجعته، ومتى تتم المراجعة، ولأي غرض تتم المراجعة؟.

- هل يكفي للمراجع الاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من إدارة المؤسسة فقط للقيام بمراجعة

موضوعية؟.

- هل يمكن اعتبار المراجعة أداة لتحسين نوعية المعلومات المحاسبية؟.

- هل كل المسيرين مستعدين لتقبل وظيفة المراجعة واعتبارها وظيفة كباقي الوظائف؟.

إن معالجة الإشكالية تؤدي بنا إلى صياغة الفرضيات التالية:

1- الفرضية الأساسية:

- إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بالصورة التي تتلاءم مع إمكانيات المؤسسة يعتبر وسيلة وقائية تبعد

احتمال حدوث الخطأ.

2- الفرضيات الجزئية:

- إن تعدد مصادر الأدلة والبراهين واستخدام أساليب متعددة في تجميع المعلومات يوفر للمراجع فرص أكبر

لإعداد تقرير ملائم .

- تبني فكرة المراجعة واعتبارها فكرة تساعد المسيرين والمسؤولين على التحكم في تسيير الأمور.

- الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية والعمل على تحديث معلومات المراجعين بالتدريب المستمر.

- إن التزام مدير مؤسسة ما بتطبيق نتائج المراجعة يؤدي إلى تصحيح مسار المؤسسة ونجاحها.

~ ج ~

ثانياً: أسباب اختيار الموضوع

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع لعدة اعتبارات من الجانبين الذاتي والموضوعي.

- الجانب الذاتي:

- علاقة الموضوع المختار بتخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير الذي ندرسه.

- الجانب الموضوعي:

- أهمية ومكانة المراجعة في المؤسسات.

- تصحيح الاعتقاد السائد الذي يعتبر أن مهنة المراجعة تهتم فقط بتعقب الأخطاء في الإجراءات المحاسبية.

- الخوف الزائد من المراجع واعتباره شرطياً بإمكانه إنزال العقوبات.

ثالثاً: أهداف البحث

هناك مجموعة من الأهداف نصبوا إلى تحقيقها تتمثل فيما يلي:

- تعريف مسؤولي المؤسسات بوظيفة المراجعة (مكانتها، أهدافها والنتائج التي تحققها من خلال غرسها في

المؤسسة).

- تبيان حقيقة عملية المراجعة في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بقدر كبير من

المعقولية.

رابعاً: أهمية البحث

يمكننا تلخيص أهمية موضوع الدراسة في العناصر التالية:

- إعطاء صورة حقيقية عن الواقع الذي تعيشه المؤسسة والوقوف على حالة التدهور المستمر الذي يصيب هذه المؤسسات من سنة إلى أخرى.

- تسليط الضوء على طريقة تسيير هذه المؤسسات وتوضيح مدى أهمية المراجعة إذا تم الاعتناء بها.

- إثراء البحث العلمي في مجال الإدارة والتسيير وسد الفراغ الموجود حول هذا الموضوع على مستوى الدراسات الجامعية.

إن اقتصار دراستنا على شركة شوكولوكس يعود إلى صعوبة الحصول على بعض المعلومات الخاصة بالتسيير وكذلك صعوبة الحصول على الموافقة من المسؤولين في المؤسسات الاقتصادية الأخرى على توفير مثل هذه المعلومات، أما تركيز الدراسة التطبيقية على المراجعة الخارجية دون المراجعة الداخلية فإن هذا يرجع إلى الغياب الكلي لهذه الوظيفة في كثير من المؤسسات العمومية و الاقتصادية من جهة، وإلى تشابه الإجراءات والخطوات من جهة أخرى.

خامساً: المنهجية وأدوات البحث

للإجابة عن التساؤلات المطروحة وإثبات أو إسقاط الفرضيات الموضوعة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين

قسم نظري يقوم على المنهج التحليلي وقسم تطبيقي يقوم على منهج دراسة الحالة (دراسة حالة شركة

شوكولوكس) مستعملين في ذلك جداول استقصاءات قدمت للمسؤولين عن مصالح شركة شوكولوكس

لإجراء بعض المقبلات كأداة بحث تمكنا وتساعدنا من الاستنتاج والاستنباط .

ولمعالجة الإشكال المطروح قسمنا البحث إلى ثلاثة فصول، خصص الفصل الأول لتقديم المفاهيم الأساسية للمراجعة بنوعها الداخلية والخارجية حيث قسم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث ويتناول المبحث الأول التعريف بالمراجعة فروضها وأنواعها والمعايير التي وضعت للتحكم في مزاولة المهنة والمحافظة على مستوى مهني مرتفع، أما المبحث الثاني فقط تطرقنا من خلاله إلى المراجعة الداخلية ومحاوله إبراز مصلحتها وتنظيمها وطريقة أدائها.

أما فيما يخص المبحث الثالث تطرقنا فيه إلى دراسة المراجعة الخارجية وبيان الجوانب الميدانية لمهنة المراجع الخارجي أو مندوب الحسابات من خلال توضيح كيفية ممارسته لمهامه وكيفية تعيينه وعزله كما تطرقنا إلى توضيح مسؤولياته وقواعد آداب وسلوك المهنة.

أما في الفصل الثاني فقد تم عرض دراسة منهجية المراجعة وقسم إلى أربعة مباحث حيث يتناول المبحث الأول التعرف على المؤسسة ومحيطها، أما المبحث الثاني تم دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية باعتبارها محور عملية المراجعة، أما المبحث الثالث يعرض خطوات مراجعة بنود الميزانية مع تبيان أهمية أدلة الإثبات ومصادرها لحصول عليها، أما المبحث الرابع تمّ التطرق إلى كيفية إعداد التقرير باعتباره المنتج النهائي لعملية المراجعة .

أما الفصل الثالث والأخير خصصناه للدراسة التطبيقية حيث تمّ إسقاط الدراسة النظرية على شركة شوكولوكس محلولة منا دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة ومراجعة بعض بنود الميزانية باستعمال إجراءات خاصة بالعمل الميداني ومقارنة تقارير محافظ الحسابات مع نتائج البحث.

~و~

قائمة الجداول

.....الصفحة.

الجدول رقم (1): التطور التاريخي للمراجعة 5- 6

الجدول رقم (2): المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي..... 15- 16

الجدول رقم (3): مخطط المراجعة 39

الجدول رقم (4): رموز المراجعة..... 57

الجدول رقم (5): استقصاءات الرقابة الداخلية..... 30

الجدول رقم (6): شبكة تقسيم المهام لنظام الرقابة الداخلية..... 32

قائمة الأشكال

الصفحة.....

الشكل رقم (1): نظم المعلومات المحاسبية ودور المراجعة في ذلك.....07

الشكل رقم (2): العلاقة بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزامات والعمليات.....23

الشكل رقم (3): طبيعة ونوعية المراجعة المستعملة.....24

الشكل رقم (4): العناصر الأساسية لسيرورة العملية الانتاجية.....87

الشكل رقم (5): طريقة مراجعة المعطيات والاحكام.....110

الشكل رقم (6): الهيكل التنظيمي للشركة.....124