الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير

الموضوع

دور المراجعة التحليلية لتحسين أداء المراجع الداخلي بالمؤسسة الإقتصادية

دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية –بسكرة– ENASEL

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف: إعداد الطالب:

- عروسي عبد المنعم
- أ.دميلود تومي

رقم التسجيل:	...../MASTER-GE/AUDIT/2017
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي: 2016-2017

الاهداء

في البداية أشكر الله سبحانه وتعالى وأحمده على توفيقه لي لإتمام هاته الدراسة المتواضعة، "فاللهم لك الحمد والشكر دائما وأبدا".

قال الله تعالى:

(... وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي إرحمهما كما ربياني صغيرا ...)

صدق الله العظيم

إلى من تحمل لأجلي ما تعجز الجبال على تحمله وصبر عني كصبر أيوب إلى مصدر الصبر ومصدر قوتي وعزيمتي إليك أنت أبي الغالي "كمال ".

إلى من عجز الشعراء على مدحها وجفت أقلام أفصح الأدباء في شكرها إلى من أوصى عليها الذي فوق السبع سماوات وجعل الجنة تحت أقدامها طيب الله ثراك إليك أنت أمي الغالية " صليحة ".

إلى التي رهنت حياتها لطابع الأقطار وسهرت على راحتي كل هذه السنوات ووقتني بدعواتها وغمرتني بدفء من فيض حنانها خالتي «منيرة» .

الأعمدة التي أظل أرتكز عليها للصمود إخوتي: محمد، بلال، آدم، أبو بكر الصديق، صلاح الدين، أحمد ياسين.

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي أخواتي: فاطمة، زينب وأولادها نوفل وياسمين، آمنة وإبنها عبد الرحمان جود وابنتيها صليحة وصفية.

الذين أحاطوني بمساعدتهم وبحبهم: أهلي وأقاربي.

المعادلة التي ترسم منحنى حياتي أصدقائي: زكرياء، محمد الأمين، رامي، عبد الرؤوف، صلاح الدين، الى كل من لم اذكرهم سهوا.

إلى أول من عرفتني بهم الجامعة زملائي: محسن، حسن، فارس، منير، عصام، باهي، خليل، أمين، سيف الدين، يعقوب ... والقائمة طويلة.

من قضى زهرة شبابه في محراب العلم المقدس.

من فتح هذه الرسالة وتصفح أوراقها بعدي.

إلى جميع طلبة تخصص فحص محاسبي دفعة جوان 2017.

عبد المـنعم عروسي

شــكر وعـرفـان

قال تعالى:﴿ لئن شكرتم لأزيدنكم ﴾

~ ♦ ~

الحمد الله تعالى على أن أعاننا ووفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع أو هذا الكم من المعلومات المتواضعة وذلل لنا الصعوبات التي اعترضتنا ووقفت حجرة عثر في طريقنا، نتوجه بالشكر الجزيل إلى :

~ ♦ ~

كل من أنار دربنا ونور لنا طريق نمشي فيه ، خاصة أساتذتنا من أول طريقنا وصولا إلى كتابتنا هذه التي نتوج بها مسارنا.

~ ♦ ~

الشكر كذلك للأستاذ دبابش محمد نجيب على النصائح و التوجيهات

~ ♦ ~

كل أساتذة قسم العلوم التجارية وعلوم التسيير بدون استثناء، وكذلك إلى الموظفين بمركب تكرير الملح لوطاية لحسن استقبالهم وتوجيههم.

~ ♦ ~

وأخيرا إلى الأستاذ الفاضل الذي تابع عملنا خطوة بخطوة بتوجيهاته ونصائحه لنا وعلى كل المجهودات التي بذلها طيلة تأطيره لنا

استاذنا القديـــر

﴿ ميلود تومي ﴾

~ ♦ ~

الملخص

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة التحليلية لتحسين أداء المراجع الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية، باعتبارها من الأساليب الحديثة التي يجب أن تقوم بها المؤسسة الاقتصادية لمعرفة وضعيتها المالية وتقييم نتائجها لوضع الخطط المستقبلية لتحقيق الأهداف المرجوة. لهذا كانت الدراسة التطبيقية على المؤسسة الوطنية للأملاح مركب تكرير الملح لوطاية ENASEL بسكرة.

وخلصت الدراسة إلى أن المراجعة التحليلية تساهم بشكل فعال في تحسين أداء المراجع الداخلي للمؤسسة وكذا الكشف عن الاختلافات الجوهرية في القوائم المالية.

كلمات مفتاحية: مراجع داخلي، مراجعة تحليلية، أساليب مراجعة تحليلية، نسب مالية.

ABSTRACT

In this study we aim to know the role of analytical review to improve the performance of the internal auditor in the economic corporation, as it is a modern method that should be done by the economic corporation to know its financial situation and evaluate its results to develop future plans to achieve the desired goals. For this reason, the applied study was on the National Salt Corporation a salt extraction plant called ENASEL- BISKRA.

The study concluded that the analytical review effectively contributes to improving the performance of the internal auditor of the institution as well as disclosing the significant differences in the financial statements.

Keywords: Internal auditor, analytical review, analytical review methods, financial ratios.

الفهرس

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
إهداء	
شكر	
الملخص	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول والأشكال	
المقدمة	أ–ج
الفصل الأول: المراجعة التحليلية والمدقق الداخلي	
تمهيد	2
المبحث الأول: المراجعة وأنواعها	3
المطلب الأول: مفهوم المراجعة	3
المطلب الثاني: معايير وأنواع المراجعة	5
المبحث الثاني: ماهية المراجعة التحليلية	14
المطلب الأول: مفهوم وأهمية المراجعة التحليلية	14
المطلب الثاني: أنواع وأهداف المراجعة التحليلية	16
المطلب الثالث: توقيت إستخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة	21
المطلب الرابع: أساليب تنفيذ المراجعة التحليلية	31
المبحث الثالث: مسؤولية المراجع الداخلي	34
المطلب الأول: المعايير الدولية المهنية لتدقيق الداخلي	34
المطلب الثاني: استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وميثاق أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية	39
المطلب الثالث: حقوق وواجبات المراجع الداخلي والصعوبات التي تواجه المراجع الداخلي	41
المطلب الرابع: أهمية إستخدام المراجعة التحليلية لتحسين أداء المراجع	43
خلاصة الفصل	46
الفصل الثاني: تحسين أداء المراجع الداخلي باستخدام المراجعة التحليلية بالمؤسسة الوطنية للأملاح –مركب لوطاية–ENASEL	
تمهيد	48
المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية للأملاح–مركب لوطاية –ENASEL	49
المطلب الأول: نشأة المؤسسة الوطنية للأملاح وأهم خصائصها	49
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركب تكرير الملح لوطاي	50
المطلب الثالث: نشاط مركب تكرير الملح لوطاية	54

المبحث الثاني: استخدام أساليب المراجعة التحليلية بالمؤسسة محل الدراسة	56
المطلب الأول: واقع إستخدام المراجعة التحليلية بالمؤسسة محل الدراسة	56
المطلب الثاني: التحليل الأفقي لنتائج المؤسسة	56
المطلب الثالث: تحليل النسب المالية لنتائج المؤسسة	58
المطلب الرابع: تحليل وتفسير النتائج	67
خلاصة الفصل	70
الخاتمة	72
قائمة المراجع	75
الملاحق	

فهرس الأشكال:

التعـــــــــيين	الصفحـــــة
الشكل رقم 1: ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها	**8**
الشكل رقم 2: أنواع المراجعة	**9**
الشكل رقم 3: أنواع المراجعة الحديثة	**12**
الشكل رقم 4: توقيت وأغراض الإجراءات التحليلية	**25**
الشكل رقم 5: الهيكل التنظيمي لمركب تكرير الملح	**51**

فهرس الجداول:

التعـــــــيين	الصفحـــة
الجدول رقم 01: التطور التاريخي للمراجعة	**4**
الجدول رقم (02): أهم منتجات المركب من الأملاح "الغذائي والصناعي والخاصة"	**55**
جدول رقم (03): تطور رقم الأعمال خلال الفترة 2012-2015.	**56**
جدول رقم (04): تطور النتيجة الصافية خلال الفترة 2012-2015.	**57**
جدول رقم (05): استهلاك المؤسسة خلال الفترة 2012-2015.	**57**
جدول رقم(06): إنتاج المؤسسة خلال الفترة 2012-2015.	**58**
جدول رقم(07): رأس المال العامل للمؤسسة خلال الفترة 2012-2015.	**59**
الجدول رقم (08): نسبة السيولة العامة للمؤسسة خلال الفترة 2012-2015.	**59**
الجدول رقم (09): نسبة السيولة السريعة للمؤسسة خلال الفترة 2012-2015.	**60**
الجدول رقم (10): جدول السيولة الفورية خلال الفترة 2012-2015.	**61**
الجدول رقم (11): معدل الدوران إجمالي الأصول خلال الفترة 2012-2015.	**61**
جدول رقم(12): معدل دوران الأصول المتداولة خلال الفترة 2012-2015.	**62**
جدول رقم (13): معدل دوران الأصول الثابتة خلال الفترة 2012-2015.	**62**
جدول رقم(14): نسبة التمويل الدائم خلال الفترة 2012-2015.	**63**
جدول رقم (15): نسبة التمويل الذاتي خلال الفترة 2012-2015.	**64**
جدول رقم (16): نسبة الاستقلالية المالية خلال الفترة 2012-2015.	**64**
جدول رقم (17): نسبة التمويل الخارجي خلال الفترة 2012-2015.	**65**
جدول رقم (18): المردودية المالية للمؤسسة خلال الفترة 2012-2015.	**65**
الجدول رقم (19): المردودية الاقتصادية للمؤسسة خلال الفترة 2012-2015.	**66**
الجدول رقم (20): المردودية التجارية للمؤسسة خلال الفترة 2012-2015.	**67**

فهرس الملاحق:

رقم الملحق	التعـــــــيين	الصفحــة
الملحق رقم:01	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة سنة 2013	
الملحق رقم:02	الميزانية(الأصول) سنة 2013	
الملحق رقم:03	الميزانية(الخصوم) سنة 2013	
الملحق رقم:04	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة سنة 2014	
الملحق رقم:05	الميزانية(الأصول) سنة 2014	
الملحق رقم:06	الميزانية(الخصوم) سنة 2014	
الملحق رقم:07	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة سنة 2015	
الملحق رقم:08	الميزانية(الأصول) سنة 2015	
الملحق رقم:09	الميزانية(الخصوم) سنة 2015	

مقدمة

يقوم المراجع في سبيل وصوله إلى الرأي الموضوعي في القوائم المالية، بالكثير من الأعمال والإجراءات مثل التخطيط لعملية المراجعة واختبار نظام الرقابة الداخلية واختيار عينات المراجعة، التي تختبر دقة أرصدة الحسابات دون الدخول في تفاصيل المعاملات المتضمنة لتلك الحسابات، وذلك لتحديد الحسابات التي تحتاج إلى اختبارات تفاصيل أو إلى معلومات إضافية.

ومن ثم فإن استخدام هذه الإجراءات يساعد المراجع في الوصول إلى المستوى المطلوب من عملية المراجعة بما يعزز جودة عملية المراجعة، والثقة بمهنة المراجعة عمومًا.

وللأهمية التي تحتلها إجراءات المراجعة التحليلية أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام 1983 دليل المراجعة الدولي رقم (12) بعنوان الإجراءات التحليلية، وتم تعديله في عام 1988 ليحل محله معيار المراجعة الدولي رقم (520) ليشمل مفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها ومراحل تطبيقها ودرجة الاعتماد عليها، وغيرها من الأمور المتعلقة بالإجراءات التحليلية.

والمراجعة التحليلية تقوم بتحليل النسب والمؤشرات المهمة للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها، كما أنها تقيم المعلومات المالية عن طريق دراسة العلاقة المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية.

وتهدف إجراءات المراجعة التحليلية إلى استخدام النماذج الكمية من نسب ومؤشرات وغيرها لمعرفة أرصدة معينة أو نتائج محددة ومقارنتها مع واقع المؤسسة التي تتم مراجعتها، ثم وضع فروض تفسر الانحرافات واتخاذ إجراءات للتحقق منها.

وقد بدأت الإجراءات التحليلية كإجراءات متممة لإجراءات المراجعة المعتادة بحسب المدخل المعياري أو المهني المعروف الذي يعكس معايير المراجعة المهنية التي وضعها مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA أو معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

حيث نص المعيار الدولي 520 أن على المراجع أن يطبق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط والنظرة الشاملة لعملية المراجعة، وقد تطبق الإجراءات التحليلية أيضا في المراحل الأخرى.

وتعد المراجعة التحليلية من أكثر الأدوات المستخدمة من قبل المراجع لكونها تساعده في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة بأقل التكاليف وبالتالي يستطيع المراجع تحقيق الكفاءة في أداء عملية المراجعة.

الإشكالية الرئيسية:

من خلال ما سبق تهدف دراستنا إلى الإجابة عن الإشكالية التالية:

ما هو دور المراجعة التحليلية لتحسين أداء المراجع الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية؟

يمكن طرح في إطار إشكالية البحث بعض الأسئلة الفرعية التالية:

الأسئلة الفرعية:

1 – فيما تتمثل المراجعة التحليلية وماهي أساليبها؟

2 –هل تعتمد المراجعة التحليلية اعتمادا كليا على التحليل المالي؟

3 –هل تطبيق المراجعة التحليلية يرفع من كفاءة وفعالية المراجع الداخلي في المؤسسة الإقتصادية؟

فرضيات الدراسة:

من أجل الإجابة عن الإشكالية والتساؤلات الفرعية نعتمد الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: المراجعة التحليلية تستخدم أساليب حديثة في المؤسسة الاقتصادية.

الفرضية الثانية: تساهم المراجعة التحليلية في تحسين أداء المراجع الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية.

الفرضية الثالثة: تحسين أداء المراجع الداخلي من خلال المراجعة التحليلية يخفض من تكاليف االمراجعة.

أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة في توسيع المعرفة في الموضوع.
- اكتساب معارف عن المراجعة التحليلية من خلال المراجع المختلفة.

أهداف الدراسة:

1.محاولة التعريف بالمراجعة التحليلية وتبسيط إجراءاتها لتشجيع المراجعين الداخليين على استخدامها عند فحص القوائم المالية.

2 .توضيح كيفية استخدام أساليب المراجعة التحليلية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

منهجية البحث:

بهدف الاستجابة لمتطلبات الدراسة، فقد تم الاعتماد على المناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي على مستوى الفصل النظري من الدراسة.

كما أنه حاولنا إسقاط الجزء النظري من الدراسة على الفصل التطبيقي بالاعتماد في ذلك على منهج دراسة الحالة.

حدود الدراسة:

سوف نحصر مجال دراستنا للإشكالية المطروحة بالمؤسسة الوطنية للأملاح–مركب تكرير الملح لوطاية–بسكرة للفترة: 2012–2015.

الدراسات السابقة:

❖ نيفين عبد الله أبو سمهدانة، **مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة،** دراسة تحليلية لأداء مراجعي الحسابات بمكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، سنة 2006.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم اقتراحات لتشجيع مراجعي الحسابات القانونية في قطاع غزة على استخدام المراجعة التحليلية عند فحص القوائم المالية، حيث وجدت أن المراجعين في قطاع غزة لا يستخدمون المراجعة التحليلية، أي نقص في استخدام هذا الأسلوب.

- د. على محمد موسى، "**إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع**"، مقالة في المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، جامعة الزاوية ،2013.

وتوصلت الدراسة إلى ضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبذل العناية المهنية اللازمة والاجتهاد أثناء الفحص وضرورة استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية والمالية في عملية المراجعة لتساعده في ترشيد حكمه الشخصي.

- د. براهيمي سمية، **مساهمة المراجعة التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة دكتوراه في المحاسبة، 2016.

وخلصت هذه الدراسة إلى توافر المعلومات الجيدة والشفافة عن طريق المراجعة التحليلية يساعد متخذي القرار بالخروج بقرار استثماري فعال.

- بولحبال فريد، **استخدام أساليب المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية المراجعة**، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2010/2009.

وتوصلت الدراسة إلى أن إستخدام المراجع لأساليب المراجعة التحليلية يساعده في تحديد ثم تشخيص المشاكل المحتملة وبالتالي زيادة كفاءة أداء عملية المراجعة.

هيكل البحث:

لمعالجة هذا الموضوع بطريقة تسمح لنا بالإحاطة بالجوانب التي نراها مهمة، وللإجابة عن الإشكالية قسمنا هذا البحث إلى فصلين:

الفصل الأول نتناول فيه الإطار النظري للمراجعة والمراجعة التحليلية والمراجع الداخلي.

أما الفصل الثاني، فسنقوم فيه بإسقاط الجانب النظري من خلال القيام بدراسة تطبيقية على مركب تكرير الملح –لوطاية بسكرة–للفترة 2012-2015.

الفصل الأول

المراجعة التحليلية والمراجع الداخلي

تمهيد:

تعتبر المراجعة التحليلية أحد الوسائل الهامة التي يستخدمها المراجع الداخلي للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة، لكونها تساعد في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة، بأقل التكاليف وبالتالي يستطيع المراجع الداخلي تحقيق الكفاءة في أداء عملية المراجعة.

إن أهداف المراجعة التحليلية لم تعد قاصرة على أهداف المراجعة المتعارف عليها التي تتطلب تقريرا عن مدى صدق وعدالة نتائج المؤسسة ومركزها المالي في نهاية السنة المالية محل المراجعة، وإنما تهدف كذلك إلى تحسين أداء عملية المراجع من خلال التخطيط لعملية المراجعة لأنها تقوم بتوجيه المراجع الداخلي أثناء القيام بعمله وإعداد تقريره.

وكأي علم من العلوم فالمراجعة تقوم على مجموعة من الخصائص والمبادئ التي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها، كما ترتكز على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي تنشط فيه.

فماهي المراجعة التحليلية؟ وكيف ترفع من أداء المراجع الداخلي؟

هذا ما سنحاول توضيحه في مضمون الفصل.

المبحث الأول: المراجعة وأنواعها

إن ما يعرفه محيط المؤسسة في الوقت الراهن من تغيرات في مختلف القطاعات والمجالات سواء الاقتصادية والاجتماعية أو السياسية والتي بدورها تؤثر على وظائف المؤسسة من بينها وظيفة المراجعة، حيث تعد ميدانا واسعا متشعبا، عرفت تطورات كبيرة نظرا لتعقد نشاطاتها وضخامة حجم المؤسسات وكثرة المعلومات المنجزة والأخطاء والإنحرافات المحتملة أو التلاعبات الواردة.

وتعد المراجعة التحليلية من أكثر الأدوات المستخدمة من قبل المراجع وذلك لكونها تساعد في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة نسبيا، وذلك بأقل التكاليف وبالتالي يستطيع المراجع تحقيق الكفاءة في أداء عملية المراجعة.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة

الفرع الأول: نشأة المراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة إليها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات التي يقومون بعملية التحصيل والدفع والإحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم [1]

مصطلح المراجعة بمعناه اللفظي AUDIT مشتق من الكلمة اللاتينيةAUDIRE ومعناه يستمع لأن الحسابات كانت تتلى على المراجع، كما يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين والإغريق، والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يقومون بمراجعتها للتأكد من صحتها، حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المراجعين تقاريرهم، حيث أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، ثم تحسنت عملية التسجيل والمراجعة بعد تنظيم الحسابات على أساس طريقة القيد المزدوج. [2]

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة أهدافها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطويرها من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والمؤسسة الإقتصادية على وجه الخصوص.[3]

وتظهر مختلف المراحل التاريخية لتطور المراجعة في الجدول التالي:

---

[1] محمد التهامي طواهري، مسعود صديقي، المراجعة **وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص6.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي، أدلة ونتائج التدقيق)**، **دار** الصفاء للنشر والتوزيع، عمان ،2009، ص24.

[3] محمد التهامي طواهري، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص7.

الجدول رقم (01): التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الآمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 م إلى 1850 م	الحكومة المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأموال.
من 1850 م إلى 1900 م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في محاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 م إلى 1940 م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسب	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية
من 1940 م إلى 1970 م	الحكومة والبنوك، والمساهمين	شخص مهني في المراجعة	الشهادة علي صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 م إلى 1990 م	الحكومة هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبة ومعايير المراجعة
إبتداءا من 1990 م	الحكومة هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التهامي طواهري، مسعود صديقي، المراجعة **وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص 7-8.

الفرع الثاني: تعريف المراجعة

عرفت المراجعة من قبل إتحاد المحاسبين الأمريكيين:

بأنها"إجراءات منظمة لأجل، الحصول وتقييم، وبصورة موضوعية الأدلة المتعلقة بالإقرارات، الأرصدة الإقتصادية والأحداث لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس ومعيار إيصال النتائج إلى المستفيدين." [1]

وبمعناها المهني فقد تم تعريفها بأنها "عملية منهجية منظمةSystematic Process للجمع والتقييم الموضوعي لأدلة الإثبات الخاصة بمزاعم وتأكيدات مرتبطة بنتائج التصرفات والأحداث الاقتصادية وتحديد مدى تماشي تلك المزاعم وتطابقها مع المعايير المقررة وتوصيل النتائج لمستخدمي التقارير المعنيين بالمراجعة". [2]

فهي" فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".[3]

وعرفتها لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1973 انها "عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التطابق والتوافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".[4]

نستخلص من كل هذا أن:

المراجعة يقوم بها شخص مهني كفء يتم من خلالها فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحتها والتحقق من مدى صلاحية القوائم المالية الختامية بهدف إصدار تقرير فني محايد وتقديمه للأطراف المعنية.

المطلب الثاني :معايير وأنواع المراجعة

الفرع الأول: معايير المراجعة

هناك ثلاثة مجموعات رئيسية لمعايير المراجعة محددة كما يلي: [5]

1. **المعايير الشخصية (العامة)** :وتوصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمراجع الخارجي، وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير:

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان،2004، ص ص 20-21.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 3.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان ،2001، ص13.

[4] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **محمد السيد سرايا، دراسة متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2006، ص 156.

[5]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **محمد السيد سرايا**، مرجع السابق، ص156.

المعيار الأول :وينص على أنه: يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاصا حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو كمراجعين وينقسم هذا المعيار إلى:

- التأهيل العلمي أو الدراسي.
- التأهيل العلمي أو الخبرة المهنية.
- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء جداول تتضمن جدول المحاسبين أو المراجعين تحت التمرين وجدول المحاسبين والمراجعين وجدول مساعدي المحاسبين أو المراجعين.

المعيار الثاني :وينص على أنه: يجب أن تتوافر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني ويتضمن هذا المعيار أبعاد ثلاثة هي إعداد برنامج المراجعة والتحقق (الفحص) وإعداد التقرير.

المعيار الثالث :وينص على أنه: يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير، ويتطلب هذا المعيار من المراجع بذل العناية المهنية الواجبة عند ممارسة عملية المراجعة، لذا يجب أن يكون لديه معرفة كبيرة بمجال المراجعة والتدريب والخبرة والمهارة المطلوبة فالمراجع يجب أن يبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن دليل الإثبات كاف ومناسب لتدعيم وتأييد تقريره.

2. **معايير العمل الميداني** : وترتبط هذه المعايير بخطوات عملية المراجعة والإجراءات التحليلية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات وتتضمن هذه المجموعة ثلاث معايير هي:

المعيار الرابع :وينص على أنه: يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم، ويرتكز هذا المعيار عموما على عنصر الوقت من حيث توقيت تعيين المراجع الخارجي، وتوقيت القيام بالمراجعة، وتوقيت تنفيذ إجراءات المراجعة.

المعيار الخامس: وينص على أنه: يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية وتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيف ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها، ويمكن للمراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات من المنشأة بالوسائل التالية:

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية.
- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية .
- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية .

وبعد الدراسة السابقة يقوم المراجع بإعداد ورقة عمل تتضمن نقاط الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية، والتوصيات المقترحة للمنشأة محل المراجعة، ويترتب على الدراسة السابقة إما توسيع أو تطبيق إجراءات التدقيق أو الاعتماد على المراجعين الداخليين.

المعيار السادس :وينص على أنه: يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي للبيانات الحالية كل المراجعة.

3. معايير التقرير (تقرير المراجع): ينبغي على المراجع أن يوضح ويشير في تقريره بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز الحقيقي للمؤسسة، ويتضمن هذا المعيار العناصر التالية:[1]

المعيار السابع: وينص على أنه: يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (مبدأ الوحدة المحاسبية، مبدأ الاستمرارية، مبدأ استقلالية الدورات، مبدأ وحدة القياس، .....) ويمكن وضعها كالآتي:

المجموعة الأولى :المبادئ العامة ويمكن إجمال هذه المبادئ في :مبدأ الحيطة، ومبدأ الثبات، ومبدأ الشمول، ومبدأ الأهمية النسبية، ومبدأ الإفصاح، كما يمكن إضافة مبدأ أخر جديد يتعلق بأمن المعلومة المحاسبية نتيجة القيام بالعديد الشركات بتطبيق أعمال المحاسبية من خلال ما يسمي بالتجارة الالكترونية E-commerce أو الأعمال الالكترونية والتي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات.

المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالربح، ويمكن إجمال هذه المبادئ في مبدأ تحقق الإيراد، ومبدأ التكلفة في قياس النفقة، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

المعيار الثامن: وينص على أنه: يجب أن يذكر التقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة عليها.

المعيار التاسع :وينص على أن: إلمام تقرير المراجع بجميع الجوانب المالية حتى يتمكن التحقق من مدى صدق وصحة المركز المالي للمؤسسة ووضوح القوائم المالية.

المعيار العاشر: وينص على أنه: يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي في القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع ودرجة مسؤوليته، وبناء على ذلك المعيار يمكن تقسيم رأي المراجع إلى الأنواع التالية:

النوع الأول :رأي بدون تحفظ (مع وجود ملاحظات).

النوع الثاني :رأي بتحفظ.

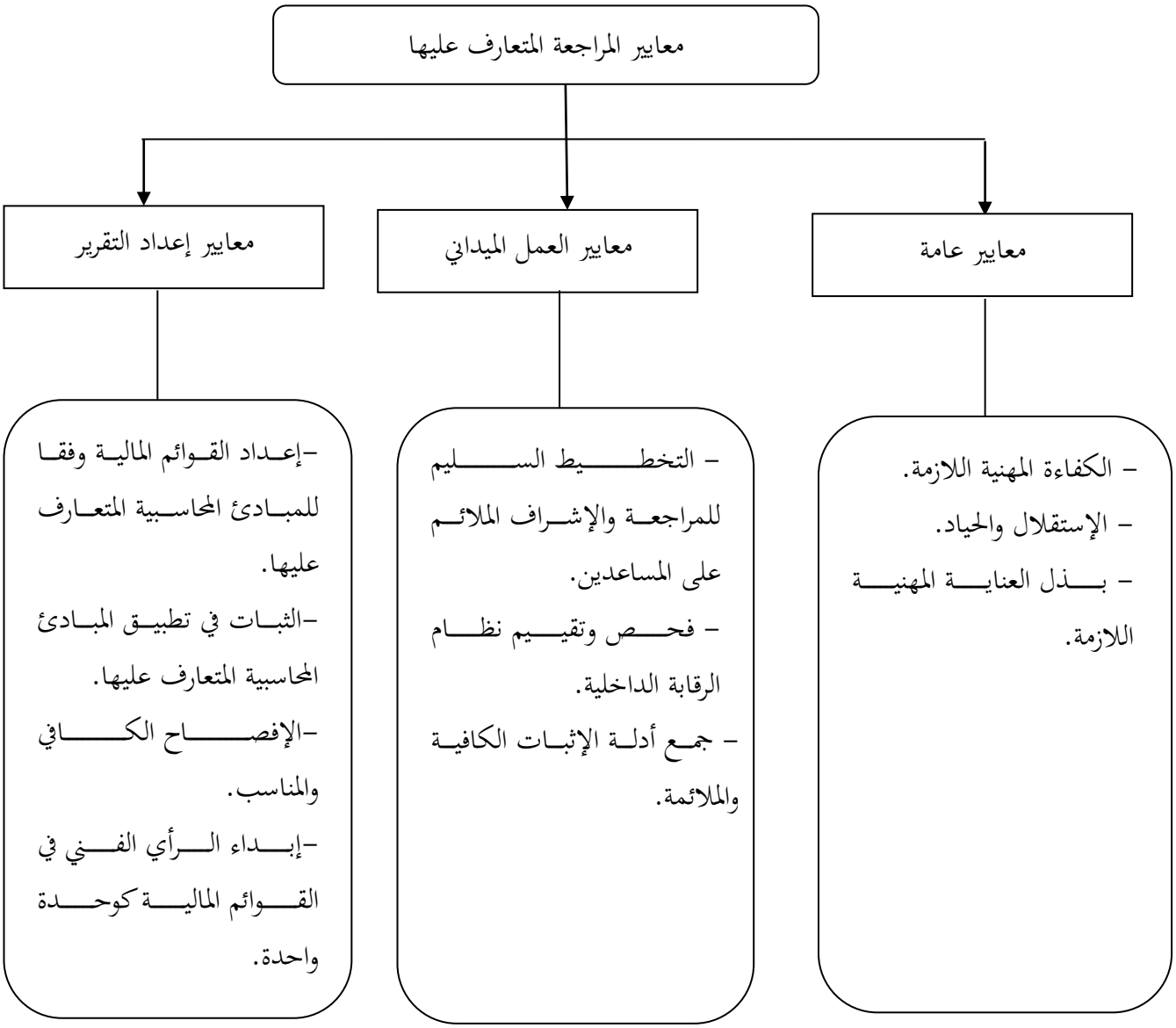
النوع الثالث :رأي بامتناع.

النوع الرابع :رأي معاكس، مخالف.

وعموما تمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث في الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم بتطبيقها المراجع عند مباشرته لمهنته باعتبارها المعايير المقبولة عموما، التي يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

[1] –ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض ،2002، ص 41.

الشكل رقم (01): ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

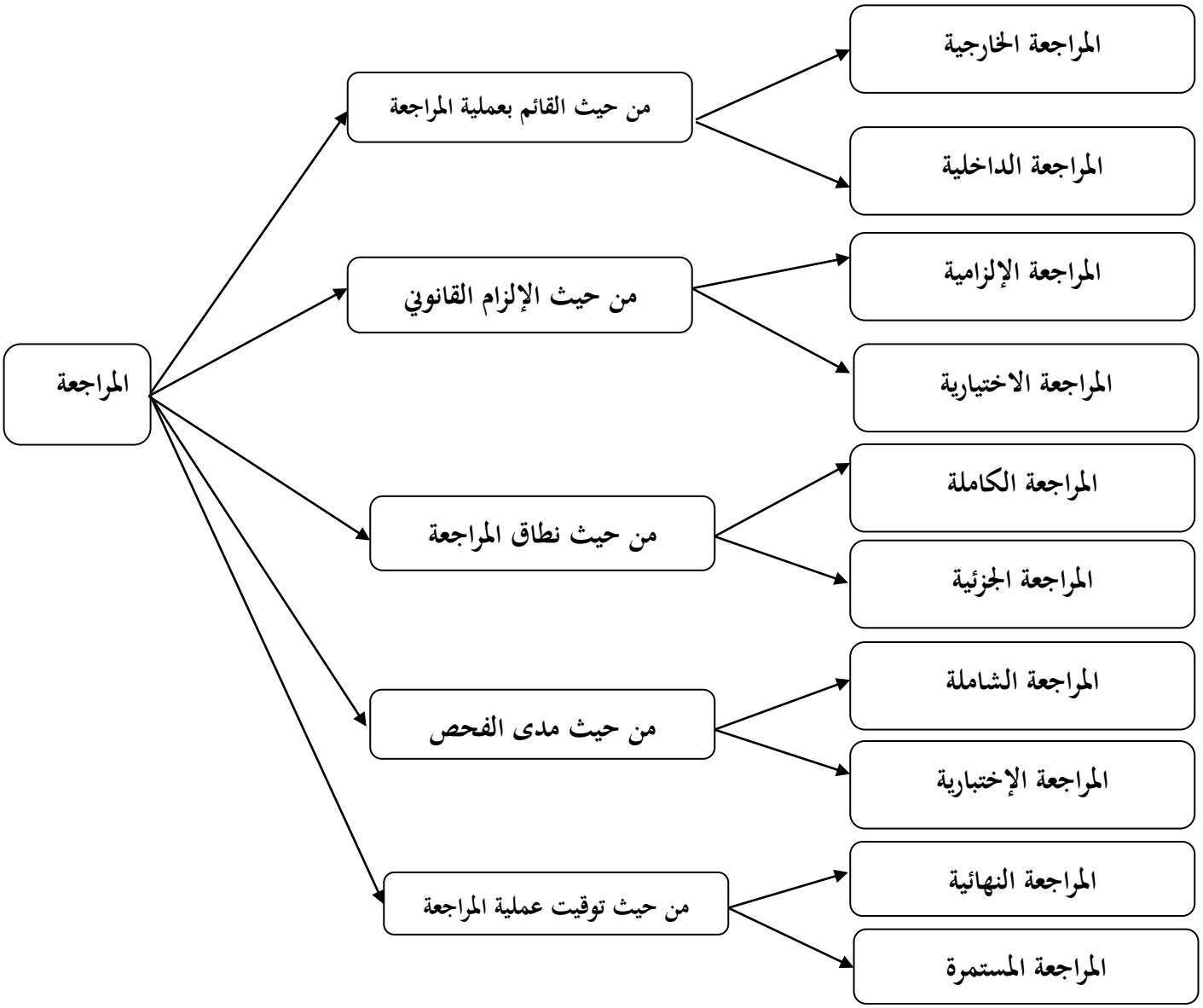


المصدر: –ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض ،2002،ص42.

الفرع الثاني: أنواع المراجعة

توجد أنواع عديدة للمراجعة، كل نوع ينظر للموضوع من زاوية مختلفة، وتعتمد المؤسسة نوع معين من المراجعة يتناسب مع شكلها وحجمها ونشاطها ويمكن تلخيص هذه الأنواع في الشكل التالي:

الشكل رقم (02) :أنواع المراجعة.



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على بولحبال فريد، استخدام أساليب المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية المراجعة رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2010/2009

تختلف أنواع المراجعة حسب المعايير المستخدمة حيث يمكن توضيح تلك الأنواع فيما يلي:

1. **من حيث الإلزام:** تقسم المراجعة من حيث الإلزام إلى نوعين: [1]

- **مراجعة إلزامية:** وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث يلزم المشرع المؤسسة على تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية لها، ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع مخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.
- **المراجعة الاختيارية (غير إلزامية)** :وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، ففي المنشأة الفردية و شركات الأشخاص ، قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية نتيجة للفائدة التي تحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصةفي حالات الإنفصال، وانضمام شريك جديد، وفي حالة المنشأة الفردية نلاحظ أن وجود المراجع الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من دفاتر، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب.

2. **من حيث نطاق المراجعة:** وتنقسم إلى نوعين: [2]

- **مراجعة كاملة** :وهي التي تتضمن فحص ومراجعة جميع العمليات التي تمت في المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، بمعنى أن تكون مراجعة وتدقيق شامل للعناصر والنواحي التالية:
  - جميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد سواء .
  - جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها .
  - جميع الحسابات التي تتضمنها دفاتر الأستاذ على اختلاف أنواعها .
  - جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة .
  - جميع المستندات والأوراق والملفات والسجلات والدفاتر.

ويلجأ المراجع الخارجي إلى إتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله.

- **المراجعة الجزئية:** وهي التي يقتصر فيه عمل المراجع على بعض العمليات المعينة، أي بمثابة ذلك النوع من المراجعة الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المراجع بأي صورة من الصور وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات. [3]

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، **أسس المراجعة العلمية والعملية**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 42.

[2] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، مصر،2002 ، ص ص 42-43.

[3] حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، الأردن ،1999، ص17.

3. **من حيث مدى الفحص:** وتقسم المراجعة من زاوية الفحص الذي يقوم به المراجع إلى نوعين:[1]

➢ **المراجعة الشاملة:** المقصود بها أن تشمل عملية المراجعة كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ويتطلب هذا النوع من المراجعة جهدا ووقتا كبيرا بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المراجع على مراعاتها باستمرار وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على مؤسسات ذات الحجم الصغير.

➢ **المراجعة الاختبارية:** ظهر هذا النوع من المراجعة مع ظهور الشركات الكبرى ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المراجع من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ففي حال توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المراجع توسيع حجم العينة.

4. **من حيث توقيت عملية المراجعة:** وتقسم وفقا لهذا التصنيف إلى نوعين: [2]

➢ **المراجعة النهائية:** وتتميز تلك المراجعة بأنها تتم بعد إنهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المنشآت صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

➢ **المراجعة المستمرة:** وفي هذه الحالة تتم عملية المراجعة وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية ومراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

5. **من حيث القائم بعملية المراجعة:** تقسم عملية المراجعة إلى نوعين: [3]

- **مراجعة خارجية(حيادية):** هي المراجعة التي تتم بواسطة طرق من خارج المؤسسة حيث يكون مستقلا وتهدف بشكل رئيسي إلى تقديم رأي فني محايد ومستقل حول القوائم المالية للطرف الآخر فيما إذا كانت قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

➢ **المراجعة الداخلية:** لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقا للمراجعة الخارجية، ومن ثم فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية، ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناءا على احتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على مستويات التنفيذية فالمراجعة الداخلية مستقلة تعمل داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.

---

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير، غير منشورة كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر3 ، الجزائر،2011/2010، ص 12.

[2] عبد الفتاح الصحن، وآخرون، مرجع سابق، ص ص 43-46.

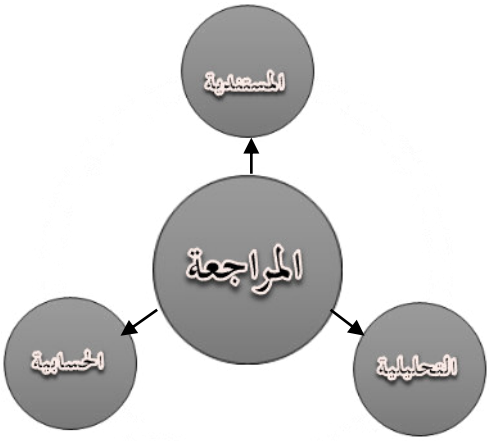
[3] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص41.

كل الأنواع السابق ذكرها للمراجعة أنواع تقليدية وقد صنفت أنواع حديثة للمراجعة متمثلة في:

6. من حيث طبيعة إجراءات المراجعة الميدانية:

تنقسم إجراءات المراجعة الميدانية إلى ثلاثة أنواع هي:[1]

شكل رقم(03): أنواع المراجعة الحديثة



المصدر: براهيمي سمية، **مساهمة المراجعة التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2016/2015، ص 15.

- **مراجعة مستندية:** تعتبر المستندات أدلة إثبات يتحصل عليها المراجع أثناء قيامه بمهمة المراجعة، لذا فإنها تقوم على أساس أن هذا المستند هو أداة رئيسية يستخدمها المراجع في انجاز عمله، بمقارنة البيانات الواردة في المستند بما تم تسجيله في الدفاتر من قيود، ومن أمثلتها الفواتير الخاصة بالبيع والشراء، عقود الإيجار.....
- **مراجعة حسابية:** يقوم بها المراجع كمرحلة ثانية من المراجعة المستندية، حيث يقوم بالمراجعة الرقمية لكل ما تم تسجيله في الدفاتر والسجلات المحاسبية من حيث القيمة والكمية.
- **مراجعة تحليلية:** هي عملية تقييم المعلومات المالية، من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المحاسبية للحكم على معقولية العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية.

[1] براهيمي سمية، **مساهمة المراجعة التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2016/2015، ص 15.

ولقد صنفت المراجعة من حيث الجوانب المتعلقة بمهام المراجعة إلى ثلاث أنواع يمكن التوضيح أكثر من خلال تعريف كل منها على حدا:[1]

- **مراجعة القوائم المالية:**" وهو جمع وتقييم الأدلة حول البيانات المحاسبية وتتمثل في الميزانية العامة، قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى تلك الإيضاحات المتممة للقوائم والتي توضح السياسات المحاسبية المتبعة، لأجل التمكن من إعطاء الرأي عن عدالة المركز المالي، وأن حساب الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية تمثل نشاط السنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ وأن الإيضاحات المرفقة مع البيانات المالية كافية." وخاصة من أجل تحديد أن تلك القوائم قد أعدت وفقا لمعايير محددة يطلق عليها مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- **مراجعة العمليات التشغيلية:** "تتمثل في فحص أية إجراءات تشغيلية بالمؤسسة بهدف تقييم كل من الكفاءة والفعالية وبعد إتمام المراجعة، يتم رفع توصيات إلى الإدارة للعمل على تحسين التشغيل."، لذا يطلق عليها المراجعة الإدارية، حيث تقيس الفعالية كيفية تحقيق المؤسسة لأهدافها وأغراضها، أما الكفاءة فهي تقيس كيفية استخدام المؤسسة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها.
- **مراجعة الالتزام:** تعرف بمراجعة الأداء أو التنفيذ، يتمثل الهدف منها في تحديد ما إذا كانت المؤسسة قد التزمت بإجراءات وقواعد محددة موضوعة من قبل سلطة أعلى(حكومية)، على سبيل المثال عند ترجمة مدى التزام المكلفين بالضريبة يقوم المراجع الجبائي المعين من قبل مصلحة الضرائب بمراجعة مثلا صافي الدخل الخاضع للضريبة، التأكيد من صحة تطبيق نسب الضرائب، لذا غالبا ما يكون المراجعون هنا خارجيين أو مستقلين على المؤسسة محل المراجعة.

[1] طه عبد الوهاب، **المراجعة النظرية والممارسة المهنية**، جامعة المنصورة، مصر،2004، ص18.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة التحليلية

تعد المراجعة التحليلية أحد الاختبارات الهامة التي يعتمد عليها المراجع في دراسة معقولية أي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض، والتي تتم عن طريق دراسة الاتجاهات ومقارنة العلاقات بين البيانات من أجل تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة نسبيا بأقل التكاليف، وبالتالي تحقيق الكفاءة والفعالية في أداء عملية المراجعة.

ولإبراز ماهية المراجعة التحليلية سوف نتعرض في هذا المبحث إلى تعريفها وبيان توقيت استخدامها وأنواع إجراءاتها، إضافة وتطبيقها واعتبارات تنفيذها.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية المراجعة التحليلية

الفرع الأول: مفهوم المراجعة التحليلية

لقد تعددت تعاريف المراجعة التحليلية فهناك من يركز في تعريفه على أهدافها، وهناك من يركز على طرقها، ويوجد من يجمع بينهما، وتعرف على أنها:

"وسيلة من وسائل المراجعة التي يلجأ إليها المراجع للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة مقارنة بفترات سابقة أو بمؤسسات أخرى مماثلة."[1]

فهي "تحليل النسب الهامة والاتجاهات بما في ذلك نتائج فحص التقلبات والعلاقات التي تتعارض مع المعلومات وثيقة الصلة بالموضوع التي تختلف عن المبالغ المتوقعة." [2]

كما عرفتها نشرة معايير المراجعة الدولية رقم 23 بأنها" دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة، والتي يمكن أن تكون قيم مالية أو كميات مادية أو نسب أو مؤشرات ومعدلات".[3]

أما معيار المراجعة الأمريكي رقم 56 فقد عرف المراجعة التحليلية بأنها" عملية تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية بعضها ببعض، وذلك للحكم على معقولية العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية". [4]

---

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان 2000، ص295.

[2] محمود السيد الناغي، **المعايير الدولية للمراجعة :تحليل وإطار التطبيق**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة،2000، ص 345.

[3] مدونة صالح محمد القرا، **الفحص التحليلي في المراجعة**، وثيقة إنترنت متوفرة على الموقع :https://sqarra.wordpress.com/audit2/ (تم الاطلاع عليها بتاريخ 14-03-2017).

[4] ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض ،2002، ص254.

في حين عرفها المعيار الدولي للمراجعة رقم 520 على أنها" تحليل النسب والمؤشرات المهمة وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو تلك التي تنحرف على المبالغ المتنبأ بها، كما تتضمن دراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة"[1].

وبالنظر والتمعن في هذه التعاريف نجد أن المعيار الدولي يركز على كل من طرق وأهداف المراجعة التحليلية، لذلك فان هذا التعريف يعتبر أكثر شمولية من باقي التعاريف الأخرى.

وبناء على التعريفات السابقة يمكن اعتبار المراجعة التحليلية بأنها" دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية، ومقارنتها بما يقابلها من بيانات الفترات المالية السابقة أو بيانات المؤسسات الأخرى المماثلة، أو مقارنتها ببيانات نموذجية متوقعة، وذلك للحكم على معقولية القيم الدفترية الواردة في القوائم المالية".

ويتضح مما سبق أن هناك إتفاق في النقاط التالية:

-المراجعة التحليلية تقوم على أساس المقارنة.

-المراجعة التحليلية تكشف عن التغيرات غير العادية في أرصدة الحسابات.

-توفر المراجعة التحليلية دليل إثبات يتمثل في معقولية الحسابات والأرصدة، واتساقها مع بعضها البعض من جهة، ومع الظروف السائدة من جهة أخرى.

الفرع الثاني: أهمية المراجعة التحليلية

تعتبر إجراءات المراجعة التحليلية إحدى الوسائل التي قد يلجأ إليها المراجع للتعرف على مواطن الضعف والقوة في المنشاة محل المراجعة، وهي تساعده على تحسين جودة عملية المراجعة، ويستطيع المراجع من خلالها تقييم أداء مساعديه والكشف عن أوجه القصور في أعمالهم، والبحث عن أسبابها ومعالجتها.

ويتوقف القيام بها على التقدير والحكم الشخصي للمراجع بعد فحصه نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، وعلى مدى أهمية العنصر المراد فحصه، وبناءاً على حاجته إلى أدلة إثبات إضافية تساعده على تخفيض مخاطر الاكتشاف التي قد تواجهه نتيجة اعتماده على عينة عند إبداء الرأي.

وبوجه عام تشير بعض الكتابات إلى أن زيادة أهميتها ترجع إلى زيادة مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء، وهو أسلوب ساعد المراجع على اكتشاف مجموعة من الأخطاء، أيضا بالنسبة للإدارة حيث تساعدها على اكتشاف أوجه القصور داخل المؤسسة، ومن ثم معالجتها وقد ألزمت معايير الأداء المهني المراجع بضرورة مساعدة الإدارة في التبليغ عن أماكن الضعف واقتراح التحسينات اللازمة.[2]

---

[1] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة :تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2002-2003، ص189.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار**، دار النهضة العربية، القاهرة ،1998، ص156.

كذلك لأصحاب المشروع فهي تساعدهم على معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار ومعرفة أماكن الخطر ومن ثم معالجة القصور وتجنب الخطر وتساعدهم كذلك على تقييم أداء الإدارة.

وأخيرا فان للمراجعة التحليلية تؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة وبالتالي زيادة ثقة الطرف الثالث فيها.

المطلب الثاني: أنواع وأهداف إجراءات المراجعة التحليلية

الفرع الأول: أنواع إجراءات المراجعة التحليلية

إن المراجعة التحليلية أصبحت مجالا أساسيا من مجالات المراجعة الحديثة، وهو ما أدى إلى ضرورة معرفة المراجعين لأساليب وإجراءات تطبيق هذا النوع من المراجعة.

وتوجد خمس أنواع رئيسية من إجراءات المراجعة التحليلية هي[1]:

-مقارنة بيانات العميل و بيانات الصناعة.

-مقارنة بيانات العميل مع البيانات المماثلة للفترة السابقة.

-مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق العميل.

-مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق المراجع.

-مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة باستخدام البيانات غير المالية.

مقارنة بيانات العميل مع بيانات الصناعة: وفقا لهذا الإجراء يقارن مراجع الحسابات بين بيانات المؤسسة الواردة في قوائمها المالية والبيانات الواردة في القوائم المالية للمؤسسات الأخرى على مستوى النشاط الذي تعمل فيه، ويتم ذلك باستخدام أسس قياس اتجاه المعلومات أو بمقارنة النسب المالية أو غير ذلك.[2]

من مزايا هذا الإجراء أنه يساعد على فهم أعمال المؤسسة ويعمل كمؤشر لاحتمال فشلها وهو يتيح لمراجع الحسابات ما يلي:[3]

-الحكم على الخصائص الإقتصادية للمؤسسة مقارنة بالمؤسسات المثيلة.

-تقديم المقترحات لإدارة المؤسسة عندما تكون هناك انحرافات تمثل فروقا جوهرية.

-اكتشاف أي صعوبات مالية تتعرض لها المؤسسة.

-اكتشاف أي أخطاء غير عادية في الحسابات والأرصدة.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل**، مؤسسة الفنية للطباعة والنشر، القاهرة،2004، ص100.

[2] عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية 2001، ص 148.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن، محمود ناجي درويش، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية،1998، ص 161.

مقارنة بيانات العميل مع البيانات المماثلة للفترة السابقة: تبعا لهذا الإجراء يتم مقارنة أرصدة ومؤشرات السنة محل المراجعة مع مثيلتها عن السنة أو السنوات السابقة لنفس المؤسسة، وهو إجراء تحليلي للاتجاهات في هذه الأرصدة أو المؤشرات المالية.[1]

يمكن تطبيق هذا النوع من الإجراءات التحليلية بطرق متنوعة منها:

- **مقارنة أرصدة السنة الحالية مع أرصدة السنة السابقة:** تتمثل أبسط الطرق لتنفيذ هذا الإجراء في إدراج نتائج أرصدة ميزان المراجعة التي تم تسويتها في العام الماضي في عمود منفصل بورقة عمل أرصدة ميزان المراجعة الخاص بالسنة الحالية، ويمكن للمراجع بسهولة أن يقارن رصيد السنة الحالية مع رصيد السنة السابقة في بداية المراجعة لتقرير أي الأرصدة يجب أن يتم التعامل معها باهتمام أكبر بسبب وجود تغير كبير في الرصيد. [2]
- **مقارنة تفاصيل الرصيد الإجمالي مع التفاصيل المماثلة للسنة السابقة:** إذا لم تحدث تغيرات جوهرية في النشاط لدى المؤسسة في السنة الحالية فإن كثير من التفاصيل التي تتكون منها الإجماليات الظاهرة في القوائم المالية يجب أن تظل بدون تغير، لذلك فإنه بمقارنة مختصرة لتفاصيل الفترة الحالية مع نفس تفاصيل السنة السابقة يمكن أن تتضح المعلومات التي تحتاج إلى فحص أكثر.

إن هذا النوع من المقارنات إما أن يتم بمقارنة البيانات المتعلقة بفترة معينة كمقارنة الإجماليات الشهرية للسنة الجارية بإجماليات نفس الشهور في السنة السابقة، أو قد يتم مقارنة البيانات في تاريخ محدد كمقارنة رصيد القروض المستحقة في نهاية السنة الجارية مع رصيدها في نهاية السنة السابقة.[3]

- **مقارنة النسب المالية للسنة الحالية بنسب السنوات السابقة:** تستخدم النسب المالية ضمن الأساليب الفنية الرئيسية لتنفيذ المراجعة التحليلية على القوائم المالية للمؤسسات محل المراجعة بغرض الكشف عن العلاقات المتداخلة بين عناصرها، والتغيرات التي تلحق بها على مدى زمني معين، إضافة إلى حجم هذه التغيرات ومسبباتها.[4]

إن النسب المالية تعبر عن علاقات منطقية بين عناصر معينة في القوائم المالية، ويمكن حساب العديد منها عن طريق ربط عنصر معين بعنصر أخر، غير أنه يجب مراعاة وجود علاقة منطقية بين العنصرين المراد حساب النسبة لهما، وقد يظهر هذان العنصرين بنفس القائمة كما قد يظهران ببيانات قائمتين مختلفتين.

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 149.

[2] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 259.

[3] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص 202-203.

[4] نيفين عبد الله سمهدانة، **"مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة"**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة 2006، ص 32.

مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق العميل: وفقا لهذا الإجراء يقوم المراجع بفحص نتائج مقارنة بيانات المؤسسة الفعلية مع بياناتها المتوقعة، وقد يقوده هذا الفحص إلى اكتشاف نوع أو أكثر من التحريفات، وأقرب مثال على ذلك تحليل انحرافات النتائج الفعلية عما كان متوقعا في الموازنات التخطيطية.[1]

يستعين مراجع الحسابات في إجراءاته التحليلية بالمعلومات المستمدة من الموازنات التخطيطية ليقارنها مع المعلومات الفعلية، وهذه المقارنة تعطيه فكرة عن الانحرافات السالبة أو الموجبة التي يعمل على تحليلها ومعرفة أسبابها خاصة فيما يتعلق بالعناصر الجوهرية ذات الأهمية في تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة.[2]

هناك عدة اعتبارات يجب الإلمام بها في هذا النوع من الإجراءات التحليلية وهي:[3]

-تقييم ما إذا كانت الموازنات التخطيطية واقعية.

-تقييم ما إذا كانت هناك تحريفات في البيانات الفعلية أيضا.

-مناقشة المسؤولين فيما يخص إجراءات وضوابط إعداد الموازنات التخطيطية.

-تقدير خطر الرقابة وأداء اختبارات تفصيلية لمراجعة البيانات الفعلية.

مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق المراجع: يقوم هذا الإجراء على مقارنة بيانات المؤسسة مع توقعات المراجع لأرصدة الحسابات، وتمثل توقعات المراجع القيمة التي يجب أن تكون عليها أرصدة الحسابات في ضوء علاقة كل رصيد مع الأرصدة الأخرى في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل، أو من خلال تصور قيمة الرصيد بناء على بعض الاتجاهات التاريخية[4].

مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة باستخدام البيانات غير المالية: لا تقتصر مقارنة البيانات الفعلية للسنة محل المراجعة بالنتائج المتوقعة المحسوبة على أساس البيانات المالية فقط، وإنما يمكن استعمال البيانات غير المالية في عملية المقارنة[5].

يستخدم مراجع الحسابات البيانات غير المالية في تقدير قيمة حسابات معينة، ثم يقارن ما توصل إليه بالنتائج الفعلية، حيث يمكن الاعتماد مثلا على معدل (أجر /ساعة) في تقدير تكلفة أجور عمال المصانع في المؤسسات الصناعية، وبالمثل يمكن الوصول إلى تكلفة المبيعات المقدرة عن طريق متوسط تكلفة وحدة الإنتاج التام وحجم المبيعات.[6]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 151.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش، مرجع سابق، ص 162.

[3] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 151.

[4] ألفين ارينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 261.

[5] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 209.

[6] أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل**، مرجع سابق، ص 106.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة التحليلية

لقد حظيت المراجعة التحليلية باهتمام كبير من قبل الكتاب وبحاث المحاسبة والمراجعة نظرا لما لها من أهمية كبيرة والى الأهداف التي تحققها والتي يصعب حصرها، فقد أوضح المعيار الدولي رقم 520 أن إجراءات المراجعة التحليلية تستخدم للأغراض الآتية:[1]

- مساعدة المراجع في تخطيط وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة
- كإجراءات جوهرية عندما يكون استخدامها ذا تأثير وفعالية أكثر من الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف.
- كنظرة شاملة للبيانات المالية عند مرحلة الفحص النهائي لعملية المراجعة.

أما المعيار رقم 56الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فقد أشار إلى أن الهدف من استخدام الإجراءات التحليلية، تتمثل في مساعدة المراجع خلال مرحلة التخطيط لعملية المراجعة على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى سلامة إجراءات المراجعة، وتهدف هذه الإجراءات في مرحلة التخطيط كذلك إلى التعرف على الأرصدة التي تتطلب اختبارات تفصيلية موسعه كما تهدف إلى تخفيض الوقت وتحديد المخاطر المختلفة والمجالات التي تتطلب مزيدا من التحقق. [2]

وفي مرحلة التنفيذ تساعد المراجع في الحصول على أدلة إثبات واكتشاف الأخطاء والغش، أما في المرحلة النهائية لعملية المراجعة وإعداد التقرير فإنها تساعد المراجع في التعرف على البنود التي تتطلب أكثر إفصاحاً.

أما Arens & Loebbeck فقد أوضحا إن الغرض من استخدام المراجع لهذه الإجراءات تتمثل في:[3]

- فهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يمارسه.
- تقدير قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار.
- تخفيض الاختبارات التفصيلية لعملية المراجعة.
- التعرف على الانحرافات غير العادية الموجودة في القوائم المالية.

وفى دراسة لطفي أمين فقد أوضح أن الهدف من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية هو مساعدة المراجع في الأمور الآتية:

- التعرف على طبيعة أعمال المنشاة.
- تحديد مجالات المخاطرة المتوقعة.
- تحديد مدى الاختبارات للعمليات والأرصدة.
- تحديد المجالات التي تحتاج إلى مزيداً من الفحص.

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة، تعريب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، منشورات المجمع، عمان، 1998، ص156.

[2] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), SAS No. 56, p 49.

[3] ألفين آرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 261.

- تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها خلال المراجعة التفصيلية.
- القيام بفحص إجمالي للمعلومات المالية.

وهناك من يرى أن أسباب استخدام إجراءات المراجعة التحليلية ترجع إلى مساعدة المراجع في النواحي التالية:[1]

- المساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتحديد مناطق الخطورة المختلفة.
- المساعدة في تقدير قدرة المنشاة على الاستمرار كمشروع مستمر.
- تساعد في التعرف على مجالات الأخطاء المختلفة في القوائم المالية.
- تقليل الاختبارات الأساسية (تفاصيل العمليات والأرصدة).
- تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة.

أما Cook &Winkle فقد أشارا إلى أن استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة تساعد المراجع في الكشف عن التقلبات الجوهرية والعمليات غير العادية والجوهرية في البيانات المالية وتساعده في الحصول على القدر الكافي من أدلة الإثبات التي تدعم الرأي الذي وصل إليه كما تساعده في الكشف على الأخطاء والمخالفات التي قد يصعب كشفها باستخدام إجراءات المراجعة التفصيلية.[2]

مما سبق يلاحظ أن المراجعة التحليلية تهدف إلى تحسين أداء عملية المراجعة من خلال ترشيد التخطيط للمراجعة وكذلك العمل الميداني وإعداد التقارير.

ولتحقيق الأهداف السابقة فإن الأمر يتطلب من المراجع القيام بالخطوات الآتية:[3]

1. دراسة طبيعة المنشاة من الناحية الاقتصادية وكذلك التعرف على الصناعة التي تعمل المنشاة في إطارها حيث يعتمد المراجع على حكمه الشخصي وخبرته المهنية في التعرف على التغيرات وأثرها خلال فترة المراجعة.
2. دراسة السياسات والممارسات الإدارية المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة لمعرفة التغيرات التي حدثت خلال فترة المراجعة، ويستعين المراجع بخبرته وحكمه الشخصي في تقدير أثر تلك التغيرات على نتائج الأعمال حيث قد يتبين للمراجع أن المنشأة غيرت الأسلوب بأسلوب آخر أكثر حداثة.

تحديد الوقت الذي تسترقه إجراءات المراجعة التحليلية ونسبتها من خلال الوقت الكامل للمراجعة (المراجعة التفصيلية + المراجعة التحليلية)، حيث تتحدد نسبة كل منهما على أساس التكلفة والمنفعة المتوقعة لكل منهما، إذ يمكن تخفيض الاختبارات التفصيلية مع زيادة الإجراءات التحليلية والعكس صحيح وهذا عادة ما يتحدد بناء على خبرة المراجع وحكمه الشخصي.

---

[1] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص191.

[2] John W.Cook and Gary M. Winkle, **Auditing – philosophy and Techniques**, Boston: Miffin Company, 1980, p 513.

[3] على محمد موسى، "**إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع**"، المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثاني،2013، ص321.

المطلب الثالث: توقيت استخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة

أوضح المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في المعيار رقم 23 أن إجراءات المراجعة التحليلية يتم تطبيقها في جميع مراحل المراجعة، وهذا يتوقف على هدف المراجع من تنفيذ هذه الإجراءات حيث:[1]

1. تساعد الإجراءات التحليلية المراجع اثنا مرحلة التخطيط لعملية المراجعة على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التفصيلية وكذلك تهدف إلى التعرف على أرصدة الحسابات التي تتطلب اختبارات تفصيلية موسعه لتخفيض الوقت وكذلك تحديد الشخص المؤهل للقيام بها وتحديد العناصر ذات الأهمية النسبية الكبيرة.
2. تساعد الإجراءات التحليلية المراجع في الحصول على أدلة الإثبات واكتشاف الأخطاء والغش عند تنفيذ المراجعة التفصيلية.
3. المرحلة النهائية لعملية المراجعة وإعداد التقرير وهي النظرة الخاطفة والشاملة إلى بنود القوائم المالية فهي تساعد المراجع في التعرف على العناصر والبنود التي تتطلب إفصاح أكثر.

وقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم 520 في الفقرة 8 إلى أن المراجع سوف يستخدم إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم نشاط العميل وتحديد عناصر المخاطرة المختلفة، وتساعده كذلك في تحديد توقيت ونطاق إجراءات المراجعة التفصيلية، ويستخدم المراجع الإجراءات التحليلية لكل المعلومات المالية وغير المالية، والهدف منها هو تخفيض مخاطر الاكتشاف المرتبطة بتأكيدات معينة للقوائم المالية، ويتم استخدام كل من الإجراءات التحليلية والتفصيلية معا ، ويستخدم المراجع كذلك إجراءات المراجعة التحليلية كمعاينة شاملة في نهاية عملية المراجعة ، أي عند قرب أو في نهاية المراجعة وذلك عندما يقوم بتكوين رأيه العام عما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المراجع بطبيعة العمل. [2]

و قد بين Arens & Loebbecke أنه يمكن تنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية في جميع مراحل المراجعة تبعا للظروف المحيطة بعملية المراجعة إلا أن اغلب الإجراءات تتم بعد إعداد قائمة المركز المالي حيث إن هذه الاختبارات تعتبر جوهرية والاهتمام عادة ما يكون حول أرصدة الحسابات، وتتم بعض إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدة المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي سيتم تنفيذه، ويساعد ذلك المراجع على معرفة الأمور الهامة التي تتطلب عناية خاصة خلال أداء عملية المراجعة، ويتم كذلك تنفيذ هذه الإجراءات خلال مرحلة الاختبار مع باقي إجراءات المراجعة الأخرى، وتتم إجراءات المراجعة التحليلية كذلك عند الانتهاء من عملية المراجعة ويكون ذلك مفيدا عند أجراء الفحص النهائي للتحريفات الجوهرية أو المشكلات المالية، ومساعدة المراجع على إلقاء نظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي تم مراجعتها.

مما سبق يمكن لمراجع الحسابات أن يستخدم إجراءات المراجعة التحليلية في أي مرحلة من مراحل المراجعة الثلاثة التالية:

---

[1] على محمد موسى، مرجع سابق، ص326.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص149.

-مرحلة إعداد برنامج المراجعة.

-مرحلة تنفيذ الاختبارات الأساسية.

-مرحلة إعداد وعرض تقرير المراجعة.

أولا– مرحلة إعداد برنامج المراجعة التحليلية:

إن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة تمكن المراجع من المعرفة الشاملة لأنشطة المنشاة محل المراجعة والبيئة التي يعمل بها والنظام المحاسبي المتبع وطبيعة الإحداث الاقتصادية والعمليات المالية المرتبطة بموضوع المراجعة بهدف تحديد وتقدير المخاطر المختلفة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية واستخلاص النتائج المرتبطة بالعلاقات بين الأرصدة المختلفة للمقارنة بين الفترة الحالية والفترات السابقة، وكذلك المقارنة بين توقعات الإدارة المعيارية والفعلية ومقارنة بيانات الإدارة وتوقعات المراجع ومقارنة بيانات المنشاة محل المراجعة مع بيانات المنشآت الأخرى التي تعمل في نفس النشاط ثم مقارنة بيانات العميل مع التوقعات ب استخدام البيانات غير المالية[1].

وعند التخطيط لعملية المراجعة على المراجع دراسة إمكانية حدوث الأخطاء في كل بند من البنود وما هي المشاكل المحاسبية التي قد تعترض المراجع أثناء عمله حيث إن استخدام هذه الإجراءات عند التخطيط تساعد المراجع على فهم أفضل للمنشاة وأنظمتها البيئية التي تعمل بها، ويمكن القول إن استخدام هذه الإجراءات في مجال التخطيط لعملية المراجعة تحقق العديد من الأهداف ومنها تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التفصيلية وكذلك تحديد المجالات التي تتطلب من المراجع دراسة خاصة، وهذا يهدف إلى تقدير المخاطر الجوهرية وتحديد مدى الاعتماد على نطاق الرقابة الداخلية لمساعدة المراجع في تقدير ما إذا كانت هناك تغيرات غير عادية في أرصدة البنود المالية التي تستوجب فحوصاً متعمقة وبأساليب متقدمة[2].

وقد أشار المعيار الدولي رقم520 إلى أن استخدام المراجع للإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة ساعده على فهم النشاط وتحديد مناطق الخطر المختلفة وتؤدي إلى دلائل على اتجاهات النشاط التي يجهلها المراجع والتي سوف تساعده في تحديد جوهر التخطيط والوقت والنطاق لإجراءات المراجعة الأخرى ، كما أشار المعيار الدولي في الفقرة 9 إلى أنه يتم استخدام المعلومات المالية وغير المالية في الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة وعلى سبيل المثال المقارنة بين المبيعات ورقم الإنتاج وحجم البضاعة المباعة[3].

عليه يتضح أن المراجع يستخدم إجراءات المراجعة التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة بهدف التعرف على الحسابات التي يجب أن تولى عناية خاصة، وعليه فان الهدف هو ترشيد الحكم الشخصي للمراجع وتخفيض الوقت ومن ثم التكلفة ومساعدة المراجع في تحديد الشخص المؤهل للقيام بهذه المهمة.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل**، مرجع سابق، ص 111.

[2] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص256.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص156.

ثانيا – مرحلة تنفيذ الاختبارات الأساسية:

يستخدم المراجع إجراءات المراجعة التحليلية أثناء قيامه بعملية الفحص والتحقق من صحة العمليات والأرصدة "زيادة في الاختبارات للعمليات" وهي تهدف لتخفيض مخاطر الاكتشاف المرتبطة بالقوائم المالية، وقد يقوم المراجع باختبارات التفاصيل وإجراءات المراجعة التحليلية معا أثناء الفحص وهذا عادة ما يبنى على الحكم الشخصي للمراجع لتحقيق الكفاءة والفعالية المتوقعة من الإجراءات ولتخفيض مخاطر الاكتشاف[1].

وقد ورد في الفقرة 11 من المعيار الدولي رقم 520 أن المراجع عادة ما يستفسر من الإدارة حول توفر المعلومات التي يحتاج إليها في الإجراءات التحليلية ومدى موثوقيتها ونتائج هذه الإجراءات المنجزة من قبل المنشاة حيث يمكن استخدام المعلومات التحليلية المعدة من قبل المنشاة، بكفاءة بشرط أن يكون المراجع مقتنعا بان هذه المعلومات قد تمت تهيئتها بشكل مناسب، وأشارت الفقرة 12 إلى انه في حالة نية المراجع القيام بإجراءات تحليلية كإجراءات جوهرية فانه سوف يحتاج لمراعاة عدة عوامل ومنها[2]:

1- الهدف من إجراءات المراجعة التحليلية ومدى إمكانية الاعتماد على نتائجها.
2- طبيعة المنشاة ومدى إمكانية تجزئة المعلومات.
3- توفر المعلومات المالية وغير المالية مثل الموازنات التقديرية وعدد الوحدات المنتجة أو المباعة.
4- موثوقية المعلومات المتوفرة.
5- فاعلية المعلومات المتوفرة للمقارنة.
6- المعلومات المتوفرة من خلال المراجعات السابقة.

والمراجع عند استخدامه للإجراءات التحليلية خلال قيامه بعملية المراجعة يضيف أدلة إثبات جديدة تساعده في تكوين رأيه.

ولخبرة المراجع دور كبير وفعال في تقييم الإجراءات التحليلية وتحليل نتائجها وتفسيرها بطريقة سليمة، فالمراجع مطالب أثناء تنفيذه عملية المراجعة بالإجراءات التحليلية، لما لها من أهمية كبيرة في زيادة فاعلية وكفاءة المراجعة، اختصاراً للوقت والتكلفة، فعلى المراجع ضرورة الحصول على البيانات اللازمة للقيام بالإجراءات التحليلية من جميع المصادر، سواء من خلال الموازنات التقديرية أو من خلال القوائم المالية للسنوات السابقة، أو من خلال المعلومات الواردة في السجلات المالية وغير المالية، أو من خلال المصادر المتوفرة عن الأنشطة المالية للمنشآت المماثلة ، وكذلك المعلومات الإحصائية مثل الأرقام القياسية للأسعار، ولكن درجة الثقة في المعلومات المتاحة لها اثر كبير في دقة وسلامة الإجراءات التحليلية، فعلى المراجع أن يأخذ في اعتباره مصدر البيانات ودرجة الثقة فيها، والتأكد منها ومن درجة مصداقيتها.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص112.
[2] على محمد موسى، مرجع سابق، ص ص 329-330.

مما سبق نلاحظ أن الإجراءات التحليلية خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة تساهم في المساعدة في إتمام عملية المراجعة بكفاءة من خلال المقارنات، وتساهم في زيادة فاعلية المراجعة من خلال تخفيض التكلفة عن طريق تقليل نطاق الفحص والحصول على أدلة إثبات إضافية.

ثالثا – مرحلة إعداد وعرض تقرير المراجعة:

أشار المعيار رقم 56 الصادر من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى أن إجراءات المراجعة التحليلية مطلوبة بشكل جوهري في مرحلتي التخطيط والتقييم النهائي لعملية المراجعة أي النظرة الشاملة لعناصر القوائم المالية للمنشاة محل المراجعة لتقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية، ويتضح أن الغرض الأساسي من استخدام الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة يتمثل في الآتي[1]:

1- تقييم مدى معقولية أرصدة القوائم المالية ككل وذلك من خلال العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة والتي لم يسبق للمراجع تحديدها.

2- بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها المراجع بخصوص أرصدة الحسابات التي اعتبرها غير العادية أو غير المتوقعة عند مرحلة التخطيط لعملية المراجعة.

3- مقارنة درجة المخاطرة الفعلية مع درجة المخاطرة المحددة مسبقا.

4- الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط المنشاة وما تظهره من نتائج خلال الفترة المالية محل المراجعة وحقيقة مركزها المالي في نهاية الفترة ومدى اتفاقها مع متطلبات القوانين واللوائح التي يعمل في إطارها المشروع.

عليه نلاحظ أن إجراءات المراجعة التحليلية خلال المرحلة النهائية لعملية المراجعة تعتبر مراجعة نهائية للأخطاء الجوهرية أو المشاكل المالية، وذلك لمساعدته في إلقاء نظرة موضوعية شاملة على القوائم المالية وتكوين الرأي النهائي عما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المراجع بطبيعة عمل المنشاة[2].

من خلال هذا الشكل نلاحظ أنه يتم تنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة إعداد برنامج المراجعة لتحقيق كافة الأغراض الأربعة، بينما يتم إستخدامها في المراحل الأخرى لتحديد دليل المراجعة الملائم والتوصل إلى إبداء رأي عن مدى عدالة القوائم المالية[3].

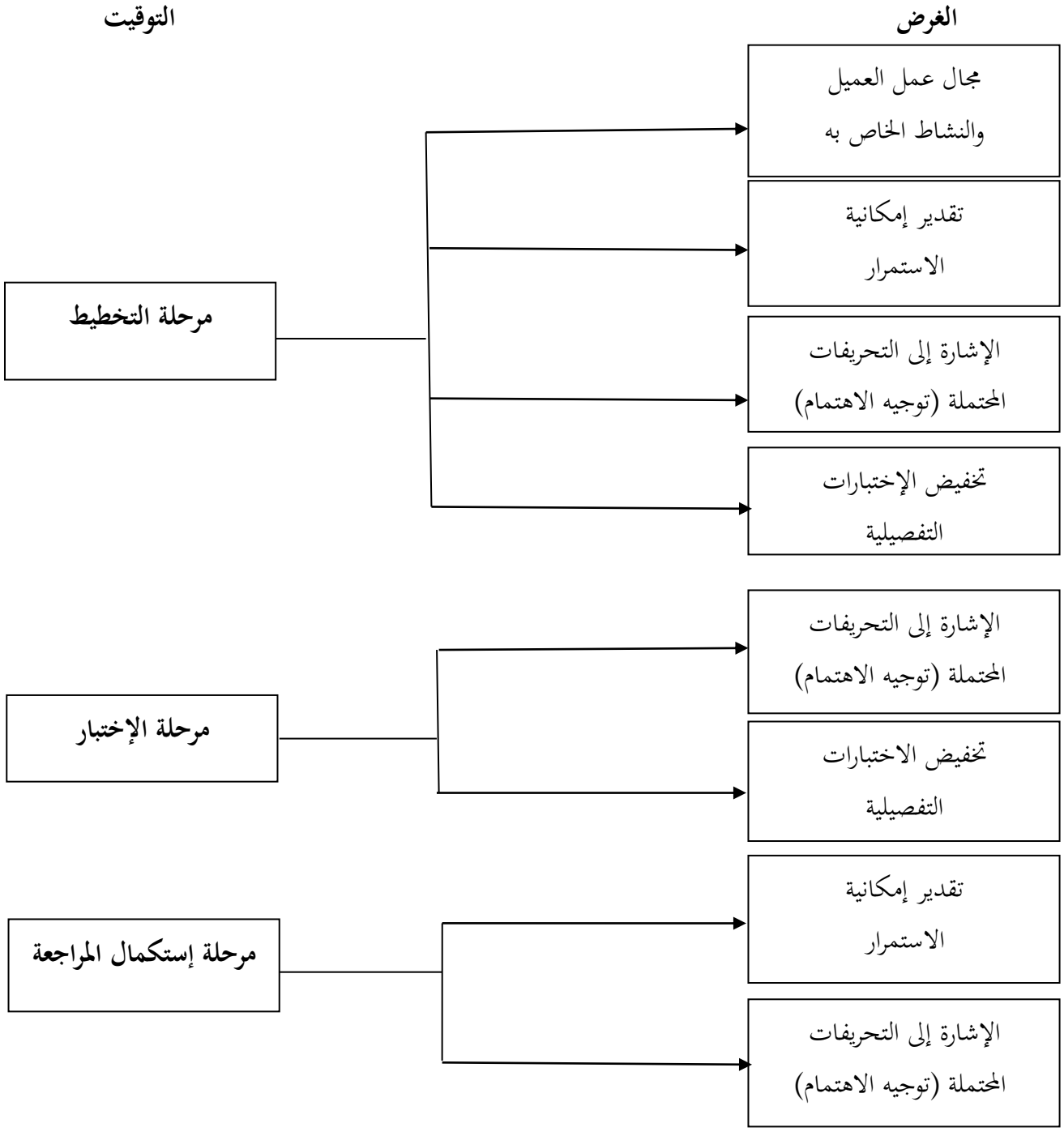
ويظهر في الشكل التالي توقيت وغرض إجراءات المراجعة التحليلية في كل مرحلة من المراحل الثلاثة:

[1] على محمد موسى، مرجع سابق، ص 331.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص112.

[3] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص256.

شكل رقم(04): توقيت وأغراض الإجراءات التحليلية



المصدر :ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص257 .

الفرع الأول: خطوات تطبيق المراجعة التحليلية

إن استخدام أساليب المراجعة التحليلية وإجراءاتها يتطلب القيام بالخطوات التالية:[1]

- الإعداد والتمهيد للمراجعة التحليلية.
- تحديد أهداف المراجعة التحليلية.
- تصميم الاختبارات التحليلية.
- تحديد معايير القرار.
- تنفيذ الاختبارات التحليلية.
- تحليل النتائج وتقييم أدلة الإثبات.

➢ **الإعداد والتمهيد للمراجعة التحليلية**

تتطلب هذه الخطوة قيام المراجع بالإجراءات التالية:[2]

دراسة الأحوال الاقتصادية وأحوال الصناعة التي تنشط المؤسسة في إطارها، وذلك للتعرف على التقلبات التي طرأت عليها خلال فترة المراجعة، وما قد يكون لذلك من أثار على نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي. فقد يتبين للمراجع مثلا سوء الأحوال الاقتصادية في قطاع الأعمال الذي تنشط فيه المؤسسة محل المراجعة ما قد يؤدي إلى هبوط مبيعاتها أو انخفاض معدل دوران عملائها أو غيرها من الآثار، كما قد يتبين للمراجع أيضا أن هناك زيادة في العرض من المواد الخام التي تستخدمها المؤسسة ما قد ينتج عنه ارتفاع هامش الربح الإجمالي أو زيادة فترة الائتمان الممنوحة للمؤسسة من جانب الموردين ما يؤدي إلى زيادة أرصدة الدائنين في قائمة المركز المالي وغيرها من النتائج.

دراسة وفحص السياسات والممارسات الإدارية المطبقة بالمؤسسة للتعرف على التقلبات التي طرأت عليها خلال فترة المراجعة. فقد يتبين أن المؤسسة تخلت عن الأسلوب المتبع في رقابة المخزون وبدأت تستخدم أساليب حديثة، ما قد يترتب عليه إنخفاض في رصيد المخزون، كما قد يتضح أن المؤسسة قررت زيادة ساعات العمل اليومي لمصانعها مما قد يؤثر على مصروفات معينة كالأجور والإهتلاك والصيانة.[3]

➢ **تحديد أهداف المراجعة التحليلية**

تتمثل هذه الخطوة في وضع الأهداف التي يرغب المراجع في تحقيقها من إستخدام المراجعة التحليلية وذلك للمساعدة في تصميم الإجراءات التحليلية الملائمة.

---

[1] ساري محمد العبدلي، أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت ،2011، ص 48.

[2] نيفين عبد الله أبو سمهدانة، مرجع سابق، ص29.

[3] أحمد عبد المولى أحمد الصباغ، **استخدام أساليب التحليل الإحصائي في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع**، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة،1988، ص 134.

وتشمل الأهداف العامة الأساسية لتطبيق الإجراءات التحليلية توجيه إهتمام المراجع إلى المجالات التي تحتاج إلى فحص أكبر، أو لتوفير دليل جوهري أو للمساعدة في التقييم النهائي لعملية المراجعة.

لا يقتصر المراجع على تحديد الأهداف العامة للمراجعة التحليلية فقط، وإنما يحدد أيضا الأهداف الخاصة والتي تتطلب تحديد أهداف المراجعة لكل حساب أو عملية من الحسابات والعمليات، فقد يكون مثلا الهدف الخاص للإجراءات التحليلية هو تجميع الأدلة اللازمة للتأكد من هدف الإكتمال بالنسبة لعملية المبيعات ومدى ملائمة وكفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.[1]

- **تصميم الإختبارات التحليلية**

يتم في هذه المرحلة تحديد مقدار إختبارات المراجعة التحليلية في مزيج الإختبارات الأساسية التي تهدف إلى حصول المراجع على أدلة وقرائن الإثبات التي يؤسس عليها رأيه الفني المحايد، وتتحدد نسبة كل من إختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة، وإختبارات المراجعة التحليلية على أساس المنفعة والتكلفة المتوقعة لكل منهما، وتتحدد التكلفة والمنفعة على أساس الحكم الشخصي للمراجع. [2]

هناك حد أدنى من إختبارات التفاصيل وحد أدنى أيضا من إختبارات المراجعة التحليلية يجب أن تتضمنهما أي عملية مراجعة، وبين الحدين المشار إليهما يتحدد حجم الإختبارات الإثباتية الأساسية، إذ يمكن تخفيض حجم إختبارات التفاصيل وزيادة حجم إختبارات المراجعة التحليلية والعكس صحيح.

يتوقف إختيار وتصميم إختبارات المراجعة التحليلية على عدة أمور أهمها:

- الأهداف التي يضعها المراجع.
- دراسة وتقييم مدى ملائمة الإجراءات التحليلية المراد تصميمها.
- تقييم ما إذا كانت العلاقات بين البيانات معقولة ومقبولة وممكن التنبؤ بها، وتكون العلاقات معقولة عندما وجد علاقة سببية بينها، غير أنه في بعض الحالات قد تكون العلاقة بين البيانات مقبولة ولكن لا يمكن التنبؤ بها لتوفير نتائج مفيدة، وتكون العلاقات في البيئة المستقرة أكبر قابلية للتنبؤ مما تكون عليه في بيئة غير مستقرة.

[1] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص214 .

[2] أحمد عبد المولى أحمد الصباغ، مرجع سابق، ص135.

تحديد معايير القرار

لكي يستطيع المراجع تقرير ما إذا كانت الفروق الناتجة من المقارنات تعتبر جوهرية أم لا، لابد عليه من إستخدام بعض المعايير أو قواعد القرار، والواقع أنه لا توجد إرشادات يمكن الإسترشاد بها في هذا المجال ومع ذلك فهناك مدخلين مستخدمان على نطاق واسع في الحياة العملية وهما: [1]

✓ **تجاوز الفرق لمبلغ معين**

طبقا لهذه الطريقة يضع المراجع مبلغ معين للفرق الذي يسمح به، بحيث إذا تجاوز الفرق المحسوب هذا المبلغ اعتبر الفرق جوهري، وبالتالي يقوم بفحص أسباب هذا الفرق.*

✓ **تجاوز الفرق لنسبة معينة يحددها المراجع**

طبقا لهذا المدخل يستخدم المراجع طريقة النسبة، كأن يقارن بين رصيد الحساب في السنة محل المراجعة برصيده في السنة السابقة وإيجاد نسبة التغير، فإذا وجد أن نسبة التغير تتجاوز النسبة التي حددها من واقع خبرته أو أي نسبة أخرى يعتقد أنها ملائمة فإنه يعتبر هذا التغير غير عادي، مما يستدعي فحصه ومعرفة أسبابه حتى يتأكد من أنه لا يرجع إلى أخطاء أو تلاعبات في البيانات المالية.

تنفيذ الإختبارات التحليلية

إن ما يهم المراجع أثناء تنفيذ الإختبارات المختارة هو التغيرات الغير عادية التي يقوم بتوسيع فحصها ومعرفة أسبابها، والتأكد من أنها ترجع إلى أسباب إقتصادية وليس لوجود أخطاء أو غش. [2]

تساهم المراجعة التحليلية في الكشف عن التغيرات غير العادية وبالتالي توفير نوع من الضمان للمراجع، ويمكن الحصول على ذلك الضمان من خلال إستخدام الأساليب التالية: [3]

- أسلوب تحليل النسب المالية.
- أسلوب تحليل الإتجاه والتغير.
- أسلوب تحليل قائمة الأموال.
- أسلوب تحليل الانحدار.
- أسلوب تحليل السلاسل الزمنية.

---

[1] مدونة صالح محمد القرا، الفحص التحليلي في المراجعة، وثيقة إنترنت متوفرة على الموقع: https://sqarra.wordpress.com/audit2/ (تم الإطلاع عليها بتاريخ 18-03-2017)

* مثلا عند مراجعة مصروفات البيع لزبون معين ولتكن العمولة، فلو فرضنا أن المراجع اعتبر أن الخطأ المقبول في رصيد هذا الحساب هو 1000 دج ففي هذه الحالة إذا وجد الفرق نتيجة استخدام المراجعة التحليلية هو 1500 دج فان المراجع في هذه الحالة لن يعتبر رصيد حساب العمولة ممثلا تمثيلا عادلا ولذلك يقوم بإجراء اختبارات تفصيلية إضافية على هذا الحساب.

[2] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص 216-217.

[3] نيفين عبد الله أبو سمهدانة، مرجع سابق، ص30.

إن التطبيق الأمثل لأساليب المراجعة التحليلية يوفر إثباتات للمراجع تتلخص في الأتي:[1]

- مدى معقولية أرصدة القوائم المالية.
- مدى إتساق العلاقات بين أرصدة القوائم المالية والمعلومات الأخرى غير المالية، ومدى إتساق تلك العلاقات مع الظروف الاقتصادية السائدة.
- مدى المخاطر التي تتعرض أو قد تتعرض لها المؤسسة مستقبلا.

تحليل النتائج وتقييم أدلة الإثبات

إن تتبع الفروق الجوهرية يعتبر من أهم أهداف الإجراءات التحليلية، ذلك لأن هذا التتبع يتيح الفرصة لكشف الأخطاء أو التلاعبات، ويعتبر أن المراجع قد فشل في بذل العناية المهنية اللازمة إذا لم يقم بفحص سبب التغيرات الجوهرية التي كشف عنها هذا الفحص التحليلي.

إذا لم تبين الإجراءات التحليلية وجود تغيرات غير عادية فإن المراجع يكون قد حصل على دليل جوهري يدعم الحسابات والأهداف التي تضمنتها، أما إذا أظهرت هذه الإجراءات وجود تغيرات غير عادية وكانت الإدارة غير قادرة على تقديم تفسير مقنع لأسبابها، فإن المراجع يفترض وجود إحتمال كبير في أن هناك خطأ أو غش، وبالتالي يصمم إجراءات أخرى لتحديد ما إذا كانت هذه التغيرات ناتجة عن أسباب إقتصادية أو عن أخطاء أو غش. [2]

يتم فحص هذه التغيرات بمناقشة الإدارة عن الأسباب المحتملة لها، ويعتبر المراجع ردود الإدارة كمعلومات قيمة إذا إقتنع بها، غير أنه يعمل للحصول على أدلة إثبات إضافية أكثر ثقة لتدعيم هذه الإستفسارات وذلك من خلال قيامه بأداء بعض الإختبارات التفصيلية كفحص المستندات والعمليات وغيرها من الإختبارات التي تساعده في الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة.

تؤثر طبيعة وكفاءة إختبارات المراجعة الأخرى (إختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلي، إختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة) على ثقة المراجع في النتائج المستمدة من تنفيذ أساليب المراجعة التحليلية، فإذا كانت إختبارات المراجعة الأخرى على درجة عالية من الكفاءة ولم تكشف عن وجود أخطاء جوهرية فإنه يمكن الحكم على الإثبات المتحصل عليه من أساليب المراجعة التحليلية بأنه معقول، والعكس صحيح.

كما تؤثر دقة الأساليب الفنية المستخدمة في تنفيذ المراجعة التحليلية على كفاءة الإثبات المتحصل عليه، لذلك يمكن القول بأن إستخدام أساليب إحصائية في تحليل إتجاه أرصدة الحسابات والمؤشرات المالية يمكن أن يعطي نتائج أكثر دقة منها في حالة إستخدام أساليب غير إحصائية.[3]

[1] أحمد عبد المولى أحمد الصباغ، مرجع سابق، ص141.

[2] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص217.

[3] أحمد عبد المولى أحمد الصباغ، مرجع سابق، ص142.

الفرع الثاني: إعتبارات تنفيذ المراجعة التحليلية

يتطلب التنفيذ السليم للمراجعة التحليلية وتحليل نتائجها قدرا كبيرا من الحكم الشخصي للمراجع، وهناك عدة إعتبارات يجب على مراجع الحسابات مراعاتها حتى ترتفع كفاءة وفعالية الإجراءات التحليلية.

ومن أهم هذه الإعتبارات:[1]

-ملائمة البيانات.

-المقارنة بين بيانات عدة سنوات.

-إستخدام بيانات تفصيلية.

-مصداقية البيانات.

ملائمة البيانات: حتى تكون المقارنات مفيدة يجب أن تكون البيانات المستخدمة في عملية المقارنة ملائمة للهدف من الإجراء التحليلي، فإذا أراد المراجع مثلا أن يحكم على إمكانية تحصيل المبالغ المستحقة على العملاء فإنه من الأفضل أن يستخدم أسلوب دراسة إتجاه معدل دوران العملاء كإجراء تحليلي وذلك بالإعتماد على المبيعات الآجلة فقط عند حساب معدل دوران العملاء خاصة إذا كانت المبيعات النقدية تمثل جزءا كبيرا من إجمالي المبيعات وذلك حتى لا يعطي فكرة تحصيل جزء أكبر من الذمم المدينة.

كما تتطلب الملائمة أيضا أن تكون العلاقات المستخدمة في الفحص التحليلي معقولة ويمكن التنبؤ بها.

المقارنة بين بيانات عدة سنوات: لتحديد الإتجاهات التي تمكن من القيام بتحليلات ذات مغزى يكون عادة من المرغوب فيه مقارنة الحسابات والأرصدة لعدة سنوات، ولتسهيل ذلك يجب على المراجع أن يحتفظ بجداول النسب وحسابات الإتجاهات في الملف الدائم.

إستخدام بيانات تفصيلية: إن تطبيق الإجراءات التحليلية على البيانات التفصيلية يكون عادة أكثر فعالية مما لو طبقت على البيانات المجمعة، فمثلا يمكن تقسيم المبيعات على أساس الأقسام أو على أساس مناطق البيع أو على أساس الشهر أو غيرها من التقسيمات.

مصداقية البيانات: يجب أن تتم عملية المقارنة بين بيانات السنة المالية محل المراجعة وبيانات موثوق فيها وإلا كانت عملية المقارنة محل شك وعدم ثقة، ولذلك يجب أن يدرس مراجع الحسابات مصداقية البيانات التي سيقارن بها بيانات السنة محل المراجعة، ولا شك أن بيانات السنوات السابقة التي تمت مراجعتها تعتبر موثوق بها، أما إذا تمت مقارنة بيانات سنة المراجعة ببيانات لم تتم مراجعتها فإن درجة الوثوق بها تعتمد على ما إذا كانت معدة في ظل نظام رقابة داخلية جيد أم لا، حيث أن البيانات المعدة في ظل نظام رقابة داخلية جيد تعتبر معقولة ويمكن الوثوق بها أكثر من البيانات المعدة في ظل نظام رقابة داخلية ضعيف.

[1] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص219-221.

المطلب الرابع: أساليب تنفيذ المراجعة التحليلية

أوضح المعيار رقم 56 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1988 أن الدليل الذي يمكن الحصول علية يجب أن يتم من خلال نوعين من الإجراءات:[1]

أولهما- المراجعة التفصيلية والتي تشمل العمليات والأرصدة.

وثانيها- الإجراءات التحليلية للمعلومات المالية، والتي يقصد بها قيام المراجع باستخدام بعض الأساليب العلمية والمهنية الحديثة في تحليل الاتجاهات والتغيرات، ومن هذه الأساليب، النسب المالية ونماذج التنبؤ بالمركز المالي والأساليب الرياضية والأساليب الإحصائية، مثل أسلوب تحليل الانحدار والسلاسل الزمنية وتقييم الخبرة، حيث إن هذه الإجراءات تفيد المراجع في الكشف عن بعض المؤشرات التي تساعده في ترشيد حكمه الشخصي.

أما المعيار الدولي رقم 520 فقد أوضح في الفقرات 15,14,13 أنه على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة خلال أدائه لكل من إجراءات مدى الالتزام وإجراءات التحقق التي تمكنه من الوصول إلى النتائج التي يبدي على أساسها رأيه عن القوائم المالية.

حيث يقصد بإجراءات مدى الالتزام هو الاختبارات التي يمكن بواسطتها التأكد من مدى مطابقة أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعة للواقع العملي، أما إجراءات التحقق فيقصد بها المراجعة التفصيلية للعمليات والأرصدة، أما الإجراءات التحليلية يقصد بها استخدام النسب والعلاقات والاتجاهات بما في ذلك فحص البنود والتغيرات غير العادية. [2]

ولذلك فإن أساليب المراجعة التحليلية بعضها يعتمد على البيانات المالية، والبعض الأخر يعتمد على البيانات غير المالية، وتسمى بإجراءات المراجعة التحليلية الوصفية، أي غير الكمية وأهمها الاستفسارات من العميل عن بعض جوانب النشاط التي قد تكون شفهية أو مكتوبة، وكذلك الإطلاع على نتائج المراجعات السابقة ومقارنة بيانات العميل، مع توقعات المراجع باستخدام البيانات غير المالية، مثل توقعات إجمالي الإيراد من تأجير الغرف في الفندق من خلال عدد الحجرات ومعدل التأجير ومعدل الاستعمال، ثم مقارنته مع الإيراد الحقيقي، وكذلك مراجعة المعلومات غير الكمية مثل الإطلاع على النظام الداخلي للعميل، وعلى محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العمومية، والإطلاع على سياسات العميل وعلى العقود والاتفاقيات، أما الأساليب التي تعتمد على البيانات المالية والتي يستخدمها المراجع في جميع مراحل المراجعة فهي التي تساعده على تحسين أداءه، والحصول على أدلة إضافية وهي كالآتي:

أولا – أساليب التحليل المالي: تتنوع أساليب التحليل المالي الممكن استخدامها من قبل المراجع، فعليه أن يختار الأسلوب الذي يساعده في التعرف على نشاط المنشاة محل المراجعة، ومعرفة الصعوبات والمخاطر التي قد تعترضها في المستقبل، وذلك يساعد المراجع بشكل كبير في معرفة مدى اتساق العلاقات بين أرصدة القوائم المالية من ناحية، ومن ناحية أخرى معرفة العلاقات بين البيانات المالية والبيانات غير المالية.

[1]American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), SAS No. 56, Analytical Procedures", (New York: Inc, 1988) p315.

[2] وليم توماس، وامرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض،1989 ، ص336 .

وتتمثل أساليب التحليل المالي في التحليل الأفقي والتحليل الرأسي والتحليل باستخدام النسب المالية[1].

- ✓ **التحليل الأفقي**: يساعد التحليل الأفقي المراجع على تكوين فكرة صحيحة عن واقع المنشاة واتجاهاتها المستقبلية، ويتم استخدامه من خلال دراسة عدة سنوات سابقة، واختيار إحدى السنوات كسنة أساس وقد يتم استخدام المعلومات الواردة في القوائم المالية نفسها ومقارنتها بالسنوات السابقة، أو يتم المقارنة باستخدام النسب المالية، أو قد يكون باستخدام بيانات التوزيع النسبي.

وهي تهدف إلى الحكم على مدى اتزان هذه العلاقات واتساقها، حيث يتم إعداد قائمة توزيع نسبي لكل أرصدة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، ومقارنتهما بقائمة التوزيع النسبي المعياري، ومعرفة الانحرافات وتفسير أسبابها.

- ✓ **التحليل الراسي**: وهي تحديد الأوزان النسبية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية، وكذلك تحديد الوزن النسبي لكل مجموعة متجانسة إلى إجمالي العناصر، وعادة ما يستخدم المراجع هذا الأسلوب في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة وذلك لمعرفة وتحديد الخطر الملازم والأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية.
- ✓ **التحليل باستخدام النسب المالية**: وهو من أكثر وأقدم الأساليب الكمية استخداما من قبل المراجع، وهي تعبر عن العلاقات بين عنصرين أو أكثر، وتفيد المراجع في معرفة التغيرات الهامة وهي لا تعتبر ذات جدوى إلا بعد مقارنتها مع نسب أخرى قد تكون تاريخية من داخل المنشاة، أو نسب من خارج المنشاة تتعلق بالصناعة التي تنتمي إليها المنشاة محل المراجعة وتنقسم النسب المالية إلى أربعة أقسام وهي نسب النشاط ونسب الربحية ونسب السيولة ونسب حقوق الملكية وينقسم كل قسم إلى عدة أنواع من النسب بحيث تدل كل نسبة على مدلول معين.

وبالرغم من بساطة تطبيق هذا الأسلوب وانخفاض تكلفته إلا أنه يشوبه بعض العيوب والتي قد تحد من كفاءة وكفاية أدلة الإثبات، وتتمثل أهم هذه العيوب في أن نتائج المقارنة لا تكون سليمة، لأن أرصدة الحسابات للسنوات السابقة لا تخلو من الأخطاء ولا يستطيع هذا الأسلوب كشف الأخطاء التي تكون على فترات متلاحقة، ولا يستطيع هذا الأسلوب اكتشاف التغيرات التي كان متوقعا حدوثها ولكنها لم تحدث فعلا بسبب الأخطاء والغش، وهي لا توفر أساسا موضوعيا للحكم على معنوية الانحرافات بين الأرصدة الفعلية والأرصدة التي حددها المراجع كأساس للمقارنة، وقد تكون الظروف التي تمر بها المنشاة خلال عدة سنوات غير ثابتة فقد تختلف من سنة إلى أخرى، وللتغلب على العيوب السابقة على المراجع أن يستخدم إجراءات تحليلية أخرى أكثر عمقا ، وهي الأساليب الإحصائية والرياضية. [2]

[1] عبد الغفار حنفي، **أساسيات التحليل المالي ودراسات الجدوى**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 75.

[2] وليم توماس، وامرسون هنكي، مرجع سابق، ص342 .

ثانيا – أسلوب تحليل الاتجاه: يعتبر من الأساليب الأكثر شيوعا بين المراجعين، ويستخدم بهدف التعرف على التغيرات التي حدثت على أرصدة الحسابات خلال الفترة محل المراجعة من خلال مقارنتها بأرصدة حسابات الفترات السابقة، ومعرفة الانحرافات وتحديد اتجاهاتها وتفسير هذه التغيرات ومعرفة الأسباب.[1]

وعند استخدام هذا الأسلوب لابد من معرفة المدخل السببي والمدخل التشخيصي، حيث إن المدخل السببي يستخدمه المراجع لتحديد قيمة مثلى متنبأ بها لكل بند من بنود القوائم المالية في ضوء تحليل اتجاه البيانات والمتغيرات، وذلك بناء على خبرة المراجع وحكمه الشخصي، ثم مقارنة القيم الفعلية للبند بالقيمة المثالية المتنبأ بها.

أما المدخل التشخيصي فيقوم المراجع من خلاله بتحليل يعتمد على مقارنة أرصدة حسابات الفترة الحالية بأرصدة حسابات الفترات السابقة، لغرض التحقق من سيرها في الاتجاه الصحيح ويفضل استخدام المدخل السببي حيث يمكن من خلاله اكتشاف أي مشكلة موجودة في حساب معين نتيجة لسبب عرضي.

وحيث إن تحليل الاتجاه يعتمد على التنبؤ بدرجة كبيرة فإنه عرضة للخطأ، وهذا يتطلب من المراجع تحديد هذا الخطأ من خلال نموذج التنبؤ الذي يعتمد على فهم جيد لأنشطة المنشاة.

إن دقة تحليل الاتجاه تتأثر بدرجة الثقة في البيانات التي يستند عليها المراجع في تحليل الاتجاه وخاصة البيانات من المصادر الخارجية.

ولضمان فاعلية التحليل يتوجب على المراجع القيام بالمتابعة السليمة للحالات التي تشير فيها عملية التحليل إلى ضرورة أجراء فحوص إضافية، بهدف الحصول على دليل إثبات يتميز بالملائمة والموضوعية.

ولتحليل الاتجاه عدة نماذج منها:

نموذج المتغير الوحيد حيث يتم استخدامه بالاعتماد على السلاسل الزمنية لذلك الحساب عن الفترات السابقة، الذي يعتبر من أهم النماذج لسهولة استخدامه وقلة تكلفته، ومن ضمن أساليب هذا النموذج الأسلوب البياني وأسلوب المتوسط المرجح، أما النموذج الثاني لتحليل الاتجاه هو نموذج المتغيرات المتعددة، وهو يعتمد على التنبؤ بمتغير وحيد ولكن من واقع سلاسل زمنية مرتبطة بأكثر من متغير في عملية التنبؤ[2].

ويعتبر التنبؤ بالاتجاه العام للسلاسل الزمنية أكثر العناصر أهمية في مجال المراجعة التحليلية مع ضرورة الأخذ في الاعتبار إن هذا النموذج يحقق درجة عالية من الكفاءة، ولكن على المراجع أن يستخدم خبرته وحكمه الشخصي لمعرفة مقدار خطأ التنبؤ، لان تحليل الاتجاه قد يكون مقياسا غير موضوعي نتيجة خطأ التنبؤ مع أهميته الكبيرة للمراجع لأنه يحدد له مدى معقولية الأرصدة محل الفحص.

[1] فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي،.Financial Inc ، فلسطين، 2008، ص11.

[2] عبد الغفار حنفي، مرجع سابق، ص 76.

ثالثا – أسلوب تحليل الانحدار: إن نموذج الإنحدار يعبر عن علاقة بين متغير تابع وبين واحد أو أكثر من المتغيرات المستقلة فإذا احتوى النموذج على متغير مستقل واحد فيعرف بنموذج الإنحدار البسيط وإذا احتوى على أكثر من متغير مستقل فهو نموذج الإنحدار المتعدد كما أن النموذج قد يكون خطيا أو غير خطي. [1]

ويستخدم أسلوب تحليل الانحدار لتقييم معقولية رصيد أو بند ما، أي يستخدم في التنبؤ عندما تتوفر بيانات تاريخية عن البنود موضوع الفحص، ومتى كان بالإمكان اشتقاق علاقات بين ذلك البند والعوامل الأخرى المؤثرة فيها، سواء كان من داخل المنشاة محل المراجعة أو من خارجها لأن وجود هذه العلاقات تمكن المراجع من تمثيلها بمعادلة رياضية يمكن استخدامها في تقدير قيمة البند محل التنبؤ[2].

ويستخدم المراجع أسلوب تحليل الانحدار للتوصل إلى توقعات لأرصدة الحسابات من خلال استخدام معادلة المربعات الصغرى، والتي يمكن للمراجع أن يستخدمها كأساس للحكم على معقولية الأرصدة الدفترية.

المبحث الثالث: مسؤولية المراجع الداخلي

إن المراجع الداخلي يعتبر هو حلقة الوصل بين المراجعة والإدارة العليا، والمسؤول الأول عن إدارة التدقيق الداخلي، ومن المسؤوليات التي يقوم بها تتضمن تنسيق العمل مع المراجع الخارجي، بما يضمن تغطية أشمل لنطاق عمل المراجعة، والتقليل بقدر الإمكان من ازدواجية العمل وهذا يضمن تحقيق الأهداف المثالية والمرجوة من عملية التدقيق وهذا في إطار المعايير المهنية للتدقيق الداخلي.

المطلب الأول: المعايير الدولية المهنية لتدقيق الداخلي

وتعرف معايير التدقيق بأنها نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق وتعتبر بمثابة المقاييس لتقويم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يؤديه، وصياغتها عن طريق المنظمات المهنية أو التشريع أو العرف المهني. [3]

إن التدقيق الداخلي كأي مهنة تهدف لتحقيقه نتائج مرضية، لذا وجب التحكم فيها من خلال ضبط أداء عملها من خلال مجموعة معايير:[4]

1. **معيار الهدف والسلطة والمسؤولية:** يجب أن يكون الغرض، والسلطة، ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي محددة رسميا في ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتفق مع تعريف للتدقيق الداخلي، ومدونة قواعد السلوك، والمعايير. يجب على مدير التدقيق الداخلي دوريا باستعراض ميثاق التدقيق الداخلي وتقديمها إلى الإدارة العليا والمجلس للموافقة

---

[1] إسماعيل الفقي، محمد قايد عبد الجواد، مرفت مهدي، **التحليل الإحصائي للبيانات بإستخدام SPSS-WIN**، العبيكان للنشر، السعودية،2010، ص199.

[2] إسماعيل محمد عبد الرحمن، **تحليل الانحدار الخطي**، معهد الإدارة العامة، السعودية، 2009، ص 36.

[3] داوود يوسف صبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2010، ص122.

[4] عبد الوهاب نصر على، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، مرجع سابق، ص 284.

عليه، وميثاق التدقيق الداخلي هو وثيقة رسمية تحدد الغرض نشاط التدقيق الداخلي، والسلطة، والمسؤولية. ميثاق التدقيق الداخلي يحدد موقف نشاط التدقيق الداخلي في داخل المنظمة، بما في ذلك طبيعة العلاقة مدير التدقيق الداخلي لتقديم التقارير الفنية مع المجلس؛ يجيز الاطلاع على السجلات، والأفراد، والخصائص الفيزيائية ذات الصلة لأداء التعاقدات، ويحدد نطاق أنشطة المراجعة الداخلية. الموافقة النهائية على ميثاق التدقيق الداخلي تقع على عاتق المجلس.[1]

2. **معيار الاستقلالية والموضوعية:** يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، والمدقق الداخلي يجب أن يكون موضوعيا في أداء عمله ،وفقا لهذا المعيار ينبغي أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا ،و ينبغي أن يتصف المراجعين الداخليين بالموضوعية عند أداءهم لإعمالهم و يشير الاستقلال للخلو من الحالات التي قد تهدد مقدرة نشاط التدقيق أو مدير إدارة التدقيق الداخلي من أداء أو الوفاء بمسؤوليات التدقيق الداخلي بطريقة غبر متحيزة أما الموضوعية فتعني امتلاك العقلية الغير المتحيزة التي تسمح للمدققين الداخليين أن يقوموا بأداء التكليفات بنفس الطريقة التي يقتنعوا بها عند أداهم لعملهم و انه لا توجد تنازلات تخل بجودة التدقيق و تتطلب الموضوعية عدم خضوع المراجعين الداخليين لأي أطراف أخرى عند إصدار أحكامهم على الأمور المتعلقة بالتدقيق و ينبغي إدارة التهديدات الموضوعية على المستوى التنظيمي و الوظيفي و على مستوى التكليف، و على مستوى المراجع نفسه. [2]

3. **معيار الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة:** وينبغي أداء التكليفات بالكفاءة والعناية المهنية الواجبة وتعني الكفاءة أن يمتلك المراجع الداخلي المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى المطلوبة الأداء مسؤولياته الفردية ولذلك ينبغي أن يمتلك أو يحصل مدير التدقيق الداخلي بشكل تجميعي على المهارات والمعرفة والكفاءات الأخرى المطلوبة لأداء مسؤولياته.

4. **معيار برامج التحسين والتوكيد على الجودة:** ينبغي أن يحافظ ويطور مدير التدقيق الداخلي برامج للتحسين والتوكيد على جودة بحيث تغطي أو تشمل كل جوانب نشاط التدقيق الداخلي، ويجب مراعاة أن برامج التحسين والتوكيد على الجودة مصممة للمساعدة على تحديد مدى تمشي نشاط التدقيق الداخلي مع تعريفه والمعايير وتقييم ما إذا كان المراجعين الداخليين يطبقون او يلتزمون بقواعد أخلاقيات المهنة، كما تساعد البرامج أيضا على متابعة مدى كفاءة وفعالية نشاط التدقيق الداخلي وتحديد فرص التحسين.

5. **معايير الأداء:** وتشتمل على معايير الأداء التي تصف طبيعة التدقيق الداخلي وتوفر معايير يمكن من خلالها الحكم على جودة أداء التدقيق الداخلي وهذه المعايير هي:

---

[1] عبد الوهاب نصر على، **معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث الاصدارات الدولية، مدخل دولي مقارن لإدارة المخاطر**، دار التعليم الجامعي، 2016/2015، ص ص 284-286

[2] عبد الوهاب نصر على، **معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث الاصدارات الدولية، مدخل دولي مقارن لإدارة المخاطر**، مرجع سابق، ص289.

- **معيار يتعلق بإدارة أنشطة التدقيق الداخلي**: والذي يستوجب على المدير التنفيذي لوحدة التدقيق الداخلي إدارة القسم بما يضمن المساهمة بإضافة القيمة للمنظمة والذي يشمل: [1]

- معيارا فرعيا حول التخطيط: والذي يوجب على المدير التنفيذي أن يقوم بإعداد خطة للتدقيق الداخلي مبنية على تحديد أولويات مواجهة المخاطر التي تواجهها المنشأة وأن تتسق هذه الخطة مع أهداف المنظمة.
- كما يشمل هذا المعيار معيارا حول التواصل مع الجهات المختصة والحصول على الموافقة والذي يتعلق بضرورة اتصال المدير التنفيذي لوحدة التدقيق الداخلي بالإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة لإبلاغها بالخطط والتغييرات الجوهرية على الخطط والحصول على الموافقة عليها.
- كما وتشمل هذه المعايير معياراً فرعياً حول إدارة الموارد والذي يتعلق بأن من واجبات المدير التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي أن يتأكد دائما من توافر الموارد الكافية لإنجاز خطة التدقيق الداخلي ويتعلق بالسياسات والإجراءات والذي يتعلق بأن على المدير التنفيذي للتدقيق أن يقوم برسم السياسات ووضع الإجراءات التي تكفل قيامه بإنجاز الخطة الموضوعة.
- كما يشمل هذا المعيار معيارا آخر يتعلق بالتنسيق والذي يوجب على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي الاتصال والتنسيق مع الأطراف الداخلية والخارجية التي تقوم بتزويد المنظمة بالخدمات التأمينية والاستشارية منعا لازدواج العمل وضياع الجهود.
- وكذلك يشمل معيارا يختص بالتقرير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا وينص على أن مدير التدقيق التنفيذي يجب عليه أن يرفع تقريرا دوريا للإدارة العليا ومجلس الإدارة يتضمن غرض العمل الذي قام به والسلطات اللازمة لإنجازه ومسئوليته عن ذلك ونسبة ما تم انجازه من الخطة وكذلك يجب أن يشمل الإفصاح وكشف مخاطر محددة تواجه المنظمة والأمور الرقابية والقضايا المتعلقة بالرقابة والحوكمة وأية أمور كلفته بها الإدارة العليا.

- **معيار يتعلق بطبيعة العمل**: والذي يشمل معايير تتعلق بـ:[2]

– بإدارة المخاطر: وينص على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يساعدا لمنظمة على تحديد وتقييم المخاطر الهامة التي تتعرض لها، وأن يساهم في تحسين إدارة المخاطرة ونظم السيطرة عليها.

– الرقابة: وينص هذا المعيار على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يساعد المنظمة على الاحتفاظ بنظم فعالة للرقابة من خلال تقييم كفاءة وفعالية هذه النظم وبتقديم الاقتراحات الفعالة باتجاه التحسينِ المستمر.

–حوكمة الشركات: وينص هذا المعيار على أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يقيم عملية الحوكمة في الشركة ويقدم التوصيات المناسبة لتحسين الحوكمة وتحقيق الأهداف التالية:

1–الترويج للأخلاق والقيم الملائمة في المنظمة وضمان الأداء التنظيميِ الفعال والمسئولية التنظيمية للإدارة.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الى التدقيق الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 25.

[2] يوسف سعيد يوسف المدلل، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري**، رسالة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين ،2007، ص52.

2-فعالية توصيل المعلومات حول الرقابة والمخاطر إلى المستويات المناسبة داخل المنظمة

3-ضمان التنسيق الفعال بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي والخارجي.

- **معيار يتعلق بتخطيط التعاقد (الارتباط)** : والذي يلزم المراجعين الداخليين أن يقوموا بوضع وتسجيل خطة عمل لكل ارتباط على أن تحتوي بالحد الأدنى على نطاق العمل وأهدافه والتوقيت والمصادر المادية والبشرية التي ستستخدم في انجاز هذا العمل ويلزم المعيار في إعداد الخطة بالأخذ بالاعتبارات التالية:

- مراجعة أهداف النشاط والوسائل التي يتم بواسطتها التحكم والرقابة، والمخاطر الهامة التي تحيط بالنشاط ومصدر هذه المخاطر والطرق المتبعة لإبقاء هذه المخاطر ضمن المستوى المقبول وكفاية وفعالية أنشطة إدارة المخاطر ونظم الرقابة بمقارنة مع نموذج معد لذلك مسبقا أو دليل خاص.

-الفرص المتاحة للقيام بتحسينات جوهرية أو هامة في إدارة المخاطر ونظم الرقابة.

ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية هي: [1]

- **أهداف الارتباط**: ويشير المعيار إلى أن الأهداف يجب أن تحدد مسبقاً لكل ارتباط على حدة.
- نطاق الارتباط: والذي يشترط أن يلبي نطاق العمل تحقيق الأهداف بشكل كامل.
- موارد الارتباط: حيث يجب على المراجعين الداخليين أن يحسبوا الموارد اللازمة لإجراء كل ارتباط بما يضمن تحقيق الأهداف وأن يخصص للارتباط الموظفين المناسبين لطبيعة ودرجة التعقيد والوقت المتاح والموارد المادية المتاحة.
- برنامج العمل: حيث أنه يجب على المراجعين الداخليين أن يطوروا برامج العمل التي تضمن تحقيق الخطة والأهداف الموضوعة ويجب أن تكون هذه البرامج مكتوبة.

- **معيار يتعلق بتنفيذ الارتباط**: ويشير بأن المراجعين الداخليين يجب أن يحددوا ويحللوا ويقيموا ويسجلوا المعلومات اللازمة للوصول إلى أهداف الارتباط ويشمل:[2]

- تحديد المعلومات حيث يشير المعيار إلى أن المراجعين الداخليين يجب عليهم تحديد المعلومات الملائمة والموثوقة والكافية لإنجاز النشاط.
- وتحليل المعلومات حيث يشير المعيار إلى أن المراجعين الداخليين يجب أن يبنوا استنتاجاتهم على تقييم وتحليل المعلومات بشكل كافي وعميق.
- وتسجيل المعلومات حيث يشير المعيار إلى أن المراجعين الداخليين يجب أن يقوموا بتسجيل المعلومات ذات العلاقة بتحليلاتهم واستنتاجاتهم والتي تدعم الآراء التي يتوصلون لها.
- والإشراف الكافي حيث يشير المعيار إلى أن المراجعين الداخليين يجب أن يخضعوا لإشراف ملائم وكافي للتأكد من الوصول إلى الأهداف وتأمين جودة العمل وضمان تطور الطاقم.

[1] يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سابق، ص 53.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الى التدقيق الحديث، مرجع سابق**، ص30.

- **معيار يتعلق بتوصيل النتائج:** ويوضح أن المراجعين الداخليين يجب أن يقوموا بتوصيل نتائج عملهم إلى الجهات ذات العلاقة ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية:

- معايير ومكونات الاتصال: حيث يشير المعيار إلى أن التقرير يجب أن يوضح الأهداف والنطاق والاستنتاجات والتوصيات وخطط ملائمة للوصول إلى تطبيق التوصيات.
- وجودة التقارير حيث يشير المعيار إلى أن التقارير يجب أن تكون دقيقة وموضوعية ومختصرة وبناءة وواضحة وفي الوقت المناسب، وإذا ما رفع التقرير وتم بالخطأ إغفال معلومة هامة أو حذفها فيجب على المدير التنفيذي للتدقيق إيصال المعلومة إلى جميع مستلمي التقرير الأصلي.
- ومعيار خاص بحالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير في ارتباطات معينة حيث يشير المعيار إلى أنه حين يكون هناك عدم التزام كامل بمعايير التدقيق الداخلي فانه على التقرير أن يوضح المعيار الذي لم يتم الالتزام به بشكل كامل وسبب عدم الالتزام وتأثير عدم الالتزام.
- نشر النتائج: حيث يشير المعيار إلى أن المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي يجب أن يوصل نتائج العمل إلى الأطراف المناسبة.

- **معيار يتعلق بمراقبة تنفيذ التوصيات:** حيث يشير المعيار إلى أن المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي يجب أن يؤسس ويحافظ على نظام خاص لمراقبة تنفيذ التوصيات الواردة في تقاريره.
- **معيار يتعلق بمستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات:** حيث يشير إلى أن المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي إذا ما وجد أن مستوى المخاطر المتبقية بعد تنفيذ التوصيات غير مقبول، فان عليه أ، يناقش المسألة مع الإدارة العليا وعند عدم الوصول إلى حل على المدير التنفيذي للتدقيق بالتوافق مع الإدارة العليا أن يتوجه إلى مجلس الإدارة وإبلاغه بالأمر.
- **معايير تطبيق وإجراءات التدقيق الداخلي:** والتي تتعلق بالإجراءات الواجب اتخاذها لإنجاز المجموعة السابقة من معايير التدقيق الداخلي وتم إدراجها ضمن المجموعتين الرئيسيتين السابقتين حيث أفرد خلف كل معيار من المعايير المعيار الخاص بكيفية انجازه. [1]

[1] يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سابق، ص 56.

المطلب الثاني: استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وميثاق أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية

الفرع الأول: استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي

يعتبر مفهوم الاستقلال بشكلٍ عام حجر الزاوية في أي عملية تدقيق أو أي عملية رقابية أو تقييمية، ولا تعتبر الخدمات الرقابية والتدقيقية ذات قيمة بعيد اً عن مفهومي الموضوعية والاستقلالية حيث أكدت جميع تعريفات المراجعة الداخلية على مبدأ الاستقلالية باعتباره مبدئا أساسيا، وليتمكن المراجع الداخلي من تحقيق أهداف التدقيق يجب أن يكون موضوعيا ومستقلا حتى يتسنى للإدارة أن تضع كامل ثقتها به، وتعتمد على نتائجه وتوصياته ويشير مفهوم الاستقلالية إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المراجع الداخلي أن يكون مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، وأن يكون بعيد اً عن تأثير الجهة التي يتولى مراجعة عملياتها، وهذا يعني شعور الممارسين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون ضغوط أو انقياد لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم . [1]

مفهوم الموضوعية: يتعلق بنوعية التقديرات والقرارات والأحكام وجودتها انطلاقا من الحالة الذهنية التي يمر بها والتي لا يشعر من خلالها بتضارب المصالح، بمعنى أن الموضوعية هي نتاج الاستقلالية، كما أن غياب عنصر الاستقلالية بالنسبة للمدقق الداخلي يفقد القدرة على تحقيق الموضوعية و إضافة أية قيمة للمنشأة، وبمعنى آخر تفقد العملية التدقيقية قيمتها، غير أن مفهوم الاستقلالية مفهوم مطلق وصعب التطبيق، فالمراجع الداخلي مرتبط بالمنشأة ارتباطاً تعاقديا كموظف داخل المنشأة وفيما يلي أربعة أنواع الاستقلالية المراجع الداخلي وهي كالتالي: [2]

- **الاستقلالية المهنية** ويطلق عليه الاستقلال التنظيمي والذي يتم تدعيمه من خلال الهيكل التنظيمي ويمكن تحقيق هذا النوع من الاستقلالية عبر تشكيل لجنة مستقلة داخل المنشأة يصدر عنها التفويض للمدقق الداخلي للقيام بالعمل، وكذلك قرار تعيينه وعزله وتحديد راتبه ومكافأته.
- **الاستقلالية في أداء عملية التدقيق** :ويقصد بها عدم تأثر المراجع الداخلي بآراء الغير عند تخطيط عملية التدقيق وعند القيام بالفحص، وهذا ما يعرف بالموضوعية التي يتم تدعيمها بقواعد وأخلاق مهنية عالية المستوى يتم احترامها من قبل المراجع الداخلي ومن قبل الأطراف ذات العلاقة بعمله.
- **الاستقلالية الفنية** :ويقصد بها امتلاك المراجع الداخلي أعلى درجات المهارة في أداء العمل المنطوي به، ويتم تعزيزها من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب المناسب.
- **الاستقلالية المالية** :ويقصد بها اعتماد مخصصات دائرة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا ومناقشة تفاصيلها مع الإدارة العليا وهذا النوع من الاستقلالية يعتبر امتداد للاستقلالية المهنية.

وجاءت معايير التدقيق وميثاق أخلاقيات المهنة لتعزيز موضوعية واستقلالية المراجع الداخلي حيث أكد المعيار الثاني من المعايير العامة التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن يزاول مهنة التدقيق على ضرورة أن يكون المراجع

---

[1] رغدة إبراهيم المدهون، **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي**، رسالة الماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2014، ص 30.

[2] رغدة إبراهيم المدهون، مرجع سابق، ص 31.

مستقلا بتفكيره في جميع الأمور وأن يكون مستقلا أيضاً في اتخاذها للقرارات دون أي تحيز لأطراف معينة داخل المؤسسة فالاستقلالية ضرورة لا غنى عنها ومن شأنها أن تضفي المزيد من الثقة على الأمور التي أبدي رأيه فيها.

الفرع الثاني: ميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي

يعتبر ميثاق أخلاقيات المهنة الثقافة الأخلاقية التي تحكم مهنة التدقيق الداخلي حيث تعتبر ضرورية وأساسية لنشاط التدقيق الداخلي باعتبار أن مهنة التدقيق الداخلي تقوم أساسا على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، ويمتد نطاق مبادئ أخلاقيات المهنة إلى ما هو أبعد من تعريف مهنة التدقيق الداخلي لكي يشمل أيضا عنصرين أساسين، هما كما يلي:[1]

1-المبادئ وثيقة الصلة بمهنة التدقيق الداخلي وممارستها.

2-قواعد السلوك المهني التي تحدد المعايير التي يتوقع من المراجعين الداخليين مراعاتها.

وفيما يلي توضيح لقواعد السلوك المهني الواردة في ميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي بحيث تعد هذه القواعد بمثابة عامل مساعد في تحويل المبادئ إلى تطبيقات عملية، كما أن المقصود منها توجيه السلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين، وإرساء وتعزيز ثقافة أخلاقية محددة تحكم مهنة التدقيق الداخلي وهي كما يلي:[2]

الاستقامة: التي من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على أراء وأحكام المراجع الداخلي، ولتحقيق مبدأ الاستقامة فإن المراجع الداخلي عليه إتباع قواعد السلوك المهني التالية:

- تأدية الأعمال بنزاهة وحرص والشعور بالمسؤولية.
- الالتزام بالقوانين المعمول بها ومراعاة الإفصاح عما يتوفر لهم من معلومات في الحدود المتوقعة منهم وفقاً للقوانين المعمول بها وأصول المهنة.
- عدم المشاركة في أي نشاط غير مشروع أو القيام بأي أفعال وتصرفات تسئ إلى مهنة التدقيق أو إلى المؤسسة.
- المساهمة في تحقيق الأهداف المشروعة والسليمة للمؤسسة.

الموضوعية: يجب على المراجع الداخلي مراعاة أرفع مستويات الموضوعية في جمع وتقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط الذي يقوم بتدقيقه، ويجب عليه مراعاة عدم التأثر في تكوين رأيه أو حكمه بمصالحه الشخصية أو بآراء أو تأثيرات الآخرين ولتحقيق مبدأ الموضوعية فإن المراجع الداخلي عليه إتباع قواعد السلوك المهني التالية:[3]

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة الداخلية والخارجية**، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية ،1998، ص28

[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل، الاردن، 1998، ص 125.

[3] أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان،2009، ص23.

- عدم المشاركة في أي نشاط أو علاقة قد تسئ أو يتوقع أن تسئ إلى تقييمه المحايد ويشمل ذلك عدم المشاركة في الأنشطة أو العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح المؤسسة وعدم قبول أي شيء من شأنه أن يسئ أو يفترض أن يسئ إلى تقديره المهني.
- جنب إخفاء بعض الحقائق المادية والتي ينشأ عن عدم الإفصاح عنها تحريف أو تشويه في تقاريره عن الأنشطة التي تجري مراجعتها.

السرية: على المراجع الداخلي احترام قيمة وملكية المعلومات التي يتلقاها أو يطلع عليها وعدم الإفصاح عن تلك المعلومات بدون الحصول على الإذن أو التفويض المناسب اللازم، وذلك ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، لذلك فإن عليه حماية المعلومات التي يحصل عليها في سياق أداء واجباته وعدم استخدامها لتحقيق أي منفعة شخصية أو على نحو من شأنه مخالفة القوانين أو الإساءة إلى المؤسسة.

الكفاءة المهنية: وتتضمن قواعد السلوكية التالية: [1]

- يجب على المراجعين الداخليين أن يؤدوا فقط الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة.
- يجب على المراجعين الداخلين أن يؤدوا خدمات التدقيق الداخلي طبقا للمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- يجب على المراجعين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المراجع الداخلي والصعوبات التي تواجه المراجع الداخلي

الفرع الأول: حقوق وواجبات المراجع الداخلي

إن الدور الهام الذي يلعبه المراجع الداخلي في تحقيق الشفافية المالية يجعل له حقوق يتمتع بها ويقابلها واجبات عليه القيام بها، وفيما يلي بيان لتلك الحقوق والواجبات:

حقوق المراجع الداخلي: وهي متمثلة في الآتي: [2]

- حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى المراجع ضرورتها للمساعدة على القيام بعمله.
- حق تحديد وقت جرد ممتلكات المؤسسة والتزاماتها من أجل التأكد من عدالة تصوير البيانات المالية لواقعها.
- حق حضور اجتماع البيئة العامة للمساهمين.
- حق الإطلاع في أي وقت على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها وكذلك محاضر جلسات مجلس الإدارة.
- حق الحصول على صورة أو نسخة من الاستفسارات أو البيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين.
- حق دعوه الهيئة العامة للانعقاد وذلك في حالات الضرورة القصوى.

---

[1] احمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، عمان، الأردن، دار الصفاء للنشر والتوزيع ،2009، ص55.

[2] كمال محمد سعيد كامل النونو، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العامة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل كمية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة،2009 ، ص33 .

واجبات المراجع الداخلي: وهي متمثلة في الآتي: [1]

- تدقيق حسابات المؤسسة وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات اللينة وأصولها العلمية والفنية.
- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية إنجاز الأعمال في المؤسسة وجودتها.
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- المساعدة في تصميم وتطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف.
- تقديم الاقتراحات والإرشادات اللازمة لتحسين إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
- القيام بأعباء التدقيق الشامل لتلبية حاجة الإدارة، ويشمل تدقيق الالتزامات المالية.

الفرع الثاني: الصعوبات التي تواجه المراجع الداخلي

يواجه المراجع الداخلي بعض الصعوبات في أثناء تأديته لعمله، ويمكن إجمال هذه الصعوبات على النحو الآتي: [2]

- عدم فهم بعض الموظفين دور المراجع الداخلي في تطوير أساليب العمل وتحسينه وأن دوره لا يقتصر على إبراز الملاحظات وبيان مقدار الانحرافات، بل يمتد إلى إيجاد الحلول وتقديم التوصيات والاقتراحات بما يعود بالفائدة على المؤسسة وعلى العاملين فيه ومحاولة بعض الموظفين تبرير الأخطاء والانحرافات السلبية بصورة مغلوط فيها مما يؤدي إلى تضليل المراجع الداخلي في تفسير الانحرافات.
- ضغط العمل في الفروع يؤدي إلى التأخر في إنجاز مهمة التدقيق؛ مما يؤدي- في بعض الأحيان-إلى اكتشاف بعض الأخطاء بصورة متأخرة، مما يصعب معالجتها، وعدم إطلاع بعض الموظفين على التعليمات الداخلية (سياسات وإجراءات) بالقسم الذي يعمل به، مما يؤدي إلى وجود بعض الأخطاء التي تؤثر في أداء العمل، وهذا يعود أحيانا إلى انخفاض نسبة المراجعين الداخليين إلى إجمالي الموظفين في المؤسسة مما يؤثر تأثيرا سلبيا في فعالية التدقيق الداخلي.
- استمرار ارتكاب الأخطاء التي وردت في التقارير السابقة على الرغم من التأكيد بالرد على تلافي الأخطاء مستقبلا .وإجابة بعض الموظفين عن ملاحظات التدقيق الداخلي الواردة في التقارير بصورة مبهمة، وأحيانا لا تمت إلى الملاحظة بصلة.
- يشكل حصر بعض أعضاء مجلس الإدارة لعمل المراجع الداخلي بالأعمال المالية والمحاسبية فقط عائقا في أداء المراجع لأعمال التدقيق الإداري.

[1] كمال محمد سعيد كامل النونو، مرجع سابق، ص34.

[2] يونس عليان الشوبكي، **"أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية"**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد30 ، العدد الأول،2014، ص185.

المطلب الرابع: أهمية إستخدام المراجعة التحليلية لتحسين أداء المراجع

يؤدي إستخدام المراجعة التحليلية إلى تحسين أداء الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي، كما يؤدي إستخدامها إلى تحول المراجعة النهائية إلى مراجعة مستمرة، فبدلا من إنتظار نهاية السنة المالية للقيام بعملية المراجعة فإن المراجع يمكنه إستخدام المراجعة التحليلية لمراجعة القوائم المالية في أي فترة من السنة المالية وبالتالي زيادة منفعتها، إضافة إلى إستخدامها في تقييم أداء مساعدي المراجع والكشف عن أوجه القصور في أعمالهم.

لإبراز دور المراجعة التحليلية سوف نتعرض في هذا المبحث إلى أهمية إستخدام المراجعة التحليلية بالنسبة لعملية المراجعة بصفة عامة وللمراجع والأطراف المستفيدة من عملية المراجعة بصفة خاصة.

✓ **فهم طبيعة أعمال المؤسسة وتحديد مناطق الخطر المحتملة**

إن التخطيط السليم لعملية المراجعة وتقدير مخاطرها الكامنة يحتم على المراجع الداخلي فهم طبيعة أعمال المؤسسة لما له من تأثير على تقديره لمخاطر المراجعة وعلى توقيت إجراءات عملية المراجعة.

تعتبر أساليب المراجعة التحليلية من أهم الأساليب شائعة الإستخدام في مجال فهم طبيعة أعمال المؤسسة، فبمقارنة بيانات السنة الجارية التي لم تتم مراجعتها بعد ببيانات ومعلومات السنة السابقة التي تم مراجعتها يمكن الكشف عن التغيرات الجوهرية التي تستحق زيادة الإهتمام بها والتوسع في فحصها وتجميع الأدلة حول صحتها، وبذلك يمكن للمدقق تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.[1]

إن التغيرات التي يتم إكتشافها يمكن أن تتمثل في إتجاهات عامة أو أحداث معينة تؤثر في تخطيط عملية المراجعة، فالإنخفاض المستمر في نسبة الهامش الإجمالي مثلا قد يدل على زيادة المنافسة في السوق الذي تعمل فيه المؤسسة محل المراجعة مما يجعل المراجع يولي عناية أكبر لطريقة تسعير المخزون خلال عملية المراجعة، أما إذا وجد المراجع زيادة كبيرة في رصيد الأصول الثابتة فإنه يستنتج أن هناك عمليات حيازة هامة يجب أن يقوم بفحصها.

✓ **معرفة مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية**

إن الإختلافات الجوهرية غير المتوقعة بين البيانات المالية للسنة محل المراجعة والبيانات الأخرى المستخدمة في عملية المقارنة*يشار إليها عادة بالتقلبات غير العادية، وهي التغيرات الجوهرية التي تحدث عندما لا يكون من المتوقع حدوثها أو التغيرات الجوهرية التي لا تحدث عندما يكون من المتوقع حدوثها.[2]

وفي كلتا الحالتين فإن أحد الأسباب المحتملة لمثل هذه التقلبات غير العادية هو وجود خطأ محاسبي أو غش أو تلاعب، لذلك يجب على المراجع إذا كانت قيمة الفروق كبيرة أن يحدد أسبابها، ويتأكد من أن هذه الأسباب تتعلق بحدث إقتصادي مقبول وليس نتيجة وجود غش أو خطأ.

---

[1] أحمد عبد المولى أحمد الصباغ، مرجع سابق، ص191.

*إن البيانات المستخدمة في عملية المقارنة قد تكون بيانات السنة السابقة التي تمت مراجعتها، أو تكون بيانات تقديرية كبيانات الموازنة، أو معيارية كالتكاليف المعيارية، أو بيانات مؤسسات أخرى تعمل في نفس المجال.

[2] مدونة صالح محمد القرا، الفحص التحليلي في المراجعة، وثيقة إنترنت متوفرة على الموقع :https://sqarra.wordpress.com/audit2/ (تم الإطلاع عليها بتاريخ 25-03-2017).

فمثلا عند مقارنة المراجع الداخلي لنسبة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينين في العام الحالي مع نفس النسبة في العام الماضي ووجد إنخفاض فيها، وفي نفس الوقت لاحظ إنخفاض في معدل دوران المدينين، فإن ذلك سيشير إلى إحتمال وجود تلاعب في المخصص، ويطلق على هذا النوع من الإجراءات التحليلية إسم "توجيه الإهتمام" حيث ينتج عنه تنفيذ المزيد من الإجراءات التفصيلية في جوانب محددة خلال المراجعة مما قد يؤدي إلى إكتشاف الأخطاء والمخالفات. [1]

✓ **تقليل إختبارات التفاصيل**

إن قيام المراجع الداخلي بأداء الإجراءات التحليلية وعدم ظهور تقلبات جوهرية يدل على إنخفاض إحتمال وجود أخطاء مادية كبيرة أو مخالفات، وبالتالي توفر المراجعة التحليلية دليل قوي يدعم صدق وعدالة عرض الحسابات التي تم تنفيذ الإجراءات التحليلية في نطاقها، مما يجعل المراجع عادة يقلل من إختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة التي يجريها على تلك الحسابات.[2]

فعلى سبيل المثال إذا كانت نتيجة تنفيذ الإجراءات التحليلية على رصيد حساب التأمين المقدم مرضية ففي هذه الحالة قد لا يجد المراجع أن هناك ضرورة لإجراء الإختبارات التفصيلية على هذا الحساب، وكذلك في بعض الحالات الأخرى يمكن للمدقق أن يقلل من حجم العينة التي يطبق عليها الإختبارات التفصيلية، أو يعدل توقيت القيام بالإجراءات التفصيلية.

إن توفير أساليب المراجعة التحليلية لأدلة هامة ومفيدة يتوقف على مصداقيتها وجدواها وملائمتها للظروف التي تطبق فيها، فبالنسبة لبعض أهداف المراجعة وفي بعض الظروف قد تكون الإجراءات التحليلية أكثر الإجراءات كفاءة وملائمة كما هو الحال بالنسبة لأهداف التصنيف السليم للعمليات، إكتمال العمليات المالية التي تم تسجيلها، دقة أحكام وتقديرات الإدارة في نواحي معينة كالديون المشكوك فيها وغيرها، أما في بعض الأهداف الأخرى فيمكن إعتبار الإجراءات التحليلية كموجهة للاهتمام فقط على أفضل تقدير ولا يعتمد عليها عند جمع الأدلة الأساسية كتحديد حدوث العمليات المالية الخاصة بالمبيعات.

✓ **تقدير قدرة المؤسسة على الإستمرار**

يتم إستخدام المراجعة التحليلية كمؤشر على الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها المؤسسة، ويتم أخذ الفشل المالي بعين الإعتبار عند تقدير الأخطار المرتبطة بالمراجعة، بالإضافة إلى ما يتصل بإستخدام الإدارة لمفهوم الإستمرار عند إعداد القوائم المالية ،ويستخدم المراجع هنا بعض أساليب المراجعة التحليلية التي يمكن إستخدامها على نحو مفيد في هذا الصدد كالنسب المالية، فعندما يجد المراجع مثلا أن هناك إرتفاع غير عادي في نسبة الديون طويلة الأجل إلى حقوق الملكية مع وجود إنخفاض مستمر في متوسط نسبة الأرباح إلى إجمالي الأصول وإنخفاض نسبة السيولة

[1] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص193.

[2] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص255.

فإن كل ذلك يدل على إرتفاع نسبي في مخاطر الفشل المالي للمؤسسة، وهذه الحالة لن تؤثر فقط على خطة المراجعة ولكنها تثير شك كبير عن إمكانية إستمرار المؤسسة محل المراجعة مما يتطلب إعادة النظر في تعديل تقرير المراجعة.

لقد ألقت التوصية رقم(34) التي أصدرها مجلس معايير المراجعة (ASB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الضوء على الإعتبارات التي يجب على المراجعين أخذها في الحسبان عندما يصل لعلمهم ما يفيد عدم مقدرة المؤسسة على الإستمرار، وقد ذكرت التوصية أمثلة لبعض المعلومات التي تعتبر عارضا من عوارض الإستمرار مثل:[1]

- تحقق خسائر من العمليات الجارية التي تقوم بها المؤسسة.
- حدوث عجز في رأس المال.
- وجود رصيد سالب للتدفقات النقدية من النشاط الجاري.
- العجز عن سداد قرض، أو العجز عن سداد توزيعات الأرباح المستحقة.
- إفلاس زبون رئيسي، أو توقف المورد الرئيسي الوحيد عن مزاولة النشاط.

[1] أحمد عبد المولى أحمد الصباغ، مرجع سابق، ص132.

خلاصة الفصل:

لقد تطورت إجراءات وعمليات المراجعة من أساليب المراجعة التقليدية إلى الأساليب الحديثة المنبثقة عن الجمعيات المهنية والتي من أهمها دراسة نظام الرقابة الداخلية وتنفيذ مراجعة الحسابات بإستعمال الأساليب العلمية الحديثة، وتركيز الجهود نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية النسبية في المؤسسة، وبعد أن تعرضنا إلى الأسس النظرية للمراجعة التحليلية في هذا الفصل، والمعايير التي تحكم أداء المراجع الداخلي يمكن القول إن هذا الأسلوب الحديث امتاز بالدقة في عملية المراجعة لأنه يقدم التحليلات التفصيلية لنتائج أعمال المؤسسة من خلال الأساليب والمؤشرات الذي يعتمدها المراجع الداخلي خلال تنفيذه لأساليب المراجعة التحليلية التي تساهم بشكل كبير في إعطاء تقييم أداء المؤسسة، لتمكن المراجع الداخلي من تحسين أداءه.

نظرا لسهولة وفعالية الإجراءات التحليلية وإنخفاض تكلفتها فإن أغلب الجهات المهنية توجب على مراجعي الحسابات القيام بها، إذ تتطلب معايير المراجعة الأمريكية ومعايير المراجعة الدولية إستخدام أساليب المراجعة التحليلية التي تساعد على تحسين أداء عمل المراجع بكل كفاءة وفعالية.

الفصل الثاني

تحسين أداء المراجع الداخلي باستخدام المراجعة التحليلية بالمؤسسة الوطنية للأملاح –مركب لوطاية–ENASEL

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الجانب النظري إلى المراجعة والمراجعة التحليلية، سنحاول في الفصل الثاني تطبيق أساليب المراجعة التحليلية في المؤسسة الوطنية للأملاح–مركب لوطاية –ENASEL بالاعتماد على وثائق هذه المؤسسة (الميزانية وجدول حسابات النتائج) من خلال أسلوب التحليل الأفقي وأسلوب النسب المالية خلال الفترة 2012–2015.فهل تساعد المراجعة التحليلية في تحسين أداء المراجع الداخلي؟ وهل تقدم نتائج مرضية؟

وهذا ما سنوضحه في هذا الفصل.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية للأملاح–مركب لوطاية –ENASEL

المطلب الأول: نشأة المؤسسة الوطنية للأملاح وأهم خصائصها

يعتبر المركب من أهم الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية للأملاح ENASEL، الواقع مقرها بمدينة قسنطينة، إنطلقت أشغال إنجازه في سبتمبر عام 1976 بعد دراسة أجرتها المؤسسة الوطنية للأبحاث وإستغلال المناجم (SONAREMسابقا) لإحتياطات الملح الحجري بجبل الملّاح بمنطقة لوطاية، حيث قُدرت هذه الإحتياطات ب 150 مليون طن وقد أشرفت على إنجاز هذا المركب ثلاث شركات أجنبية هي DRAVO CORPORATIONالأمريكية و DRAVO CONSTRUCTION الإيطالية (المتفرعة عن الشركة الأمريكية السابقة الذكر) و شركة DOLLEANS الفرنسية، وهذه الأشغال توقفت خلال الفترة 1980-1982 نتيجة خلافات بين الشركة صاحبة المشروع و الشركات الأجنبية المكلفة بالإنجاز. أما الإنطلاق الفعلي للإنتاج فقد كان في 1982/10/13 تحت إشراف خبراء من شركة DRAVO أين تم إنتاج 290 طن من الملح المكرر في غضون 41 يوما من تاريخ الإنطلاق.

بعد ذلك رحلت شركة DRAVOفي نوفمبر عام 1985 لتخلفها شركة SALTEC LAVALIN الكندية في الإشراف الفني والتقني حتى نهاية عام 1985، ليتسلم عمال المركب مسؤولية الإشراف على عمليات الإنتاج والصيانة والمتابعة.

مركب الملح لوطاية هو وحدة إنتاجية تابعة للمؤسسة الوطنية للأملاح التي أنشئت بمقتضى المرسوم 83-444 المؤرخ بتاريخ 1983/07/16 وتم التحويل القانوني للمؤسسة إلى شركة ذات أسهم تبعا للقانون الأساسي المؤرخ في 04جوان 1990 وهي مؤسسة عمومية إقتصادية ذات أسهم برأس مال قدره 1600 مليون دج. وتعتبر المؤسسة الوطنية للأملاح أكبر منتج وموزع جزائري للملح يتواجد مقرها الاجتماعي (المديرية العامة) بقسنطينة.

تتكون المؤسسة الوطنية للأملاح من 06 وحدات إنتاجية و06 مراكز توزيع على مستوى الوطن هي:

1. مركب الملح لوطاية ولاية بسكرة
2. وحدة بطيوة ولاية وهران
3. وحدة سيدي بوزيان ولاية غليزان
4. وحدة غرغور العمري ولاية سطيف
5. وحدة معالجة الملح بالمغير ولاية الوادي
6. وحدة إنتاج وتوزيع أولاد زواي عين مليلة
7. مركز توزيع الجزائر العاصمة
8. مركز توزيع عنابة
9. مركز توزيع بجاية

10. مركز توزيع ورقلة
11. مركز توزيع وهران
12. مركز توزيع تيارت

نشير إلى أن جميع هذه الوحدات تنتج الملح المعالج (ملح الشطوط)، باستثناء مركب لوطاية الذي ينتج –إلى جانب الملح المعالج–ملحا مكررا مستخرجا من المنجم الصخري القريب من المركب.

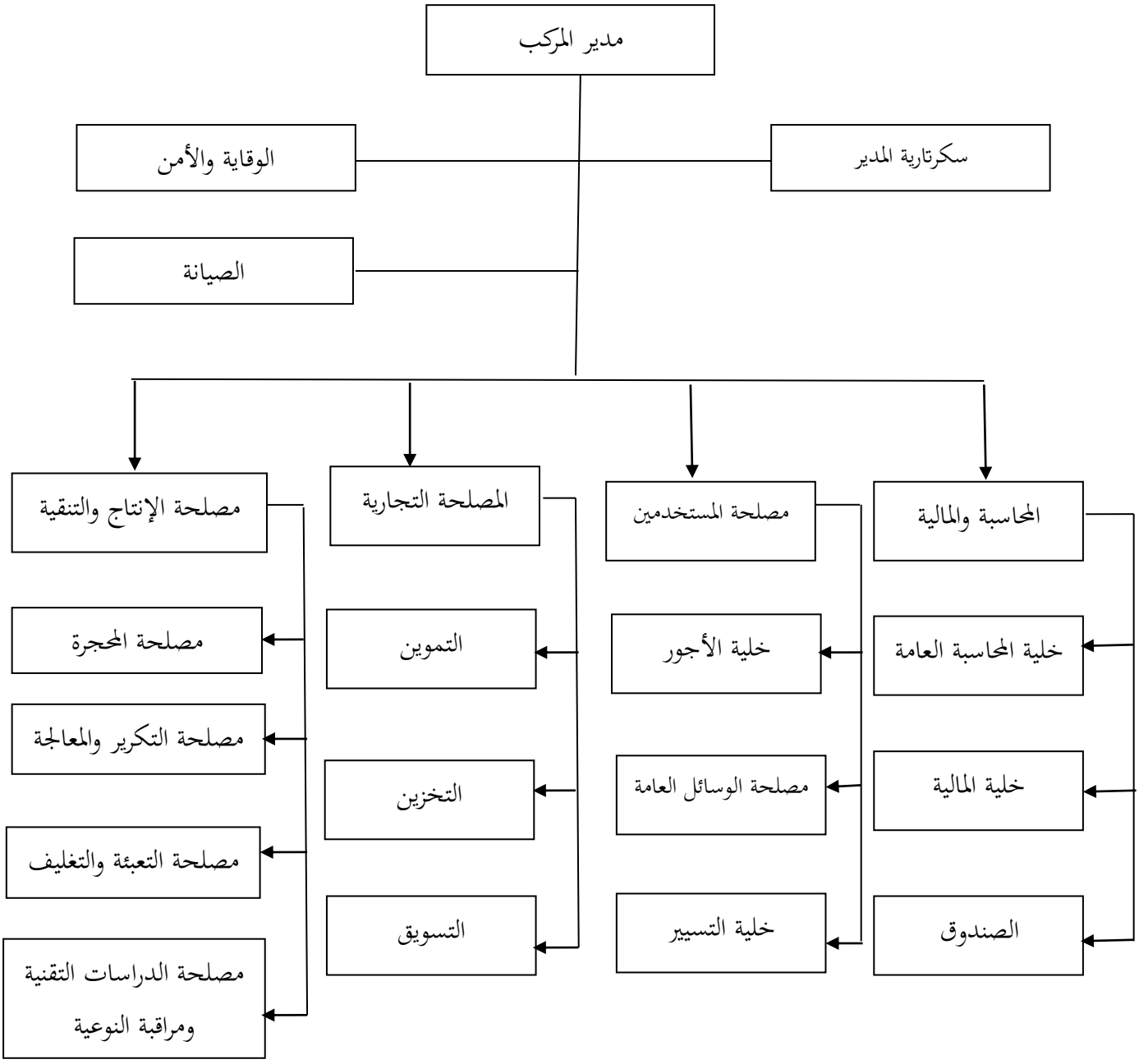
ويعتبر من أكبر وحدات المؤسسة، يتواجد على بعد 25 كم شمال بسكرة يتربع على مساحة 13هكتار، وقد أنشئ لإحتياجات المؤسسة الوطنية للصناعة البيتروكيماوية (ENIP) سكيكدة للملح الصناعي.

أما طاقة المركب الإنتاجية، فقد قدرت في البداية ب 120000 طن سنويا، لكن هذه الطاقة لم يتم بلوغها، لذا عُدلت سنة 1984 لتصبح 70000 طن سنويا، ومع ذلك فإن أقصى ما حققه المركب هو 50000 طن من الملح المكرر عام 1984، هذا الأخير الذي يعتبر من أجود أنواع الملح على المستوى الدولي لأن نقاوته 99.99% وهو ما يؤهل المركب ليكون قطبا صناعيا هاما، لاسيما وأنه الوحيد على المستويين الوطني والإفريقي.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركب تكرير الملح لوطاية

يعتبر الهيكل التنظيمي المحدد والمنظم للمسؤوليات والسلطات وتقسيم العمل داخل المركب، ويشمل على مجموعة من المصالح المبينة في الشكل التالي:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمركب تكرير الملح



المصدر: وثائق المؤسسة سنة 2014

يتكون الهيكل التنظيمي الحالي للمركب من الدوائر والمصالح التالية:

مدير المركب: وهو المسؤول الأول أمام المديرية العامة، مهمته الإشراف على تسيير المركب وحسن سير نشاطه، حيث يساعده في ذلك عدد من الدوائر والمصالح.

دائرة المحاسبة والمالية: تسهر على تسجيل جميع العمليات وكذا معالجة البيانات المحاسبية للإيرادات والنفقات وكل العمليات التي من شأنها التأثير على المركز المالي للمركب. تضم هذه الدائرة ثلاث خلايا:

- **خلية المحاسبة العامة:** تقوم بالتقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية والتصريحات الجبائية وكل ما يتعلق بالجوانب المحاسبية والجبائية للمركب.
- **خلية المالية:** تقوم بمتابعة الحركات المالية الدَّاخلة والخارجة (قبض حقوق المركب وتحصيلها، متابعة ديونه وسدادها)، وكذا جميع عمليات المقاربة البنكية والتسوية.
- **خلية الصندوق:** مهمتها متابعة حركة المبالغ الداخلة إلى الصندوق والخارجة منه، كما تقوم بتحويل مبالغ من وإلى الحساب البنكي لضمان السير الحسن لنشاط المؤسسة وتلبية جميع المعاملات.

وتجدر الإشارة إلى أن دائرة المحاسبة والمالية لا تضم خلية المحاسبة التحليلية، وهذا يوحي بعدم وجود متابعة دقيقة لمختلف التكاليف فهي تتم على مستوى الوحدة المركزية بقسنطينة.

دائرة المستخدمين: تعمل هذه الدائرة على تلبية حاجة المركب للعنصر البشري، كما تقوم بتكوين العمال عن طريق إجراء ملتقيات قصيرة أو طويلة المدى. يتمثل الجزء الأهم من نشاطها في حساب الأجور وتطبيق القوانين المنصوص عليها في قانون العمل، لذلك فهي تضم ثلاث خلايا: خلية الأجور، خلية الوسائل العامة، خلية المنازعات.

الدائرة التجارية: مهمتها الأساسية تزويد المركب بكل حاجاته من المواد الأولية والحرص على تلبيتها بأحسن سعر وأفضل جودة وفي الآجال المحددة وبالكميات المطلوبة، وبالمقابل تعمل على تصريف وتسويق منتجات المركب. تضم هذه الدائرة ثلاث مصالح:

- **مصلحة التموين:** دورها الأساسي تموين المركب بكل ما يتطلبه نشاطه: مواد أولية، أغلفة، متفجرات، قطع الغيار، مادة اليود ...إلخ.
- **مصلحة التخزين:** تسهر على متابعة حركة المخزونات الداخلة والخارجة وتسييرها، سواء كانت مواد أولية أو منتجات تامة الصنع.
- **مصلحة البيع:** تمثل نقطة التعامل المباشر مع العملاء، حيث تقوم بإبرام صفقات البيع ومتابعة الزبائن والبحث عنهم وفوترة المبيعات، كما تقوم بفتح نقاط بيع جديدة وتنظيم حملات إشهارية لمنتوجات المركب.

دائرة الإستغلال: تعتبر من أهم الدوائر وأضخمها، حيث تقوم بإعداد مخططات الإنتاج والإشراف على مختلف مراحل العملية الإنتاجية. تضم هذه الدائرة العديد من المصالح:

- **مصلحة المحجرة:** تقع عند المنجم الصخري على بعد 3 كم من المركب، مهمتها إستخراج الملح الخام من المنجم باستعمال المتفجرات وفقا للطرق المستخدمة في مختلف المناجم، ثم نقل الكتل الصخرية الناتجة إلى مصلحة التكرير أين يتم تفتيتها لتخضع إلى عملية التكرير.
- **مصلحة التكرير:** تعتبر من أهم مصالح المركب، حيث تشرف على عدة مهام أهمها: تكسير وتفتيت الكتل الصخرية التي تصل المركب، ثم يتم فصل الأجسام الدخيلة عن الملح. أيضا في هذه المرحلة يتم طحن فتات الملح مجددا، والهدف من هذه المرحلة فصل ما بقي من الشوائب الدخيلة على الملح الخام وتصفيته ليتم نقله إلى مكان تشكيل بلورات الملح(Cristallisation).
- **مصلحة المعالجة:** تختص هذه المصلحة بنوع آخر من الملح وهو الملح القادم من الشطوط، حيث تشرف على معالجة الملح الخام الذي ينقل في شاحنات من وحدة المغير، ليتم تحويله إلى ملح غذائي أو صناعي عن طريق التنظيف وإزالة الرواسب والشوائب العالقة به.
- **مصلحة التكييف:** تعمل هذه المصلحة على تحضير وتكييف الملحين الصناعي والغذائي بجميع أنواعهما التي تفوق 40 نوعا، حيث تقوم بتعبئة الملح وتعليبه بعد إضافة اليود إلى الملح الغذائي (سواء كان مكررا أم معالجا) أثناء عملية شحنه من المخازن إلى مصلحة التكييف.
- **مصلحة الدراسات التقنية ومراقبة النوعية:** تضم هذه المصلحة مخبر الوحدة الذي يشرف على عمليات المياه ومراقبة نسبة مادة اليود والمواد الكيميائية الأخرى في الملح، كما يسهر على متابعة نوعية الملح المنتج لضمان جودته وفقا للمعايير الوطنية والدولية. حيث يحرص على نقاوة تصل إلى 99.99% للملح المكرر، و98.60% للملح المعالج. إلى جانب ذلك فهو يهتم بالبحث لإكتشاف إستعمالات جديدة للملح خاصة في المجال الصناعي. كما يعمل هذا المخبر على التنسيق مع المخبر المركزي التابع للإدارة العامة بقسنطينة، الذي يتولى عمليات البحث والتطوير وكذا تقديم الإستشارة التقنية في مختلف المحالات، إضافة إلى التحقيق في شكاوى الزبائن من نوعية الملح الذي ينتجه المركب.
- **دائرة الصيانة:** تشرف هذه الدائرة على صيانة جميع آلات المركب ووسائل النقل وكافة التجهيزات. تحتل هذه الدائرة أهمية بالغة في المركب نظرا للدور الذي تلعبه في الحفاظ على إستمرارية أشغال الآلات التي أُهتلك معظمها بنسبة 100% منذ أمد. تضم هذه الدائرة ثلاثة مصالح هي: مصلحة الميكانيك، مصلحة الكهرباء الصناعية، مصلحة الآلات والمعدات المتحركة.

إلى جانب هذه الدوائر والمصالح هناك مصلحة الوقاية والأمن التابعة للمدير مباشرة، حيث تسهر على أمن العمال داخل المركب بتوفير ما يلزم لذلك من ملابس وأحذية وخوذات واقية...إلخ، وكذا تعليق لافتات تلخص التدابير الوقائية والإسعافات الأولية في حالة الحوادث. إلى جانب ذلك تسهر هذه المصلحة على الحفاظ على ممتلكات المركب.

إضافة إلى مصلحة الوقاية والأمن، نجد أمانة المديرية التي تشرف على جميع مهام السكريتارية المعروفة: تلقي الصادر والوارد من البريد، حفظ الوثائق ...إلخ.

المطلب الثالث: نشاط مركب تكرير الملح لوطاية

يعتبر مركب تكرير الملح الوحيد على المستويين الوطني والإفريقي الذي ينتج ملحا مكررا، إضافة إلى الملح المعالج وبعض الأنواع الأخرى من الملح، حيث يقوم باستغلال جبل الملاح (ملح الصخرة) المتواجد بالمنطقة على بعد 3كم من المركب لإنتاج ملح مكرر ذي جودة عالية، بالإضافة إلى إستغلال ملح الشطوط ذات التبلور الطبيعي، وفي الحالتين نحصل على مادة كلورير الصوديوم بدرجة عالية من النقاوة، لإنتاج ملح معالج.

وللعلم فإنه تم الإستغناء عن إستخراج مادة الملح من المنجم الحالي نهاية سنة 2005 وهذا راجع للتكلفة الكبيرة في إنتاجه، وقد حافظ المركب في إنتاج ملح الشطوط إلى غاية يومنا هذا لتوفير الملح الغذائي والصناعي لكل الزبائن كما ونوعا، أما إنتاج المركب فيرتكز نشاطه على ثلاثة أنواع من الأملاح: ملح غذائي وآخر صناعي، ولكل صنف تشكيلة واسعة من الأنواع، بالإضافة للأملاح الخاصة ويمكن تحديد أهمها فيما يلي:

1. **أملاح غذائية:**
   - ملح المائدة (رفيع)بمختلف أنواع التعليب
   - ملح الطبخ (شمسي)بمختلف أنواع التعليب
   - ملح المخابز
2. **أملاح معدنية:**
   - ملح صناعي بمختلف أنواع التعليب
   - ملح أقراص لمعالجة المياه
3. **أملاح خاصة:**
   - ميديسال: ملح خاص للذين يعانون من ضغط الدم
   - بيكربونات الصوديوم
   - سلما: ملح خاص لآلات الغسيل
   - راحة: ملح الحمام
   - جسيم: ملح خاص للتصبير

- آنية: ملح خاص لغسيل الأواني

ويمكن تلخيص أهم المنتجات من هذه الأنواع في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): أهم منتجات المركب من الأملاح "الغذائي والصناعي والخاصة"

الملح الغذائي	الملح الصناعي والأملاح الخاصة
- ملح مكرر "رفيع" 1كغ و500غ. - ملح مكرر "رفيع" قارورة(flacon)1 كغ و750 غ و500 غ. - ملح مكرر "رفيع" (dosette) 10غ ،60غ، 150غ. - ملح مكرر 25كغ و50كغ. - ملح معالج "شمسي" 1كغ. - ملح معالج كيس 25كغ و50كغ.	- ملح صناعي أقراص مضغوطة"صافي"25كغ. - ملح صناعي "سلمة" أقراص مضغوطة. - ملح الحمام "راحة" 200غ، 300غ، 570غ، و1كغ. - ملح صناعي "جسيم"1.8كغ،5كغ، 10كغ. - ملح صناعي غير معبأ(vrac). - ملح صناعي 25كغ.

المصدر: وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: استخدام أساليب المراجعة التحليلية بالمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: واقع إستخدام المراجعة التحليلية بالمؤسسة محل الدراسة

مثلما رأينا في الهيكل التنظيمي للمركب فإنه لا يحتوي على قسم للمراجعة التحليلية، وبعد المعاينة في مقر مركب تكرير الملح وجدنا انه لا يتم الإعتماد عليها و إنما المركب يخضع لعملية التدقيق الداخلي التي تكون من طرف المدققين الداخليين المتواجدين بالمقر الرئيسي قسنطينة حيث تقوم الوحدة المركزية للمؤسسة الوطنية للأملاح بإرسال لجنة يختص كل فرد بمصلحة معينة وعند الإنتهاء يقوم بإعداد تقريره بما تم ملاحظته ويترك ملاحظات للموظفين على مستوى مصلحة المحاسبة مع إعطاءهم أجل ثلاثة أشهر ليتم مداركة الأخطاء وإخطاره بتصحيحها، لم نتمكن من جلب نسخة عن التقرير لدواعي مهنية هذا حسب رأي المحاسب على مستوى المركب. ومنه سنحاول تطبيق أسلوبين من أساليب المراجعة التحليلية في المطالب التالية.

المطلب الثاني: التحليل الأفقي لنتائج المؤسسة

يهتم هذا النوع من التحليل بدراسة التغيرات التي تحدث لعناصر القوائم المالية من فترة إلى أخرى، أي أنه يهتم بدراسة مبالغ ونسب التغيرات، وهو ما يتطلب توفر مجموعة من القوائم المالية المقارنة حتى يمكن قياس وتحديد مدى النمو أو الانخفاض في المركز المالي للمؤسسة وايراداتها، وهو يحسب وفق الصيغة الرياضية التالية: [1]

نسبة التغير = [(قيمة العنصر في آخر الفترة – قيمة العنصر في سنة الأساس) /قيمة العنصر في سنة الأساس)] X 100

- سنقوم باتخاذ سنة 2012 سنة الأساس.

✓ **رقم الأعمال:** يوضح الجدول الموالي تطورات رقم الأعمال للمؤسسة خلال الفترة 2012-2015

جدول رقم (03): تطور رقم الأعمال خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	رقم الأعمال	نسبة التغير
2012	105827792.07	-
2013	102959038.02	%-2.71
2014	164551382.50	%55.48
2015	130668823.49	%23.47

المصدر: وثائق المؤسسة

[1] عبد الغفار حنفي، **مرجع سابق**، ص33.

من خلال الجدول يلاحظ أن رقم أعمال المؤسسة في ارتفاع، حيث حققت أعلى قيمة له سنة 2014 التي وصل بها بقيمة تقدر ب 164551382.50دج، أي بنسبة 55.48 %بعد أن حققت أدنى قيمة له سنة2013 ب102959038.02 دج، وتطورت مبيعات المؤسسة خلال سنوات الدراسة مقارنة بسنة الأساس 2015 ب24841031.42 دج أي بنسبة 23.47%.

✓ **النتيجة الصافية:** يوضح الجدول الموالي التطورات التي عرفتها النتيجة الصافية المؤسسة للفترة 2012-2015

جدول رقم (04): تطور النتيجة الصافية خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	النتيجة الصافية RN	نسبة التغير
2012	28766710.17	-
2013	11935112.85	%-58.51
2014	1466036.05	%-94.90
2015	11689795.60	%-59.36

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال الجدول يلاحظ التغير الحاصل في النتيجة الصافية للمؤسسة خلال السنوات 2012-2015 استنادا بسنة الأساس 2012، إذ استمرت في التناقص لتصل إلى أقل قيمة في سنة 2014 ب 1466036.05دج بعدها عرفت ارتفاع ملحوظ لتصل إلى 11689798.60دج في سنة 2015، نلاحظ تراجع نتيجة المؤسسة مقارنة بسنة الأساس.

✓ **الإستهلاك:** يوضح الجدول الموالي التطورات التي عرفها استهلاك المؤسسة

جدول رقم (05): استهلاك المؤسسة خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	الاستهلاك	نسبة التغير
2012	94646382.92	-
2013	105574823.03	%11.54
2014	151553598.02	%60.12
2015	250214286.03	%164.36

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ التغير الحاصل في استهلاك المؤسسة خلال السنوات 2012-2015 استنادا بسنة الأساس 2012، إن أكبر قيمة للتغير كانت في سنة 2015 قدرت ب: 250214286.03دج بنسبة

164.36%، أما بالنسبة لأقل تغير كان في سنة2011 حيث قدر ب 105574823.03دج مع ملاحظة تراجع نتيجة المؤسسة لإنخفاض الإستهلاك عن السنوات الأخرى مقارنة بسنة الأساس.

✓ **الإنتاج:** يوضح الجدول الموالي التطورات التي عرفها إنتاج المؤسسة خلال الفترة 2012-2015

جدول رقم(06): إنتاج المؤسسة خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	الإنتاج	نسبة التغير
2012	321582163.64	-
2013	251083044.96	%-3.43
2014	310532420.42	% 20.85
2015	392413011.87	%22.02

المصدر: استنادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول يلاحظ التغير الحاصل في إنتاج المؤسسة خلال السنوات 2012-2015 استنادا بسنة الأساس 2012، إن أكبر قيمة للتغير كانت في سنة 2015 قدرت ب: 392413011.87دج بنسبة 22.02% أما بالنسبة لأقل تغير كان في سنة2013 حيث قدر ب 251083044.96دج بنسبة 3.43-%.

المطلب الثالث: تحليل النسب المالية لنتائج المؤسسة

يعود سبب تركيزنا على النسب المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة إلى الأسباب التالية:

✓ يشكل أسلوب تحليل النسب المالية عاملا أساسيا في عوامل المحاسبة والإدارة والتحليل المالي.

✓ يمتاز هذا الأسلوب بسهولة تطبيقه وسهولة تقييم نتائجه.

✓ يقدم أسلوب تحليل النسب المالية نتائج تمكن من الوصول إلى استنتاجات أفضل يمكن الدفاع عنها بقوة منطقية.

✓ يوفر هذا الأسلوب إثباتات عن مدى اتساق العلاقات بين أرصدة القوائم المالية والمعلومات الأخرى غير المالية.

✓ يمكن استخدام قيمة النسبة كمؤشر مسبق على احتمال مرور المؤسسة بأحداث معينة مسبقا بصورة تستوجب اتخاذ إجراءات وقائية.

قبل دراسة وتحليل نسب السيولة سنقوم بدراسة مؤشر رأس المال العامل. يعرف رأس المال العامل ويسمى أيضا هامش أمان بأنه فائض الأموال الدائمة على الأصول الثابتة بمعنى الحصة من الأموال الدائمة التي يمكن توجيهها لتمويل الأصول المتداولة، الذي يحسب وفق العلاقة التالية: [1]

رأس المال العامل= الأموال الدائمة – الأصول الثابتة.

[1] خالد الراوي، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 59.

والجدول الموالي يظهر رأس المال العامل للمؤسسة خلال الفترة 2012-2015:

جدول رقم(07): رأس المال العامل للمؤسسة خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	الأموال الدائمة	الأصول الثابتة	رأس المال العامل
2012	401426930.44	343639063.41	57787867.03
2013	506103634.73	399008295.20	107095339.53
2014	476580259.67	403898431.75	72681827.92
2015	750575201.85	656024150.77	94551051.08

المصدر: وثائق المؤسسة

يلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة تملك رأس مال عامل موجب خلال جميع سنوات الدراسة، مما يعني أن المؤسسة تملك هامش أمان يمكنها من مواجهة حوادث دورة الاستغلال التي تمس السيولة، وقادرة على تمويل تثبيتاتها وباقي احتياجاتها المالية باستخدام الموارد المالية الدائمة، كما أن هناك فائض في مواجهة الالتزامات قصيرة الأجل عن طريق الأصول المتداولة.

على المؤسسة التنازل عن بعض التثبيتات التي لا تعتمد عليها بشكل كبير في الإنتاج لتخفض قيمتها وبذلك ترفع من رأس المال العامل.

- ✓ **دراسة وتحليل نسب السيولة**: تستخدم هذه المجموعة من النسب لمعرفة مدى قدرة المؤسسة الوطنية لتكرير الملح على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل باستخدام أصولها الجارية دون تحقيق خسارة.

❖ **السيولة العامة**: تستخدم هذه النسبة لقياس التوازن والتناسق المالي بين استخدامات المؤسسة قصيرة الأجل وبين مصادرها المالية وهي تحسب كما يلي:[1]

نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة

الجدول رقم (08): نسبة السيولة العامة للمؤسسة خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	الأصول المتداولة	الخصوم المتداولة	نسبة السيولة
2012	81654701.89	23866834.86	3.42
2013	129303762.96	22208423.43	5.82
2014	104149554.98	31467727.06	3.30
2015	129295929.28	34744878.05	3.72

المصدر: وثائق المؤسسة

[1] عبد الغفار حنفي، **مرجع سابق**، ص35.

يلاحظ من خلال هذا الجدول أن نسبة السيولة العامة في سنوات الدراسة أكبر من 1 وهذا يدل على سلامة المركز المالي للمؤسسة حيث أن نسبة تغطية الأصول المتداولة للديون القصيرة الأجل أكبر من 1 وهذا دليل على أن المؤسسة قادرة على تسديد التزاماتها في الأجل القصير.

❖ **نسبة السيولة السريعة:** عند حساب المراجع الداخلي لهذه النسبة يستبعد المخزون لأنه أقل الأصول المتداولة قابلة للسيولة وفي حالة التصفية الأكثر خسارة وتحسب كما يلي:[1]

نسبة السيولة السريعة = (الأصول المتداولة – المخزون) / الخصوم المتداولة

الجدول الموالي يوضح هذه النسبة خلال الفترة 2012-2015.

الجدول رقم (09): نسبة السيولة السريعة للمؤسسة خلال الفترة 2012-2015. الوحدة (دج)

السنة	الأصول المتداولة–المخزون	الخصوم المتداولة	نسبة السيولة
2012	18967814.83	23866834.86	0.79
2013	12219320.85	22208423.43	0.55
2014	21449889.58	31467727.06	0.68
2015	29930169.21	34744878.05	0.86

المصدر: وثائق المؤسسة

يتضح من الجدول أن نسبة السيولة السريعة أقل من الواحد خلال سنوات الدراسة وهذا ما يدل على سوء استخدام السيولة من طرف المؤسسة.

لذلك وجب على المؤسسة التأكد من نسبة الشكوك في الزبائن عند تخصيص المؤونات لهذا الحساب لأنه كلما كانت نسبة الشك في الزبون كبيرة قل خطر عدم استرجاع مستحقات المؤسسة عند الزبائن.

❖ **السيولة الفورية:** تبرز هذه النسبة قدرة المؤسسة الوطنية لتكرير الملح لوطاية النقدية المتاحة في تسديد التزاماتها قصيرة الأجل وتحسب وفق العلاقة التالية:[2]

نسبة السيولة الفورية = النقدية / الخصوم المتداولة

الجدول الموالي يظهر هذه النسبة خلال الفترة 2012-2015.

[1] عبد الغفار حنفي، مرجع سابق، ص36.

[2] خالد الراوي، مرجع سابق، ص60.

الجدول رقم (10): جدول السيولة الفورية خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	النقدية	الخصوم المتداولة	نسبة السيولة
2012	9927626.16	23866834.86	0.41
2013	5479590.27	22208423.43	0.24
2014	13953485.61	31467727.06	0.44
2015	19403037.24	34744878.20	0.55

المصدر: وثائق المؤسسة

توضح نتائج الجدول أن هناك عدم استقرار في هذه النسبة حيث بلغت أعلى نسبة السيولة الفورية سنة 2015 بنسبة 55%، وحققت سنة 2013 أدنى نسبة 24% وهو ما يدل على أن المؤسسة الوطنية لتكرير الملح تتمتع بمستوى نقدية مريح.

نلاحظ من خلال وثائق المؤسسة أنها تملك رصيد كبير من المخزون الذي يسمح لها بتوفير سيولة مقبولة إذا قامت بالتصرف فيه عن طريق البيع دون أن تفقد مكانتها وسمعتها في السوق إذا كان هذا المخزون أصبحت لا تتوفر فيه الشروط المطلوبة في السوق.

- ✓ **تحليل نسب النشاط**: تستخدم هذه النسب في قياس نجاح الإدارة في استغلال أصول المؤسسة الوطنية لتكرير الملح لوطاية عن طريق مواردها المتاحة.

❖ **معدل دوران إجمالي الأصول**: ويحسب بالعلاقة التالية:[1]

معدل إجمالي الأصول = صافي المبيعات / إجمالي الأصول

الجدول رقم (11): معدل الدوران إجمالي الأصول خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	صافي المبيعات	إجمالي الأصول	معدل الدوران
2012	321582163.64	425293765.30	0.75
2013	251083044.96	528312058.16	0.47
2014	310532420.42	508047986.73	0.61
2015	392413011.87	785320080.05	0.49

المصدر: وثائق المؤسسة

[1] خالد الراوي، مرجع سابق، ص70.

يتضح من الجدول أن معدل دوران الأصول الثابتة خلال سنوات الدراسة يعرف عدم استقرار حيث حقق أعلى معدل في سنة 2012، لم يتعدى هذا المعدل خلال سنوات الدراسة الواحد ما يدل على سوء استغلال الأصول من طرف المؤسسة وهذا راجع إلى زيادة قيمة الأصول الثابتة دون تحقيق زيادة في قيمة المبيعات.

❖ **معدل دوران الأصول المتداولة:** يدل هذا المعدل على مدى كفاءة استخدام الأصول المتداولة ويحسب وفقا العلاقة التالية:[1]

معدل دوران الأصول المتداولة = صافي المبيعات / الأصول المتداولة

جدول رقم(12): معدل دوران الأصول المتداولة خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	صافي المبيعات	الأصول المتداولة	معدل الدوران
2012	321582163.64	81654701.89	3.93
2013	251083044.96	129303762.96	1.94
2014	310532420.42	104149554.98	2.98
2015	392413011.87	129295929.28	3.03

المصدر: وثائق المؤسسة

يتضح من خلال الجدول أن المؤسسة حققت أعلى معدل لدوران الأصول المتداولة 2012، حيث قدر بـ 393% أي أن كل دينار مستثمر ضمن الأصول المتداولة يولد 393دج من المبيعات وهذا راجع إلى نسبة الاستثمار في الأصول المتداولة ان معدل دوران الأصول المتداولة قوي ما يدل على حسن استغلال الأصول المتداولة من طرف المؤسسة الوطنية لتكرير الملح لوطاية.

❖ **معدل دوران الأصول الثابتة:** هذا المعدل على كفاءة استغلال الأصول الثابتة وحسب وفق العلاقة التالية:[2]

معدل دوران الأصول الثابتة = صافي المبيعات / الأصول الثابتة

جدول رقم (13): معدل دوران الأصول الثابتة خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	صافي المبيعات	الأصول الثابتة	معدل الدوران
2012	321582163.64	343639063.41	0.93
2013	251083044.96	399008295.20	0.62
2014	310532420.42	403898431.75	0.76
2015	392413011.87	656024150.77	0.59

المصدر: وثائق المؤسسة

[1] خالد الراوي، مرجع سابق، ص75.
[2] عبد الغفار حنفي، مرجع سابق، ص38.

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة حققت أعلى معدل دوران سنة 2012 حيث بلغ 0.93 وأدنى معدل سنة2015 ب 0.59.

✓ **دراسة وتحليل نسبة التمويل والاستقلالية المالية:** تعبر هذه المجموعة من النسب على المخاطر المالية ومدى قدرة المؤسسة الوطنية لتكرير الملح على استعمال الديون بما يخدم مصالحها.

❖ **نسبة التمويل الدائم:** وتحسب وفق العلاقة التالية:[1]

نسبة التمويل الدائم = الأموال الدائمة / الأصول الثابتة

جدول رقم(14): نسبة التمويل الدائم خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	الأموال الدائمة	الأصول الثابتة	النسبة
2012	401426930.44	343639063.41	1.16
2013	506103634.73	399008295.20	1.26
2014	476580259.67	403898431.75	1.17
2015	750575201.85	656024150.77	1.14

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال نتائج الجدول يتبين أن المؤسسة حققت أعلى نسبة تمويل دائم في سنة 2013 حيث بلغت هذه النسبة 126% مما يمكنها من مواجهة انخفاض بعض عناصر الأصول وهو ما حدث أيضا في سنة 2015 أما سنوات 2013 و2014 فكانت نسبة التمويل الدائم ضعيفة مما يدل على أن المؤسسة جزء من أصولها الثابتة ممول عن طريق الاقتراض.

❖ **نسبة التمويل الذاتي:** هذه النسبة تعبر عن قدرة المؤسسة على تمويل أصولها الثابتة عن طريق الأموال الخاصة، وتحسب وفق العلاقة التالية:

نسبة التمويل الذاتي = الأموال الخاصة / الأصول الثابتة

[1] عبد الغفار حنفي، مرجع سابق، ص36.

جدول رقم (15): نسبة التمويل الذاتي خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	الأموال الخاصة	الأصول الثابتة	النسبة
2012	25059901.27	343639063.41	0.072
2013	8228303.95	399008295.20	0.020
2014	(2240772.85)	403898431.75	-0.005
2015	7982986.70	656024150.77	0.012

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال الجدول المؤسسة حققت أعلى نسبة تمويل ذاتي سنة 2012 بنسبة 7.2% ما يدل على أن قدرتها في الاعتماد على أموالها الخاصة دون اللجوء إلى التمويل الخارجي خلال سنة 2013 بينما في سنة 2012حققت نسبة تمويل تدل على عدم قدرتها تمويل أصولها من أموالها الخاصة، وهذا يدل على ضعفها المالي، وفي سنة 2015 إرتفعت النسبة مجددا يعني أنها لا تحتاج اللجوء إلى التمويل الخارجي.

❖ **نسبة الاستقلالية المالية**: توضح هذه النسبة مدى استقلالية المؤسسة عن دائنيها وهي تحسب كما يلي:[1]

نسبة الإستقلالية المالية = الأموال الخاصة/ مجموع الديون

جدول رقم (16): نسبة الاستقلالية المالية خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	الأموال الخاصة	مجموع الديون	النسبة
2012	25059901.27	376367029.17	0.066
2013	8228303.95	497875330.78	0.017
2014	(2240772.85)	478821032.52	0.004
2015	7982986.70	742592215.15	0.010

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال الجدول يتضح أن نسبة الاستقلالية المالية للمؤسسة انخفضت طوال سنوات الدراسة لتصل إلى 1%، مما يتضح أن المؤسسة مستقلة ماديا بالرغم من أن المؤسسة لديها جزء من الديون وذلك راجع إلى ملكية المؤسسة التي تعود إلى الدولة أي أنها تتحصل على أغلب الديون من طرف خزينة الدولة.

❖ **نسبة التمويل الخارجي**: تبين هذه النسبة المدى الذي وصلت إلية المؤسسة في تمويل الأصول من أموال الغير وتحسب وفق العلاقة التالية:

التمويل الخارجي = مجموع الديون / مجموع الأصول

[1] خالد الراوي، مرجع سابق، ص70.

جدول رقم (17): نسبة التمويل الخارجي خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	مجموع الديون	مجموع الأصول	النسبة
2012	376367029.17	425293765.30	0.88
2013	497875330.78	528312058.16	0.94
2014	478821032.52	508047986.73	0.94
2015	742592215.15	785320080.05	0.94

المصدر: وثائق المؤسسة

يبرز هذا الجدول مدى مساهمة الديون في تمويل أصول المؤسسة الوطنية لتكرير الملح لوطاية حيث بلغت أعلى نسبة 94% سنة 2013 وثبتت إلى غاية سنة 2015 وهذا ما يدل على اعتماد المؤسسة على الديون في تمويل أصولها.

يجب على المؤسسة أن تغير هذه السياسة في تمويل الأصول الثابتة لتعتمد في تمويلها على الديون طويلة الأجل ليكون لديها الوقت الكافي لإعادة هذه الديون من خلال النتيجة التي تحققها من استغلال هذه الأصول.

✓ **دراسة وتحليل نسب المردودية**: تعتبر هذه النسب مؤشر عن مدى قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من مبيعاتها أو من أصولها المتاحة، وهذا ما يمكنها من البقاء والتطور في محيط تنافسي، وتتمثل في النسب التالية:

❖ **المردودية المالية**: تبين هذه النسبة مدى كفاءة إدارة المؤسسة الوطنية لتكرير الملح لوطاية في استخدام الأصول لتحقيق المبيعات وهي تحسب بالعلاقة التالية:

المردودية المالية = النتيجة الصافية / الأموال الدائمة

الجدول الموالي يبرز نتيجة حسابات هذه النسبة:

جدول رقم (18): المردودية المالية للمؤسسة خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	النتيجة الصافية	الأموال الخاصة	المردودية المالية
2012	28766710.17	25059901.27	1.14
2013	11935112.85	8228303.95	1.45
2014	1466036.05	(2240772.85)	-0.65
2015	11689795.60	7982986.70	1.46

المصدر: وثائق المؤسسة

تتعلق هذه المردودية بالنتيجة الصافية التي تحققها أي كم يحقق 1 دج من الأموال، مقابلة من النتيجة الصافية ومن خلال الجدول نلاحظ أن أعلى نسبة للمردودية المالية في سنة 2015 ب 146% أي أن كل 1 دج من الأموال الخاصة يحقق 146 دج من النتيجة الصافية وأقل نسبة كانت في 2014 وهي قيمة متدنية جدا، ويعود سبب هذه المردودية السالبة إلى انخفاض إنتاجية الإستثمار ممثلة بمعدل دوران الأصول.

❖ **المردودية الاقتصادية:** تدل المردودية الاقتصادية على الكفاءة التشغيلية للمؤسسة الوطنية لتكرير الملح لوطاية وقدرتها على تحقيق الأرباح من خلال الموارد لديها من المساهمين والمقرضين وهي تحسب كما يلي:

المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية / مجموع الأصول

والجدول الموالي يوضح هذه المردودية خلال الفترة 2012-2015.

الجدول رقم (19): المردودية الاقتصادية للمؤسسة خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	النتيجة الصافية	مجموع الأصول	المردودية الإقتصادية
2012	28766710.17	425293765.30	0.067
2013	11935112.85	528312058.16	0.022
2014	1466036.05	508047986.73	0.002
2015	11689795.60	785320080.05	0.014

المصدر: وثائق المؤسسة

تمثل هذه النسبة معدل العائد على مجموع الأصول، ومن خلال هذا الجدول نلاحظ أيضا أن نسبة المردودية الاقتصادية ضعيفة إذ كل دينار من الأصول يولد 0.067 دج من نتيجة الاستغلال لسنة 2012 و0.022من قيمة الاستغلال لسنة 2013 وهذا راجع للارتفاع الكبير للأصول مقارنة بالنتيجة التي تحققها المؤسسة، 0.002و 0.014 لسنتي 2014 و2015 على التوالي.

يتضح من نتائج المردودية الاقتصادية أن المؤسسة لا تتمتع بنظام رقابة فعال على أجمالي أصولها لذلك يجب عليها الانتباه في معالجتها اهتلاكات التثبيتات، ومعالجة تسيير المخزون فهذه المعالجات بتغيرها تتغير قيم الأصول.

❖ **المردودية التجارية:** تعبر هذه النسبة عن مدى تحقيق المؤسسة لنتيجة صافية أي باستبعاد الضرائب المدفوعة عن رقم الأعمال وتحسب وفق العلاقة التالية:

المردودية التجارية = النتيجة الصافية / رقم الأعمال

الجدول رقم (20): المردودية التجارية للمؤسسة خلال الفترة 2012-2015. الوحدة(دج)

السنة	النتيجة الصافية	رقم الأعمال	المردودية التجارية
2012	28766710.17	105827792.07	0.27
2013	11935112.85	102959038.02	0.11
2014	1466036.05	164551382.50	0.008
2015	11689795.60	130668823.49	0.089

المصدر: وثائق المؤسسة

من خلال الجدول يتضح أن المؤسسة مردودية تجارية موجبة خلال سنوات الدراسة مما يعني أن المؤسسة تحقق رقم أعمال موجب.

المطلب الرابع: تحليل وتفسير النتائج

إن استخدام أساليب المراجعة التحليلية يؤدي إلى تحسين أداء خدمات المدقق الداخلي، كما أنها تساعد مسيري المؤسسة من التقييم الجيد للأداء المالي ووضع الخطط المستقبلية بناءا على نتائج هذه الأساليب. يتناول هذا المبحث تفسير النتائج المتحصل عليها للتأكيد على أهمية استخدام أساليب المراجعة التحليلية في تحسين أداء المدقق الداخلي بالمؤسسة الوطنية لتكرير الملح –مركب لوطاية–ENASEL.

الفرع الأول: تفسير نتائج التحليل الأفقي

يتضح لنا من نتائج الجدول رقم (03) تطور رقم الأعمال للمؤسسة خلال سنوات الدراسة 2012-2015، أن المؤسسة حققت زيادة ملحوظة في رقم الأعمال بنسبة 23.47% وحققت أقل رقم أعمال في سنة 2013، لتتحسن نتيجة رقم الأعمال في سنة 2014 لتصل نسبة الزيادة إلى 55.48% ويعود ذلك إلى طبيعة نشاط المؤسسة المتزايد.

من خلال الجدول رقم (04) جدول تطور النتيجة الصافية، يتضح أن المؤسسة حققت نسبة إنخفاض في النتيجة الصافية وصلت إلى أقل قيمة سنة 2014 ب 1466036.05دج، لتتحسن هذه النتيجة في سنة 2015 حيث قدرت النتيجة ب 11689795.60دج.

من خلال ما تقدم يتضح لنا أن المؤسسة قد خلقت ثروة من خلال استخدام وسائل الإنتاج التي تملكها المؤسسة خلال سنوات الدراسة.

الفرع الثاني: تفسير نتائج تحليل النسب المالية

تعمل المؤسسة الوطنية لتكرير الملح –مركب لوطاية–ENASEL كباقي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على هدف البقاء ومزاولة نشاطها بصفة دائمة ومستمرة. إن مفهوم الاستمرار مرتبط بمفهوم العسر المالي وهو عدم قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل في مواعيد استحقاقها بسبب ضعف السيولة النقدية وعدم قدرتها على تحويل الأصول إلى نقدية لمواجهة تلك الالتزامات.

أولا: تفسير نتائج نسب السيولة

من خلال الجدول رقم (08) جدول نسبة السيولة العامة لسنوات الدراسة يتضح أن نسبة السيولة أكبر من الواحد خلال جميع السنوات مما يدل على أن المؤسسة تملك رأس مال موجب أي أن الأصول المتداولة أكبر من الخصوم المتداولة، وأكبر نسبة عرفتها المؤسسة سنة 2013 وهذا ما يدل على أن المؤسسة تستطيع مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل في مواعيد استحقاقها مع ضمان الاستمرار في النشاط.

كما يتضح من خلال الجدول رقم (09) جدول السيولة السريعة أن نسبة السيولة السريعة خلال سنوات الدراسة أقل من الواحد، كما أن هذه النسبة متقاربة بين سنة 2012 و2015 وبين سنة 2013 و2014 مما يدل على أن هناك تناسب بين قيمة الحقوق والديون قصيرة الأجل خلال هذه الفترة.

من خلال هذه النسب يتضح أن المؤسسة لا تستطيع تحويل أصولها المتداولة إلى سيولة نقدية مما يدفعها إلى عدم قدرتها على سداد التزاماتها.

ويتضح من نتائج الجدول رقم (10) أن نسبة السيولة الفورية خلال سنوات الدراسة كلها أقل من الواحد مما يدل على أن المؤسسة غير قادرة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل في مواعيد استحقاقها.

ثانيا: تفسير نتائج نسب النشاط

من خلال الجدول رقم (11) يتضح لنا أن معدل دوران إجمالي الأصول أقل من الواحد وأعلى معدل كان سنة 2012 مما يدل على أن المؤسسة لم تصل إلى الاستغلال الأمثل للأصول لتحقيق مستوى مبيعات جيد.

ومن الجدول رقم (13) معدل دوران الأصول الثابتة يتضح أيضا أن المؤسسة حققت زيادة في الإنتاج والمبيعات من خلال أصولها الثابتة لأن خلال سنوات الدراسة كان المعدل أكبر من الواحد مما يدل على حسن استغلال الأصول من طرف المؤسسة كما يبين الجدول رقم (12) كذلك حسن استغلال الأصول المتداولة أيضا من خلال معدل دوران الأصول المتداولة الذي تجاوز الواحد.

من خلال كل نتائج نسب النشاط نجد أن المؤسسة الوطنية لتكرير الملح لوطاية تتمتع بالكفاءة والفعالية في استغلال أصولها من خلال النتائج الإيجابية التي حققتها على مدار سنوات الدراسة.

ثالثا: تفسير نتائج نسب التمويل والاستقلالية المالية

نسبة التمويل الدائم من خلال الجدول رقم (14) نجد أن النسبة متقاربة خلال سنوات الدراسة، وأنها تملك رأس مال عامل موجب خلال كل السنوات مما يدل على أنها تستطيع الاعتماد على الأموال الدائمة في تمويل أصولها.

أما من خلال نسب التمويل الذاتي فنجد أن المؤسسة خلال السنوات 2012، 2013 و2015 فحققت نسبة مقبولة مما يدل على قدرتها على الاعتماد على أموالها الخاصة، ولكن في سنة 2014 حققت هذه النسبة انخفاض كبير ما يدل على عدم قدرتها على تمويل أصولها من أموالها الخاصة فقط مما يدل على ضعفها المالي.

من خلال الجدول رقم (16) الاستقلالية المالية فيتضح أن المؤسسة خلال السنوات 2012،2013 و2015 كانت مستقلة ماليا لأنها حققت نسبة استقلالية مقبولة أما في السنة 2014 فحققت نسبة ضعيفة مما يدل على عدم استقلالية المؤسسة عن دائنيها.

وهذا ما يؤكده الجدول رقم (17) نسبة التمويل الخارجي حيث يتضح من خلاله أن المؤسسة الوطنية لتكرير الملح لوطاية تعتمد على نسبة ديون كبيرة في تمويل مشاريعها.

رابعا: تفسير نتائج المردودية

من خلال الجدول رقم (18) المردودية المالية يتضح أن المؤسسة حققت مردودية مالية وحققت أعلى نسبة سنة 2015 تقدر ب 146% وهذا ما يدل على قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح من أصولها المتاحة لكي تتمكن من البقاء ومزاولة نشاطها.

أما من خلال الجدول رقم (19) المردودية الاقتصادية فيتضح أن المؤسسة خلال سنوات الدراسة حققت مردودية اقتصادية ضعيفة في جميع السنوات وهذا ما يدل على الوضعية المالية الصعبة التي تمر بها المؤسسة خلال هذه السنوات.

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على التساؤل المطروح هل تساعد المراجعة التحليلية في تحسين أداء المراجع الداخلي، وتناولنا هذا الفصل من خلال مبحثين، في المبحث الأول قمنا بتقديم المؤسسة التي تناولنا الجانب التطبيقي فيها، والمبحث الثاني حاولنا استخدام أساليب المراجعة التحليلية بالمؤسسة محل الدراسة تطبيق أساليب المراجعة التحليلية وتفسير النتائج المتوصل إليها، خلصت الدراسة إلى أن المراجعة التحليلية تقدم نتائج دقيقة تساهم في تحسين أداء المدقق وإبراز نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع دور المراجعة التحليلية لتحسين أداء المراجع الداخلي بالمؤسسة الإقتصادية، معالجة إشكالية البحث المتمثلة استخدام المراجعة التحليلية لتحسين أداء المراجع الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية، انطلاقا من الفرضيات المعتمدة تم تقسيم هذه الخاتمة إلى نتائج البحث وإختبار الفرضيات، والتوصيات والاقتراحات.

نتائج البحث:

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- الإستخدام الجيد لأساليب المراجعة التحليلية يتطلب توافر المعرفة المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة وتوافر الخبرة المهنية والفنية لدى المراجع.
- إلتزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد السلوك المهني يساعد على إستخدام المراجعة التحليلية بطريقة سليمة في عملية المراجعة.
- تبين نتائج المراجعة التحليلية الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها المؤسسة محل المراجعة، ويتم أخذ الفشل المالي بعين الإعتبار عند تقدير الأخطار المرتبطة بالمراجعة، بالإضافة إلى ما يتصل بإستخدام الإدارة لمفهوم الإستمرار عند إعداد القوائم المالية.
- يؤدي إستخدام المراجعة التحليلية إلى فهم طبيعة أعمال المؤسسة وتحديد مناطق الخطر المحتملة، لأنه بمقارنة بيانات السنة الجارية التي لم تتم مراجعتها بعد ببيانات ومعلومات السنة السابقة التي تم مراجعتها يمكن الكشف عن التغيرات الجوهرية التي تستحق زيادة الإهتمام بها والتوسع في فحصها وتجميع الأدلة حول صحتها.
- تتجه حاليا معظم الأبحاث العلمية في مراجعة الحسابات نحو الإستفادة من الأساليب الكمية كتحليل النسب المالية، النماذج الرياضية، الأساليب الإحصائية، بحوث العمليات...إلخ، نظرا لما تتميز به من دقة وموضوعية.
- يعد أسلوب تحليل النسب المالية من أهم الأساليب المستخدمة في أداء المراجعة التحليلية لما لها من أثر فعال في الرقابة وفي تحديد كفاءة أداء أية مؤسسة إقتصادية مهما كان حجمها ونوع نشاطها، كما تشكل عاملا أساسيا من عوامل المحاسبة والإدارة والتحليل المالي

إختبار الفرضيات:

من خلال ما سبق نجد:

الفرضية الأولى: المراجعة التحليلية أسلوب حديثا لكن ليست كل أساليبها تعتمدها المؤسسات الاقتصادية، فهي تعتمد بشكل كبير على أسلوب تحليل النسب.

الفرضية الثانية: تساهم المراجعة التحليلية بشكل فعال في تحسين أداء المراجع الداخلي للمؤسسة، من خلال ما تقدمه من نتائج دقيقة.

الفرضية الثالثة: تساعد أساليب المراجعة التحليلية على تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة لأنها تسمح بمعرفة مواطن الضعف التي تتطلب إجراءات إضافية للتأكد من صحتها، كما تسمح بمعرفة نقاط القوة التي لا تتطلب إجراءات إضافية.

التوصيات والإقتراحات:

على إثر نتائج الدراسة، يمكن إقتراح ما يلي من التوصيات:

- الإهتمام بالمراجعة التحليلية والأخذ بنتائجها.
- تعزيز دور المراجعة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية لما لها من أهمية كبيرة من خلال النتائج التي تقدمها.
- ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية استخدام المراجعة التحليلية لما لها من دور فعال في المساهمة في تطورها.

قائمة المراجع

قائمة الكتب:

1-محمد التهامي طواهري، مسعود صديقي، المراجعة **وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

2-أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي، أدلة ونتائج التدقيق)**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان ،2009.

3-هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان،2004.

4-أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

5-خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان ،2001.

6-كمال الدين مصطفى الدهراوي، **محمد السيد سرايا، دراسة متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2006.

7-عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، **أسس المراجعة العلمية والعملية**، الدار الجامعية، مصر، 2004.

8-محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

9-حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، الأردن ،1999.

10-محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.

11-طه عبد الوهاب، **المراجعة النظرية والممارسة المهنية**، جامعة المنصورة، مصر،2004.

12-يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان،2000.

13-محمود السيد الناغي، **المعايير الدولية للمراجعة :تحليل وإطار التطبيق**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة،2000.

14-ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض ،2002.

15-منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة :تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2002-2003.

16-أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.

17-أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل**، مؤسسة الفنية للطباعة والنشر، القاهرة،2004.

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

19-عبد الفتاح محمد الصحن، محمود ناجي درويش، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية،1998.

20-الاتحاد الدولي للمحاسبين، **المعايير الدولية للمراجعة**، تعريب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، منشورات المجمع، عمان، 1998.

21-وليم توماس، وامرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض،1989.

22-عبد الغفار حنفي، **أساسيات التحليل المالي ودراسات الجدوى**، الدار الجامعية، مصر، 2004.

23-داوود يوسف صبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2010.

24-عبد الوهاب نصر على، **معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث الاصدارات الدولية، مدخل دولي مقارن لإدارة المخاطر**، دار التعليم الجامعي، 2016.

25-أحمد حلمي جمعة، **المدخل الى التدقيق الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.

26-عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة الداخلية والخارجية**، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1998.

27-خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل، الاردن، 1998.

28-احمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، عمان، الأردن، دار الصفاء للنشر والتوزيع ،2009.

29-أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان،2009.

30-فهمي مصطفى الشيخ، **التحليل المالي**،.Financial Inc ، فلسطين، 2008.

31-إسماعيل الفقي، محمد قايد عبد الجواد، مرفت مهدي، **التحليل الإحصائي للبيانات بإستخدام SPSS-WIN**، العبيكان للنشر، السعودية،2010.

32-إسماعيل محمد عبد الرحمن، **تحليل الانحدار الخطي**، معهد الإدارة العامة، السعودية، 2009.

33-خالد الراوي، **التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

قائمة المذكرات:

34-كمال محمد سعيد كامل النونو، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العامة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل كمية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة،2009 .

35-أحمد عبد المولى أحمد الصباغ، **استخدام أساليب التحليل الإحصائي في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع**، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة،1988.

36-يوسف سعيد يوسف المدلل، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري**، رسالة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين ،2007.

37-محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير، غير منشورة كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر3 ، الجزائر،2011/2010.

38-براهيمي سمية، **مساهمة المراجعة التحليلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2016/2015.

39-نيفين عبد الله سمهدانة، **مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

40-رغدة إبراهيم المدهون، **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي**، رسالة الماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، فلسطين،2014.

41-بولحبال فريد، **استخدام أساليب المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية المراجعة**، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2010/2009.

42-ساري محمد العبدلي، **أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت ،2011.

المراجع باللغة الأجنبية:

43-American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)، SAS No. 56.

44- John W.Cook and Gary M. Winkle، **Auditing – philosophy and Techniques**، Boston: Miffin Company, 1980.

45-American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)، SAS No: 56، Analytical Procedures، (New York: Inc. 1988).

المجلات:

46-د. على محمد موسى، "**إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع**"، المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثاني،2013.

47-يونس عليان الشوبكي، **أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد30 ، العدد الأول،2014.

مواقع الإنترنيت:

48-مدونة صالح محمد القرا، **الفحص التحليلي في المراجعة**، وثيقة إنترنت متوفرة على الموقع : / https://sqarra.wordpress.com/audit2

49-https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/pages/sas.asp

الملاحق

الملحق رقم (01): جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة سنة 2013

ENASEL EL OUTAYA

EL OUTAYA W BISKRA

Compte de Resultats
(Par Nature)

Periode Du : 01/01/2013 Au : 31/12/2013

Designations	Notes	Exercice N	Exercice N-1
Ventes et produits annexes		102 959 038.02	105 827 792.07
Ventes et produits annexes Inter-unite		209 244 557.50	212 556 610.00
Cessions recus inter-unités		76 378 390.05	
Services facturés inter-unités		1 477 702.00	27 606 001.25
Services recus inter-unités		38 881 576.64	52 399 654.00
Variation stocks produits finis et en cours		12 706 434.42	1 033 989.56
Variation stocks inter-unites			
Production immobilisée		2 551 405.07	2 163 772.01
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		251 083 044.96	321 582 163.64
Achats consommés		82 962 886.49	75 716 044.59
Services extérieurs et autre comsommations		22 611 936.54	18 930 338.33
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		105 574 823.03	94 646 382.92
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		145 508 221.93	226 935 780.72
Charges de personnel		70 010 251.21	95 715 877.69
Charges de personnel Inter-unite		3 136 903.31	13 031 599.76
Produits de personnel Inter-unite		1 705 610.53	21 611 676.77
Impots,taxes et versements assimilés		1 973 584.40	2 780 142.30
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		72 093 093.54	137 019 837.74
Autres produits opérationnels		2 162 623.29	6 729 406.68
Autres charges opérationnelles		109 770.87	234 588.14
Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur		26 510 727.34	29 441 188.55
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 265 611.00	3 110 717.43
Frais de siege facture			
Frais de siege reçu			
V-RESULTAT OPERATIONNEL		48 900 829.62	117 184 185.16
Produits financiers		11 348.41	
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER		11 348.41	
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS(V+VI)		48 912 178.03	117 184 185.16
Impots exigibles sur résultats ordinaires			
Impots différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		334 084 330.24	380 639 965.77
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		322 149 217.39	351 873 255.60
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		11 935 112.85	28 766 710.17
Eléments extraordinaires(produits)(à préciser)			
ELéments extraordinaires(charges)(à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		11 935 112.85	28 766 710.17
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

الملحق رقم (02): الميزانية(الأصول) سنة 2013

ENASEL EL OUTAYA

EL OUTAYA W BISKRA

BILAN ACTIF

Periode Du : 01/01/2013 Au : 31/12/2013

ACTIF	Note	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles		2 139 741 465.19	1 770 431 098.93	369 310 366.26	328 276 102.73
Immobilisations encours		22 417 879.69		22 417 879.69	8 305 720.97
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence-entreprises associées					
Autres participations et créances attachées					
Autres titres immobilisés					
Prets et autres actifs financiers non courants		201 333.46		201 333.46	405 333.38
Impots Differes Actif		7 078 715.79		7 078 715.79	6 651 906.33
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 169 439 394.13	1 770 431 098.93	399 008 295.20	343 639 063.41
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		149 398 355.31	32 313 913.20	117 084 442.11	62 686 887.06
Créances et emplois assimilés					
Clients		4 386 305.30	2 914 317.68	1 471 987.62	2 431 446.12
Autres débiteurs		5 124 636.96		5 124 636.96	6 453 934.82
Impots		143 106.00		143 106.00	154 807.73
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		5 479 590.27		5 479 590.27	9 927 626.16
TOTAL ACTIF COURANT		164 531 993.84	35 228 230.88	129 303 762.96	81 654 701.89
TOTAL GENERAL ACTIF		2 333 971 387.97	1 805 659 329.81	528 312 058.16	425 293 765.30

الملحق رقم (03): الميزانية(الخصوم) سنة 2013

ENASEL EL OUTAYA

EL OUTAYA W BISKRA

BILAN PASSIF

Periode Du : 01/01/2013 Au : 31/12/2013

PASSIF	Note	N Net	N-1 Net
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation		3 513 780.00	3 513 780.00
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)		11 935 112.85	28 766 710.17
Autres capitaux propres-Report à nouveau		-7 220 588.90	-7 220 588.90
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		8 228 303.95	25 059 901.27
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impots (différés et provisionnés)		5 051 463.05	5 051 463.05
Autres dettes non courantes		474 586 343.73	348 256 168.12
Provisions et produits comptabilisés d'avance		18 237 524.00	23 059 398.00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		497 875 330.78	376 367 029.17
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		15 023 630.92	14 037 581.72
Impots		389 319.81	374 866.78
Autres dettes		6 795 472.70	9 454 386.36
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS II		22 208 423.43	23 866 834.86
TOTAL GENERAL PASSIF		528 312 058.16	425 293 765.30

الملحق رقم (04): جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة سنة 2014

ENASEL EL OUTAYA

EL OUTAYA W BISKRA

Compte de Resultats
(Par Nature)

Periode Du : 01/01/2014 Au : 31/12/2014

Designations	Notes	Exercice N	Exercice N-1
Ventes et produits annexes		164 551 382.50	102 959 038.02
Ventes et produits annexes Inter-unite		241 844 267.85	209 244 557.50
Cessions recus inter-unités		95 823 077.15	76 378 390.05
Services facturés inter-unités		1 586 000.00	1 477 702.00
Services recus inter-unités		48 230 457.76	38 881 576.64
Variation stocks produits finis et en cours		-2 826 642.98	12 706 434.42
Variation stocks inter-unites			
Production immobilisée		2 786 490.20	2 551 405.07
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		310 532 420.42	251 083 044.96
Achats consommés		113 187 001.18	82 962 886.49
Services extérieurs et autre comsommations		38 366 596.84	22 611 936.54
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		151 553 598.02	105 574 823.03
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		158 978 822.40	145 508 221.93
Charges de personnel		70 829 243.03	70 010 251.21
Charges de personnel Inter-unite			3 136 903.31
Produits de personnel Inter-unite		1 693 054.75	1 705 610.53
Impots,taxes et versements assimilés		2 456 487.26	1 973 584.40
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		87 386 146.86	72 093 093.54
Autres produits opérationnels		933 130.26	2 162 623.29
Autres charges opérationnelles		2 485 409.20	109 770.87
Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur		28 314 575.62	26 510 727.34
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 292 899.00	1 265 611.00
Frais de siege facture			
Frais de siege reçu		10 076 806.21	
V-RESULTAT OPERATIONNEL		48 735 385.09	48 900 829.62
Produits financiers		126 818.59	11 348.41
Charges financières		1 178 517.81	
VI-RESULTAT FINANCIER		-1 051 699.22	11 348.41
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS(V+VI)		47 683 685.87	48 912 178.03
Impots exigibles sur résultats ordinaires			
Impots différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		411 987 400.17	334 084 330.24
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		410 521 364.12	322 149 217.39
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 466 036.05	11 935 112.85
Eléments extraordinaires(produits)(à préciser)			
ELéments extraordinaires(charges)(à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 466 036.05	11 935 112.85
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

الملحق رقم (05): الميزانية(الأصول) سنة 2014

ENASEL EL OUTAYA

EL OUTAYA W BISKRA

BILAN ACTIF

Periode Du : 01/01/2014 Au : 31/12/2014

ACTIF	Note	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles		2 154 987 449.11	1 796 601 799.18	358 385 649.93	369 310 366.26
Immobilisations encours		37 822 591.37		37 822 591.37	22 417 879.69
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence-entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prets et autres actifs financiers non courants		184 666.72		184 666.72	201 333.46
Impots Differes Actif		7 505 523.73		7 505 523.73	7 078 715.79
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 200 500 230.93	1 796 601 799.18	403 898 431.75	399 008 295.20
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		115 013 578.60	32 313 913.20	82 699 665.40	117 084 442.11
Créances et emplois assimilés					
Clients		5 024 105.30	2 914 317.68	2 109 787.62	1 471 987.62
Autres débiteurs		4 655 244.19		4 655 244.19	5 124 636.96
Impots		731 372.16		731 372.16	143 106.00
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		13 953 485.61		13 953 485.61	5 479 590.27
TOTAL ACTIF COURANT		139 377 785.86	35 228 230.88	104 149 554.98	129 303 762.96
TOTAL GENERAL ACTIF		2 339 878 016.79	1 831 830 030.06	508 047 986.73	528 312 058.16

الملحق رقم (06): الميزانية(الخصوم) سنة 2014

ENASEL EL OUTAYA

EL OUTAYA W BISKRA

BILAN PASSIF

Periode Du : 01/01/2014 Au : 31/12/2014

PASSIF	Note	N Net	N-1 Net
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation		3 513 780.00	3 513 780.00
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)		1 466 036.05	11 935 112.85
Autres capitaux propres-Report à nouveau		-7 220 588.90	-7 220 588.90
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		-2 240 772.85	8 228 303.95
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impots (différés et provisionnés)		5 051 463.05	5 051 463.05
Autres dettes non courantes		456 824 944.47	474 586 343.73
Provisions et produits comptabilisés d'avance		16 944 625.00	18 237 524.00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		478 821 032.52	497 875 330.78
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		23 416 704.74	15 023 630.92
Impots		245 034.16	389 319.81
Autres dettes		7 805 988.16	6 795 472.70
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS II		31 467 727.06	22 208 423.43
TOTAL GENERAL PASSIF		508 047 986.73	528 312 058.16

الملحق رقم (07): جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة سنة 2015

ENASEL EL OUTAYA

EL OUTAYA W BISKRA

Compte de Resultats
(Par Nature)

Periode Du : 01/01/2015 Au : 31/12/2015

Designations	Notes	Exercice N	Exercice N-1
Ventes et produits annexes		130 668 823.49	164 551 382.50
Ventes et produits annexes Inter-unite		246 771 349.75	243 430 267.85
Variation stocks produits finis et en cours		-7 790 754.38	-2 817 378.17
Production immobilisée		22 763 593.01	
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		392 413 011.87	405 164 272.18
Achats consommés		105 227 578.58	111 017 594.38
Services extérieurs et autre comsommations		29 745 374.02	36 328 066.34
Services extérieurs et autre comsommations Inter-unite		115 241 333.43	48 230 457.76
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		250 214 286.03	195 576 118.48
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		142 198 725.84	209 588 153.70
Charges de personnel		89 896 235.98	70 575 507.42
Charges de personnel Inter-unite		3 239 554.73	
Produits de personnel Inter-unite		1 760 702.64	1 693 054.75
Impots,taxes et versements assimilés		2 355 620.70	2 289 815.02
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		48 468 017.07	138 415 886.01
Autres produits opérationnels		1 572 516.11	932 221.32
Autres charges opérationnelles		925 501.29	5 083 173.72
Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur		38 151 066.15	28 264 939.79
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V-RESULTAT OPERATIONNEL		10 963 965.74	105 999 993.82
Produits financiers			126 818.59
Charges financières			1 178 517.81
VI-RESULTAT FINANCIER			-1 051 699.22
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS(V+VI)		10 963 965.74	104 948 294.60
Impots exigibles sur résultats ordinaires			
Impots différés (Variations) sur résultats ordinaires		725 829.86	426 807.94
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		395 746 230.62	407 916 366.84
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		384 056 435.02	398 364 341.45
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		11 689 795.60	9 552 025.39
Eléments extraordinaires(produits)(à préciser)			
ELéments extraordinaires(charges)(à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		11 689 795.60	9 552 025.39
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

الملحق رقم (08): الميزانية(الأصول) سنة 2015

ENASEL EL OUTAYA

EL OUTAYA W BISKRA

BILAN ACTIF

Periode Du : 01/01/2015 Au : 31/12/2015

ACTIF	Note	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		20 000.00		20 000.00	
Immobilisations corporelles		2 306 465 144.78	1 836 490 927.71	469 974 217.07	357 584 362.76
Immobilisations encours		177 713 913.23		177 713 913.23	35 291 852.39
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence-entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prets et autres actifs financiers non courants		84 666.88		84 666.88	184 666.88
Impots Differes Actif		8 231 353.59		8 231 353.59	7 505 523.73
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 492 515 078.48	1 836 490 927.71	656 024 150.77	400 566 405.76
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		131 679 673.27	32 313 913.20	99 365 760.07	82 708 423.66
Créances et emplois assimilés					
Clients		6 539 840.30	2 914 317.68	3 625 522.62	2 109 787.62
Autres débiteurs		5 945 436.04		5 945 436.04	3 998 625.65
Impots		956 173.31		956 173.31	447 333.59
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		19 403 037.24		19 403 037.24	13 953 485.61
TOTAL ACTIF COURANT		164 524 160.16	35 228 230.88	129 295 929.28	103 217 656.13
TOTAL GENERAL ACTIF		2 657 039 238.64	1 871 719 158.59	785 320 080.05	503 784 061.89

الملحق رقم (09): الميزانية(الخصوم) سنة 2015

ENASEL EL OUTAYA

EL OUTAYA W BISKRA

BILAN PASSIF

Periode Du : 01/01/2015 Au : 31/12/2015

PASSIF	Note	N Net	N-1 Net
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation		3 513 780.00	3 513 780.00
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)		11 689 795.60	9 552 025.39
Autres capitaux propres-Report à nouveau		-7 220 588.90	-7 220 588.90
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		7 982 986.70	5 845 216.49
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impots (différés et provisionnés)		5 051 463.05	5 051 463.05
Autres dettes non courantes		719 363 406.10	445 537 683.83
Provisions et produits comptabilisés d'avance		18 177 346.00	18 237 524.00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		742 592 215.15	468 826 670.88
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		23 835 600.43	20 263 308.99
Impots		200 000.00	158 450.00
Autres dettes		10 709 277.77	8 690 415.53
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS II		34 744 878.20	29 112 174.52
TOTAL GENERAL PASSIF		785 320 080.05	503 784 061.89