



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة
قسم العلوم التجارية



الموضوع

نور المراجعة الخارجية في تحسين المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الإقتصادية

دراسة حالة: شركة الزمخري لصناعة الإسمنت - ولاية الوادي

مشروع مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: تدقيق محاسبي

الأستاذ المشرف:

الدكتور أحمد قايد نور الدين

من إعداد الطالبة:

وفاء بن كحلة

رقم التسجيل	/2013
تاريخ الإيداع	

الموسم الجامعي: 2013/2012



{ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَقْرَأَ بِرَحْمَتِكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ
عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ حَالِيًا تَرْضَاهُ
وَأَدِخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ }

الآية 19 من سورة النمل.

تشكرات

أحمد الله تعالى وأشكره على نعمه وحسن عونه، وأصلي وأسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين،
صلوات ربي وسلامه عليه .

وأقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل الدكتور أحمد قايد نور الدين على حسن قبوله الإشراف
على هذا العمل وتقديمه لي النصح والتوجيه .

كما لا يفوتني أن أتوجه بالتحية والشكر إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
لجامعة محمد خيضر بسكرة ، وأخص بالذكر أساتذتي المحترمين الذين تلقيت عنهم مبادئ البحث
العلمي عبر كامل مشواري الدراسي الجامعي .
والأستاذ: تواتي الهادي على مساعدته لي.

دون أن أنسى الأساتذة المدرسين والخبراء العاملين أجانبا ووطنيين المؤلفين للكتب التي
اعتمدتها كمراجع لإنجاز هذه الدراسة ، فقد كان لي حظ أن أطلع على عصارة فكرهم ونتائج طول
تجربتهم وألتمس خطى دريهم .

والحمد لله من قبل ومن بعد .

الإهداء

أهدي عملي هذا، إلى الشمعة التي أنارت دربي وفتحت لي أبواب العلم والمعرفة، إلى أعز إنسان في الوجود وقودتي في الحياة اللذان ضحيا من أجلي، إلى الصدر الحنون والقلب الرفيق إلى أعز ما أملك في الدنيا الحبيبة الطاهرة الوفية، والملاك الصافي القريب لله سبحانه وتعالى، *أمي* ثم *أمي* ثم *أمي* .
إلى الإنسان الذي سعى جاهدا إلى تربيتي وتعليمي وتوجيهي والوقوف إلى جانبي بكل ما أوتي *أبي* الحنون الغالي الطيب الودود جزاه الله خيرا .

إلى أخي الغالي *معتز بالله* وكل أخوتي وأخواتي *نجوحة* *عمرية* *نسرين* *أم الخير مع تمنياتي لهم بالتوفيق . إلى بهجة البيت وإنارتها: أريج* *مريا* *بسملة* .

إلى جدي العزيز لخضر أطل الله في عمره، وكل الأهل والأقارب .

وإلى الغالية *مريم* رفيقة *رندة* سهام *حنان* بشيرة *راوية* زينة *فتيحة* منال *كريمة* شيماء *سليمة* فاتي *نفيسة* زهور *زينب*، *حورية* حنان *سميرة* سمية *عائشة* تهاني *نسرين* حنان *كوثر* مروة *جهاد* منوية *حميدة* توتي *هبة* وإلى جميع صديقاتي وإلى كل الأحباب والأصدقاء الذين رافقوني في مشواري الدراسي وإلى الذين عرفتهم وأحبهم إليكم جميعا وإلى كل من ذكراهم في قلبي ولم يستطع كتابتهم قلمي ومن ذكراهم بقلبي ونسيهم قلمي أهدي عملي هذا .

مقدمة

شهد العالم خلال القرن الماضي العديد من التغيرات السياسية والاجتماعية وخاصة الاقتصادية والتي أدت إلى تأثير مباشر على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية والمنظمات المالية، والذي بدأ في التطور خاصة بعد الأزمة المالية 1929م وتغير وجهة نظر المتعاملين مع الأسواق المالية و المؤسسات الممثلة بها و لجوء هذه الأخيرة إلى إعطاء المزيد من الضمانات.

إن هذه المؤسسات الاقتصادية تتطلب التكيف مع الظروف، وهذا بهدف ضمان الفعالية و الصرامة حتى تضمن لنفسها البقاء في هذا المحيط الذي تغلب عليه المخاطرة الشديدة و الخوف من المستقبل نتيجة الانفتاح الاقتصادي بين الدول و كذلك التطورات الاقتصادية و التكنولوجية و ما رافقها من منافسة على صعيد الدولة نفسها و على الصعيد الدولي، الشيء الذي استدعى من هذه المؤسسات أن تقدم تقارير مالية دورية تعكس نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة و هذا حتى يتسنى للأطراف التي ترغب في الإطلاع عليها الاستفادة منها.

ولكي تتحقق هذه الاستفادة لابد أن يقوم شخص مختص و مؤهل للتحقق من محتوى هذه القوائم المالية و مدى ملاءمتها و تمثيلها للوضع و المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، لذلك يتم مراجعة هذه القوائم من قبل مراجع حسابات و الذي بدوره يجب أن يبدي رأيه باستقلالية و حيادية في عدالة وصحة القوائم المالية، و إضافة إلى الدور الهام الذي يلعبه مراجع الحسابات و ذلك بما يقدمه من مصادقة على البيانات مالية بكل مصداقية وشفافية وإفصاحا للمؤسسة الاقتصادية .

مما سبق يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

ماهو دور المراجعة الخارجية في تحسين المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية ؟

من خلال طرحنا للإشكالية يمكن لنا إبراز مجموعة الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هو الإطار النظري للمؤسسة وللمراجعة ؟
- 2- كيف تتم مراجعة الخارجية عمليا ؟ وماهي الرقابة الداخلية ؟
- 3- الجانب التطبيقي لمراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية ؟

الفرضيات الدراسة :

لمحاولة إعطاء إجابة أولية عن الأسئلة الفرعية المذكورة سابقا، نصيغ الفرضيات التالية:

- 1 -المراجعة هي عملية مراقبة للتأكد من صدق و صحة العمليات المالية المحاسبية.
- 2 -يتمثل الجانب العملي في المراحل أو الخطوات التي يقوم بها مراجع الحسابات لانجاز مهمته.
- 3 -كيفية مراجعة الحسابات للمؤسسة الاقتصادية .

أسباب اختيار الموضوع:

إن اختياري للموضوع كان لعدة اعتبارات منها ما هو موضوعي و منها ما هو ذاتي.

أولا: الاعتبارات الموضوعية

- 1 -الحاجة الماسة إلى القوائم المالية ذات المصدقية، و خاصة في ظل البيئة الاقتصادية الحالية.
- 2 -معاناة مؤسساتنا من ظاهرة التلاعب في البيانات المالية والمحاسبية، و هذا يسبب القصور و التأخر في الالتزام بتطبيق مراجعة الحسابات على مستواها.
- 3 -ظهور عدة مشاكل متعلقة بالحسابات والقوائم المالية في المؤسسات مما يؤدي إلى فرض ضرائب إضافية على المؤسسة من طرف الإدارة الجبائية.

ثانيا: الاعتبارات الذاتية

- 1 -الميل الشخصي للبحث في هذا الموضوع.
- 2 -محاولة معرفة الإجراءات الميدانية التي يقوم المراجع بها.

أهمية الدراسة:

إن مراجع الحسابات يصادق على قوائم مالية ويقوم بإعداد تقرير من خلاله يبدي رأيه إما بدون تحفظ أو بتحفظ مع ذكر أهم التحفظات في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية.

وتكمن أيضا أهمية الموضوع من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة اقتصادية والإجراءات التطبيقية التي قام بها مراجع الحسابات بهدف إبداء رأيه بكل إستقلالية وحيادية ومعرفة الشروط الشكلية والموضوعية الواجب توفرها في تقرير مراجع الحسابات.

أهداف الدراسة:

يمكن حصر أهداف الدراسة فيما يلي :

- 1 محاولة معرفة دور مراجعة الحسابات بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية.
- 2 التعرف على التطورات الحديثة في علم مراجعة الحسابات.
- 3 إبراز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسات الاقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة الوصول إلى تقرير مراجع الحسابات للمؤسسة محل الدراسة وهذا بسبب السر المهني سواء من جهة محافظ الحسابات أو من شركة الزغيبات من جهة أخرى.
- بعد تعديل قانون مهنة محافظ الحسابات في جوان 2010 أصبحت الدراسات النظرية السابقة ليس لها أي معنى ومن هنا لم أجد دراسات حديثة لمهمة محافظ الحسابات في الجزائر.

دراسات سابقة:

- عمر ديملي: أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2009/2008.

المنهج المستخدم:

- تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، لهذا يكون المنهج الوصفي التحليلي.

هيكل الدراسة:

- لمعالجة هذا الموضوع تم تقسيم البحث الى ثلاثة فصول، يمثل الفصلين الأول و الثاني الدراسة النظرية، و ينصب الفصل الثالث على الجانب التطبيقي.

يتناول الفصل الأول والذي جاء تحت عنوان مدخل للمؤسسة و المراجعة، حيث تطرقنا إلى :

- عموميات حول المؤسسة الاقتصادية.

- ماهية المراجعة.

- ماهية المراجعة الخارجية.

وجاء في الفصل الثاني والمعنون بالإجراءات العملية لمراجعة الحسابات :

- تتضمن الإجراءات التمهيدية
 - تقييم لنظام الرقابة الداخلية و جمع لأدلة الإثبات،
 - مراجعة العناصر المكونة للقوائم المالية،
 - إعداد التقرير في المراجعة
- أما الفصل الثالث فيتناول
- الدراسة التمهيدية عن نشاط شركة الزعبيات .
 - والإجراءات العملية لمراجعة حسابات الشركة.
 - تقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

تمهيد:

تعتبر المؤسسة النواة الأساسية في النشاط الإقتصادي للمجتمع، حيث شغلت حيزا كبيرا ومعتبرا في كتابات وأعمال الاقتصاديين بمختلف إتجاهاتهم.

كما تعتبر المؤسسة نظاما معلوماتيا يوميا، حيث تتم فيها التسجيلات لجميع التدفقات المالية التي تحدث بها بصفة يومية ودائمة وذلك بهدف السير الحسن للعمليات وكذا معالجة المعلومات المحاسبية بدقة وتسهيل عملية المراقبة والمراجعة بصفة دائمة .

والمراجعة هي ميدان واسع عرف تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية والمالية المستعملة، يصعب فيها يوما بعد يوم التسيير، إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات، بل والتلاعبات أحيانا ومنه فإن المراجعة تنطلق من فرضيات وأسس حتى تحقق بذلك وظيفتها التي قامت من أجلها وللقيام بهذا العمل كان لابد من توفر معايير تخص المراجع ، بهدف الوصول إلى إبداء رأي محايد فني ومستقل يعبر عن مدى سلامة وعدالة القوائم المالية ، ويصاغ في تقرير تضبطه هو الآخر مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية إرتأينا أن نتطرق في هذا الفصل:

- عموميات حول المؤسسة الإقتصادية.

- ماهية المراجعة.

- ماهية المراجعة الخارجية.

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة

المؤسسة الاقتصادية تعتبر الحلقة الأساسية والفعالة في الدورة الاقتصادية، حيث شغلت حيزا كبيرا في كتابات وأعمال الإقتصاديين بمختلف إتجاهاتهم، فظهرت عدة بحوث تهتم بدراساتها وكيفية تطويرها، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى تعريف المؤسسة الاقتصادية وأنواعها وكذا دورها، أهدافها ووظائفها.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية

نظرا لأن المؤسسة الاقتصادية تختلف باختلاف أهدافها وأغراضها، إذ أن هناك مؤسسات ذات أهداف اقتصادية، وأخرى ذات أهداف اجتماعية اقتصادية وغيرها لذا يصعب إيجاد تعريف موحد للمؤسسة، ولهذا السبب نجد أنفسنا أمام جملة من المفاهيم والتعاريف الخاصة بها وسوف نعطي بعض التعاريف التي عرفت بها المؤسسة.

- التعريف الأول: المؤسسة كما يعرفها مكتب العمل الدولي " هي كل مكان لمزاولة نشاط اقتصادي ولهذا المكان سجلات مستقلة"¹

- التعريف الثاني "مجموعة من الموارد ولكن مجموعة منظمة ومهيكلت تخضع لأهداف دقيقة وتسير على أساس طريقة معينة من التسيير".²

- التعريف الثالث: هناك من يعرفها على أنها "عمل اقتصادي أو هيكل عضوي أو منظومة"³

إن فالمؤسسة عبارة عن الوحدة الاقتصادية التي تتجمع فيها الموارد المادية والبشرية اللازمة للإنتاج الاقتصادي لتحقيق الهدف الذي وجدت من أجله سواء كانت تجارية، خدمية.

والمؤسسة الاقتصادية هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج وتبادل السلع وخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق نتيجة ملائمة وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي يوجد فيه وتبعاً لحجم ونوع نشاطه.⁴

¹ عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 1993 ص.24.

² سعيد أوكيل، وظائف و نشاطات المؤسسة الصناعية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص.10.

³ بويقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 1998، ص.15.

⁴ ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية، ط1، 1998، الجزائر، ص.11

ونشير هنا أن هذا التعريف يبرز إستقلالية المؤسسة ماليا أي لها شخصية إعتبارية مستقلة من حيث إمتلاكها للحقوق والصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها وأن تقوم بأداء الوظيفة التي وجدت من أجلها وأنها تعتبر مصدر دخل لأفراد المجتمع.

المطلب الثاني : أشكال المؤسسة الاقتصادية

للمؤسسات الاقتصادية أشكالا مختلفة ومتعددة فقد تكون وحدة حرفية أو مزرعة أو متجر خاصا أو شركة إنتاجية متوسطة أو مصرف أو شركة متعددة الجنسيات...إلخ.

وعملية التصنيف بين هذه المؤسسات تتخذ عددا من المعايير كأن نفرق بين مؤسسات إنتاجية ومؤسسات غير إنتاجية وهذا على أساس ما تقدمه إلى السوق إنتاجا ماديا أو خدمات ويمكن اتخاذ أساسا آخر للتصنيف كالقطاعات الاقتصادية ، الزراعية ، الصناعية ، الخدماتية بالإضافة إلى التصنيف حسب الجانب القانوني خاصة وعمومية أو حسب الحجم بحيث تأخذ في حساب هذا الأخير مؤشرات معينة مثل عدد العمال ، رأس المال...إلخ.

1. التصنيف حسب الطبيعة القانونية

تتقسم المؤسسة حسب هذا التصنيف إلى قسمين مؤسسات خاصة والمؤسسات العامة أو العمومية التابعة للدولة:

1.1. المؤسسات الخاصة: وتتخذ بدورها أشكالا متعددة يمكن حصرها في نوعين أساسيين "مؤسسات فردية" و "شركات جماعية"¹:

أ. المؤسسات الفردية : هذه المؤسسات تنشأ عن شخص يسمى رب العمل أو صاحب رأس المال وعوامل الإنتاج الأخرى وهذا النوع من المؤسسات يعتبر الشكل النموذجي لمؤسسة القرن 19 حيث يحصل فيها رب العمل على كل من الفائدة والربح في نفس الوقت إلا أن التطورات التي شهدتها المؤسسة وإتساع نشاطها فصل بين الفائدة والربح فالفائدة هي عائد رأس المال والربح يحصل عليه رب العمل مقابل جمع عوامل الإنتاج ودمجها في عملية الإنتاج.

¹ إسماعيل عرياجي، اقتصاد المؤسسة- أهمية التنظيم ديناميكية الهياكل، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1996، ص 6، 7

ب . المؤسسات الشركات: هذا النوع من الشركات يتوزع فيه التسيير ورأس المال على أكثر من شخص واحد ويمكن تقسيمها إلى :

ب 1. شركات الأشخاص : وتتضمن هذه الشركات "شركات التضامن والمحاصة والمسؤولية المحدودة"

- شركات التضامن : وهي الشركة المكونة من شخصين إلى 20 شخص يتقاسمون المخاطر والأرباح ، ينضمها قانون خاص بها وفي هذه الشركات يكون كل شريك مسؤول مسؤولية كاملة عن ديون الآخرين وأعمالهم بالشركة والمسؤولية الكاملة تعني تمتد إلى موارده الخاصة¹

- شركات المحاصة : وهي عقد يلتزم بمقتضاه شخصين أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع إقتصادي بتقديم حصة مالية أو عمل بهدف إقتسام ما ينتجه المشروع من أرباح وخسائر . وهي نوع خاص من الشركات لأنها لا تتمتع لا بالشخصية الاعتبارية ولا برأس المال ولا بالعنوان.

- الشركات ذات المسؤولية المحدودة : حسب القانون التجاري الجزائري فإن هذه الشركة تؤسس بين شركاء لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموه من حصص إذن فهي شركة تجارية تتحدد مسؤولية كل شريك فيها بقدر حصته في رأس المال الشركة وتتص المادة 564 من ق ت ج أن "عنوان الشركة يمكن أن يشمل اسم واحد من الشركاء أو أكثر على أن تكون هذه التسمية متبوعة بكلمة شركاء ذات مسؤولية محدودة أو بالأحرف الأولى لها ش.ذ.م.م وبيان رأس مالها ولا يمكن أن يزيد عدد الشركاء فيها عن 20 شريك ولا يقل رأس مالها عن 100.000.00 دج " ²

ب . 2. شركات الأموال: وهي شركة مكونة من مجموعة من الأشخاص يقدمون حصصا في رأسمالها على شكل أسهم تكون قيمة هذه الأسهم متساوية وقابلة للتداول ويشتريها المساهم عند التأسيس بواسطة الإكتتاب العام والشريك لا يتحمل الخسائر إلا بقيمة مساهمته³

¹ عبد العزيز فهمي هيكل، موسوعة المصطلحات الاقتصادية الإحصائية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1985، ص 469.

² القانون رقم 1993 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بالشركات التجارية.

³ ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، ط 2، الجزائر، 1992، ص 23

وتداول الأسهم يتم في الأسواق المالية الثانوية في البورصات، وتضمن هذه الأسهم للشريك المساهمة في إدارة المؤسسة وذلك بحضور الجمعيات العامة للمساهمين والتصويت على القرارات وأهمية هذه الشركة تكمن في سهولة تكوين رأس مالها.

1.2. المؤسسات العمومية الإقتصادية: تنقسم هذه المؤسسات إلى نوعين وهما مؤسسات عمومية و التي بدورها تأخذ شكلا: وطنية، أو تابعة للجماعات المحلية، أما النوع الثاني فهي مؤسسات مختلطة.

أ/ المؤسسات العمومية: لقد رأينا أن هذا النوع من المؤسسات قد انتشر في الدول الرأسمالية (أوربا خاصة) لعدة أسباب، وهي تعبر عن مؤسسات رأسمالها تابعا للقطاع العام أي للدولة، ويكون التسيير فيها بواسطة شخص أو أشخاص تختارهم الجهة الوصية ويجب التمييز بين النموذجين من هذه المؤسسات:

* مؤسسات تابعة للوزارات: وتدعى بالمؤسسات الوطنية وتأخذ أحجاما معتبرة، و هي تخضع للمركز مباشرة أي لإحدى الوزارات وهي صاحبة إنشائها والتي تقوم بمراقبة تسييرها بواسطة عناصر تعيينها تقدم إليها تقارير دورية عن نشاطها ونتائجها.

* مؤسسات تابعة للجماعات المحلية: و تكون هذه المؤسسات في البلدية أو الولاية أو تجمع بين البلديات والولايات أو منهما معا، وتكون عادة ذات أحجام متوسطة أو صغيرة ويشرف عليها منشئها عن طريق إدارتها، وتكون عادة في مجال النقل والبناء أو الخدمات العامة.

ب/ المؤسسات المختلطة: لقد ظهرت هذه الشركات أول مرة في ألمانيا في القرن التاسع عشر وانتشرت فيها بعد لتعم أوربا وبعض الدول الأخرى، ومن الأسباب الأساسية لهذه المؤسسات هي محاولة مراقبة بعض القطاعات الاقتصادية والتحكم فيها من طرف الدولة حيث تتكون هذه المؤسسات من طرفين الأول وهو الدولة والمتمثلة في الوزارات أو مؤسسة عمومية، والثاني يتمثل في القطاع الخاص ويتم إنشاء هذه المؤسسات بطريقتين:

* الإنشاء من العدم: أي الاتفاق بين الطرفين للقيام بمشروع اقتصادي معين يتم تحديد أهدافه، حجمه، شروطه ومدة حياته... الخ، ويتم المساهمة في رأسماله من الطرفين، وغالبا لا تقل المساهمة الطرف العمومي عن 51 % في رأس المال، لأن القرارات تؤخذ على أساس عدد الأصوات والتي تقدر بدورها بعدد الأسهم في رأس المال لكي تبقى المؤسسة مختلطة، وتسير طبقا للأهداف العامة وللصالح العام إلا أن قاعدة المساهمة في الرأسمال أكثر من النصف من طرف الدولة ليست نهائية، نظرا لأن الدولة بوزنها الاقتصادي والقانوني، تستطيع التحكم في تسيير هذه المؤسسة دون بلوغ حصتها النصف في رأس المال إذن بإمكانها إصدار قوانين أو مراسيم

بموجبها تخضع لها المؤسسة المختلطة، وهو ما نجده في عدة دول و حاليا في الجزائر في إطار إصلاحات إعادة الهيكلة الاقتصادية، إذا دخل العديد من الخواص الأجانب في شركات مختلطة مع الدولة بأكثر من هذه النسبة وهو ما يسمى بالخصوصية الجزئية للمؤسسات العمومية.

* أما الطريقة الثانية لوجود هذه الشركات هي التأميم: وبموجب هذه العملية تستطيع الدولة حيابة جزء من رأسمال مؤسسة خاصة ويتم غالبا تعويضه للجانب الخاص، و تخضع هذه الطريقة لنفس القاعدة لنسبة امتلاك رأس المال ولنفس الأسباب، وهناك عدة أشكال من المؤسسات المختلطة والعمومية المسيرة بعقد مع القطاع الخاص أو بالتأجير...الخ، وهي موجودة في العديد من الدول المتطورة وفي الجزائر وهي تسعى حاليا لتوسيعها.

ثانيا: التصنيف حسب النشاط الاقتصادي: وتصنف إلى :

أ- المؤسسات الصناعية: وهي تلك المؤسسات التي ينشط بها إنتاج السلع ،بغية تلبية حاجيات المجتمع فهي إذن تخضع بعض أنواع المواد الأولية لتغيير أو تحويل معين عبر أو بواسطة وسائل التشغيل المتاحة وبإشراف وإدارة تنفيذ القوى البشرية وهذا في ظل المعطيات الطبيعية.¹

ب . المؤسسات الفلاحية : وهي تلك المؤسسات التي تهتم باستصلاح الأراضي وزيادة إنتاجها كما تقوم بتقديم نوعين من أنواع الإنتاج تتمثل في الإنتاج النباتي والحيواني.

ج- المؤسسات التجارية:وهي المؤسسات التي تقوم بعملياتي الشراء والبيع للسلع دون إحداث أي تغيير.

د- المؤسسات المالية: وهي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين وصندوق التوفير والادخار.

هـ- المؤسسات الخدمية :وهي تلك المؤسسات التي تقوم بمهمة تقديم الخدمات لتلبية حاجيات المستهلكين كمؤسسة النقل وعيادات الطب ومكاتب الخبرات .²

رابعا:تصنيف حسب الحجم: لقد أخذ هذا النوع اتساعا في الاستعمال في مختلف المجتمعات وهو مفيد في مجالات عديدة:

¹ عبد العزيز فهمي هبكل، موسوعة المصطلحات الاقتصادية الإحصائية مرجع سابق، ص469.

² أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص16.

1. المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: لقد عرفت هذه المؤسسات عدد العمال المستخدمين فيها و قد أعطي لها أكثر من تحديد، فتجد مثلا أن المؤسسات الصغيرة أو المتوسطة تجمع ضمن التي تستعمل أقل من 500 عامل وفيها تتوزع إلى:

أ - مؤسسات مصغرة والتي تستعمل بين 1 إلى 09 عامل.

ب - مؤسسات صغيرة والتي تستعمل من 10 إلى 199 عامل.

ج - مؤسسات متوسطة والتي تستعمل من 200 إلى 499 شخص.

2. المؤسسات الكبيرة: وهي التي يزيد عدد عمالها عن 500 شخص ولها دور هام في الاقتصاد المتطور سواء على المستوى الوطني أو الدولي¹

المطلب الثالث : أهداف المؤسسة الاقتصادية

تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق جملة من الأهداف المختلفة والمتعددة حسب اختلاف المؤسسات وطبيعة وميدان نشاطها ويمكن تلخيصها فيما يلي²:

أولاً- الأهداف الاقتصادية: يمكن جمع عدد من الأهداف التي تدخل ضمن هذا النوع كما يلي :

1. تحقيق ربح: يرتبط استمرار المؤسسة في السوق على مدى قدرتها على تحقيق الأرباح التي تستعملها لرفع رأس مالها وتسييد ديونها وتوسيع نشاطها لمواجهة المنافسة.

2. تحقيق متطلبات المجتمع: عند قيام المؤسسة بتصرف منتجاتها فإنها تقوم بتغطية حاجيات المجتمع سواء على المستوى الوطني أو على المستوى الدولي.

3. عقلنة الإنتاج: تسعى المؤسسة من خلال الاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج و رفع إنتاجها إلى تفادي الوقوع في المشاكل الاقتصادية والمالية.

ثانياً- الأهداف الاجتماعية: تسعى المؤسسة إلى تحقيق جملة من الأهداف الاجتماعية التي تتمثل فيما يلي:

1. ضمان مستوى مقبول من الأجور : الأجر حق قانوني وشرعي مقابل أداء أعمال .

¹ناصر دادي عدون، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سابق، ص 71.

²عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، مرجع سابق، ص 31

2. تحسين مستوى معيشة العمال: وذلك من خلال توفير إمكانيات مادية ومالية أكثر فأكثر للعمال نتيجة للتزايد المستمر في الحاجات و الرغبات.

3. إقامة أنماط استهلاكية معينة : تؤثر المؤسسات الاقتصادية عادة في عادات أفراد المجتمع الاستهلاكية من خلال تقديم منتجات جديدة أو عن طريق الدعاية لمنتجات قديمة أو جديدة .

4. الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال : حتى تضمن المؤسسات استمرار حركتها وتحقيق أهدافها فهي تدعو العمال إلى التعاون والتفاهم وهذا الجانب له دور فعال لتطوير العلاقات داخل المجتمع باعتبار إن العمال جزء منه.

5. توفير تأمينات ومرافق للعمال: ظهرت التأمينات منذ قرون وذلك بفضل نضال الطبقة العاملة بأوربا فأصبحت المؤسسات الاقتصادية توفر بعض من التأمينات وتخصص مساكن لعمالها إضافة إلى توفير بعض المرافق العامة لهم.

ثالثا- الأهداف الثقافية والرياضية: إضافة إلى الأهداف السابقة الذكر فان المؤسسات الاقتصادية تقدم للعمال وسائل للتكوين والترفيه

1 -توفير الوسائل الترفيهية والثقافية: توفر المؤسسات وسائل ترفيهية وثقافية للعمال وأبنائهم حتى يستفيدوا منها ليحصل الرضا لدى العمال وتحسين أداءه داخل المؤسسة.

2 -تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى : تقويم المؤسسة بتدريب عمالها الجدد وحتى القدامى على استعمال الآلات ووسائل الإنتاج جديدة وذلك من اجل استغلال الطاقات استغلالا جيدا لتحسين ورفع مردودية المؤسسة .

3 -تخصيص أوقات للرياضة: تخصص المؤسسات فترات زمنية للرياضة خلال اليوم، وإقامة مهرجانات عملية لكسر الملل الذي يصيب العمال من اجل الاستعداد للعمل من جديد وتأدية الأدوار بصورة كاملة.

رابعا- الأهداف التكنولوجية: تسعى المؤسسات الاقتصادية أيضا إلى تطوير جانبها التكنولوجي وهذا من خلال البحث والتنمية، فقد عملت على توفير مصلحة خاصة بهذا الجانب وخصصت له الأموال والوسائل اللازمة لذلك.¹

¹ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة ، مرجع سابق، ص71.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة

إن المراجعة على عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد إختراع الأرقام وإختيار النقود وحدة للقياس . والمراجعة ميدان واسع عرف تطورات كبيرة ومتواصلة صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية .

المطلب الأول:لمحة تاريخية عن المراجعة

إن متابع أثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته إذ هناك من السجلات والآثار ما يفيد بأن الحضارات القديمة استخدمت جميعها وسائل بدائية في المراجعة .¹

كما يشير التاريخ القديم بأن المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين والرومان والإغريق إذ كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يقومون بمراجعتها في جلسة استماع وذلك بحضور المراجع بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء.

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هته الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى مع التغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدت المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص.²

وسنورد جدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980، ص5

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر و التوزيع، ط2، عمان، 2005، ص6

الجدول رقم 1-1: التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، الإمبراطور الكنيسة، الحكومة	رجال الدين، الكاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاينة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	تجنب الغش و تأكيد الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	تجنب الغش و الأخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر : محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي : المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005 ص8

المطلب الثاني: تعريف المراجعة

كلمة المراجعة AUDIT و هي مشتقة من الكلمة اللاتينية AUDIRE و معناها «يستمع» لأن الحسابات كانت تتلى على المراجع.¹

أما المراجعة بمعناها المهني تعني عملية تجميع و تقويم أدلة الإثبات و تحديد و إعداد التقارير عن مدى توافق بين المعلومات و معايير محددة مقدما و يجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل محايد² و قد تتطرق إلى بعض التعاريف و التي اعتمدنا في شرحها و نقدها على معايير المراجعة المتعارف عليها و ذلك بغية الوصول إلى تعريف شامل و دقيق للمراجعة.

- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (Association American Accounting): "المراجعة هي عملية

نظامية ومنهجية (systematic) لجمع وتقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"³

إن هذا التعريف اهتم اهتماما كبيرا بمعايير العمل الميداني لكنه أهمل تمام حياد المراجع وكفاءته المهنية إضافة إلى أنه لم يشر إلى معايير التقرير.

- وقد عرف كل من اليوتال وجيغاد المراجعة بأنها:

" اختبار تقني صارم من طرف مهني مستقل بغية إعطاء رأي معلل على صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام المبادئ المحاسبية والقواعد والقوانين المعمول بها في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف"

هذا التعريف أشار إلى الشروط التي يجب أن تتوفر في المراجع و لكن أهمل معيار العمل الميداني

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث"، مرجع سابق، ص6

² محمد بوتين، لمراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص15

³ طارق عبد العال حماد، معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص27

. و عرفت منظمة العمل الفرنسية المراجعة على أنها " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات معلومات و تقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل استناد إلى معايير التقييم و التقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم".¹

كما عرف يوسف محمد الجربوع المراجعة على أنها " فحص للقوائم المالية و عمل انتقادات في دفاتر و سجلات و أنظمة الرقابة الداخلية و التحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل و قائمة المركز المالي و الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق و سلامة القوائم المالية"² من مجمل التعاريف السابقة لمراجعة الحسابات يمكن استخلاص ثلاث عناصر أساسية تركز عليها وهي : الفحص والتحقيق والتقرير .

المطلب الثالث : أهمية و أهداف المراجعة.

أولا : أهداف المراجعة

(1)الأهداف العامة للمراجعة : نعرف المراجعة على أنها الفحص الانتقادي للقوائم المالية كالميزانية وحسابات النتائج والجدول الملحقة بها وكل ما هو محاسبي ومالي في تقرير مجلس إدارة الشركة المراقبة وهدف المراجع الأساسي من وراء هذا الفحص هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق تلك الوثائق وهو هدف عام متفق عليه دوليا حيث أن المراجع حسب جمعية المحاسبين الأمريكية يدرس تلك القوائم بهدف إعطاء الرأي حول الصورة الفوتوغرافية للوضعية المالية نتائج لعمليات تطور تلك الوضعية احتراما للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، فينتهي المراجع مهمته بالإدلاء بهذا الرأي النهائي المحايد المدعم بأدلة في تقرير عام كما سنرى شرعية وصدق الحسابات: يتأكد المراجع في نهاية المطاف من توفر أوعدم توفر المفهومين، الشرعية والصدق في الحسابات التي تم تدقيقها، فما المقصود من كل منهما ؟

- إن توفر الشرعية يعني إثبات أن القوائم المالية السابقة الذكر قد تم إعدادها حسب القوانين و القواعد المعمول بها، وفي حالة غياب القوانين فإن يشترط احترام قاعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها.³

¹ محمد توهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ط3، 2006، ص10

² يوسف محمد الجربوع مراجعة الحسابات بن النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، ط1، 2000، ص7.

³ محمد بوتين، مراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، مرجع سابق، ص29.

- صدق الحسابات: إن الاحتمال في علم الإحصاء اصغر من الواحد دائما ، إذا كانت النسبة تساوي الواحد فإنه لم يصبح هناك احتمال بل يقينا رياضيا أي الحقيقة ، و عليه مادام أنه لا يمكن الوصول إلى الحقيقة المطلقة فيفضل استعمال عبارة صدق الحسابات بدل من حقيقة الحسابات التي تعني الصحة المطلقة أي تعني أن المراجع قد فحص العمليات و تأكد من عدم وجود أي خطأ و هذا مستحيل في حالة المؤسسات الكبيرة و المتوسطة.

إذن كيف يمكن له التأكد من حقيقة آلاف المخزونات أحيانا؟

فهو مضطر أن يتبع فنيات و يدرس العينة الممثلة للمجتمع الإحصائي. كما أنه تطبيق لمبدأ الحيطة والحذر وتكوين مؤونات لمواجهة أخطار المستقبل لا يمكن للمراجع القول بأنه المؤونة المكونة تمثل الحقيقة، بعد مراجعتها بأنها صادقة أي أن الأخطار قد حددت بصفة موضوعية

- الجداول التفصيلية الملحقة بها والمفسرة لمحتوياتها . أي الجداول التي جاء بها مخطط المحاسبة الوطني الجزائري، بالإضافة إلى كل الجداول المالية الأخرى والجداول المحمل أن تتضمنها تقارير مجلس إدارة الشركة موضوع المراقبة.

(2) الأهداف الخاصة: سعيًا وراء تحقيق الأهداف العامة السابقة الذكر يجد المراجع نفسه أمام أوضاع ثانوية، مما قد يؤدي به إلى انجاز أهداف خاصة مثل اكتشاف أعمال الغش والتزوير وتحسين التسيير . اكتشاف أعمال الغش والتزوير: كان اكتشاف أعمال الغش والتزوير من طرف المراجع قديما غاية في حد ذاتها، غير أن هذه الناحية قد أصبحت ثانوية الهدف الرئيسي المتمثل في إثبات شرعية صدق الحسابات، أي أن المراجع قد يعثر أثناء أداء المهمة صدفة على أعمال غش كالتلاعب بأموال المؤسسة و استعمالها الغير شرعي، أو تزوير المعلومات المحاسبية بهدف إظهار وضعية غير الوضعية الحقيقية للمركز المالي لها . إن التلاعب بالأموال لدليل على ضعف نظام المراقبة الداخلية، ومهما يكن فعلى المسؤولين اكتشاف ذلك، وهذا دور المراجع الداخلي وعلى المراجع الخارجي، في هذه الحالة جمع ما أمكنه من الأدلة حتى يتسنى له الوقوف على آثارها المادية المحتملة على حسابات . إن تزوير المعلومات بهدف إظهار الصورة غير الصادقة لوضعية المؤسسة ومهما يكن الاتجاه العام اليوم هو اعتبار أن اكتشاف أعمال الغش والتزوير نتيجة وليست غاية في حد ذاتها.

- المراجعة وتحسين التسيير: يقوم المراجع بتقسيم نظام المراقبة الداخلية وفحص حسابات المؤسسة موضوع المراجعة ويقدم تقريرا مفصلا عن نقاط الضعف و كذا الأخطاء المكتشفة مما ينتج عنها تحفظات ترفق بإقتراحات حلول ، و للمراجع أن يعطي رأيه وأن يقدم نصائح في حدود مراقبته. إن الأخذ بكل هذا سيؤدي إلى

تحسين التسيير لكن يبقى الهدف الرئيسي هو الرأي حول شرعية وصدق الحسابات لا غير وعلى محافظ الحسابات عدم التدخل في تسيير ولا يشارك في اتخاذ قرارات التسيير، كما لا يمكنه الحصول على أجرة أو علاوة أو أية مكافأة ماعدا القيمة المحددة قانونا لا شك أن من نتائج المراجعة الخارجية تحسين إجراءات المنظمة للمراجعة، على اعتبار أن المراجعة بناءه وأن على المراجع أثناء انجازه للمهمة أن يصرح بالعيوب والسلبيات التي اكتشفها إلى الإدارة وفي هذا الإطار هناك من يرى أن المراجعة هدفان¹، هدف مباشر يتمثل في إعطاء الرأي حول القوائم المالية ومدى مصداقيتها، وأهداف المدى الطويل تتمثل هي الأخرى في تقديم دليل حول القرارات المستقبلية للإدارة حول القضايا ذات الطابع المالي مثل: الرقابة، التقديرات، التحاليل وإعداد تقارير حولها. هذه الأهداف غايتها تحسين النتائج.

كما نشير أنه من خلال التطور التاريخي لمراجعة الحسابات نستنتج أن أهداف هذه الأخيرة قد انتقلت من مجرد وسيلة لاكتشاف الغش والتلاعب إلى آلية تضفي المصداقية على المعلومات المستعملة في اتخاذ القرارات كما يوضحه الجدول التالي:²

الجدول رقم 1-2: التطور التاريخي لأهداف المراجعة.

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص
1850/1550	الكشف عن التلاعب	بالتفصيل
1905/1850	الكشف عن التلاعب والأخطاء	بالتفصيل وظهور بعض الاختبارات
1933/1905	- تحديد مدى صحة تقرير المركز المالي - الكشف عن التلاعب والأخطاء	- بالتفصيل - مراجعة اختباريه
194/1933	- تحديد مدى صحة و مصداقية تقرير المركز المالي	مراجعة اختباريه

¹ محمد بوتيّن، مراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص32

² محمد بوتيّن: : مرجع نفسه، ص35.

مراجعة اختباريه	تحديد مدى صحة وسلامة تقرير المركز المالي	انطلاقا من 1940
-----------------	---	-----------------

المصدر: محمد سمير الصبان نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002-2003، ص5

ثانيا: أهمية المراجعة

يلعب التدقيق دورا هاما في الأوساط المالية والأوساط الحكومية الاقتصادية كما تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لا غاية و تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها ومن أمثلة هذه الطوائف والفئات طائفة الموردين، المستثمرين الحاليين والمستقبليين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها.

(1) إدارة المشروع: تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي تتم اعتمادها من قبل مراجع الحسابات المستقل والمحاييد مما يزيد الثقة في هذه البيانات كما يزيد درجة الاعتماد عليها.

(2) المستثمرون: أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الو.م.أ أو أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة الماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحاييد بحيث يطمئن المستثمرون بأن أموالهم سوف لا تتعرض إلى اختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات.

(3) البنوك: فهي تعتمد على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عنه فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها وكذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي تخطيط اقتصادي.

(4) الهيئات الحكومية : تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها أو معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل عليها.

وهذا طبقا للمعيار الدولي رقم 230 الذي يوجب على المراجع مراعاة لتوثيق الأمور المهنية لتأييد رأيه وذلك من خلال الإشارة إلى القيام بالمراجعة وإجراءاتها.¹

وترجع أهمية تدقيق الحسابات إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها وكلما كبر حجم المنشأة وزاد أعداد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما اتضحت مهمة مراجع الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية ويتمثل دور المراجع في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تتيح من نظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم و قراراتهم و يمكن وصف هذه القيمة بالرقابة و الثقة.

وعموما فأهمية عملية مراجعة الحسابات وأثارها على السلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي:

- تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات.
- يستلزم اتخاذ قرار معين وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير المراجعة والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.
- تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير مرغوب فيها.

المطلب الرابع: أنواع المراجعة

تصنف المراجعة بالنظر إلى العديد من الأنواع وفي ذلك عدة تقسيمات وكل قسم يتضمن أنواع مختلفة لعملية المراجعة.

أولاً: من حيث حجم أو حدود المراجعة.

(1) **المراجعة الكاملة:** وهي المراجعة التي تحول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبة معينة، وإنما تخضع المراجعة للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المراجع في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سابق، ص11.

حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمراجع الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختبارات

لذلك يلجأ 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.¹

(2) **المراجعة الجزئية:** وهي المراجعة التي تتضمن وضع القيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات على سبيل الحصر وفي الحالة تنحصر مسؤولية المراجع في المجال أو النطاق المراجعة الذي حدد له فقط دون غيره.²

ومن أمثلة المراجعة الجزئية ما يلي:

- بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها.

- عمليات أيام معينة دون باقي الأيام.

- عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات.

إلى غير ذلك من أساليب اختيار موضوعات وعمليات المراجعة التي يتولاها المراجع وفي هذا المجال يجب مراعاة ما يلي:

- لا يجب على المراجع إطلاع المسؤولين في المنشأة موضوع المراجعة على طبيعة العمليات التي سوف يقوم باختبارها .

- لا يجب على المراجع استخدام نفس العمليات ونفس الأسلوب عند القيام بمراجعة عمليات نفس المنشأة مرة أخرى .

- على المراجع أن يكتب في تقريره تفاصيل وطبيعة العمليات التي قام باختبارها ومراجعتها حتى لا يتعرض لأي مسؤولية معينة بالنسبة للعمليات التي لم يتم اختبارها.

¹ السيد محمد، المراجعة و الرقابة المالية- المعايير و القواعد، دار الكتاب الحديث، 1428هـ/2008 م، ص 43.

² محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002/2003، ص 30.

- لا يجب على المراجع إتباع أسلوب المراجعة الجزئية إلا بعد أن يقوم بتقييم نظم جيد ويبعث على الرقابة الداخلية في المنشأة موضوع وتؤكد من أنه نظام جيد ويبعث على الاطمئنان.

ثانيا: من حيث مدى الإلزام في المراجعة

1.مراجعة إلزامية: وهي المراجعة الملزمة بنص القوانين في الدولة المعنية ومثال ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مراجع حسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني الشركة يتولى مراجعة حساباتها وقوائمها المالية.

وقد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس إدارة الشركة بترشيح مراقب الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين في الشركة قرار تعيينه وتحديد أتعابه.

من ناحية أخرى قد تنص القوانين النظامية في بعض الشركات في القطاع الخاص على ضرورة مراجعة حساباتها عن طريق مراجع قانوني متخصص.

وفي هذا المجال تظهر المراجعة الإلزامية واضحة بالنسبة للهيئات والمؤسسات العامة ووحدات الجهاز الإداري في الدولة والتي تقضي جميع القوانين المنظمة لها بذلك وغالبا تتولى تدقيق ومراجعة أنشطة هذه الوحدات والهيئات والمؤسسات العامة للأجهزة الرقابية المتخصصة في كل دولة .

2.مراجعة اختيارية: وهي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة ومنها بعض المراجعات التي قد تطلبه إدارة المنشأة من المراجع الخارجي لتحقيق غرض معين أو للتحقق من أمر ما أو لاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة المراجعة ومثال ذلك:

- مراجعة وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة.
- مراجعة وتدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة.
- مراجعة بعض عمليات الشراء دون غيرها أو بعض عمليات المبيعات دون غيرها.
- مراجعة أوراق ومستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة ما.

أي أن هذه المراجعات تكون بناء على طلب الإدارة بهدف معين. ومن ناحية أخرى ورغم أن العديد من الشركات الخاصة لا يلزمها قوانين معينة بعملية المراجعة إلا أنها في الغالب تتفق مثل هذه الشركات صغيرة كانت أو كبيرة مع مراجعين قانونيين لفحص ومراجعة دفاترها وحساباتها للأسباب التالية:¹

- الاطمئنان على سلامة ما تم من عمليات وما تحقق من نجاح .
- كسب ثقة الأطراف الخارجية التي تتعامل مع الشركة مثل البنوك والموردين وإلى غير ذلك.
- تيسير التعامل مع الأجهزة الحكومية وكسب ثقتها وخاصة الأجهزة الضريبية في الدولة والتي تأخذ في الاعتبار عند تقدير وربط الضريبة ما إذا كانت حسابات الشركة ودفاتها قد تمت مراجعتها من قبل مراجع قانوني وتم اعتمادها منه أم لا.
- الحفاظ على سلامة المركز المالي للشركة وسمعتها التجارية في مجال نشاطها.

ثالثاً: من حيث توقيت المراجعة: تنقسم إلى نوعين

1) **المراجعة المستمرة:** وهي المراجعة التي تتم لعمليات المنشأة خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منتظمة (أسبوعياً مثلاً) أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة وهذا النوع من المراجعة يتبعه بصفة خاصة في حالة

- ما إذا كانت المنشأة تتميز بكبر الحجم وعملياتها كبيرة و متعددة.
 - توافر عدد كبير من مساعدي المراجع الأمر الذي يمكنهم من التردد على المنشأة بصفة مستمرة.
 - عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.
- ومما لا شك فيه أن المراجعة المستمرة هذه تحقق عند إتباعها العديد من المزايا، منها ما يلي.

- 1- متابعة عمليات المنشأة أولاً بأول وسرعة اكتشاف الأخطاء.
- 2- معالجة الأخطاء أولاً بأول بمجرد اكتشافها دون الانتظار حتى نهاية السنة.
- 3- المساعدة في حل المشاكل بمجرد ظهورها دون الانتظار فترة طويلة بعد نهاية السنة المالية.

¹ السيد محمد، المراجعة و الرقابة المالية - المعايير و القواعد، مرجع السابق ص 43.

4- المساعدة في زيادة نطاق الفحص والتدقيق.

5- الانتهاء من عملية المراجعة في الوقت مناسب دون الانتظار فترة طويلة بعد نهاية السنة المالية.

6- المساعدة على إنجاز الأعمال في الوقت المناسب وبشكل منتظم على مدار السنة المالية نظرا لشعور العاملين بوجود المراجع وتردد عليهم بصفة مستمرة.

7- المساعدة في انتشار عمل المراجعة والفحص والمتابعة داخل مكاتب المراجعة على مدى السنة مما يتيح فرصة التدريب والتعليم بالنسبة للعاملين في هذه المكاتب من المراجعين حديثي العهد بالمراجعة أو حديثي التخرج

بالإضافة إلى ما تقدم فإن إتباعها يؤدي إلى القضاء على عيوب المراجعة النهائية . وعلى الرغم من مزايا المراجعة المستمرة إلا أن إتباعها قد يبرز بعض العيوب أهمها:

أ - قد يحدث نوع من التلاعب بعد أن ينتهي المراجع من مراجعته حيث من الطبيعي في ظل هذه الحالة ألا يقوم المراجع بمراجعة ما قام بمراجعته مرة أخرى.

ب - قد يؤدي تردد المراجع بصفة دائمة ومستمرة لفحص ما تم ومراجعة الأعمال إلى ارتباك العمل بين العاملين في المنشأة خاصة إذا قام بزيارتها في أوقات غير مناسبة.

ج - كثرة تردد المراجع على المنشأة بصفة مستمرة قد تنشئ نوع من علاقات الصداقة بين المراجع ومساعديه و بين العاملين في المنشأة مما قد يؤثر في بعض الأحيان على مبدأ أو صفة الحياد التي يجب أن يتمتع بها.

(2) **مراجعة نهائية:** تتميز هذه المراجعة بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المنشأة الصغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة ومن المزايا التي تحققها المراجعة النهائية هي:

أ- يفضلها الكثير من المراجعين الذين يتعاملون مع العديد من المنشآت والشركات بما لا يتوفر لديه الوقت الكافي على مدار السنة لممارسة أسلوب المراجعة المستمرة.

ب- يفضلها المراجع لأنها عملية وواقعية وتتيح له الفرصة لتنسيق الوقت بينه وبين مساعديه.

ج- تصلح لمراجعة عمليات وحسابات المنشآت صغيرة الحجم والتي لا تستغرق وقتا طويلا

د- يفضلها المراجع في حالة قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة واطمئنانه إلى أنه نظام قوي وجيد خاصة مع وجود إدارة فعالة للمراجعة الداخلية

أما أوجه النقد التي تواجه هذه المراجعة من أهمها:

أ - تعتبر مراجعة غير شاملة في الغالب لأن المراجع عادة يختار عينات من كل نوع من العمليات ويترك باقي العمليات دون مراجعة.

ب - لا تصلح للمنشآت كبيرة الحجم فقد تستغرق المراجعة وقتاً طويلاً يزيد عن الحدود المتعارف عليها.

أ - يغلب عليها الأسلوب العلاجي وليس الوقائي لأنها تعمل على كشف الأخطاء أو الانحرافات بعد وقوعها فعلاً وبعد انتهاء السنة المالية.¹

رابعاً: من حيث الاستقلال أو القائم بعملية المراجعة

(1) **المراجعة الداخلية:** يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها فحص لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة بعض المستخدمين فيها، وتمثل جزء هاماً من نظام الرقابة الداخلية يعمل على تحقيق بعض أهدافها.

ظهرت المراجعة الداخلية بعد فترة من ظهور المراجعة الخارجية والعامل الأساسي لنشأتها يرجع إلى توسع مهام عمليات الرقابة على النشاطات التي يقوم المئات من عمال الشركة في عدة وحدات متواجدة في عدة أنحاء من القطر مما يصعب على المراجع الخارجي تقييم عمليات الرقابة المتعددة فهو يستعين بأعمال المراجعين الداخليين و ذلك لوجودهم باستمرار داخل المؤسسة.²

(2) **المراجعة الخارجية:** يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها الفحص الانتقادي المحاييد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحاييد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة. ويتضح من التفرقة السابقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها فيما يلي:

¹ السيد محمد، المراجعة و الرقابة المالية - المعايير و القواعد، مرجع سابق، ص 43 ، 47

² أحمد نور، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر و الطباعة، مصر، 1984 ، ص 17

أ- كل منها يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد التقارير المالية النافعة.

ب- كل منها يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء، التلاعب والغش.

كما يوجد أيضا تعاون بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

أ - وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يعني إقلال المراجع الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد المراجع، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للمراجعة.

ب - أن وجود نظام للمراجعة الداخلية لا يغني عن المراجعة الخارجية وهذا يؤكد صفة التكامل.

وعلى الرغم من التشابه والتعاون والتكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية إلا هناك اختلافات.¹

وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 1-3: الفرق بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية

الرقم	بيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1	الهدف	1) تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف و اكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. 2) التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتحاد القرارات وتنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف من داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعى أو معنوي مهني من خارج المنشأة

¹ أحمد حلمي جمعة، لمدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 16، 17

(مستقل)			
يتحدد نطاق و حدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمراجع الخارجي, والعرف السائد ومعايير المراجع المتعارف عليها, وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وغالبا ما تكون المراجعة الخارجية تفصيلية أو اختيارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل المراجعة.	تحديد الإدارة نطاق عمل المراجع كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكاناته تساعد على مراجعة جميع عمليات المنشأة.	نطاق و حدود التدقيق	3
	(1) يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية (2) اختيارية وفقا لحجم المنشأة	التوقيت المناسب للأداء	4
(1) قراء التقارير المالية (2) أصحاب المصالح (3) إدارة المنشأة	إدارة المنشأة	المستفيدين	5

المصدر : أحمد حلمي جمعة , المدخل الحديث لتدقيق الحسابات , المرجع السابق, ص18

كما أن المراجعة الخارجية للحسابات هي نوعين.

أ) **المراجعة القانونية** : يقوم بها محافظ الحسابات والقانون هو الذي يجبر المؤسسة على أن يكون لها محافظ حسابات على الأقل واحد وذلك حسب حجم المؤسسة ونوع القطاع التابعة له, وتنتهي في شكل تقرير يدلي فيه رأيه الفني حول الحسابات والقوائم المالية المؤسسة موضوع المراجعة وعن مدى صدقها وشرعيتها.

ب) **المراجعة التعاقدية:** مهمة يقوم بها شخص خارجي محترف يطلب منه من طرف أعوان المؤسسة إجراء مراجعة جزئية حول جزء من أجزاء ممتلكات المؤسسة كأن يراجع الاستثمارات فقط أو المخزونات فقط...إلخ.

وتدعى المراجعة التعاقدية لأنه يتم إبرام عقد بين طرفين: خبير محاسب خارجي مع الشركة.¹

خامسا: من حيث النوع و الصفة القانونية للمنشأة

(1) **المراجعة العامة:** تنصب المراجعة العامة على المنشأة ذات الصلة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها و التي تخضع للقواعد الحكومية الموضوعية والأموال المستغلة في هذه المنشأة لها صفة العمومية وتمتلكها الدولة ولها الرقابة المباشرة عليها.²

(2) **المراجعة الخاصة :** وهي المراجعة المنشأة التي تكون ملكيتها للأفراد سوى شركات أموال أو أشخاص أو منشأة فردية أو جمعيات ونوادي وتطبيق هذه المراجعة على المؤسسة التي يمتلك رأس مالها عدد كبير من الأفراد كمؤسسات أو فرد واحد كمؤسسة فردية

المبحث الثالث: ماهية المراجعة الخارجية:

يعتبر التدقيق الخارجي من أهم وسائل الرقابة والتي تلجأ إليه المؤسسة، وذلك عن طريق عمل المدقق الخارجي أو بما يعرف بمراقب الحسابات والذي يبدي رأيا فنيا محايدا حول الوضع المالي للمؤسسة التي يشرف على تدقيق حساباتها فالتدقيق الخارجي يتم بواسطة طرف محايد مستقل تماما عن المؤسسة التي تعمل على تقييم العمليات المحاسبية والتأكد من صحة البيانات الواردة في القوائم المالية وسلامتها من الأخطاء ونجد أن القانون قد ألزم بعض الشركات على تعيين مراقب حسابات يتولى مراجعة حساباتها، ويعطي رأيه بشأنها، ومن بين هذه الشركات ; (شركات الأموال، شركات الأشخاص) وفيما يلي نتعرض إلى أهم التعاريف وأنواع المراجعة الخارجية والمراجع الخارجي التي اقترحها معظم الباحثين الاقتصاديين المهتمين بمهمة التدقيق الخارجي

المطلب الأول : تعريف و أنواع المراجعة الخارجية

أولا- تعريف المراجعة الخارجية

¹ أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ،مرجع السابق ، ص19.

² عبد الفتاح الصحن، مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا ، مؤسسة الشباب الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص44.

لقد تعددت تعريف التدقيق الخارجي ولكنها كانت جميعها تتركز على بيان هدفها ومجال عملها ومن أهمها:

ما ذكره عبد الله هلال و محمد سمير الصبان بأن التدقيق الخارجي هو « أن يقوم طرف من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك، وذلك لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى سلامة تمثيل القوائم المالية الختامية لنتائج الأعمال خلال فترة مالية معينة »¹

أما الخبير Hamini Allel فقد عرف التدقيق الخارجي بأنه مراقبة يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة من أجل ضمان موضوعية القرار، و تهدف إلى التعبير عن رأي حول صدق و سلامة الحالة المالية.²

أما تعريف عبد الفتاح الصحن، و أحمد نور يتمثل في أن التدقيق الخارجي هو فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا دقيقا ومن ثم إعداد تقرير عن نتيجة المركز المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة³

شخص خارجي، بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن طريق صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة⁴ من خلال هذه التعاريف نستنتج أن المراجعة الخارجية تتمثل أساسا في فحص وتقييم المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من إدارة المؤسسة، فهي تشمل على إبداء رأي وإصدار حكم حول الوضع المالي للمؤسسة وعليه فإن عملية التدقيق الخارجي قد تحولت من مراجعة العمليات التي تمت في دفاتر المؤسسة إلى دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية للمؤسسة، فبقدر ما يكون نظام المراقبة الداخلية فعال تكون إدارة المؤسسة سليمة في تصرفاتها، وعموما فإن أي مؤسسة اقتصادية هي بحاجة ماسة إلى وجود طرف يفصح عن سلامة تسجيل عمليات المحاسبية والمالية من الأخطاء التي يرتكبها القائم بعملية التسجيل، كما أنه يساعد في تقييم الأفراد ويساهم في إعطاء الإرشادات كالنصائح الملائمة للملاك، وبالتالي تقييم نظام المراقبة الداخلية للمؤسسة والتأكد من أنها تسير وفق الخطط المرسومة والأهداف المنشودة.

ثانيا- أنواع المراجعة الخارجية:

¹ عبد الله هلال، محمد سمير صبان، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للطبع و النشر و التوزيع، الإسكندرية، 1988، ص 41.

² Hamini Allel , *l'audit comptable et financier*, première édition, 2001/2002,P08

³ عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر، ص 12

⁴ أحمد نور، مراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص 17.

أ -المراجعة القانونية: يقوم بها محافظ الحسابات ، والقانون هو الذي يجبر المؤسسة على أن يكون لها محافظ حسابات على الأقل واحد وذلك حسب حجم المؤسسة والقطاع التابعة له ، وتنتهي بغية تقرير يدلي فيه رأيه الفني حول الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة موضوع المراجعة وعن مدى صدقها وشرعيتها.

ب المراجعة الاختيارية: هي مهمة يقوم بها شخص خارجي محترف يطلب منه من طرف أعوان المؤسسة إجراء مراجعة جزئية حول جزء من أجزاء ممتلكات المؤسسة كأن يراجع الاستثمارات فقط، أو المخزونات.... الخ وتدعى مراجعة اختيارية أو تعاقدية لأنه يتم إبرام عقد بين طرفين: خبير محاسبي خارجي والشركة.

ج- الخبرة القضائية: التي يقوم بها محترف خارجي يطلب من المحكمة.المقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية إن لأنواع المراقبة التي تخضع لها المؤسسة (القانونية ,التعاقدية ,الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 1-4: مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية .

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
1 طبيعة المهنة	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2 المتعنين	من طرف المساهمون	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
3 الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادرة تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	أعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية تقديم مؤشرات الأرقام
4 التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
5 الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف

والمساهمين			
6 مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامها
7 إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة. الجمعية العامة (عادية. غير عادية)	المديرية العامة . مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
8 شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبين محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة الخبراء المحاسبين لدى مجلس القضاء
9 إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غ.ش	نعم	لا	غ.م
10 -الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهنة	بحسب النتائج مبدئيا
11 -المسؤولية	مدنية.جنائية.تأديبية	مدنية.جنائية.تأديبية	مدنية.جنائية.تأديبية
12 -التسريح	مهمة تأسيسية.عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
13 -الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من خبير يحدد من طرف القاضي
14 - طريقة العمل	تقييم الإجراءات.تقييم	تقييم الإجراءات.تقييم	طريقة تتماشى و حاجة

المتبعة	المراقبة الداخلية . مراقب حسابات . مراقبة قانونية	المراقبة الداخلية.مراقبة الحسابات	الخبرة القضائية المطلوبة
---------	---	-----------------------------------	--------------------------

المصدر: محمد بوتين, المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق, ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر , ص 28

المطلب الثاني : أهمية المراجعة الخارجية

أولاً- أهمية التدقيق الخارجي :

إن أي مؤسسة اقتصادية لابد أن تحتوي على ممتلكات تستخدمها في تحقيق نشاطها وأهدافها ولذلك فإنها تحتاج إلى تسجيل ما يتم من عمليات داخل المؤسسة وخارجها. ولهذا نجدها تلجأ إلى وظيفة التدقيق الخارجي لمساعدتها في التأكد من صحة وسلامة البيانات الواردة في الدفاتر المحاسبية ، وبما أن وظيفة التدقيق تتم بواسطة شخص ذو كفاءة علمية وخبرة مهنية مستقل تماماً عن المؤسسة التي يقوم بمراقبة حساباتها. بمعنى أنه ليس له أي مصالح فيها و ليس موظفاً بها يقوم بإبداء رأيه الفني المحايد حول نتيجة المركز المالي للمؤسسة. ومن هنا تظهر أهمية التدقيق الخارجي لأنه يهدف إلى التأكد من صحة و سلامة القوائم, وأن تسجيلها تم وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها, و كلما كانت المؤسسة ذات محاسبة موثوقة وصحيحة يرتفع إنتاجها ويزداد ربحها وهذا ما يجعلها تحتل الصدارة في الأسواق.

وعليه فإن وجود مدقق خارجي بالمؤسسة مهم جداً خاصة في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة والمشاكل التي تتخطى فيها مؤسساتنا الاقتصادية. لأنه يقوم بتقييم أداء العاملين بالمؤسسة وإعداد التقارير عنها وإصدار حكم حولها, إضافة إلى تقييم المراقبة الداخلية المطبقة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

ومنه فإن المدقق الخارجي مسؤول أمام إدارة المؤسسة أو المتعاملين معها عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث عند القيام بعملية التسجيل المحاسبي إما سهواً أو عمداً، فمهمته الرئيسية تتمثل في الإفصاح عن رأيه الفني المحايد بشأن أعمال مجلس الإدارة للمؤسسة، وهنا تكمن الأهمية البالغة للتدقيق الخارجي بالنسبة لأي مؤسسة كانت، وذلك للاطمئنان على مدى مصداقية تمثيل قوائمها المالية، بالإضافة إلى ضمان التقيد بالأهداف المسطرة مسبقاً وكفاءة عمالها، وفعالية أنظمة رقابتها الداخلية.

وعلى العموم يمكن القول أن وظيفة التدقيق الخارجي تهدف إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية و تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها، ورسم سياستها وأهم هذه الأطراف هي : الملاك، الإدارة، مصلحة الضرائب والمقرضون...الخ.

المطلب الثالث: المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)

يخص هذا الجزء من البحث حول مهنة محافظ الحسابات، الذي يعتبر خاصة من خصوصيات المراجعة الخارجية في الجزائر و الممثل القانوني لأدائها.

أولاً- حقوق و واجبات المراجع الخارجي:

المراجع شخص له حقوق كما له واجبات عليه القيام بها و يتحمل مسؤولية كبيرة تجاه هذه الواجبات، لأن مهنة المراجعة مهنة دقيقة و صعبة، فيجب أن يقوم بعمله كما يجب لكي لا يكون عليه في المستقبل أي جنحة أو جنائية، أن يكون محافظا بالخصوص على الأمانة المهنية و بالتالي يمكن حصر حقوق و واجبات المراجع الخارجي في:¹

1 حقوق المراجع أو مدقق الحسابات: يتمتع المراقب بعدة حقوق منها:

- الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة او الهيئة.²
- الحق في الاستفسار و السؤال عن كافة البيانات و الإيضاحات من المديرين أو غيرهم من كل ما يساعدهم على القيام بعملهم .
- جرد خزائن الشركة ليقف على ما تحتويه من أوراق مالية أو غيرها وأن يتحقق من جميع موجودات الشركة والتزاماتها.
- حق حضور الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره.

- له الحق في موافاته بصورة الأخطاء أو البيانات التي يرسلها مجلس الإدارة للحضور في الجمعية العامة.

2 - واجبات المراجع الخارجي: تتمثل واجبات المراجع الخارجي في:

- المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وإنتضامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة .
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

¹ 14 :20, 6/04/2013 [http:// www.4shared.com /file/fobA47R5/htm](http://www.4shared.com/file/fobA47R5/htm)

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المطبعة الرسمية، العدد 42، الجزائر، 11 جويلية 2010، المادة 31، ص8

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

- فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود و الكشف عن الأخطاء والتحقق من الحسابات الختامية.
- التحقق من قيم الأصول والخصوم وأنها مطابقة للأسس العامة للمحاسبة.
- أن يقدم الاقتراحات التي يراها صالحة لحسن سير الشركة.
- على المراجع أن يراعي سلامة التطبيق للنصوص والقوانين، الأنظمة، العقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة .
- أن يتلوا المراقب تقريره على الجمعية العمومية.¹

I - مؤهلات المراجع الخارجي:

ويجب أن تتوفر فيه المؤهلات التالية:

- يجب أن تكون له شهادة الليسانس على الأقل في الاقتصاد (فرع العلوم المالية، أو التسيير - التخطيط) والليسانس على الأقل في العلوم التجارية و المالية (فرع مالية أو المحاسبة أو التسيير) وشهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع الاحتساب) أو شهادة جامعية معادلة في نفس الاختصاص شهادة الدراسات العليا في التجارة (فرع مالية أو محاسبة)، و فضلا على ذلك خبرة مهنية قدرها 5 سنوات في مجال المالية أو المحاسبة أو التسيير.¹
- يجب أن يكون اسمه مقيدا في السجل العام للمحاسبين و المراجعين، بحيث يتضمن هذا السجل ثلاث جداول:

* جدول المحاسبين * جدول محافظي الحسابات * جدول مساعدي المحاسبين.

ولتنفيذ هذا السجل هناك إجراءات هي:

أ تقديم طلبات القيد أحد الجداول الثلاث للجنة القيد، الطلب يتوفر في اسم الطالب ولقبه وسنه و جنسيته ومحل إقامته ومؤهلاته العملية وتاريخ حصوله عليها وتاريخ مزاولته المهنة.

ب تقرير اللجنة بعد التحقق من توفر الشروط في الطالب قيد اسمه في السجل ويجب على اللجنة أن تفصل في كل طلب مدة أربعة أشهر من تاريخ تقديمه وأن تعلن بقرارها فور صدوره و إلا أعتبر الطلب مرفوض.

II - تعيين المراجع و أتعابه

❖ تعيينه وعزله: تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر

الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المطبعة الرسمية، العدد 42، الجزائر، 11 جويلية 2010. المواد 23 و 25 و 27، ص7،

وحسب المادة 27 من الجريدة الرسمية لممارسة مهنة محافظ الحسابات تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيين محافظ حسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

❖ أتعابه: تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو إمتياز مهما يكن شكله، بإستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

ولا يمكن إحتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتيجة المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.¹

¹، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المطبعة الرسمية، العدد 42، الجزائر، 11 جويلية 2010. مرجع سابق ، المادة 37، ص8

خلاصة:

تشكل المراجعة المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية المختلفة وتعطي حكماً بشأنها، ولقد شهد هذا المفهوم تطوراً مستمراً لتطور مفهوم الدولة ولأشكال الملكية السائدة على مر العصور.

ونتيجة لهذا التطور تعددت وظائف المؤسسة، وتتنوع أهدافها من خلال إيجاد الحلول الملائمة للتشوهات الموجودة ورفع الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة.

ومن أجل الحكم على مصداقية البيانات المحاسبية كان لابد من توفر إرشادات تفيد المراجع عند قيامه بعمله من خلال الاهتمام بعنصر التأهيل العلمي والتأكيد على ضرورة الاستقلال المادي والمعنوي أثناء ممارسة المهنة والعناية التي يجب أن يوليها أثناء أدائه لمهمته، وما يترتب عنها من مسؤولية. ليصل إلى إعداد التقرير الذي يشكل الدليل المادي لرأي المراجع في مختلف الوثائق المحاسبية.

تمهيد:

في هذا الفصل تم التطرق الى أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية، حيث أن مراجع الحسابات من خلال تنفيذ عمله يسعى إلى الوصول إلى تقرير سليم يعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة.

ولتحقيق هذا يعمل المراجع على إتباع بعض الإجراءات التي تضمن له ذلك، هذه الإجراءات هي الخطوات الفعلية لعملية المراجعة حيث تبدأ بالإجراءات التمهيدية للمراجعة، ثم تليها تقييم نظام الرقابة الداخلية و الإطلاع على أدلة الإثبات ثم مراجعة عناصر القوائم المالية لتختتم بإعداد التقرير الذي يعكس الصورة الحقيقية لأداء المؤسسة ولذلك ارتأينا أن يتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإجراءات التمهيدية لعملية المراجعة الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: الإطلاع على أدلة الإثبات الكافية.

المبحث الثالث: مراجعة عناصر القوائم المالية.

المبحث الرابع: إعداد تقرير مراجعة الحسابات.

المبحث الأول: الإجراءات التمهيدية لعملية مراجعة الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

وتتمثل الإجراءات التمهيدية الخاصة بالمراجعة في التحقق من صحة تعيينه ونطاق عملية المراجعة المطلوبة منه والمعرفة الشاملة حول المؤسسة والتي سنوردها كمايلي:

المطلب الأول: التحقق من صحة تعيينه و نطاق عملية المراجعة المطلوبة منه.

أولاً: التحقق من صحة تعيينه.

عند استلام محافظ الحسابات اقتراح من أحد العملاء (مؤسسات، نوادي...) يجب عليه أن يتأكد من النقاط التالية، قبل اتخاذ القرار بالمراجعة:¹

- عدم وجود مانع قانوني يمنعه من ممارسة مهنته.
- إمكانية القيام بالمهمة و ذلك من ناحية توفر الوسائل البشرية والتقنية لمكتبه.
- معرفة أسباب رفض إعادة الوكالة من قبل المراجع السابق.
- إمكانية أداء للمهمة بكل حرية، أي التأكد من عدم وجود أي مضايقات تعرقل سير عمله.
- وفي حالة قبول محافظ الحسابات للمهمة التي أسندت إليه وقبل البدء فيها يجب عليه أن:
- يتأكد من صحة تعيينه حسب الحالة، سواء عن طريق الجمعية العامة أو الجمعية التأسيسية فإذا عين في الحالة الأولى فيجب عليه أن يمضي على المحضر مع بيان قبول الوكالة، أما إذا عين في الحالة الثانية فيجب عليه أن يمضي على القوانين الأساسية.
- وبعد خمسة عشرة يوماً من تعيينه يقوم محافظ الحسابات بإعلام المنظمة الوطنية التابع لها عن تعيينه وذلك برسالة موصى عليها.
- تقوم المؤسسة بإشهار تعيين محافظ الحسابات أو تجديد الوكالة في الجريدة الرسمية للإعلانات القانونية.
- وقبل البدء في تنفيذ المهمة المسندة إليه، يقوم بإرسال إلى المؤسسة محل الفحص بيان كيفية إستعمال الوكالة و تتضمن: أتعاب محافظ الحسابات - مسؤولياته - الأطراف المتداخلة - قواعد العمل المستعملة - فترات التدخل و المهلة القانونية - الفترات القانونية لإيداع التقارير الواجب احترامها.

ثانياً: التأكد من نطاق عملية المراجعة المطلوبة منه.

¹ مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث و ضبط المقاييس المحاسبية، وزارة المالية، ديسمبر 1998

بعد أن يتأكد محافظ الحسابات من سلامة تعيينه من الناحية القانونية، يجب عليه معرفة مجال أو نطاق المهمة المطلوبة منه تنفيذها حسب العقد المبرم كأن تعهد إليه مراجعة شاملة لحسابات المؤسسة أو جزئية كأن يراجع العمليات النقدية مثلاً.

وإذا لم يرد في العقد نطاق الفحص الذي سيقوم به محافظ الحسابات يمكن له إرسال خطاب للمؤسسة محل المراجعة، يبين فيه نوع المراجعة موضحاً جميع التفاصيل التي سيقوم بتنفيذها حتى تكون له دليل أثناء تحمله للمسؤولية.

المطلب الثاني: معرفة شاملة حول المؤسسة

من الأشغال الأولية التي يقوم بها المراجع هو كسب نظرة شاملة حول المؤسسة حيث أن المعلومات المتحصل عليها خلال مرحلة التحليل والفهم يتم جمعها وحفظها في ملف دائم الذي يسمح استعماله من طرف معاوني المراجع حين يتدخلون خلال المهمة ويحتوي على العناصر التالية:

أولاً: معلومات لها صفة شاملة متعلقة بالمؤسسة: يحتوي أساساً على:¹

- إثبات وتحقيق هوية المؤسسة: (شهرة المؤسسة، جنسية، عنوان المقر الاجتماعي، رقم التسجيل في المركز الوطني للتسجيل التجاري، رقم التسجيل في الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي، الشكل القانوني للمؤسسة، مبلغ رأسمالها الاجتماعي، الهدف التجاري للمؤسسة، أعضاء مجلس الإدارة، الأحكام الخاصة بانعقاد الجمعية العامة، كيفية التصويت على قراراتها، الاطلاع على العقد الابتدائي ونظام الشركة، المبالغ المسموحة لكل شريك بسحبها، كيفية توزيع الأرباح والخسائر؟، احتساب الفوائد على رأس المال)
- التعرف على ماضي المؤسسة: يجب أن تكون لدى محافظ الحسابات صورة مسبقة عن نشأة المؤسسة وكذلك المراحل التي مرت بها من تطور لهيكلها التنظيمي ولرقم أعمالها والنتائج المحققة وأهم القرارات المتخذة في مختلف مراحل حياتها.
- سير أعمال المؤسسة: (النشاط الاجتماعي، تحليل النظام وقانون المؤسسة)، المعلومات المتعلقة برأسمال (تطوره وتقسيمه) بالحصص والواجبات المحررة، المكافآت والمرتببات، الأحكام الخاصة لخروج الشريك أو وفاته ودخول شريك جديد، تصفية الشركة إلى جانب معرفة مدة الشركة وغرضها الأساسي.
- المعلومات المتعلقة بالإدارة: المديرية، والمراقبة.

¹ L'évaluation du contrôle interne dans la mission d'Audit – Guy Benediet et René Kerarel – édition Foucher 1990 P :

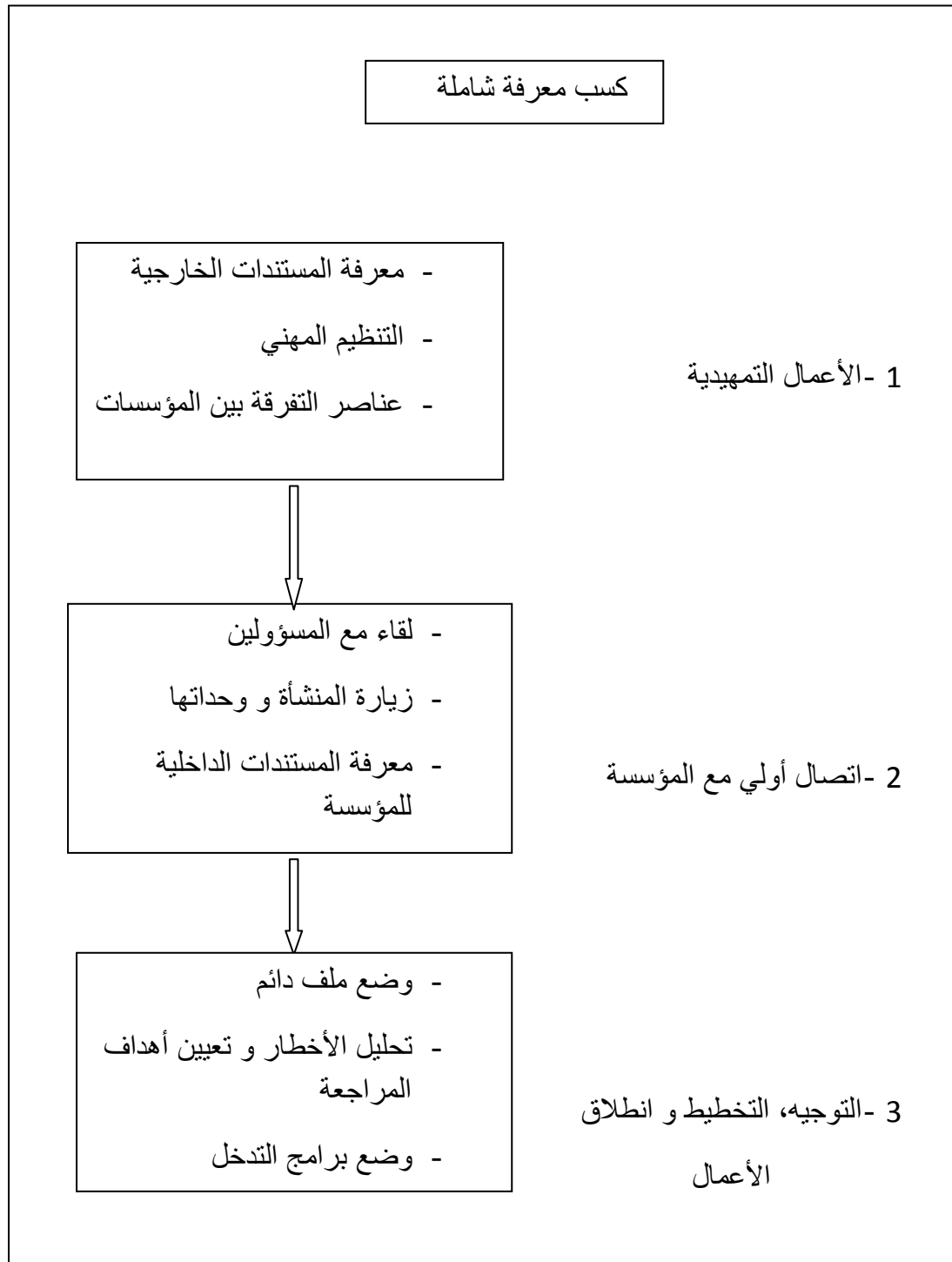
- شكلها القانوني: (أنظمة مهنية، أنظمة ضريبية و اجتماعية و أنظمة اقتصادية، الأسعار، سعر الصرف...الخ).
- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة : وتشمل هذه الوثائق كل ما يكتب حول المؤسسة أو القطاع في الجرائد، المجلات والكتب حول النشاط الذي تنتمي إليه المؤسسة وتقوم به مثلاً:
 - خلافات مع النقابة في القطاع.
 - اتفاقيات مع العمال في القطاع.
 - مشاكل تكتب في المجلات والمقالات،...الخ.
- تنظيمات مهنية: حيث لكل قطاع قوانينه و بالتالي لابد من التعرف على القوانين المهنية التي تحكم المؤسسة موضوع المراجعة.
- عناصر المقارنة: ما بين المؤسسات لنفس القطاع.

ثانياً: الاتصالات الأولية بالمؤسسة:

- يتم اللقاء والحوار مع المسؤولين وخاصة الذي سيتعامل معهم المراجع وكذلك زيارة المنشأة للحصول على المعلومات الآتية:
- طبيعة نشاط المؤسسة وتعرفه على الناحية الفنية من تسلسل العمليات الفنية؟، سواء صناعية أو تجارية أو مالية .
 - زيارة للمخازن وبعض الفروع والتعرف على أسلوب العمل بها .
 - التعرف على الوثائق الداخلية والمتمثلة في إجراءات وطرق العمل المكتوبة والمطبقة بهذه المؤسسة منها: النظام المحاسبي وأنظمة التكاليف وكيفية استخدامها، اللوائح المنظمة لسير العمل وكيفية تنظيم المهام ويتضح من كل هذا أن المراجع يكرر زيارته للمؤسسة مع مساعدته لتكوين فكرة كاملة حولها، فإذا أنهى من جمع المعلومات السالفة الذكر يبدأ في تخطيط برنامج المراجعة بالاشتراك مع فريق المراجعة وتوزيع العمل على مساعديه.

ثالثاً: انطلاق الأشغال

- إن الإجراءات التمهيدية تتعلق بجمع المعلومات المختلفة الخاصة بالمؤسسة ثم إعداد تخطيط برنامج المراجعة ففي هذه المرحلة تتم انطلاقة الأعمال بدءاً بتكوين الملف الدائم فمن خلال وضعه يتم تحليل الأخطار بشكلها الإجمالي و منه يتم وضع برنامج التدخل.
- والشكل رقم 1-2 يبين لنا مخطط التعرف على المؤسسة.



MEMENTO PRATIQUE FRANCIS LEFEBVRE-COMPTABLE 1992 P :1210-Edition Français Lefebvre

المطلب الثالث: ماهية الرقابة الداخلية.

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية:

كان اصطلاح الرقابة الداخلية يستخدم حتى وقت قريب كمترادف لاصطلاح "الضبط الداخلي" غير أنه طرأ في السنوات الأخيرة توسيع في مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية بحيث أصبح الضبط الداخلي إحدى حلقاتها .

وقد كان يقصد بالرقابة الداخلية أو الضبط في بادئ الأمر الإجراءات والطرق المستخدمة في المنشأة للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى للمنشأة، واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة السجلات.

التعريف الأول:

نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمؤسسة وما يرتبط به من وسائل ومقاييس تستخدم داخل المؤسسة للمحافظة على الأصول، واختيار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم.¹

التعريف الثاني:

حسب الخبراء الفرنسيين المعتمدين هي مجموع الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة وتهدف إلى ضمان المحافظة على الأصول ونوعية المعلومات وحمايتها من جهة وتطبيق التعليمات الإدارية و تدعيم تحسين الأداء من جهة أخرى، وتتنبثق طرق كل نشاط وإجراءاته من داخل المؤسسة للمحافظة على استقرارها.²

التعريف الثالث:

الرقابة الداخلية تشمل تنظيماً منطقياً للمحاسبة، وقسم المحاسبة يرمي إلى الإعلام أو على الأقل اكتشاف دون تأخر الأخطاء والاختلاسات.³

التعريف الرابع:

الرقابة الداخلية ما هي إلا تجزئة للعمل وتقسيمه إلى مراحل بين موظفي المؤسسة، وهي وسيلة تنظيمية تسير بها مراجعة عمل كل موظف بواسطة موظف آخر يترتب عليه احتمال منع الخطأ والغش وسرعة اكتشافها عند الحدوث.⁴

التعريف الخامس:

عرف مكتب المحاسبة العام الأمريكي الرقابة الداخلية على أنها:⁵
خطة للتنظيم وكل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة والمحافظة عليها ومراجعة مدى دقة وتوثيق البيانات المحاسبية (الرقابة المحاسبية)، وتعيين الهيكل التنظيمي والعمل على تحقيق أهداف الخطة والإنتاجية، البرمجة، الكفاءة والاقتصاد، الفعالية وتشجيع التعاون بين العاملين واتخاذ السياسات الإدارية المناسبة

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مراجعة و تدقيق الحسابات – الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، مرجع سابق ص 84

² حسين القاضي، حسين دودح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ، عمان، الأردن، 1999، ص 240

³ Fain Bernard et Faut Victore : la révision comptable ; edition PARIS ; 1984 P33

⁴ Société nationale de la comptabilité : contrôle interne dans l'entreprise, audit interne et commissariat aux comptes, la reue algérienne de comptabilité et d'audit , N° 1 Alger, mars

⁵ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سابق، ص 228، 230.

(الرقابة الإدارية) وقد عرف المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين (AICPA) ، الرقابة الداخلية بالشكل والذي يبدو أكثر شمولاً فنظام الرقابة الداخلية يعبر عنه بخطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات المنسقة التي تستخدمها إدارة المشروع لحماية أصولها ولضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها، ولزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

ومن خلال التعريف الشامل الأخير فإن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية تتمثل فيما يلي :

ثانياً: أهداف الرقابة الداخلية:

- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات .
 - حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير بالمشروع .
 - التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الادارية
 - رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية .
 - تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية .
- ومن أجل ضمان تحقيق الأهداف كان لا بد من تقسيم الرقابة الداخلية إلى الأقسام التالية:

ثالثاً: أنواع الرقابة الداخلية:

- الرقابة الإدارية . الرقابة المحاسبية . الضبط الداخلي

1 - الرقابة الإدارية: ويمكن تعريف الرقابة الإدارية على النحو التالي: « الرقابة الإدارية تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية، مع تشجيع الالتزام بالقرارات الإدارية وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة كالكشفات الإحصائية كدراسة الوقت والحركة وتقارير الأداء، ورقابة الجودة، والموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية؟ واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين.

ويلاحظ أن الرقابة مرتبطة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها والمالية.

2 - الرقابة المحاسبية: تشمل الرقابة المحاسبية الخطة التنظيمية وجميع سائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختيار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، و يضم هذا النوع عدة وسائل وهي على سبيل الحصر:

- إتباع نظام القيد المزدوج .
- إتباع نظام المصادقات .
- . اعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول .

- وجود نظام مستندي سليم.

- إتباع نظام المراجعة الداخلية.

- فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين .

3 - الضبط الداخلي: يشمل الضبط الداخلي الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس و الضياع أو سوء الاستعمال، و يعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية كما أنه يركز أساساً على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.¹

ونلخص من العرض السابق لماهية الرقابة الداخلية إلى أنها أداة تهدف إلى ضبط ورقابة التصرفات المختلفة التي تتم داخل المنشأة سواء كانت مالية أو غير مالية.

أما نظام الضبط الداخلي فهو فرع من إحدى حلقات الرقابة الداخلية وهي الرقابة المحاسبية. ويهدف نظام الضبط الداخلي إلى ضبط وحماية أصول المنشأة من الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال، ويقوم كل موظف بحلقة من حلقات دورة تنفيذ عملية معينة، وبالتالي فيكون عمل كل موظف مكمل لعمل الموظف الآخر وخاضع لمراجعته، وبذلك تتحقق الرقابة التلقائية على التنفيذ أثناء عملية إتمام دورته.

المطلب الرابع: مقومات نظام الرقابة الداخلية وخطوات تقييمه وأدوات دراسته:

أولاً: مقومات نظام الرقابة الداخلية:

يوجد عدد من الطرق والإجراءات اللازمة للتوصل إلى نظام سليم للرقابة الداخلية. ولقد ورد في المقال الذي نشرته لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين بعنوان "الرقابة الداخلية"، بأن النظام السليم للرقابة الداخلية يشمل على الأقل الخصائص الآتية:²

- خطة تنظيمية تقوم على الفصل بين الوظائف والمسؤوليات، بحيث لا تتركز عملية بكاملها في قسم واحد، ومن أهم النقاط التي يهتم بها نظام الرقابة الداخلية فيما يختص بتقسيم الوظائف هي انه لا يجب أن يسيطر قسم ما على السجلات المحاسبية المتعلقة بالعمليات التي يقوم بها، ويجب أن تكون بسيطة وواضحة حتى يتفهمها العاملون بالمشروع ويجب أن تحقق هذه الخطة الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة كإدارات

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سابق، ص 230.

² محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، مرجع سابق، ص 239.

الإنتاج والإدارات التي تقوم بالمحافظة على أصول المشروع وأمواله كإدارة المراجعة الداخلية والإدارات المحاسبية الأخرى.

- نظام لتحديد السلطات وكيفية إتمام تسجيل العمليات بحيث يكون من الممكن تحقيق رقابة محاسبية على الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات، بحيث يتم تفويض السلطات للغير، فإن يجب التحقق من أن الأعمال تتم بطريقة مرضية

- قواعد ثابتة تتبع عند أداء الوظائف والمهام لكل قسم من الأقسام التنظيمية. فسلامة أداء الواجبات والوظائف في كل قسم تؤثر بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاية العمليات الناشئة عن هذا الأداء. فلكي تتجنب المنشأة الأسئلة والمحاولات التي تهدف إلى نقل عبئ مسؤولية التقصير

في الأداء من قسم إلى آخر أو من شخص إلى آخر فإن تفويض السلطات والإجراءات والسياسات يجب أن تكون في صورة كتابية.

ويتم ذلك عن طريق خريطة التنظيم التي تضعها المنشأة لبيان خطوط المسؤولية، وكذا التوصيف الكتابي للوظائف الذي يحدد الواجبات والمسؤوليات لأفراد التنظيم داخل المنشأة (الموظفي المنشأة).

- مجموعة من الأفراد على درجة من التأهيل للقيام بالمسؤوليات الملقاة. وتود أن تشير هنا إلى أهمية العنصر البشري في نجاح نظام الرقابة الداخلية. ويتم ذلك عن طريق إعداد برامج تدريبية للموظفين الحاليين لرفع كفاءتهم وزيادة عدد الموظفين الصالحين لتحمل مسؤولية أكبر، أما الموظفون الجدد فيجب اختيارهم بدقة بعد اختبارات جادة وذلك حتى لا يتم تعيين سوى الأشخاص المؤهلين تأهيلاً يسمح لهم بتحمل مسؤوليات وظائفهم.¹

ويضيف البعض مقومات أخرى لنظام الرقابة الداخلية السليم نذكر منها:²

1 - نظام محاسبي سليم يستند على مجموعة متكاملة ومنظمة من الدفاتر والسجلات ودورات مستندية دقيقة ودليل مبوب للحسابات روعي في وضعه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2 - إتباع نظام المراجعة الداخلية سواء كانت مراجعة قبل الصرف أو بعده وذلك للتأكد من قانونية التصرفات وصحة اعتمادها.

3 - استخدام كافة الوسائل الآلية والتي تساعد على صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب.

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، مرجع سابق، ص 310، 311.
² عبد المنعم محمود، عيسى أبو طبل، المراجعة العلمية والعملية، بدون تاريخ، ص 310، 311.

هناك تضارب في مفاهيم الرقابة الداخلية اشمل من المراجعة الداخلية، وتشمل الرقابة على - الرقابة الادارية - الرقابة المحاسبية (المراجعة الداخلية) - الضبط الداخلي.

ثانيا: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

بالرغم من تعدد طرق التقييم، نجد أن عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية تمر بعدة خطوات هي:

- **جمع الحقائق والمعلومات عن النظام:** تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة، وأنظمة الرقابة التي تم تصميمها لنواحي النشاط المختلفة،

وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة. وبعبارة أخرى تعني هذه الخطوة جمع المعلومات عن الدورة المستندية والخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي، ودليل الإجراءات وخرائط التدفق داخل الوحدة. ومن الملاحظ في هذه الحالة ضرورة حصول مراقب الحسابات على قرينة يمكن الاعتماد عليها في الدفاع عن هذه المعلومات، وتتعدد مصادر الحصول على

هذه الحقائق والمعلومات ومن بينها: التقرير الوصفي، خرائط التدفق وقوائم الأسئلة ، ويضيف البعض إلى هذه المصادر الملاحظات الشخصية لمراقب الحسابات ومناقشاته مع العاملين داخل الوحدة، وما تشمل عليه ملفاته الدائمة في السنوات السابقة عن الوحدة محل الفحص.

- **فحص النظام:** تعني هذه الخطوة اختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن تشغيله يتم وفقا لما هو محدد مسبقا. ومن ثم تهدف هذه الخطوة إلى التعرف على التشغيل الفعلي للنظام ومدى مساهمته للحقائق التي تم التوصل إليها في الخطوة الأولى، والتي تحدد ما يجب أن يكون عليه النظام وتشتمل هذه الخطوة على نقطتين أساسيتين هما :

- مجموعة من اختبارات مدى التمشي أو مدى الالتزام.
- مراعاة التوقيت المناسب للاختبارات.

بالنسبة للنقطة الأولى: نلاحظ أن نجاح أي نظام للرقابة الداخلية يعتمد في الواقع على كيفية تشغيل النظام ومدى تفهم العاملين لواجباتهم . ومن ثم فإن على مراقب الحسابات ضرورة التأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق كما هي محدد لها في النظام الموضوع .ولكي يتحقق ذلك يقوم مراقب الحسابات بعمل بعض الاختبارات للتأكد من مدى مساهمة الإجراءات المطبقة فعلا مع ما هو محدد مسبقا.ومن بين هذه الاختبارات المراجعة المستندية للعمليات، التحقق من أرصدة الحسابات، هذا بالإضافة إلى ملاحظة تصرفات العاملين خلال عملية التنفيذ، وإجراء حوار معهم للاستفسار عن أية موضوعات يرى المراقب أنها ضرورية للتحقق من مدى مساهمة التنفيذ الفعلي لما هو محدد مسبقا في النظام، فمن خلال اختبارات المراجعة المستندية، تتم مراجعة

اختبارية لمجموعة من العمليات المالية في كل مجال من مجالات الأنشطة (مبيعات، مشتريات،...) على أن يراعى تتبع هذه العمليات منذ نشأتها حتى إظهار تأثيرها النهائي على القوائم المالية، مع التركيز على إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعية، وهنا يجب مراعاة نقطة هامة وهي أن اختبارات مدى التمشي لا تعني فقط التحقق من تشغيل أنظمة الرقابة الداخلية كما هو محدد لها، ولكن تتضمن مراعاة نواحي التعارض الموجودة والتي تتنافى مع الخطوط العريضة لأي نظام فعال للرقابة الداخلية. فمثلا إذا اتضح أن هناك شخص يقوم بعملية بأكملها أو هناك أحد العاملين يجمع بين المحافظة على الأصل وتسجيل تحركات هذا الأصل، فلا بد على مراقب الحسابات أن يبرز تلك النواحي وأن يقترح السبيل إلى تلافيها.

أما فيما يتعلق بتوقيت الاختبارات تتم عادة خلال الفترة المالية محل الدراسة وفي داخل الوحدة. ولذلك يتعين على مراقب الحسابات أن يتأكد من عدم وجود أية تعديلات على القوائم والسجلات في خلال الفترة من تاريخ الانتهاء من الاختبارات ونهاية السنة المالية، مع ضرورة إجراء فحص إضافي عندما تظهر المؤشرات لحدوث مثل تلك التعديلات .

ج- تقييم النظام: تمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية. فبعد جمع الحقائق والمعلومات عن تصميم النظام وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيله، سيصبح مراقب الحسابات في موقف يسمح له بالحكم على مدى فاعلية وكفاءة النظام و من ثم تحديد درجة الاعتماد عليه و التي بدورها ستؤثر على إجراءات المراجعة الملائمة بهدف إعداد التقرير و إبداء الرأي في صحة وسلامة القوائم المالية محل الفحص، وتشمل هذه الخطوة على إبراز نواحي الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية لأوجه النشاط المختلفة داخل الوحدة.¹

ويتعين على مراقب الحسابات قبل التوصل إلى حكم عن مدى فعالية وكفاءة أي نظام للرقابة الداخلية، القيام بعدة اختبارات، ومن الملاحظ أن طبيعة وحجم هذه الاختبارات يتوقف على درجة الخطر المرتبطة بالعنصر أو المجال محل الفحص، وينبع هذا الخطر من مصدرين، الأول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للعنصر، فذلك يعني تخفيض درجة الخطر ومن ثم تخفيض حجم الاختبارات الواجب القيام بها. ومن ناحية أخرى تلعب طبيعة العنصر دورا في تحديد طبيعة وحجم الاختبارات المطلوبة، ففي حالة الأصول النقدية والتي يكون من السهل إخفاؤها مع صعوبة تحديد المالك لها، تزيد درجة الخطر المصاحبة لها بعكس الحال بالنسبة للتجهيزات الآلية حيث يكون من الصعب إخفاؤها مع سهولة تحديد ملكيتها مما يجعل درجة الخطر لهذه العناصر يقل بدرجة كبيرة.

¹ طارق عبد العال حماد، معايير المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء الأول، 2004، ص 24 .

ومن تم يمكن القول أنه بعد تحديد درجة الخطر المصاحبة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية ولكل مجال من مجالات الأنشطة داخل الوحدة، يستطيع مراقب الحسابات تحديد طبيعة ومدى الاختبارات اللازمة لاستكمال عملية المراجعة وتنقسم هذه الاختبارات إلى نوعين رئيسيين هما:

- اختبارات تفصيلية للعمليات وأرصدة الحسابات وذلك لمواجهة الخطر المصاحب لكل حساب أو نشاط معين سواء نتيجة لطبيعة العنصر أو نشاط معين أو لنواحي الضعف والقصور في نظام الرقابة الداخلية المرتبط بأي منهما.
 - دراسة تحليلية للمعدلات والاتجاهات، بجانب إجراء فحص لأية انحرافات أو تغييرات جوهرية، أو لأية عناصر غير مادية. وبالرغم من إمكانية استخدام بعض الأساليب الرياضية والإحصائية (مثل تحليل الانحدار) في هذا الصدد، فإنه مازال يعتمد على الحكم الشخصي لمراقب الحسابات.
- وأخيراً، فبعد أن ينتهي مراقب الحسابات من جميع الحقائق المتعلقة بأنظمة الرقابة الداخلية والتعرف على طريقة تشغيلها وتقييم مدى فعاليتها، فإنه يتعين عليه إعداد تقرير بما توصل إليه من نتائج مع إبراز مجموعة من الاقتراحات ستعود بالفائدة على كل من الإدارة ومراقب الحسابات في المستقبل إذا خرجت إلا حيز التطبيق، وغالباً ما يتخذ هذا التقرير الصيغة غير الرسمية ويوجه إلى المدير المالي أو لرئيس قسم المراجعة الداخلية أو لأي شخص في الإدارة يرى مراقب الحسابات أنه يستجيب لتلك التوصيات ولديه السلطة لاتخاذ القرارات الضرورية لتنفيذها.¹

ثالثاً: طرق و أدوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

إن فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي مؤسسة لا يقتصر فقط على ما وضعته الإدارة من منشورات ودليل، بل أنه يمتد إلى تتبع عمليات التنفيذ بمختلف الإجراءات ومن الطرق التي يستخدمها المراجعون لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة وتقييم مدى فعاليته مايلي:²

- 1 - الاستبيان
- 2 - الملخص التذكيري
- 3 - التقرير الوصفي
- 4 - دراسة الخرائط التنظيمية
- 5 - فحص النظام المحاسبي.

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التدقيق، مرجع سابق ص 257-262
² محمد سعيد شهوان، الوجيز في مراجعة و تدقيق الحسابات، جمعية عمال المطابع، القاهرة، لبنان، ص 49-51

1) الاستبيان :

ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة (بلا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية.

ومن مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المنشآت، ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص

النظام المحاسبي لأي منشأة، وتوفير الوقت حيث يستغني المدقق من إنشاء برنامج جديد لكل عملية تدقيق منفرد، هذا كما تتمتع طريقة الاستبيان بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها عادة حيث ينظرون إليها كجزء من إجراءات التدقيق المعتادة، وهو مالا يتوفر في طريقة الاستفسار الشفوي المباشر حيث قد يغير العميل أو الموظف نفسه محل استجواب يتعدى فيه المدقق حدود صلاحياته.

وكذلك فإن استخدام الاستبيان سنويا يلفت نظر القائمين بالتدقيق إلى عدم إغفال هذا الأمر سنويا ومراعاة التغييرات التي قد تطرأ عليه بين سنة و أخرى.

وبالرغم من هذه الخصائص يعيب عليه البعض أنه قد يقود إلى عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل منشأة بسبب كونه موحدا للمنشآت المختلفة، وهذا يعني أيضا أنه لا يتغلغل من التفاصيل الدقيقة لنظم الرقابة الخاصة بكل منشأة ، تلك التفاصيل الهامة الضرورية للحكم على متانة نظام الرقابة الداخلية، كذلك فإن وجود الاستبيان قد يقود القائمين عليه من مساعدي المدقق إلى الاكتفاء به وعدم إجراء أية استفسارات أخرى قد تستلزمها الظروف. وللتغلب على هذه العيوب أو التقليل من أثرها بإمكان المدقق تحضير استبيانات خاصة بكل نوع من المنشآت على حدة، والابتعاد عن الاستبيان الموحد. كذلك عليه القيام بمراجعة الاستبيان وتعديله سنويا

2) الملخص التذكيري:

يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما هو في الاستبيان .

ميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال الهام من النقاط أما عيوبها فتتصر في كونها لا تقود إلى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المشروع المعني كما أنها لا تنطبق على المشروعات ذات

الطبيعة الخاصة بالإضافة إلى كونه هذا الملخص أمرا متروكا لكل مدقق على حده يضع الأسس و يقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.

(3) التقرير الوصفي:

ويقوم المدقق هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية وهي طريقة مناسبة للمشروعات الصغيرة والمتوسطة إلى حد ما. ويخلص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها، أما عيبه فيتلخص في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير.

(4) دراسة الخرائط التنظيمية:

وهنا يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المشروع مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المشروع كالمبيعات والنقدية والأجور... الخ ومن عيوب هذه الطريقة صعوبة رسمها واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من واقعها لأن الخرائط تظهر الوقائع العادية أما الإجراءات غير العادية فلا تظهرها بالرغم من كونها مهمة في بعض الأحيان والحالات.

(5) فحص النظام المحاسبي:

وهنا يحصل المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدها وتدقيقها وقائمة ثنائية بطبيعة المستندات والدورة المستندية... الخ ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية. وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشآت الكبيرة وخاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابه.

ونستد فقط أنه بإمكان المدقق أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها وعليه في جميع الحالات الاجتماع بمساعديه وإفهامهم أن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل. وأن الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة المدقق على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية. هذا كما يجب أن تكون الوسيلة شاملة لجوانب عمليات المشروع المتعددة.¹

المبحث الثاني: الحصول على أدلة الإثبات و مراجعة القوائم المالية.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سابق، ص 238-241.

إن الإثبات في المراجعة يعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المراجع من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها مما يستطيع به أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة وعدالة القوائم المالية ككل، ويعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة ، أما القرينة فتستعمل للاستعاضة بها عن الدليل حيث يلجأ المدقق إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعويض بها عن دليل الإثبات القاطع.

المطلب الأول: طبيعة أدلة الإثبات

تتمثل أدلة الإثبات في البيانات المحاسبية التي تمثل أدلة الإثبات المعلومات الوارد في تقارير المحاسبة. وتتضمن الأدلة: الدفاتر المحاسبية السياسية (اليومية العامة، اليومية المساعدة و دفاتر الأستاذ)، وكذلك الأوراق المحاسبية مثل قائمة التسويات وميزان المراجعة. و تتراوح صور أدلة الإثبات في مستندات مطبوعة إلى مستندات في صورة إلكترونية (استخدام برنامج محاسبي متكامل) أو قد تستخدم المنشأة نظام التبادل الإلكتروني لبيانات (EDI) وتصبح الصورة الوحيدة المتاحة لإثبات هذه الصورة الإلكترونية.¹

وتعتمد على نماذج مختلف من القرائن تختلف في طبيعتها وفقا لعدة عوامل تتوفر في المجال الذي يستخدمها. و تتمثل هذه العوامل في:²

أ - **الهدف الخاص بمجال الدراسة:** قد يختص مجال الدراسة بتطور السلوك الاجتماعي لفرد أو دراسة بعض الظواهر المحيطة بنا. ومثل هذه الهداف لها تأثير قوي على نوع وطبيعة القرينة المناسبة في الحصول على الحقيقة (موضوع جدلي يحتاج إلى قرينة قوية).

ب - **المشكلة التي تكون فيها القرينة ملائمة:** فالقرينة الضرورية لإثبات وجود مادي لعنصر معين تختلف عن تلك لازمة لبدأ الرأي عن سلامة تبويب عناصر الميزانية العمومية.

ج - **طريقة جمع أو إعداد القرائن:** ففي بعض المجالات تقدم القرينة إلى متخذ القرار ويقتصر عليه طلب الملاحظة وإبداء الرأي، في حين أن بعض المجالات الأخرى يتطلب الأمر من متخذ القرار البحث عن القرينة.

د - **قواعد استخدام القرينة:** من الملاحظ وجود بعض المستويات المحددة لجمع و تقييم القرائن وتمثل هذه المستويات قواعد مقبولة قبولا عاما.

مدى تأثير عامل الزمن على اتخاذ القرار: نجد أن عنصر الزمن قد يكون عنصرا هاما، أولا يكون في جمع واستخدام القرينة. ففي العلوم الطبيعية قد لا يتمثل هذا العنصر أي قيد على إجراء التجارب الضرورية.

¹حاتم محمد الشيشيتي، أساسيات المراجعة - مدخل المعاصر، المكتبة العصرية، ط1، 2007، ص 178 ، 179
³ محمد سمير الصبان، محمد الفيوني محمد، المراجعة بين التنظير و التطبيق، مرجع سابق، ص 246.247

هـ - درجة إلزام القرينة على متخذ القرار : من الملاحظ أن بعض القرائن تصبح ملزمة بالنسبة لتخذ القرار ، في حين أن البعض الآخر تمد العقل ببعض التأكيد فقط.¹

المطلب الثاني: أهمية أدلة الإثبات في المراجعة.

في نهاية عملية المراجعة يصدر المراجع تقريره الذي يوضح فيه رأيه في القوائم المالية التي أعدها إدارة المنشأة وفي سبيل إصدار هذا التقرير يجمع المراجع أدلة الإثبات الكافية التي تأيد كل إدعاء أو مزعم assertion للإدارة. وعلى سبيل المثال ، قد تدعي الإدارة أن القوائم المالية تم إعدادها طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما وهذا الإدعاء ينطوي على جانبين : الأول يتعلق بالعرض، وثاني يتعلق بالإفصاح . ومن ثم فإن المراجع يجب أن يحصل على أدلة كافية تؤيد صحة هذا الإدعاء نسبيا ، وكما أنه يجب أن يجمع أدلة تؤيد إدعاء الإدارة بأن الحسابات تم تبويبها بشكل صحيح و أن الإفصاح الملائم قد تم في ضوء المبادئ المحاسبية. وبوجه عام فإن إجراءات المراجعة تصمم للحصول على أدلة تتعلق بإدعاءات الإدارة الواردة في القوائم المالية. وقد تكون إدعاءات الإدارة ضمنية أو صريحة تتعلق بمجموعة العمليات (مثل عمليات البيع و الشراء) وحسابات مرتبطة بها (المبيعات و المدنيين أو الدائنين) الظاهرة في القوائم المالية وتشمل إدعاءات الإدارة بما يلي :

أولاً: الوجود أو الحدث :

ويتمثل ذلك في إدعاء وجود أو حدوث الأصول والتزامات الخاصة بالوحدة الاقتصادية في تاريخ معين (تاريخ الميزانية) وأن العمليات والأحداث المقيدة بالدفاتر حدثت بالفعل وتخص الوحدة الاقتصادية. وعلى سبيل المثال قد تدعي الإدارة أن:

- المخزون الظاهر بالميزانية موجود بالفعل مملوك للمنشأة.
- الإيرادات الظاهرة بقائمة الدخل تحققت خلال الفترة.
- عمليات البيع المقيدة بالدفاتر حدثت بالفعل وتخص الفترة المالية محل المراجعة.

ثانياً: الإكمال :

ويتمثل ذلك في إدعاء للإدارة أن كل العمليات أو الأحداث التي يجب قيدها بالدفاتر تم قيدها دون نقصان

فعلى سبيل مثال قد تدعي الإدارة أن :

- المخزون يمثل كل البضاعة الموجودة بالمخازن في تاريخ الميزانية ;
- الالتزامات الظاهرة بالدفاتر تمثل كل الالتزامات على المنشأة في التاريخ الميزانية ;

¹ حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة - مدخل المعاصر ، مرجع سابق ، ص 182-189

- كل المصروفات التي تخص الفترة تم قيدها دون نقصان.

ثالثا: الالتزامات و الحقوق :

ويتمثل ذلك في إدعاء الإدارة أن لها حقوق ملكية على مخزون الظاهر من ميزانية كما أن الالتزامات الموجودة بجانب الخصوم بالميزانية تمثل التزامات على المنشأة .

رابعا: التقويم أو التخصيص :

هذا الإدعاء يتعلق بأن الأصول،التزامات،حقوق الملكية ،الإيرادات والمصروفات الظاهرة بالقوائم المالية تعم تخصيصها أو تقويمها بالمقادير المالية الملائمة فعلى سبيل المثال، تدعي الإدارة أنه :

- تم تقويم المخزون السلعي بالتكلفة أو السوق أيهما أقل ;
- الأصول الثابتة تم توزيع تكلفتها على عمرها الإنتاجي بطريقة ملائمة و منهجية.

خامسا: العرض و الإفصاح:

إدعاءات تتعلق بتحديد ما إذا كانت مكونات معينة من القوائم المالية تم تبويبها بشكل صحيح فعلى سبيل المثال، هذا العمل ولذا تم تبويبها بشكل صحيح فعلى سبيل المثال، قد تدعي الإدارة أن جزء من الديون الطويلة الأجل سوف يستحق السداد أثناء هذا العمل، ولذا تم تبويبه في الميزانية تحت بند الالتزامات قصيرة الأجل، وقد تدعي الإدارة أن الإيضاحات المتممة على القوائم المالية تتضمن كل ما ينبغي ذكره.

الجدول رقم 1-2

ملخص لإدعاءات الإدارة.

تعريفه	الإدعاء
الأصول و الالتزامات موجودة وعمليات مسجلة بالدفاتر حدثت بالفعل.	الوجود أو الحدوث
الحسابات و العمليات الواجب قيدها تم قيدها و من ثم فإن القوائم المالية كاملة.	الاكتمال
الأصول هي حقوق للمنشأة، والتزامات هي ديون عليها.	الحقوق والتزامات
الأصول،الالتزام، حقوق الملكية، الإيرادات، المصروفات تم تقويمها و تخصيصها بطريقة ملائمة على فترة المحاسبية التي تخصها.	التقويم أو التخصيص

المقادير المالية الظاهرة بالقوائم المالية التي عرضها و الإفصاح عنها بطريقة ملائمة	العرض و الإفصاح
--	-----------------

ويقوم المراجع للحصول على أدلة الإثبات التي تؤيد أو تنفي الادعاءات الإدارية فعلى سبيل مثال فإن المراجع يضع أهداف محددة لعملية المراجعة تتبع أو تنشق من الإدعاءات الإدارية، وتتضمن أهداف المراجعة مايلي:

أ - **الصلاحية:** وهي ترتبط بإدعاءات الوجود أو الحدوث وهي تتعلق بتحديد ما إذا كانت العمليات الموجودة بحسابات صالحة أو حدثت بالفعل، وبالتالي توفر إجابة للسؤال التالي: هل يجب أن تتضمن قوائم مالية هذه الحسابات؟

أي أن الاهتمام المراجع الأساسي هو تحديد ما إذا كانت أرصدة الحسابات بها مغالطة أولاً فعلى سبيل المثال، قد يرغب المراجع في تحقيق من أن أرصدة حسابات العملاء لا تتضمن مغالطة بإضافة أرصدة لعملاء وهميين و في سبيل التحقق من ذلك قد يقوم المراجع بإرسال مصادقات لعملاء لتأيد أو تنفي صحة أرصدتهم. وكذلك يرغب المراجع في تحقق من وجود المخزون و لذلك يقوم بملاحظة الجرد الفعلي لتحقيق من وجود مخزون.

ب - **الاكتمال:** ويرتبط هذا الهدف بإدعاء الإدارة اكتمال فيه كل العمليات بالحسابات التي تخصها، وإذا لم يتم التحقق من ذلك الهدف (مثل عدم قيد عملية الشراء والبيع) فإن القوائم المالية تصبح محرفة. والجدير بالذكر أن اهتمام المراجع بهدف اكتمال عكس اهتمامه بهدف الصلاحية لأن الفشل في التحقق من الاكتمال يؤدي إلى تقويم أحد الحسابات بأقل من الحقيقة (أو مما ينبغي)، وعلى النقيض من ذلك فإن الفشل في التحقق من هدف الصلاحية (عن طريق قيد عمليات غير موجودة) يؤدي إلى تقويم الحسابات بقيمة أكبر من الحقيقة.

ج- **الفصل:** بين السنوات المالية المتعاقبة. ويرتبط هذا الهدف بإدعاء الاكتمال، ويهدف إلى التحقق من ما إذا كانت العمليات المقيدة بالدفاتر سجلت في السنة المالية التي تخصها. فعلى سبيل المثال، قد يقوم المراجع بفحص عينة من المستندات البيع (فواتير البيع و مستندات الشحن) التي تمت في تواريخ قريبة من تاريخ نهاية السنة المالية (قبل و بعد انتهاء السنة المالية) للتحقق من قيد لعمليات البيع في السنة المالية التي تخصها. فمثلاً إذا كان المراجع يقوم بمراجعة القوائم المالية عن السنة المنتهية في 2003/12/31 فإن يقوم بمراجعة عينة من مستندات الشحن وفواتير البيع (عدة أيام قبل وبعد انتهاء السنة المالية) للتحقق من قيد عمليات البيع

في السنة المالية التي تخصصها والهدف من ذلك هو التحقق من أن كل عمليات البيع التي تمت في سنة 2003 تم تسجيلها في سنة 2003 دون قيد أي عمليات بيع تمت في 2004 في سنة 2003 كما يتحقق المراجع أيضا من عدم قيد عمليات بيع تمت في سنة 2003 قيدت لعمليات بيع في سنة 2004.

د- الملكية : ويرتبط هذا الهدف بإدعاء الإدارة بأن لها حقوق على الأصول وأن الالتزامات هي ديون على المنشأة ويهدف المراجع إلى تحقق من ملكية الأصول ومن وجود التزامات على منشأة، وإذا لم يكن للوحدة الاقتصادية حق على الأصل أو التزامات عليها لا يجب أن تتضمن قوائمها المالية مثل الأصل أو الالتزام. فعلى سبيل المثال، قد تحتفظ الوحدة الاقتصادية بمخزون لديها على سبيل الأمانة أو الإجراء عمليات صناعية عليه، ومن ثم لا يجب أن تتضمن قوائمها المالية مثل هذا المخزون.

هـ- الدقة: ويرتبط هدف الدقة بإدعاء التقويم أو التخصيص ويهدف هذا الهدف إلى التحقق من الدقة الحسابية وتجميع الملائم لعمليات ومقادير المالية الملائمة بالدفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ. فعلى سبيل المثال، يقوم المراجع بشكل روتيني باستخدام كشف أعمار الديون ومقارنته مع دفتر الأستاذ مساعد المدنين، وتتبع بعض الحسابات المدنين في ميزان المراجعة إلى دفتر الأستاذ مساعد المدنين لتحقيق من القيم المالية (أرصدة الحسابات العملاء) وعمر الديون.

و- التقويم: ويرتبط هذا الهدف بإدعاء التقويم أو التخصيص ويتعلق بتحقيق من أن أرصدة الحسابات الظاهرة بالقوائم المالية تمثل الأرقام الملائمة.

وتقدم معايير المحاسبة المقبولة قبولا عاما طرق لتقويم عمليات معينة أو أرصدة حسابات معينة. فعلى سبيل المثال.

- يتم تقويم أرصدة الحسابات الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية.

- يتم تقويم حسابات المدنين (العملاء) بصافي القيمة المنتظر تحقيقها (رصيد حساب إجمالي العملاء مطروحا منه مخصص الديون المشكوك في تحصيلها)

ي- تبويب: من الأمور الهامة التحقق من أن العمليات المقيدة بدفاتر تم ترحيلها إلى الحسابات الصحيحة ومن أنها تم عرضها بطريقة ملائمة في القوائم المالية وفي سبيل المثال:

قد يقوم المراجع بفحص حسابات المدنين لتحقيق من أنها لا تتضمن حسابات للفروع أو الموظفين أو المديرين .

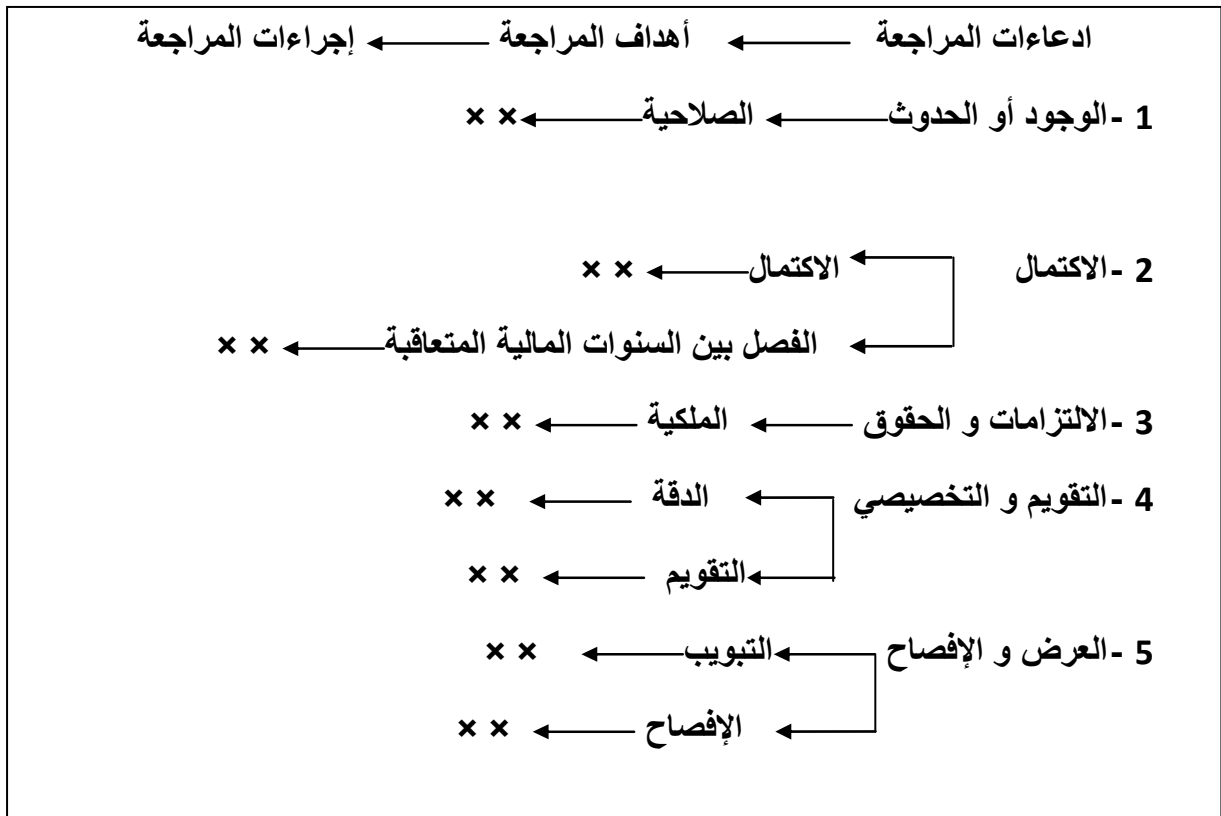
قد يقوم المراجع بفحص الحسابات المصروفات للتحقق من أنها لم تقبل كأصول.

ن- الإفصاح: و يرتبط هذا الهدف مباشرة بإدعاء العرض والإفصاح ويهدف إلى التحقق من أن كل القوائم المالية والإضافات المتممة لها تم صيغتها بطريقة ملائمة فعلى سبيل المثال.

إذا كان المخزون مرهون لصالح البنك، يجب أن تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ما يشير إلى ذلك.

يجب أن يفصح على المعلومات الهامة التي قد تؤثر على القرارات المستثمرين مثل حدوث حريق كبير، رغم المنشأة في توسعات كبيرة... الخ. ويجب أن يلاحظ مما سبق أن إدعاءات الإدارة هي المحدد الأساسي لأهداف المراجعة وأن كل إدعاء ينشأ أكثر من هدف مراجعة واحدة. ومن الناحية الأخرى، فإن إجراءات المراجعة تمثل إجراءات تفصيلية يجريها المراجع لجمع أدلة الإثبات لتحقيق هدف مراجعة ما والجدير بالذكر أنه ليس هناك إجراء مراجعة واحدة لتحقيق هدف ما ولكن هناك أكثر من إجراء مراجعة لتحقيق هدف مراجعة ما. وكما أن مراجعة ما قد يحقق أكثر من هدف مراجعة واحدة.¹

و الشكل رقم 2-1: العلاقات بين إدعاءات الإدارة و أهداف المراجعة و إجراءات .



المطلب الثالث: القرارات المتعلقة بالأدلة:

¹حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة - مدخل المعاصر، مرجع سابق، ص 179-182

يجب أن يتخذ المراجع قرارات هامة تتعلق بتحديد الأنواع الملائمة والقدر المناسب من أدلة الإثبات الواجب أن يجمعها كي يتحقق من أن كل بند من بنود القوائم المالية لعميل، والقوائم المالية ككل، تعبر بعادلة عن المركز المالي و نتائج الأعمال.

ويتوفر لدى المراجع قدر كبير من أدلة الإثبات ولا يستطيع المراجع أن يفحصها كلها لضيق الوقت المطلوب وارتفاع التكلفة. ولذلك يلجأ المراجع إلى اعتماد التقدير الشخصي في تحديد حجم ونوع أدلة الإثبات، فعلى سبيل المثال، يصعب على المراجع إن لم يكن مستحيلاً أن يفحص كل الأدلة المتاحة مثل فواتير البيع، فواتير الشراء وغيرها من أنواع المستندات الأخرى. وقرارات المراجع المتعلقة بأدلة الإثبات يمكن تقسيمها إلى أربعة قرارات وهي:

أولاً: إجراءات المراجعة:

تمثل إجراءات المراجعة تعليمات وإجراءات تفصيلية تتعلق بتجميع نوع معين من أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها في وقت ما أثناء إجراء عملية المراجعة. فعلى سبيل المثال قد يكون إجراء المراجعة المتعلق بالتحقيق من المدفوعات النقدية (الشيكات الصادرة) هو الحصول على عينة من القيود المسجلة في دفتر المدفوعات النقدية ومقارنة البيانات المدونة بالدفتر مع البيانات المسجلة بدفتر الشيكات والتحقق من مدى تطابق اسم المستفيد والمبلغ والتاريخ مع ما هو مدون بدفتر النقدية.

ثانياً: حجم العينة:

عند اختيار إجراء مراجعة معينة، يجب أن يحدد المراجع حجم العينة الواجب اختيارها من المجتمع. فعلى سبيل المثال، إذا كان عدد الشيكات في عملية مراجعة ما 6600 شيك مقيدة في دفتر المدفوعات النقدية فقد يختار المراجع عينة مكونة من 50 شيك لمقارنة بياناتها مع المقيد بدفتر المدفوعات النقدية. ويجب أن يحدد المراجع حجم العينة لكل إجراء مراجعة، ومن البديهي أن يختلف حجم العينة من عملية مراجعة إلى أخرى.

ثالثاً: البنود الواجب اختيارها من المجتمع :

قد يختار المراجع بنود العينة باستخدام عدة طرق مختلفة. ففي المثال السابق، حدد المراجع حجم العينة و هو 50 شيك وقد يختار البنود (50 شيك) بعدة طرق و منها على سبيل المثال لا الحصر:

(1) اختيار 50 شيك في أسبوع ما (أول 50 شيك أو آخر 50 شيك في الأسبوع)

(2) اختيار 50 شيك التي تتضمن أكبر قيمة مالية.

(3) اختيار 50 شيك بشكل عشوائي

(4) اختيار 50 شيك التي يعتقد المراجع أن بها أخطاء هامة بناء على خبرته الشخصية

(5) قيام المراجع باستخدام طريقة أو أكثر من الطرق السابقة.

رابعاً: توقيت إجراءات المراجعة:

تغطي عملية المراجعة قوائم مالية سنوية في الغالب وتنتهي عملية المراجعة بعد انتهاء السنة المالية بعدة أسابيع أو شهور. وقد تتم إجراءات المراجعة في بداية السنة المالية وأثناء السنة المالية وبعد انتهائها. ويتوقف توقيت إجراءات المراجعة ومن ثم جمع أدلة الإثبات على عدة عوامل من أهمها:

أ - مدى توافر أعضاء فريق المراجعة: قد يؤثر أيضاً على توقيت إجراءات المراجعة

ب - التوقيت الذي يعتقد المراجع بأنه ملائم: فعلى سبيل المثال، يفضل معظم المراجعين إجراء الجرد السنوي في تاريخ قريب من تاريخ قائمة المركز المالي حتى تصبح أرصدة المخزون قريبة من الأرصدة التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية.

وعند إعداد قائمة بإجراءات المراجعة لعملية المراجعة أو لجزء منها يسمى برنامج المراجعة. ويتضمن برنامج المراجعة قائمة بإجراءات المراجعة، حجم العينات، البنود الواجب اختيارها وتوقيت إجراء اختبارات المراجعة. وعادة ما يتضمن برنامج المراجعة إجراء مراجعة عديدة لكل بند من بنود القوائم المالية أو لكل دورة من الدورات (مجموعة حسابات) فعلى سبيل المثال، هناك برنامج مراجعة المدنيين وأوراق القبض والمخزون السلعي¹.

المطلب الرابع: حجية و كفاية أدلة الإثبات و القرائن

أولاً: حجية الأدلة و القرائن:

إن المراجع باعتماده على خبرته ومهارته في مهنته يستطيع أن يقدر قوة حجية القرائن والأدلة و تستعمل بعض الأساليب المستخدمة في المفاضلة بين الأدلة كما يلي:²

- 1 - الأسلوب الذي يتبعه في الحصول على القرينة: فكل أسلوب أحكامه وقواعده و إذا لم ترعى فقد الدليل حجيته، فمثلاً الوجود الفعلي يستلزم الجرد الفعلي والاقتراحات الخارجية تتطلب مصادقات...الخ
- 2 - مصدر القرينة: تتفاوت القرينة حسب مصدرها، فالقرينة المستمدة من مصادر خارجية أكثر ثقة من غيرها لصعوبة التواطؤ والغش والاختلاس.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سابق، ص 184

² خضير مصطفى عيسى، المراجعة- المفاهيم و المعايير و الإجراءات، جامعة ملك سعود ، ط2، 1996، ص165.

3 - **طبيعة القرائن :** هناك نوعان من القرائن ، ايجابية و سلبية . فالإيجابية مثل الوجود الفعلي والمستندات، تعتبر أقوى في الحجية من غيرها لأنها لا تؤخذ بالتأويل أو التفسير، أما الذاتية فهي التي تعتمد على الاستفسار الشخصي للمراجع، كذلك التي يحصل عليها المراجع نتيجة الاستفسارات التي يقوم بها عند فحص أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة.

4 - **كيفية الحصول على القرينة:** القرينة التي يحصل عليها المراجع بنفسه أقوى في حجيتها من التي يحصل عليها من الغير، وخاصة الإدارة، لأنها عادة ما تحول التلاعب بالدفاتر والسجلات لإظهار نتائج معينة أو لهدف معين آخر.

5 - **مدى ارتباط الدليل أو القرينة محل الفحص:** فكلما كان الارتباط قوي ووثيقا كلما كانت درجة الحجية والاعتماد أكبر.

6 - **التوقيت المناسب للحصول على القرينة:** فالوقت مهم جدا عند القرائن، فكلما حصل المراجع على دليل إثبات قبل فوات الأوان، كلما كانت حجيته أكبر.

7 - **مدى توافر الثقة و المعرفة في المصادر الخارجية التي تستقى منها القرائن:** فكلما توافرت درجة الثقة بالنسبة للمراجع في المصادر الخارجية التي يحصل منها على الإقرارات، كلما زادت حجية هذه الأخيرة.

8 - **سلوك المراجع نفسه في جمعه الأدلة و القرائن:** يعتبر استقلال المراجع و حياده من المقومات الرئيسية لعملية المراجعة، لذلك عليه أن يكون نزيها مستقلا ومحايذا أثناء قيامه بجمع أدلة وقرائن الإثبات وإلا سوف تفقد هذه الأدلة حجيتها.

ثانيا: كفاية أدلة الإثبات:

على المراجع أن يقوم بجمع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات وقرائنه لتبرير رأيه الذي يتضمنه التقرير، وهو مضطر إلى الإقلال أو الإكثار من هذه الأدلة والقرائن إلا أنه هناك عوامل عديدة تقوده في ذلك تتمثل في ذلك.

- مدى شمولية القرينة لتحقيق الأهداف التي يسعى إليها المراجع فقد يكون دليل واحد يحقق الهدف ، وإذا لم يكن فعلى المراجع الحصول على قرينة أخرى لتعزيز ناحية أخرى من نواحي فحصه.

- مدى ملائمة القرينة أو الدليل لطبيعة العنصر محل الفحص ، أي أن الأدلة القرائن تختلف باختلاف العنصر الذي يقوم المراجع بفحصه.

- الأهمية بالنسبة للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه، فكلما كان العنصر مهم كلما قام المراجع بجمع أكبر قدر ممكن من القرائن لتدعيم رأيه بصحة ذلك البند أو العنصر.

- درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر محل الفحص، فكلما زاد احتمال تعرض العنصر موضوع المراجعة للاختلاس أو التلاعب كلما تطلب من المراجع أن يجمع أكبر كمية من الأدلة والقرائن، لذا نجد أم المراجعة النقدية مثلا تكون كاملة.
- كلفة الحصول على الدليل أو القرينة، إذا فاقت تكلفة الحصول على دليل الإثبات للفائدة المرجوة منه على المراجع أن يعتمد الحصول على بدائل أقل تكلفة.
- درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية فكلما كانت أنظمة لرقابة الداخلية سليمة كلما انعكس ذلك على كمية و حجم الاختبارات.¹

المبحث الثالث: مراجعة عناصر القوائم المالية

تعد القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي ومن أهم مخرجاته، وتعتبر وسيلة إيصال المعلومات الخاصة بنشاط المؤسسة إلى مستعمليها سواء كانوا داخل المؤسسة أو خارجها، وتتضمن هذه القوائم معلومات عن المركز المالي للمؤسسة في فترة معينة.

المطلب الأول: التحقق من الأصول الثابتة المخزونات

- من أجل الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول و الخصوم وجدول حسابات النتائج و بالتالي ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:²
 - الكمال: يعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا.
 - الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المعنية.
 - الملكية: يعني حق المؤسسة في كل العناصر و التزامها بالنسبة لعناصر الخصوم.
 - التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر قد تم تقييمها بشكل سليم.
 - التسجيل المحاسبي: يعني أن كل العمليات المحاسبية قد تم تقييدها بشكل سليم.
- وعليه فإن على المراجع التأكد من كل هذه الخصائص على مستوى كل من عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج كما يلي:³
- التحقق من الأصول الثابتة .

¹ خالد أمين عبد الله: "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية"، مرجع سابق، ص183، 184.

² محمد التهامي ظواهر، مسعود صديقي: "المراجعة و تدقيق الحسابات - الإطار النظري و الممارسة التطبيقية-"، مرجع سابق، ص 148

³ A.Hamini: l'audit comptable et financier, berti édition, Alger, 1999, p71

- التحقق من المخزونات .

- التحقق من الحقوق والديون .

- التحقق من الأموال المملوكة .

- التحقق من النواتج والأعباء.

أولاً: التحقق من الأصول الثابتة:

تشمل هذه النقطة على عناصر الاستثمارات (تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية،...) إن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تمتاز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها.

انطلاقاً مما سبق يمكن القول أن التحقق من هذه الأصول يعتبر سهلاً بالنسبة للمراجع مقارنة ببقية العناصر السابقة، ولكن مع الأخذ في الحسبان أن الاستثمارات تمثل نسبة كبيرة من الميزانية، وأي تغيير أو خلل فيها يؤثر على المصادقية بالنسبة للميزانية.

وبالتالي فإن على المؤسسة أن تحضر مجموعة من الوثائق والملفات من أجل ضمان وتسهيل السير الحسن للعمل كالاتي:

• **الميزان الفرعي (المساعد) للاستثمارات:** حيث أنه انطلاقاً من ملفات الاستثمارات يتم إعداد الميزان

الفرعي والذي يشمل:

- رقم حساب الاستثمار

- تكلفته الإجمالية .

- متراكم الاستثمارات

وهذا الميزان يتم مطابقته و تأشيرته مع حسابات دفتر الأستاذ.

• **ميزان الاستثمارات قيد التنفيذ:** إن خصوصية الاستثمارات قيد التنفيذ تتمثل في كونها غير مهتلفة،

ولهذا السبب فإن هذا النوع من الاستثمارات غير المكتملة يتم مسكها ومعالجتها في ملف خاص وحده.

• **جدول الاستثمارات الجديدة:** إن هذا الجدول يمكن من تتبع وفحص الزيادة في الاستثمارات وكذلك في

متراكم الإهلاكات وسيتم التطرق لمراجعة الاستثمارات من خلال كل الجوانب التالية:¹

الكمال، الوجود، الملكية، التقييم، التسجيل المحاسبي.

أ -الكمال:

¹ A. Hamini , opcit, p71

يقوم المراجع في هذا العنصر بالتأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر نعكس الواقع الحقيقي لها، وذلك من خلال التأكد من الأرصدة الأولية والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر، وحذف كل التنازلات خلال الدورة وتتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المحاسبية المقدمة على العنصر موضوع المراجعة، كما ينبغي أن يتأكد المراجع من صحة حسابات الاهتلاكات المقابلة لاستخدام العنصر وتسجيلها ومدى تحميل كل عنصر للأعباء المتعلقة به وعدم تحميله للمصاريف الأخرى.

ب التواجد:

يقوم المراجع بالتحقق من الأصول الثابتة المسجلة في القوائم المالية الختامية من أنها موجودة بالفعل وأن استعمالها لا يتنافى مع إهلاكها، حيث يتم التأكد من هذا الوجود من خلال المقارنة بين الجرد الفعلي الذي يقوم به المراجع.

ويبين ما هو مسجل فعلا في الدفاتر والسجلات للمؤسسة محل المراجعة.

ج - الملكية:

يتأكد المراجع من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في الدفاتر وسجلات المؤسسة والتي هي ظاهرة في القوائم المالية من خلال فواتير الشراء وعقود تثبت ملكية الأصل المراجعة.

د- التقييم:

إن الاستثمارات تسجل في محاسبة بتكلفة شرائها، أما تلك الاستثمارات المنشأة من طرف المؤسسة في حد ذاتها فإنه يتم تسجيلها محاسبيا بالتكلفة الحقيقية لانجازها من طرف المؤسسة ويتم

ذلك عن طريق التأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل اهتلاكاته تبعا لطرق الاهتلاك المحددة (اهتلاك ثابت، متزايد أو متناقص)¹

ومراعاة الثبات في استخدام طرق اهتلاك من سنة لأخرى، وكذلك طرق تقييم الأصول الثابتة (التقييم على أساس سعر السوق أو التكلفة التاريخية).

هـ- التسجيل المحاسبي:

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مراجعة و تدقيق الحسابات - الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، مرجع سابق، ص 149، 150

يعمل المراجع على التأكد من أن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المثبتة لهذه التسجيلات موجودة مرفقة معه.

ثانياً: التحقق من المخزونات:

تشمل المخزونات على كل العناصر التي تم على المخزون، سواء المنتجات التامة أو نصف المصنعة أو المشتريات المخصصة لتمويل العمليات الإنتاجية كمواد أولية، وبالتالي فإنه من الضروري أن يتحقق المراجع من هذه العناصر نظراً لكون هذه العناصر تعتبر ذات حركة كبيرة مستمرة. وبالنسبة للمخزونات فإن عملية المراجعة لها تتم من خلال النقاط التالية:

الكمال، الوجود، الملكية، التقييم، التسجيل المحاسبي.

أ - الكمال:

تظهر القوائم المالية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة ، لذا يقوم المراجع بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت وفق معالجة محاسبية سليمة، مفادها أن كل هذه العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبياً ولم يلمسها أي حذف أو نسيان من طرف المحاسب، ليكون للمراجع الحجة على التأكيد بصحة المعلومات التي يولدها هذا النظام ومدى تمثيلها للعنصر موضوع المراجعة.

ب - الوجود:

يسعى المراجع إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلاً، من خلال التحقق من أن المخزون موجود فعلاً بالمخازن وذلك بالوقوف على عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعموم بها، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يافق التسجيل على القائمة النهائية لعناصر المخزنة، وأن يقوم أشخاص آخرون بعملية الجرد وإعداد القائمة النهائية والتي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول نله ذلك قانونياً.

ج - الملكية:

تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملك لها حتى يثبت العكس، لذا فعلى المراجع أن يتأكد من ملكية المؤسسة لعناصر، انطلاقاً من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة لعناصر المخزنة خارجها.

د - التقييم:

ينبغي على المراجع أن يتأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التأكد من ثبات طرق تقييم المخزونات من سنة إلى أخرى، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات.

هـ- التسجيل المحاسبي:

يسعى المراجع إلى التأكد من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات قد تم تسجيلها محاسبيا وفق الطرق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا و ملائمة به.

المطلب الثاني: التحقق من الحقوق والديون:

يجب على المراجع التحقق من الحقوق والديون ومن أرصدها، كالحقوق التي تتكون مثل حسابات العملاء وحسابات الخزينة، الصندوق، البنك، ... الخ والديون التي تتكون من الديون القصيرة والمتوسطة وطويلة الأجل ويمكن أن يتحقق المراجع من هذه العناصر من خلال النقاط التالية: الكمال، الوجود، الملكية، التقييم، التسجيل المحاسبي.

أ - الكمال:

تظهر المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة إلى مستعمليها، معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار أرصدة مالية لكل حساب على حد، انطلاقا من تفاعل العمليات المختلفة سواء سلبية أو ايجابية، وأخذ الرصيد الأولي لكل حساب، لذا يجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات من أجل الحصول على معلومات صحيحة وصادقة.

ب - الوجود:

يعمل المراجع على التأكد من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بمقاربات ضرورية، بينما هو مسجل محاسبيا وما هو مسجل عند الغير، كاعتماد طريقة المصادقات من طرف العملاء والموردين من أجل الوقوف على الأرصدة الحقيقية من طرف المراجع.

ج- الملكية:

إن الحقوق والديون المسجلة في سجلات ودفاتر المؤسسة يجب أن تتعلق بها، فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه.

وبالتالي فإنه على المراجع أن يتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة فالديون التزام عليها والحقوق حق لها.

د - التقييم:

يستعمل المراجع المراجعة المستندية والمراجعة الحسابية من أجل الوقوف على تقييم الحقوق والديون للمؤسسة وفق طرق معتمدة لتقييم، كما عليه أن يعتمد طريقة التقييم وفق سعر السوق أو اعتماد أي طريقة أخرى معتمدة من طرف المؤسسة، وكذلك من طرف جهة أخرى سواء المدينة أو الدائنة.

هـ- التسجيل المحاسبي:

يجب التأكيد على أن يتم تسجيل العمليات المحاسبية المتعلقة بالحقوق والديون ومعالجتها وفق الطرق المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، من أجل أن يستند هذا التسجيل إلى مجموعة كافية من أدلة وقرائن الإثبات لتبرير عملية المحاسبية والتسجيل.

المطلب الثالث: التحقق من الأموال المملوكة:

إن تفكير الاستثمارين بالنشاط والاستثمار في قطاع معين يؤدي لا محل إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني معروف، وببعد تأسيسي يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها ففي هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم وتقسّم إلى أسهم تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمتهم ويحدد في ظلها عدد أسهمه لذا وجب على المراجع التحقق من أسهم الشركاء وعددها ومن تقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع مبادئ المحاسبية، وكذا تتبع تداول أسهم المؤسسة في سوق مالية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة موضوع المراجعة، وكذا تخصيص الاحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة والقانون المعمول به.

وبالتالي يمكن تتبع أحكام عامة للتحقق من الأعمال المملوكة هي على النحو التالي:

- التأكد من العقد الابتدائي والقانون المنظم للمؤسسة موضوع المراجعة بمعرفة رأس مال وأنواع الأسهم (ممتازة أو عادية) وحقوق المساهمين من ناحية الربح ورد رأس المال ;
- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو تخفيض رأس المال و تعديل حقوق المستهلكين ;
- بفحص المكاتبتين في الأسهم وبطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم.
- يتحقق من أن المساهمين قد سدّوا ما عليهم اتجاه المؤسسة.
- في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل، يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.
- فحص سجل المساهمين و البيانات الواردة فيه، من حيث عدد و قيم و شهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين.

- التأكد من صحة عرض رأس المال في الميزانية أي إظهار رأس المال المصرح به، ورأس المال المصدر وكذلك رأس المال المدفوع.

المطلب الرابع: التحقق من النواتج و الأعباء

تعتبر حسابات النواتج والأعباء المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج وتفاعلهما تنتج حسابات النتائج، فتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى سنة موضوع المراجعة، كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبنى من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها.¹

وقد حدد المخطط المحاسبي الوطني تتبع الأعباء والإيرادات مع الأخذ بعين الاعتبار قيمتها، طبيعتها، تاريخ نشأتها أو حدوثها حيث يتم تسجيل التكاليف في المحاسبة العامة في تاريخ معرفتها بغض النظر على تسديدها الذي يمكن أن يتم عادة فيما بعد.

وبنفس الطريقة فإن الإيرادات يتم تسجيلها في المحاسبة العامة بمجرد فوترتها (إصدار الفاتورة) أو بمجرد إثباتها، بغض النظر على تحصيلها والذي يتم عادة فيما بعد.

وعلى العموم فإن التحقق من المعلومات المحاسبية المنطوية في حساب النتائج والأعباء يكون عن طريق الآتي: الكمال، الوجود، التقييم، التسجيل المحاسبي.

أ - الكمال:

ينبغي أن تعبر المعلومات المحاسبية عن كل العمليات المختلفة والمتعلقة بها سواء كانت أعباء أو نواتج، وأن يتم تسجيلها محاسبيا لتدخل ضمن تجهيز البيانات التي تتعلق بعمليات بيع مختلفة ومتعلقة بالحسابات، كأن تعالج مجموعة من البيانات التي تتعلق بعمليات بيع مختلفة قامت بها المؤسسة ولم يدرج فيها بيانات أخرى تتعلق بالبيع، فيخلص بعد عملية المعالجة إلى معلومات محاسبية لا تعبر عن الوضعية الحقيقية للنواتج لذا وجب تسجيل كافة النواتج والأعباء وتجهيز كل البيانات المتعلقة بالعنصر الدورة موضوع المراجعة لإعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية الحقيقية لمؤسسة.

ب - الوجود:

يعمل المراجع في هذا الإطار على التحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي تكون طرفا فيها، ويكون ذلك باستعمال المراجعة المستندية من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه و أن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية.

ج - التقييم:

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مراجعة و تدقيق الحسابات - الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، مرجع سابق، ص 151-159

تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لذلك ينبغي على المراجع أن يتحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها و صحة معالجتها و تقييمها وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى.

د- التسجيل المحاسبي:

يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبي المقبولة قبولا عاما، إذ يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة.¹

المبحث الرابع: إعداد التقرير و معايير

ينبغي على مراجع الحسابات خلال عملية الفحص المراجعة أن يحدد الشكل الذي سيقدم فيه نتيجة أعماله لمتهمين بأعمال المنشأة التي يقوم بمراجعتها، وعادة يتم تقديم هذه النتيجة في شكل تقرير يرفق بالقوائم المالية المنشورة و يعتبر جزء لا يتجزأ منها.

وسنتعرض في هذا المبحث لمعايير إعداد تقارير المراجعة المتفق عليها محاسبين وتعريف وخصائص تقرير المراجعة، وإجراءات المتعلقة بإعداده والأركان الشكلية و + أنواعه.

المطلب الأول: تعريف التقارير و الخصائص المتعلقة بها

أولاً: تعريف التقارير:

اعتمادا على أن العملية المحاسبية تتكون من ثلاث أنشطة، نشاط التحديد، نشاط القياس وتسجيل ونشاط التوصيل، فإنه من المؤكد أن نشاطي التحديد والقياس والتسجيل يعدان ضياح للأهمية ما لم يتم توصيل البيانات والمعلومات المحاسبية الناتج عنهما إلى مستخدمين والأطراف ذو المصالح والمهتمين بالمنشأة في اتخاذ قراراتهم و تحقيق أهدافهم و يتم توصيل المعلومات المحاسبية عن طريق إعداد و توزيع تقارير مالية التي تمثل القوائم المالية جزء منها و هي تكون مجموعة مترابطة و متكاملة.²

ثانياً: الخصائص المتعلقة بها:

يعتبر تقرير مراجع الحسابات بمثابة حلقة صلة بينه وبين الجهات التي تتم المراجعة من أجلها أصلا، وهم مجلس إدارة المنشأة، وكبار المسؤولين فيها، و حملة السهم و جهات الحكومية (مصلحة الضرائب وسلطات الإشراف والرقابة) وفي كثير من الأحيان يعتبر تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة اتصال رئيسية بينه وبين بعض كبار العاملين في المنشأة. وغالب ما يتم الحكم على المراجع، بالرجوع إلى تقريره على القوائم المالية.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مراجعة و تدقيق الحسابات – الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، مرجع سابق، ص151-159

² رضوان حلوة حنان، مدخل الى النظرية المحاسبية الإطار الفكري و تطبيقات العملية، دار الوائل للنش، 2005، ص13، 14

وينبغي أن يتذكر المراجع المسؤول عن الفحص دائماً عند إعداد التقرير واستخدامات المعلومات الواردة فيها. ومن الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المنشأة كلياً كان ذلك ممكن، نظراً لأنه يفقد أهميته إذا أعد بعد إنهاء السنة المالية لفترة طويلة، ويجب أن يكون التقرير منظم ومعرض بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة المعبرة والمفيدة، دون أن يشتمل على أي تفاصيل غير ضرورية.¹

ويسمح هذا العرض المنظم والمحدد لتقرير القارئ بفهمه بسهولة الوصول إلى النتائج السليمة منه، ومن الضروري أن تعبر أي تعليقات في التقرير عن أفكار ووجهات نظر بصورة واضحة وقاطعة تسمح للقارئ بفهمها بسرعة وسهولة. ولا ينبغي أن يشمل التقرير على أي ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة ولكن شاملة.

ويتحقق ذلك عن طريق عرض تعليقات ونتائج في جمل مختصرة بسيطة مع الابتعاد عن استخدام المصطلحات الفنية كلما كان ذلك ممكن ومن الطبيعي أن يفترض مراجع حسابات وهو بصدد إعداد تقريرية. إن قارئ التقرير على دراية بالمنشأة، و بالقوائم المالية العادية و بالعمليات التجارية الأساسية. ومن الطبيعي أن تكون جميع العبارات الواردة في التقرير المراجع حقيقية والمدعمة بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها، والمعرضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود. ويلاحظ أن جزء كبير من المجهود الذي قام به مراجع الحسابات خلال عملية الفحص قد يتعرض لضياح أو قد يفقد قيمته إذا لم يكن المراجع قادر على تلخيص نتيجة الفحص والملاحظات في تقرير واضح نتيجة الفحص.

المطلب الثاني: إجراءات إعداد التقرير

بمجرد استكمال فحص أوراق المراجعة، يقوم المراجع المسؤول عن الفحص بإعداد التقرير. وعادة يتم تحديد نوع التقرير الواجب إعداده عند ابتداء الفحص ويكون ذلك موضح في برنامج المراجعة، وفي مذكرة الفحص المبدئي لعملية المراجعة.

ومن خلال فحص أوراق المراجعة يتأكد الفاحص من أن البيانات الضرورية لإعداد التقرير موجودة في أوراق العمل بشكل يسهل إعداده. و بالإضافة إلى ذلك فإنه يتحقق من أن تلك مدعمة بأوراق العمل السليمة والكشوف والبيانات التحليلية والمذكرات الملائمة.

و إذا كان هناك بعض المشاكل المعلقة، أو الأمور التي تحتاج إلى مناقشة، أو تغيير في شكل أ

¹ أحمد نور، مراجعة الحسابات من ناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1996، ص 563.

محتويات التقرير الخاص بالنسبة الحالية عن التقرير الخاص بالنسبة السابقة، أو أي أمور أخرى تتطلب اهتماما خاصا، فإنه يجب على المراجع المسؤول مناقشة هذه المشاكل مع صاحب المكتب أو كبير المراجعين والانتهاه منها قبل أن يبدأ في إعداد التقرير.

ونعرض فيما يلي الخطوات النهائية لإعداد تقرير مختصر بنتيجة الفحص الذي قام به مراجع الحسابات.

أ - تحضير القوائم المالية والملاحظات الهامشية المرفقة بها، والحصول على موافقة المنشأة عليها بعد الانتهاء الكامل من فحصها. عن البيان أن هذه القوائم ينبغي أن تكون معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

ب - كتابة رأى المراجع أو شهادته، وفقاً للنموذج النمطي المتعارف عليه والسابق عرضه في الباب الأول من هذا الكتاب.

ج - إعداد قائمة بالأمور التي مازالت تحتاج إلى مناقشة مع المسؤولين بالمنشأة في الاجتماع النهائي الذي سيعقد معهم.

د - إعداد جدول بمحتويات تقرير المراجع، وعادة تكون محتويات التقرير المختصر هي:

1 - شهادة المراجع أو رأيه.

2 - الميزانية العمومية.

3 - الحسابات الختامية.

4 - قائمة الأرباح المحجوزة

5 - الملاحظات والإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية، وقد نكتب الملاحظات إذا لم تكن

مدرجة في نفس القوائم المالية، وقد يتم ترتيب هذه الملاحظات في مجموعات متعلقة بكل قائمة،

تتبع كل مجموعة القائمة الخاصة بها.

هـ - استكمال الإجراءات المتعلقة بإعداد التقرير، وعادة ما تكون هذه الإجراءات موجودة في دليل يوضح إجراءات إعداد التقرير، ويختلف الدليل من مكتب مراجعة إلى آخر.

و يوضح هذا الدليل كيفية كتابة عنوان التقرير، وكيفية كتابته على الآلة الكاتبة. وكيفية تحديد تاريخ رأي

المراجع أو شهادته، والتاريخ التقرير للانتهاه من إعداد التقرير، وكيفية كتابة اسم مكتب المراجعة، وكيفية تسليم

نسخ من التقرير، وغير ذلك من المسائل المتعلقة بإعداد وتداول التقرير ويوضح عنوان التقرير عادة على

الغلاف الخارجي للملف. ويشمل عنوان التقرير عادة على اسم المنشأة، وطبيعة التقرير، والفترة التي يغطيها

التقرير على الصورة التالية: شركة المياه الغازية الألمانية (سينالكو)

تقرير فحص القوائم المالية عن السنة المالية المنتهية في N/12/31 و من الضروري أن يكون اسم المنشأة سليماً ويتفق تماماً مع نصوص القانون الأساسي لها. كما هو واضح في الملف الدائم للمنشأة، وينبغي أن يضاف إلى العنوان اسم مكتب المراجعة ورقم القيد في سجل المحاسبين والمراجعين الخاص بالمراجع الرئيسي أو صاحب المكتب.

ويكون تاريخ إبداء رأي مراجع الحسابات أو شهادته هو تاريخ انتهاء الفحص الذي يتفق مع آخر يوم كان المراجع موجود فيه في مقر المنشأة.¹

المطلب الثالث: أنواع و أشكال التقرير

أولاً: أركان التقرير الشككية:

- هناك بعض النواحي الشككية لا بد توفرها في تقرير المراجع و نوجز ذكرها فيما يلي:
- يجب أن يكون التقرير في وثيقة مكتوبة وترسل البيانات مع تقرير المراجع إلى كل المساهمين.
- يجب ان يكون التقرير موجهاً إلى الهيئة العامة للمساهمين .
- يجب أن يتضمن التقرير الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية الختامية.
- ضرورة التوقيع على التقرير و يؤرخ بتاريخ انتهاء عملية المراجعة.
- صياغة التقرير بألفاظ سهلة الفهم، وتضمنه بعبارات قطعية لا تحمل أكثر من معنى واحد.²

ثانياً: أنواع التقرير:

يمكن تقسيم التقارير المالية من عدة زوايا:

أ - تقارير داخلية و خارجية:

- التقارير الداخلية و هي تعد لمقابلة احتياجات الإدارة.
- تقارير خارجية ذات استخدام أو غرض خاص وهي تعد لمقابلة احتياجات محددة لبعض الأطراف الخارجيين.

- تقارير خارجية ذات استخدام أو غرض عام وهي تعد لمقابلة الاحتياجات المشتركة لكافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة في تتبع اقتصاديات الوحدة المحاسبية. و هذا النوع من التقارير المالية هو الذي يمثل جوهر الاهتمام عند دراسة أهداف المحاسبة.

ب من حيث علاقتها بالدورة المحاسبية:

¹ أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية، مرجع سابق، ص 566، 563

² عباس مهدي الشيرازي، النظرية المحاسبية، ذات السلاسل، 1990، ص 210

- التقارير التاريخية: وهي التي تعطي صورة عما حدث للمشروع خلال فترة زمنية ماضية، وتقيد هذه التقارير في إعطاء صورة عن الأداء السابق و تقييمه مثل تقرير الدخل و الميزانية.
 - تقارير عن الأداء الجاري: وهي تقارير تعد داخليا لأغراض الرقابة الداخلية على عمليات المشروع وعادة لا تكون معدة للعرض على أشخاص من خارج المشروع.
 - تقارير عن الأداء المستقبلي : وهي التقارير تعد لغرض التخطيط عن عمليات المشروع مستقبلا و كوسيلة للرقابة للعمليات المستقبلية.¹
- أنواع و تقسيمات التقارير الأكثر استعمالا:

1 - التقرير المختصر:

ويعرف هذا التقرير بأنه : التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم البلدان المتقدمة محاسبيا كالولايات المتحدة وكندا وبريطانيا وأستراليا وهولندا، ويتكون من جزئين وهما: فقرة النطاق، ويبين فيها مدى عملية التدقيق و شمولها، و فقرة الرأي و فيها يبدي المراجع رأيه الفني في القوائم المالية ككل، ويستخدم هذا التقرير لأغراض المراجعة الخارجية من أجل إيصال المعلومات للطرف الثالث وعادة ما يعتمد هذا النوع من التقارير إذا لم تكن هناك ملاحظات بالمرة أو لم تكن كثيرة تستدعي الشرح أو الإيضاح. فالتقرير المختصر هو التقرير الذي يربط دائما بالقوائم المالية و يهدف أساسا إلى تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة.²

2-التقرير المطول:

التقرير المطول يعد بواسطة مراجع الحسابات بناءا على طلب إدارة المنشأة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات من البنوك ومانحي الائتمان عندما يطلبون معلومات إضافية وتمثل نشاط الشركة المالي لفترات معينة سواء للميزانية أو جدول حسابات النتائج وغيرها من القوائم المالية.

وهذا النوع من التقرير له عدة محاسن ذلك كونه يقدم للمساهمين وممثلي الإدارة تحليلا للمركز المالي للشركة و نتائج استغلالها والذي يحتاجون لإدارة أعمال المؤسسة.

3-التقرير الخاص:

يعد هذا التقرير بواسطة مراجع الحسابات للمؤسسات والجمعيات التي تهدف إلى الربح والتي تعد حساباتها على الأساس النقدي مثل الجمعيات الخيرية، المستشفيات والجامعات والمدارس، وجمعيات البر

¹ عبد الفتاح الصحن: المبادئ المحاسبية بين النظرية و التطبيق، دار النجاح للطباعة، الإسكندرية، مصر، ص93، 94

² Nacer Eddine Sadi et Ali Mazouz : La pratique du commissariat au compte en Algérie, Edition société international de comptabilité, tome 1, Alger, 1993, P 114.

والإحسان... إلخ. كما يعد التقرير بواسطة المراجع عندما تطلب منه إدارة الشركة بموجب تكليفه بعمل تقرير عن نظام المدفوعات للصندوق لديها، أو عمل تقرير خاص عن نظام الرقابة الداخلية الحالي واقتراح نظام جديد للرقابة الداخلية يكون أكثر قوة وفعالية.¹

المطلب الرابع: معايير إعداد التقارير:

من الخصائص الأساسية التي يجب أن يتمتع بها تقرير مراجع حسابات، أن يكون في صورة واضحة، تعبر تعبيرا كبيرا صادقا و أمينا، عن النتائج ما قام به المراجع من أعمال الفحص والمراجعة. وإعداد التقرير بهذه الصورة ليس بالأمر الهين فقد تفقد التقارير أهميتها لعدم الدقة في صيغتها أو تنسيق محتوياتها رغم أن عملية المراجعة أسفرت على ملاحظات وتوجيهات ونتائج عديدة. فلأمر يحتاج إلى ضرورة وضع معايير ترشد المراجعين في إعدادهم لتقارير وطبيعتها حيث تأتي بالصورة المطلوبة.

أولا: معيار الإشارة لمقياس صدق و عادلة عرض القوائم المالية:

يتطلب هذا المعيار من مراجع حسابات أن يشير في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (متعارف عليها).

ومهنيا ينظر مراجع الحسابات للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما كمعيار لقياس صدق وعادلة عرض القوائم المالية. بمعنى أن التزام الإدارة بهذه المبادئ في إعداد وعرض القوائم المالية يضمن صدق هذه القوائم المالية، أي أنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت تحريفات غير متعمدة، أي أخطاء أو تحريفات متعمدة أي غش.

وعبارة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها هي تعبير محاسبي فني كما ينص على ذلك بيان معايير المراجعة رقم 5- الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وتشمل الأعراف وقواعد والإجراءات التي تعرف الممارسات المحاسبية المقبولة في وقت معين. وهي لا تشمل فقط المبادئ العريضة ذات التطبيق العام ولكنها تشمل أيضا الإجراءات والممارسات التفصيلية وطرق التطبيق، وبذلك فهي تقدم المقياس الذي يمكن بواسطته قياس صدق عرض القوائم المالية.²

ثانيا: الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

¹Société national de la comptabilité, rapport d'audit sous forme longue et détaillée, dans : la revue Algérienne de comptabilité et d'audit, n° 1, Alger, Mars 1995,P5.

²حكمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2008-2009، ص 69، 68.

يتطلب هذا المعيار بضرورة الإشارة إلى تجانس تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى الثبات في تطبيقها، وتهدف الإشارة إلى هذا المعيار إلى ما يلي:

- 1 - قابلية القوائم المالية لمقارنة الفترات المتتالية.
 - 2 - عدم تأثر القوائم المالية تأثراً جوهرياً بالتغيرات في تطبيق المبادئ وقواعد محاسبية من فترة لآخرى.
 - 3 - عدم اضطر المراجع لتعديل تقرير المراجعة وأسس وإعداداته بسبب حدوث أي تغيرات لهذه المبادئ المحاسبية.
 - 4 - عدم إتاحة الفرصة للتلاعب في استخدام وتطبيق بعض المبادئ المحاسبية لإظهار نتيجة معينة.
- وبصفة عامة يمكن القول في هذا المجال أن المراجع عليه دراسة و تحليل أسباب التغير في تطبيق المبادئ المحاسبية و لا يوافق على هذا التغير إلا بمبررات منطقية و مقبولة و لظروف غير عادية مرت بها المنشأة خلال الفترة و مثال ذلك:
- أ - شراء الشركة بعض الحاجات والآلات والأجهزة الحديثة والتي لا تتفق معه الطرق الإهلاك السابق مما يتطلب الأمر تغير طريقة الإهلاك لتكوين ملائمة للآلات والأجهزة الحديثة.
 - ب - استحداث بعض المنتجات التي تحتاج إلى مواد و سلع التي تختلف في طبيعتها عن المواد السابقة مما اضطرت الشركة معها وفق لطبيعتها إلى تغير طرق تقويم المخزون في نهاية الفترة.
 - ت - تغير طريقة الإنتاج ونظامه (من ودية واحدة إلى وديات متعددة) أدى إلى ضرورة إعادة النظر في طرق إهلاك الآلات والأجهزة.¹
 - ث - تعرض الشركة إلى قرارات أو قوانين أصدرتها الدولة وتؤثر بشكل غير مباشرة على نشاط الشركة أو مركزها المالي مما أدى إلى قيام الشركة إلى اتخاذ القرارات معينة لتتلاءم مع هذه القوانين الجديدة كتغير بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ثالثاً: الإفصاح الكافي و المناسب:

يقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع وإفصاحه في تقرير المراجعة عن أي معلومات مالية لازمة وهامة بالنسبة لصدق وعدالة عرض القوائم المالية. ومعنى ذلك أن الإفصاح المناسب للقوائم المالية هو القاعدة وهو الأساس ما لم يكشف أو يثير تقرير المراجع لأي تحفظات خاصة في تقرير المراجعة وأن المراجع قد وصل

¹ أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية- مبادئ مفاهيم إجراءات المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية و المصرية، الدار الجامعية، 2000، ص 350.

إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض القوائم المالية وفي هذا المجال على المراجع أن يأخذ في اعتبار النواحي التالية:

- 1 - الهدف الرئيسي للإفصاح المناسب هو الصالح العام لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية.
- 2 - إن القوائم المالية بما يتبعها من ملاحظات مرفقة بها خاصة بالعمل، وبالتالي فإن أي قرار نهائي حول المعلومات التي يجب أو لا يجب أن تتضمنها هذه القوائم هو قرار العميل.
- 3 - لو قرار المراجع أن الإفصاح غير كافٍ وغير مناسب أو أن القوائم لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فليس له صلاحية إجبارا العميل على تعديل قوائم لتعكس هذا الإفصاح المناسب.
- 4 - يستطيع المراجع التحكم في محتوى تقرير المراجعة وبالتالي يتحمل تضمين هذا التقرير إفصاح ضروري في الوقت الذي تتجاهل فيه القوائم المالية العميل هذا الإفصاح أو تتضمن إفصاح غير دقيق.
- 5 - الإفصاح السليم يعني أن محتويات القوائم المالية:

- ظاهرة بشكل صريح و واضح.
- كاملة و غير منقوصة.
- لا تحمل أكثر من معنى.

6 - في حالة وجود تضارب في مصالح فقد يكون عدم الإفصاح عن بعض المعلومات ما يبرزه خاصة لو ترتب على هذا الإفصاح ضرر معين على منشأة أكبر من الفائدة التي تعود على الأطراف التي يعينها الإفصاح.

- 7 - هناك أحداث قد تقع بعد إعداد الميزانية وقبل إعداد تقارير المراجعة ومن هذه الأحداث مايلي:
- أ - أحداث تقع بعد الميزانية وتؤثر على أحد الأرقام القوائم المالية وهذه الأحداث لا بد من أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.
- ب - أحداث تقع بعد الميزانية ولا تؤثر على أرقام القوائم المالية ولكنها هامة بنسبة للعمليات القادمة، لذلك يكون الإفصاح عنها ملائم.
- ج - أحداث تالية ليس لها طبيعة محاسبية ولا تتطلب إفصاح من القوائم المالية مثل تغيير الإدارة أو عقد تسويق منتجات شركة أو إنتاج منتجات جديدة.

رابعاً: التعبير عن رأي المراجع:

يقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع وتعبيره عن أيه في القوائم المالية وأن يوضح طبيعة الفحص الذي قام به و درجة المسؤولية التي يتحملها و يهدف هذا المعيار إلى عدم تحريف المسؤولية التي قبل المراجع

أن يتحملها، و يعتبر هذا المعيار من أكثر المعايير التقرير تعقيدا وأصعبها، وذلك بحسب حساسيته بالنسبة للمراجع وخاصة عندما تكون هناك تحفظات معينة يقتضي أن يأخذها في اعتبار ولذلك ينقسم رأي المراجع بصفة عامة إلى:

-إبداء رأي دون تحفظات (رأي نضيف أو رأي غير مقيد).

-إبداء رأي يتضمن تحفظات (رأي مقيد) .

-إبداء رأي مخالف أو معارض أو العكس.

-الإمتناء عن إبداء الرأي.

و سوف نعرض لها تفصيل عند مناقشة القواعد التنفيذية الخاصة لمعايير إعداد التقارير و في هذا المجال هناك ثلاث عبارات ينبغي أن يتضمنها رأي المراجع.

• **العبرة الأولى:** " إن التقرير يجب أن يتضمن رأي المراجع فيما يتعلق في القوائم المالية كوحدة واحدة وأن المراجع قد يمتنع كليا على هذا الرأي"

معنى هذا أن المراجع عندما يتحمل مسؤولية فحص ومراجعة وتدقيق القوائم المالية فيجب عليه ما يلي:

1 -إبداء رأي مع تحديد أي نوع من الآراء (متحفظ أو غير متحفظ أو معارض).

2 -الامتناع عن إبداء الرأي في هذه القوائم المالية كوحدة واحدة تعني مجموع القوائم المالية لفترة مالية حالية مثالها مجموعة القوائم الحالية لفترة أو أكثر في فترة سابقة والتي تقدم لغرض المقارنة.

•**العبرة الثانية:** "في حالة الامتناع عن إبداء الرأي فيجب توضيح السباب ومعنى ذلك أنه عندما يقرر المراجع الامتناع عن إبداء الرأي فإن قواعد ومعايير التقارير تلزمه ضرورة بيان السباب وقد يكون من بينها ما يلي:

1 -وجود مشاكل جوهرية تؤثر بشكل مباشر على مدى فحص المراجع وعلى حديثه في أداء التحقيق والفحص الكامل بطريقة مرضية مما قد يؤدي إلى قناعة المراجع بعد إبداء رأيه.

2 -عدم التأكد الذي يمكن أن يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة واحدة مما قد يفضل معه المراجع عدم إبداء الرأي بسبب عدم التأكد بدلا من إبداء رأي متحفظ.

3 -عدم قدرة المراجع و عدم مكنه من جمع أدلة الإثبات المناسبة واللائمة و الضرورية لإبداء رأيه، لهذا فإنه يفضل الامتناع عن إبداء الرأي.

4 -عدم الاستقلال عن العميل مما يترتب على ذلك عدم استطاعة المراجع إبداء رأي بحرية وبشكل الذي يمكن الاعتماد عليه، وذلك في حالة وجود علاقة اجتماعية معينة أو مشاركة بين المراجع و العميل مما يؤثر تأثيرا مباشرا على استقلال وحياد المراجع.

- العبارة الثالثة: " في جميع الأحوال التي يرتبط بها اسم المراجع بالقوائم المالية فإن تقرير المراجعة يجب أن يتضمن خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها " ومعنى ذلك مايلي:
- (1) إن ارتباط اسم المراجع بالقوائم المالية معناها موافقة المراجع على استخدام اسمه بالتقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم المالية:
- (2) قيام المراجع بإعداد القوائم المالية كعميل أو مساعدة في إعدادها سواء ارتبط اسمه بها أو لم يرتبط بها.
- (3) يمكن أن يرتبط اسم المراجع إما بقوائم تمت مراجعتها أو لم تراجع.
- (4) إذا استخدم المراجع أسلوب المراجعة الكاملة لإبداء رأيه ففي هذه الحالة تعتبر القوائم المالية مراجعة وإلا فإنها تعد غير مراجعة.
- (5) يتطلب الأمر من المراجع الإفصاح بشكل واضح ومحدد عن الآتي:
- أ - طبيعة المهمة و العمل الذي قام به.
- ب - طبيعة مسؤوليته عن هذه القوائم المالية.
- (6) إذا كانت القوائم المالية تمت مراجعتها عن المراجع توضيح ذلك إضافة إلى إبداء رأيه بخصوصها في حدود -طبيعة هذا الرأي ونوعه- نطاق عملية المراجعة و التدقيق-نتائج الفحص و المراجعة
- (7) إذا كانت القوائم المالية غير مراجعة فيجب على المراجع توضيح ذلك إضافة إلى امتناعه عن إبداء الرأي بخصوص صدق وعدالة عرض هذه القوائم.¹

¹أحمد محمد نور، شحاتة سيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية-المبادئ مفاهيم إجراءات المحاسبة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية و المصرية، مرجع سابق، ص351- 357

خلاصة:

تطرقنا من خلال الفصل إلى أهم الجوانب والإجراءات العملية لمراجعة الحسابات إذ يتبع مراجع الحسابات عادة عدة مراحل للقيام بمهمته ، بدء بالتأكد من صحة تعيينه كمراجع حسابات للمؤسسة والاطلاع على وضعية الإنتاج وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق والمعتمد في المؤسسة وإعادة تقويمه في حالة وجود نقص فيه، يليها الاطلاع على الوثائق المؤيدة لجميع العمليات للفترة محل المراجعة ومن ثم إثبات صحة الحسابات الظاهرة في القوائم المالية، ليتمكن على ضوء ما سبق من إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة والذي يعد بمثابة أداء بشهادته حول الوضعية المالية للمؤسسة .

مما سبق يتبين أن هدف مراجعة الحسابات عموماً يتمثل في مصداقية وسلامة صحة القوائم المالية التي تعكس حقيقة الذمة المالية للمؤسسة والتي على ضوءها يستطيع مستعملي القوائم المالية الاعتماد عليها للخروج بقراراتهم المختلفة.

تمهيد:

بعد تناول موضوع أثر المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية في مؤسسة الإقتصادية من

الناحية النظرية وجب علينا إسقاط ما تم التطرق إليه نظريا على الجانب التطبيقي له.

وقد اخترنا شركة الزغبيات الوادي كعينة دراسة حالة، و حتى نلم بالموضوع قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول : لمحة عامة عن نشاط الشركة.

المبحث الثاني : الإجراءات العملية لمراجعة حسابات شركة الزغبيات الوادي.

المبحث الثالث : تقييم عملية مراجعة الحسابات لشركة الزغبيات الوادي.

المبحث الأول: لمحة عامة عن الشركة الزغبيات الوادي.

نحاول في هذا المبحث أن نتطرق إلى لمحة تاريخية عن شركة الزغبيات الوادي من خلال بطاقة فنية عن الشركة والهيكل التنظيمي لها والنظام المحاسبي المتبع بالشركة محل دراسة حالة.

المطلب الأول: بطاقة فنية للشركة .

أولا : لمحة تاريخية عن الشركة .

شركة الزغبيات منبثقة عن المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنتاج الجبس سابقا ومقرها الاجتماعي: المنطقة الصناعية، الطريق الوطني رقم : 16 حاسي خليفة ولاية الوادي .

أنشأت الشركة الزغبيات سنة: 1973 ، تحت رقم : 77.ا.د.213.73 ، من طرف كتابة الدولة للتخطيط وقدرت آنذاك تكلفة المشروع بمبلغ: 1049000. 00 دج، وأنجزت من طرف الشركة الفرنسية (قرال بيكس) ودخلت حيز الإنتاج في: 03 فيفري 1985 .

وطبقا للائحة المجلس الوطني لمساهمات الدولة الصادرة بتاريخ : 25 ديسمبر 1997 والتعليمية رقم: 03 المؤرخة في : 03 ماي 1998، الصادرة عن السيد رئيس الحكومة، و بناءا على قرار المجلس الوطني لمساهمات الدولة بتاريخ : 14 جويلية 1998 المتعلق بالحل المسبق للمؤسسة العمومية وحدة الجبس . وبناءا على اللائحة المصادق عليها من طرف الجمعية العامة الاستثنائية للمؤسسة العمومية الاقتصادية وحدة الجبس المنعقدة بتاريخ : 02 أوت 1998 ، بالشركة القابضة (Holding) المتضمنة الحل المسبق للمؤسسة.

وبناءا على ما ذكر، تم التنازل عن أصول المؤسسة العمومية وحدة الجبس لفائدة العمال، ومن هنا تم تأسيس شركة الزغبيات بتاريخ : 29 سبتمبر 1998، شركة ذات أسهم رأسمالها الاجتماعي: 5.800.000.00 دج ، مقسمة على 5800 سهم، مبلغ السهم الواحد 1000 دج مملوكة كلها من طرف المساهمين، وانطلقت الشركة عملها بتاريخ : 01 ديسمبر 1998 . وقد تم زيادة رأس المال الشركة لكي يصبح 20.000.000.00 دج.

أما القدرة الإنتاجية للشركة تقدر بـ:

- القدرة الإنتاجية اليومية: 60 طن.

- أما القدرة الإنتاجية السنوية: 21000 طن.

أما أنواع الإنتاج، تتمثل في:

- الجبس المكسي، كيس 40 كغ ورقي، كيس بلاستيكي 20 كغ.

- الجبس الغير المكسي، (يباع بالميتر مكعب).

والمساحة الإجمالية للشركة تقدر بـ: 24025 م²، أما المساحة المغطاة (وتخص المباني الادارية وورشة الانتاج...الخ) تقدر بـ: 13331.8 م²، كما أن عدد المساهمين 58 مساهما.

ثانيا: نظام العمل في الشركة:

يبلغ عدد العمال في الشركة 32 عاملا، موزعين كما يبينه الجدول التالي :

الجدول رقم: 3-1

يوضح توزيع العمال في الشركة

الوظيفة	عدد العمال
الإدارة	07
الحراسة	04
الصيانة	06
قسم الإنتاج	15
المجموع	32

المصدر: مصلحة الإدارة بشركة الزغبيات الوادي.

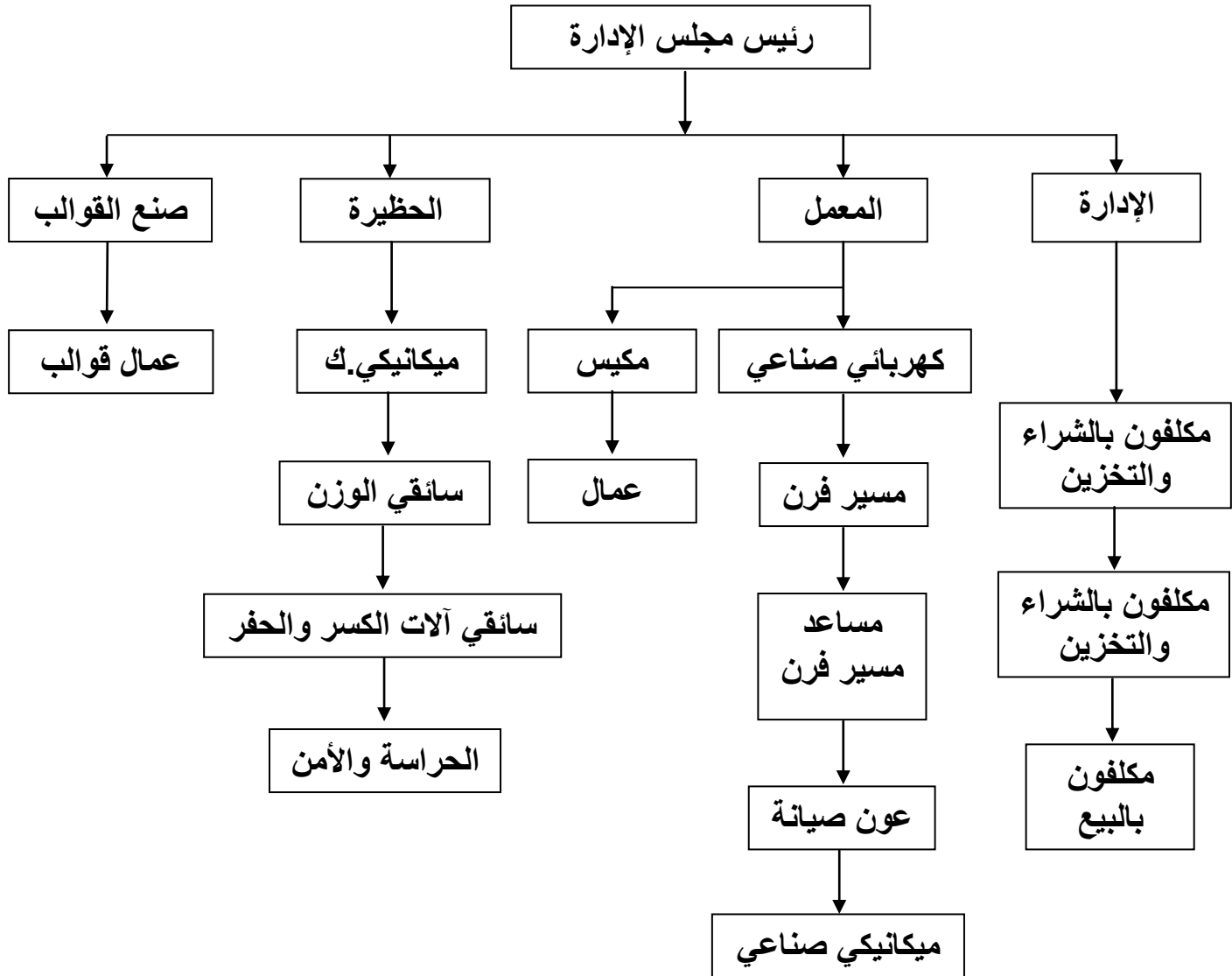
كما نشير إلى الشركة تتبع نظام 08/03*، في عملية التشغيل في قسم الإنتاج بوجه خاص، حيث عملية الإنتاج مستمرة 24 ساعة/24 ساعة، يقوم بها ثلاثة أفواج.
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة الزغبيات الوادي.
أولا: مخطط الهيكل التنظيمي للشركة.

شكل تخطيطي يبين الهيكل التنظيمي لشركة الزغبيات لإنتاج الجبس بحاسي خليفة ولاية الوادي لسنة 2000.

* نقصد بنظام 8/3 أن المؤسسة تستعمل ثلاث أفواج حيث مدة عمل كل فوج 8 ساعات وبهذا يستمر العمل 24/24 سا

الشكل رقم: 1-3

الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: مصلحة الإدارة بالشركة

ثانيا: ماهية الوظائف الهيكلية للشركة.

1 - رئيس مجلس الإدارة: هو المكلف الرئيسي للشركة منفذ قرارات مجلس الإدارة وهو المسؤول المباشر لجميع

خصوصيات الشركة سواء على الصعيد الداخلي أو الخارجي.

2 - مكلف بشؤون العمال والإدارة: وهو من يقوم بالعمليات التالية:

- عملية تنقيط العمال (تسجيل عملية الحضور).

- منح العطل والساعات الإضافية.

- أجور العمال، صندوق الضمان الاجتماعي،...إلخ.
- تسجيل جميع البريد الصادر والوارد.
- 3- **مصلحة التسويق:** هي العمود الرئيسي للشركة وهمزة الوصل بين الشركة والمحاسب المعتمد وتتمثل وظائفها فيما يلي:
- أ/ **مكلف بالمخالصة والفواتير:**
 - عملية بيع الجبس بأنواعه.
 - الصندوق.
 - منح الفواتير البيع للزبائن والمحاسب.
 - رقابة سير الصكوك البنكية.
 - تسديد صكوك المشتريات.
 - القيام بعملية تقديم الخدمات (كراء العتاد مثل آلية الحفر والرافعة...إلخ.
- ب/ **أمين المخزون:** وتتمثل وظيفة في:
 - تحرير وصولات الدخول والخروج للسلع.
 - الجرد المادي للسلع في نهاية السنة.
- ج/ **أمين الصندوق:** ويتمثل وظيفته في أمانة الصندوق من خلال التحصيل النقدي والتسديد عن طرق الصندوق.
- 4- **مسير الفرن:** هو المكلف بمراقبة آليات المعمل من فتح وغلق آلات التشغيل وكذلك مسؤول في غياب الإدارة بعد نهاية العمل.
- 5- **مساعد مسير فرن:** هو منفذ أوامر مسير فرن.
- 6- **المكيس:** مهمته وضع الأكياس في صمامات الكيسة والرقابة على المكيسة في حالات العطب.
- 7- **عمال التعبئة والتنظيف:** يقوم بالعملات الآتية:
 - الشحن.
 - تنظيف الجبس المتناثر.
 - توضيب الأكياس وربطها (البلاستيكية).
- 8- **عون الصيانة والميكانيكي:** ويقوم بالمهام التالية:
 - تشحيم آلات المصنع (يومية، أسبوعيا، شهريا)
 - تصليح الأعطاب.

9- ميكانيكي وخراط: القيام بعملية الخراطة لبعض قطع الغيار.

10- كهربائي صناعي: القيام بجمع الأعطاب الكهربائية العامة للمصنع.

11- الحراسة والأمن: حراسة المعمل داخليا وخارجيا ومراقبة الدخول والخروج العمال والغرباء عن الشركة.

المطلب الثالث: النظام المحاسبي للشركة.

نظرا لحدثة الشركة وصغر حجمها فإنها تعتمد على نظام المحاسبة المالية في إعداد وتقديم القوائم المالية والمتضمنة النتائج.

أولا: تطبيق المحاسبة المالية كمصدر لشركة.

تطبق هذه الشركة نظام المحاسبة المالية كمصدر:

- في تقديم نتائج في آخر كل سنة محاسبية
- لأسباب قانونية وضريبية أي أنها ملزمة على جميع المؤسسات وكل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لهم صفة التاجر الذي بلغ رقم أعمالهم مبلغ معين طبقا لقانون المالية (يحدد سنويا).

ثانيا: تحديد تكاليف الإنتاج.

يتم تحديد تكاليف الإنتاج داخل الشركة بعد مرورها بثلاث مراحل وهي:

1. مرحلة التموين: حيث يتم تموين (والتي تتضمن الشراء والتخزين) الشركة بمواد الأولية من المقلع وتتمثل هذه المادة الأولية في الطبقة الصلبة التي توجد تحت الرمال والتي تتكون من مادة الكلس كما تستعمل الشركة في هذه المرحلة وسائل للقلع والرفع وهي:
 - الرافعة والجرافة والشاحنات.
- تكلفة الشراء في هذه المرحلة تحتوي على ثمن الشراء المواد الأولية تضاف إليها مصاريف الشراء (النقل والتأمين...الخ).

تكلفة الشراء = ثمن شراء المواد الأولية + مصاريف القلع والرفع والشحن

2. المرحلة الإنتاج: عند وصول المواد الأولية للشركة يوضع في مخازن للمواد الأولية ثم ينتق بواسطة السلسلة الناقلة إلى مكسر للحجارة حيث يقوم هذا الأخير بتفتيت الحجارة إلى أحجام صغيرة ثم تنتقل إلى المكسر الثاني وهو أكثر تفتيت من الأول وذلك ليسهل و صولها إلى الشريط المطاطي حيث يقوم الفرن بصهرها لمدة 20 دقيقة تحت درجة حرارة 120°.

وهكذا يصبح المنتج مادة تامة الصنع وهي:

• جبس مكيس: وهذا الجبس يمر عبر الشريط المطاطي وهذا الأخير يأخذ إلى المطحنة التي تقوم بترطيب الجبس وصولاً إلى آلة التكميس التي تصنعه داخل أكياس وهنا تأتي عملية الشحن من طرف عمال التعبئة التنظيف.

وهنا تأتي تكلفة الإنتاج في هذه المرحلة كما يلي:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المادة الأولية} + \text{مصاريف الإنتاج}$$

3. مرحلة التخزين: يتم في هذه المرحلة تخزين المنتجات في خزانات ضخمة خاصة بالتخزين، ويكون هذا المنتج عبارة عن جبس غير مكيس وفي حالة الاحتياج يقوم عمال التعبئة والتنظيف بشحن الأكياس وما يحتاجه الزبائن.

وكل هذه المصاريف (مصاريف التخزين) تساهم في تكوين تكلفة الإنتاج.

إذن كل هذه المراحل (التموين، الإنتاج، التخزين) التي تقوم بها الشركة تساهم في تكوين وتحديد تكلفة الإنتاج.

ثالثاً: مخطط توضيحي لمراحل الإنتاج.

يمثل هذا المخطط التوضيحي لأهم مراحل إنتاج التي تمر بها المواد الأولية وصولاً إلى المنتجات التامة الصنع، وقبل ذلك الكيفية لبتي تمر الأحجار انطلاقاً من المقلع ثم آلة المكسر. وهذا من خلال تبيان مرحلة الفرن وخزانات الجبس الخشن والمطحنة وخزانات الجبس والرطب وآلة التكميس.

الشكل 2-3: مخطط الإنتاج بالشركة

المبحث الثاني: الإجراءات العملية لمراجعة حسابات لشركة الزغبيات الوادي.

من المعروف بأن من أهداف المراجعة الخارجية هو تحسين إجراءات العمل المتبع داخل المؤسسة، باعتبار أن المراجع الخارجي وعند إنجازه مهمته أن يصرح بكافة النقائص ومواطن الضعف التي اكتشفها من طرف الإدارة، وهذه الأخيرة تسعى دوماً إلى تجنبها في السنوات القادمة.

لذلك يعتبر تقرير محافظ الحسابات ذو أهمية بالغة بالنسبة للمستعملي المعلومة المحاسبية والمالية، وهذا لما يقدمه من خدمات مختلفة للمؤسسة محل المراجعة، ويتبلور ذلك من خلال اكتشاف الأخطاء واقتراح الحلول اللازمة لتصحيحها وتجنبها، لهذا سوف نتعرض لمختلف الإجراءات الميدانية لعملية المراجعة الحسابات بشركة الزغبيات الوادي.

المطلب الأول: مقدمة التقرير والمصادقة على الحسابات

مقدمة التقرير.

أولاً: إجراءات الدخول إلى مهنة المراجعة الحسابات.

بعد تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة للمساهمين يجب عليه قبل إبداء قبوله التوكيل الذي يستشعر به، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية:

1 - يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي المنصوص عليها في المواد 715 مكرر 14 و 715 مكرر 15 من المرسوم رقم: 08/98 المؤرخ في: 1993/04/25 المعدل والمتمم لأمر رقم: 59/75 المؤرخ في: 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري والقانون رقم: 01/10 المؤرخ في: 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

2 - يطالب المحافظ القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للشركة الزغبيات الوادي.

3 - على محافظ الحسابات أن يتأكد من الوسائل المادية والبشرية لمكتبه تسمح له بالتكفل وبالتنفيذ التوكيل بطريقة حسنة.

بعد التأكد من العناصر المشار إليها سلفاً يقوم محافظ الحسابات بتحرير وثيقة تتضمن قبوله للوكالة (أنظر الملحق رقم 1) مراجعة الحسابات الشركة الزغبيات الوادي، ومن هنا يبدأ بمباشرة عمله اتجاه الشركة.

ثانياً: التعرف بالشركة المراقبة بصفة عامة.

1- يبدأ محافظ الحسابات تقريره بعرض معلومات عامة حول الشركة محل المراجعة، حيث يتطرق إلى العناصر التالية:

- تعريف الشركة (الشكل القانوني، تاريخ الإنشاء، مجال النشاط، طبيعة النشاط... الخ) والتذكير بتاريخ تعيينه كمحافظ حسابات للشركة؛
- التغييرات الحاصلة في الشركة (دخول شريك جديد، خروج شريك، تغيير في الشكل القانوني أو في رأس المال الشركة)؛
- التذكير بكيفية تعيينه وأن تعيينه لم يكن مخالفا للقانون.

بعد تقديم المعلومات العامة حول الشركة، يقدم محافظ الحسابات في الفقرة على النحو التالي:

- 2 - قام محافظ الحسابات بتكوين ملف دائم لشركة الزغبيات الوادي الذي يتضمن مايلي:
 - المخطط المحاسبي المستعمل من طرف الشركة (أرقام وأسماء الحسابات).
 - مخطط تفصيلي خاص بمصالح وأقسام المحاسبة.
 - معلومات محاسبية ومالية خاصة بالعمليات حسب طبيعتها.
 - طرق وإجراءات تقدير وعرض الحسابات.
 - معلومات محاسبية تخص السنوات الثلاث الأخيرة وذلك بهدف المقارنة.
 - قرار تعيينه بالإضافة لرسالة المرسلة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ونسخة من نشر تعيينه في الجرائد اليومية إن وجد.
 - قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي يمتلكها كل واحد.
 - نسخ من محاضر الجمعيات العامة للمساهمين ومجالس الإدارة والمراقبة للشركة.
 - نسخ من تقرير محافظي الحسابات السابقة.
- 3 -معلومات محاسبية ومالية تخص التنظيم وتطبيقات المحاسبة وحسابات المؤونات والمقارنة المتعددة للسنوات للميزانيات وحسابات النتيجة وتاريخ إقفال النشاط الشركة.

ثالثا: فحص وتقييم المراقبة الداخلية.

1 -قام محافظ الحسابات بتحقيق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات القانونية منها:

- دفتر اليومية العامة.
- دفتر الجرد.
- دفتر الأجور.
- اليوميات المساعدة (المشتريات والمبيعات والنقدية والبنك).
- سجل المدولات للمجالس العامة.
- سجل مدولات مجلس الإدارة.

- سجل العطل المدفوعة الأجر.

2 تأكد محافظ الحسابات من أن الشركة احترمت قواعد إعداد وتقديم والتقييم القوائم المالية المذكورة في النظام المحاسبي والمالي.

3 تحقق محافظ الحسابات من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي والمالي أو القانون التجاري أو قانون العمل لاسيما:

- استمرارية الطرق.

- استقلالية النشاطات.

- استمرارية الاستغلال.

- التكلفة التاريخية.

- عدم التعويض.

- الحيطة والحذر.

4 إن فحص المراقبة الداخلية يمر حتما إلى ارتباط المستخدمين في الشركة عن طريق الهيكل التنظيمي الذي بدوره يوضح علاقات العمل بين المسؤولين وتحديد سلطة كل واحد منهم الكيفية الاتصال بينهم.

5 -بالإضافة إلى ذلك قام محافظ الحسابات بدراسة وتقييم المراقبة الداخلية عن تركيزه على مكونات الأساسية التالية:

- نظام التنظيم للشركة.

- نظام التوثيق والإعلام الشكة.

- نظام الأدلة التي تحوزها الشركة.

- الوسائل المادية للحماية الخاصة بالشركة.

- المستخدمين.

- نظام المراقبة.

يجب أن تسمح مراجعة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر التي تكون حساب الدقة:

تكون المراجعة على النحو التالي:

حيث قام محافظ الحسابات بالعمليات والمتمثلة في محافظة حسابات شركة الزغبيات الوادي

ش.ذ.أ للسنوات المالية 2010 إلى 2012.

- تقرير المصادقة العامة حول الحسابات السنوية؛

- التقارير الخاصة؛

- القوائم المالية المقفلة في: 2010/12/31؛

- الملاحظات حول أهم عناصر القوائم المالية (النتائج، الملاحظات و التوصيات)

المصادقة على الحسابات.

في إطار مهام محافظ حسابات لشركة الزغبيات ش.ذ.أ بولاية الوادي، قام بفحص القوائم المالية للشركة المتعلقة بالفترة من 2010/01/01 إلى 2010/12/31 المعطاة في الميزانية، جدول الحسابات النتائج و الوثائق الشاملة الأخرى الملحقة وفق نظام المحاسبة المالية.

لقد تم الفحص وفقا للمبادئ العامة للمراجعة، ووفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، وبتطبيق الآليات المختلفة للرقابة مع مراعاة القواعد العامة.

كل الأخطاء والنقائص المكتشفة خلال عمليات المراقبة التي قمنا بها على مستوى العمليات المحاسبية والمالية سيتم تداركها وتصحيحها خلال السنة القادمة.

وطبقا للقرار 94/SPM/103 المتضمن الاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات قمنا بما يلي :

○ التأكد من الميزانية الافتتاحية وملائمتها للميزانية الختامية في 2009/12/31؛

○ مقارنة مراكز الحسابات في الميزانية و جدول حسابات النتائج مع ميزان المراجعة؛

○ التقارب بين الأرصدة المحاسبية والدفاتر والوثائق المحاسبية الأخرى.

من خلال عملية المراجعة توصلنا إلى بعض الملاحظات التي تتعلق بالجانب المحاسبي :

▪ غياب محضر غلق الصندوق في 2010/12/31؛

▪ غياب الجرد العيني لتثبيات في 2010/12/31؛

▪ حساب الزبائن يظهر رصيد غير واضح (غياب تحليل لهذا الحساب)؛

▪ عدم وجود نظام للرقابة الداخلية أصلا، لكن سنقوم بإجراء استقصاء على بعض مصالح الشركة.

ونظرا للاجتهادات التي قام بها محافظ الحسابات ووفقا لتوصيات المهنة بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي لشركة الزغبيات ش.ذ.أ، شرعية و ذات مصداقية كما أنها تعطى صورة وافية لنتيجة عمليات النشاط المغلق في 2010/12/31 والمطابق للمبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المالي.

المطلب الثالث: التقارير الخاصة.

يشمل تقرير محافظ الحسابات على ثلاثة تقارير الخاصة وهي:

أولا : تقرير حول الاتفاقيات النظامية.

بمقتضى المادتين 628 و 670 الأمر رقم 75-79 المؤرخ في 1975/09/26 في القانون التجاري والمعدل والمكمل بمقتضى المرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 1993/04/25، " لا يجوز تحت طائلة البطلان

عقد أي اتفاقية بين المؤسسة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان المديرية العامة مسبقاً، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين المؤسسة ومؤسسة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة المؤسسة مالكا أو شريكا أو قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة، وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة " . ونعلمكم بأنه وعلى حسب علمنا لا توجد أي اتفاقية مخالفة للمادة المذكورة أعلاه.

ثانيا : تقرير حول الأجور الأولى لسنة 2010.

قام محافظ حسابات شركة الزغيبات ش.ذ.أ، و تطبيقا للمادة 680 من القانون التجاري، أشهد أن المبلغ الخام الإجمالي الأعلى المخول إلى أحسن الأجور الأولى للسنة 2010 (وعددهم خمسة) يخص الأشخاص المذكورين أدناه. هذا المبلغ قدر ب 1.575.251,74 دج.

الجدول رقم 2-3

الأجور الخمسة الأولى بالشركة لسنة 2010

الوحدة (دينار جزائري)

الرقم	المنصب	المبلغ
01	المدير العام	428.114,05
02	رئيس مصلحة الإدارة المالية	290.251,56
03	رئيس المصلحة التقنية	289.478,85
04	رئيس المصلحة التجارية	287.859,45
05	رئيس المصلحة المحاسبية	279.547,83
	المجموع	1.575.251,74

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لقوائم المالية لشركة الزغيبات الوادي.

ثالثا : تقرير حول نتائج الشركة.

تقرير خاص حول نتائج الشركة محدد من طرف المادة 678 مكرر 6 للمرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل والمكمل بالأمر رقم 59-75 بتاريخ 26 سبتمبر 1975 من القانون التجاري .
بتطبيق المادة 678 مكرر 6، لمكم بالنتائج المحققة من طرف شركة الزغيبات بولاية الوادي للخمس سنوات الأخيرة.

الجدول رقم 3-3

نتائج السنوات الخمس الأخيرة المحققة من طرف الشركة

الوحدة (دينار جزائري)

السنوات	النتيجة	المبلغ
نتيجة سنة 2006	ربح	3.254.748,12
نتيجة سنة 2007	ربح	4.251.963,28
نتيجة سنة 2008	ربح	4.572.478,17
نتيجة سنة 2009	ربح	13.478.032,47
نتيجة سنة 2010	ربح	9.738.473,49

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا لقوائم المالية لشركة الزغبيات الوادي.

المطلب الرابع: عرض وتقييم القوائم المالية.

من القوائم المالية الشاملة نجد الميزانية الختامية و جدول حسابات النتائج، وسنقوم بعرض الميزانية

وجداول حسابات النتائج المقلين في: 2010/12/31 كما يلي :

أولا : ميزانية الشركة في 2010/12/31.

الجدول رقم: 3-4

جانب الأصول لميزانية الشركة بتاريخ 2010/12/31

2010			الأصول
الصافي	إهلاك/المؤونات	الإجمالي	
			أصول غير جارية
182400	45600	228000	تثبيات معنوية
30455562,80	1378654,69	31834217,49	تثبيات عينية
28875000	1125000	30000000	مباني
1580562,80	253654,69	1834217,49	تثبيات عينية أخرى
30637962,80	1424245,69	32062217,49	مجموع الأصول غير الجارية
			أصول جارية
12654794,39		12654794,39	مخزونات و منتجات قيد التنفيذ
4569713,59		4569713,59	الزبائن
1754793,28		1754793,28	المدينون الآخرون

دور المراجعة الخارجية في تحسين المعلومة المحاسبية
دراسة حالة شركة الزغبيات الوادي

2012547,59		2012547,59	الضرائب و ما شابهها
4021974,39		4021974,39	الزينة
25013823,24		25013823,24	مجموع الأصول الجارية
55651786,04	1424254,69	57076040,73	المجموع العام للأصول

الجدول رقم 3-5

جانب الخصوم لميزانية الشركة بتاريخ 2010/12/31.

المبالغ	الخصوم
	رؤوس أموال خاصة
20000000	رأس مال تم اصداره
6574119,68	النتيجة الصافية
2591147,19	رؤوس أموال خاصة أخرى
29165266,87	المجموع
	الخصوم غير الجارية
	مجموع الخصوم غير الجارية
	الخصوم الجارية
7657419,39	موردون وحسابات ملحقه
8574112,39	الضرائب
10254987,39	ديون أخرى
26486519,17	مجموع الخصوم الجارية
55651786,04	المجموع

المصدر : تقرير محافظ حسابات الشركة.

ثانيا : جدول حسابات النتائج الشركة بتاريخ 2010/12/31.

الجدول رقم: 3-6

جدول حسابات نتائج شركة الزغبيات بتاريخ 2010/12/31

المجموع	اسم الحساب
---------	------------

369587412,39	المبيعات و المنتجات الملحقة
369587412,39	1 -الإنتاج السنة المالية
348951577,01	المشتريات المستهلكة
2415973,48	الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
351367550,49	2 -استهلاك السنة المالية
18219861,90	3 -القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
1461587,39	أعباء مستخدمين
8219647,28	الضرائب و الرسوم المدفوعات المماثلة
8538627,23	4 -إجمالي فائض الاستغلال
927349,17	الأعباء العملياتية الأخرى
985707,1	المخصصات للاهلاكات و المؤونات و خسارة القيمة
6625570,96	5 -نتيجة العملياتية
51451,28	الأعباء المالية
-51451,28	6 -النتيجة المالية
6574119.68	7 -النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
6574119.68	مجموعة منتجات الأنشطة العادية
6574119.68	مجموع الأعباء الأنشطة العادية
6574119.68	8 -النتيجة الصافية للأنشطة العادية

المصدر : تقرير محافظ حسابات الشركة.

ملاحظة: مما سبق أشرنا لأهم المعلومات التي تضمنها تقرير محافظ حسابات شركة الزغبيات ش.ذ.أ، وهو ما يعكس ما تم التطرق إليه في الجانب النظري فيما يتعلق بالجانب العملي لمراجعة الحسابات.

وما يشار إليه أن تقرير محافظ الحسابات يشمل على عناصر أخرى، لكن لم نتطرق إليها لكونها لا تخدم موضوعنا، لهذا تم تجنبها حتى لا نضر بلب و أهمية دراسة الحالة.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة الزغبيات الوادي.

ذكرنا سابقا بأنه لا يوجد بالشركة نظام للرقابة الداخلية، لكن سوف نحاول إجراء استبيان (طريقة الاستقصاء) على بعض المصالح، من أجل إبراز وإضفاء هذه المعلومات بالنسبة لمستخدمي، لنخلص في الأخير إلى مجموعة من النتائج على ضوء العناصر السابقة.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة المقابلة.

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة الاستبيان (المقابلة)، معتمدين على طرح أسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل الشركة محل الدراسة في شكل جداول هي كالآتي:

-الجدول الأول : مدى صحة التنظيم المحاسبي؛

-الجدول الثاني : المشتريات؛

-الجدول الثالث : المدفوعات النقدية؛

-الجدول الرابع : المحزونات؛

-الجدول الخامس : المقبوضات النقدية؛

- الجدول السادس : الرواتب والأجور .

أولا : مدى صحة التنظيم المحاسبي.

الجدول رقم 3-7

قائمة أسئلة المقابلة نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالنظام المحاسبي

المرجع		ملف	
الرقم	موضوع المقابلة: النظام المحاسبي	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
01	هل يوجد مهام لمصلحة المحاسبة	X	
	أ-هل توجد مهام محددة ومنفصلة لكل شخص في هذه المصلحة؟	X	العمل المحاسبي يتم بشكل جماعي
	ب-هل التحديد منظم يوميا؟	X	
	ت-هل التحديد يضع في الحسبان تبديل الأشخاص عند العطلة؟	X	

02	هل يوجد دفتر لتحديد الإجراءات المحاسبية؟	x	
03	هذا الدفتر: أ-منظم يوميا ب-تحت مراقبة مسؤول كفاء	x	
04	الإجراءات المعمول بها تسمح بتوزيع الدفتر على كافة الأشخاص الذين يتعلق بهم	x	
05	هل يوجد مخطط محاسبي داخلي خاص بالمؤسسة؟	x	
06	التغيير المقدم للمخطط المحاسبي خاضع للمراقبة اللازمة		لا يوجد مخطط محاسبي خاص
07	مسك الدفاتر والوثائق من قبل أشخاص معن عنهم	x	
08	هل يوجد إجراءات يومية للدفاتر؟	x	
09	النظام المحاسبي المستخدم من طرف المؤسسة متلائم مع الاحتياجات؟	x	

ثانيا : المشتريات.

الجدول رقم: 3-8

قائمة أسئلة المقابلة نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات

المرجع		ملف	
الملاحظات		موضوع المقابلة: المشتريات.	
الجواب بنعم أو لا	الرقم		
يدخل ضمن قسم الوسائل العامة	01	هل هناك قسم خاص بالمشتريات؟	
x	02	هل هذا القسم مستقل تماما عن : - قسم الحسابات - قسم الاستلام و الشحن	
x	03	هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء؟	
		x	

04	هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟	X	على رئيس قسم الوسائل العامة
05	هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟	X	قسم الوسائل العامة
06	هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات؟	X	إستشارة
07	هل تعتمد أسعار الشراء على مسؤول بقسم لمشتريات؟	X	قسم الوسائل العامة
08	هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص؟	X	نفسه قسم الوسائل العامة
09	إذا كان الأمر كذلك هل يقوم هذا القسم بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد؟	X	
10	هل مثل هذه التقارير مسلسلة الأرقام؟		لا يتم إعداد تقرير
11	هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص إلى؟ أ-قسم الحسابات ب-قسم المخازن		لا يتم إعداد تقرير لا يتم إعداد تقرير
12	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام؟	X	
13	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟	X	
14	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	X	
15	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟	X	
16	هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة؟	X	
17	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول؟	X	
18	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟	X	
19	هل ترفق بالشيك المحرر للمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟	X	
20	هل تعتمد جميع المردودات من مدير المشتريات بناء	X	بناء على قسم الوسائل العامة

			على تقرير قسم الاستلام والفحص؟	
21		x	هل يخطر قسم المحاسبات بمردودات المشتريات بالسرعة الممكنة؟	

ثالثا : المدفوعات النقدية.

الجدول رقم 3-9

قائمة أسئلة المقابلة نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية

المرجع		ملف		
الرقم	موضوع المقابلة: المدفوعات النقدية	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات	
01	هل تتم جميع المدفوعات ذات المبالغ الكبيرة بواسطة شيكات؟	x		
02	هل الشيكات والملفات يحتفظ بها في ملف خاص؟	x		
03	هل يلزم نظام المؤسسة وجود أكثر من توقيع على الشيك؟	x		
04	هل هناك حظر بتوقيع الشيكات على بياض؟	x		
05	هل حدد التنظيم المالي من له حق توقيع الشيكات؟	x		
06	هل حق توقيع الشيكات يعطي لموظفين لا علاقة لهم بالسجلات المحاسبية أو النقدية؟	x		
07	هل هناك حظر بتحرير شيكات لحاملها	x		
08	هل تقوم دائرة الحسابات باستلام كشوف حسابات البنك شهريا مباشرة؟	x		
09	هل يقوم بإعداد تسوية البنك موظف لا علاقة له بالعمليات النقدية وأخصها التوقيع على الشيكات؟	x		
10	هل تقدم المستندات المؤيدة للدفع إلى المسؤولين بالمؤسسة عند توقيع الشيكات المتعلقة بتلك المستندات؟	x		

11	هل يقوم من له حق التوقيع على الشيكات بمراجعة وتدقيق تلك المستندات المؤيدة للدفع؟	x	
12	هل يقوم الموظف الذي يعد مقارنة البنك للتسوية بمراجعة الشيكات المنصرفة حسب كشف البنك، كما يتأكد بمدى مطابقة البيانات المدونة بكشوف الشيكات التي أُلغيت وهل يتحقق من تسلسل أرقام الشيكات؟	x	
13	هل الشيكات المعلقة (لم تقدم للدفع) لمدة طويلة تخضع للفحوص والتسوية والمتابعة؟	x	
14	هل يؤشر على المستندات المؤيدة للصرف بما يتعلق بسحب شيك قديم؟	x	
15	هل يقوم موظف مسؤول بالتحقق من مصلحة التحويلات من بنك إلى آخر؟		x

رابعا : المخزونات.

الجدول رقم 3-10

قائمة أسئلة المقابلة نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات

المرجع		ملف	
الرقم	موضوع المقابلة: المخزونات	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
01	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟	x	لا توجد حركة كبيرة للمخزون
02	هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف؟	x	
03	هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية؟	x	
04	هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد والبضائع تحت التشغيل والتامة الصنع؟	x	إستخدام النظام الآلي في هذا الصدد، وتوجد إلا المواد
05	هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن؟	x	
06	هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي	x	مواد و لوازم إستهلاكية وليست

بضاعة			بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على الأقل كل سنة؟	
		x	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن وماسكو تلك المخازن.	07
يتعلق بالمؤسسات التجارية وليس حالة شركة	x		هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لشخص مسؤول عن : أ-مفردات البضائع بطيئة الحركة ب-المفردات عديمة الحركة ج-المفردات التي تجاوزت الحد المعقول من حيث الكمية؟	08
لا وجود لمثل هذه العمليات بالشركة	x		هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على : أ-بضائع الأمانة المرسلة إلى الغير؟ ب-بضاعة الأمانة للغير؟	09
من مسؤوليات رئيس قسم الوسائل العامة		x	هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟	10
العملية لا تتطلب.	x		هل هناك تأمين على أمناء المخازن ضد خيانة الأمانة؟	11
لا وجود لمثل هذه العمليات بالشركة	x		هل يقضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات؟	12
		x	هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات؟	13
		x	هل تعرض الفروق إن وجدت من الجرد الفعلي والدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها؟	14
لا وجود لمثل هذه العمليات بالشركة	x		هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة؟	15

خامسا : المقبوضات النقدية.

الجدول رقم: 3-11

قائمة أسئلة المقابلة نظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمقبوضات النقدية

المرجع	ملف

الرقم	موضوع المقابلة: المقبوضات النقدية	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
01	هل هناك استقلال بين واجبات أمين الصندوق وبين القائمين بالوظائف التالية : أ- تجهيز الإشعارات الدائنة وإرسال ما يثبت إلى المدينين ب- اعتماد الحقوق والمسموحات ج- تجهيز مذكرات التسوية د- فتح البريد الوارد هـ- تجهيز المستندات للصرف واعتمادها و- تجهيز الشيكات أو أذن صرف الأجور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها. ز- تجهيز أوراق الدفع أو أية التزامات أخرى أو توقيعها ح- الترحيل إلى دفتر الأستاذ ط- القيد في دفاتر المشتريات ي- إمساك عهدة الأوراق المالية أو أوراق القبض أو الأجور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها ك- إمساك دفاتر العملاء والذمم	X X X X X X X X X X X	
02	هل تثبت المقبوضات النقدية بواسطة آلة تسجيل النقد؟	X	
03	هل تثبت المقبوضات النقدية بإيصالات أصلية	X	
04	هل تودع جميع المقبوضات النقدية اليومية بالبنك بالكامل؟	X	
05	هل يقوم بعملية الإبداع موظف آخر غير أمين الصندوق أو ماسك الحسابات الشخصية للمدين؟	X	أمين الصندوق
06	هل يتحقق شخص آخر غير الذي قام بالإيداع من استلام قسيمة الإيداع من البنك؟	X	يقوم بهذه المهمة محاسب شركة
07	هل يقوم موظف آخر عدا أمين الصندوق باستلام الشيكات المرفوضة؟	X	مسؤول مصلحة المحاسبة و المالية
08	هل يجري جردا دوريا مفاجئا للنقدية في المؤسسة؟	X	من طرف مصلحة المحاسبة
09	هل هناك رقابة على دفاتر إيصالات القبض؟	X	

10	هل يتم تظهير جميع الحوالات أو الشيكات باسم المؤسسة والختم عليها؟	x	
11	إذا كانت للمؤسسة فروع فهل تقوم تلك الفروع بإيداع متحصلاتها في البنوك المحلية لحساب المركز الرئيسي الذي له وحده حق السحب على هذا الحساب؟	x	وكالة BADR بجامعة والمغیر .
12	هل فتح الحسابات بالبنوك المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة؟	x	من صلاحيات المدير العام
13	هل هناك تأمين ضد خيانة الأمانة أو ضمانا آخر على الموظفين المختصين بالمقبوضات ؟	x	
14	هل هناك رقابة ومتابعة للمقبوضات الأخرى مثل الفوائد والعمولات والإيجارات والأرباح؟	x	

سادسا : الرواتب و الأجور .

الجدول رقم: 3-12

قائمة أسئلة المقابلة نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والأجور

المرجع		ملف	
الرقم	موضوع المقابلة: الرواتب والأجور	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
01	هل هناك نظام آلي لمعالجة الأجور؟	x	
02	هل تمسك بطاقات تسجيل الوقت لإعداد الرواتب؟	x	
03	هل تتطابق البيانات المسجلة ببطاقات الحضور مع كشوف الغياب والحضور الفعلي؟	x	
04	هل يوقع رؤساء العمال في الكشوف؟	x	
05	هل إعداد الكشوف موزع على أكثر من موظف	x	رؤساء الدوائر
06	هل تتغير مهام هؤلاء الموظفين دوريا؟		
07	هل تعتمد مهام التغيرات في فئات الأجور والعلاوات وتعيين الموظفين وفحصهم من قبل موظف مسؤول؟	x	

08	هل تمسك المؤسسة بطاقات حالة مدنية لكل عامل يدون فيها جميع البيانات اللازمة لإعداد كشوف الأجور؟	x	
09	هل تدقق كشوف الأجور حسابيا ومستنديا؟	x	
10	هل يقوم بصرف الأجور شخص خلاف من اشتركوا في إعداد الكشوف؟	x	
11	هل تعتمد الرواتب من موظف مسؤول قبل الصرف؟	x	
12	هل تصرف أجور الموظفون بالشيكات أو عن طريق أوامر الدفع؟	x	أوامر الدفع، وأحيانا بالشيكات للعمال الجدد
13	هل يخصص حساب بالبنك لدفع الأجور والرواتب؟	x	
14	هل يوقع الموظفون والعمال على إيصالات الاستلام؟	x	
15	هل توجد رقابة على سلفيات الموظفين؟	x	
16	هل توجد رقابة على الأجور والرواتب التي لم يستلمها أصحابها في حينها وتتبع صرفها فيما بعد؟	x	
17	هل يقوم المراجع الداخلي بحظور مفاجئ لعملية صرف الأجور؟	x	وجود مراجع داخلي حديث بالشركة
18	هل الموظف الذي يقوم بسحب شيك بقيمة الأجور المستحقة له علاقة بقسم الحسابات أو عهدة الخزينة أو بتجهيز كشوف الأجور؟	x	

المطلب الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلية لشركة الزغبيات الوادي.

و يمكن حصرها من خلال التالي :

أولاً: الهيكل التنظيمي.

نلاحظ أن الهيكل التنظيمي الموجود بالشركة يبرز ثلاث مصالح رئيسية تحت إشراف مدير عام.

عموما يناسب هذا التقسيم حجم الشركة و طبيعة نشاطها، غير أن هذا التقسيم لا يبرز المهام الموكلة

لكل موظف، و هذا راجع بسبب غياب نظام داخلي للشركة.

ثانياً: نظام المعلومات المحاسبية.

من خلال الدراسة الميدانية، و خاصة فيما تعلق بالجانب المحاسبي، اكتشفنا أن نظام المعلومات

المحاسبية يتميز بالعناصر التالية :

○ هناك معالجة آلية لجميع العمليات التي تقوم بها الشركة.

○ تمسك محاسبة وفقا لنظام المحاسبي المالي.

○ يتم تحرير مجموعة من المستندات الداخلية تغطي مجمل أوجه النشاط باستثناء بعض العمليات التي ليست ذات أهمية كبيرة؛

○ عدم تطبيق نظام المحاسبة التحليلية.

ثالثا : وجود أو عدم وجود إجراءات تفصيلية.

نلاحظ على مستوى الشركة وجود عمل جماعي لمهام الوظيفة أو المصلحة الواحدة، بحيث لا يمكن للمتدخل أن يتعرف على مهمة كل فرد بالتحديد ضمن المصلحة الواحدة، وهذا ما يسمح بتداخل المهام وغياب الرقابة الذاتية أو التلقائية، وهي الغاية المراد تحقيقها من خلال وضع نظام الرقابة الداخلية، و هي نفس الملاحظة التي أشرنا لها سابقا، و قلنا يرجع سبب ذلك إلى غياب نظام داخلي للشركة.

رابعا : مدى كفاءة الموظفين.

تم التوصل و تسجيل عند التطرق إلى هذا العنصر النقاط التالية :

- معظم الشهادات التي يملكها الموظفين في الشركة متنوعة و حسب الاحتياجات؛
- اعتماد الخبرة من حيث مدة العمل في المنصب، وليس بحسب حجم التكوين المتحصل عليه؛
- اعتماد الموظفين على مرؤوسيه في تحمل المسؤولية، وعدم اتخاذ أي قرار بسيط دون الرجوع إليهم.

خامسا : الرقابة على الأداء.

فيما يتعلق بالرقابة على الأداء توصلنا إلى الملاحظات التالية :

- في حالة وجود خطأ ما، يكون التدخل مباشرة من المسئول على العمل الذي ينفذه أعوانه؛
- الأخطاء التي لا يتم اكتشافها، فمحافظ الحسابات كفيلا باكتشافها عند قيام هذا الأخير بالمصادقة على القوائم المالية الخاصة بالشركة.

سادسا : مدى استخدام الوسائل الآلية.

في هذا الجانب تعتمد الشركة على معالجة البيانات و المعلومات المتدفقة على أنظمة الإعلام الآلي لأنها تعطي نتائج صحيحة و بأقل وقت.

المطلب الثالث: التوصيات المقدمة إلى الشركة والخاصة بالرقابة الداخلية.

أولا : تقسيم العمل حسب المصالح.

تقوم مصلحة الإدارة والمالية بجميع العمليات المتعلقة بالجانب الإداري، المحاسبي والمالي، وذلك بمتابعة الموارد المالية و القيام بالمعالجة المحاسبية للبيانات ومتابعة النفقات المختلفة.

ثانيا : وصف تدفق وفعالية المستندات.

- 1 -بالنسبة لإقتناء التثبيات: فيما يتعلق بالتثبيات ذات المبالغ الكبيرة تقوم الشركة بالرجوع إلى المدير العام لاتخاذ قرار الاقتناء، أما فيما يتعلق بباقي التثبيات ذات المبالغ البسيطة يتم اختيار العرض المناسب.
- 2 -بالنسبة لشراء وتسيير حركة المخزونات: معروف أن نشاط الشركة إنتاجي، أي على حركة كبيرة للمواد المستعملة في عمليات الإنتاج، وكذا المنتجات نفسها، لذلك يجب أن تولى حركة المخزون أهمية بالغة حتى لا يقع أي صرف للمخزون.
- 3 -بالنسبة لتسيير المستخدمين: يقع مستوى المكتب من خلال الهيكل التنظيمي تحت مصلحة الإدارة والمالية، وبعد الأجور استنادا إلى دفتر الحضور اليومي (كشف التقطيط) الموجود على مستوى مصلحة الإدارة والمالية.

خلاصة الفصل:

بالرغم من أن مراجعة حسابات الشركة حديث بالنسبة لها، لكن بإمكانها أن تستفيد من كافة ما يرد بتقرير محافظ الحسابات على المدى القصير.

ولاحظنا غياب تام لنظام الرقابة الداخلية داخل الشركة، لكن بالرغم من ذلك أرادنا القيام بنهج الأسلوب المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية (طريقة المقابلة للمستخدمين في مجال المحاسبة والمالية) وهذا حتى نبرز بطريقة غير مباشرة أهميته بالنسبة لعمال الشركة وكذا المسؤولين وهذا خلافا ما قام به محافظ الحسابات بنهج أسلوب الاستقصاء.

كما يمكن أن يؤدي اعتماد شركة الزغبيات الوادي على مراجعة خارجية، إلى تغطية إلى حد كبير النقائص التي كانت موجودة من قبل.

نشير فقط إلى أن تقرير محافظ الحسابات في نهاية السنة المالية لا يكفي لاكتشاف كل الأخطاء ومواطن الضعف وهذا كون المراجعة الخارجية تكون مرة واحدة خلال السنة، لهذا يجب على مدير الشركة أن يبرمج ويضع في القريب العاجل نظام للرقابة الداخلية على مستوى الشركة حتى يقلل من فرص التلاعب إلى أكبر قدر ممكن وبذلك تلعب المراقبة الخارجية مهمة امتصاص الصدمات.

الخاتمة:

تطرقنا في موضوعنا دور المراجعة الخارجية في تحسين المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الإقتصادية وذلك بدراسة المراجعة بصفة عامة والمراجعة الخارجية بصفة خاصة كونها موضوع بحثنا والمرآة العاكسة لحقيقة البيانات والمعلومات المالية ولإبداء الرأي حول مصداقية هذه الأخيرة التي لابد من توفر الشخص المهني المؤهل الذي ستوكل إليه هاته المهمة والمتمثل في محافظ الحسابات.

وعليه لابد من توفر ضوابط وإرشادات تضمن قيام المحافظ بعمله كالعناية التي يوليها أثناء المهمة والاستقلال المادي والمعنوي ليصل إلى إعداد تقرير يبدي فيه سلامة البيانات المالية من الأخطاء المحاسبية. الذي يشمل على كل التحقيقات والفحوص و كذا الأدلة التي تدعم قرار المراجع. و قد يُعرض التقرير أثناء الاجتماع النهائي مع إدارة المؤسسة من خلال الجمعية العامة للمساهمين، حيث يتم من خلاله المصادقة على مضمونه، قبل تقديمه للجهات المعنية.

وعلى أساس هذه الخطوات المنهجية يتم تنفيذ مختلف مهام المراجعة. بيد أنه، قد تكتسي مهمة المراجعة بعض الخصائص التي يمتاز بها مجال البحث، و لعل من أهم أمثلة ذلك : المراجعة في وسط معلوماتي، فقد أصبح استغلال الكمبيوتر يحتل جميع أنشطة المؤسسة، غير أن المعلوماتية بقدر ما تعتبر وسيلة فعالة للتسيير فهي، من جهة أخرى، تسمح بالوقوع في أخطاء وتحمل درجة عالية من المخاطر خاصة فيما يخص التوثيقية، التي تحتاج إلى تدقيق خاص.

أما مهام المراجعة تبدأ بالتأكد من صحة تعيينه كمراجع حسابات للمؤسسة والاطلاع على وضعية الإنتاج وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق والمعتمد في المؤسسة وإعادة تقييمه في حالة وجود نقص فيه، يليها الاطلاع على الوثائق المؤيدة لجميع العمليات للفترة محل المراجعة ومن ثم إثبات صحة الحسابات الظاهرة في القوائم المالية، ليتمكن على ضوء ما سبق من إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة صارم.

إسقاطا لما تم التطرق إليه في الجانب النظري قمنا بدراسة المراجعة الخارجية ودورها في تحسين المعلومة المحاسبية بشركة الزغبيات- الوادي فالتمسنا غياب نظام الرقابة الداخلية فلتقييمه وخلافا لما قام به محافظ الحسابات بالشركة (طريقة الاستقصاء) قمت بعمل شخصي بتقييم هذا النظام بطريقة المقابلة.

النتائج والتوصيات:

من أهم النتائج التي إستخلصناها من دراستنا للموضوع هي:

- ❖ المراجعة هي أسلوب مهم للحكم على مدى عدالة وصدق البيانات المالية واكتشاف مواطن الضعف بالمؤسسة الإقتصادية والحكم على إستمراريتها.
- ❖ صحة القوائم المالية تعكس حقيقة الذمة المالية للمؤسسة والتي على ضوءها يستطيع مستعملي القوائم المالية الاعتماد عليها للخروج بقراراتهم المختلفة.
- ❖ المراحل أو الخطوات التي يقوم بها مراجع الحسابات لانجاز مهمته تمثل الجانب العملي لمراجعة الحسابات.
- ❖ مراجعة الحسابات للمؤسسة الإقتصادية تنطلق من التأكد من صحة تعيين محافظ الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية و الإطلاع على أدلة الإثبات ثم مراجعة البيانات المالية وصولا إلى إعداد التقرير.
- ❖ تلعب المراجع الخارجية مهمة إمتصاص الصدمات خاصة عند غياب المراجعة الداخلية.

أما التوصيات التي لابد أن ندرجها هي:

- ❖ أن تقرير محافظ الحسابات في نهاية السنة المالية لا يكفي لاكتشاف كل الأخطاء ومواطن الضعف.
- ❖ لابد من توفر إرشادات تفيد المراجع عند قيامه بعمله.
- ❖ يجب على مدير الشركة أن يبرمج ويضع في القريب العاجل نظام للرقابة الداخلية على مستوى الشركة حتى يقلل من فرص التلاعب.
- ❖ لابد من إصدار تشريعات قانونية تجبر الشركات على إنشاء مصلحة للمراجعة، واستخدام تقرير المراجع لدى هيئات حكومية مثل إدارة الضرائب.
- ❖ إصدار بشكل دوري معايير للمراجعة جزائرية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة تكون تساير معايير المراجعة الدولية.
- ❖ تكليف مهمة المراجعة داخل الشركة لشخص مؤهل يكون في الأساس حامل لشهادة مراجع حسابات.
- ❖ العمل على المشاركة في دورات تدريبية لمحافظي الحسابات تكون هدفها رفع من مستوى مراجعي الحسابات والتعرف على آخر مستجدات الساحة الدولية في مجال التدقيق.

الموضوع	رقم الصفحة
شكر وعرفان	
الإهداء	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
المقدمة	أ - د
الفصل الأول: الإطار النظري للمؤسسة والمراجعة	من 11 إلى 42
تمهيد	11
المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الإقتصادية	من 12 إلى 18
المطلب الأول: تعريف المؤسسة الإقتصادية.	13-12
المطلب الثاني: أشكال المؤسسة الإقتصادية.	17-13
المطلب الثالث: أهداف المؤسسة الإقتصادية.	18 - 17
المبحث الثاني: ماهية المراجعة.	من 18 إلى 33
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة.	20-19
المطلب الثاني: تعريف المراجعة.	22 - 20
المطلب الثالث: أهمية و أهداف المراجعة.	26 - 22
المطلب الرابع : أنواع المراجعة.	33- 26
المبحث الثالث: ماهية المراجعة الخارجية.	من 34 إلى 42
المطلب الأول :تعريف وأنواع المراجعة الخارجية.	37- 34
المطلب الثاني: أهمية المراجعة الخارجية.	38 - 37
المطلب الثالث: المراجع الخارجي (محافظ الحسابات).	41 - 38
خلاصة الفصل الأول.	42
الفصل الثاني: الإجراءات العملية لمراجعة الحسابات	من 43 إلى 84
تمهيد	44
المبحث الأول: الإجراءات التمهيدية وتقييم نظام الرقابة الداخلية	من 45 إلى 57
المطلب الأول: التحقق من صحة تعيينه ونطاق عملية المراجعة المطلوبة منه	46- 45
المطلب الثاني: معرفة شاملة حول المؤسسة	48- 46

51 – 48	المطلب الثالث : ماهية الرقابة الداخلية
57– 51	المطلب الرابع : مقومات نظام الرقابة الداخلية وخطوات تقييمها وأدوات دراستها
من 57 إلى 66	المبحث الثاني: الإطلاع على أدلة الإثبات
58	المطلب الأول: طبيعة أدلة الإثبات في المراجعة
63 – 58	المطلب الثاني: أهمية أدلة الإثبات في المراجعة
65 – 63	المطلب الثالث: القرارات المتعلقة بالأدلة
66 – 65	المطلب الرابع : كفاية وحجية أدلة وقرائن الإثبات
من 67 إلى 73	المبحث الثالث: مراجعة القوائم المالية
76–70	المطلب الأول :التحقق من الأصول الثابتة
71 – 70	المطلب الثاني: التحقق من المخزونات
72 – 71	المطلب الثالث :التحقق من الحقوق والديون
73 – 72	المطلب الرابع: التحقق من الأموال المملوكة والنواتج والأعباء
من 73 إلى 84	المبحث الرابع: إعداد تقرير مراجعة الحسابات
75 – 74	المطلب الأول : تعريف التقارير والخصائص المتعلقة بها
76 – 75	المطلب الثاني:إجراءات إعداد التقرير
78 – 76	المطلب الثالث: الأركان الشكلية للتقرير وأنواعه
83– 78	المطلب الرابع: معايير إعداد التقرير
84	خلاصة الفصل الثاني
من 85 إلى 118	الفصل الثالث: دور المراجعة الخارجية في تحسين المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة الزغيبات الوادي
86	تمهيد
من 87 إلى 88	المبحث الأول:لمحة عامة عن شركة الزغيبات -الوادي
88– 87	المطلب الأول:بطاقة فنية للشركة
91 – 88	المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي للشركة
93– 91	المطلب الثالث:النظام المحاسبي للشركة
من 94 إلى 102	المبحث الثاني:الإجراءات العملية لمراجعة الحسابات
97 – 94	المطلب الأول:مقدمة التقرير والمصادقة على الحسابات
99– 97	المطلب الثاني:التقارير الخاصة

102- 99	المطلب الثالث: عرض وتقييم القائم المالية
من 102 إلى 113	المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية بشركة الزغبيات-الوادي
110 - 102	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق لطريقة المقابلة
111- 110	المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية لشركة الزغبيات -الوادي
112- 111	المطلب الثالث: التوصيات المقدمة للشركة والخاصة بالرقابة الداجلية
113	خلاصة الفصل الثالث
116-115	الخاتمة
	الفهرس
	قائمة الجداول والأشكال
	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الجدول	موضوع الجدول	الصفحة
1-1	التطور التاريخي للمراجعة	21-20
2-1	التطور التاريخي لأهداف المراجعة	25-24
3-1	الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	33-32
4-1	مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية	38-36
1-2	ملخص لإدعاءات الإدارة	61
1-3	توزيع العمال في الشركة	88
2-3	الأجور الخمسة الأولى بالشركة لسنة 2010	98
3-3	نتائج السنوات الخمس الأخيرة المحققة من طرف الشركة	99
4-3	جانب الأصول لميزانية الشركة بتاريخ 2010/12/31	100-99
5-3	جانب الخصوم لميزانية الشركة بتاريخ 2010/12/31	100
6-3	جدول حسابات النتائج للشركة بتاريخ 2010/12/31	101
7-3	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالنظام المحاسبي	103-102
8-3	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمشتريات	105-103
9-3	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمدفوعات النقدية	106-105
10-3	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمخزونات	107-106
11-3	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمقبوضات النقدية	109-108
12-3	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالرواتب والأجور	110-109

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
64	العلاقات بين إدعاءات الإدارة و أهداف المراجعة و إجراءات	1-2
89	الهيكل التنظيمي للشركة	1-3
93	مخطط الإنتاج بالشركة	2-3

COMMISSAIRE AUX COMPTES ET COMPTABLE AGREE

ACCEPTATION DE MANDAT DE COMMISSAIRE AUX COMPTES

- Vu l'ordonnance n°66/54 du 08 juin 1966 modifiée et complétée portant code de procédure civile,
- Vu l'ordonnance n°66/155 du mois de juin 1966 modifiée et complétée portant code pénale,
- Vu l'ordonnance n°66/156 du 08 juin 1966 modifiée et complétée portant code pénale,
- Vu l'ordonnance n°75/58 du 26 septembre 1975 modifiée et complétée portant code commerce,
- Vu l'ordonnance n°75/59 du 29 septembre 1975 modifiée et complétée portant code commerce,
- Vu la loi n°90/22 du 08 août 1990 relative aux registre de commerce ;
- Vu la loi n°91/08 du 27/04/1991 portant organisation de la profession d'expert comptable de commissaire aux comptes de comptable agréés ;
- Vu l'article n°12 portant loi des finances complémentaire pour 2005.
- Vu l'arrêté du 06/12/2006, modifiée et complétée portant l'arrêté du 07/11/1994 relatif au barème des honoraires des commissaires aux comptes.
- Décret exécutif n°354/06 du 09/10/2006 fixant les modalités de désignation de commissaire aux comptes auprès des sociétés à responsabilité limitée.
- Vu la résolution de 23/11/2011 l'assemblée générale Ordinaire tenue à siège social a été désigné en qualité de commissaire aux comptes de S.A.R.L pour un mandat de l'exercice 2011 à 2013.

Monsieur :

Nom : Prénom :

Numéro D'inscription au Tableau de L'ordre : 862/03 du 22/06/04

DECLARE

- Par la présente accepter le mandat de commissaire aux comptes de l'entreprise privé.

Qui m'engage sur l'honneur et de bonne foi, n'encourir aucune des incompatibilités prévues par la législation en vigueur notamment les articles 33 et 34 de la loi 91/08 du 27 avril 1991, relative à la profession de commissaire aux comptes.

Cette présente acceptation est établie pour servir et valoir ce que de droit

❖ -الكتب باللغة العربية:

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط2، عمان، 2005
2. أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
3. أحمد نور، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر والطباعة، مصر، 1984.
4. أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية-مبادئ مفاهيم إجراءات المحاسبة طبقا لمعايير محاسبة دولية ومصرية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
5. حاتم محمد الشيشني ، أساسيات المراجعة- مدخل المعاصر، المكتبة العصرية، ط1، 2007.
6. حسين القاضي، حسين دودج، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان ،الأردن، 1999
7. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان،الأردن، 1980
8. سعيد أوكيل، وظائف ونشاطات المؤسسة الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
9. طارق عبد العال حماد، معايير المراجعة، الدار الجامعية، الجزء الأول ،الإسكندرية، 2004.
10. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط1، بغداد، 1990.
11. عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 1993.
12. طارق عبد العال حماد، معايير المراجعة، الدار الجامعية، الجزء الأول، الإسكندرية، 2004 .
13. عبد العزيز فهمي هيكل، موسوعة المصطلحات الاقتصادية والإحصائية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان 1985.
14. عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 1998.
15. عبد الله هلال، محمد سمير صبان ،الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1988.
16. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة الشباب الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
17. عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة الشباب الجامعية للطبع والنشر، مصر.
18. عبد المنعم محمود، عيسى أبوطبل، المراجعة العلمية والعملية ،مصر، بدون سنة ،
19. محمد يوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003،
20. محمد توهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق لحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2006.
21. محمد سعيد شهوان، الوجيز في مراجع وتدقيق الحسابات، جمعية عمال المطابع، القاهرة.
22. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،

23. محمد السيد، المراجعة والرقابة المالية- المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، 1428هـ/2008م.
24. مصطفى عيسى خضير: المراجعة- المفاهيم والمعايير والإجراءات، جامعة الملك سعود، ط2، 1996.
25. ناصر دادي عدون: اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، ط1، الجزائر، 1992.
26. ناصر دادي عدون: اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، ط2، الجزائر، 1998.
27. يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ط2000، 1.
28. إسماعيل عرباجي، إقتصاد المؤسسة-أهمية التنظيم ديناميكية الهيكل، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996.
29. رضوان حلوة حنان، مدخل إلى النظرية المحاسبية- الإطار الفكري والتطبيقات العلمية، دار وائل للنشر، 2005.
30. القانون رقم 1993 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بالشركات التجارية ❖ الجرائد الرسمية:
31. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المطبعة الرسمية، العدد 42، الجزائر، 11 جويلية 2010.
- ❖ الكتب باللغة الفرنسية:
32. A.Hamini : l'audit comptable et financier, berti edition, Alger, 1999
33. Nacereddine sadi et Ali Marzoug, la pratique du commissariat aux comptes en Algérie, édition société national de comptabilité, tome1, Alger, 1993.
34. Pascale barmete, Normes ifrs, application aux états financiers, DSNOD, paris, 2^{ème} édition, 2006.
35. Société national de la comptabilité, tome rapport d'audit sous forme longue et détaillée dans la resul gerienne de comptabilité et d'audit, N° :1, Alger mars 1995.
36. Hmini Allel, l'audit comptable et financier, premier edition 2001/2002.
37. Fin Bernard et faure victore, la revision comptable, edition PARIS, 1984

•

•

