

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة العقيد الحاج لخضر - باتنة -



كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة
قسم : علوم التسيير

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير بعنوان:

المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة الحديد والفوسفات "فرفوس"
فرع نقل الموارد المنجمية *Sotramine*

إشراف الأستاذ الدكتور :

• رحال علي

إعداد الطالب :

• حولي محمد

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة المنتسب إليها	الصفة
د: عقاري مصطفى	أستاذ محاضر	جامعة باتنة	رئيسا
أ.د: رحال علي	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة	مقررا
د: مرارقة صالح	أستاذ محاضر	جامعة قسنطينة	عضوا مناقشا
د: يحيى نعيم	أستاذة محاضرة	جامعة باتنة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية : 2008-2009

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله الذي خلق الإنسان من طين لازب، تعطف بعبده فنوع له المطاعم والمشارب والعلم والمعارف، الباقي الذي لا يفنى القائل في محكم التنزيل: ﴿وقل اعملوا فسيرى الله أعمالكم ورسوله﴾، وصلى اللهم على السراج المنير معلم الإنسانية وهادي البشرية عدد ما في الكون من المعلومات وعدد ما خطه القلم من كلمات وبعد:

أتقدم بخالص عبارات الشكر والتقدير والامتنان للأستاذ الدكتور: رحال علي الذي أنار لي الطريق وأسبغ علي نصائحه القيمة و الذي لم يبخل علي بإرشاداته وتوجيهاته السديدة التي كان لها بليغ الأثر في إنجاز هذا العمل، وكذا صبره وسعة صدره وحرصه الدائم لإتمام هذا العمل في أحسن الظروف، كما أحيي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة، فجزاه الله عني كل خير.

كما أتوجه بالشكر لكل أساتذتي الذين نهلت من منابعهم العلمية طوال فترة ما بعد التدرج بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الحاج لخضر باتنة وعلى رأسهم رئيس المشروع الدكتور مصطفى عقاري، كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر المسبق إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها وتمحصها ومناقشتها.

كما أشكر عمال مكتبة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير "سيدي عاشور" وعلى رأسهم السيدة: نادية على كل المؤازرة فلها مني جزيل الشكر وخالص الاعتراف بالجميل.

كما لا أنسى أن أتوجه بالشكر للأصدقاء الذين ساعدوني على إتمام هذا العمل ولو بكلمة مشجعة أو لفظة طيبة أو ابتسامة مواسية فلهم مني أفضل وأسمى ما يعبر به المحسن إليه للمحسن والمتفضل عليه للمتفضل.

خطة الموضوع

المقدمة العامة

الفصل الأول: التأصيل العلمي للمراجعة

مقدمة

المبحث الأول: ماهية المراجعة

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة.

المطلب الثاني: تعريف المراجعة

المطلب الثالث: أهداف و أهمية المراجعة.

المبحث الثاني: خصائص المراجعة

المطلب الأول: فرضيات المراجعة.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة

المطلب الثالث: علاقة المراجعة بالمحاسبة.

المبحث الثالث: دراسة تحليلية لمعايير المراجعة

المطلب الأول: معايير العامة/ الشخصية

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير.

المبحث الرابع: القواعد العامة للمراجعة.

المطلب الأول: آداب و سلوك المهنة.

المطلب الثاني: مسؤوليات المراجع.

خاتمة الفصل.

الفصل الثاني: الخطوات والإجراءات العامة لإنجاز مهمة المراجعة المحاسبية

مقدمة الفصل

المبحث الأول: التخطيط في عملية المراجعة

المطلب الأول: المعرفة الشاملة بالمؤسسة

المطلب الثاني: برنامج المراجعة

المطلب الثالث: أوراق وملفات العمل

المطلب الرابع: وسائل وتقنيات المراجعة المحاسبية

المبحث الثاني: دور نظام الرقابة الداخلية في خدمة عملية المراجعة المحاسبية

المطلب الأول: الإطار الفكري للرقابة الداخلية

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية

ثانياً: عوامل نشوء نظام الرقابة الداخلية

ثالثاً: مقومات نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

أولاً: خرائط التدفق

ثانياً: الاستبيانات

ثالثاً: الأسلوب الوصفي

المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: إجراءات فحص حسابات قائمة المركز المالي

المطلب الأول: إجراءات مراجعة الأصول

أولاً: إجراءات مراجعة الأصول طويلة الأجل

ثانياً: إجراءات مراجعة الأصول قصيرة الأجل

المطلب الثاني: إجراءات مراجعة الخصوم

أولاً: إجراءات مراجعة حقوق الملكية

ثانياً: إجراءات مراجعة الديون طويلة الأجل

ثالثاً: إجراءات مراجعة الخصوم قصيرة الأجل

المبحث الثالث: إجراءات فحص حسابات قائمة الدخل

المطلب الأول: مراجعة الإيرادات

المطلب الثاني: مراجعة المصروفات

المطلب الثالث: مراجعة الهوامش

خاتمة الفصل

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة نقل الموارد المنجمية

مقدمة الفصل

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الحديد و الفوسفات وفرعها Sotramine

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الاقتصادية للحديد و الفوسفات " مجمع فرفوس "

المطلب الثاني: تقديم مؤسسة نقل الموارد المنجمية Sotramine

المطلب الثالث: تخطيط المهمة وبرنامج العمل.

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: التقييم الأولي واختبارات التطابق

المطلب الثاني: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: فحص الحسابات والتقييم النهائي للحسابات

المطلب الأول: فحص الحسابات

المطلب الثاني: تقرير إيداء الرأي

خاتمة الفصل

الخاتمة العامة

المقدمة العامة

المقدمة و طرح الإشكالية:

لقد شهد العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي خاصة بعد التحولات السياسية،

الاجتماعية

والاقتصادية التي شهدها خلال القرن الماضي، فكانت لهذه التحولات أثارا مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية والذي شهد بدوره تطورا ملحوظا بعد النكبة المالية التي شهدها (العالم) في أواخر العشرينيات من القرن المنصرم. ونتيجة هذه التحولات عرفت البيئة المحيطة بالمؤسسة كما سبق وأن أشرنا تغيرات هائلة ارتسمت في الحاجات المتزايدة والمتعددة لأفراد هذا المحيط، وللمؤسسة لاتخاذ قرارات سليمة، تكون نسبة الخطأ فيها أقل ما يمكن، وفي ظل هذه التغيرات والتحديات كان لازما على المؤسسة أن لا تبقى مكتوفة الأيدي، وكانت نتيجة الموقف أن رفضت هذه الأخيرة أن تظل على حالتها التقليدية، فرأت أنه من الصائب لها أن تتكيف وتتأقلم وهذه التغيرات، فعرفت هي الأخرى تطورات كبيرة من حيث شكلها وطبيعة نشاطها وأساليب تسييرها، ومنذ ذلك الحين ظهرت أنواع مختلفة للمؤسسات من شركات مساهمة إلى شركات متعددة الجنسيات وشركات افتراضية، وظهرت كذلك سياسات مختلفة للمؤسسة من توسع واندماج وشراكة بما يخدم مصالحها ووفقا لإمكانياتها.

ولقد ترتب عن هذا التنوع في حجم المؤسسات إلى ظهور ما يسمى بالملكية الغائبة أي

انفصال رؤوس الأموال " المالكين " عن إدارة وتسيير الشركات، الأمر الذي أدى إلى ظهور الحاجة الملحة لنوع من الرقابة حفاظا على أموال المالكين من جهة، وإضفاء نوع من الثقة مع مختلف الأطراف المتعاملين مع المؤسسة من جهة أخرى، على اعتبار أن الكثير منهم يعتمدون عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقتهم بالمؤسسة ومعرفتهم لها، ومن ثم يركزون جل اهتمامهم على المعلومات المقدمة عن المؤسسة من خلال القوائم المالية، وتتمثل هذه الأطراف المستخدمة للمعلومات الظاهرة في التقارير المالية عموما في كل من المقرضين "البنوك" والموردين والمستثمرين المحتملين والموظفين والمحللين الاقتصاديين والسماسرة... وبذلك أصبحت التقارير المالية تلعب دورا بارزا ومهما في عالم المال والأعمال من حيث تقديمها للمعلومات المؤهلة لاتخاذ القرار السليم.

وعندها أيقنت أصحاب الحاجة للمعلومات المتضمنة في تلك القوائم المالية أن هذه الأخيرة

لن تعكس الوضع المالي ونتائج الأعمال بصورة موثوق بها سواء من وجهة نظر القارئ أو

المستخدم للقوائم المالية لأنه غني عن البيان أن إعداد القوائم المالية مهمة إدارة المؤسسة وذلك

من واقع الأحداث الاقتصادية التي تمر بها، وهي بذلك عرضة لأهواء معديها، فلجأت إلى

المراجعة المحاسبية كوسيلة كفيلة ومؤهلة للحكم عن مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي "القوائم المالية" للواقع الفعلي المعاش داخل المؤسسة، وأصبحت بذلك المراجعة المحاسبية ضرورة حتمية لا بد منها لأنها المنفذ الوحيد والإطار القانوني الذي يسعى إلى تحقيق الهدف التي أنشأت من أجله المؤسسة وهو الاستمرار في الاستغلال، وأصبح المراجع الخارجي *External Auditor* أو المراجع المستقل *Independent Auditor* بمثابة الوكيل والضامن في نفس الوقت لسلامة وشرعية الحسابات وصدق القوائم النهائية للمؤسسة.

ويتم ذلك عن طريق الرقابات والفحوصات التي يجريها طيلة السنة على الوثائق والمستندات التي تصدرها المؤسسة، وفق منهجية واضحة واتباع خطوات منتظمة أخذاً في الاعتبار مبدأ الحيطة والحذر، فيجب على المراجع أن يبلغ النتائج التي توصل إليها حسب سلامة المعلومات المقدمة له للمساهمين من قبل مجلس إدارة المؤسسة، كما يقوم بإعداد تقارير خاصة لاسيما صحة الحسابات السنوية وكذا مدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية ويكون كل هذا انتهاءً لمهمته التي تتم وفق مراحل مسطرة فمن التخطيط إلى التنفيذ وأخيراً يكمل كل ذلك بتقييم شامل. وتجدر الإشارة هنا أن المراجعة المحاسبية لا تحقق هدفها الأساسي والمتمثل في إبداء الرأي المحايد على مدى سلامة وشرعية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية ما لم تكن تمارس على أساس معايير مقبولة ومتعارف عليها وتطبق من طرف أصحاب المهنة. على هذا الأساس فإن التساؤل الجوهرى الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذه المذكرة يمكن صياغته على النحو التالي:

ما هو الدور التي تلعبه المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، وهل هي حقا كفيلة بالإجابة عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المتعددة؟

إن التسليم بأن اعتماد المؤسسة المراجعة المحاسبية سوف يزيد من كفاءتها وفاعلية أداء نشاطها هو ما يقودنا للبحث عن إجابة للأسئلة الفرعية التالية والتي تشكل في مجملها تلك الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع منها:

- 1- ما هي المراجعة، وما هو مضمونها وفلسفتها؟
- 2- ما هي منهجية المراجع الخارجي والإجراءات التي يتبناها لإتمام مهمته على أكمل وجه؟
- 3- ما هو الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في خدمة المراجعة المحاسبية.

- 4- ما هي الأدوات المستعملة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، درجة الاعتماد عليها وكيفية استعمالها، وما هي المراحل المنهجية المعتمدة لتقييم هذا النظام؟
- 5- هل أن مؤسسة نقل الموارد المنجمية على وجه الخصوص اعتمدت على المراجعة المحاسبية بمقوماتها الأساسية؟

فرضيات البحث:

- محاولة منا لفهم الموضوع والإحاطة بجوانبه ارتأينا وضع الفرضيات التالية التي نراها موجهة لمسار البحث:
- أ- يتوقف نجاح عملية المراجعة المحاسبية في إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها من قبل المهنيين.
- ب- إتباع المراجع لمنهجية واضحة ومتسلسلة يمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية بغية إبداء رأيه الفني المحايد بشأنها.
- ج- تعمل المراجعة المحاسبية على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.

تحديد إطار المراجعة:

إن زيادة اهتمام الباحثين والمهنيين بالمراجعة المحاسبية كان نتيجة للتطور المتزايد للحاجات المتعددة سواء بالنسبة إلى المؤسسة أو بالنسبة للأطراف المختلفة المتعاملة معها، والتي كانت وليدة التغيرات المستمرة في العالم ، ففرض عصر السرعة والمعلوماتية العديد من المتطلبات وكان أبرزها المعلومات المؤهلة، لأنها سوف تعتمد في صنع العديد من القرارات والتي يرجى من ورائها تحقيق أهداف معلومة، لهذا حددنا إطار الدراسة في العنصرين التاليين:

- 1- **الحدود المكانية :** ترتبط هذه الدراسة بشكل عام بالكيفية التي تمارس فيها مهمة المراجعة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، وكإسقاط على واقع الحال بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية اخترنا مجمع فرفوس للحديد والفوسفات لما له من مكانة على الصعيدين الوطني والدولي وبالتحديد فرعه مؤسسة نقل الموارد المنجمية *Sotramine*.

2- الحدود الزمنية : اعتمدنا في هذه الدراسة على حدود زمنية مختلفة فتم التطرق للجذور التاريخية الأولى للمراجعة المحاسبية، وعند القيام بإسقاط على حال المؤسسة الاقتصادية والمتمثلة في هذه الدراسة بمجمع فرفوس فرع نقل الموارد المنجمية فحددنا المجال الزمني للدراسة سنة 2007، مع بعض التعريجات للفترات الأولى التي تمتد إليها جذور هذا المجمع.

أهمية الموضوع:

إن المراجعة المحاسبية في الواقع ليست غاية وإنما هي وسيلة تعتمد عليها المؤسسة للحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء، وفيما يلي نعرض أهمية الموضوع من بعض النواحي أهمها:

الناحية المحاسبية : تمكن المراجعة من تبيان ما إذا كانت القوائم المالية وحسابات المؤسسة قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وطرق تطبيقها وكذلك مدى الثبات في صحة طرق تقييم وعرض الحسابات. وعليه فإن المراجعة المحاسبية تقلص من أعمال التزوير والتبديلات التي تمس المحاسبة.

الناحية الاقتصادية والمالية : إذا ما كانت هناك مخالفات أو أخطاء أو أعمال غش للعمليات والحسابات داخل المؤسسة حيث هذه الأخيرة تكون غايتها إخفاء أعمالها وأرباحها. فمكتشف هذه الأمور السابقة هي بالطبع المراجعة المحاسبية، وبالتالي فهي في هذه الحالة تساعد إدارة الضرائب على استرجاع حقها، فرض عقوبات مالية على المؤسسات التي قامت بالأعمال سابقة الذكر.

الناحية القانونية والجبائية : إن المراجع وأثناء قيامه بمهام الفحص ومراجعة الحسابات للمؤسسة يحق له الإطلاع على وثائق عديدة من بينها: قائمة المساهمين وحصة كل واحد منهم، العقود المهمة المبرمة، وثائق تخص النظام الجبائي والاجتماعي للمؤسسة موضوع المراجعة، وبالتالي فأني تلاعب يخص العقود المبرمة أو الأنظمة الجبائية فسوف يصرح عنه بشكل فوري للجهة المعنية.

أهداف الموضوع:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- إبراز مضمون المراجعة أهدافها، معاييرها وأخيرا إجراءاتها.
- 2- إبراز حتمية تطبيق المراجعة المحاسبية من قبل المؤسسة إذا أردت ضمان البقاء على الساحة الاقتصادية.

3- محاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة المحاسبية في مؤسسة نقل الموارد المنجمية والوقوف على الإطار التطبيقي لهذه المهمة.

المنهج والأدوات المستخدمة:

اعتمدنا في بحثنا هذا للإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والإلمام بالموضوع من كل جوانبه على مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن البحوث الأكاديمية، فاعتمدنا على المنهج الوصفي في بعض أجزاء البحث المرتبطة بالتأصيل العلمي للمراجعة وكذا إجراءاتها، كما اقتضى بحثنا الاعتماد على المنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمراجعة وكذا التطور التاريخي لمجمع فرفوس وفرعها مؤسسة نقل الموارد المنجمية، كما اعتمدنا كذلك على المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي في الدراسة الميدانية للمؤسسة موضوع الدراسة الميدانية أين فرض استعمال منهج دراسة الحالة نفسه، لنكشف من خلاله الأبعاد الميدانية للمراجعة المحاسبية ونخرج من خلاله المراجعة المحاسبية من القلب النظري إلى التطبيق أين لغة الأرقام.

أما عن الأدوات التي تم الاعتماد عليها لإنجاز هذا البحث فتمثلت في المسح المكتبي بهدف التعرف على مختلف المراجع والبحوث المتداولة لموضوع الدراسة إضافة إلى المجالات والموسوعات والنشرات الإلكترونية، كما اعتمدنا على أسلوب التأكد "المقابلات والاستجابات" من خلال الاتصال الشخصي بجهاز المراجعة الداخلية داخل المجمع والإطارات المعنية في مختلف المصالح (مشتريات، مبيعات، قسم المستخدمين ، قسم المحاسبة والمالية...) إضافة إلى الإطلاع على مختلف الوثائق المحاسبية والتي على إثرها تم إنجاز الهدف الذي يرمي إليه البحث وهو كيفية إجراء عملية المراجعة المحاسبية بالمؤسسة المذكورة.

تقسيمات الموضوع:

اقتضى بحثنا الموسوم "المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية" التقسيم إلى ثلاث فصول: يتناول الفصل الأول: التأصيل العلمي للمراجعة حيث رأينا أنه من الضروري التطرق إلى الإطار الفكري للمراجعة من خلال بعض النقاط المهمة كتطورها التاريخي، ماهيتها، علاقتها بالمحاسبة، بالإضافة إلى أهمية وأهداف هذه المهنة وأنواعها، كما يستعرض هذا الفصل أيضا دراسة تحليلية لمعايير المراجعة المتعارف عليها حيث تتم دراستها من خلال تبويبها في ثلاثة مجموعات وفي ختام هذا الفصل أوردنا آداب وسلوك المهنة والمسؤوليات التي تنجم عن الإخلال بتلك القواعد.

أما الفصل الثاني فيعالج الخطوات والإجراءات العامة لإنجاز مهمة المراجعة المحاسبية والذي يبين أهم المحطات الهامة لعملية المراجعة المحاسبية بدءاً بالتخطيط مروراً بتقييم نظام الرقابة الداخلية مختتمين بإجراءات مراجعة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، دون نسيان التطرق لأهم الوسائل والتقنيات المستخدمة في المراجعة المحاسبية للحصول على أدلة الإثبات. وبهدف تثمين البحث قمنا بإجراء إسقاط على واقع المؤسسة الجزائرية وذلك من خلال دراسة حالة مؤسسة نقل الموارد المنجمية حيث كان هدفنا في البداية دراسة حالة المجمع ككل ولكن نظراً لعامل سر المهنة التي تذرعت به لم نستطع الحصول على القوائم المالية التي تعتبر لب موضوعنا، وعلى غرار ذلك استطعنا الحصول على القوائم المالية لفرع *Sotramine* وبذلك تمكنا من إلقاء الضوء على الجانب العملي ولو بالجزء اليسير من المعلومات التي تحصلنا عليها من خلال النقاط التالية: التطور التاريخي للمؤسسة وفحص هيكلها التنظيمي، تقييم نظام الرقابة الداخلية، وإجراءات فحص الحسابات لنختتم هذا الفصل بتقرير إبداء الرأي حول مدى شرعية الحسابات.

وقد تم اختتام هذه المذكرة بخاتمة عامة حول الموضوع، تضم جملة من النتائج التي توصلنا لها والتوصيات المقترحة.

الفصل الأول

التأصيل العلمي للمراجعة

مقدمة الفصل:

إن التطورات المتتالية التي طرأت على الساحة الدولية خلال القرن التاسع عشر، أدت إلى زيادة المؤسسات وكبر حجمها فضلا عن ظهور شركات الأموال التي تنسم بانفصال الملكية عن الإدارة، ونظرا لتنامي حاجات هذه الشركات تولدت لديها الحاجة الملحة للاستعانة بجهاز رقابي محكم، الأمر الذي أدى إلى ظهور المراجعة وبروزها إلى أرض الواقع. سنقوم في هذا الفصل بالتعرض للمراجعة من حيث تطورها التاريخي، فلسفتها وتحديد إطارها الفكري على اعتبارها علم كباقي العلوم يقوم على مجموعة من الخصائص والفرضيات التي تعتبر حجر الأساس للهدف المنوط لها، كما تركز على جملة من المعايير التي تعطي إطار عام تنشط فيه، ومجموعة من الآداب والأخلاقيات التي يسير على هديها المراجع أثناء قيامه بمهمته.

المبحث الأول: ماهية المراجعة

إن ظهور المراجعة وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا ضروريا وحتميا، بسبب توسع المؤسسات وتشعب وظائفها وانفصال الملكية عن الإدارة، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة. ومن ثم فقد صوبنا لب اهتمامنا في هذا المبحث إلى تلك الحاجة الذي دعت إلى تواجد المراجعة حيث استهلكت دراستنا في المطلب الأول بالتطور التاريخي للمراجعة، تلها مفهوم المراجعة في المطلب الثاني وعرجنا على أهمية وأهداف المراجعة في المطلب الثالث.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة

أجمع مختلف الباحثين أن المراجعة قديمة قدم الإنسان والتاريخ. وتستمد هذه المهنة نشأتها من حاجة الإنسان للتحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات. وبالتالي نشأت هذه المهنة بظهور المحاسبة وتطورت بتطورها، وبالرجوع إلى تاريخ نشأة المحاسبة نجد أن كل المحاولات التي قام بها الكتاب في تحديد متى نشأت المحاسبة باءت بالفشل مما جعل الغالبية العظمى منهم تربطه بالمعاملات التجارية والمالية التي تعود إلى أزمنة قد خلت وذلك من خلال ما توفر من حفريات وأثار قديمة تدل على ظهور المعاملات التجارية والمالية، فدلّت تلك الآثار أن هناك حضارات قديمة ترجع إلى أكثر من **3500** سنة قبل الميلاد مثل: الحضارة الأشورية تظهر أقدم عمليات للتسجيل المالي في شكل ما يدفعه الملوك إلى جنودهم من رواتب في شكل حيوانات أو مزروعات، وأظهرت الحفريات الأشورية أن الكهنة السومريين ساهموا في تطوير المحاسبة والمراجعة، كما أظهرت بعض الحفريات في خرائب بابل آثار لما يشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب. هذا بالإضافة إلى شرائع حمورابي التي ظهرت على برج بابل فقد اشتملت هي الأخرى ضمن موادها على مواد تتعلق بالمعاملات التجارية والمالية خاصة ما تعلق بإظهار الأرباح والخسائر⁽¹⁾.

وبالاعتماد على الوثائق التاريخية يتبين لنا أن قدماء المصريين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وفي ذلك الحين كان المراجع وقتها

⁽¹⁾ – Lionel Collin, Gerard Valin : « audit et contrôle interne : Principes, objectifs et pratiques », 3^{ème} édition Dalloz, Paris, 1986, P :04.

يسمع لما يتم قراءته من الحسابات المسجلة في الدفاتر للوقوف على مدى صحتها و في نهاية جلسة الاستماع يقدم المدقق تقريره.

ولقد صاحب تطور المراجعة تطور النشاط التجاري والاقتصادي حيث تحسنت عملية التسجيل والمراجعة بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة التي اكتشفها العالم الإيطالي Luca Paciolo ونشر كتابه (*Summa de Arithmetice, Geometria, Proportioni et Propationlita*) الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494⁽¹⁾، غير أنه لم تكن الحاجة إلى عملية المراجعة قوية إذ كان المالك مالكا ومسيرا في نفس الوقت بمعنى أن كل فرد كان قادرا على القيام بالأعمال المحاسبية ومراقبة أعماله بنفسه.

وفي وقت لاحق سيما في القرن الثامن عشر ونتيجة الثورة الصناعية أدى ظهور الشركات الضخمة التي تتسم بانفصال الملكية عن الإدارة وزيادة حجم الاستثمار والمضاربة في أسهم الشركات الضخمة إلى خلق طلب في مزيد من الإفصاح⁽²⁾ وبناء على هذا أصبح الجو مهيئاً للتدقيق والمراجعة كمهنة للبروز إلى حيز الوجود، وهكذا فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان سبب ظهور المراجعة كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه وعن عدم التلاعب فيه.

ونظرا لأهمية المراجعة كعلم ومهنة فقد اتجهت العناية إثر ذلك إلى تدريس علمي المحاسبة والمراجعة والفروع العلمية المرتبطة بينهما في الجامعات والمعاهد العليا، فظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في فنسيا بإيطاليا سنة 1581 و تأسست كلية *Roxonati* لتكوين خبراء المحاسبة، وأصبح على مزاوول مهنة المراجعة أن يكون عضوا في هذه الكلية⁽³⁾. تم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وقد كان لبريطانيا الفضل السبق في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فقد أنشئت بها أول منظمة مهنية هي جمعية المحاسبين بأدنبرة سنة 1854⁽⁴⁾.

وبصدور قانون الشركات في بريطانيا عام 1862 والذي ينص على وجوب المراجعة من أجل حماية أموال الملاك من تلاعب الشركات ساعد إلى دفع مهنة المراجعة إلى الأمام، الأمر الذي أدى إلى انتشارها الواسع حيث ظهرت في فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة الأمريكية

(1) - أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2005، ص 7.

(2) - دونالد كيزو، جيرى ويجانت: المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية 1999، ص 29.

(3) - خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للطباعة و النشر، عمان، الأردن 2000، ص 18.

(4) - يحيى حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب: أصول المراجعة: الأبعاد العلمية و معايير التطبيق، الطبعة الأولى، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 2001، ص 13.

عام 1882 وعندها وجدت المراجعة الصدر الرحب أين تم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1912، أما أستراليا فقد عرفت المراجعة سنة 1896، كندا سنة 1902، أستراليا 1904، فنلندا سنة 1911 حتى وصلت إلى أنه لا يخلوا بلد اليوم من وجود مهنة المراجعة. أما في المشرق العربي فكان لمصر فضل السبق، حيث بدأت مزاوله المهنة فيها بدون تنظيم حتى صدور القانون رقم (1) سنة 1909 المنظم لمهنة مراجعة الحسابات، وقد أدخلت عليه عدة تعديلات فيما بعد⁽¹⁾، وفي سنة 1946 أنشئت " جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية" تم تحولت فيما بعد إلى نقابة بمقتضى القانون رقم 394 لسنة 1955. وقد أصدرت هذه النقابة سنة 1957 دستورا لمهنة المحاسبة والمراجعة ينظم أعمال آداب سلوك المهنة، وواجبات وحقوق و مسؤوليات المحاسبين لها.

كما كانت هناك تشريعات مهنية متقدمة في العراق سنة 1919 مستمدة من قانون الشركات البريطاني، وقد بينت تلك التشريعات حق المراجع في الإطلاع في أي وقت على سجلات الشركة موضع المراجعة، وحق طلب الإيضاحات والمعلومات التي يراها ضرورية على أن يلتزم بتقديم تقرير يعرض فيه مدى حصوله على المعلومات التي طلبها ورأيه عن مدى مطابقة الميزانية للقانون ومدى تصويرها لوضع الشركة، وقد ظل الأمر كذلك حتى استبدل بقانون الشركات العراقي سنة 1958.

أما في الجزائر فقد تأخرت في مجال تنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة إذا ما قورنت بالدول سالفة الذكر، فقد كانت هذه المهنة غير منظمة إلى أن ظهر إلى النور القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991⁽²⁾ الذي قام بإصدار تشريعات وأحكام متعلقة بالمهنة و مزاوليها. وفي الأخير يمكن الإشارة إلى أنه من الأسباب البارزة في تطوير هذه المهنة منذ أول بروز لها إلى غاية ما هي عليه الآن هو السياسات المالية والضريبية من جهة، وإنشاء الأسواق المالية من جهة أخرى، حيث أصبحت مصادقة المراجع شرطا ضروريا لأي شركة تريد التسعير في البورصة، وهذا سعيًا إلى إظهار الصورة الحقيقية لنشاط هذه الشركة.

المطلب الثاني: تعريف المراجعة

جرى العرف في الأبحاث الأكاديمية أن يبدأ بالمدلول اللغوي للظاهرة المدروسة، لفهم أكثر واستيعاب أفضل لحقيقتها، ومن تم فكلمة المراجعة بمعناها اللفظي *Audit* مشتقة من

(1) - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 19.

(2) - القانون التجاري بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1993، ص 184.

الكلمة اللاتينية *Audire* ومعناها يستمع⁽³⁾. حيث كما سبق وأن أدرجنا في التطور التاريخي للمراجعة أن قدماء المصريين والإغريق والرومان طوروا أسس الرقابة وقاموا بتعيين مراجعين لمراجعة دفاترهم المحاسبية لإماراتهم وفي النهاية تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت عال.

ويمكن الإشارة إلى أن العرب ترجموا هذه الكلمة في الأردن والعرق ولبنان **بالتدقيق** وترجموها في الجزائر ومصر ودول عربية أخرى **بالمراجعة**، واستعملوا مصطلحات أخرى كتفتيش الحسابات والرقابة على الحسابات وكلها تدل على نفس المعنى والمدلول.

أما اصطلاحاً، فلقد تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة وتركز جلها على تبيان أهدافها والمجالات التي تعمل فيها فنجد:

– جمعية المحاسبة الأمريكية « *AAA* » *American Accounting Association* تعرف المراجعة على أنها: " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة⁽¹⁾."

– أما منظمة العمل الفرنسي فعرفت على أنها: " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معل ومستقل، استناداً على معايير التقييم وتقدير المصادقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم⁽²⁾."

– في حين يعرفها أحمد حلمي جمعة على أنها: " عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإيداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمداً في ذلك على قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية⁽³⁾."

– ونجد حسين القاضي يعرف المراجعة على أنها: " البحث المنهجي الذي يقوم على جمع أدلة الإثبات وتقويمها، من أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات المتعلقة بالظروف والأحداث الاقتصادية في وحدة اقتصادية معينة، وتوصيل ذلك إلى مستخدمي تلك المعلومات المختلفين⁽⁴⁾."

⁽³⁾ – Jacques Renard : théorie et pratique de l'audit interne, 3^{ème} édition, édition d'organisation, , Paris, 2000, P27

⁽¹⁾ – وليم توماس، أمرسون هنكي: المراجعة بين النظرية و التطبيق، تعريب: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، 1989، ص 26.

⁽²⁾ – محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص 09.

⁽³⁾ – أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 08.

⁽⁴⁾ – حسين القاضي، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة، دمشق، سوريا 1993-1994، ص 14.

من الاستعراض السابق لجملة التعاريف المقدمة للمراجعة يمكن أن نسجل عدة نقاط ذات أهمية، وهي:

أ- المراجعة عملية منظمة ومنهجية: وذلك يعني أن فحص واختبارات المراجع تعتمد على تخطيط مسبق والذي يتجسد في برنامج المراجعة المعد قبل البدء في العملية وبالتالي فالمراجعة عملية ليست عشوائية⁽¹⁾ فهي تعتمد على الفكر والمنطق وتنفذ بأسلوب مهني سليم.

ب- أدلة الإثبات: وهي عبارة عن أي بيان أو دليل ملموس دال على الأحداث الاقتصادية. وتختلف هذه الأدلة من حيث مصدرها فمنها ما يكون من داخل المؤسسة مثل: صور فواتير المبيعات، وصولات التسليم، ومنها ما يكون من خارج المؤسسة مثل: فواتير الشراء، كما تختلف من حيث طريقة وصولها إلى المراجع فمنها ما يصل إليه من خلال المؤسسة كالكشف البنكية وفواتير الموردين ومنها ما يصل إليه مباشرة من الغير مثل: مصادقات العملاء التي يرسلونها له.

ج- تتمحور عملية المراجعة في ثلاث نقاط أساسية وهي الفحص (examination)، التحقيق (verification) وإيداء الرأي (Opion). فالفحص هو التأكد من صحة وسلامة الدفاتر والبيانات والتسجيل المحاسبي للعمليات وكذا خلوها من أي نقائص أو عيوب، وتعتبر هذه النقطة لب عملية المراجعة. أما التحقيق فبحسب الدكتور طواهر محمد التهامي: " هو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة ".

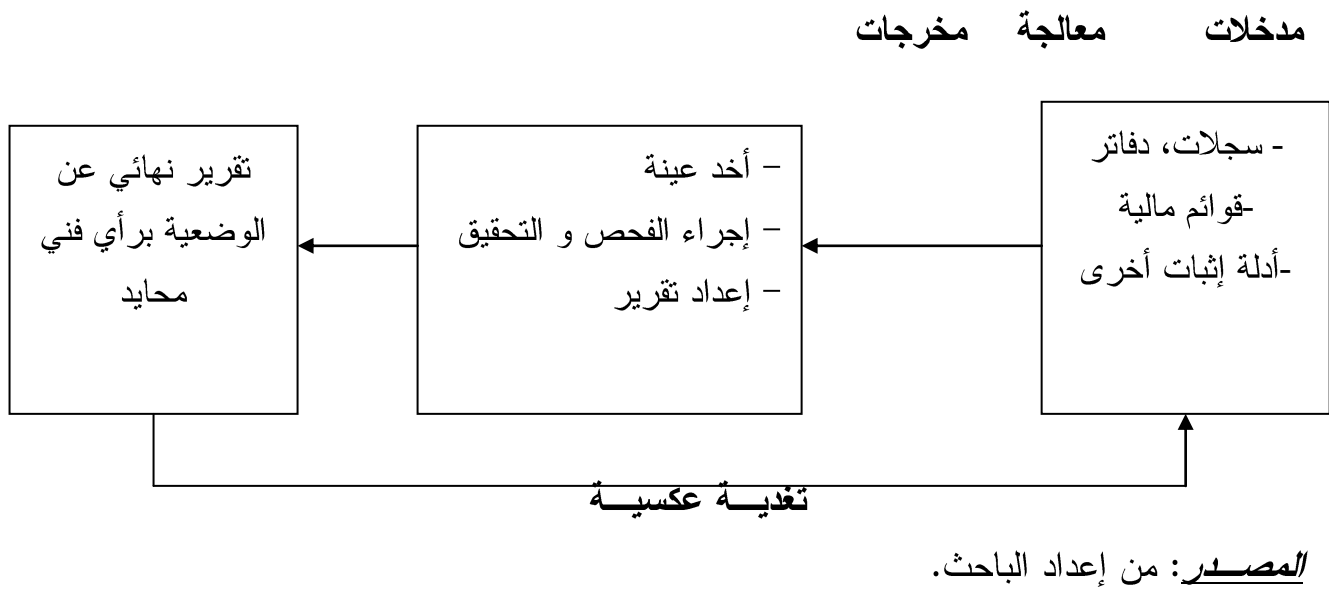
وعليه فالفحص والتحقيق عمليتان متكاملتان ومتربطتان تمكنان المراجع من إصدار حكم شخصي فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أدت إلى إثبات صورة عادلة (True and fair view).

أما إيداء الرأي: فهو ختام عملية المراجعة ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير، ويعتبر هذا الأخير ثمرة عملية المراجعة ووسيلة اتصال بين المؤسسة وجميع الأطراف سواء كانوا من داخلها أو من الخارج، ففيه يثبت رأي المراجع الفني المحايد في عدالة القوائم المالية ككل من حيث تصويرها للمركز المالي. (العدالة هنا تعني توافق المعلومات المتضمنة في القوائم المالية مع الواقع الفعلي المعاش داخل المؤسسة).

(1) - منصور أحمد البديوي، شحاتة أحمد شحاتة: دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص13.

مما تقدم تقودونا النقاط السابقة إلى تبني التعريف التالي للمراجعة: هي عبارة عن نظام ومنهجية لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مستقل، مؤهل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تماثل وتوافق المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بالواقع، وتقديم هذا الرأي في شكل تقرير للأطراف المختلفة سواء داخل المؤسسة أو خارجها. ويمكن تجسيد هذا النظام في الشكل التالي:

الشكل (1-1): نظام المراجعة



المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة

أولاً: أهداف المراجعة

تعتبر الأهداف بالنسبة لأي نشاط الغايات المرجو الوصول إليها. ويستطيع المنقب في التطور التاريخي للمراجعة أن يلاحظ التغيير الهائل الذي طرأ على الأهداف وبالتالي المضمون (مدى الفحص والتحقيق و كذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية) ويمكن إيجاز ذلك في العرض التاريخي التالي:

الجدول (1-1): تطور أهداف المراجعة و المضمون

الفترة	الهدف من المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	مفصل	عدم الاعتراف بها
1500-1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس	مفصل	عدم الاعتراف بها
1850-1905	- اكتشاف الأخطاء الكتابية - اكتشاف التلاعب والاختلاس	مفصل	عدم الاعتراف بها
1905-1933	- تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية - اكتشاف الأخطاء والتلاعب	مفصل بعض الاختبارات	اعتراف مبدئي وسطحي
1933-1940	- تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية - اكتشاف الأخطاء والتلاعب	مراجعة اختبارية	بدائة الاهتمام بها
منذ 1940...	تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية	مراجعة اختبارية	اهتمام و تركيز قوي « Primordiale »

المصدر: Lionel collins, Gerard Valin, op-cit, p 19

مما سبق نخلص إلى أن الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء رأي فني محايد بخصوص صدق وعدالة القوائم المالية المعدة للنشر وهذا ما نلمسه جليا في تعريف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA⁽¹⁾ والاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي رقم 200⁽²⁾.

والجدير بالذكر هنا أن تطور أهداف المراجعة يرجع إلى القضاء الإنجليزي، ولعل العبارة المشهورة للقاضي Lopase في قضية خليج الأقطان سنة 1896 والتي وصف فيها المراجع بأنه: " كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء أثار المجرمين is watching dog not a

⁽¹⁾ – An Audit is : « an examination intended to serve as a basis for an expression of opinion, regarding the fairness, consistency and conformity with accepted accounting principles, of statements prepared by a corporation or other entity for publication »

⁽²⁾ – IFAC, Handbook Auditing, ISA n°200, Objective and general principles Governing and Audit of Financial, IAASB, new york, USA, 2005, [http:// www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)
« to enable the auditor to express an opinion whether the financial statement are prepared in all material respects, in accordance with an identified financial reporting framework »

bloodhound (3) تشير صراحة لا ضمنا أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا من أهداف عملية المراجعة وأنه ليس من المفروض أن يكون المراجع جاسوسا أو شرطيا بل يجب عليه أن لا يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من معلومات وبيانات.

ويمكن على وجه الإجمال حصر أهداف المراجعة الفرعية في عدة نواحي أهمها:

- التأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية المقيمة في دفاتر وسجلات المؤسسة والحكم على مدى الاعتماد عليها.

- التحقق من الوجود الفعلي للعناصر المادية " استثمارات، مخزونات..." والتأكد من أن جميع الممتلكات المقيمة في القوائم المالية موجودة فعلا.

- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء وأعمال الغش والتزوير وذلك من خلال تدعيم المؤسسة بنظام رقابة داخلية وما تحدثته الزيارات الفجائية لمراجع الحسابات من أثر في نفوس الموظفين

- التأكد من أن كل العمليات المسجلة محاسبيا مقيمة وفق المبادئ المحاسبية المعروفة والمتفق عليها الذي نص عليها المخطط الوطني المحاسبي.

بالإضافة إلى هذا فقد ظهرت حديثا أهداف أخرى للمراجعة كانت وليدة التطور السريع الذي يشهده عالمنا منها(1):

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.

- تقييم كفاءة الأداء ورفع مستوى فاعلية المؤسسات.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة.

ثانيا: أهمية المراجعة

تتجلى أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية(2)، و تهدف هذه الوسيلة على اعتبار أنها أداة رقابية فعالة إلى خدمة الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية المدققة ومن ثم اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم ويمكن حصر أهم الجهات التي تهتم بالمراجعة في:

1-2: أصحاب رأس المال: " المساهمين، الملاك"

(3) - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 9.

(1) - نشرة إلكترونية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أيار حيزران 2003، ص 03 على الموقع: www.ascasociety.org.

(2) - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 15.

في وقتنا الحاضر وعلى عكس ما كان سائدا في السنوات الأخيرة من القرن التاسع عشر والسنوات الأولى من القرن العشرين - حيث كان الملاك والمديرون يعرفون بعضهم البعض وفي كثير من الأحيان الملاك هم المديرين- ظهر ما اصطلح على تسميته الملكية الغائبة نظرا لتشتت ملكية المؤسسات على عدد كبير من الملاك، ونظرا لكبر عددهم وانعدام الخبرة لديهم تعذر عليهم الاتصال المباشر بعمليات المؤسسة وبالتالي فهم يعتمدون اعتمادا كبيرا على تقرير المراجعة الذي يعتبر حلقة وصل بينهم وبين المؤسسة ليطمئنهم على مدى دقة وتعبير القوائم المالية عن المركز المالي الفعلي، وعلى دقة ما جاء بتقرير من مجلس الإدارة من معلومات.

2-2: مسيرؤ المؤسسة:

يهتم مسيرو المؤسسة اهتماما كبيرا بالبيانات والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها سجلات المؤسسة وقوائمها المالية، إذ تعتمد عليها في رسم السياسات والتخطيط للمستقبل ومتابعة تنفيذ الخطة وتقييم أداء العاملين عليها كما تعني بالكشف عن الخطأ أول بأول، وبالتالي فهي تعتمد على عملية المراجعة فعن طريقها يعزز المراجع من نفعية وقيمة القوائم المالية كما أنه أيضا يزيد من مصداقية المعلومات⁽¹⁾.

2-3: المستثمرون و البنوك:

يتجه اهتمام المستثمرون إلى القوائم المالية المدققة من طرف محايد ومستقل-على اعتبار أن القوائم المالية مرآة عاكسة لحقيقة الشركة- للحكم على معدلات الربحية واحتمالات تحققها، ومدى ازدهار المركز المالي⁽²⁾ وذلك بهدف تقدير حدود المساهمة في رأس مالها، وإمكان اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة. أما البنوك فتعتمد على القوائم المالية المدققة عند رغبتها في إقراض المؤسسة على أساس أن هذه الأخيرة تمثل حقيقة قيمة الموجودات لقاء القرض وكفاية الأرباح في تغطية الفوائد المستحقة.

2-4: إدارة الضرائب:

إن المصادقة على احترام النصوص التشريعية والقانونية، وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة عموما تضيف الثقة في الحسابات أمام إدارة الضرائب ومن ثم التأكيد من سلامة تحديد الوعاء الضريبي وإعطاء مصداقية للتصريحات الضريبية.

بالإضافة إلى هؤلاء الجهات نجد المتعاملون مع المؤسسة والموردون يهتمون بنتائج المراجعة حتى يتعرفوا على مدى سلامة المركز المالي، والسيولة المتاحة لدى المؤسسة، الشيء

(1) - أمين السيد أحمد لطفي: التطورات الحديثة في المراجعة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2007، ص 02

(2) - يحي حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 30.

الذي يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم في الميعاد ويزيد من اتساع مجالات التعامل معها. كذلك تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها عملية المراجعة في العديد من الأغراض منها: مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية أو فرض الضريبة ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصاً دقيقاً⁽¹⁾.

المبحث الثاني: خصائص المراجعة

إن قيام المراجعة كعلم جعلها تقوم على مجموعة من الفرضيات والأسس التي تمثل حجر الأساس والركيزة التي ينبغي الرجوع إليها عند القيام بعملية المراجعة، كما أن توسع وتنوع مجالات تدخل المراجعة نجم عنه أنواع عديدة من المراجعة، لذا سنقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى الفرضيات التي تقوم عليها المراجعة، كما سنقوم بالتطرق إلى أنواع المراجعة وفي الأخير ارتأينا أن نوضح تلك العلاقة التي تربط المحاسبة بالمراجعة وما هي الخاصية التي تميزها؟.

المطلب الأول: فرضيات المراجعة

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة، ولقد عرف *Köhler* الفرض بأنه: "قاعدة تحظى بقبول عام، وتعتبر عن التطبيق العلمي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك"⁽²⁾، كما تعرف كذلك بأنها "متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار"⁽³⁾، ولكن لم تحظى فروض المراجعة بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة الأمر الذي جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطوير والتغيير.

ويمكن حصر أهم الفروض التي تركز عليها عملية المراجعة في الآتي⁽⁴⁾:

- قابلية البيانات للفحص.
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة.
- خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم من أي أخطاء و تواطئية.
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية.

(1) - يونس محمد جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن 2000، ص 20.

(2) - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 20

(3) - William Themas and Emerson Henke : Auditing, theory and practice, Wadsworth, California, USA, 1983, p53-54.

(4) - طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص 12

- مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع.

- استقلال المراجع

وفيما يلي سوف نتطرق إلى شرح كل عنصر على حدا:

1- قابلية البيانات للفحص: إن أساس عملية المراجعة هو فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات التي تنتجها، فبدون قابلية البيانات للفحص لاداعي للقيام بعملية المراجعة فهذه الفرضية تنبع من المعايير المستخدمة لتقييم جودة المعلومات المحاسبية وتتمثل هذه المعايير في العناصر التالية:

- الملاءمة: يقصد بها وجوب الارتباط المنطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة عن إحداث تغيير في اتجاه القرار⁽¹⁾.

- القابلية للفحص: هذا يعني أنه إذا تم فحص المعلومات والبيانات من قبل شخص آخر فيجب الوصول إلى نفس النتائج.

- البعد عن التحيز: أي تسجيل الأحداث الاقتصادية بدون ذاتية وبكل موضوعية ولكي تتوافر الموضوعية لابد أن تتوفر الخصائص التالية⁽²⁾:

- الصدق في التعبير عن الظواهر

- إمكانية القابلية للفحص

- الحياد.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة الإدارة و المراجع: يتمحور هذا الفرض في العلاقة التبادلية للمنافع التي تنشأ بين المراجع والإدارة، ويستوجب هذا الفرض وجود نوع من التكامل والتعاون بينهما. فالإدارة تستعمل البيانات التي قام المراجع بفحصها ومن تم التصديق عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات وبالمثل على الإدارة أن تمد المراجع بكل المعلومات التي من شأنها أن تساعد على بناء رأي صائب محايد.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم من أية أخطاء و تواطئية : نظرا لأنه لا يوجد تعارض حتمي بين المراجع ومعدّي القوائم المالية، فإن المراجع يمكنه الحفاظ على نزعة الشك المهنية الموجودة لديه. وبالتالي فإن هذا الفرض يثير مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء

(1) - عقاري مصطفى: مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف،

2003، ص 102.

(2) - نفس المرجع السابق، ص 104.

الواضحة والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها، وعليه يجب التركيز على العناية المهنية المطلوبة عند القيام بمهمته.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: تعتبر الرقابة الداخلية خطة تنظيمية عامة تهدف إلى التأكد من التطبيق الصارم للإجراءات، وبصورة عامة حركة تهدف إلى إرساء قواعد عامة للنقطة. وعليه فوجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة سوف يقلل إن لم نقل يحد من وجود الأخطاء والتلاعبات.

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: يتطلب هذا الفرض ضرورة تبيان ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو ما يعني ضمناً أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معياراً يقاس عليه صدق وعدالة عرض هذه القوائم.

6- مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع: يقوم هذا الفرض على أن مراجع الحسابات عليه التصرف في حدود نطاق عمله، وذلك وفقاً لما تملّيه الاتفاقية المبرمة بينه وبين المؤسسة على أن لا تمس أو تخل تلك الاتفاقية بمعايير وقواعد سلوك المهنة وعلى رأسها الاستقلالية والموضوعية.

7- استقلال المراجع: يمثل هذا الفرض حجر الأساس في عملية المراجعة، وينتج من فرضين سبق التعرض لهما: فرض عدم وجود تعارض بين مصلحة الإدارة والمراجع وفرض المراجع يزاول عمله كمراجع فقط، ويعتمد فرض استقلال المراجع على نوعين من المقومات هــأ: المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخصية المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العلمية. هــب: المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

ويفسر هذا الفرض حق المراجع في إبداء الرأي المعارض في تقريره إن دعت الحاجة لذلك.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة

لا يمكن التطرق إلى خصائص المراجعة دون التطرق إلى أنواعها، على اعتبار أن المراجعة يمكن تصنيفها إلى عدة تبويبات، وكل تبويب يتضمن أنواع مختلفة ولكن رغم تعدد التبويبات فإن جوهر المراجعة ومبادئها العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها للمراجعة. وفيما يلي يمكن أن نلخص أنواع المراجعة في الرسم التخطيطي التالي، تليه شرح مستفيض لكل عنصر على حدا:

(1) - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 21.

أولا :من زاوية الإلزام القانوني

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين: مراجعة إلزامية ومراجعة اختيارية.

1-1: المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، ويترتب عن إهمالها وقوع الشركة المخالفة تحت طائلة القانون، حيث تلزم الدولة بما لها من سلطة سيادية على المجتمع بموجب تشريعات تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها ⁽¹⁾ ونلمس هذا جليا في التشريعات الخاصة بشركات الأموال في معظم دول العالم، ففي الجزائر على سبيل المثال نص المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري في مادته 715 مكرر 4 (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993) ⁽²⁾ على مايلي: " تعين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني..." فبموجب هذه المادة ألزم المشرع الجزائري شركات الأموال بتعيين محافظ للحسابات وحدد مدة تعيينه بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة .

كما نصت المادة 609 من نفس القانون على " يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبوا الحسابات الأولون في القوانين الأساسية ⁽³⁾ .

1-2: المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، فالأصل في المراجعة أن تكون اختيارية، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص تتم برغبة من إدارة المؤسسة أو أصحابها بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي وعن نتائج الأعمال والمركز المالي.

ثانيا: من زاوية مجال المراجعة

بالنظر إلى المراجعة من هذه الزاوية يمكن أن نفرز نوعين متباينين للمراجعة: المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية

1-2: المراجعة الكاملة: وهي التي تخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق مجال عمله ⁽⁴⁾ . وفي ظل كبر حجم

(1) - عبد الفتاح الصحن و آخرون: أسس المراجعة، الدار الجامعية، مصر 2004، ص 42

(2) - القانون التجاري بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل، الديون الوطني للأشغال التربوية 2003، ص 198.

(3) - نفس المرجع سابق، ص 169.

المؤسسات وتعدد عملياتها بات من الضروري على المراجع أن يتبنى أسلوب العينة على أن يبدى رأيه الفني عن مدى سلامة القوائم المالية كاملة بغض النظر عن المفردات التي شملها فحصه بصفتها تقع كلية على مسؤوليته.

2-2: *المراجعة الجزئية*: في هذا النوع يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون... ويوكل مثل هذا النوع من المراجعة في حالة الشك في وجود اختلاس أو تلاعب في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الملاك.

ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المراجع على عقد كتابي يوضح فيه بالتفصيل نطاق المراجعة وذلك لكي يبرئ ذمته من الإهمال أو القصور في بند لم يعهد إليه، وكذا يصبح من السهل حصر مسؤولية المراجع عن البند الذي وكل له.

ثالثاً: من زاوية توقيت المراجعة

نميز فيه هو الآخر نوعين من المراجعة: المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة

3-1: *المراجعة النهائية*: وهي التي تبدأ بعد انتهاء الدورة المحاسبية أي أن المراجع يباشر عمله بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وكل الأعمال المتعلقة بميزان المراجعة وتحضير الحسابات الختامية، ويناسب هذا النوع من المراجعة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، من مزاياه أنه يتميز بانخفاض التكاليف نسبياً اعتماداً على الوقت التي تستغرقه وبالرغم من هذا فيعاب عليه أنه لا يمكن من إصدار حكم سليم حيث أن اكتشاف الأخطاء والتلاعب بعد انتهاء السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية معالجة ما تم اكتشافه.

3-2: *المراجعة المستمرة*: يعتبر هذا النوع من المراجعة بالغ الأهمية في المؤسسات الكبيرة، أين تتم المراجعة أثناء الدورة المحاسبية، حيث تستوجب زيارة المراجع مرات عديدة بشكل دوري أو بشكل فجائي. ولهذا النوع من المراجعة مزايا عديدة نحصرها في:

- أن طول الفترة الزمنية التي تتم فيها عملية المراجعة تساعد المراجع على التوسع في نطاق الفحص.

- اكتشاف الأخطاء والتلاعب أول بأول، مما يعني عدم وجود مدة كبيرة بين تاريخ وقوع الخطأ وتاريخ اكتشافه مما يساعد على اتخاذ سبل وقائية لمعالجته.
- زيارات المراجع المتكررة والمفاجئة تخلق لدى الموظفين شعوراً بوجوب اليقظة والحيلة والانتباه.
- رغم أهمية المزايا التي توفرها المراجعة المستمرة، فإن هذا لا يمنع من وجود مساوئ لعل أهمها:
- تردد المراجع ومعاونه بصورة متكررة على الشركة قد يؤدي إلى قيام صداقات وعلاقات شخصية مما سوف يؤثر على حياد و استقلال المراجع عند إبداء رأيه.
- تحتاج المراجعة المستمرة إلى وقت طويل مما يتعب ويرهق المراجع الشيء الذي يساعد على خلق الروتين.

رابعاً: من زاوية الفحص

- تنقسم المراجعة من حيث مدى الفحص وحجم الاختبارات إلى نوعين هما: المراجعة الشاملة والمراجعة الاختبارية.
- 4-1: *المراجعة الشاملة*: وهي المراجعة التي كانت سائدة في بداية عهد المهنة، وفيها يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بشكل صحيح ومنظم. ويلاحظ في هذا النوع من المراجعة أنه صالح للمؤسسات الصغيرة دون الكبيرة منها، إذ يؤدي استخدامها في هذه الأخيرة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المراجع على مراعاتهما باستمرار⁽¹⁾.

- 4-2: *المراجعة الاختبارية*: يسود هذا النوع من المراجعة المؤسسات الكبيرة وفيها يقوم المراجع بمراجعة وتدقيق الجزء من الكل. حيث يقوم باختبار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة تعميم نتائج الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيارها. ويمكن أن تشير إلى أن الحكم الصادر عن مراجعة العينة قد لا يكون ممثل لمفردات المجتمع ككل وهذا يرجع إلى المشاكل التالية⁽²⁾:

(1) - عبد الفتاح الصحن و آخرون، مرجع سابق، ص44

(2) - طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 30

- عدم تمثيل العينة المختارة للمفردات المجتمع ككل.
- عدم الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختيار العينة.
- الأخطاء الواردة عن عملية تقدير المعالم المجتمع.

خامسا: من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة

تعتبر الجهة التي تقوم بالمراجعة من بين أهم محددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما على النحو التالي: مراجعة خارجية ومراجعة داخلية.

5-1: *المراجعة الخارجية*: وهي المراجعة التي تتم من طرف مراجع خارجي مستقلا عن الإدارة، ولا ينتمي لأجهزة المؤسسة المختلفة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية.

5-2: *المراجعة الداخلية*: يعتبر ظهور المراجعة الداخلية لاحقا للمراجعة الخارجية، ومن تم فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية. وتعتبر المراجعة الداخلية فحص لعمليات المؤسسة ودفاترها بواسطة الإدارة أو قسم داخل المؤسسة له حرية الحكم والاستقلالية في التصرف، من أجل الوقوف على:

- التأكد من السير الحسن لإجراءات الرقابة الداخلية.
- التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.
- انسجام العمليات و احترامها للقوانين.
- فعالية نظام الرقابة الداخلية.

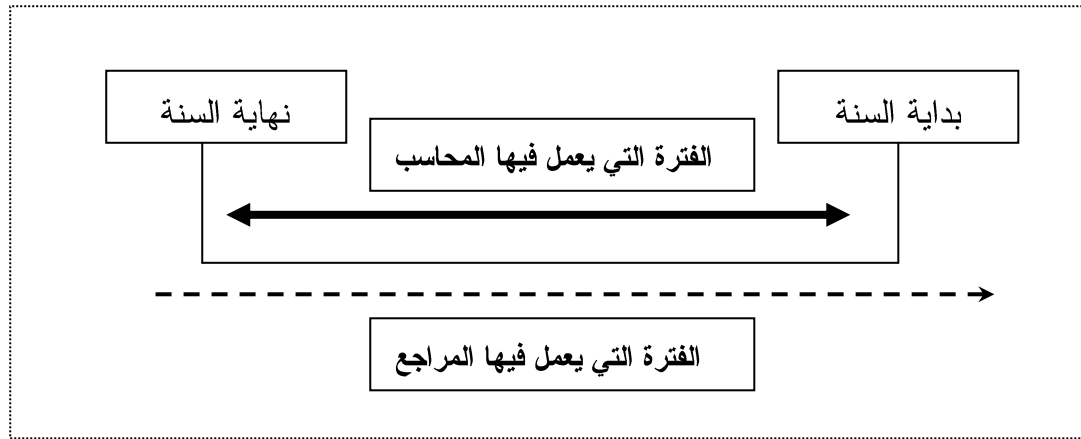
المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة و المراجعة

إن المحاسبة كعلم تهدف إلى تسجيل العمليات المالية التي تحدث خلال السنة المالية وتبويب وتلخيص وتفسير تلك النتائج، وبعد الأعمال الجردية والتسوية يصل المحاسب إلى إعداد القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل) -التي تعتبر مخرجات النظام المحاسبي- التي تحدد نتائج تلك العمليات في شكل ربح أو خسارة، ويتضح لنا من خلالها المركز المالي الفعلي للمؤسسة، فالمحاسبة تعتبر عمل إنشائي إذ أن المحاسب يتعامل مع البيانات الأصلية ويحاول ترجمتها إلى معلومات محاسبية تحويها القوائم المالية.

أما المراجعة فهي عمل انتقادي تحليلي تعنى بفحص هذه القوائم المالية لإضفاء الثقة عليها. فهي مرحلة تبدأ عندما تنتهي المحاسبة، فالمخرجات الأساسية للمحاسبة تعتبر مدخلات عملية المراجعة، حيث يقوم المراجع بفحصها وتحديد مدى عدالتها في عرض نتائج المؤسسة، كما يبين مدى تطابقها مع المبادئ و الإجراءات المحاسبية، ومن ثم الحكم على مدى إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

وينبغي التنبيه هنا أنه ليس بالضرورة أن ينتظر المراجع حتى نهاية السنة والانتهاء من إعداد القوائم المالية ثم يبدأ بالفحص، فقد يقوم بعملية الفحص خلال السنة ويستمر بعد نهاية السنة المالية، ولكن خلال فترات متقطعة. وهو كما موضح في الشكل التالي:

الشكل (1-3): الفترة التي يعمل بها المراجع والمحاسب خلال السنة

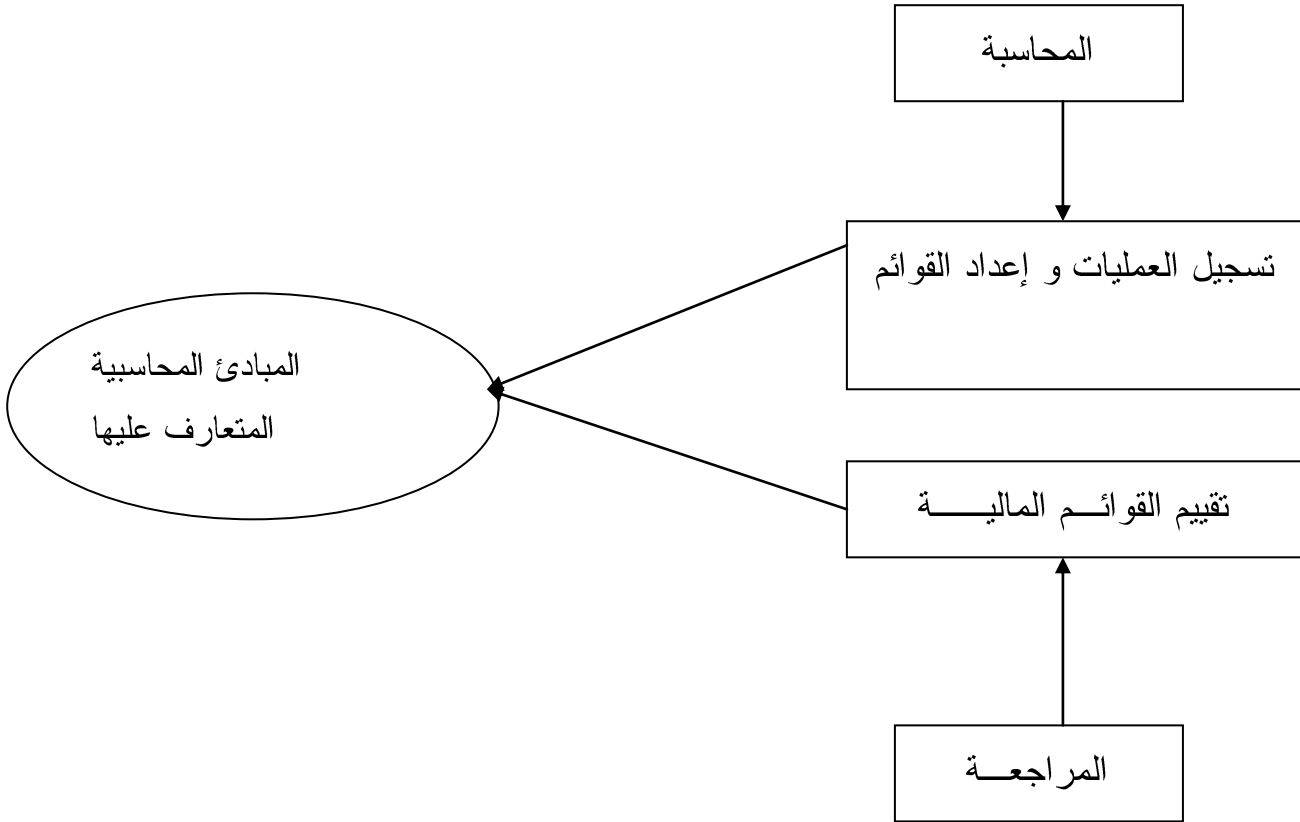


المصدر: من إعداد الباحث.

رغم العلاقة الوطيدة بين المراجعة والمحاسبة التي أسلفنا التطرق إليها، إلا أنه هناك فارق بين المحاسب والمراجع، فالمحاسب موظف لدى الشركة خاضع بالتبعية لإدارتها في حين المراجع يعتبر شخص فني محايد لا يخضع لسلطان أي سلطة إدارية، ويمكن تشبيه العلاقة بين المحاسب والمراجع بتلك القائمة بين القاضي والمحامي (1) فقد يشترط في كلا الطرفين الخلفية العلمية ولكن يضاف إلى المراجع والقاضي صفة الحياد والاستقلال. يمكننا تلخيص العلاقة بين المراجعة في الشكل التالي:

(1) - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 17

الشكل (1-4): العلاقة بين المراجعة والمحاسبة



المصدر: طارق عبد العال حامد: موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 76.

المبحث الثالث: دراسة تحليلية لمعايير المراجعة

من أجل تقليل التفاوت في الممارسة المهنية من قبل المراجعين وتوحيد مهنة المراجعة، ظهرت الحاجة إلى وضع معايير أو قواعد يسترشد بها المراجعون، حيث تشكل هذه المعايير الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع بعمله، وأن مخالفته لها تعرضه للمساءلة من قبل الهيئات المختصة. ويمكن تحديد الأهداف المنتظرة من المعايير الموضوعية فيما يلي⁽¹⁾:

- إرشاد المراجع أثناء قيامه بعمله.

- كيفية تنفيذ عملية المراجعة.

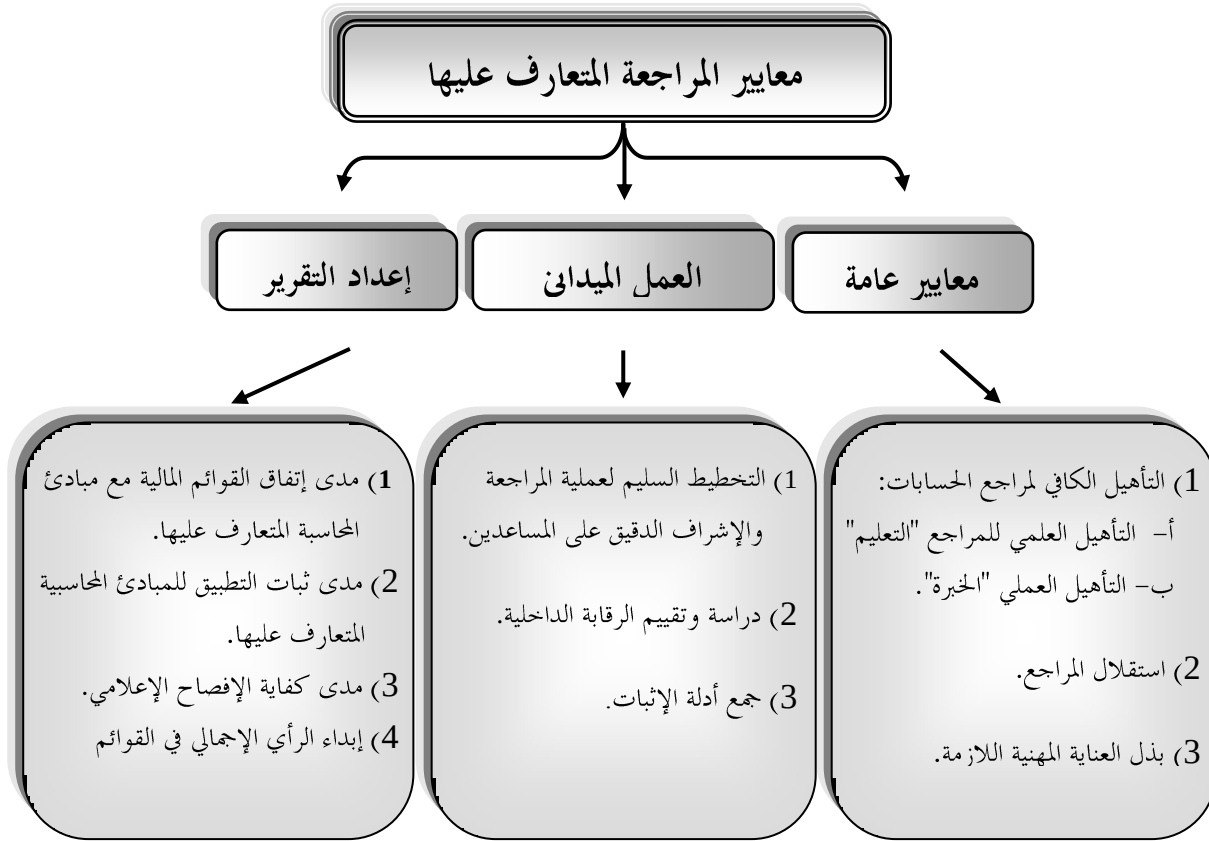
- تحديد مسؤولية المراجع نتيجة قيامه بالفحص.

تأسيساً على ما سبق سنتطرق في المطالب الثلاثة الذي خصصت لهذا المبحث إلى معايير المراجعة المنشورة من قبل الهيئات المهنية المختصة (المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين)

⁽¹⁾ – Charron Claude : Pourquoi des normes d’audit, revue française de comptabilité, n° 236 , octobre 2000,P :05.

والتي تنقسم بدورها إلى ثلاث مجموعات انفراد كل مطلب بدراسة و تحليل مجموعة، والشكل التالي يلخص هذه المعايير:

الشكل (1-5): معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: Ray Whittington, Kurt Pany: principles of auditing, twelfth edition, McGraw-Hill, New York, USA, 1998, p37

المطلب الأول: المعايير العامة/ الشخصية

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي لمزاولي مهنة المراجعة والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع.

ومن تم يمكن القول أنه للحصول على تقرير يتضمن رأياً فنياً محايداً له أهميته ومغزاه، يتعين أن يكون المراجع على درجة كبيرة من التأهيل العلمي والعملي، وأن يتمتع بالاستقلال المطلوب، فضلاً عن إتباعه عناية لازمة وهو ما سوف نراه من خلال دراسة النقاط السابقة.

أولاً: التأهيل العلمي و العملي: بالرغم من أن أي شخص قد تتوفر فيه الكفاءة في مجالات عديدة إلا أنه لا يستطيع مقابلة احتياجات المراجعة بدون التعليم والخبرة في هذا المجال و التي تمكنه من إبداء رأي يوثق فيه وتعتمد عليه أطراف متعددة في اتخاذ قرارات معينة. وينص هذا المعيار على ضرورة توافر عاملين أساسيين في المراجع و هما التأهيل العلمي (التعليم) والتأهيل العملي (الخبرة).

1-1: التأهيل العلمي: يقصد بهذا المعيار، أنه يتعين على المراجع أن يكون على درجة كبيرة من التعليم في مجالي المحاسبة و المراجعة ، والذي يتم الحصول عليه من خلال الدراسة في المعاهد والكلية المختصة بذلك والتي تقوم بتكوين مراجع المستقبل وتحصينه بمختلف المواد والمقاييس التي يتطلبها تكوينه ثم يتوج هذا التكوين بشهادة تعتبر شرط لممارسة مهنة المراجعة، لكن يُطلب من المراجع بصفة مستمرة تحديث معلوماته والإلمام بأحدث التطورات في محيط مهنته عن طريق حضور المؤتمرات والندوات.

إن التأهيل العلمي لا يجب أن يقتصر على الجوانب المحاسبية فقط لأن المراجع هو بالأصل محاسب ممتاز، ولولا كونه ملماً إماماً عميقاً بأصول المحاسبة وقواعدها ومشكلاتها العلمية لما تمكن من تقييم عمل المحاسب، بل يتطلب هذا المعيار جوانب المعرفة الأخرى والتي تمكن المراجع من إبداء رأيه فيما يعرض عليه من القوائم ومن أمثلة تلك الجوانب: النواحي السلوكية والإدارة و طرق الاتصال⁽¹⁾، بالإضافة إلى الطرق الكمية المختلفة كإحصاء، بحوث العمليات...

1-2: التأهيل العملي: إن تحقيق التأهيل المهني يبدأ بما وصل إليه المراجع من تعلم تم يمتد إلى خبرته التالية، ومنه يجب أن يجري المراجع التدريب الملائم لمقابلة متطلبات مهنة المراجعة عن طريق قضاء فترة زمنية محددة لدى أحد مزاوли المهنة، وعلى هذا الأخير أن يحيط المتدرب بعنائه وإشرافه وتقديم المساعدة له خلال فترة التدريب.

ويرى بعض الباحثين في مجال المراجعة أن النجاح في هذه المهنة له أبعاد تتخطى حدود المعرفة العلمية، إذ يجب أن يكون المراجع قادراً على تجسيد معارفه على أرض الواقع أثناء المراجعة الفعلية، وبالتالي فإن القدرات والخبرة المهنية تكتسب خلال الممارسة المهنية. ثانياً: الاتجاه العقلي المحايد: تتبع أهمية هذا المعيار من أن الثقة التي تعطي لرأي المراجع حول القوائم المالية تعتمد إلى حد كبير على مدى استقلاله وحياده أثناء تأدية مهامه وإبداء رأيه،

(1) - منصور البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 27

فهذا المبدأ يمثل حجر الزاوية والدعامة الأساسية لمهنة المراجعة، ويمكن تعريف الاستقلال بأنه: " أن يكون المدقق أميناً نزيهاً صادقاً ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، لا يهادن ولا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومه، وإنما يجب أن يبدي رأيه الفني العلمي الموضوعي عن اقتناع، بعد أن تطمئن نفسه لما يتوصل إليه وعليه أن لا يكتم أو يحرف أو يزيّف ما يصل إلى عمله من وقائع أو مخالفات⁽¹⁾

فاستقلال المراجع في الواقع يعني عدم خضوعه لأي ضغوطات من مختلف الجهات خلال كافة عملية المراجعة ومختلف مراحلها بدءاً من عملية التخطيط لعملية المراجعة ومروراً بوضع برنامج الفحص وتطبيقه حتى إنهاء عمله بكتابته للتقرير والإفصاح عن رأيه الفني الذي يستنتجه، وهذا الاستقلال يجب أن يكون استقلالا في الحقيقة والمظهر أي أنه يتعين على المراجع أن يكون مستقلاً شكلاً وموضوعاً⁽²⁾، فالاستقلال في المظهر يكون بتحلي المراجع بالنزاهة والصدق أثناء تأدية مهامه، أما الاستقلال الحقيقي يعني عدم وجود مصالح مادية للمراجع مع المؤسسة موضوع المراجعة بخلاف أتعابه المتفق عليها.

ثالثاً- العناية المهنية اللازمة: تتجلى أهمية هذا المعيار من كون خدمات المراجع يعتمد عليها العديد من الأطراف فلا يكفي أن يكون المراجع مؤهلاً تأهيلاً علمياً وعملياً ومستقلاً، بل يجب عليه إعطاء الاهتمام الكافي والوافي لجميع مراحل عملية المراجعة على افتراض أن المراجع كأني إنسان معرض للخطأ في التقدير والحكم وقطعا ليس معصوماً منه.

ويقصد بالعناية المهنية اللازمة التزام المراجع بمستوى أداء معين، هذا المستوى يتحكم فيه العديد من العوامل منها التشريعات والقوانين التي تحدد المسؤولية القانونية، والتي تمثل الحد الأدنى من العناية المطلوبة بالإضافة إلى ما تصدره الهيئات المهنية المختصة من معايير يلتزم بها المراجع للمحافظة على مستوى مميز من الأداء، ويعتمد في تحديد العناية المهنية على مسؤولية المراجع أمام القوائم المالية والأخطاء التي يكتشفها والتي لا يكتشفها وعلى الخبرة المهنية المطلوبة منه والتي تتخذ كأساس لتفسير هذا المعيار⁽¹⁾.

(1) - صادق الحسني: " استقلال المراجع، دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهن"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، عمان، 1999، المجلد 26، العدد (1).

(2) - وليم توماس، أرمسون هنكي، مرجع سابق، ص 56.

(1) - عبد الله هلال، محمد سمير الصبان: الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية 1998، ص 82

وعلى العموم يمكن حصر أهم الشروط التي يتعين على المراجع الحذر الإلمام بها في النقاط التالية:

- أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار الغير متوقعة.
- أن يأخذ في الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث، وذلك سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو أثناء تنفيذ عملية الفحص، فإذا حدث وأن واجهته بعض العناصر الغير عادية، فمن المرغوب أن يفترض ضرورة أن يعطي درجة عالية من العناية عند فحص تلك القوائم.
- أن يعمل باستمرار على تطوير خبرته المهنية، بجانب العمل على تطوير المعرفة التي لديه وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعبات. ولذلك يمكن القول بأن المراجع الجيد والحكيم لن يستطيع المحافظة على كفاءته في مهمة تتصف بالديناميكية والنمو المستمر إلا من خلال الجهود المستمرة والدراسة الجادة في مجال المراجعة.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

إن توفر التأهيل العلمي و العملي لدى المراجع وكذا الاستقلال والحياد ليس كاف للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات، ومن هذا المنطلق فمعايير العمل الميداني تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المراجع أن يأخذ بها عند قيامه بعملية المراجعة وتنفيذها. وتمثل هذه التوجيهات المبادئ التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات وتشتمل هذه المعايير على ثلاث معايير هي⁽²⁾:

- 1 - التخطيط السليم لمهمة المراجعة والإشراف الملائم على المساعدين.
- 2 - دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- 3 - جمع الأدلة الكافية والملائمة.

أولاً- التخطيط السليم لمهمة المراجعة والإشراف الملائم على المساعدين:

تخطيط المراجعة يتطلب إستراتيجية شاملة لتقييم المخاطر وأداء المراجعة⁽¹⁾، فمن الأمور المتفق عليها مهنياً أن عملية المراجعة يجب أن تتم وفق خطة محددة يقوم بوضعها المراجع،

(2) - محمد سمير الصبان، محمد الفيومي: المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، مصر 1990، ص 85

(1) - طارق عبد العال، مرجع سابق ، ص 39

- وهذه الخطة تترجم في شكل برنامج مسطر يطلق عليه برنامج المراجعة. هذا البرنامج يجب أن يتضمن الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتبع في أعمال الفحص والمراجعة لتحقيق تلك الأهداف، ويتضمن أيضا التخصيص السليم للمهام على الفريق الذي يعمل مع المراجع وكيفية تحقيق الإشراف الملائم على هؤلاء المساعدين ومتابعة تقدمهم في تنفيذ الخطة. وعلى العموم يمكن تحديد العناصر التي تساعد في نجاح تخطيط عملية المراجعة على النحو التالي⁽²⁾:
- حصول المراجع على معلومات أولية حول المؤسسة موضوع الفحص.
 - تخطيط المهمة في الوقت المناسب: فكلما كانت المهمة التي أوكلت للمراجع معقدة كلما استوجب الانطلاق في تخطيطها في وقت مبكر.
 - تخطيط المهمة بإشراف إدارة المؤسسة محل المراجعة لمعرفة ما تنتظره من عملية المراجعة.
 - اشتراك الأعوان والمساعدين للمراجع في وضع برنامج العمل.
 - تجديد الخطة الموضوعة كلما اقتضت الحاجة وذلك بأخذ بعين الاعتبار المعلومات التي يتحصل عليها عند القيام بعملية المراجعة.

ثانيا- دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتمثل السبب وراء وضع المؤسسة نظام الرقابة الداخلية في المساعدة على تحقيق المؤسسة لأدائها وربحياتها ومنع خسارة الموارد، وعليه لوجود نظام الرقابة الداخلية أهمية بالغة في المؤسسة، حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت على أنظمة رقابة فعالة، كما تعتبر هذه الأخيرة النقطة المنطقية لبدء عملية فحص القوائم المالية على اعتبار أنها توفر للمراجع الأساس لتحديد مدى الاعتماد على بيانات الإدارة وطبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجع.

وهذا يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية -لعملاء المراجعة الكبار- تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي مراجعة كافة هذه العمليات 100 %، ومن ثم فإن المراجع يجب أن يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية، وبالتالي فاستخدام هذا الأسلوب يجعل دائما مخاطرة أو احتمال عدم اكتشاف التحريف والتغيير في القوائم المالية من قبل المراجع⁽¹⁾، ولما كان نظام الرقابة الداخلية المرتكز الذي يعتمد عليه المراجع كما سبق وأن

⁽²⁾ - J Fournier : l'orientation et la planification d'une mission d'audit , revue française de comptabilité, n°333, Avril 2001, P05.

⁽¹⁾ - وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 57.

أشرنا، فكلما كان هذا النظام قويا ومتماسكا، كلما زاد اعتماد المراجع على أسلوب العينة في الحصول على أدلة والقرائن، وكلما كان ضعيفا كلما لجأ إلى زيادة حجم العينة. ويمكن للمراجع أن يدرس نظام الرقابة الداخلية بالوسائل التالية التي سوف نتناولها في الفصل القادم بالتفصيل:

- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية.
 - إعداد قوائم الاستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.
- وبعد الدراسة السابقة يقوم المراجع بإعداد ورقة عمل والتي تتضمن نقاط القوة والضعف في هذا النظام وكذا التوصيات المقترحة للمؤسسة محل المراجعة.

ثالثا- جمع الأدلة الكافية والملائمة:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم الدليل/ القرينة لكن جميعها تشترك في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، وهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية⁽¹⁾، وبناءا على ذلك فهذا المعيار يتطلب ضرورة الحصول على أدلة كافية وملائمة تكون أساسا يرتكز عليه المراجع عند التعبير عن رأيه في القوائم المالية أو مواجهة أي جهة تنسب إليه الإهمال أو التواطئ في إعداد تقرير كاذب، وبالتالي فكافة القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول، ويمكن الحصول على هذه الأدلة من خلال المعاينة، الملاحظة، الاستفسار و المصادقات.

وعلى ضوء ما تقدم فإن الاقتناع بأدلة الإثبات يعتمد على كميتها فضلا عن نوعيتها وجودتها، فالأدلة أولا يجب أن تكون كافية، ويقصد بالكفاية هنا أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيـد رأي المراجع، ولأن أساليب العينات تستخدم غالبا لتحديد حجم الأدلة، فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المراجع. أما الخاصية الثانية فتتعلق بالنوعية، بمعنى أن دليل الإثبات يجب أن يكون ذو جودة وصلاحيـة ملائمة، وحتى تتوافر لدليل الإثبات هذه الخاصية فإنه يجب أن يكون مناسب وفعال، وفعالية الدليل إنما تعتمد على موضوعيته فضلا عن خلوه من التحيز الشخصي وقابليته للقياس الكمي، وهكذا فإن اتصاف الدليل بكل هذه الخصائص إنما يوفر للمراجع كثيرا مما يحتاجه لإجراء أحكامه وتقديراته فيما يتعلق بعدالة وصدق المعلومات المالية، ولهذا فإن كمية صغيرة من الأدلة

(1) - حسين القاضي، حسن دحوح: أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق، عمان 1999، ص 288.

ذات الجودة والصلاحية العالية تكون أكثر إقناعاً من كمية أكبر من الأدلة تكون ذات حدث في الماضي سوف يحدث في المستقبل، ما لم يتضح العكس.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

بعد أن تطرقنا إلى المعايير العامة أو الشخصية ومعايير العمل الميداني في المطلبين السابقين، سوف نعرض في هذا المطلب آخر حلقة من أعمال المراجع والتي تتمثل في المنتج المادي الأساسي المتضمن المعلومات المبلغة من المراجع إلى كافة المستخدمين، ويعرف التقرير على أنه (1): "وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي فني محايد، ويتضمن إيجاز ما قام به المراجع من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ودقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة" وعلى العموم فإن تقرير المراجع يجب أن يتكون من فقرتين أساسيتين(2):

- **فقرة النطاق:** وهي التي تصف ما قام به المراجع أثناء فحصه للقوائم المالية، أي نطاق المراجعة ومدى الفحص الذي أجراه المراجع.

- **فقرة الرأي:** وهي التي تبين ما توصل إليه المراجع وما استقر عليه رأيه من نتائج أثناء عملية المراجعة.

ولما كان التقرير ثمرة عملية المراجعة فقد أصدرت الهيئات المختصة مجموعة من المعايير سعياً منها لتوحيد تقارير المراجعة نلخصها في(3):

1- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2- يجب أن يوضح التقرير إذا ما كانت المبادئ المحاسبية في الفترة الجارية هي نفسها المطبقة في الفترة السابقة.

3- يجب أن يوضح التقرير أن الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية قد تم بطريقة مناسبة.

4- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة.

وفيما يلي سوف نتطرق إلى كل نقطة على حدا.

(1) - إبراهيم علي عشاوي: أساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية، طوخي مصر للطباعة، مصر، بدون تاريخ، ص 115.

(2) - Alain Mikol : les auditeurs financiers, édition d'organisation, Paris, 1999 , p 105

(3) - طارق عبد العال حامد، مرجع سابق، ص 40، 41.

أولاً- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يعرف مصطلح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها *Generally Accepted Accounting Principles « GAAP »*: بأنه مصطلح فني يتضمن الأعراف والقواعد والإجراءات الضرورية لتعريف الممارسة المحاسبية المقبولة عن فترة زمنية معينة⁽¹⁾. فالمبادئ المحاسبية تمثل الإطار الفكري للمحاسبة حيث يتم اقتراحها من طرف المختصين والهيئات ويتعاقد عليها مع مستعملي القوائم المالية وتهدف إلى تحقيق هدف واحد وهو إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن أنشطة المؤسسة، بعبارة أخرى أن العرض الصادق و العادل للقوائم المالية إنما يعني ضمناً الاستخدام السليم لـ *GAAP*.

وبناء على هذا يستلزم هذا المعيار ضرورة أن يتضمن تقرير المراجع مدى تمسك الإدارة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويقصد هنا بالمبدأ ليس فقط القوانين والنصوص العريضة الواجب إتباعها وإنما طرق تطبيق تلك المبادئ أيضاً، وهذا ما يحتم أيضاً على المراجع الإلمام التام ليس فقط بالمبادئ المتبعة في المؤسسة وإنما بالمبادئ المحاسبية البديلة الأخرى التي يمكن تطبيقها من ناحية أخرى.

ثانياً- يجب أن يوضح التقرير إذا ما كانت المبادئ المحاسبية في الفترة الجارية هي نفسها المطبقة في الفترة السابقة: يقصد بهذا المعيار تبيان مدى ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويهدف إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة. وهنا يجب على المراجع أن يذكر في تقريره ثبات استعمال المبادئ المحاسبية أو واقعة استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ آخر، ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري لكي يعلم المطلعون على الحسابات بأن تغييراً طرأ على المبادئ المحاسبية المستعملة، ولأن عدم الإفصاح عن حدوث تغيير قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من جانب الدين يعتمدون في قراراتهم على تلك البيانات. فعلى سبيل المثال لا يعتبر تعديل نسب الإهلاك بسبب زيادة استعمال الآلات خروجاً عما جرى عليه العمل من قبل، غير أن تغيير الطريقة المتبعة في حساب الإهلاك من طريقة القسط الثابت إلى طريقة المتناقص الضريبي من غير شك يعتبر خروجاً عن مبدأ الثبات.

(1) - أمين السيد أحمد لطفي: معايير المراجعة المهنية، حورس للطباعة و النشر، القاهرة، مصر 2005، ص: 445

ثالثاً- يجب أن يوضح التقرير أن الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية قد تم بطريقة مناسبة: يقصد بالإفصاح وفقاً لـ *Kohler*: "تفسير أو إظهار حقيقة أو رأي أو تفاصيل تتعلق بالقوائم المالية أو يتضمنها تقرير المراجع ويظهر في شكل معلومة أساسية أو ملحوظة للمساعدة في تفسير هذه القوائم أو التقارير" (1). ووفقاً لهذا التعريف فإن الإفصاح يقوم على ضرورة أن تحتوى القوائم المالية على كل الإيضاحات حتى يتسنى لمستعملي هذه القوائم فهمها بطريقة مباشرة وبدون أي غموض كان، أما في حالة عدم احتواء القوائم المالية على الإيضاحات والبيانات اللازمة فعلى المراجع أن يذكر هذا النقص في تقريره النهائي وعموماً فالإفصاح يتضمن النواحي التالية (2):

- الإفصاح عما إذا كانت القوائم أعدت وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها وأنها طبقت التطبيق الصحيح، وإذا ظهر العكس يجب أن يتضمن تقرير المراجع تحفظاً بشأن ذلك.
- الإفصاح عن مدى ثبات و تنسيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى.
- الإفصاح عن أي معلومات تؤثر على نتيجة النشاط أو المركز المالي ونتيجة عن ارتباطات يظهر أثرها في السنة المالية كالعقود تحت التنفيذ.
- الإفصاح عن نقاط الضعف التي تؤثر على النظام المحاسبي وكذا أنظمة الرقابة الداخلية.
- الإفصاح عن تصرفات مخالفة لقانون الشركة خاصة وقوانين الشركات عامة.

رابعاً- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة: يقتضي هذا المعيار أن يصدر المراجع تقريراً يبين فيه رأيه الفني المحايد والمستقل حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية ككل، وحينما لا يمكنه التعبير عن رأي شامل فيجب ذكر أسباب ذلك، كما يجب أن يحتوى التقرير على إشارة واضحة لعمل المراجع وحدود المسؤولية التي يتحملها. وعلي العموم قد يجد المراجع نفسه أمام أربعة حالات عند إعداد تقرير عن عمله وإبداء رأيه النهائي نوجزها في (1):

4-1: **تقرير يعبر عن رأي غير متحفظ** : ويشار إليه بالتقرير المعياري أو التقرير النظيف، ويشير إلى أن المراجع قد قام بتأدية عملية المراجعة وفقاً لمبادئ المراجعة المتعارف عليها،

(1)- بالرقمي تيجاني: الإفصاح المحاسبي و أثره على كفاءة أسواق الأموال، ملتقى دولي: السوق المالي بين النظرية و التطبيق في ظل تجارب الدول العربية، 21-22 أكتوبر 2008، جامعة باجي مختار، عنابة.

(2)- محمد أحمد خليل: المراجعة و الرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، بدون تاريخ، ص 57-58

(1) - طارق عبد العال حامد، مرجع سابق، ص 42-43.

ومن رأيه أن القوائم المالية قد تم إعدادها بصورة عادلة وأمانة من جميع الجوانب الجوهرية وأنها متفقة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

4-2: **تقرير يعبر عن رأي متحفظ** : ينص هذا التقرير على أنه فيما عدا تأثيرات الأمور التي تتعلق بالتحفظ من شأنها، فإن القوائم المالية مقدمة بصورة سليمة وعادلة من كافة الجوانب المادية وطبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويتم إصدار رأي متحفظ لسببين:
أ- وجود ظروف تمنع المراجع من أداء جميع إجراءات المراجعة اللازمة وفقا لمعايير المراجعة المتفق عليها "مثل الفشل في متابعة حسابات المخزون للعميل الذي يتبع نظام الجرد الدوري"

ب- أن يستنتج المراجع أن:

- * القوائم المالية تحتوي على انحراف مادي عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل رفض العميل تصحيح قيمة الآلات والمعدات المقيدة بأكثر من تكلفتها بمقدار جوهري.
- * عدم الإفصاح عن بعض المعلومات في القوائم المالية أو ملحقاتها مثل رفض العميل الإفصاح عن قضية قانونية معلقة.

4-3: **تقرير يتضمن الامتناع عن إبداء رأي** : لا يعبر المراجع عن رأيه في القوائم المالية ويصدر هذا التقرير في حالتين:

- أ- عدم تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات اللازمة لوجود ظروف لا يمكن تجنبها وتمنع ذلك أو لوجود قيود وعراقيل يضعها العميل أمام المراجع عند حصوله على أدلة الإثبات مثل رفض العميل السماح للمراجع بحضور وملاحظة جرد المخزون في نهاية العام على الرغم من أن لهذا الرقم أهمية كبيرة في القوائم المالية.
- ب- عدم التأكد: والذي يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية بحيث تصبح غير ذات معنى مثل الخسارة الكبيرة التي تنتج من قضية معينة والتي يمكن أن تؤدي إلى الإفلاس.

4-4: **تقرير يحتوي على رأي سلبي** : وهو تقرير ينص على أنه بسبب الانحراف الكبير عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإن المراجع يتجه إلى أن القوائم المالية لم يتم تقديمها بصورة سليمة طبقا لهذه المبادئ.

بالإضافة إلى هذه المعايير التي يجب أن يتضمنها تقرير المراجع فقد وافق مجلس معايير المراجعة مؤخراً على إضافة معيار آخر وهو: يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى احترام معايير المحاسبة الدولية، وفقاً لبيان ممارسة المراجعة رقم 1014 الموسوم: تقديم المدققين للتقارير المالية وقد صدر هذا البيان كملحق للمعايير السابقة وهو لا يحدد أية مبادئ أساسية جديدة أو إجراءات ضرورية، وهدفه هو مساعدة المراجعين وتطوير ممارسة جيدة في الحالات التي يتم فيها عرض القوائم المالية باستخدام معايير المحاسبة الدولية).

المبحث الثالث: القواعد العامة للمراجعة

نظراً لأن اتجاه وسلوك المراجعين في توفير خدمات المراجعة والمصادقة له تأثير واضح على الاقتصاد والمجتمع في أي بلد، ما لبثت الهيئات المختصة أن وضعت قواعد مهنية سلوكية يتوجب على المراجعين الالتزام بها وقبولها طواعية حرصاً على كرامة المهنة، وأي إخلال بهذه القواعد يوجب مسؤولية. من هذا المنطلق سنتعرض في هذا المبحث إلى: قواعد وآداب السلوك المهني في المطلب الأول، وإلى المسؤوليات التي تنجم عن الإخلال بها في المطلب الثاني.

المطلب الأول: قواعد وآداب السلوك المهني

سبق وأن أشرنا أن للمراجعة تأثير كبير على مصالح فئات متعددة تتعارض مصالحها أحياناً، وبالتالي تؤثر على الاقتصاد والمجتمع ككل، وقد اتضح من أزمات صيف 2000 (قضية أنرون ENRON، و ووردكوم WORLD COM) أنه من الضروري وجود أقصى درجات الرقابة على المهنة وعدم ترك جميع ما يتعلق بها في أيدي الممارسين لها وحدهم بل لا بد من أخلاقيات وآداب تحكمهم، ومن ثم فآداب وقواعد السلوك المهني تهتم بالجانب الأخلاقي للممارسة المهنية وهو ما يمكن ملاحظته من خلال التعريف التالية):

- كل ممارسة للمهنة بشكل الذي يرضي جميع الأطراف، وبدون مسؤولية من شأنه أن يصبح نواطو أو إهمال في ممارسة هذه المهنة.
- هي دراسة لحجم الأخلاق عند اتخاذ القرار.

(1) - أحمد حلمي جمعة: اتجاهات التطور بشأن تقارير المدققين، مجلة المدقق، الأردن، أيلول 2006، العدد 67-68، ص 08.

(1) - جلودو رضا: "حقائق حول أخلاقيات الأعمال في المحاسبة"، مجلة التواصل، منشورات جامعة باجي مختار عنابة، ديسمبر 2007، العدد

- هي فن إنجاز جسور بين المثالية والعالم الحقيقي.

- آداب وسلوك المهنة هي في نفس الوقت المثالية في الحياة الشخصية و المثالية في الحياة الاجتماعية المترجمة في العمل الذي يقوم به، والتي تسمح له بتحديد قواعد العمل.

فآداب وسلوك المهنة فرع من فروع المعرفة يختص بالخير والشر والواجبات الأخلاقية وتعتبر حجر الأساس في كبح الراغبات الأنانية للمراجع، وهي كما وردت في آخر دليل لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تتضمن خمسة مفاهيم أو مبادئ أخلاقية يجب على الأعضاء الممارسين الالتزام بها من أجل رفع شأن المهنة وتعزيز وجودها ومصداقيتها ووحدتها على الصعيد الدولي وهي (2):

- الاستقلال والموضوعية
- القدرة و المعايير الفنية.
- المسؤوليات تجاه العملاء.
- المسؤوليات اتجاه الزملاء مزاولي المهنة.
- المسؤوليات والأعمال الأخرى.

أولاً: الاستقلال والموضوعية: يتكون هذا المبدأ من:

1-1: الاستقلال: لقد سبق وأن تعرضنا إلى مبدأ استقلال المراجع في المبحث السابق، وتجنباً للتكرار الممل يمكن أن نشير إلى أن غياب مبدأ الاستقلالية يؤدي إلى مخاطر ترتبط مباشرة بالمهنة لعل منها(3):

- مخاطر المراقبة الذاتية: أي أن يقوم المراجع بتقييم عمله بنفسه.
- مخاطر المصالح الشخصية: وتظهر عموماً عندما يحاول المراجع الحصول على أكبر الفوائد المالية في تعامله مع زبونه.
- مخاطر التمثيل: تكون عندما يدافع المراجع على مصالح زبون معين.
- مخاطر عائلية: عندما تكون للمراجع علاقات عائلية من الزبائن.
- مخاطر التحرش: عندما تكون استقلالية المهنة محلاً للتهديدات والإغراءات.

(2) - عبد الله هلال، سمير الصبان، مرجع سابق، ص 145.

(3) - جاوحدو رضا: مرجع سابق، ص 75

1-2: الموضوعية: عند إنجاز العمل المهني على المراجع أن يكون موضوعيا وأن لا يوجد لديه تضارب في المصالح وأن لا يكون متحيزا لأي جهة ولا يقوم بتغيير الحقائق أو يخضع لضغوط الآخرين⁽¹⁾.

ثانيا: القدرة و المعايير الفنية: وتعني القدرة هنا أن لا يقبل المراجع مراجعة حسابات إحدى المؤسسات وهو يشعر بأنه لا يستطيع إكمال عملية المراجعة وإبداء الرأي بالكفاءة المهنية المطلوبة. أما المعايير الفنية فتتمثل في قبول المراجع أن يقرن اسمه في القوائم المالية إلا إذا كانت متماشية مع معايير المراجعة، كما يجب عليه أن لا يبدي رأيه عما إذا كانت القوائم المالية الختامية للمؤسسة قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية إذا كانت تلك القوائم تحتوي على خروج عن تطبيق أي من هذه المبادئ ويكون لها تأثير ذو أهمية على القوائم ككل.

ثالثا: المسؤوليات اتجاه العملاء: يتطلب هذا المبدأ ضرورة التزام المراجع بمعايير السلوك المهني التي تحت على التعاون وحسن العلاقات بين أعضاء المهنة، وتشمل:

3-1: الأمانة: وتعني المصادقية في عرض الحقائق، والإحساس الصادق بالأمور والصراحة في طرح القضايا، والاستقامة في العمل و الحياة و عدم الغش.

3-2: النزاهة: وتعني أن رغبة مزاولة المهنة في تقديم خدمات مثالية لعملية تفوق رغبته في تحقيق مصلحته الشخصية⁽²⁾، فمزاولة المهنة لا يجب أن يكون ملتزما فقط بأداء العمل المهني بدرجة عالية من الجودة والكفاءة الفنية، ولكن يجب أن يكون ملتزما بتقديم خدمة تؤثر مصلحة العميل على مصلحته الخاصة، ويجب أن يكون مزاولة المهنة مستعدا لتقديم الخدمة عندما يطلب منه ذلك حتى إذا اقتضى الأمر التضحية ببعض المميزات الشخصية.

3-3: المحافظة على سرية البيانات: يجب على المراجع عدم إفصاح عن أية معلومات سرية عن الأحداث أو العقود تم الحصول عليها خلال مباشرته لأعمال الفحص، لكن سرية البيانات تستثني علاقة المراجع مع من تهمهم المعلومات داخل المؤسسة (الجمعية العامة، إدارة المؤسسة...)⁽¹⁾.

⁽¹⁾ – José Bouaniche : Ethique de l'auditeur, revue de l'Institut Française d'Audit Interne IFAI, n°82, mars 2006, p16.

⁽²⁾ – محمد الفيومي، عوض لبيب: أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر 1998، ص 60

⁽¹⁾ – Alain Mikol, Op-cit, p80-81.

3-4: **الأتعاب المشروطة**: الأتعاب المشروطة هي أتعاب يحصل عليها المراجع بعد إنجاز عمل معين على شرط عدم استلام هذه الأرباح إلا بعد الحصول على نتيجة معينة، ولهذا على المراجع ولأجل الاحتفاظ بموضوعيته عدم أخذ أتعاب شرطية في حالة القيام بالمراجعة التي يقدم تقرير بشأنها، ويمكن الإشارة هنا أن الأتعاب لا تعتبر مشروطة إذا تم تحديدها بواسطة المحكمة.

رابعاً: **المسؤوليات اتجاه الزملاء مزاوولي المهنة**: تتضمن مسؤولية المراجع وفقاً لقواعد وآداب سلوك المهنة مجموعة من المسؤوليات اتجاه زملائه:

4-1: **التعاون**: ويعني مشاركة أعضاء المهنة في الحصول على المعرفة الفنية فيما بينهم، فإحراز عضو ما لأي تقدم في النظرية أو التطبيق فيجب أن تقوم الجمعيات المهنية بنشره بين باقي الأعضاء، فالخصوصية أو السرية اتجاه التطورات العلمية لا يصح أن تكون قائمة بين أعضاء المهنة.

4-2: **التأييد**: يجب على مزاوولي المهنة أن يؤيد ويؤازر كل منهم الآخر في حالة نشوب نزاع بين أحد الأعضاء أو طرف خارجي، كما يجب أن يتحاشى عضو المهنة أي تصرفات من شأنها إضعاف سلطة زميله أو الإضرار بها.

4-3: **عدم المزاحمة**: ومعنى ذلك عدم قيام المراجع بمزاحمة زميل له يقدم خدمة إلى عميل هو حالياً يحصل على نفس الخدمة من هذا الزميل⁽²⁾، وهذا يعني أنه إذا قبل المراجع أداء خدمات مهنية معينة محددة من خلال توصية زميل له، فهذا يستوجب أن لا يقبل أداء أي خدمات أخرى خلاف تلك المحددة في الاتفاق الأول إلا بعد الرجوع إلى هذا الزميل، وكذلك يتوجب عليه ألا يسعى من خلال مناقشاته مع العميل على اتفاق بتأدية خدمات أخرى.

خامساً: **المسؤوليات و الأعمال الأخرى**: و تتضمن:

5-1: **العمولات**: يستوجب على المراجع أن لا يسدد عمولات بغرض الحصول على العملاء، أو أن يحصل على عمولات لأغراض أخرى.

5-2: **الأعمال المحظورة**: يتعين على المراجع عدم القيام بأي عمل يعتبر مخلاً بقواعد وآداب السلوك المهني ويضر بالمهنة ككل.

(2) - عبد الله هلال، سمير الصبان، مرجع سابق، ص148

بالإضافة إلى ذلك، هناك بعض الأعمال يحظر على المراجع القيام بها لأنها تضر بسمعة المهنة وتعتبر مخلة لأدائها، ومن هذه الأعمال احتفاظ المراجع بسجلات العميل بسبب عدم دفع الأتعاب.

المطلب الثاني: مسؤولية المراجع

إن إخلال المراجع بواجباته يجعله مسؤولاً عن النتائج أو الأضرار الناجمة عن ذلك، مما يفسح المجال للأطراف المتضررة بمساءلته أمام القضاء أو أمام المصنف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات باعتباره عضواً تابعاً لتنظيم مهني، ومطالبته بالتعويض عما يمكن أن يصيبها من ضرر بالإضافة إلى تضرر سمعة المراجع المهنية هذا إن لم نقل شطب اسمه من جدول مزاوي المهنة، هدفنا في هذا المطلب هو تحديد أنواع المسؤولية التي يمكن أن يتحملها المراجع، وهي تنقسم إلى قسمين مسؤولية قانونية (مسؤولية مدنية، مسؤولية جزائية) ومسؤولية تأديبية.

أولاً: المسؤولية القانونية: إن أهمية الدور الذي يضطلع به المراجع، جعل الدول المختلفة لا تترك أمر مسؤوليته ليقررها ضميره أو نظرة المهنيين، بل تدخلت لتقرها بتشريعات قانونية، وقبل أن نبدأ التتقيب عن أنواع المسؤوليات التي أقرها القانون كان من الجدير بالذكر أن نبين أن نظرة فقهاء القانون إلى الأساس القانوني لمسؤولية المراجع اختلف باختلاف المراحل التي مرت بها المراجعة و يمكن التمييز بين المرحلتين التاليتين⁽¹⁾:

- **المرحلة الأولى:** مفهوم الموظف في المؤسسة: وقد سادت هذه النظرة عندما كانت المراجعة ممزوجة بالمحاسبة، فكان المراجع يقدم خدماته بحسب طلب العملاء من الخدمات المحاسبية أحياناً و خدمات المراجعة أحياناً أخرى، حيث كان ينظر إلى المراجع أنه موظف ويتلقى تعليمات من الإدارة وتحدد مسؤوليته على أنه تابع لتلك الإدارة، وما لبثت أن سقطت وتلاشت هذه الفكرة بظهور شركات المساهمة.

- **المرحلة الثانية:** المراجع وكيل عن المساهمين: وقد أخذت معظم التشريعات القانونية الحديثة بمفهوم الوكالة لتفسير مسؤولية المراجع وتحديداتها، مشبهة المراجع بوكيل، من حيث تعيينه بقرار من الجمعية العامة للمساهمين و تقديمه تقريراً عن و كالتة لتلك الجمعية.

(1) - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 108.

وعلى العموم المسؤولية القانونية تنقسم إلى نوعين: مسؤولية مدنية ومسؤولية جزائية، ولا يمكن اعتبار تحقق أي نوع من الأنواع السابقة إلا إذا توفرت الأركان التالية: الخطأ، الضرر والعلاقة السببية بينهما أي لولا الخطأ لما وقع الضرر⁽¹⁾.

1-1: المسؤولية المدنية : من الأمور المتفق عليها أن المراجع ينبغي أن يبذل العناية المهنية وبشكل مناسب عند قيامه بمهامه، لكن قد يحدث أن يقع خطأ للمراجع أثناء تأديته مهامه فتنتج هذه المسؤولية، بمعنى أن المراجع يكون مسؤولاً مسؤولية مدنية إذا قصر في أداء واجبه أو أخطأ أثناء تأدية عمله و نجد المشرع الجزائري قد عالج هذه النقطة بموجب المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري والمادة 45 من القانون رقم 91-08: "محافظوا الحسابات يعدون مسؤولون مسؤولية مدنية اتجاه الشركة موضوع المراقبة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأديتهم مهامهم، ويتحملون بالتضامن سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام المادة، ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا أن يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها⁽²⁾."

يتضح لنا مما سبق أن المراجع مسؤول اتجاه طرفين: فمن جهة هو مسؤول أمام المؤسسة، حيث تبدأ مسؤوليته اتجاهها انطلاقاً من سريان الوكالة، وهو بذلك يكون مسؤولاً مسؤولية مدنية عن الأفعال التالية:

- الغياب أو القيام برقابة غير كافية.
- تقديم تقارير غير كافية أو غياب بعض الملاحظات.
- عدم الكشف عن المخالفات إلى الجمعية العامة عند ممارسة مهنته.
- ومن جهة أخرى يعتبر مسؤولاً اتجاه الغير قد يكونون المساهمين، البنوك، وبصفة عامة كل الآخرين الذين تضرروا من أفعاله.

1-2: المسؤولية الجزائية : يعاقب القانون الجزائري التصرفات الإنسانية التي تعتبر خطيرة على المجتمع، ومن أمثلة ذلك: الاختلاس، انعدام الثقة، عدم احترام تشريعات العمل

(1) – BENMANSOUR M^{ed} Elbachir : commissariat aux comptes : science/ réconciliation, séminaire du Conseil de l'Ordre National, Hôtel El-Aurassi, Avril 2006, p 7-8.

(2) - القانون التجاري، مرجع سابق، ص 202.

« *infraction de loi de travail* »، عدم الامتثال إلى التشريعات الجبائية⁽¹⁾، والمراجع كباقي أفراد المجتمع معني بهذه المسؤولية، إذا حدث قصور في أداء واجبه، ونجد المشرع الجزائري قد عالج هذه النقطة في المادة 52 من القانون 91-08 التي تنص على: "يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات و المحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني"⁽²⁾، وفي هذا الصدد قد يكون المراجع المصدر الأول للخطأ « *Auteur* »، أو متواطئ « *Complice* »، ففي الحالة الأولى يكون المراجع مسؤول مسؤولية جزائية عند قيامه بالمخالفات التي نص عليها القانون التجاري وهي:

- الممارسة الغير قانونية وعدم احترام شفافية المهنة " وهو ما نصت عليه المادة 54 من القانون 91-08".
- القيام عمدا بممارسة أو الاحتفاظ بوظائف المراجع بالرغم من عدم ملائمتها " المادة 829 من القانون التجاري".
- عدم احترام مبدأ الاستقلالية " وهذا ما نصت عليه المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري".
- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة " المادة 830 من القانون التجاري"
- إفشاء السر المهني " وهو مانصت عليه المادة 830 من نفس القانون".

ثانيا: المسؤولية المهنية

بالإضافة إلى المسؤولية القانونية فإن المراجع يتعرض للمسؤولية المهنية، وهذه المسؤولية تنظمها المعايير والقواعد السلوكية و الأخلاقية للمهنة والتي تمثل في مفهومها الأمانة المهنية.

إن المسؤولية المهنية لا تقل أهمية عن المسؤولية القانونية، لأن المراجع هنا يعرض سمعته إلى الانهيار وكرامته إلى الضياع خصوصا إذا تعرض لجزاءات تأديبية كالوقف المؤقت أو الشطب من قائمة مزاولي المهنة، و نجد المشرع الجزائري بموجب المادة 53 من القانون 91-08 يتطرق إلى المسؤولية المهنية التأديبية للمراجع التي يمكن أن تترتب اتجاه المنظمة الوطنية عن مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية و التي يمكن حصرها في:

(1) – Alain Mikol, op-cit, p 172.

(2) قانون 91-08، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20 الصادرة بتاريخ 16 شوال 1411، ص 656.

(2) – Benmansour Med El-Bachir, op-cit, p :11-12.

- مخالفة القوانين و تنظيمات المهنة.

- السلوك المخالف لشرف المهنة.

- الإهمال المهني.

بالنسبة إلى نصوص المواد سواء الخاصة بقانون 91-08 المنظم لمهنة مراجعة الحسابات بالجزائر أو القانون التجاري يمكنكم الإطلاع عليها في آخر البحث كملاحق.

مما سبق يمكن تلخيص أهداف، فرضيات، معايير وقواعد سلوك وآداب المهنة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (1-2): مضمون المراجعة وفلسفتها

أهداف المراجعة	فروض المراجعة	معايير المراجعة			قواعد وأداب السلوك المهني
		معايير عامة	معايير العمل الميداني	معايير إعداد التقرير	
<u>الهدف الرئيسي:</u> إبداء رأي فني محايد بخصوص صدق وعدالة القوائم المالية. <u>أهداف فرعية:</u> - الملكية. - التقييم. - الوجود	- قابلية البيانات للفحص. - لا تعارض محتمل في المصالح. - خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم من أي أخطاء. - نظام الرقابة الداخلية جيد يوفر درجة ثقة أكبر في المعلومات المالية. - صدق وعدالة عرض القوائم المالية يعني ضمناً إتباع القواعد المحاسبية المتعارف عليها. - تصرف المراجع كمراجع فقط - استقلال المراجع	1- التأهيل العلمي والعملية للمراجع. 2- الاتجاه العقلي المحايد 3- بذل العناية المهنية اللازمة.	1- التخطيط السليم للمراجعة " برنامج المراجعة" والإشراف السليم على المساعدين. 2- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية. 3- الحصول على أدلة وقرائن المراجعة.	1- إعداد قوائم مالية وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها. 2- الثبات في تطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها. 3- الإفصاح الكافي والمناسب. 4- التعبير عن رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة	1- الاستقلال والموضوعية. 2- القدرة والمعايير الفنية. 3- المسؤوليات تجاه العملاء. 4- المسؤوليات اتجاه الزملاء مزاوولي المهنة. 5- مسؤوليات وأعمال أخرى (العمولات، الأعمال المحضورة).

المصدر: من إعداد الباحث

خاتمة الفصل:

تمحور اهتمامنا في هذا الفصل في التعرض للمراجعة بشكل عام والتتقيب في مضمونها من حيث التطور التاريخي، فلسفتها، خصائصها، والمعايير التي يسترشد بها فضلا عن الآداب والسلوك المهني التي يسير على خطاه المراجع، فالمراجعة عبارة عن عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة عن الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية تم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية. فهي وفقا لهذا التعريف عملية تحليلية انتقادية شبيهة إلى حد بعيد بعملية التشريح، تقوم على فحص جميع مستندات المؤسسة والتحقيق من مدى مطابقة عناصر القوائم المالية للواقع الفعلي، وفي الأخير تمكن هذه العملية المراجع من إبداء رأي محايد ومستقل عن المركز المالي الحقيقي ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في شكل تقرير والذي يمثل لب هذه العملية.

وحتى تصل هذه العملية للهدف التي تصبوا إليه بكفاءة كان لزاما عليها أن تعتمد على أسس ومعايير منطقية محددة تضبط طريقة إنجازها والأسس التي يجب توفرها، كما أن الشخص المزاوّل لها يجب أن يكون مستقلا، مؤهلا تأهيلا علميا وعمليا، وبالإضافة إلى هذه المعايير وضعت الجهات المنظمة للمهنة مجموعة من القواعد تعبر عن أخلاقيات وآداب تحكم علاقة مزاوليها ببعضهم البعض فضلا عن علاقة المراجع مع العميل، واستوجبت على من يخل بها مسؤولية تختلف هذه المسؤولية حسب الجهة التي تصدرها فقد تكون جزائية أو مدنية يفرضها القضاء ويحكمها القانون كما قد تكون مهنية تفرضها الجهة المنظمة.

الفصل الثاني

الخطوات والإجراءات العامة لإنجاز
مهمة المراجعة المحاسبية

مقدمة الفصل:

تعتبر المراجعة المحاسبية فحص منهجي يقوم به شخص محترف، كفاء ومستقل بغية إبداء رأيه المحايد حول مصداقية قائمة المركز المالي وقائمة الدخل داخل المؤسسة. فبعد أن يستوفي المراجع كل الشروط القانونية التي تمكنه من مباشرة مهامه بكل حياد واستقلالية لابد عليه أن يتبع منهجية واضحة وفق مراحل محددة تمكنه من إنجاز مهامه بكل انتظام وعلى أكمل وجه، فقبل أن يشرع المراجع بتنفيذ مهمته عليه أن يلم بمختلف جوانب عمله، حيث أنه يباشر عمله بجمع المعلومات والبيانات حول المؤسسة موضوع الدراسة والمحيط الخارجي لها، وذلك لتمكينه من وضع برنامج عمل.

بعد إعداد المراجع برنامج العمل ومهما تكن المهمة الملقاة على عاتقه، فأول ما يبدأ به هو تقييم نظام الرقابة الداخلية ليتأكد من صحة ودقة المعلومات ومدى إتباع السياسات المعنية من طرف المؤسسة، ثم يقوم بمعاينة وفحص الحسابات السنوية أين يقوم المراجع بتجميع العناصر اللازمة والكافية من أجل إعطاء أدلة تتصف بالكم والنوع لتبرير رأيه الذي يدلي به حول الحسابات السنوية.

بناء على ما سبق سوف نتعرض في هذا الفصل إلى مختلف المحطات الهامة في عمل المراجع بدءا بالتخطيط لعملية المراجعة، مروراً بتقييم نظام الرقابة الداخلية لنتعمق فيما بعد في إجراءات المراجعة المحاسبية كل على حدة، الأصول والخصوم في قائمة المركز المالي، الإيرادات والتكاليف في قائمة الدخل، كما سوف نتطرق إلى كيفية تنظيم الملفات وما هي الطرق التي يسلكها المراجع في مهمته للوصول إلى أدق النتائج. تجدر الإشارة هنا أن إعداد التقرير يعتبر أهم نقطة تتوج بها عملية المراجعة وتجنباً للتكرار الممل لم نتطرق إليها لاعتبار أننا أسهبنا في الفصل الأول بمعالجة التقرير.

المبحث الأول: التخطيط في عملية المراجعة

- يعد التخطيط المناسب مطلباً أساسياً وحيوياً لإتمام عملية المراجعة بنجاح وفي الوقت المقرر، فبمجرد أن يحدث اتفاق مبدئي بين المراجع والمؤسسة بخصوص المهمة الواجب أدائها والمسؤوليات التي سيتحملها كل منهما (وهو ما يعرف بـخطاب التعاقد)، يجب أن يبدأ المراجع في التخطيط لعملية المراجعة، وهذا التخطيط يتطلب ضرورة تحديد إستراتيجية المراجعة الشاملة والمناسبة، وإلتزام هذا يعتمد عادة المراجع على مجموعة من الوسائل والتقنيات. وتجدر الإشارة أن لعملية التخطيط مجموعة من الأهداف نوجزها في النقاط التالية:
- التحديد الواضح والدقيق لأهداف عملية المراجعة.
 - التحديد المسبق لأهم المشاكل والعقبات المتوقعة التي قد تواجه المراجع وتحديد الحلول المناسبة لها.
 - التحديد الواضح لكافة السياسات والإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة من خلال إعداد وتصميم برنامج المراجعة الملائم.
 - توزيع خطوات وإجراءات المراجعة بين أعضاء فريق المراجعة والتنسيق بينهم بالشكل الذي يساعد على تنفيذ وأداء المهمة على أكمل وجه.
 - تحديد التوقيت المناسب لإجراءات المراجعة اللازمة لإنجاز عملية المراجعة بسرعة.
 - على ضوء ما سبق سوف نتطرق في المطالب التي خصصت لهذا المبحث إلى جملة الأمور التي تطلبها عملية التخطيط دون أن ننسى أن نعرض على أهم الوسائل التي سوف يستخدمها المراجع خلال تأديته مهامه.

المطلب الأول: المعرفة الشاملة بالمؤسسة

مهما تكن نوعية المهمة الملقاة على عاتق المراجع، فأول ما يبدأ به هو معرفة المعلومات العامة التي تخص المؤسسة موضوع المراجعة، فليس من الممكن تصور مهمة مراجعة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة. وفي هذه المرحلة لا يبحث المراجع على خلق رأي بقدر ما يبحث عن معلومات عن المؤسسة والمحيط التي تنشط فيه سعياً من وراء ذلك إلى التعرف عن الأخطار المعرضة لها، وعملية جمع المعلومات لا يقوم بها المراجع أثناء عملية التخطيط فقط فيفترض أنه تطرق إليها قبل ذلك أثناء عملية قبول المهمة).

وعلى ضوء ذلك فإن مرحلة الحصول على معلومات عامة تعتبر مرحلة جد هامة خصوصا إذا تعلق الأمر بمؤسسة جديدة، فهذه المرحلة تهدف إلى تكوين نظرة شاملة وفهم عام لدى المراجع لكي تساعده على وضع برنامج عمل جيد، ولحصر المعلومات التي يحتاجها والتي يستعملها فعلا، فشغله الشاغل في هذه المرحلة هو محاولة الإجابة عن جملة الأسئلة التالية:

- ما هو القطاع التي تنشط فيه المؤسسة؟ "المحيط الاقتصادي، مكانة المؤسسة في السوق وخاصة من جانب المنافسة"

- ما هي مختلف أنشطة المؤسسة؟ "نوع الأنشطة والخدمات التي تقدمها".

- من هم المسؤولون عن مختلف الأنشطة العملية والتنظيمية في المؤسسة؟

- ما هو التطور التاريخي للمؤسسة؟

- ما هي الوسائل التقنية المستعملة على المستوى العملي؟

- ما هي الوسائل المستعملة على المستوى التنظيمي؟

ولكي يتمكن المراجع من الوصول إلى هذه الإجابة التي ترضي نزغته المهنية فهو يلجأ إلى استعمال ثلاثة وسائل أو تقنيات هي (2): الإطلاع على الوثائق والمستندات، الزيارات الميدانية والحوارات (المقابلات).

1- الإطلاع على الوثائق والمستندات: في أول المطاف يجب أن يحصل المراجع على ثلاثة أنواع من الوثائق وهي: عقد الشركة، القانون الأساسي ومحاضر اجتماعات الإدارة وحاملي الأسهم.

1-1: عقد الشركة والنظام الأساسي يتم التصديق على عقد الشركة من قبل الولاية التي تعمل فيها المؤسسة وهو يمثل المستند القانوني الضروري للاعتراف بالمؤسسة كوحدة اقتصادية، ويتضمن الاسم الدقيق للمؤسسة، تاريخ إنشائها، سببها الاجتماعي، أنواع وكميات أسهم رأس المال المصرح به، الأنشطة المرخص للمؤسسة القيام بها، وعند تحديد رأس المال يجب توضيح المعلومات المتعلقة بحقوق التصويت لكل فئة والقيمة الاسمية للسهم. ويمثل النظام الأساسي القواعد والإجراءات التي سيتبعها المساهمون في المؤسسة، ويتم تحديد عدد اجتماعات المساهمين، طرق التصويت داخل مجلس الإدارة وسلطات ومسؤوليات مديرو المؤسسة.

(1) – Lionel Collins, Gerard Valin, op-cit, p :52.

(2) – Henri Bouquin : Audit, encyclopédie de gestion, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 1997, p :209

1-2: **محاضر الاجتماعات** : تتمثل في السجلات الرسمية لاجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين، وتتضمن ملخصات لأهم الموضوعات التي تم مناقشتها في هذه الاجتماعات والقرارات التي تم اتخاذها بواسطة أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين. بالإضافة إلى هذه الوثائق القانونية الأساسية التي يجب أن يطلع عليها المراجع، فبإمكانه كذلك طلب: الهيكل التنظيمي، تقارير المراجعين الداخليين والخارجيين، وثائق مالية من ميزانية وجدول حسابات النتائج لسنوات سابقة...

2- الزيارات الميدانية: تعني بها زيارة المراجع للهيكل المختلفة للمؤسسة موضوع المراجعة من مكاتب، ورشات الإنتاج، مراكز التخزين... بحيث أن هذه الزيارات تتيح للمراجع فهم أفضل للمؤسسة ونظامها، ملاحظة حالة الاستثمارات وقيم الاستغلال بالمؤسسة، كما تتيح له فرصة تحسس مشاكل الرقابة، وفي الأخير تسمح له بطرح مجموعة من التساؤلات من حيث ملكية الأصول، صيانتها والتأمين عليها.

3- الحوارات/ المقابلات: تسمح الحوارات للمراجع باستكمال المعلومات التي حصل عليها من خلال الإطلاع على السجلات والوثائق والزيارات الميدانية وتكون سواء مع المسؤولين الرئيسيين أو المستخدمين، كما قد تكون من خلال الاتصال والاحتكاك بالمراجع السابق للمؤسسة المنتهية عهده.

وانطلاقاً من الإلمام الشامل بالمعلومات العامة حول المؤسسة المتحصل عليها بالطرق السابقة الذكر يستطيع المراجع تحديد أهداف المراجعة، فكل خطوة في مهمته لابد أن تتدرج ضمن هدف معين وواضح، إذ أنه من المستحيل مراجعة كل العمليات المحققة في المؤسسة. وبناءاً على ما سبق سيحدد المراجع العمليات الأكثر عرضة للخطر والتركيز على العناصر التي تكثر فيها الأخطار سواء أثناء تنفيذ العمليات أو عند المتابعة لها، والتي نحصرها في:

1/ أخطار عامة: وهي التي تتعلق بالمحيط الخارجي والتنظيم العام للمؤسسة وكذا درجة كفاءة المسؤولين والأفراد.

2/ أخطار محاسبية ومالية: وهي الأكثر خطورة مثل الأخطاء المتعلقة بالجرد أو تقييم الأصول.

3/ أخطار ناتجة عن خلل في نظام الرقابة الداخلية: وذلك إما عند تصميم هذا الأخير أو سوء فهمه وتطبيقه.

المطلب الثاني: برنامج المراجعة

يمثل برنامج المراجعة أهم مرحلة من مراحل عنصر التخطيط للمراجعة، حيث يعطي توضيح للخطوط العريضة التي تقوم عليها، ويساعد على تحديد الإجراءات التفصيلية والتعليمات المكتوبة اللازمة لتنفيذ هذه الإجراءات وتحديد أوقاتها بطريقة منظمة ومعقولة، مع إبلاغ هذه التعليمات لكافة الأقسام التي تدخل في مجال المراجعة، وحتى يكون برنامج المراجعة ذو جودة عالية فعلى المراجع أن يقوم بتقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية الذي سيتولى فحصه فحصا دقيقا لمعرفة مدى كفايته وسلامته ومدى إمكانية الاعتماد عليه في الخطة وتحديد المشاكل التي ستواجهه أثناء قيامه بعمله.

وبرنامج المراجعة يخدم عدة أغراض منها: أنه دليل ملخص لما يجب أن يقوم به

المراجع

ومساعديه من أعمال، وهو أيضا تعليمات فنية تفصيلية يطلب المراجع تنفيذها من مساعديه (1)، وهو دليل للعمل المنتهي أي بعد إتمام عملية المراجعة ومن هنا يظهر جليا دور البرنامج في كونه أداة رقابة وتخطيط يستطيع المراجع من خلاله تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التي أمضيت في كل عملية (2).

وبناء على ما تقدم يجب على المراجع أثناء رسمه وتصميمه لبرنامج العمل أن يضع

نصب عينيه النقاط التالية (3):

- إعداد البرنامج في حدود نطاق الفحص الذي عهد إليه القيام به، بحيث إذا كانت المراجعة كاملة يتعين أن يتضمن البرنامج الخطوات اللازمة لتنفيذها، وإذا كانت المراجعة جزئية فيجب أن يعد البرنامج في حدود ذلك.

- تحديد مستوى الاختبار وفقا لنتائج فحصه الأولى وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

- تحديد الأهداف المرغوب تحقيقها من كل خطوة من الخطوات التي يشملها البرنامج لكون عملية المراجعة وسيلة لا غاية كما سبق وأن أشرنا.

- إتباع طريقة المراجعة التي تتماشى مع ظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، بحيث يراعي الأسماء الخاصة التي تطلقها المؤسسة على الدفاتر والسجلات والتي يجب أن تتفق مع ما يرد في البرنامج.

(1) - محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق، ص 189.

(2) - Armand Dayan, op-cit, p :891

(3) - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 141.

- تجميع أكبر قدر من الأدلة وقرائن الإثبات باستخدام وسائل المراجعة التي سنتطرق إليها في المطالب الأخير من هذا المبحث.

- تحديد مسؤولية كل مراجع من المساعدين عند تنفيذ مرحلة من المراحل التي يتكون منها البرنامج.

وتأسيسا على ما سبق فبرنامج المراجعة ليس سردا للخطوات التي ستتبع في عملية المراجعة، بل هو خطة محكمة لتحقيق أهداف معينة وفق مبادئ ومستويات متعارف عليها بين ممارسي المهنة، ولكي تنجح هذه الخطة يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص يمكن إيجازها في النقاط التالية:

- **المرونة:** يجب عند تصميم برنامج المراجعة أن يتميز بالمرونة على أساس أنه يقبل أي تعديل أو تغيير خلال تنفيذ البرنامج عند ظهور أي متغيرات أو أسباب تستدعي ذلك.

- **الشمولية:** يجب أن يشمل البرنامج بكل مراحل وخطواته على كافة إجراءات المراجعة المطلوب مراجعتها.

- **السهولة في التنفيذ:** يجب أن يتميز البرنامج بالوضوح ويساعد على تنفيذه بيسر وسهولة في الزمن المحدد لكل عنصر من العناصر الخاضعة للمراجعة.

بالإضافة إلى هذا تجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن وضع برنامج موحد للمراجعة بكافة أنواعها بحيث يطبق على المؤسسات المختلفة أو المماثلة، وذلك بسبب اختلاف الظروف الخاصة بكل مؤسسة، ويمكن القول بأن هناك نوعين من برامج المراجعة هما:

أولاً: برامج المراجعة ثابتة: (مرسومة مسبقاً) وهي نماذج مطبوعة ثابتة تحتوي على كل الخطوات التي يطلب من مساعدي المراجع القيام بها مع تعديلها في نقطة أو أكثر في ضوء ما يحصل عليه من بيانات ومعلومات على المؤسسة ولهذه البرامج مزايا عديدة أهمها:

- أنها تعتبر تعليمات صريحة وواضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها.

- أنها ضرورية في المشاريع الكبيرة المتشعبة لإحكام خطة العمل.

- أنها تمكن بل تساعد على تقسيم العمل بين المراجع ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه.

- أنها تطمئن المراجع إلى عدم السهو عن اتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية، كما تحول دون التكرار لبعض المراحل⁽¹⁾.

(1) - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 153.

- أنها تمكن المراجع من متابعة ما أنجز فعلا، ومعرفة الوقت المطلوب لإتمام العمليات التالية.
- أنها تعتبر قرينة على قيام المراجع بالمهمة طبقا للأصول والمبادئ المتعارف عليها، وبدل العناية المهنية اللازمة إذا ما وضع المراجع موضع المساءلة عن إهمال أو تقصير.
- وعلى الرغم من أهمية المزايا التي يحققها هذا النوع من البرامج إلا أنه يشوبه بعض العيوب لعل أهمها:
- يحول خطوات المراجعة إلى عملية روتينية، ويحد من قدرة المراجع من الابتكار والتجديد في عمله.
- تكرار استعمال البرنامج من سنة إلى أخرى يؤدي إلى عدم إجراء أي تعديلات تكون ناتجة عن فحص نظام الرقابة الداخلية.
- ثانيا: برامج مراجعة يتم إعدادها أثناء التنفيذ: يحتوي هذا النوع على تحديد الخطوات العريضة لعملية المراجعة، أما التفاصيل وكمية الاختبارات فيتم تقريرها أثناء القيام بعملية المراجعة، وعليه فهذا النوع من البرامج يحتاج إلى مراجع لديه خبرة عملية كبيرة ودراية علمية كافية.

المطلب الثالث: أوراق وملفات العمل

- إن الجزء الكبير من وقت المراجع مخصص لتخطيط وإعداد ومراجعة أوراق وملفات العمل، لأنها تزيد من الكفاءة المهنية للمراجع، وتساعد في أداء مهامه وإعداد تقريره، كما أن المراجع يستعمل أوراق العمل من سجلات محاسبية ووثائق مالية لتدعيم وإثبات العمل الذي قام به.
- ومما سبق يمكن تعريف أوراق العمل بأنها ⁽¹⁾ " كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المراجع الأسس الذي يستند إليها في إعداد التقرير، والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على إتباع العناية المهنية اللازمة أثناء عمليات الفحص".
- على ضوء هذا التعريف تتمثل أهداف أوراق العمل الرئيسية فيما يلي⁽²⁾:
- يستعملها المراجع كمصدر للمعلومات سواء في إعداد التقارير أو الإجابة على أي استفسارات من قبل المؤسسة التي يتم مراجعتها.
 - تسجيل ما تم من أعمال وما ظهر من مشاكل واجهت فريق المراجعة.

(1) - محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، مرجع سابق، ص 259-260.

(2) - Lawrence B Sawyer : la pratique de l'audit interne, 2^{ème} édition, Publi-union, Paris, 1976, p368-369.

- المساعدة في تنفيذ عملية المراجعة بيسر ووضوح.
- أوراق العمل هي في حد ذاتها دليل إثبات على ما أنجز من أعمال المراجعة وبالتالي تعتبر الدعامة لرأي المراجع.
- تعتبر أداة دفاعية تعزز وتؤيد رأي المراجع في حالة ما إذا وضع هذا الأخير موضع مساءلة من طرف إدارة المؤسسة أو أمام أي هيئة تأديبية.
- تعتبر كقاعدة للبيانات ومرجع لأي مراجعة أخرى، فهي تساعد على القضاء على إعادة بعض الأعمال من الصفر.
- نظرا لأهمية الأهداف المتوخاة من أوراق وملفات العمل يجب أن تتصف هذه الأخيرة بمجموعة من الصفات أهمها:
- يجب أن يكون لكل عنصر يظهر في أوراق وملفات العمل هدف مرتبط بالمهام التي يقوم بها المراجع.
- عدم ترك أية أسئلة أو علامات استفهام، أو أية نقاط أو ملاحظات غير كاملة في أوراق وملفات العمل.
- يجب بيان مصادر الأرقام وأية معلومات أخرى تتضمنها أوراق العمل، ويجب أن يخصص مكان معين في ورقة العمل لبيان هذا المصدر.
- يجب أن يكون لهذه الملفات عنوان يتضمن اسم المؤسسة والفترة التي تغطيها المراجعة، وما يجب عمله وأخيرا مكان لتوقيع الشخص الذي أعد ورقة العمل وتاريخ إعداده إياها.
- عموما وعلى اعتبار أن أوراق وملفات العمل هي وسيلة لتجميع كل القرائن وأدلة الإثبات التي يحتاجها المراجع للتعبير عن رأيه سوف تتعدد تلك الأوراق بصورة كبيرة ولكن من الأنواع الرئيسية لأوراق العمل في المراجعة ما يلي⁽¹⁾:
- برنامج المراجعة والتي تطرقنا له بالتفصيل في المطلب السابق.
- موازين المراجعة والتي تعتبر حلقة الاتصال بين حسابات دفتر الأستاذ وبين القوائم المالية الختامية والتي يتعين على المراجعة أن يبدي رأيا في مدى سلامتها.
- الجداول الملحقة والتي يتم إعدادها من طرف المراجع للإفصاح عن العمل الذي أنجز في تجميع القرائن والأدلة للحصول على اقتناع حول دقة الحسابات.
- المصادقات التي يحصل عليها المراجع من المتعاملين مع المؤسسة من زبائن، بنوك وموردين مع التأكد من مدى صدق هذه الأخيرة.

(1) - محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، مرجع سابق، ص 262-263.

- المحاضر والمستخرجات من العقود والسجلات الأخرى بحيث يقوم المراجع بمراجعة كل العقود المرتبطة بعمليات المؤسسة.
- القيود الدفترية والتسويات.
- تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة والذي يبين نقاط القوة والضعف والتوصيات اللازمة حتى يمكن القيام بالعمليات التصحيحية.
- المسودة الأصلية لتقرير المراجع والتي يمكن أن يرجع إليها المراجع عند الحاجة.

وفي هذا المجال قد يقوم المراجع بإعداد ملف لأوراق العمل وهو ملف يحوي جميع أوراق العمل وجميع الأعمال ذات العلاقة والتي يحتاجها المراجع من أجل تنفيذ الأعمال ببسر ودقة وكفاءة مهنية عالية، ويمكن تقسيمه (أي الملف) إلى قسمين أساسيين هما:

أولاً: الملف الدائم: ويشمل هذا الملف البيانات الخاصة بالمؤسسة والمذكرات الدائمة والثابتة نذكر منها⁽¹⁾:

- نبذة تاريخية عن المؤسسة والتطورات التي مرت بها منذ التأسيس.
- عقد تكوين المؤسسة والنظام الأساسي.
- تقرير المراجعين السابقين.
- الدفاتر والسجلات الممسوكة.
- ملخص القرارات الهامة التي أصدرها مجلس الإدارة والجمعية العامة مما لها صلة بالحسابات والمركز المالي للمؤسسة.
- الحسابات الختامية لعدة سنوات.
- وهكذا حتى يشكل الملف الدائم معلومات مفيدة ذات الطابع الدائم حول المؤسسة يستوجب:
- انتظام مسك الملف الدائم.
- إقصاء المعلومات القديمة، والتي لم يعد لها أي فائدة.
- القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الكبير

ثانياً: الملف الجاري : ويحتوي على المعلومات الحالية المتعلقة بعملية المراجعة لهذا العام، وتتضمن هذه المعلومات مايلي:

- مصادقات العملاء ومراسلات البنك.

(1) - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 144.

-برنامج المراجعة.

-الحسابات الختامية والميزانية عن الفترة الحالية.

-التقارير الدورية عن سير إجراءات المراجعة التي يعدها المراجع ومساعديه.

-ملخص لمحاضر جلسات الإدارة والجمعية العامة خلال السنة.

وفي ختام دراستنا لأوراق وملفات العمل ينبغي على المراجع مراعاة مايلي:

- الاحتفاظ بملفات العمل لأطول فترة ممكنة بحيث لا تقل عن أية فترة للتقادم.

- يجب على المراجع عدم التصرف في هذه الأوراق والملفات أو إعطائها لأي جهة أخرى غير الجهة التي تخصصها هذه الملفات.

المطلب الرابع: وسائل وتقنيات المراجعة المحاسبية

إن الإثبات في عملية المراجعة يعني كل ما يحصل عليه المراجع من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها مما يستطيع أن يدعم به رأيه الفني المحايد، ويعتبر دليل الإثبات بيئة قاطعة بحد ذاتها أما القرينة فتستعمل لتعويض الدليل في الحالات المستعصية الذي يصعب فيها الحصول على الدليل، ويتكون معظم عمل المراجع من جمع الأدلة والقرائن، فالسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو ما هي الوسائل والتقنيات التي يلجأ إليها المراجع لجمع الأدلة الكافية؟ ومن هذا المنطلق فأساليب المراجعة المحاسبية متعددة أهمها:

أولاً: المعاينة و الجرد الفعلي

يجب أن يطلع المراجع على الأصل المختص والوثائق المثبتة لوجوده والقيام بعمليات العد أو القياس أو الوزن...وفائدة من الجرد تكمن في التحقق من الوجود الفعلي حيث يعتبر هذا الأخير من أهم القرائن والأدلة عند القيام بفحص عناصر المركز المالي، وتقتصر عملية الجرد على الأصول المادية الملموسة مثل: الاستثمارات، المخزونات، الحزينة ومحتوياتها... ولكي تتوفر الحجية في عملية الجرد يجب أن تتوفر الشروط التالية:

- أن يكون المراجع حاضراً لعملية الجرد إذ ليس أقوى من دليل يحصل عليه المراجع بنفسه⁽¹⁾.

⁽¹⁾ – Hevré Hutin : toute la finance, édition d'organisation, Paris, 2005, p :220

- أن يكون قادرا على التعرف على مدى جودة أو عدم جودة الأصول موضوع الجرد ومدى صلاحية استعمالها.

- أن يقوم بجرد الأصول المماثلة في وقت واحد حتى لا تتم عملية إحلال بعضها محل البعض الآخر.

ثانيا: مراجعة المستندات

المستندات هي السجلات والأوراق التي تنشأ نتيجة عمليات المؤسسة مع الغير وداخل المؤسسة، حيث أن كل عملية ينتج عنها مستند مؤيد لها وتعتبر المستندات من الأدلة القوية حيث أنها مكتوبة وفقا للأصول القانونية والشرعية، وتعتبر مراجعة المستندات جوهر عملية المراجعة حيث أنها تقوم على عملية التحقق من وجود مستند يؤيد كل العمليات التي تمر في المؤسسة، وكذلك التحقق من سلامة وقانونية المستندات وكذا التسجيل المحاسبي، ولذلك يجب على المؤسسة الاحتفاظ بالمستندات وصورها. ومن أمثلة تلك المستندات: فواتير البيع والشراء، الشيكات، بوليصات التأمين، طلب الشراء، وصول استلام البضاعة...وبما أن مراجعة المستندات تعتبر جوهر عملية المراجعة كما سبق وأن اشرنا فإنها تتطلب من المراجع فحص المستند ذاته للتحقق أن المستند يخص المؤسسة ويخص الفترة الحالية محل المراجعة، وأنه مرتبط بعملية حقيقية وليست وهمية، وتجدر الإشارة هنا أن هناك بعض المؤسسات تتعامل بعدد هائل من المستندات يصعب إن لم نقل يستحيل على المراجع القيام بالفحص الشامل لتلك المستندات لذلك فهو يلجأ إلى الأساليب الإحصائية⁽¹⁾ كاستخدام العينة الإحصائية والتي تستغرق وقت أقصر.

يوجد نوعان من المستندات التي يتعامل معها المراجع أثناء عملية المراجعة وهي:

أ/ مستندات داخلية : وهي المستندات التي تصدرها المؤسسة نفسها وتستخدم م إما لأطراف خارجية مثل فواتير البيع أو تستخدم داخل المؤسسة مثل: إيصالات النقدية.

ب/ مستندات خارجية: وهي المستندات التي تحصل عليها المؤسسة من أطراف خارجية مثل: فواتير الشراء، الكشوفات البنكية... وينظر إلى هذه المستندات على أنها ذات حجية أقوى من المستندات الداخلية.

وعموما هناك عدة اعتبارات يجب على المراجع مراعاتها عند القيام بمراجعة المستندات أهمها⁽²⁾:

⁽¹⁾ - Ibid ,p 219.

⁽²⁾ - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 136.

- أن يكون المستند المقدم صحيحاً من النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية وموقعا من قبل من لهم سلطة التوقيع.
- أن يحمل اسم المؤسسة محل المراجعة، أي يكون موجها إليها وليس لأحد الموظفين أو المديرين.
- أن يكون تاريخ المستند واقع في الفترة المالية الخاضعة للمراجعة بدلا من تقديم مستندات خاصة بفترات أخرى من أجل الغش والاختلاس.
- أن يكون المستند أصلا وليس صورة منه، وإذا ما حدثت ظروف قاهرة على المراجع أن يستعين بقرائن أخرى.

ثالثا: نظام المصادقات

المصادقات عبارة عن شهادات أو إقرارات من الغير مرسلة إلى المراجع مباشرة بالموافقة أو الاعتراض على صحة أرصدة الحسابات، تعتبر المصادقات أكثر أدلة الإثبات صلاحية وإقناعا للمراجع، ويلجأ إليها للتحقق من أرصدة العملاء والموردين مثلا أو الحصول على شهادات من البنوك بأرصدة المؤسسة لديها⁽¹⁾، كما يلجأ المراجع إلى المصادقات في كثير من الأحيان للتحقق من وجود أو ملكية أصل معين مثل: مصادقات للتحقيق من وجود أوراق مالية مرسلة للبنك في تاريخ استحقاقها. وعند اللجوء إلى المصادقات فإن المراجع لا يستطيع طلب المصادقة ومخاطبة الطرف المعني بنفسه حيث لا توجد علاقة مباشرة بين المراجع والطرف الآخر، وإنما يتم إرسال المصادقة عن طريق المؤسسة تحت إشراف المراجع وترسل الردود إلى المراجع مباشرة.

والمصادقات لها عدة أنواع منها⁽²⁾:

- مصادقات إيجابية: وهنا يطلب من الطرف الآخر إرسال إقرار كتابي حول صحة أو خطأ رصيد الحساب الموضح في المصادقة، لذلك يتوقع الرد في الحالتين " خطأ أو صواب".
- مصادقات سلبية: وهنا يطلب من الطرف الآخر إرسال إقرار كتابي في حالة خطأ الرصيد المبين بالمصادقة فقط، ولهذا يعاب على هذا النوع اعتبار عدم الرد صحة مطابقة الرصيد، إذ لا يستطيع المراجع الجزم حيث قد يكون عدم الرد نتيجة عدم اهتمام الطرف الآخر بالرد.

⁽¹⁾ - Hevré Hutin ,op-cit, p :220

⁽²⁾ - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 137.

- مصادقات عمياء : وهنا لا يظهر الرصيد المطلوب المصادقة عليه في خطاب المؤسسة للطرف الآخر، وإنما يطلب من هذا الأخير إقرار كتابي بالرصيد كما يظهر في دفاتره، ولهذا يفضل هذا النوع من المصادقات على سابقه.

رابعاً: الاستفسارات

نظام الاستفسار هو مجموعة من الأسئلة توجه إلى جهة معينة أو شخص معين للحصول على معلومات وإجابات مرضية عن هذه الأسئلة، ومن الممكن أن تكون هذه الاستفسارات في شكل رسائل مكتوبة موجهة إلى الغير أو تكون في شكل أسئلة شفوية من قبل المراجع إلى الشخص أو الجهة المقصودة، ومع ذلك فإن الأسئلة الشفوية تكون أقل صلاحية من أدلة الإثبات التي تنتج أثناء الملاحظة والفحص إلا أنها تعطي المراجع إجابات عن تساؤلات قد لا يتمكن من الحصول عليها بالوسائل الأخرى.

يقوم المراجع بتوجيه هذه الأسئلة في كافة مراحل عملية المراجعة مثل: مرحلة التخطيط، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية... ومن أمثلتها: استفسار عن نظام الرقابة الداخلية للتحقق من قوة أو ضعف هذا الأخير، استفسار عن بعض الالتزامات الغير مثبتة بالدفاتر... وعموماً فإن الإجابات التي يحصل عليها المراجع لا تعتبر دليل إثبات قوي، لذلك لا يستطيع المراجع الاعتماد عليه إلا إذا كان الشخص الموجه له الاستفسار ذو معرفة ودراية كاملة بالشئ الذي يسأل عنه، وأن تتوفر لدى هذا الشخص درجة عالية من المسؤولية والأمانة.

خامساً: المراجعة الحسابية

وهي عبارة عن مراجعة صحة المجاميع، ومراجعة نقل المبالغ من صفحة للتي تليها، أو ترحيلها من اليوميات إلى حسابات الأستاذ، مع مراجعة العمليات الحسابية في المستندات والكشوف والقوائم المالية⁽¹⁾. ويلجأ المراجع لهذه الطريقة للتأكد من الدقة الحسابية وعدم وجود أخطاء ارتكابية، وعموماً تتم المراجعة المحاسبية في الآتي:

- مراجعة الأرصدة الافتتاحية ومطابقتها مع الأرصدة السابقة.
- مراجعة ميزان المراجعة والتأكد من توازنه والبحث عن أسباب عدم التوازن إن وجدت.
- مراجعة المستندات المؤيدة للعمليات للتحقق من صحة المستند نفسه.
- مراجعة القوائم المالية ودفاتر الجرد والكشوف حسابيا والتحقق من صحتها.

(1) - نفس المرجع السابق، ص 134

سادسا: المراجعة الانتقادية

تعتبر هذه الوسيلة طريقة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات وهي أن يستخدم المراجع حواسه والتمعن ودقة الملاحظة عند قيامه بالتصفح السريع للدفاتر وملاحظة الحالات الشاذة والتي تلفت انتباهه مثل: وجود بعض الأرصدة للعملاء دون تحرك أو سداد لفترة طويلة.

سابعا: نظام الشهادات

يلجأ المراجع في بعض الحالات إلى الحصول على شهادات أو إقرار من إدارة المؤسسة كدليل إثبات حول عنصر معين مثل: طلب المراجع شهادة من الإدارة حول الإضافات للأصول الثابتة "الاستثمارات"، أو شهادة إعدام ديون العملاء بسبب الإفلاس، ويجب في هذه الحالة على الإدارة أن تتعامل مع هذه الشهادات بنوع من الحذر والدقة كونها تم إعدادها من قبل إدارة المؤسسة محل الفحص.

ثامنا: الاستعانة برأي خبير

المراجع ليس عالما بكل العلوم والفنون فهو مختص في النواحي المحاسبية ومراجعة الحسابات، ولكن توجد بعض حقول المعرفة والعلم لا يستطيع المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة مثل: التأمين، القانون، البترول، الغاز...، ولقد أجاز العرف المهني للمراجع الاستعانة برأي خبير في النواحي المذكورة أعلاه⁽¹⁾، وبالتالي إذا تقرر للمراجع أن النتائج التي توصل إليها في تقرير الخبير تؤيد البيانات المتعلقة بها والواردة بالقوائم المالية، فإن على المراجع أن يفترض بأنه قد حصل على أدلة إثبات كافية وملائمة. أما إذا كان هناك فرق جوهري بين النتائج التي توصل إليها الخبير والبيانات الواردة في القوائم المالية، فيجب عليه في هذه الحالة أن يحصل على رأي خبير آخر، فإذا كان الموضوع لم يحسم فإن ذلك يدعو المراجع عادة إلى التحفظ في رأيه أو الامتناع عن إبداء الرأي.

المبحث الثاني: دور نظام الرقابة الداخلية في خدمة عملية المراجعة المحاسبية

لقد أدى التقدم العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة عدد المؤسسات، وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، فضلا عن تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وزيادة حجم أعمالها.

(1) - يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 181-182.

ولكي لا تتأخر عملية المراجعة المحاسبية، كانت الرقابة الداخلية أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة للمحافظة على الموارد المتاحة، حيث كما سبق وأن ذكرنا أن قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية يتوقف عليه توسيع نطاق المراجعة أو عدم توسيع هذا النطاق، بناءً على ما تقدم سوف نتعرض في هذا المبحث إلى دراسة نظام الرقابة الداخلية على اعتبار أنها نقطة بدء لعملية المراجعة من خلال ثلاث مطالب نعالج فيها المواضيع التالية على التوالي: الإطار الفكري لنظام الرقابة الداخلية، الأدوات التي يلجأ إليها المراجع لتقييم هذا النظام وفي الأخير مراحل تقييمه.

المطلب الأول: الإطار الفكري للرقابة الداخلية

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية

قبل التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية، ارتأينا أن نستهل هذا العنصر بتناول مصطلح الرقابة من النظرية الكلاسيكية، والتي تناولته سنة 1918 من خلال الأب الروحي للإدارة الحديثة فايول، أين كانت الرقابة تنتمي إلى الأنشطة الإدارية كالتنظيم والتنسيق حيث عرفها بأنها: "عملية للتحقق ما إذا كانت الأعمال تتم حسب البرنامج المقرر" بينما تعرض تايلور سنة 1957 إلى مصطلح الرقابة لكن بمفهومه الأوسع وهو الإدارة "فالإدارة تعنى بكل ما يجب أن يقوم به الموظفون والعمال والتحقق ما إذا كان العمل ينفذ بطريقة حسنة" (1). فمنظري المدرسة الكلاسيكية يعتبرون الرقابة بأنها مرتبطة بنظام رسمي للسلطة والتي تظهر في السلم الهرمي للتسيير.

بعد تطرقنا لمفهوم الرقابة بإيجاز، سوف نتطرق فيما يلي إلى تعريف نظام الرقابة الداخلية نستلها بتعريف هيئة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية سنة 1977: " نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة، وتهدف إلى ضمان المحافظة على الأصول ونوعية المعلومات وحمايتها من جهة، وإلى تطبيق تعليمات الإدارة وتدعيم تحسين الأداء من جهة أخرى" (2).

(1) – Heem Gregory : une approche conventionnaliste de l'évolution du contrôle interne, revue française de gestion, 3^{ème} semestre, n° 143, p38-39.

(2) – Raymond Danziger : le contrôle du Bilan Social, revue française de comptabilité, mars 1983, n°134, P152-152.

هذا نصه:

« le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but un coté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci ».

- وعرفته نشرة معايير المراجعة رقم 1 أنه: " خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها، والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية، وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزامات بالسياسات الإدارية⁽³⁾.

- بينما نجد الفيدرالية الدولية للمحاسبة « *International Federation of accountants* » *IFAC* تعرف نظام الرقابة الداخلية سنة 1994 على أنه: "مجموع السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل تحقيق وفي حدود الإمكان، تسيير محكم وتجميع لأنشطتها، فهذه الإجراءات تعني احترام سياسات التسيير، حماية الأصول، الوقاية من حالات الغش والأخطاء واكتشافها، صحة التسجيلات المحاسبية مع استخراج في الوقت المناسب لمعلومات مالية موثوق بها⁽¹⁾.

- في حين نجد لجنة *COSO* « *Committee of Sponsoring Organisation* » المنبثقة عن لجنة *Treadway* تعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه: " عمليات تنفذ بواسطة مجلس إدارة الوحدة أو الإدارة وكل الموظفين وتصمم لتوفير ضمان معقول عن تحقيق الأهداف التالية:

- الاعتماد على القوائم المالية.

- الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات.

- كفاءة وفاعلية العمليات⁽²⁾.

تأسيسا على جملة التعاريف السابقة نخلص إلى أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الوسائل والقوانين والتشريعات التي توضع من طرف إدارة المؤسسة من أجل العمل على ضمان التحكم في وظائف المؤسسة ككل بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها، وبناءا على هذا يمكن سرد أهم الأهداف التي يقوم لأجلها نظام الرقابة الداخلية فيما يلي⁽³⁾:

- حماية الأصول وتنم هذه الحماية بصيانتها والمحافظة عليها ضد الحرائق، السرقة والاختلاس...

(3) - وليم توماس ، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 365.

(1) - Alain Mikol, op-cit, p :141.

« le system de contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures mise en œuvres par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes et des erreurs, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables, et l'établissement en temps voulu d'information financières fiables.

(2) - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 86.

(3) - Vaur Louis : l'auditeur interne opérationnel aujourd'hui l'auditeur consultant interne, revue française de l'audit interne, n° 109, Mars/ Avril 1992, p :11-12.

- تحقيق نوعية جيدة من المعلومات: بمعنى يسعى هذا النظام إلى أن تكون المعلومات موضوعية تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب.
- تحقيق الاستعمال الكفء للموارد، وذلك عن طريق تحفيز وتحسين الأداء والعمل على تجنب أوجه الإسراف والقصور والتبذير في استخدام هذه الموارد.
- التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة
- كما يضيف بعض الكتاب هدف آخر لنظام الرقابة الداخلية وهو التحكم في المؤسسة ككل (1) وذلك من خلال العمل على استمرارية المؤسسة وتسيير أعمالها بطريقة منظمة. وبهذه الأهداف يكون نظام الرقابة الداخلية بمثابة أداة تسييرية من جهة، ومن جهة أخرى أداة للوقاية والإنذار عن كل خطر يمكن أن يهز باستقرار المؤسسة من جهة أخرى، وذلك من خلال الكشف أول بأول عن المخاطر والعمل على تعديل إجراءات التسيير كلما دعت الحاجة إلى ذلك.

ثانياً: عوامل نشوء نظام الرقابة الداخلية

- إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاتها قديمة، إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل الأتي تلخيصها:
- 1-2: **كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها** : إن النمو المتسارع في حجم المؤسسات وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، جعل من الصعوبة بمكان الاعتماد على الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الأمر الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية وهي الكشوف التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها(2).
- 2-2: **التعقيد الهيكلي والإداري للمؤسسات** : مما أدى إلى وجود عدد من الإدارات داخل المؤسسة، وفي كل دائرة عدد من الأقسام والفروع مما زاد حاجة الإدارة العليا إلى بيانات دقيقة وموثوق بها عن أداء الإدارات والأقسام والفروع، وكذلك اتخاذ إجراءات لزيادة الكفاءة في استخدام الموارد في الأقسام والفروع.
- 2-3: **اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطة** : وهذا ما نراه جلياً في شركات المساهمة حيث انفصال الملكية عن الإدارة بسبب كثرة عددهم، ولذلك نراه يسندون الإدارة إلى عدد منتخب

(1) - Lionel Collins, Gerard Vallins, op-cit, p :37.

(2) - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 122.

منهم وممثل في مجلس الإدارة، وهذا الأخير لا يمكنه إدارة الشركة بمفرده، لذلك يفوض السلطة والمسؤولية إلى إدارات الشركة، ومن هنا ظهر الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ووضع الوسائل والإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة تحقيق أهدافه الرقابية، كذلك تلجأ الإدارة إلى تفويض السلطة والمسؤوليات بسبب التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات متعددة الجنسيات من أجل اتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع على عاتق المديرية الفرعية.

2-4: **الحاجة إلى بيانات دورية**: لابد لإدارة المؤسسة من الحصول على عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطه من أجل اتخاذ القرارات المناسب واللائمة لتصحيح الانحرافات ورسم السياسات مستقبلاً ولا يتأتى لها ذلك إلا من خلال توافر نظم رقابية سليمة ومتينة تطمئن الإدارة عن صحة تلك التقارير التي تقدم من حين لآخر.

2-5: **حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة**: على الإدارة توفير نظام رقابة سليم ومتناسك يحد ويمنع حدوث الأخطاء والغش أو التقليل من احتمال ارتكابها وذلك حتى تخلي المسؤولية عنها.

2-6: تطور المراجعة وتحول عملية المراجعة من فحص شامل إلى فحص اختباري يقوم على استخدام الأدوات الإحصائية لاختبار العينات، وبعد ذلك تعميم النتائج التي يتوصل إليها، وحتى يتم ذلك ويتمكن المراجع من استخدام العينات لابد من وجود نظام قوي وفعال وإلا اضطر هذا الأخير إلى القيام بالفحص الشامل⁽¹⁾.

ثالثاً: مقومات نظام الرقابة الداخلية

يجب أن يدرك المراجع أن نظام الرقابة الداخلية الجيد والمتناسك يبنى على سبعة أعمدة وتمثل هذه الأخيرة المقومات أو الركائز التي يستند عليها وهي:

3-1: **هيكل تنظيمي كفاء**: وجود هيكل تنظيمي كفاء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعال كونه يحدد المسؤوليات بدقة، والهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة إلى أخرى وفقاً لحجم المؤسسة واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها، وحتى يكون الهيكل التنظيمي كفاء لابد من مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات لكل إدارة داخل المؤسسة بدقة، وكذلك يجب أن تؤدي الخطة التنظيمية إلى استقلال الإدارة والوظائف ونعني بذلك أن لا يتم السيطرة عن عملية بأكملها وأدائها من قبل قسم واحد أو موظف واحد.

(1) - غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006، ص 206.

3-2: **كفاءة الموظفين:** تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب، لذلك تعتبر عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة العالية وتدريبهم وصفاتهم الشخصية من العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، لذلك للحكم على كفاءة هذا الأخير وعلى كفاءة الموظفين يجب على المراجع أن يفحص ويقيم سياسة المؤسسة في التوظيف والترقية وتقييم كفاءة الموظفين. وتجدر الإشارة هنا أن من الأمور التي تزيد من كفاءة الموظفين وجود نظام للتدريب ونظام عادل للحوافز والترقيات التي يخلق فيهم إحساسا بالتعاون فيما بينهم لتحقيق أهداف المؤسسة (1)، كما أنه يشجعهم على اقتراح الإجراءات والوسائل التي تساهم في تبسيط خطوات العمل وعلاج نواحي الضعف والقصور في نظام الرقابة الداخلية.

3-3: **نظام محاسبي سليم:** من المفروض أن يتوفر لدى المؤسسة نظام محاسبي دقيق يكفل للإدارة تجهيز البيانات والمعلومات المحاسبية سواء يدويا أو آليا، ولتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتسم النظام المحاسبي ببعض الأمور لعل أهمها (2):

- أن يقوم النظام المحاسبي على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح والثبات وعدم الجمود لتحكم عملية التوجيه المحاسبي.
- يتضمن النظام المحاسبي طرق وأساليب وإجراءات فنية للتحقق من جدية العمليات المحاسبية، والتأكد من دقتها وسلامة التبويب لها.
- شمول النظام المحاسبي على مجموعة مستندية "داخلية وخارجية" محددة لكل عملية من عمليات المؤسسة.
- قيد العمليات المحاسبية أول بأول ويتطلب ذلك ضرورة وجود مجموعة دفترية مناسبة لحجم المؤسسة وطبيعة أعمالها.
- يجب أن يكون النظام المحاسبي مفيدا وخالي من التعقيدات.

3-4: **نظام سليم للضبط الداخلي:** ويقصد به الإجراءات التنظيمية والمحاسبية التي تؤدي إلى ضبط التلقائي والمستمر لعمليات المؤسسة المختلفة لمنع محاولات ارتكاب الأخطاء والغش أو التقليل من فرصها.

(1) - حسين القاضي، مرجع سابق، ص: 381.

(2) - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص: 85.

3-5: **نظام سليم لحماية الأصول** : يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسات وإجراءات توفر الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس وحتى تكون المعلومات والتقارير صحيحة، كذلك يجب أن يتم الاحتفاظ بالسجلات والملفات في أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديلات عليها أو إتلافها، كما يجب أن يتم إتباع سياسة سليمة للحماية المادية للأصول المادية كأن يخصص لها أماكن.

3-6: **وجود قسم للمراجعة الداخلية** : من المتطلبات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الجيد والكفاءة وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه مصلحة المراجعة الداخلية، والذي تخول له مهمة التأكد من تطبيق كافة الإجراءات والسياسات واللوائح الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، كما تعمل هذه المصلحة على التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، وكذلك عدم وجود أي تلاعب أو مخالفات فيه.

3-7: **نظام متكامل للتقارير** : مما يدعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وجود نظام سليم ومتكامل للتقارير تبين نتائج عملية الرقابة والمراجعة الداخلية، ومما لا شك فيه أن إعداد هذه التقارير بطريقة سليمة يحقق النواحي التالية:

- يوفر الأساس اللازم لمعرفة مدى تطبيق الأعمال والأنشطة بفاعلية وكفاءة، كما يمكن اعتبارها وسيلة من وسائل تقييم الأداء.

- تعتبر هذه التقارير وسيلة لحصر أوجه النقص الواردة أثناء الرقابة أو المراجعة الداخلية.

- تعتبر هذه التقارير وسيلة لعرض التوصيات البناءة لعلاج أي انحرافات أو أخطاء.

- تعتبر التقارير بمثابة وسيلة اتصال لإبلاغ المستويات الإدارية العليا والتي تستخدمها في التخطيط ورسم السياسات⁽¹⁾.

ونظرا لأهمية وجود نظام للتقارير يخدم الرقابة الداخلية فيجب بذل الجهد الكافي اللازم لإعداد التقارير على أن تكون هذه الأخيرة واضحة، موضوعية، ملائمة وتقدم في الوقت المناسب.

(1) - عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا: الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية، الإسكندرية،

المطلب الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

حتى يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يقوم بدراسة ومراجعة النظام بطريقة منتظمة وكذلك عليه التركيز على الأساليب الرقابية المصممة لمنع حدوث الغش والتلاعب أو اكتشافه، فلا يكفي للمراجع في هذه المرحلة بطرح الأسئلة والحصول على الإجابات - كما سبق وأن أدرجنا ذلك - لتقييم هذا النظام ولكن يمكن أن يستخدم مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام سوف نتطرق إليها فيما يلي:

أولاً: خرائط التدفق

تعتبر خريطة التدفق أداة هامة لدراسة إجراءات أي عملية معينة خاضعة للمراجعة، فعن طريق هذا الأسلوب يتوصل المراجع إلى فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات⁽¹⁾ بحيث تبين مصدر ومصير كل مستند داخل المؤسسة. وتأخذ خرائط التدفق شكلاً بيانياً لجزء من نظام الرقابة الداخلية، كذلك تمكن خرائط التدفق المراجع من الحصول على معلومات ذات دلالة قوية حول نظام الرقابة الداخلية وبيان مواطن قوته وضعفه استناداً إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها.

ويمكن إعداد خرائط التدفق وفقاً للخطوات التالية⁽²⁾:

1- التعرف على الواجبات والمستندات ونمط تدفق المستندات خلال مراحل استخدامها ومعالجتها.

2- إعداد وصف مبدئي للنظام على ضوء الدراسة التي قام بها المراجع في الخطوة السابقة.

3- إعداد خريطة تدفق النظام استناداً إلى المعلومات الواردة في ملخص اختصاصات العاملين وإجاباتهم على استفسارات المراجع عن نظام الرقابة الداخلية.

هذا ويستخدم في رسم الخريطة عدة أشكال متعارف عليها وهي موضحة في الشكل (1-2) الوارد في ختام هذا العنصر.

بالإضافة إلى ما سبق يجب على المراجع عند إعداد خريطة التدفق أن يراعي ما يلي:

- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكوين خريطة سهلة الفهم.

⁽¹⁾ - Jacques Renard, op-cit, p 337.

⁽²⁾ - وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 391.

- أن يتم إعطاء عنوان لكل خريطة تدفق بأرقام أوراق العمل المراجعة الخاصة بها، كذلك اسم المؤسسة ونوع النظام " مخزون، استلام نقدية، مبيعات..."
- إضافة معلومات أسفل الخريطة إذ لم تكن واضحة وذلك لتسهيل الفهم.
- أن توضح مسؤوليات كل وظيفة والمستندات المتداولة والمعدة بواسطة المسؤولين في العمود الخاص بالوظيفة أو القسم.

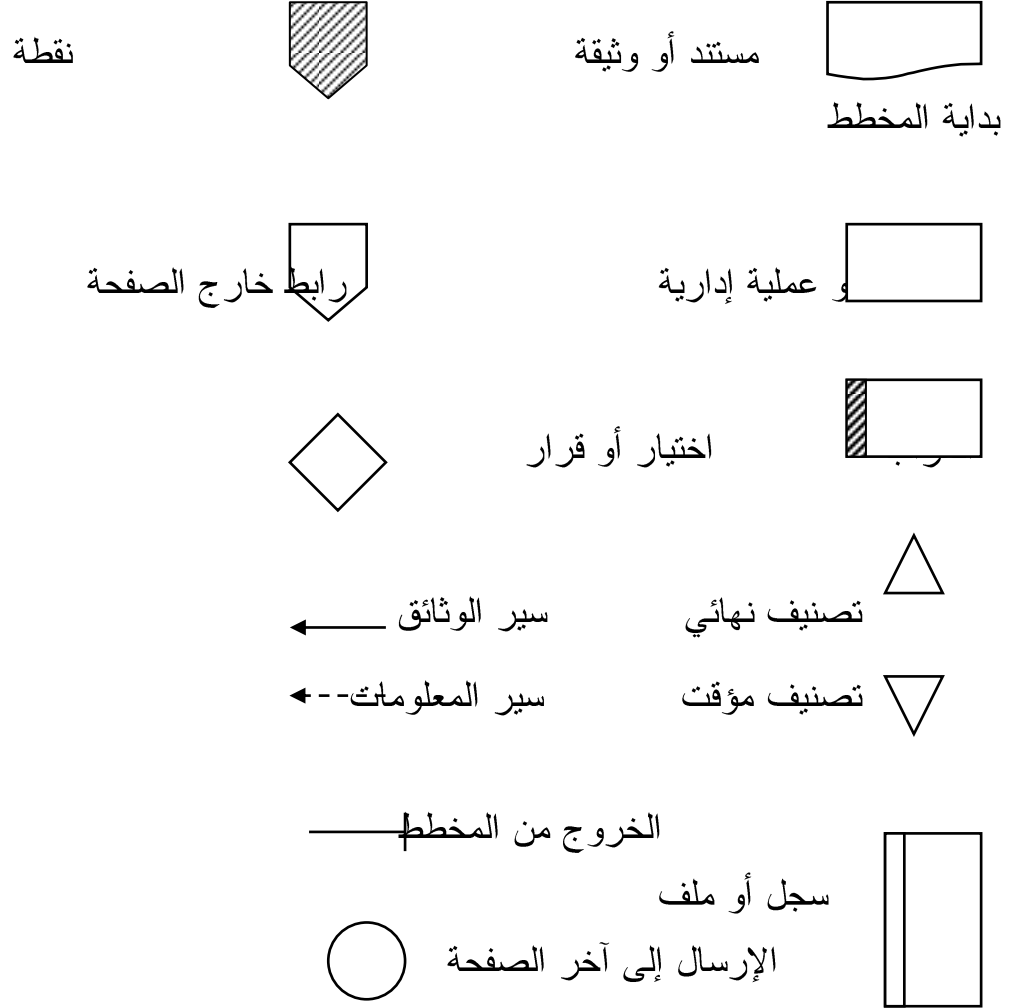
وعموما بالرغم من كون خرائط التدفق مهمة في معظم الأحيان والحالات كونها توفر لمعدها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية، إلا أنها وكأي عمل إنساني يعاب عليها صعوبة رسمها واستخلاص درجة مثانة نظام الرقابة الداخلية من واقعها لأن الخرائط تظهر الوقائع العادية أما الإجراءات الغير عادية فلا تظهرها⁽¹⁾.

⁽¹⁾ – Lawrence B Sawyer, op-cit, p155.

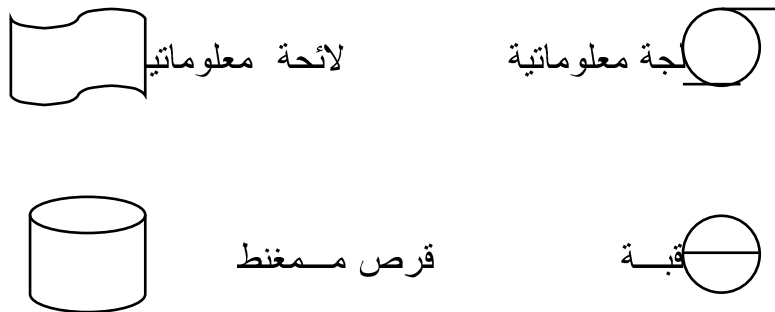
الشكل: (2-1): أشكال و رموز خريطة التدفق

◆ رموز أساسية :

◆ رموز خاصة بالعلاقات :



◆ رموز خاصة بالمعلوماتية :



المصدر: P.Candau & L.Tougard : Audit des associations, collection Audit, édition d'organisation, 1990, P50.

ثانياً: الاستبيانات

تسمى كذلك بقوائم الاستقصاء، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالاً من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتضم قائمة الاستبيان مجموعة من الاستفسارات الكتابية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وخاصة العمليات المتكررة والمعتادة مثل: النقدية، عمليات الشراء والبيع...، يقوم المراجع بتوزيعها على موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها ومن بعد استرجاعها إليه ليقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة. ويتوقف نجاح هذه الطريقة عن كيفية صياغة الأسئلة بحيث يجب أن تصاغ بطريقة جيدة، سهلة الفهم على أن تكون الإجابة بـ "نعم أو لا" أو "يطبق أو لا يطبق"، بحيث الإجابة نعم أو يطبق تشير إلى قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية في حين الإجابة بلا أو لا يطبق تشير إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية وسوف نعرض في الصفحة الموالية قائمة استبيان نموذجية لنظام المبيعات (الجدول رقم 2-1).

من مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المؤسسات ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز مختلف خصائص النظام المحاسبي لأي مؤسسة وتوفير الوقت، كما تتمتع طريقة الاستبيان بخاصية تتمثل في أن موظفي المؤسسة لا يعترضون عن تطبيقها حيث ينظرون إليها كجزء من إجراءات المراجعة المعتادة وهو ما لا يتوفر في طريقة الاستفسار الشفوي المباشر حيث يعتبر الموظف نفسه محل استجواب يتعدى فيه المراجع حدود صلاحياته. وقد يعاب هذه الطريقة من أن الإجابات ربما تتم بدون إعطاء الاهتمام اللازم ولكن بإمكان المراجع اكتشاف ذلك عند إجراء المراجعة التفصيلية⁽¹⁾.

(1) - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل، عمان، الأردن 2006، ص 92.

الجدول رقم (2-1): قائمة استقصاء نموذجية لنظام المبيعات

الإجابة		الأسئلة
لا	نعم	
		1- هل تخضع طلبات الزبائن للفحص والموافقة من قبل: أ - قسم المبيعات وأوامر البيع ؟ ب - قسم الائتمان ؟ 2- هل تستخدم إشعارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل أرقاماً متسلسلة مسبقاً ؟ 3- يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة: أ - الكميات الواردة بها ؟ ب - الأسعار المستخدمة ؟ ج - العمليات الحسابية ؟ د - شروط البيع ؟ 4- هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن ؟ 5- هل تعالج العناصر المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام ؟ 6- هل يتم تلخيص الفواتير وتبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم المحاسبة وذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة؟ 7- هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح وبدورة مماثلة للمبيعات العادية للزبائن أ - المبيعات للموظفين ؟ ب - المبيعات الخردة والسلع التالفة؟ ت - المبيعات النقدية؟

المصدر: يوسف محمود جربوع: مرجع سبق ذكره، ص 119

ثالثاً: الأسلوب الوصفي

تواجه طريقة الاستقصاء كما سبق وأن أشرنا مشكلة احتمال قيام مساعد المراجعة بالتسرع في الإجابة على الأسئلة دون فهم حقيقي لأوضاع المؤسسة، لذلك يفضل بعض المراجعين عمل وصف كتابي لكل عملية من النشاط ومن يقوم بها ونوعية المستندات والسجلات المستعملة ومن المسؤول عنها، ثم يحدد ما إذا كان النظام قويا أو كافيا أو ضعيفا، ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في شرح الإجراءات، كما أنها قد تؤدي في بعض الأحيان إلى نسيان بعض النقاط الهامة.

المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

تتطلب معايير المراجعة الميدانية المتعارف عليها ضرورة فهم ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ليكون أساسا لأعمال المراجع وحدود الاختبارات التي يجريها، ومن هنا يمكن للمراجع أن يقوم بالفحص من خلال الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية والتقييم الأولي

يجب على المراجع أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة للمؤسسة، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظام الرقابة الداخلية، ويلجأ المراجع إلى استخدام الوسائل والتقنيات السابقة بالإضافة إلى قوائم الاستقصاء وخرائط التدفق.

تهدف هذه الخطوة إلى تحديد النواحي التي يرغب المراجع الاعتماد عليها في عملية المراجعة وقد يقرر عدم الاعتماد على بعض العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة منها⁽¹⁾:

- التصميم غير محكم مما يترتب عليه عدم الاطمئنان عن دقة البيانات.

- أن ذلك يتطلب مجهودا أكبر عند القيام بالاختبارات والفحص.

وعموما بالاعتماد على الدراسة السابقة يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة وتحديد ثغرات النظام التي يمكن من خلالها التلاعب أو إخفاء تحريف القوائم المالية، وتمثل تلك الثغرات مواطن ضعف هامة في النظام، يترتب عن وجودها عدم الحاجة إلى اختبارات التحقق من مدى التزام المؤسسة بتطبيق إجراءات الرقابة

(1) - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 215.

الداخلية، وبالرغم من هذا، فقد يقرر المراجع أن يكون رأيه غير متحفظ، إذ ما كان يمكن إجراء اختبارات أساسية للمراجعة واسعة النطاق بشكل يعوض ضعف نظام الرقابة الداخلية. وبعد انتهاء المراجع من التقييم الأولي للرقابة الداخلية يحضر وثيقة يلخص بها أهم النقاط الأولية.

الخطوة الثانية: اختبارات الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية

تهدف هذه الخطوة للتحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على إدارة المؤسسة أن تحت الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو مطلوب منه. وفي هذه الخطوة يلجأ المراجع إلى مجموعة من الاختبارات للوصول إلى فعالية تصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات الرقابية وهي:

- 1 - استفسار الموظفين في مجالات عملهم.
 - 2 - ملاحظة الموظفين من خلال تنفيذهم لسياسات وإجراءات الرقابة.
 - 3 - فحص المستندات عن طريق أخذ عينة منها بواسطة الطرق الإحصائية.
 - 4 - اختبار الفصل بين وظائف التصديق والتسجيل بالدفاتر وحيازة الأصول.
- وبالطبع فإنه ينتج عن هذه المرحلة تعزيز نقاط القوة التي سبق وأن لاحظها في التقييم الأولي وكذلك يستقر في ذهن المراجع إحدى الاستنتاجات التالية⁽¹⁾:
- أ/ سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية نفسه وإتباع المؤسسة لإجراءاته وتعليماته وفي هذه الحالة يحتاج المراجع أن يقوم بأداء عدد محدود من الاختبارات الأساسية للمراجعة على العمليات وأرصدة القوائم المالية لتأييد رأيه عن هذه القوائم.
- ب/ عدم سلامة وصحة تطبيق النظام والالتزام بالإجراءات والتعليمات، هذا علماً بأن النظام نفسه جيد على ضوء الفحص المبدئي الذي أجراه المراجع، مما يدعوه للاستفسار على ما إذا كان حدوث الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، ويمكن تجاهل عدم الالتزام بتطبيق الإجراءات والاستمرار في خطوات المراجعة دون تكثيف أو زيادة عدد الاختبارات الأساسية إذا كان عدم الالتزام لا يؤدي إلى أخطاء جوهرية هذا من جهة، ومن جهة أخرى إذا تسبب عدم الالتزام هذا في تحريف جوهري في القوائم المالية يجب على المراجع أن يكتف وي زيد عدد الاختبارات الأساسية حتى يمكنه أن يعوض هذا الضعف في تطبيق النظام.

(1) - وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 359.

ج/ ضعف النظام نفسه فضلا عن عدم التزام المؤسسة بإجراءات أو تعليمات الرقابة الواردة بالنظام، وهنا نجد أنه قد يكون من الضروري انسحاب المراجع من المهمة أو امتناعه عن إبداء رأيه عن القوائم المالية

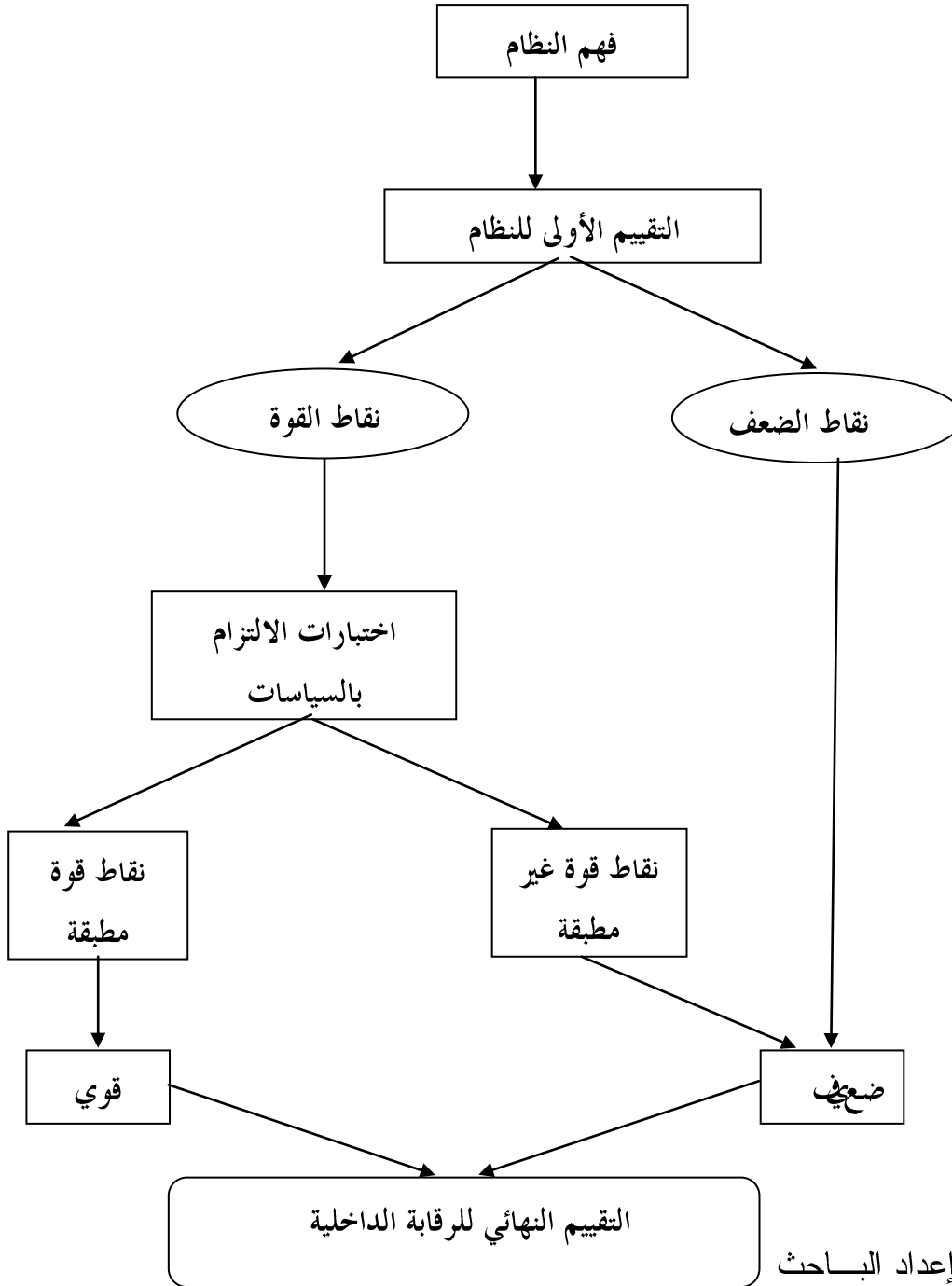
الخطوة الثالثة: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

بعد انتهاء المراجع من فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية، يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما وصل إليه من استنتاجات، والغرض الأساسي من هذه الخطوة هو وضع اللمسات الأخيرة للمرحلة الأولى من مراحل المراجعة المحاسبية. وعليه ينبغي على المراجع أن يستخدم حكمته وكفاءته في تحليل نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية وأن يأخذ في الاعتبار عند اكتشافه أي أخطاء في العناصر العوامل التالية:

- أسباب الخطأ وطبيعته.
- الشكل أو النمط الذي يتم فيه الخطأ.
- عدد مرات وقوع الخطأ.
- المسؤول عن الخطأ.
- الآثار المترتبة على الخطأ خاصة على القوائم المالية.
- أما في حالة عدم وقوع أو اكتشاف أي أخطاء فعلى المراجع تحديد أي نقاط ضعف أو ثغرات في نظام الرقابة الداخلية ومناقشة الإدارة في إمكانية معالجته بهدف تطوير النظام وزيادة فاعليته.

- وفي ختام هذه المرحلة يعد المراجع خطابا أو تقريرا إلى الإدارة المسؤولة يحتوي على نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية وخاصة بالتركيز على نقاط الضعف فيه، وعلى المراجع أن يأخذ في الاعتبار العناصر التالية عند إبداء ملاحظاته حول النظام:
- تذكير الإدارة بمسؤوليتها حول نظام الرقابة الداخلية وتطويره.
 - وصف نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.
 - وجهة نظر المراجع في نظام الرقابة الداخلية ومدى ملاءمته أو عدم ملاءمته في تحقيق الأهداف المرجوة.
 - اقتراحات المراجع وتوصياته بشأن معالجة أي سلبات أو نقاط ضعف في هذا النظام وأخيرا يمكن أن نلخص الخطوات السابقة في الشكل البياني التالي

الشكل (2-2): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث

المبحث الثالث: إجراءات فحص حسابات قائمة المركز المالي

من الأهداف الرئيسية للمراجعة إبداء الرأي الفني المحايد في أن قائمة المركز المالي "الميزانية" تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعدادها، وحتى يتمكن المراجع من ذلك كان من الواجب عليه أن يقوم بالعديد من الإجراءات التي تتمثل في تحقيق هذه القائمة من أصول "حقوق" وخصوم "التزامات ورأس المال".

ويقصد هنا من التحقيق التأكد من أن قائمة المركز المالي تتضمن كافة الأصول بدون حذف أو تخفيض، وجميع الخصوم بدون إضافة أو مغالاة، وأن كل الأصول الواردة بها موجودة فعلا ومملوكة للشركة ومقومة تقويما سليما.

المطلب الأول: إجراءات مراجعة الأصول

الأصول بشكل عام هي منافع اقتصادية مستقبلية خاضعة لرقابة الوحدة، يمكن التعبير عنها بوحدات نقدية، فهي تمتلك من قبل المؤسسة من أجل تنمية ثروتها والحصول على توزيعات نقدية، أو من أجل الاستفادة من ارتفاع قيمتها وتنقسم الأصول إلى قسمين:

- أصول طويلة الأجل "الأصول الثابتة/ الاستثمارات"
- أصول قصيرة الأجل "الأصول المتداولة/ أصول الاستغلال"

وفيما يلي سوف نتطرق إلى إجراءات مراجعة الأصول بنوعيهما.

أولاً: إجراءات مراجعة الأصول طويلة الأجل

تنقسم الأصول طويلة الأجل إلى أصول ثابتة مادية وأصول ثابتة معنوية حيث تعرف الأولى بأنها تمثل الاستثمارات المادية الملموسة التي يكون في نية المؤسسة عند اقتنائها الاحتفاظ بها لمدة أطول من فترة مالية كالعقارات والآلات ومعدات النقل وغيرها، في حين تعرف الأخرى بأنها أصول وهمية غير ملموسة ومن أمثلتها: شهرة المحل ، براءات الاختراع والعلامات التجارية، وتعرف هذه الأصول بأن قيمتها غير ثابتة بل عرضة للتقلبات المفاجئة في أغلب الحالات عن ظروف خارجة عن إدارة المؤسسة، يضاف إلى ذلك أنه يفضل دائما إظهارها بأقل قيمة ممكنة خشية زوال قيمتها فجأة لزوال أسباب وجودها.

وقبل أن نتناول إجراءات مراجعة الأصول الثابتة نود الإشارة إلى أهداف مراجعة مثل هذا البند وهي كالتالي:

- التأكد من وجود نظام رقابة داخلية فعال على حيازة الأصول الثابتة وعلى التنازل عنها على أن يوضح هذا النظام الفصل بين المراحل التالية: شراء الأصل، تسيير حياة الأصل وخروج الأصل من قائمة المركز المالي⁽¹⁾.

- التأكد من وجود الأصل الثابت في تاريخ إعداد القائمة.

- التأكد من ملكية المؤسسة للأصل وتحديد نوعه.

- التحقق من قيمة الأصل وأن الاهتلاكات قد أخذت بعين الاعتبار وبالشكل الصحيح.

- التحقق من أن النفقات الإيرادية والرأسمالية قد روعيت بصورة مستمرة وثابتة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ومن هذا المنطلق يتم تحقيق الأهداف السابقة المتوخاة من مراجعة الأصول بإتباع الإجراءات التالية:

- التحقق من الوجود عن طريق الجرد الفعلي للأصول الثابتة سواء بالعد أو المشاهدة أو القياس أو ما شابه ذلك، ومطابقته مع دفتر جرد الاستثمارات التي يجب أن يراعي فيه التسلسل الزمني بحسب تاريخ الحيازة وأن تحدد رموز خاصة بكل استثمار.

- التأكد من الملكية بالإطلاع على المستندات والوثائق القانونية المتعارف عليها كالفاتورة، وصل الطلب ووصل الاستلام التي تثبت ملكية الأصل، بحيث يجب أن تكون هذه الوثائق مرقمة، مكتوبة بخط واضح وموقعة من طرف الأشخاص المخولين لذلك.

- التحقق من صحة التقييم ويكون ذلك بمراعاة أن تكلفة الأصل الثابت تتضمن ثمن الشراء مضافا إليه جميع المصاريف حتى يصبح قابل للاستعمال، بالإضافة إلى أن الاهتلاكات تحسب وفق المعدلات المتعارف عليها وبثبات من سنة لأخرى.

- التحقق من عدم الخلط بين المصروف الإيرادي والرأسمالي المتعلق بالأصل الثابت، وعلى العموم فإن أهم الأسس المتبعة للتمييز بين هذين المصروفين ماييلي⁽²⁾:

أ/ الغرض من المصروف وطبيعته : إذا كان الغرض من المصروف زيادة الطاقة الإنتاجية أعتبر المصروف رأسمالي، أما إذا كان للإبقاء على الأصل منتجا فقط أعتبر إيراديا.

ب/ فترة الانتفاع بالمصروف : إذا كان المصروف يخص فترة واحدة أعتبر إيراديا، وإذا زاد عن ذلك أعتبر رأسماليا.

⁽¹⁾ - A Hamini : l'audit comptable et financier, 1^{ère} édition, Berti édition, Alger, 2005, p 68.

⁽²⁾ - يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 508.

ج/ إذا كان المصروف متكرر كل فترة محاسبية كالتأمين ضد الحرائق أعتبر إيراديا وإذا كان غير متكرر كالرسوم الجمركية أعتبر رأسماليا.

و/ السياسة المالية: وهنا تضع إدارة المؤسسة حدا فاصلا بمبالغ المصروفات فما هو دون الحد الفاصل يعتبر إيراديا وما هو أعلى أعتبر رأسماليا.

- التأكد من صحة عرض الأصول الثابتة مع اهتلاكها في الميزانية ودفتر الأستاذ العام "ميزان المراجعة".

- إعداد قائمة تظهر التغيرات "سواء كانت هذه التغيرات إضافات أو تنازلات عن الاستثمار" التي حدثت أثناء السنة المالية في الأصول الثابتة.

- تحليل مبالغ الصيانة والإصلاحات والتأمين للكشف عن النفقات الواجب رأسماليتها. وفيما يلي الإجراءات التحليلية لمراجعة الأصول الثابتة بنوعيتها المادي والمعنوي الواردة في المجموعة الثانية من المخطط الوطني المحاسبي :

1- ح/20 المصاريف الإعدادية:

إن طبيعة المعلومات التي تؤسس المصاريف الإعدادية يمكن أن تتنوع حسب نشاط المؤسسة وعلى المراجع اتخاذ مجموعة من الإجراءات للتحقق من هذه المصاريف لعل أهمها: - التأكد من أن النفقات المسجلة في الحساب وما يتفرع عنه من أنها مصاريف إعدادية فعلا ولا تعود إلى حسابات أخرى، وأن التسجيل قد تم باستعمال الحسابين 75: تحويل تكاليف الإنتاج وحساب 78: تحويل تكاليف الاستغلال⁽¹⁾.

- التحقق من الكشف المرسل من طرف الموثق ووصول دفع أتعاب المحامي، وصولات تسديد رسوم التسجيل " بالنسبة إلى ح/200 مصاريف متعلقة بالعقد".

- مراجعة عقد منح القروض والشروط المرتبطة به، بالإضافة إلى مراجعة جدول استهلاك القرض المقدم من طرف البنك "بالنسبة إلى ح/201 مصاريف متعلقة بالقرض".

- على المراجع فحص عقود الاستثمار، وبند التكوين المهني من خلال فحص فواتير المكونين وعدد المتربصين في كل تكوين والتأكد من أن الفواتير تحمل تأشيرة مسؤول المشروع أو التكوين " بالنسبة إلى ح/203 مصاريف متعلقة بالتكوين المهني".

- التأكد من أن تغطية المصاريف الإعدادية تتم حسب ما ينص عليه القانون أي يجب أن تتطفي في زمن أقصاه خمسة سنوات⁽²⁾.

⁽¹⁾ - محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية 2005، ص 159.

⁽²⁾ - Mokhtar Belaiboud : Pratique de l'audit, Berti édition, Alger, 2005, p58-59.

2- حـ/ 21 القيم المعنوية:

وتتمثل في شهرة المحل، العلامات التجارية، براءات الاختراع وحقوق التأليف وقد بوبها المخطط المحاسبي الوطني في حسابين فرعين هما:

210- أموال التجارة " شهرة المحل"

212- حقوق الملكية الصناعية والتجارية.

وفيما يلي إجراءات التحقق لكل عنصر على حدا.

1-2: شهرة المحل *Good Will*

شهرة المحل هي مقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح مستقبلية تزيد عن الأرباح العادية

التي تحققها المؤسسات المماثلة، وتنشأ هذه الشهرة نتيجة تظافر عوامل عديدة منها ما هو شخصي كالسمعة الطيبة التي يتمتع بها أصحاب المؤسسة أو المهارة والكفاية الفنية التي يتمتع بها القائمون على الإدارة، ومنها ما هو اقتصادي كحسن الموقع أو جودة الإنتاج⁽¹⁾. وتجدر الإشارة أن هذه الشهرة لا تنشأ بين لحظة وأخرى وإنما تتكون على مضي الزمن، كما أنها عرضة للزوال في أي وقت خاصة إذا تغيرت الظروف التي أدت إلى خلقها وتكوينها. وعلى العموم قد جرت العادة على عدم إثبات الشهرة بالدفاتر إلا إذا كان هناك دليل

ملمس على وجودها أو حدثت ظروف تستدعي ذلك ومنها:

أ/ شراء المؤسسة لمؤسسة أخرى: إذا كان المبلغ الذي دفع ثمنا للشراء يزيد عن صافي أصول المؤسسة وبفرض أن جميع الأصول مقيمة تقييما سليما، ففي هذه الحالة على المراجع الإطلاع على الاتفاقيات والعقود التي تمت بين المؤسسة المشتري والمؤسسة البائعة، والتأكد من اعتماد الجهات المسؤولة لما دفع زيادة عن صافي الأصول واعتبار هذه الزيادة كشهرة محل. ب/ اندماج المؤسسة في مؤسسة أخرى وفي هذه الحالة على المراجع التأكد من صحة التقويم وإظهارها بالدفاتر بقيمتها الحالية.

بالإضافة إلى ما سبق يجب على المراجع أن يفحص تكوين رقم شهرة المحل كما يظهر في حسابها بالدفاتر ويتأكد من أن الرصيد الموجود يمثل تكلفة شراء هذه الشهرة فقط دون إضافة أي مبالغ أخرى لا تمت إلى الشهرة وطبيعتها بأي صلة⁽²⁾.

أما فيما يخص إطفاء مصاريف الشهرة فهناك اختلاف بين المحاسبين على مدى قابلية شهرة المحل للإطفاء في حالة ظهورها بالدفاتر، وفيما يلي هذه الآراء⁽¹⁾:

(1) - يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 517.

(2) - Mokhtar Belaiboud, op-cit, p :59.

(1) - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 226.

- يرى بعض المحاسبين إبقاء الشهرة بقيمتها الدفترية وعدم إطفاءها وحجتهم في ذلك أن شهرة المحل لا تتناقص بمضي الزمن بل قد تزيد نتيجة ظهور عوامل جديدة، بالإضافة إلى أن شهرة المحل ليس لها عمر محدد كالأصول الثابتة، ومن هذا المنطلق إذا أطفئت الشهرة مع تزايد الأرباح غير العادية فإن ذلك يؤدي إلى خلق احتياطي سري.

- وهناك فريق آخر من المحاسبين يرى ضرورة إطفاء الشهرة في أقصر فترة ممكنة، وذلك كون أن العوامل التي أدت إلى خلق هذه الشهرة عرضة للزوال، كما أن مبدأ الحيطة والحذر في المحاسبة يقضي بإطفاء شهرة المحل والتخلص من قيمتها بأسرع وقت ممكن.

وأمام هذين الرأيين المتعارضين فموقف المراجع من شهرة المحل يتلخص في أن عليه فحص السياسة التي تسير عليها المؤسسة في ذلك -على اعتبار أن إتباع أي رأي من الآراء السابقة متوقفا على رغبة الإدارة- وأن المؤسسة لا تغير من سياستها من سنة لأخرى بقصد التأثير على الأرباح.

2-2: العلامات التجارية:

تمثل العلامات التجارية الرمز الذي تتخذه المؤسسة لتمييز منتجاتها عن المنتجات المماثلة، وتتمثل أهداف مراجعة هذا العنصر في التأكد من أن العلامة التجارية مسجلة قانونيا باسم المؤسسة والتأكد من المبالغ التي اعتبرت مصروفا رأسماليا، وعليه يجب على المراجع الإطلاع على شهادة تسجيل العلامات التجارية الخاصة بالمؤسسة ، كما عليه القيام بمراجعة مستندات تجديدها للتأكد من عدم سقوط العلامة التجارية. ويتوجب على المراجع كذلك فحص المبالغ التي حملت لحساب العلامات التجارية ويتأكد فعلا أنها مصاريف رأسمالية وفي الأخير عليه مراجعة إطفاء العلامات التجارية على أساس عمرها القانوني.

2-3: حقوق الاختراع

يقصد بالاختراعات الابتكارات التي يضيف بها المخترع قدرا جديدا إلى ما هو معروف من قبل، بحيث يكون الاختراع جديدا لم يسبق نشره أو استعماله أو منح براءة عنه، وهنا يتوجب على المراجع فحص شهادة تسجيل حقوق الاختراع التي تثبت ملكيته للمؤسسة، وكذلك إيصالات التجديد، وفي حالة الحصول على حقوق الاختراع عن طريق الشراء فعلى المراجع أن يفحص التنازل الصادر من المخترع ويتحقق المراجع من تكاليفها بالرجوع إلى الإيصالات

والمراسلات⁽¹⁾، أما إذا كانت المؤسسة قد قامت بنفسها بعمل التجارب والبحوث التي أدت إلى الاختراع فيجب فحص ملخص المصروفات التي تحملتها المؤسسة.

2-4: حقوق التأليف:

إن حقوق التأليف لها طبيعة مزدوجة: حق معنوي يعبر عن حق المؤلف في إنتاجه الفكري والعلمي، وحق مالي يعبر عن استغلاله لهذا الحق استغلالاً مالياً ولا يحق لغيره استغلاله إلا بإذن مسبق من المؤلف⁽²⁾.

إما إجراءات المراجعة فتتخصص في قيام المراجع بالتأكد من إظهار هذا الأصل ضمن الأصول الغير ملموسة مقدراً بالقيمة التي دفعت ثمناً له وذلك بالرجوع إلى العقد أو المكاتبات التي تمت بين المؤسسة والمؤلف. كما يجب عليه التأكد من أن المؤسسة تقوم بإطفاء هذا الحق خلال مدة التعاقد على استغلاله أو المدة القانونية التي ينتهي فيها حق التأليف.

3 - حـ/ 22 الأراضي:

وهي الأراضي التي تمتلكها المؤسسة لأجل غير محدد، ويتطلب تحقيق بند الأراضي أن يتبع المراجع الإجراءات التالية:

- الإطلاع على الكشف التفصيلية للأصول المقدمة من إدارة المؤسسة، والتأكد من إدراج الأراضي ضمنها، ثم مراجعتها على حساب الأراضي بدفتر الأستاذ العام للتحقق من صحة رصيدها.

- التأكد من الوجود حيث يطلب المراجع من المؤسسة أن تتصل بمصلحة الشهر العقاري لكي توافي المراجع مباشرة على عنوانه بشهادة عقارية تفيد أن الأراضي مسجلة باسم الشركة، وهذه الشهادة تثبت وجود الأصل وملكية المؤسسة له، كما أنه في حالة وجود رهن على الأراضي فإن مصلحة الشهر العقاري تظهر هذا الرهن في الشهادة المرسلة منها. ففي حالة قيام المؤسسة برهن الأراضي التي تملكها للحصول على قرض، فإنه يؤشر أمام الرهن في سجل الشهر العقاري بذلك، ولا بد أن يوضح بجانب الأصل في الميزانية بأنه مرهون وأن يشير المراجع إلى ذلك في تقريره، وإذا لم يوجد أي تصرفات أخرى خلال السنة المالية تخص الأراضي فسوف ترسل مصلحة الشهر العقاري ما يسمى بالشهادة السلبية أي أن الأراضي خالية من أي رهن.

(1) - يحي حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 67.

(2) - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 228.

- التحقق من الملكية: حيث يجب على المراجع في هذه الحالة الإطلاع على مستند الملكية المسجل بعقد البيع، وعلى العقود الابتدائية والمسجلة، وجميع المكاتبات الخاصة بشراء الأراضي، وفي حالة عدم الإمكان الإطلاع على العقد المسجل "العقد النهائي" فيكفي للمراجع الإطلاع على العقد الابتدائي، ومن المستحسن في هذه الحالة أن يشير المراجع في تقريره على الميزانية إلى أنه لم يطلع على العقد النهائي على اعتبار أن العقد الابتدائي عقد مبدئي بين البائع والمشتري لم يسجل بعد.

- التحقق من أن الأراضي قد تم تقييمها بالتكلفة التي تشمل ثمن البيع المبين في عقد الملكية مضافا إليه جميع المصاريف الرأسمالية الخاصة مثل: رسوم الشهر العقاري وأتعاب المحامي مع مراعاة مايلي: لا تؤخذ التقلبات التي تطرأ على القيمة السوقية في الحساب إلا في الحالتين التاليتين وهما إما تغيير الشكل القانوني للمؤسسة عن طريق الانفصال أو الاندماج أو إجراء إعادة تقييم لجميع أصول المؤسسة⁽¹⁾.

كما تجدر الإشارة في ختام هذا العنصر إلى أن قيمة الأراضي تظل في الدفاتر بتكلفة الشراء ولا يجرى عليها أي إهلاك لأن الأراضي لا تبلي بالاستعمال، وبالرغم من هذا يرى البعض أن بالنسبة للأراضي الزراعية فإنه نتيجة لاحتمالية ضعف قدرتها الإنتاجية وخصوبتها وقابليتها للاستخدام المستمر، فإن هذا قد يؤدي إلى تعرض قيمتها للانخفاض كلما زاد الاستعمال ولهذا السبب يمكن حساب معدل نفاد لهذه الأراضي⁽²⁾، إلا أن ذلك قد يكون صحيحا من الناحية النظرية أما من الناحية العملية ونظرا لإتباع الوسائل العلمية الحديثة كالأسمدة الكيماوية فإن الأراضي دائما ترتفع قيمتها ولا تتخفض.

4- حـ/24 تجهيزات الإنتاج:

وتشمل المباني، معدات وأدوات، معدات النقل، معدات مكتب، تجهيزات وتركيبات... والتي سوف نتطرق إليها فيمايلي:

4-1: حـ/240 المباني: لمراجعة المباني يمكن للمراجع أن يتبع الإجراءات التالية:

(1) - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 243

(2) - يحي حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 53.

- يطلب المراجع كشف وشهادة المباني وقيمتها موقع عليه من لجان الجرد ومعتمدة من الإدارة، ويقوم المراجع بمطابقة الشهادة مع حساب المباني بدفتر الأستاذ، وحساب المباني مع سجل الأصول الثابتة، وله الحق كذلك في المعاينة الفعلية على الطبيعة.

- التحقق من الملكية: وفي هذا المجال فإن موقف المراجع يتخذ من خلال الحالات التالية⁽¹⁾:

أ/ إذا كانت المباني مشتراة من الغير فيجب على المراجع الإطلاع على عقود الشراء المسجلة بمصلحة الشهر العقاري، والتأكد من أنها مسجلة باسم الشركة، كما يجب التأكد مما إذا كانت المباني مرهونة أو حدثت أي تصرفات عليها خلال السنة موضوع المراجعة.

ب/ إذا تم تكليف أحد المقاولين ببناء المباني، ففي هذه الحالة يجب على المراجع الإطلاع على الإجراءات التي أخذت عند اختيار المقاول، والتأكد من تقدمه بعطاء أقل، واعتماد المختصين في المؤسسة لعملية رسو العطاء وفحص عقد المقاول والشروط الواردة به للتأكد من ملكية المؤسسة لهذه المباني فضلا عن تكلفتها. كما يجب عليه مراجعة الإيصالات الواردة من المقاول، وكذا كشف شهادة المهندس عن العمل الذي تم إنجازه، والتأكد من أن ما يظهر في قائمة المركز المالي في بند المباني هو قيمة ما تم الانتهاء من بناءه طبقا لشهادة المهندس.

ج/ إذا كان للمؤسسة حق الانتفاع فقط، فيجب على المراجع في هذه الحالة الإطلاع على عقد الحكر ليتعرف على أحكامه وشروطه وكيفية أيلولة المباني في نهاية المدة: فهل ستؤول إلى المالك بدون مقابل أو في نظير تعويض معين أو تسلم الأرض خاوية؟، ويلاحظ أن الإهلاك يحسب على أساس التكلفة فقط للمباني أو على أساس التكلفة مخصوما منها قيمة التعويض الذي يدفعه المالك، ويحدد الإهلاك على أساس مدة الحكر، وعلى المراجع التحقق من ذلك أو التحفظ عن ذلك في تقريره

- التحقق من صحة تقييم المباني الذي يتم على أساس ثمن الشراء أو التكلفة، كما يجب على المراجع التأكد من ملائمة معدلات الإهلاك لطبيعة المباني والأغراض المستخدمة فيها "المباني الإدارية تهتك بمعدل أقل من المباني الصناعية"، ومن ثبات الإهلاك ومعدله من سنة لأخرى.

4-2: ح/ 243 المعدات والأدوات : ونقصد بها الآلات وما تمتلكه المؤسسة للاستعمال في

الإنتاج، ولتحقيق من هذا البند يجب على المراجع إتباع الخطوات التالية:

(1) - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 243-244-245.

- الإطلاع على الفواتير والعقود والإيصالات الخاصة بشراء المعدات والتأكد من مطابقتها لأوامر الشراء المعتمدة من طرف الإدارة، كما يعد المراجع كشفا للمعدات المملوكة للمؤسسة.
 - مراجعة تفاصيل المعدات من خلال مطابقة الكشف الذي أعده أثناء المراجعة المستندية مع سجل الآلات المسوك من طرف إدارة المؤسسة.
 - إذا كانت هناك آلات متعاقد عليها، ولكنها لم ترد بعد للمؤسسة سواء كانت بالطريق أو بمخازن الإستداع الجمركي، فعليه فحص عقود الشراء والاعتمادات المستندية إذا كانت مشتراة من الخارج. كما يمكنه طلب شهادة تفيد وجودها في مخازن الجمارك أو الغير بصفة أمانة وأنها مملوكة للمؤسسة على أن ترسل هذه الشهادة إلى مكتب المراجع مباشرة⁽¹⁾.
 - إذا قامت المؤسسة بصنع المعدات أو تركيبها، فيجب على المراجع الإطلاع على تكلفة صنع هذه المعدات من واقع حسابات التكاليف، كما يطلع على اعتماد الإدارة للقرار الخاص بصنع هذه الآلات⁽²⁾.
 - التحقق من التقييم حيث جرت العادة على تقييمها بتكلفة الشراء أو سعر التكلفة إذا كانت منتجة من طرف المؤسسة، كما يراعى أن يكون الاهتلاك ومعدلاته طبقا للعمر الإنتاجي أو تقديرات الخبراء المختصين مع التأكد من ثبات طريقة ومعدل الإهلاك من سنة لأخرى.
- 4-3: حـ/244 معدات نقل:** يقوم المراجع بالإجراءات التالية عند تحقيقه لبند معدات النقل:
- مطابقة البيان الوارد بالميزانية مع رصيد حساب معدات النقل بدفتر الأستاذ، ومطابقة هذا الرصيد مع الكشف التحليلي لهذه المعدات الذي تعده الإدارة من واقع سجل الأصول الثابتة ومن واقع الجرد الفعلي لها.
 - مراجعة تكلفة المعدات المشتراة خلال السنة عن طريق مراجعة فواتير الشراء والمستندات المؤيدة للنفقات المرتبطة بعملية الشراء التي تدخل ضمن تكلفة المعدات، كما يجب على المراجع التأكد من أن عملية الشراء قد اعتمدت من الإدارة العليا للمؤسسة وأن الفاتورة قد أصدرت باسم المؤسسة وليس باسم أحد المديرين.
 - مراجعة المعدات التي تم التنازل عنها خلال السنة والتأكد من اعتماد عملية البيع من طرف الإدارة العليا للمؤسسة، ثم التأكد من صحة معالجة عملية التنازل بالدفاتر، وأن فائض القيمة أو العجز مسجل وخصص في حـ/792 نواتج الاستثمارات المتنازل عنها.

(1) - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 246.

(2) - يحي حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 58.

- التأكد من أن معدات النقل قد تم تغطية الأخطار التي تتعرض لها عن طريق استخراج بوليصة التأمين.

- التأكد من صحة التقييم على أساس ثمن الشراء مضافا إليه جميع المصاريف الرأسمالية وأن قسط الاهتلاك ومعدله ثابت من سنة لأخرى.

4-5: ح-245 معدات مكتب : وتشمل المكاتب والمقاعد والخزانات وأجهزة الإعلام الآلي، والآلات الكاتبة وأدوات المكاتب والآلات الحاسبة... وعموما يمكن للمراجع تحقيق معدات المكتب بإتباع الإجراءات التالية:

- التأكد من وجود هذه المعدات وملكيته بالإطلاع على الفواتير المعتمدة من طرف الإدارة والإطلاع على الإجراءات التي اتخذت لاختيار من رسا عليه العطاء إذا تم ذلك عن طريق مناقصة.

- مطابقة البيان الوارد بالميزانية مع رصيد حساب معدات المكتب في دفتر الأستاذ العام، ومطابقة الرصيد السابق مع سجل الأصول الثابتة، وإذا كانت معدات المكتب المملوكة للمؤسسة متعددة الأنواع فيفضل في هذه الحالة إمساك سجل لمعدات المكتب توضح فيه البيانات الخاصة بكل بند من بنود معدات المكتب منذ شرائه إلى أن يتم بيعه أو يصبح غير قابل للاستعمال.

- مراجعة ما تم شراؤه من معدات أو التنازل عليه خلال العام بالإطلاع على الفواتير والتحقق من أنها باسم المؤسسة، وصحة معالجته محاسبيا.

- التحقق من صحة تقييم معدات المكتب على أساس تكلفة الشراء، وثبات طريق ومعدل الإهلاك من سنة لأخرى كما هو الحال في الأصول الثابتة التي سبق التعرض لها.

5- ح-25: التجهيزات الاجتماعية : خوفا من التكرار الممل، إجراءات التحقق من بند التجهيزات الاجتماعية تشبه إجراءات التحقق من المباني ومعدات مكتب والتي سبق التعرض لهما.

6- ح-28: الاستثمارات قيد الإنجاز : وهي الاستثمارات التي لم تتمكن المؤسسة من إنهاءها في نهاية السنة وعموما يمكن للمراجع أن يحقق هذا البند من خلال الإجراءات التالية⁽¹⁾:

- التأكد من أن الاستثمارات قيد التصنيع مسجلة بسعر التكلفة.

⁽¹⁾ - Mokhtar Belaiboud, op-cit, p :66.

- التأكد من عدم إخضاع هذا العنصر إلى الاهتلاك.
- التأكد من صحة تسجيل هذا العنصر محاسبيا ومطابقته مع حـ/ 73 إنتاج المؤسسة لذاتها.

ثانيا: إجراءات مراجعة الأصول قصيرة الأجل

وهي عبارة عن الأصول المتداولة حيث يعرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بأنها: "تمثل النقدية، والأصول والموارد الأخرى، والتي تحدد عادة على أساس توقع معقول لأن تتحول إلى نقدية، أو تباع، أو تستهلك خلال دورة العمليات العادية في نشاط المؤسسة⁽²⁾". وفقا لهذا التعريف تمثل الأصول المتداولة الموجودات التي تمتلكها المؤسسة في شكل نقدي أو قابل للتحويل إلى نقدية خلال الفترة التي تغطيها قائمة المركز المالي، وهي تتضمن ما يلي:

- المخزونات.

- المدينون " أوراق القبض، الاستثمارات قصيرة الأجل، أموال رهن الإشارة والعناصر المدينة الأخرى".

وفيما يلي نتطرق إلى الإجراءات التحليلية الأولية لمراجعة بنود الأصول المتداولة السابقة الذكر.

1- المخزون:

بوجه المخطط الوطني المحاسبي في المجموعة الثالثة، ويعتبر المخزون من أهم وأخطر بنود الأصول المتداولة لما له من تأثير قوي على دلالة القوائم والتقارير المالية، فضلا عن كونه عرضة للاختلاس والحريق والتلاعب، الأمر الذي يدعو إلى ضرورة دقة نظام الرقابة الداخلية له، ويهدف المراجع من خلال مراجعة عنصر المخزون إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزون والهدف منه تقدير مخاطر الرقابة المرتبطة بالتحقق من المخزون وكذا الحكم على مدى مراعاة مبدأ الفصل بين الوظائف، حيث من الضروري الفصل بين الوظائف التالية: وظيفة استلام المخزون، وظيفة تسيير المخزون، ووظيفة تمويل الورشات بالنسبة إلى المؤسسات الصناعية ، وظيفة البيع⁽¹⁾.
- تحديد ما إذا كانت القيمة الظاهرة للمخزون في قائمة المركز المالي تمثل كل وحدات المخزون بالمخازن أو بالطريق أو لدى الجمارك.

⁽²⁾ - مصطفى عقاري، مرجع سابق، ص 156.

⁽¹⁾ - A Hamini, op-cit,p :55.

- تحديد ما إذا كان المخزون مقيم بطريقة مناسبة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، ووفقا للمبادئ المحاسبية المقبول قبولاً عاماً، والمتبعة بثبات.
- تحديد ما إذا كان المخزون مملوكاً للمؤسسة وما إذا كان هناك رهن أو ضمانات مقيدة لحركة المخزون، ومدى الإفصاح عن ذلك.
- تحديد مدى وجود مخزون فائض، أو بطئ الحركة، أو مكون من أصناف مختلفة، وأن تقييم هذه الأنواع وتبويبها قد تم بطريقة مناسبة.
- ولما كان المخزون يختلف وفقاً لطبيعة النشاط أو شكل المؤسسة تجارية أم صناعية، لذا فإننا نتعرض للأخيرة لما لها من شمول نشاط الأولى، ومن هذا المنطلق فإن إجراءات مراجعة المخزون في المؤسسات الصناعية يمكن إجمالها في الآتي:
- الإطلاع على الكشف التفصيلية للجرد الفعلي والمعتمدة من طرف الإدارة، والتأكد من كفاية الإجراءات الموضوعة للجرد، ومطابقة ما ورد بالكشف التفصيلية مع أرصدة المخزون بدفتر الأستاذ، ومع سجلات المخازن، والتحقق من أن المخزون الوارد بالكشف يدخل ضمن نشاط المؤسسة⁽²⁾. وتجدر الإشارة هنا أن المراجع ليس مسؤولاً عن عملية الجرد وإنما مسؤول فقط من أن إجراءات الجرد سليمة وأن الموظفين قاموا بأداء واجباتهم بطريقة سليمة، وليدراً عن نفسه خطر الاتهام بالإهمال فيما لو اتضح أنه كان بإمكانه أن يكشف صورة الجرد ولم يفعل.
- فحص دفاتر المخازن مستندياً وحسابياً، ومقارنة النتائج مع وصولات التسليم ودفاتر المخزون الصادر والوارد، وكذلك مراجعة الترابط المنطقي بين حركة المشتريات والتخزين والمبيعات، فضلاً عن مطابقة كشف الجرد النهائية مع مسودات الجرد إن وجدت لاكتشاف أي اختلافات أو تعديلات نشأت عن كتابة هذه الكشف، والتأكد من أن كشف الجرد موقع عليها بواسطة اللجنة المشكلة والمعتمدة بقرار من إدارة المؤسسة وبحضور المراجع.
- التأكد من ملكية المؤسسة للمخزون من خلال الإطلاع على فواتير الشراء والتأكد من أنها باسم المؤسسة، والتأكد من شمول كشف الجرد على جميع ما تملكه المؤسسة فعلاً من أصناف مختلفة في المخازن أو لدى الغير، وفي الحالة الأخيرة يتأكد من ذلك من خلال طلب شهادة بمعرفة المؤسسة على أن ترسل الإجابة إلى مكتب المراجع مباشرة، وكذلك على المراجع التأكد من عدم شمول كشف الجرد لمخزون لم يسلم للغير حتى نهاية السنة موضوع المراجعة، ويتحقق من ذلك من خلال تتبع حركة المخزون في بداية السنة التالية لتجنب زيادة أو تخفيض الأرباح.

(2) - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 256.

- التأكد من تقييم المخزون وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها حيث جرت العادة أن يقيم مخزون المواد الأولية بتكلفة الشراء ومن خلال عدة طرق والمتمثلة أساسا في الطرق التالية:

أ- طريقة الصادر أولا و وارد أولا *FIFO*.

ب- طريقة الصادر أخيرا و وارد أولا *LIFO*.

ج- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

وكل طريقة لها مجالات استخدامها وطرق استخدامها، ففي الجزائر المخطط الوطني المحاسبي ينص على ضرورة استخدام الطريقة الأخيرة لما لها من مزايا في عملية تقييم مثل هذا النوع من المخزون، ولهذا يجب على المراجع أن يتأكد من عملية تقييم مخزون المواد الأولية، والتأكد خاصة من عدم تغيير طرق التقييم خلال الدورة⁽¹⁾.

أما مخزون المنتجات التامة فيتم تقييمه من خلال تحديد سعر تكلفة الإنتاج وهو ما يعني ضرورة توافر نظام لمحاسبة التكاليف "محاسبة تحليلية".

- مطابقة سعر التكلفة الوارد في كشوف الجرد مع سعر السوق، وفي حالة انخفاض هذا الأخير عن التكلفة يجب على المراجع الإشارة إلى تكوين مؤونة.

- مقارنة كشوف الجرد للسنة المالية موضوع المراجعة مع كشوف الجرد للسنة السابقة للتعرف على أصناف المخزون بطيئة الدوران والتالفة والأسعار التي قومت بها.

- يجب على المراجع التأكد من تقييم المخزون الغير تام على أساس التكلفة التي حدثت وصرفت عليها حتى مستوى الإتمام الذي بلغته هذه الوحدات الغير تامة في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

- بالنسبة لمخزون الفضلات والمهملات فهذه العناصر لا تدخل ضمن كشوف الجرد ويكون لها قوائم مستقلة، ويتم تقويمها بسعر التكلفة.

وفيما يلي جدول مختصر للإجراءات التحليلية لمراجعة أصناف المخزون الواردة في المجموعة الثالثة من المخطط الوطني المحاسبي:

الجدول رقم (2-2): إجراءات مراجعة بند المخزون حسب المخطط الوطني المحاسبي

رقم الحساب	الإجراءات التي يقوم بها المراجع
30-31-33-	يتأكد المراجع من صحة أو عدم صحة الإدخالات والإخراجات، والجرد
34-35-36.	المستمر والتقييم، خاصة تقييم الإخراجات في حالة التضخم وعدم استقرار الأسعار.

⁽¹⁾ – A Hamini,op-cit, p :56.

يراقب الإجراءات المعمول بها وتطبيقها، طرق الرقابة ومراقبة الجانب الضريبي.تدقيق المؤونات المكونة في حالة تدهور قيمة المخزونات والانتباه إلى أن مصلحة الضرائب حساسة في هذا، حيث تعيد النظر في الكثير من المؤونات وترفض قانونا المؤونات المكونة لحساب 36 إن وجد.	
يجب مراعاة أن هذا الحساب، باعتباره حساب وسيط، مقفل في نهاية السنة، أي ليس له رصيد ولا يظهر في الميزانية. وإلا لابد من التحري، ومهما يكن لابد أن يرصد.	38

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 165.

2- المدينون:

نظرا لأهمية هذا العنصر بالنسبة للأصول قصيرة الأجل من ناحية، ولأنه يمثل الديون تستحق للشركة على الغير من ناحية أخرى، فإن الأمر يقتضي أن يولي المراجع جانب من اهتمامه لفحص ومراجعة هذا العنصر حفاظا على حقوق وأموال المؤسسة، ومن هذا المنطلق سوف نركز على العناصر الأساسية في دراستنا إلى بند المدينون تليها مباشرة دراسة تحليلية لهذا البند كما يظهر في المجموعة الرابعة من المخطط الوطني المحاسبي.

2-1: الاستثمارات قصيرة الأجل: يقصد بالاستثمارات قصيرة الأجل الاستثمارات في الأسهم والسندات بهدف الحصول على إيراد دوري أو أرباح نتيجة البيع في بورصة الأوراق المالية، ويمكن مراجعة الاستثمارات قصيرة الأجل بالرجوع إلى الإطار العام كما يلي:

- طلب كشف تحليلي معتمد من الإدارة بما تملكه المؤسسة من استثمارات في الأسهم والسندات، مبينا نوع الأوراق وأرقامها وقيمتها السوقية أو الاسمية، وسعر فائدتها وتاريخ استحقاقها، وأسلوب الحفظ، فإذا كانت لدى المؤسسة فيجوز للمراجع المعاينة والجرد الفعلي، أما إذا كانت لدى البنك فيطلب المراجع من البنك شهادة من خلال المؤسسة تفيد ملكية المؤسسة لها وسبب الإيداع لدى البنك "رهن، ضمان".

- مقارنة النتائج التي أسفرت عليها العملية السابقة مع القيود المسجلة في الدفاتر والسجلات، كما يجب على المراجع التحقق من أن هذه الأوراق مسجلة باسم المؤسسة.

- الإطلاع على فواتير الشركاء للتأكد من أن الأوراق المشتراة أثناء السنة الحالية قد أثبتت في الدفاتر وأن الأوراق المتنازل عنها قد تم ترحيلها ومعالجتها محاسبيا، والتأكد من صحة تقييم هذه الأوراق على أساس التكلفة "ثمن الشراء مضافا إليه عمولات السمسرة"، كما يتعين على

المراجع مقارنة هذه التكلفة مع سعر السوق السائد في البورصة، وإذا كانت الأوراق غر مدرجة في البورصة فيمكن اعتبار سعر آخر صفقة تمت عليها يمثل سعر السوق، وذلك لكون الاستثمارات المالية تقيم على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، وفي حالة ما إذا كان سعر السوق أقل من التكلفة على المراجع التأكد من صحة حساب مخصص تدني قيمتهم.

- على المراجع التأكد من مدى تحصيل كوبونات أرباح هذه الأوراق وعدم ضياع أي أرباح وعدم تحصيل أي كوبونات مستحقة منها من طرف جهة غير المؤسسة⁽¹⁾.

2-2: العملاء: يمثل عنصر العملاء أهمية خاصة بالنسبة إلى المؤسسات التي تتبع سياسة البيع الآجل أو البيع بالتقسيط على أساس أنه يشمل على أرصدة الحسابات المدينة الناتجة عن إتباع هذه السياسة، وعليه يهدف المراجع من التحقق من هذا العنصر إلى:

- التحقق من قانونية وجدية المبالغ المقيدة بحسابات العملاء.

- التحقق من صحة أرصدة حساباتهم في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

- التحقق من إمكانية تحصيل هذه الديون، أي التحقق من أن هذه الديون قد تم عرضها بقائمة المركز المالي بالمبالغ المنتظر تحصيلها فعلا من الزبائن.

وفيما يلي الإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها لتحقيق تلك الأهداف:

- على المراجع في البداية فحص وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على المدينون وتحديد مدى كفايتها ومدى ملاءمتها في تحقيق أهدافها وخاصة حماية هذه الحقوق والديون المستحقة على العملاء.

- طلب كشف تحليلي بأرصدة العملاء التي تعدها إدارة المؤسسة، ومن خلال مطابقة أرصدة كشف العملاء مع أرصدة الحسابات الظاهرة بدفتر أستاذ المدينين مع أرصدة العملاء بدفتر إجمالي المدينين، يمكن للمراجع التأكد من وجود وصحة هذه الأرصدة، أو أن يقوم بتتبع هذه الأرصدة من خلال المستندات "أوامر البيع، أوامر الصرف، الفاتورة".

- التأكد من صحة تقييم الدين، لا تعتبر هذه المرحلة مهمة بقدر ما يكون الشغل شاغل للمراجع التحقق من إمكانية تحصيل الدين، وبناء على هذا ينبغي للمراجع القيام بالإجراءات التالية⁽¹⁾:

(1) - السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية: المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر 2008، ص 546.

(1) - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 245.

أ/ تحديد مدى إمكانية تحصيل الديون : ويتم ذلك من خلال قيام المراجع بطلب من المؤسسة بإعداد كشف موضحا فيه أسماء العملاء وأرصدتهم، وفترة الائتمان الممنوحة لهم، ومن خلال الإطلاع على الكشف يتمكن المراجع من فحص مدى انتظام العملاء في السداد، وكذلك فحص طريقة السداد، وبيان الموقف من الديون القديمة للعملاء، وأيضا معرفة المركز المالي للعملاء، من حيث إفلاسهم أو صدور حكم قضائي ضدهم، أو عدم الاستدلال على عناوينهم، وكذلك التحقق من وجود ضمان شخصي أو عيني للدين من عدمه، وإذا وجد يفحص المركز المالي للضامن الشخصي، وقيمة الضمان العيني ووجوده فعلا.

وأیضا يمكن للمراجع فحص ملف العميل المالي للإطلاع على المكاتبات المتبادلة بينه وبين المنشأة بالنسبة لأي نزاع أو تسوية، وتقارير المحصلين والوكلاء عن مركزه المالي، للتأكد من أن الديون تتضمن ديونا على العاملين بالمنشأة، وعما إذا كانت هذه الديون تتمثل في البيع الآجل وبنفس شروط البيع والسداد المطبقة على سائر العملاء، وعما إذا كانوا منتظمين في السداد من عدمه.

ب/ تحديد مدى كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها : وليتمكن المراجع من تحديد كفاية المخصص عليه التعرف على الطريقة التي تنتهجها المؤسسة في تكوينه وهي واحدة من اثنتين هما:

الطريقة الأولى: تحليل حسابات العملاء كل على حدة، وعلى ضوء هذه الطريقة، يجب على المراجع أن يقوم بالمراجعة الانتقادية لحسابات العملاء -تحديد مدى إمكانية تحصيل الدين- ثم يقوم بحصر الديون المشكوك في تحصيلها، ويكون المخصص اللازم لمقابلتها، ويقارن ذلك مع المخصص المكون بمعرفة المؤسسة، وفي حالة وجود اختلاف عليه إخطار الإدارة أو أن يشير إلى ذلك في تقريره.

الطريقة الثانية: نسبة مئوية من أرصدة حسابات العملاء، وعلى ضوء هذه الطريقة، يجب على المراجع التأكد من كفاية المخصص من خلال مطابقة نسبة المخصص المكون مع نسبة المكون المخصص في السنوات السابقة، ومقارنة الأخير مع الخسائر الفعلية الناتجة عن الديون المعدومة خلال السنة، وكذلك مقارنة المبيعات والديون وفقا لفترة الائتمان مع السنوات الأخيرة لملاحظة الاتجاهات وآثارها ولمتابعة أي تطورات في الظروف الخاصة والمحيطية بالمؤسسة.

ج/ مدى صحة الديون /المعدومة : في الحقيقة إن إعدام الديون قد يكون خلال السنة المالية، وهذه الديون يتم إثباتها في دفتر اليومية الذي يجب أن يراجعه المراجع، ويتحقق مما ورد فيه، ولكن قد يتم إعدام الديون عند الجرد أيضا، لذا يجب على المراجع التأكد من أنها معتمدة من الإدارة بقرار، وأنه تم استبعادها من حسابات العملاء. وما هو جدير بالذكر أنه قد يوجد أرصدة شاذة للعملاء نتيجة رد بضاعة بعد سداد العميل لحسابه، لذلك يظهر حساب العميل دائما، ولذلك يجب على المراجع مطابقة أرصدة العملاء الدائنة مع المصادقات المرسلة لهم.

2-3: أوراق القبض : تشمل أوراق القبض الكمبيالات والسند لأمر، والتي تمثل ديون على العملاء، وحتى يتمكن المراجع من مراجعتها والتحقق منها يجب عليه القيام بالإجراءات التالية: - للتحقق من الوجود يطلب المراجع كشف تفصيلي معتمد من الإدارة بأوراق القبض المملوكة للمؤسسة، أما إذا كانت الأوراق لدى البنك فعليه أن يطلب شهادة من البنك "خصم، تحصيل، ضمان".

- مطابقة الكشف التفصيلي مع شهادة البنك، مع حساب أوراق القبض في دفتر الأستاذ، وذلك بعد التأكد من استيفاء أوراق القبض لكافة الإجراءات القانونية، وأن تواريخ استحقاقها لاحقة لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي، والتحقق من أن أوراق القبض المرفوضة قد تم إعادتها للعملاء مقابل سداد الدين نقدا أو تقديم أوراق قبض أخرى جديدة، وتتبع تحصيل قيمة الأوراق في بداية السنة التالية والإطلاع على دفتر النقدية وإشعارات كشوف البنك، أو إرسال مصادقات للعملاء.

- التأكد من عدم إعادة البنك لأي أوراق القبض تم خصمها لديه بسبب رفض سدادها، وفحص الأوراق المشكوك في تحصيلها بسبب تجديدها أو استبدالها بغيرها من ناحية متانة المركز المالي للمسحوب عليهم، والتأكد من كفاية المخصص المكون لمقابلة الخسارة التي قد تحدث من عدم تحصيل قيمة الأوراق، وكذلك التأكد من صحة التسجيل المحاسبي لكل العمليات الخاصة بأوراق القبض.

2-4: أموال رهن الإشارة : تتمثل في النقدية بعناصرها المختلفة والمتمثلة في النقدية الموجودة في الصندوق وحسابات البنوك بحيث تمثل أحد أهم عناصر الأصول قصيرة الأجل والتي لها

دلالة خاصة بالنسبة إلى المركز النقدي ومركز السيولة في المؤسسة، مما يزيد من أهمية دور المراجع في فحص ومراجعة عناصر النقدية على اعتبارها أكثر الأصول تعرضا للتلاعب والتزوير نظرا لطبيعة سيولتها التي تساعد على إمكانية اختلاسها بسهولة لاسيما عند ضعف نظام الرقابة الداخلية.

فيما يلي نتعرض إلى الإجراءات التي تمثل الإطار العام للتحقق من عناصر النقدية سواء الموجودة في الصندوق أو المودعة في البنك.

2-4-1: إجراءات مراجعة صناديق النقدية: يمكن حصرها في النقاط التالية:

- تقييم نظام الرقابة الداخلية لعمليات القبض والصرف والتأكد من وجود فصل حقيقي بينهما من جهة وتسجيل العمليات الخاصة بها في السجلات من جهة أخرى.
- إجراء جرد فعلي للأموال الجاهزة في الصناديق: للتحقق من النقدية لابد من جردها جردا فعليا في نهاية السنة أو في أي أوقات السنة لتحقيق الجرد المفاجئ إذ أن جرد نهاية السنة يكون متوقعا من موظفي المؤسسة⁽¹⁾، وعند الانتهاء من الجرد يعد المراجع محضر توقيف الصندوق ويظهر فيه الأنواع المختلفة للنقدية الموجودة في الصندوق والشيكات التي وجدت فيه.
- مطابقة النتائج التي أسفرت عليها عملية الجرد للصندوق مع حساب الصندوق في دفتر الأستاذ، ففي حالة وجود عجز أو زيادة على المراجع أن يذكر هذه الحقيقة في محضره ويترك الأمر للإدارة للتصرف. ومن المهم أن يخطر الإدارة فورا في حالة العجز إذ قد يكون مصدره هو اختلاس وليس مجرد إهمال في تسجيل العمليات.
- تحديد الآلية التي يتم بموجبها سحب الأموال من البنوك لتغذية هذا الصندوق، وكذلك إيداع الأموال الفائضة التي تزيد عن الحاجة أو عن الحد الأقصى المسموح⁽²⁾.
- التحقق من إثبات كل المقبوضات والمدفوعات في دفتر الصندوق وفحص مستنداتها والتأكد من صحة توقيع القابض لهذه الأموال.
- التأكد من صحة جمع دفتر الصندوق واستخراج رصيده ومطابقته مع نتائج الجرد الفعلي.
- الحيلولة دون تزويد الصناديق أثناء الجرد بمبالغ عن طريق تحويل أوراق القبض إلى نقدية، وكذلك التأكد من عدم تحويل رصيد أو جزء من رصيد أحد الصناديق إلى صندوق آخر.

(1) - يحي حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 93.

(2) - يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 490.

- التحقق من صحة بيانات الحد الفاصل وسلامتها وذلك بفحص عمليات القبض والدفع من الصناديق في الأيام الأخيرة من السنة موضوع المراجعة والأيام الأولى من السنة التالية.
- إذا كان للمؤسسة فروع تحتفظ بالنقدية، وتعذر على المراجع جردها، فيجب عليه أن يحصل على شهادة من مديري الفروع بأرصدة النقدية في نهاية السنة، على أن تعتمد هذه الشهادة من الإدارة.

2-4-2: إجراءات مراجعة النقدية بالبنوك : قد تكون هذه النقدية في صورة حساب جاري أو

حساب لأجل وفيما يلي أهم الإجراءات الواجب إجرائها من طرف المراجع لتحقيق هذا البند:

- تحليل وفحص كشف الحساب الوارد من البنك للتأكد من مطابقة الرصيد الوارد في هذا الكشف مع الرصيد الدفترى في حساب البنك بدفتر الأستاذ.
- التحقق من تواريخ الإيداعات أو المسحوبات الواردة بكشف الحسابات وكذلك الواردة في دفتر النقدية حتى يتمكن من اكتشاف أي اختلافات أو تلاعبات.
- على المراجع مراعاة أن المقبوضات في دفتر النقدية مطابقة لما ورد في قسائم الإيداع، أما المسحوبات فيتم التركيز على مراجعة أرقام وبيانات الشيكات، فقد يتأخر المستفيد في صرف الشيك من البنك بعض الوقت الأمر الذي لا يظهر له أي أثر في كشف الحساب الوارد من البنك.

- في حالة وجود اختلاف بين رصيد كشف الحساب الوارد من البنك والرصيد الدفترى في حساب البنك فيقوم المراجع بفحص ومراجعة مذكرة التسوية "وثيقة المقاربة البنكية" التي أعدتها إدارة الحسابات، ويمكنه في بعض الحالات أن يقوم بإعداد هذه المذكرة في حالة عدم قيام الإدارة بإعدادها أو في حالة رغبته شخصيا في إعدادها زيادة في طمأنينته وثقته فيها.
- بصفة عامة على المراجع الأخذ في الاعتبار عند فحصه ومراجعته حسابات البنوك القواعد العامة التالية:

- يتأكد من إضافة الشيكات التي أرسلت للتحصيل أو تلك المسحوبة للصرف وبيان سبب تأخرها مدة طويلة للبنك لصرفها.
- التأكد من أن الشيكات التي صدرت في نهاية السنة المالية قد سلمت فعلا لأصحابها، فقد يحدث تعمد من الإدارة في عدم تسليمها بأي حجة حتى يظهر رصيد المؤسسة لدى البنك في صورة جيدة آخر السنة.

- التحقق من أن الإيداعات لدى البنك في نهاية السنة المالية والتي وردت في كشف الحساب قد تم تسجيلها دفتريا من واقع قسائم الإيداع الموجودة في المؤسسة والتي تم الحصول عليها من البنك في تاريخ الإيداع.
 - التحقق من عدم رفض أي شيك من الشيكات المودعة عن طريق مراجعة كشف الحساب الذي يظهر عملية التحصيل أو الرفض، وبيان أسباب الرفض.
 - على المراجع التأكد من صحة أي مصروفات أو فوائد بنكية ظهرت في كشف الحساب ولم تثبت دفتريا لعدم ورود إشعارات عنها، وعليه أن يتأكد بعد ذلك من صحة تسجيلها دفتريا في نفس السنة المالية.
- من حق المراجع أن يطلب مصادقة من البنك برصيد حسابات المؤسسة لديه علاوة على مراجعة وفحص كشف الحساب لزيادة الاطمئنان وفي هذه الحالة عليه أن يحدد التاريخ الذي يريد معرفة الرصيد فيه.
- في ختام دراستنا لعنصر المدينون تجدر الإشارة إلى أن العناصر السابقة تعتبر من أهم النقاط التي يوليها مراجع الحسابات اهتماما كبيرا وفيما يلي نعرض جدول مختصر عن إجراءات باقي عناصر المدينون الواردة في المخطط الوطني المحاسبي
- الجدول (2-3): إجراءات مراجعة بند المدينون حسب المخطط الوطني المحاسبي**

رقم الحساب	الإجراءات التي يقوم بها المراجع
40: حسابات الخصوم المدينة	تحليل حسابات المجموعة الخامسة " الديون " من أجل التأكد من أن العمليات صحيحة
424: إقراضات	تحليل الأرصدة بغض النظر عن القصير والطويل الأجل. تراقب العقود والوثائق الخاصة المبررة لذلك. يتأكد المراقب من وجود ضمانات في حالة عدم القدرة على إرجاعها. مراجعة القواعد القانونية فيما يخص الفوائد الواجبة القبض.
425: أقساط على الاستثمارات 430: تسبيقات الموردين 426: كفالات مدفوعة	تقارن الأرصدة بالعقود والطلبات. طلب المصادقة الموجهة للمتعاملين المعنيين. دراسة الوثائق المبررة مع طلبات المصادقة من المتعاملين المعنيين.
435: أمانات مدفوعة	مراجعة المبلغ المقدمة كعربون بالمحاسبة. تقديم طلبات المصادقة

للمتعاملين. مراجعة تسوية الحسابات اعتمادا على المدة الزمنية الممنوحة للمؤسسة وتلك الظاهرة على وثائق الأمانات المدفوعة.	
التأكد فيما إذا كانت المبالغ الظاهرة في هذا الحساب في بداية الدورة أنها رصدت في حسابات الموردين.	438: تخفيضات ستكتسب
تقارن مبالغ الحساب مع حسابات الأموال الجماعية. تدقيق بالاعتماد على القانون التأسيسي أن رأس المال المكتتب قد قيد.	440: الشركاء
يقارن هذا الحساب بالحسابات المعنية لدى الشركات الأم أو الشركات البنت، مع تحليل كل أرصدة هذه الحسابات. فحص بكل دقة، كل الاتفاقيات المبرمة مع هذه الشركات. إرسال طلبات المصادقة لتلك الشركات. فحص ميزانيتها هذه الشركات وملاحقها قصد معرفة الأرصدة بالضبط. تدقيق مدى صحة تكوين مؤونات تدهور هذا النوع من الحقوق.	448: ديون على الشركات الحليفة
تقارن الرسوم القابلة للإرجاع بيوميات المشتريات، البنك، الصندوق. والتأكد من قابلية تلك الرسوم للاسترجاع. تقارن المبالغ مع الإقرارات الشهرية، مع التأكد من أن الرسوم على مشتريات المواد والاستثمارات تسترجع في نفس الشهر الذي دفعت فيه.	457: رسوم مسترجعة
التأكد من أن المبالغ الظاهرة في نهاية الدورة المنتهية قد حولت إلى حسابات الأعباء المناسبة مع بداية الدورة الجديدة. التأكد من أن المبالغ الظاهرة في هذا الحساب تعود لفترات آتية فقط. لا بد من مقارنة مبالغ هذا الحساب بما كان ظاهرا به سابقا وذلك لمعرفة مدى تطورها.	468: أعباء مقيدة مسبقا
تدقيق أصل الحركات المسجلة في الحساب والتأكد من أنها صحيحة فحص كل التسويات التي تمت خلال الدورة، ولا بد أن يكون الرصيد مبررا.	469: نفقات قيد التخصيص
التأكد من صحة اقتطاعات الضمان بمقارنة ذلك باليوميات (الحسابات الجارية، الصندوق، المبيعات) والتأكد من صحة ردها لأصحابها.	471: اقتطاعات الضمان
التأكد من أن المبالغ الظاهرة في هذا الحساب للدورة السابقة قد حولت إلى حساب الزبائن المعنية في بداية الدورة التي نحن بصدد دراستها. تدرس طلبات المصادقة على الأرصدة وتحليل الفروق إن وجدت.	478: فواتير قيد التحرير

فحص مذكرات التسوية الشهرية للحسابات المصرفية والبريدية، مقارنة الأرصدة المصرح بها على الكشوف المصرفية (البريدية) بما هو ظاهر في دفاتر المؤسسة. القيام بمقارنة للوثائق المبررة (إشعار تحويل، جدول إيداع الشيكات بالبنك، إشعار بحق وإشعار بدين). التأكد من صحة مجاميع اليوميات والترحيل من صفحة لأخرى. التأكد من صحة تمركز اليوميات المساعدة في اليومية العامة. التأكد من المبالغ المرحلة لدفتر الأستاذ. التأكد من أرصدة الحسابات الجارية البريدية في الدفاتر، مدينة دائما. لابد من تقديم مبررات للشيكات الملغاة. القيام بمراجعة قياسية للوقوف على تطور الأرصدة خلال الفترة. فيما يخص العمليات مع الخارج، بالعملة الصعبة، لابد من التأكد من أسعار الصرف والفروق الناتجة عن ذلك. دراسة كل المبالغ التي لم تكن محل إشعار بحق	485: البنك 486: حسابات بريدية 487: الصندوق
التأكد من أن حسابات تحويل الأموال للفترة مرصدة، وفي حالة اللاتوازن لابد من تحليل الفرق عن طريق المقارنة بمختلف الحسابات المالية التي خصتها التحويلات.	489: تحويلات مالية

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 165-171

المطلب الثاني: إجراءات مراجعة الخصوم

تعددت التعاريف التي أعطيت لمصطلح الخصوم ومن أهمها تعريف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين حيث يعرفها بأنها: "كل ما يتمثل في رصيد دائن يلزم ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات، وذلك طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، هذه الأرصدة الدائنة لا تقتصر على التزامات الدائنين وإنما أيضا على رأس المال مكون من أسهم وأي عناصر دائنة مؤجلة للفترات القادمة وتظهر في الميزانية الخاصة بالفترة الحالية⁽¹⁾. بناء على ما سبق تمثل الخصوم الجانب الأيسر من قائمة المركز المالي، وعموما يمكن تقسيمها إلى:

- حقوق الملكية " رأس المال، الاحتياطات، والمخصصات..."
- خصوم طويلة الأجل " قروض".
- خصوم قصيرة الأجل " الالتزامات الدائنة الأقل من سنة".

(1) - مصطفى عقاري، مرجع سابق، ص 120

وفيما يلي نتعرض إلى إجراءات مراجعة هذه العناصر بالترتيب.

أولاً: إجراءات مراجعة حقوق الملكية:

تمثل حقوق الملكية " رأس المال ، الاحتياطات والمخصصات..." في أي مؤسسة أهمية كبيرة بالنسبة للملاك من أفراد أو هيئات أو مؤسسات أو مساهمين فهي دائماً تقع في دائرة اهتمام هؤلاء الملاك، باعتبار أنها مصدر رئيسي بالنسبة لهم ومن أهم الاستثمارات بصفة عامة، كما تحظى عناصر حقوق الملكية باهتمام الأطراف الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة كالبنوك أو المصارف في حالة الإقراض مثلاً أو الموردين، أو كإدارة أو العاملين بغية أمنيّاتهم بتحقيق أكبر قدر من الأرباح مثلاً، ولهذه الأهمية فلا شك أن المراجع تقع على عاتقه مسؤولية كبيرة في مراجعة هذه العناصر والتي سنتعرض لها فيما يلي:

1-1: رأس المال:

يختلف وضع رأس المال في المؤسسة طبقاً للشكل القانوني لها، ومن المعروف أن هناك ثلاثة أشكال رئيسية قانونية تتخذها المؤسسة عند التكوين أو الإنشاء، فهناك المؤسسات الفردية، شركات الأشخاص وشركات الأموال. وبناءاً على ما تقدم سوف نركز على إجراءات مراجعة رأس المال في شركات الأموال على اعتبار أنها تخدم صلب موضوعنا. وعموماً قبل التطرق إلى إجراءات مراجعة رأس المال يمكن أن نشير إلى الأهداف المتوخاة من هذه المراجعة ونوجزها في النقاط التالية⁽¹⁾:

- التحقق من قيم رأس المال الظاهرة في قائمة المركز المالي والبيانات الخاصة بها من خلال التحقق من الإفصاح المحاسبي السليم لعنصر رأس المال.
- التحقق من أن أي عمليات ترتب عليها تغيير رأس المال زيادة أو نقصان قد تم تنفيذها فعلاً وبطريقة محاسبية ملائمة ومقبولة.

- التحقق من أن العمليات الخاصة بتغيير رأس المال قد تمت بعد اتخاذ الإجراءات الإدارية والقانونية اللازمة لذلك من خلال السلطات المسؤولة داخلياً في الشركة أو خارجياً عن طريق بعض الأجهزة أو المصالح الحكومية المختصة.

- زيادة الثقة في البيانات التي تفصح عنها قائمة المركز المالي بالنسبة لعناصر حقوق الملكية عامة وبالنسبة لرأس المال خاصة من قبل الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

كما تجدر الإشارة إلى أن رأس المال في شركات الأموال يتكون من ثلاثة أنواع:

(1) - السيد محمد، مرجع سابق، ص 629.

أ/ رأس مال مصرح به : وهو مبلغ رأس المال الذي تمت الموافقة عليه والذي تم الترخيص به ويمثل الحد الأقصى لرأس المال الأسهم المصدرة في مرحلة معينة.

ب/ رأس المال المصدر : هو الجزء الذي تم إصداره من رأس المال المصرح به على أساس أنه يمكن إصدار هذا الأخير على فترات مختلفة على مدى حياة الشركة.

ج/ رأس المال المدفوع : هو الجزء المدفوع من رأس المال المصدر أو المطروح للاكتتاب العام.

بناء على ما سبق فإن إجراءات مراجعة هذا البند تتم وفق الإطار التالي:

- الإطلاع على عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسي وعلى قرارات الهيئة التأسيسية في السنة المالية الأولى وعلى قرارات الهيئة العامة للمساهمين خلال السنوات التي تلي السنة المالية الأولى وذلك للتعرف على شروط عملية الاكتتاب والتخصيص ومقدار رأس المال المصدر والمكتتب فيه ونوع الأسهم المكونة لرأس المال.
- الإطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة الغير عادية وعلى محاضر مجلس الإدارة بهدف التعرف على القرارات التي صدرت عنهما.
- الإطلاع على قوائم الاكتتاب وصور خطابات التخصيص والتأكد من صحة إجراءات تخصيص الأسهم.
- مراجعة المتحصلات من عملية الاكتتاب في الأسهم مع إشعار البنوك ومع ما تم تسجيله بدفاتر النقدية وسجل المساهمين.
- فحص الأقساط المتأخرة على المساهمين والتأكد من اتخاذ الشركة الإجراءات القانونية الكفيلة بالمحافظة عليها.
- التأكد من أن عمليات التنازل عن الأسهم قد تمت في السوق المالي الذي تتم هذه العمليات تحت إشرافه.
- التأكد من القرارات الخاصة بزيادة رأس المال قد صدرت وفقاً للنظام الداخلي للشركة وللقوانين المعمول بها في الدولة، وأن علاوة الإصدار قد تم ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها.
- التأكد من أن البيانات الخاصة برأس المال قد ظهرت بشكل واضح ودقيق في قائمة المركز المالي.
- في حالة تخفيض رأس المال فيجب على المراجع الإطلاع على قرار الهيئة العامة غير العادية وموافقتها بالأكثرية، وكذا الإطلاع على طلب التخفيض المقدم من قبل مجلس الإدارة

والمرفق معه موافقة الهيئة العامة في الاجتماع الغير عادي، وقائمة بأسماء الدائنين ومقدار دين كل منهم، وبيان بموجودات الشركة والتزاماتها مصادق عليها من قبل المراجع⁽¹⁾.

1-2: الاحتياطات:

توجد أنواع عديدة من الاحتياطات منها *الاحتياطي الإيرادي* والذي ينقسم إلى احتياطات إلزامية (كالاحتياطي القانوني، والاحتياطي المستثمر في سندات حكومية)، واحتياطات غير إلزامية (كالاحتياطي العام والخاص والاحتياطات المستثمرة)، كما يوجد أيضا *الاحتياطي الرأسمالي* ويتضمن أرباح بيع الأصول الثابتة، الأرباح قبل التكوين، والأرباح الناجمة عن إعادة التقدير، علاوة إصدار الأسهم والإسناد، زيادة صافي الأصول عن ثمن الشراء. ويمكن تلخيص إجراءات مراجعة الاحتياطات في الآتي:

- بالنسبة إلى الاحتياطي الرأسمالي، يجب على المراجع التأكد من فصله عن باقي الاحتياطات الأخرى والتأكد على أنه غير قابل للتوزيع، وإذا حدث توزيع منه يجب أن يشير إلى ذلك من حساب التوزيع، وعليه أيضا إظهاره في الميزانية بمفرداته بشكل واضح في حساب 1310: فائض قيمة معاد استثماره، كما يجب على المراجع أن يتأكد من هذا الأخير بحيث يجب أن لا يتعدى مدة ثلاثة سنوات المنصوص عليها في القانون (قانون الضرائب والرسوم المماثلة المادة 140) وإلا يطلب المراجع ترصيد هذا الحساب، ويعاد دمجها في حساب النواتج (حساب 797 نواتج دورات سابقة) كي يتسنى فيما بعد فرض الضريبة عليه⁽²⁾.

- بالنسبة للاحتياطي الإيرادي القانوني، يجب على المراجع تجنب هذا الاحتياطي بالنسب المنصوص عليها قانونا، ومراقبة استخدامه، وكذلك الاحتياطي المستثمر في السندات الحكومية.

- بالنسبة للاحتياطي الغير إلزامي فإن المراجع لا يطلب تجنب هذا الاحتياطي إلا بقرار من الجمعية العامة، وبالنسبة للاحتياطي الخاص فالمراجع لا يطلب منه تجنب هذا الاحتياطي طالما أن القانون النظامي للشركة لا يسمح بذلك.

- بالنسبة للاحتياطي المستثمر فيجب على المراجع التأكد من أنه ليس هناك احتياطات مستثمرة تخفيها المؤسسة مع مراعاة التفرقة بين الاحتياطات المستثمرة التي تكونت كنتيجة طبيعية لارتفاع الأسعار، وتلك المكونة لظروف غير طبيعية فالأخيرة يجب أن تحظى بعناية المراجع.

(1) - هادي التميمي، مرجع سابق، ص 262.

(2) - Mokhtar Belaiboud, op-cit, p93.

1-3: المخصصات: تتلخص أهم واجبات المراجع عند مراجعة المخصصات في التأكد من كفايتها وعدالتها وثباتها من سنة لأخرى، ومراعاة المؤسسة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند التقويم والمعايير الدولية للمحاسبة.

الجدول (2-4): إجراءات مراجعة بند حقوق الملكية حسب المخطط الوطني المحاسبي

رقم الحساب	الإجراءات التي يقوم بها المراجع
10: أموال جماعية	يدقق هذا الحساب، وما يتفرع عنه، في حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية بالرجوع إلى مرسوم خلق الشركة، ثم تدقيق حصص الدولة حسب القانون التأسيسي ومقارنة ذلك بيومية البنك - مقبوضات ويومية العمليات المختلفة. أما إذا كانت الشركة مختلطة فلا بد في هذه الحالة من الرجوع إلى القانون التأسيسي، محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة غير العادية للمساهمين، وأخيرا تدقيق مختلف المساهمات (الدولة، الجماعات المحلية، الشركات العمومية، الخاصة والأفراد).
12: علاوات المساهمة	للتأكد من صحة علاوات الإصدار ينبغي الرجوع إلى محاضر الجمعيات غير العادية والقيام بمراجعة حسابية.
13: الاحتياطات	للتأكد من صحة مختلف أنواع الاحتياطات لابد من الرجوع إلى محاضر الجمعيات العامة العادية للمساهمين، جدول توزيع الأرباح والتأكد من شرعية التسجيل في الحسابات.
17: ارتباط بين الوحدات	يدقق هذا الحساب عن طريق فحص مختلف العمليات المسجلة بين الوحدات، الأرصدة المدينة والدائنة وكذا القيام بإعداد مذكرات تسوية للحسابات ما بين الوحدات. فحص الإجراءات المعمول بها والمستندات المبررة ما بين الوحدات بهدف ترصيد حساب 17، في نهاية الدورة، على مستوى المؤسسة المراجعة.
18: نتائج رهن التخصيص 19: مؤونة الأعباء والخسائر	يدقق، فيما يخص الحساب الأول، الجانب المحاسبي (التسجيل والترحيل) اعتمادا على محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة. ويدقق الحساب الثاني عن طريق فحص مختلف أنواع المؤونات المكونة والظاهرة فيه وفيما يتفرع عنه، لابد من التأكد من صحة التقديرات.

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 172-173.

ثانيا: إجراءات مراجعة الخصوم طويلة الأجل:

- تشمل الخصوم الثابتة التي على المؤسسة للغير والتي تستحق في الآجال الطويلة نوعا ما، ومثل هذه القروض عادة ما تكون مضمونة برهن ويمكن تلخيص إجراءات تدقيقها كما يلي:
- الإطلاع على قرار مجلس الإدارة بالموافقة على عقد القرض وفقا للحدود المذكورة في النظام الأساسي للشركة، وكذلك محاضر الجلسات التي تقرر فيها الموافقة على الاقتراض، وإلى عقد القرض نفسه وقيام الشركة بتنفيذ التزاماته المنصوص عليها في العقد. (الضمانات إن وجدت).
- الحصول على شهادة من الجهة المقرضة توضح رصيد القرض في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.
- إظهار القرض وسعر فائدته وتاريخ سداده وضمانه في قائمة المركز المالي، ودفتر الأستاذ مع مراعاة المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها والمستخدمه بشأن أسعار تحويل المعاملات، فقد يكون جزء من القرض أو كله تم الحصول عليه بعملة أجنبية، ونظرا لوجود اختلافات بين سعر السوق والسعر الرسمي، وسعر التداول للعملة يجب على المراجع أن يشير بوضوح في الميزانية إلى سعر التحويل المستخدم في تحديد القيمة الظاهرة بالميزانية والمتعلقة بالقرض.
- إذا عقد القرض في سنة المراجعة يجب على المراجع أن يتأكد من أن النظام الأساسي للشركة لا يمنع الاقتراض، ويقوم بمراجعة عملية استلام النقود مراجعة مستندية، ومراحل وخطوات السداد لكل من الأصل والفوائد.

ثالثا: إجراءات مراجعة الخصوم قصيرة الأجل:

- ويقصد بها الالتزامات الجارية، وتتضمن الديون المترتبة على العمليات التجارية الآجلة والمصروفات الأخرى أثناء فترة الإنتاج والتشغيل بالمؤسسة، وأهـ م بنودها الدائنين، أوراق الدفع، البنك " السحب على المكشوف"، وكذلك المصروفات المستحقة.
 - ويمكن تلخيص الإجراءات التي يقوم بها المراجع في الآتي:
- 3-1: الدائنين "الموردين":

- يطلب المراجع قائمة تفصيلية أو كشوف بأسماء الحسابات الشخصية للدائنين، معتمدة من الإدارة، ويقوم المراجع بعد ذلك بمطابقة القيم التي تظهرها الكشوف مع دفتر أستاذ الموردين، وحساب إجمالي الموردين، ودفتر أستاذ المشتريات.

- إطلاع المراجع على الكشف الدورية التي ترسل من الموردين أو يقوم المراجع بعمل مصادقات للموردين عن أرصدة حساباتهم لدى المؤسسة على أن ترسل هذه الردود إلى مكتبه مباشرة.

- يجب على المراجع التأكد من أن جميع الفواتير الخاصة بالمشتريات قد أدخلت بضاعتها إلى المخازن في أواخر السنة المالية كما أدرجت في قوائم الجرد كما سجلت في دفتر يومية المشتريات ورحلت لحساب الدائنين.

- يجب على المراجع أن يتتبع حسابات الدائنين في السنة المالية التالية، للتأكد من عدم وجود أخطاء أو غش في بعض العمليات.

- يجب على المراجع التحقق من الإفصاح عن الأرصدة الحقيقية للدائنين في الميزانية بعد التحقق من التوجيه المحاسبي لعمليات الشراء الآجل وسداد هذه المشتريات وأي خصومات خاصة يسمح بها الدائنين للشركة⁽¹⁾.

3-2: أوراق الدفع: تتطلب من المراجع لمراجعتها وفحصها الإجراءات التالية:

- يفضل أن يطلب المراجع من الشركة في بداية مراجعته قائمة بمختلف هذه الأوراق تتضمن جميع المعلومات الخاصة بها مثل اسم الساحب (الدائن) والقيمة الاسمية للورقة وأرصدة أول وآخر السنة.

- فحص ومراجعة بيانات هذه الأوراق وخاصة قيمتها التي تمثل ديون والتزامات على الشركة، وفي حالة وجود فائدة على هذه الأوراق فعلى المراجع التحقق من صحة احتساب هذه الفائدة والمدفوع منها والمستحق وطرق معالجتها⁽²⁾

- مراجعة أوراق الدفع التي قام الدائن (الساحب) بخصمها أو تظهيرها للبنك على أساس أن البنك أصبح هو الدائن للشركة.

- الحصول على خطابات من الموردين أو الدائنين الذين يحتفظون بأوراق الدفع.

- على المراجع التحقق من نوعية أوراق الدفع وما إذا كانت مدتها تزيد عن سنة فيتم تصنيفها كخصوم أو التزامات طويلة الأجل، وإذا كانت أقل من سنة فيتم تصنيفها كخصوم أو التزامات قصيرة الأجل.

(1) - السيد محمد، مرجع سابق، ص 668.

(2) - نفس المرجع، ص 779.

- التحقق من الإفصاح عن أوراق الدفع في قائمة المركز المالي بعد مراجعة وفحص التوجيه المحاسبي من قيود اليومية الخاصة بهذه الأوراق وعملياتها المختلفة ومراجعة حسابات الأستاذ الخاصة بها.

3-3: البنك " السحب على المكشوف":

- فحص مذكرة التوفيق بين الرصيد الدفترى والرصيد حسب الكشف الجاري للحساب المرسل من البنك، وذلك لتتبع المفردات الواردة في مذكرة التوفيق مع ما يتم بشأنها في بداية السنة المالية التالية.

- أن يطلب من المؤسسة أن ترسل طلب مصادقة من البنك برصيد الحساب في نهاية السنة المالية، ويطابق المراجع المصادقة مع الرصيد الدفترى بعد إعداد مذكرة التوفيق.

- يستفسر المراجع عن أي ضمانات مقدمة من المؤسسة إن وجدت لوضع المذكرة اللازمة في الميزانية وإظهار هذا الضمان.

أما بالنسبة للأرصدة الأخرى المبوبة في المجموعة الخامسة من المخطط الوطني المحاسبي فيمكن إيجاز إجراءات المراجعة الخاصة بتلك البنود في الجدول الآتي:

الجدول (2-5): إجراءات مراجعة بند الديون حسب المخطط الوطني المحاسبي

الحساب	إجراءات المراجعة الخاصة به
50- حسابات الأصول الدائنة	نفس إجراءات مراجعة حساب 40: حسابات الخصوم المدينة
521: قروض بنكية 522: دائنوا الاستثمارات 523: قروض أخرى	تحليل كل أرصدة القروض والاعتمادات المصرفية القصيرة، المتوسطة والطويلة الأجل، مع دراسة مستندية للوثائق المبررة (العقود وغيرها). تدقيق رخص بنك الجزائر فيما يخص القروض الأجنبية. تدقيق جداول وتواريخ استحقاقات القروض. التأكد من صحة وشرعية التسجيل في الحسابات بالنسبة للمبلغ الأصلي والفوائد وشرعية تسديد الأقساط. مقارنة مبالغ الفوائد مع الحساب 650: فوائد القروض. تقديم إذا استدعت الضرورة طلبات المصادقة للمؤسسات المالية.
524: ضمانات محجوزة 526: إيداعات للتسديد	نفس إجراءات مراجعة حساب 426: كفالات مدفوعة نفس إجراءات مراجعة حساب 435: إيداعات مدفوعة
529 ديون الاستثمارات	تحلل الأرصدة، يدرس جدول الاستحقاق بمقارنته بالوثائق الآتية من

الأخرى	البنك. دراسة دقيقة للأوراق التجارية المستحقة ولم تدفع من طرف المؤسسة المراجعة خاصة تلك التي لا تعود إلى ديون المخزون والاستثمارات. مع البحث، في هذه الحالة، إذا لم تكن لها علاقة ببعض أوراق القبض، أي وجود أوراق مالية تجارية وهمية. التأكد من طريقة التسجيل في المحاسبة وبصفة خاصة قيود بداية الدورة وقيود نهايتها، المتعلقة بتلك الأوراق.
538: فواتير قيد الاستلام	نفس إجراءات مراجعة حساب 478: فواتير قيد التحرير
543: ضرائب على الدخل الإجمالي	دراسة كشوف الأجور الشهرية والتأكد من الكشف المسجلة في المحاسبة، والمبالغ التي جعل هذا الحساب دائئا بها. التأكد من أن تسديد هذه الضريبة يتم شهريا على الرواتب والأجور العائدة لشهر ديسمبر والمستحقة الدفع قبل 15 جانفي من الدورة المقبلة.
545: اقتطاع المشاركة في الضمان الاجتماعي	لابد من مقارنة الإقرارات الفصلية بدفتر الأجور، ومقارنة القيود المسجلة في الدفاتر في نهاية كل شهر بكشوف الأجور والعمليات المختلفة. مع التأكد أن الحساب قد جعل مدينا بالمنح العائلية المقدمة من طرف الشركة لمستخدميها، وأن المبالغ العائدة لذلك قد أخذت بعين الاعتبار بطرحها من مبالغ المشاركات الفصلية التي تم تسديدها. والتأكد من أن رصيد الحساب في نهاية الدورة يعادل المشاركات في الضمان الاجتماعي للفصل الرابع (مطروح منه المنح العائلية المشار إليها)
546: اعتراضات على الأجور	فحص الوثائق المبررة للحجز على الأجور والتأكد من شرعية المبالغ المدفوعة للمستفيدين من ذلك.
547: ضرائب مستحقة على البيوع	نفس إجراءات مراجعة حساب 457: ضرائب مسترجعة على المشتريات
551: مساهمات للتسديد	لابد من الرجوع إلى مكونات حساب 10: أموال جماعية وتبرير المبالغ المرجعة للشركاء في حالة تخفيض رأس المال.
555: حسابات جارية للشركاء	تفحص بدقة الأموال، وتدرس المستندات المبررة بما في ذلك طلب موافقة الشركاء على أرصدهم (في حالة الضرورة). كما تدقق الفوائد

وتقارن بالحساب.	
مقارنة العمليات المسجلة في الحساب مع العمليات المسجلة في محاسبة الشركات الحليفة المعنية. دراسة القيود وأرصدة الحسابات مع طلب، إذا لزم الأمر المصادقة على الرصيد. دراسة ميزانيات (وملاحقها) للشركات الحليفة في حالة إذا كانت الشركة موضوع المراجعة هي الشركة الأم لها.	558: ديون نحو الشركات الحليفة
نفس إجراءات مراجعة حساب 46: تسبيقات الاستغلال	56: ديون الاستغلال
التأكد من أن التخفيضات الواجبة الدفع لدورة أنها دفعت خلال الدورة المالية لها. مراجعة مستندية للوثائق ومراجعة حسابية للتسجيل مع المقارنة بحساب 669، إن وجد. يقارن الحساب عبر دورات بهدف معرفة مدى تطور مبالغه.	570: تسبيقات وسلف مقبوضة من الزبائن
التأكد من أن الإيرادات المسجلة مسبقا العائدة للدورة السابقة قد أخذت بها في بداية الدورة الحالية. دراسة الإيرادات التي طال عمرها. لعدة دورات وإمكانية إجراء عمليات التسوية عليها. والتأكد من أن المبالغ الظاهرة بالحساب تعود فعلا لدورات آتية. القيام بمقارنة مع حسابات الإيرادات المعنية. وكذا دراسة مقارنة للحساب عبر دورات للوقوف على تطور مبالغه	578: نواتج مسجلة مسبقا
مراجعة مستندية للوثائق المبررة ومراجعة حسابية للتسجيلات . تبرير الأرصدة خاصة المبالغ العائدة لدورات سابقة.	579: إيرادات قيد التحصيل
دراسة أوراق الدفع من حيث: جدول الاستحقاقات، الأوراق التي وصل تاريخ استحقاقها ولم تدفع مع معرفة الأسباب. أوراق الدفع التي لا تخص الموردين. القيام بمقارنة أوراق الدفع بأوراق القبض فقد تخفي أوراق وهمية. التأكد من القيود وكل قيود بداية ونهاية الدورة العائدة لتلك الأوراق.	583: أوراق الدفع
دراسة مستندية (عقود ومستندات أخرى) لهذه التسبيقات والتأكد من التسجيل.	588: تسبيقات بنكية

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 175-177.

المبحث الثالث: إجراءات مراجعة قائمة الدخل

بعد الانتهاء من مراجعة قائمة المركز المالي، يشرع المراجع مباشرة في مراجعة بنود قائمة الدخل "جدول حسابات النتائج" والمتمثلة في حسابات التسيير التي تنقسم إلى مجموعتين: مجموعة حسابات النفقات/ الأعباء المبوبة في المجموعة السادسة من المخطط الوطني المحاسبي ومجموعة الإيرادات المجموعة السابعة من نفس المخطط، نذكر فقط أن حسابات التسيير من نفقات وإيرادات تفتح في بداية كل دورة محاسبية وتقف في نهايتها بترحيل أرصدة الحسابات الرئيسية إلى حسابات النتائج، وذلك حسب ما جاء به المخطط الوطني المحاسبي، كما نذكر أنه إذا كانت حسابات التسيير هذه صحيحة بعد خضوعها إلى جملة أنواع الرقابة اللازمة فقد يؤدي ذلك إلى القول مبدئياً أن حسابات النتائج ستكون هي الأخرى صحيحة مادام أنها تستقبل في أطرافها أرصدة الحسابات الأولى ليس إلا.

بناءً على ما تقدم سوف نقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى إجراءات مراجعة بنود قائمة الدخل "جدول حسابات النتائج" من خلال ثلاث مطالب انفرد كل مطلب بدراسة بند من بنود هذه القائمة.

المطلب الأول: مراجعة الإيرادات

تتمثل الإيرادات في التدفقات الداخلة إلى الوحدة التي تنشأ عن إنتاج وبيع سلع وتأدية خدمات للغير أو أي أنشطة أخرى مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة، وفيما يلي سوف نتطرق إلى مختلف أوجه الإيرادات المبوبة في المجموعة السابعة من المخطط الوطني المحاسبي:

أولاً: مراجعة المبيعات: تهدف مراجعة هذا القسم إلى البحث ما إذا كانت جميع المبيعات الآجلة مؤيدة بفواتير صحيحة، تمت وفقاً لسياسة المؤسسة واعتمدت من طرف شخص مسؤول. وكذلك التأكد من إرسال فواتير البيع إلى الزبائن وإخراج البضاعة المباعة من المخازن.

لمراجعة المبيعات يقوم المراجع بالإجراءات التالية:

- مطابقة الفاتورة مع طلب الزبون، مذكرة البيع ومذكرة الإخراج، ضرورة تقسيم العمل بين موظفي قسم المبيعات فيما يخص إعداد الفاتورة يجمع موظف مستندات الفاتورة وتسجل البيانات فيها، ثم يقوم شخص آخر بالعمليات الحسابية، تراجع تلك العمليات من طرف شخص ثالث قبل أن تقدم لمدير المبيعات لتوقيعها.

- التأكد من أن دائرة المحاسبة والمالية، قامت بتسجيل العمليات في يومية المبيعات بعد حصولها على مذكرة الإخراج مع نسخة من الفاتورة .
- يجب على المراجع أن يتأكد من الفصل التام بين الاختصاصات (لا يجوز لأمين المخزن إعداد فواتير البيع مثلا).
- التأكد من وجود نظام سليم ودقيق فيما يخص مبيعات الأصول الثابتة واعتماد عملية البيع من قبل مسؤول دون الخلط بينها وبين بيع البضائع.
- تفحص مختلف المستندات المؤيدة لعملية البيع من حيث المبالغ، التواريخ، التوقعات، العمليات الحسابية والسعر المذكور على الفاتورة ومقارنته مع قائمة الأسعار في المؤسسة.
- إجراء تقابل بين:
- صورة فواتير البيع مع طلبات الزبون.
- صور فواتير البيع مع سجل إخراجات المخازن للتأكد من خروج البضاعة فعلا.
- صور فواتير البيع مع يومية المبيعات الآجلة.
- تدقيق مبيعات آخر السنة للتأكد من عدم أخذها في الحسابات عند احتساب بضاعة آخر مدة.
- قد يرغب أصحاب المؤسسة في تسجيل بعض فواتير البيع أي حدثت في آخر السنة، أو العكس تسجيل فواتير تعود إلى الدورة التالية بقصد التلاعب في الأرباح، لذلك على المراجع تدقيق تواريخ الفواتير وتواريخ تسجيلها في الدفاتر (مبدأ استقلالية الدورات).
- التأكد من عدم تسجيل فواتير عدة مرات أو تسجيل فواتير وهمية أو عدم تسجيل بعض الفواتير على الإطلاق.
- مراجعة العمليات الحسابية على الفواتير، التأكد من الحسم والخصم، صحة نقل المبالغ من الفاتورة إلى يومية المبيعات بالإضافة إلى مراجعة اليومية أفقيا وعموديا، الترحيل من صفحة لأخرى والتوحيد في اليومية العامة والترحيل إلى دفتر الأستاذ.
- دراسة المعادلة: بضائع أول مدة + المشتريات = تكلفة البضاعة المباعة + بضاعة آخر مدة.
- دراسة النسب بين نفقات البيع والمبيعات (رقم الأعمال)، وكذا دراسة تطور المبيعات مع حساب الزبائن وأوراق القبض.

ثانيا : مراجعة مردودات المبيعات:

يفضل في حالات كثيرة تخصيص دفتر يومية لمردودات المبيعات خاصة في الشركات الكبرى والتي تمثل هذه المردودات نسبة كبيرة وأن تستخدم الشركة يوميات مساعدة، وفي هذا المجال على المراجع القيام بما يلي:

- فحص ومراجعة بيانات صور الإشعارات الدائنة الخاصة بالمردودات ومطابقتها مع دفتر يومية مردودات المبيعات.

- فحص ومراجعة عمليات الفترة الأخيرة من السنة (الشهر الأخير مثلاً) للتحقق من عدم وجود أي تلاعب في المبيعات عن طريق تسجيل مبيعات صورية في نهاية السنة المالية ثم عمل قيود مردودات مبيعات في بداية السنة التالية بهدف تضخيم رقم المبيعات ومن تم تضخيم رقم الربح.

- فحص والتحقق من أي إشعارات خاصة بهذه المردودات قد تم اعتمادها من قبل الإدارة المسؤولة (قسم المبيعات مثلاً).

- مراجعة وتدقيق إشعارات الخصم ومذكرات الرد من حيث المبالغ ، التواريخ ، التوقيعات وتاريخ التسجيل في الدفاتر.

- مقابلة بعض إشعارات الخصم مع ما سجل في سجلات المخازن للتأكد من دخول البضاعة فعلاً إلى المخازن.

- التحقق من أي عقود أو مراسلات بين الشركة والعميل وأي إجراءات قد تقوم بها الشركة لتعويض العميل عن أي بضاعة مردودة أو تالفة أو مصروفات إعادتها إلى المخزن⁽¹⁾

- يجب مراجعة عملية التسجيل الدفترية لهذه المردودات من قيود يومية وترحيل للحسابات الخاصة بها واختبار بعض العمليات الحسابية الخاصة بهذه المردودات.

تعتبر المبيعات أهم بند في مجموعة الإيرادات، سوف نلخص في الجدول الآتي إجراءات مراجعة باقي حسابات الإيرادات الواردة في المخطط الوطني المحاسبي:

الجدول (2-6): إجراءات مراجعة بند الإيرادات حسب المخطط الوطني المحاسبي

الحساب	إجراءات المراجعة الخاصة به
71: إنتاج مباع	مراجعة مستندية (بما في ذلك ما يبيع للشركاء، الشركات الحليفة، الضرائب والرسوم، الفواتير المسجلة في الدورة الحالية والتي لم تسلم بعد السلع العائدة لذلك). مراجعة حسابية (العمليات الحسابية الظاهرة على كل مستند والتسجيل والترحيل في الدفاتر).
72: إنتاج مخزن	يقارن هذا الحساب بالحسابات من 33 إلى 36 (الأصناف المختلفة للمنتوج). مع دراسة مستندية وحسابية لما سجل في الحساب والتأكد أن المبالغ الدائن بها في نهاية الدورة هي الأرصدة المدينة للحسابات السابقة.

(1) - محمد السيد، مرجع سابق، ص 617.

73: إنتاج المؤسسة لذتها	دراسة مستندية وحسابية للمستندات بهدف التأكد من صحة ما يظهره الحساب.
74: أداء خدمات	
75: تحويل تكاليف الإنتاج	التأكد من صحة كل العمليات المسجلة في الحساب ومقارنة ذلك مع الحساب أو الحسابات المقابلة من الصنف 6 "تفقات" والصنف 8 "حسابات النتيجة".
78: تحويل تكاليف الاستغلال	
77: نواتج مالية	مراجعة مستندية وحسابية لكل نوع من أنواع الإيرادات.
79: نواتج خارج الاستغلال	التأكد من أن ما سجل في هذا الحساب، عملية بعملية، هو خارج الاستغلال حقيقة. مع فحص الحسابات المقابلة والمستندات المبررة.

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 183

المطلب الثاني : مراجعة المصاريف

تختلف المدفوعات في طبيعتها عن المقبوضات في أنها مؤيدة بمستندات خارجية أصلية مما يجعل عمليات المدفوعات النقدية مؤيدة بأدلة إثبات قوية ، فالمراجع يعطي أهمية عالية وعناية خاصة بهذه المدفوعات لأن عكس ذلك يترتب عليه تبديد أموال الشركة نتيجة اختلاسها عن طريق مصاريف صورية أو سداد مبالغ نقدية لغير مستحقيها ، ومنه على المراجع تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر من الإجراءات الهامة التي يجب أن يوليها المراجع عنايته وكذلك إجراء فحص مستندي والإطلاع على كافة الدفاتر والمستندات (أذونات الصرف ، إيصالات، فواتير ...).

وفيما يلي إجراءات مراجعة بند المصروفات حسب المخطط الوطني المحاسبي.

أولاً: حـ / 60 - بضائع مستهلكة : وهو يمثل البضائع التي تشتري بقصد إعادة بيعها كما هو الحال في الشركات التجارية ويتغير المخزون البضائع بغرض البيع بتكلفة معينة وفي هذه الحالة على المراجع مراقبة تكلفة البضائع المستهلكة وخاصة طريقة احتسابها وإن كانت هذه الطريقة متبعة باستمرار أو مختلفة من سنة إلى أخرى ويتم فحص كذلك بطاقات المخزون لكل سلعة ومقارنتها مع جرد نهاية السنة ومنه استخراج الفروقات.

ثانياً: حـ / 61 = مواد و لوازم مستهلكة : يقوم المراجع بإجراءات مختلفة من بينها: فحص تفاصيل العمليات، فحص تفاصيل الأرصدة، تقييم تكلفة الاستهلاك وذلك بالرجوع إلى فواتير الشراء وترحيل مبالغها إلى بطاقات المخزون المخصصة بكل مادة مستهلكة.

ثالثاً: حـ / 62 = الخدمات : يتم تدقيق المصاريف المتعلقة بالخدمات المقدمة من الغير كالإيجار والإعلانات، مصاريف الهاتف والمصروفات القضائية ، مصاريف النقل، الصيانة والإصلاحات لهياكل المؤسسة وآلات النقل والمعدات ، مصاريف المهمات وأتعاب الغير ... فكل مستند يبين المصروف المدفوع يجب الإطلاع عليه كالفاتورة أو كل ما يثبت وقوع العملية وكذلك التأكد من تقييده في السجل كذلك يتم الإطلاع على العقود المبرمة بين الشركة والغير، كما يجب التأكد من عدم تقييد بعض المصاريف كالإيجار مثلاً وتحميلها على السنة الحالية بل يتم توزيع تكلفتها على السنوات التي تستفيد منها.

رابعاً: حـ / 63 = مصاريف المستخدمين : تعتبر الأجور والرواتب في معظم الشركات من أهم أنواع المدفوعات النقدية ومنه تتطلب عناية تامة من جانب المراجع في فحصها ومراجعتها، فيجب فحص كشوف الأجور، عملية تسديد أجور العمال و لذلك مراجعة أعمال وإجراءات مرحلة إعداد الكشوف. وعليه يقوم المراجع بالعمليات التالية لتحقيق وفحص بند الأجور والرواتب:

- على المراجع أن يقوم بتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على عنصر الأجور الخاص بالعمال في الشركة للحكم على مدى سلامتها وقوتها وفعاليتها عن طريق التحقق من أن هذه الإجراءات تبدأ اعتباراً من وقت استخدام وتشغيل العامل وحتى صرف هذه الأجور.

- التحقق من أن العدد الفعلي للعمال هو الذي تم تسجيله في قوائم الأجور وهو الذي تم صرف الأجور له، ويتم مقارنة هذا العدد مع دفتر حركة المستخدمين التي يجب أن يكون موقع عليه من قبل مفتشيه العمل.

- التأكد من العمليات الحسابية لكشوف الرواتب والأجور (الجمع والطرح)، ومطابقة رصيد صافي هذا العنصر المستحق للموظفين والعمال مع الشيكات المسحوبة وإلى حسابه في دفتر الأستاذ.

- التخطيط لحضور توزيع الرواتب لفترات معينة يتم اختيارها والتأكد من أن الإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة والخاصة بتخضير الكشوفات وتوزيع الرواتب والأجور قد تم تطبيقها.⁽¹⁾

- مقارنة الراتب مع الأشهر السابقة أو مع نفس الأشهر في السنة السابقة والاستفسار عن أية انحرافات مادية.

- مراجعة احتساب ضريبة الدخل الإجمالي للعمال والمستقطعات لحساب التأمينات الاجتماعية.

- مراجعة قيمة إذن الصرف على خانة الأجور والرواتب بدفتر المدفوعات.

- مراجعة الدفاتر المختلفة التي تفرضها مفتشية العمل.

خامساً: حـ / 64 - ضرائب ورسوم : يشمل هذا الحساب الرسم على النشاط المهني *TAP* الذي يمثل 2 % من إجمالي رقم الأعمال (المبيعات ، خدمات، إنتاج مباع) وكذلك بعض الرسوم والضرائب على التسجيل والطابع الجبائي المحصل لصالح الخزينة ، فيجب فحص هذه العمليات من طرف المراجع.

سادساً: حـ / 65 - المصاريف المالية : يمثل هذا الحساب المصروفات المالية المتنوعة (آجيو ، فوائد، عمولات ...) التي تؤخذ في الاعتبار في فترة معينة وهي سنة المراجعة، فعلى المراجع فحصها ويقوم خاصة بمقارنة ما سجل في الدفاتر وما ظهر على كشوفات البنك إلا أن هذه العناصر قد خضعت للفحص عند فحص عناصر الأصول أو الخصوم المرتبطة بها أو عند إجراء المطابقات البنكية الشهرية.

سابعاً: حـ / 66 - المصاريف المختلفة : يشمل هذا الحساب المصاريف المتعلقة بالتأمينات المختلفة (مباني، آلات، معدات...) إضافة إلى الهبات والهدايا وغيرها من الاشتراكات الأخرى إلا أن المستندات التي تثبت هذه المصاريف قد تم فحصها لما يجري المراجع تدقيقه للأصول وخاصة النقدية وفي مذكرة التسوية البنكية، إلا أنه يجب على المراجع أن يكون حذراً لكي لا يقوم بعملية تكرار الفحص وكما يجب عليه أن يتأكد من أن ما تم تقييده في السجلات يعبر على ما يجب تحميله للسنة الحالية والباقي تعتبر مصاريف مقيدة مسبقاً.

ثامناً: حـ / 68 - مخصص الإهلاك والمؤونات : تتلخص أهم واجبات المراجع عند مراجعة المخصصات المؤونات في التأكد من كفايتها وعدالتها وثباتها ومراعاة الشركة للمبادئ المتعارف عليها عند التقويم، وفيما يخص مخصصات الإهلاكات فيجب فحص قيمة الإهلاك

(1) - الهادي تميمي، مرجع سابق، ص 276.

ونسبته المطبقة ومراجعة بطاقات الاستثمارات إن كانت مسجلة في الدفاتر المختلفة (دفتر الاستثمارات ويومية العمليات المختلفة...).

تاسعا: حـ / 69 – مصاريف خارج الاستغلال : على المراجع إجراء مراقبة مستندية (التأكد من أن ما سجل في اليومية مثبت بمستند) ومراقبة حسابية لاكتشاف الأخطاء إن وجدت من عملية ترحيل الأرقام من الفاتورة إلى الدفتر أو من دفتر إلى دفتر آخر .

المطلب الثالث: مراجعة حسابات النتيجة

سبق وأن أشرنا أن حسابات النتيجة تعتبر مبدئيا صحيحة، إذ ما وجد المراجع أن الحسابات التي تقابلها من إيرادات ونفقات صحيحة، لكن هذا لا يمنع المراجع من مراجعتها ليقضي على نزعة الشك المهنية الموجودة لديه، وعليه يمكن إجمال هذه الإجراءات فيما يلي:

أولا: الهامش الإجمالي حـ / 80:

- مقابلة المبلغ المسجل في هذا الحساب مع أرصدة حسابات 60: بضاعة مستهلكة و 70: مبيعات بضاعة وذلك بعد تسجيل قيود الجرد .
- تحليل الرصيد الذي حول إلى حساب 81 القيمة المضافة.

ثانيا: القيمة المضافة حـ / 81:

- مقابلة مبلغ هذا الحساب مع رصيد حـ / 80 الهامش الإجمالي وجميع النفقات التي ترتبط به.
- تحليل الرصيد الذي حول إلى حساب 83 نتيجة الاستغلال.

ثالثا: نتيجة الاستغلال حـ / 83:

- مقابلة المبلغ المسجل في هذا الحساب مع المبالغ المسجلة في حـ / 81 وحـ / 63 إلى حـ / 68 (حسابات النفقات) .

- تحليل الرصيد الذي حول إلى حساب 880 النتيجة الإجمالية للدورة .

رابعا: النتيجة خارج الاستغلال حـ / 84:

- مطابقة المبلغ المسجل في هذا الحساب مع مبالغ الحسابات 69 و 79 حسابات النفقات وحسابات الإيرادات خارج الاستغلال

خامسا: نتيجة الدورة حـ/ 88:

- مقارنة المبلغ المسجل في هذا الحساب مع : رصيد حـ/ 83 ، رصيد حـ / 84 ورصيد حـ/ 889 الضريبة على الأرباح ، يتضمن حـ/ 88 نتيجة الدورة رصيد كل من 880 و 889 ورصيده هو النتيجة الصافية للدورة والقابلة للتوزيع.

سادسا: التنازلات بين الوحدات حـ/ 89:

- فحص حركات هذه الحسابات بين الوحدات أولا (الحساب 89 لكل وحدة) ثم نفحص حركات هذه الحسابات للوحدات مع المركز الرئيس Siège ثانيا.

خاتمة الفصل :

من أجل التأكد من مراجعة شرعية وصدق الحسابات، واحترام القوانين والقواعد التنظيمية من طرف المؤسسة موضوع المراجعة والتصريح برأيه وملاحظاته للمعنيين بالأمر، يمر المراجع بثلاث مراحل أولاهم هي مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية، فحص مراقبة الحسابات وفي الأخير كتابة التقرير الذي يتضمن رأي المراجع

ولتحقيق هذه المراحل لابد للمراجع من اعتماد ملفين أساسيين ومجموعة من أوراق العمل، يتمثل الملفين في ملف دائم والذي يحتوي على عموميات خاصة بالشركة محل المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومختلف المعلومات المالية والمحاسبية، القانونية والجبائية والاجتماعية، والخصائص الاقتصادية والتجارية، ومعلومات حول الإعلام الآلي، وعلى عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل وتجديده المحتمل، يتضمن الملف السنوي أو ملف المراقبة كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها نشاط المراقبة ، أما أوراق العمل فهي تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير، والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص.

كما أنه هناك إجراءات وتقنيات على المراجع أخذها في الاعتبار واستعمالها وإتباعها لإنجاح مهمته وإنجازها بشكل دقيق، فخطوات المراجعة متكاملة فيما بينها ولا يمكنها أن تتداخل أو يسبق بعضها بعضا، ولهذا يقوم بأولى المراحل وهي التعرف على الوظيفة والمؤسسة بشكل عام بعدها يقيم نظام الرقابة الداخلية، ثم يقوم بفحص ومراقبة الحسابات ليصل إلى المرحلة الأخيرة ألا وهي إعداد تقريره النهائي المتضمن رأيه الفني المحايد، كما أن إجراءات مراقبة الحسابات تمر بمرحل عديدة، فالمراجع يفحص حسابات الميزانية من أصول وخصوم ثم يفحص حسابات النتائج من تكاليف وإيرادات ليحيط بمختلف الحسابات، كل هذا العمل يسجل على أوراق تدعى أوراق عمل المراجع، هذه الأوراق تمكنه من إثبات رأيه وهي بمثابة دليل على ما توصل إليه من نتائج

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لمؤسسة نقل الموارد المنجمية
فرع من مؤسسة الحديد والفوسفات

مقدمة الفصل:

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى المراجعة بصفة عامة والإجراءات والخطوات المهمة لإنجاز مهمة المراجعة المحاسبية خاصة، باعتبارها وسيلة لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من مصداقية عن صحة معلوماتها ومدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها والإجراءات الموضوعية من طرفها.

ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في إحدى الشركات العمومية الجزائرية والمتمثلة في شركة الحديد والفوسفات، فرع نقل الموارد المنجمية *Sotramine* لنقف من خلالها على الواقع الفعلي للمراجعة المحاسبية مهنيًا. وبما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر بمثابة نقطة الانطلاق، كان لازما علينا أن نقوم بمهمة تهدف إلى تقييم هذا الأخير لمحاولة إسقاط ما رأيناه في الجانب النظري من جهة، وكذلك دراسة مختلف الأدوات التي يمكن استعمالها لاكتشاف واستخراج أهم المشاكل ومعالجتها من ناحية. وبما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية لإبداء رأي حول سلامة الحسابات السنوية وحده يعتبر غير كافٍ لاعتباره يقدم تأكيد عن مدى سلامة وصرامة الإجراءات فقط، وجب فحص الحسابات من خلال مراجعة القوائم المالية وما تتضمنه من حسابات مستعيني في ذلك ببعض أساليب المراجعة كالعينية، الاستفسارات، المطابقة...

تأسيسا على ما سبق سوف نتعرض في هذا الفصل لدراسة أعمق وأشمل من خلال تقديم المؤسسة الأم " مجمع فرفوس " وكذا فرعها *Sotramine* ، تقييم نظام الرقابة الداخلية، فحص الحسابات، وفي الأخير نتوج فصلنا بتقرير لإبداء الرأي عن مدى سلامة القوائم المالية ككل، وعن التعبير الصحيح عن سلامة المركز المالي.

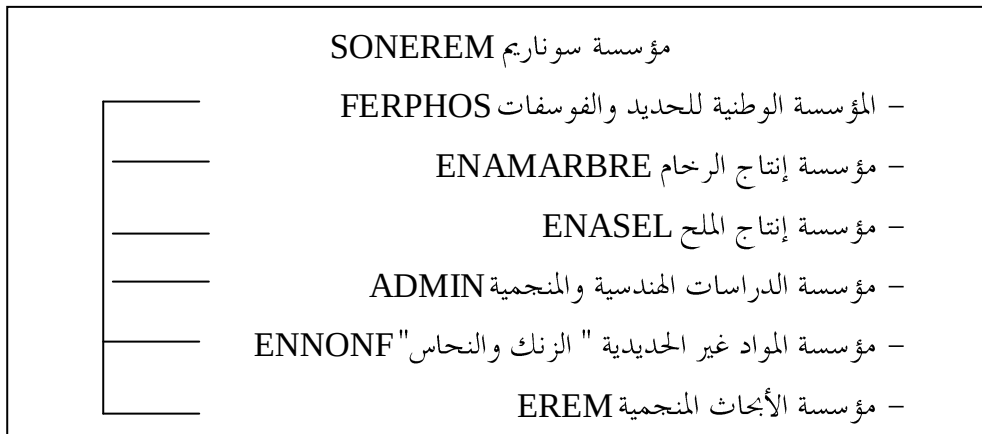
المبحث الأول: معرفة معمقة بالشركة وتخطيط مهمة المراجعة المحاسبية.

تكتسي المناجم في كل أنحاء العالم أهمية بالغة في استخراج المواد الأولية والنشاط الاقتصادي للدول، فلقد ساهمت على مر العصور في ازدهار التجارة وتنميتها ونظرا لما تلعبه المناجم من دور في استخراج المواد الأولية تم العمل على ترقية الهياكل المنجمية من عصر لآخر لتمكنها من التكيف مع التطور التكنولوجي والاقتصادي. لهذا الغرض ارتأينا إجراء تربص في مؤسسة الحديد والفوسفات ولاعتبار أنها إحدى المؤسسات الاقتصادية التي تساهم في تدعيم الاقتصاد الوطني من خلال ما تقدمه من منتجات للسوق الوطنية والدولية، ونظرا لاحتلالها المرتبة الأولى على المستوى الوطني في القطاع المنجمي تم اختيارها كوضع للدراسة الميدانية لتسليط الضوء على الكيفية التي تتم من خلالها عملية المراجعة المحاسبية، حيث بعد تعرفنا عن المؤسسة الأم وجهنا إلى فرعها الخاص بنقل الموارد المنجمية *Sotramine* حيث قمنا بزيارات متعددة للمؤسسة لمعرفة كيفية عملها والأساليب المتبعة في الحكم على مدى سلامة قوائمها المالية. تأسيسا على ما سبق سنقوم في هذا المبحث بتقديم المؤسسة محل الدراسة وفرعها لنقل الموارد المنجمية، كما سوف نقوم بتخطيط المهمة وإعداد برنامج العمل.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الاقتصادية للحديد والفوسفات " مجمع فرفوس "

أنشأت المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات بموجب الأمر رقم 441/83، بتاريخ 16 جويلية 1983، وذلك بعد هيكلة المؤسسة الوطنية للأبحاث والاستغلالات المنجمية سوناريم *SONAREM* والتي بدورها تأسست إثر تأميم المناجم في 06 ماي 1966 إذ كانت مؤسسة متخصصة حسب المنتج لتتحول فيما بعد إلى مؤسسة اقتصادية عمومية *EPE « Entreprise Publique Economique »* في 22 ماي 1990 بموجب المرسوم رقم 01/88، والشكل التالي يوضح المؤسسات التي انبثقت من المؤسسة الأم سوناريم:

مؤسسة سوناريم



المصدر: من إعداد الباحثين على رأس الموضوع

وتم تحويل الذمة المالية وحقوق وواجبات مؤسسة سوناريم بعد هياكلتها إلى مؤسسة الحديد والفوسفات "فرفوس"، وبدأت هذه الأخيرة برأس مال يقدر بـ 50 000 000 دج وتعدى إلى 300 000 000 دج ثم إلى 1 000 000 000 دج ليصل إلى 4 320 000 000 دج، وكان هدفها المسطر في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية في الإنتاج، الاستيراد، التصدير وتوزيع المنتجات المنجمية من حديد وفوسفات وبوزولان، وكذا عمليات البحوث والتصدير بالإضافة إلى تحمل كل العمليات التجارية، الصناعية والمالية وتنمية التقنيات الجديدة في إطار نشاطها الاقتصادي.

وبتاريخ 18 أكتوبر 2001 عقدت المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات اتفاق شراكة مع الشركة الأجنبية *ISPAAT* ذات الجنسية الهندية، حيث أصبحت شريكا بالأغلبية في منجمي ونزة وبوخضرة بنسبة 70% في حين تعود النسبة المتبقية 30 % للمؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات، وتحتوى المؤسسة على وحدات إنتاج تتمثل فيما يلي:

- منجمي الحديد بونزة وبوخضرة بتبسة.

- مركب منجمي لإنتاج الفوسفات بجبل العنق في بئر العائر " ولاية تبسة"

- منجم إنتاج البوزولان في بني صاف " ولاية تيموشنت".

- مسبكة صهر المعادن في ونزة تبسة.

- بالإضافة إلى الوسائل التقنية المساعدة والمثمثلة في:

➤ مركز الأبحاث والدراسات التطبيقية للتنمية بولاية تبسة *CERAD*، التي تم تأسيسه سنة 1991.

➤ مركز للنشاطات التصديرية في ميناء عنابة *IPA* "منشأة مينائية ووكالة عبور جمركية".

وفي جانفي 2005 واستجابة لمتطلبات التطور تبنت مؤسسة الحديد والفوسفات

إستراتيجية نمو موسعة بهدف تحسين خدماتها للزبون، وتمت إعادة هيكلة شركة فرفوس عن

طريق تفريعها إلى ستة فروع تشرف عليها المجموعة الصناعية فرفوس وتم القيام بالأعمال

التالية: التسجيل بالسجل التجاري في 02 ماي 2005 تحت رقم 0864015 ب 05، الشكل

القانوني: مؤسسة اقتصادية عمومية/ شركة ذات أسهم *EPE/SPA** مدة حياتها 99 سنة ابتداء

من تاريخ تسجيلها بالسجل التجاري، رأس مالها 4 320 000 000 دج مقرها الاجتماعي

شارع سواحي مداني ولاية عنابة، قطاع النشاط: الفوسفات، الحديد، البوزولان، المناجم

Fonderie، النقل والأمور العقارية *Promotion Immobilière*.

* - Entreprise Publique Economique / Société Par Action.

أما عن الفروع الستة التي سبق الإشارة إليها فتضم الشركات التالية:

1- شركة مناجم الفوسفات Somiphos: مقرها الاجتماعي بمدينة تبسة وتتكون من الوحدات الآتية:

- مركب منجمي جبل العنق "بئر العائر" الذي يعتبر القلب النابض والعمود الفقري للشركة والمجموعة الصناعية ككل.

- المنشآت المينائية بعنابة

- مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية CERAD.

2- شركة مناجم الحديد SOMIFER: مقرها الاجتماعي تبسة وتضم المناجم التالية:

- منجم عنيني "ولاية سطيف".

- منجم رويونة "عين الدفلة".

- منجم سيدي معروف "ولاية جيجل".

- منجم شعبة البلوط "ولاية سوق الأهراس".

3- شركة البوزولان SPMC : ويتواجد مقرها الاجتماعي ببني صاف " عين تيموشنت"

وتقتصر على مركز وحيد للنشاط وهو مركز بني صاف.

4- شركة الصهر والسبك SFO Fonderie: ومقرها الاجتماعي بالونزة وتقوم بصهر المواد الحديدية.

5- شركة الخدمات العقارية FERBAT : ويتواجد مقرها الاجتماعي بعنابة وتقوم بأشغال البناء وكل ما يتعلق بالأمور العقارية.

6- شركة نقل الموارد المنجمية SOTRAMINE: وهي شركة أنشأت حديثا لنقل الموارد

المنجمية والفوسفات من بئر العائر "تبسة" إلى عنابة وكذلك نقل البوزولان من بني صاف "عين تيموشنت" إلى مراكز البيع.

وتجدر الإشارة هنا أن العلاقة بين مجمع فرفوس باعتباره مؤسسة قابضة وفروعه الست التي سبق التعرض لها تتطابق ومتطلبات القانون التجاري الذي يحكم مثل هذا النوع من الشركات ويوجه جمعيتها العامة، وعموما فهذه العلاقة عبارة عن علاقة مالية: تتعلق بتمويل أنشطة بعض الفروع. وعلاقة تسييرية على شكل رقابة تقنية، قانونية وإدارية.

مجمع فرفوس للحديد والفوسفات

الشكل (2-3) الهيكل الكلي لمجمع فرفوس للحديد والفوسفات

Division Stratégie & Participation Financières

مديرية المراجعة الداخلية، الجودة والمحيط

Division Régulation & Management Interne

SOMIPHOS

Complex
Djebel Onk

Installation
Portuaire
Annaba

CERAD

SOMIFER

Mine de
Anini

Mine de
Rouiba

Mine de
Kharjet

Mine de
Sidi Maarouf

Mine de
Chabab El
Ballout

Autres

SFO

Fonderie
De Ouenza

SPMC

Mine de
Beni-Saf

FERRBAT

Annaba

Bir-El -Ater

Beni-Saf

SOTRAMINE

ArcelorMittal Tébessa 30%

SMF.Mifergui Nimba 6.44%

المصدر: تقرير نشاط التسيير لسنة 2007

- بالإضافة إلى ما سبق تسعى مؤسسة الحديد والفوسفات إلى تحقيق أهدافها المنشودة من أجل ضمان استمرارها وفرض وجودها في السوق، وفيما يلي أهم هذه الأهداف:
- تطوير وتوسيع نشاطات الأبحاث المنجمية.
 - إنشاء وتوسيع الإمكانات الصناعية ووسائل التخزين وتطوير هياكل الصيانة التي تمكن من تحسين القدرات الإنتاجية.
 - العمل على توسيع وزيادة حصتها في السوق الدولية وتحقيق أكبر معدل ربح.
 - إنتاج منتجات ذات مواصفات دولية، وهذا ما حققته بحصولها على شاهديتي المطابقة *ISO 9001* سنة 2000 و *ISO 14001* سنة 2004 بالنسبة لشركتي مناجم الحديد *Somifer* وشركة مناجم الفوسفات *Somiphos*.
 - تنويع المنتجات المنجمية خاصة الفوسفات والحديد من أجل تلبية متطلبات السوق الدولية.
 - البحث عن الشراكة الأجنبية.
 - المساهمة في تكوين وتحسين مستوى المستخدمين.
- وقبل ختام تقديم مؤسسة الحديد والفوسفات " فرفوس " يمكن أن نشير أن هذه الشركة لها مساهمتين في رأس مال شركات أخرى هي:
- أ- مساهمة في شركة *MITTAL STEEL TEBESSA* بنسبة 30 % أي ما يعادل 18 394 سهم، من رأس مال اجتماعي يقدر بـ 613.14 MDA من شركة ميتال ستيل تبسة.
- ب- مساهمة في شركة مناجم الحديد بغينيا « *Mifergui Nimba* » وهي شركة مختصة في استغلال مناجم الحديد في جبل نيمبا في غينيا وتقدر نسبة المشاركة بـ 2 900 000 KDA أي ما يعادل 6.44 % من رأس مال الشركة.

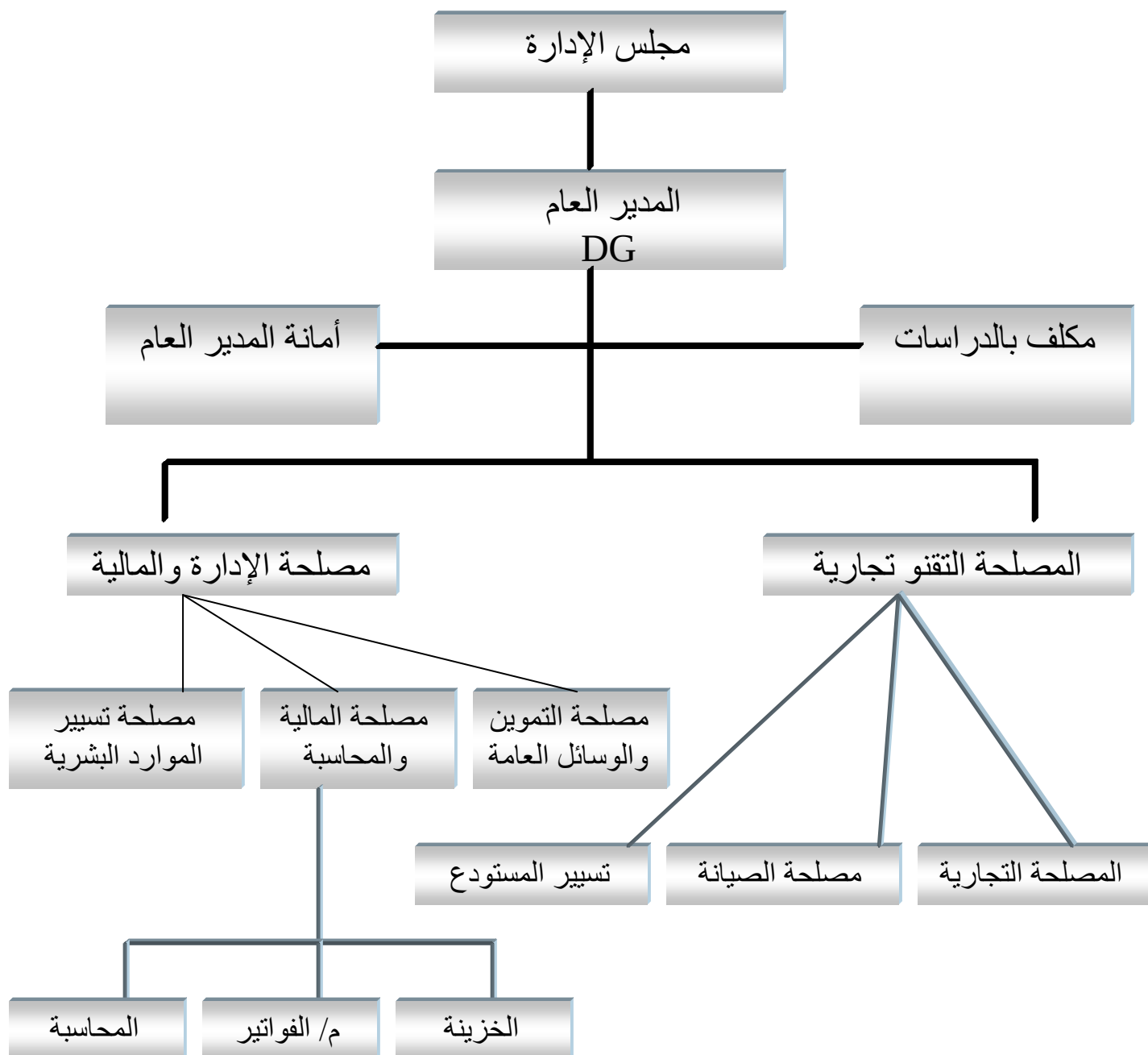
المطلب الثاني: تقديم مؤسسة نقل الموارد المنجمية

شركة نقل الموارد المنجمية *Sotramine* أنشئت إثر تفريع المؤسسة الأم (المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات) في 05 سبتمبر 2005 برأس مال اجتماعي يقدر بـ 50 000 000 دج (ترجع ملكيته 100% إلى المؤسسة الأم)، يوجد مقرها الاجتماعي بنهج سواحي مداني، ولاية عنابة، وتتمثل مهامها الأساسية في نقل الموارد المنجمية من مدينة بئر العاشر إلى عنابة وكذلك نقل البوزولان من بني صاف إلى مراكز البيع، كما تقوم بأعمال وسيطية أخرى مع شركات خارج المؤسسة الأم مثل إيجار بعض المعدات *Leasing* وبعض الأعمال الأخرى *Sous traitance*،

وهي عبارة عن شركة ذات أسهم موجهة من طرف مجلس الإدارة ومسيرة من طرف المدير العام.

وفيما يلي يمكن إظهار الهيكل التنظيمي الذي جمعت من خلاله نشاطات المؤسسة على أساس وظيفي:

الشكل (3-3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوترامين لنقل الموارد المنجمية



المصدر: تقرير نشاط التسيير لسنة 2006.

وفيما يلي نتطرق إلى اختصاصات كل مصلحة بإيجاز

مجلس الإدارة: هو أعلى هيئة في السلم الإداري للمؤسسة يتكون من ثلاثة أعضاء: رئيس وعضوين، تعينهم مؤسسة الحديد والفوسفات ويرأسهم المدير العام، وأعمال هذا المجلس تكون وفقا للمبادئ والقواعد المستخرجة من القانون التجاري: قسم إدارة شركة المساهمة وتسييرها (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 في مواده من 610 إلى 641) وتتخذ القرارات مع مراعاة الحد الأقصى ألا وهو عضوين من ثلاثة أعضاء، فإذا كانت على خلاف من ذلك فإن القرار يعتبر ملغى.

ومن بين الأعمال الموكلة لمجلس الإدارة ما يلي:

- استدعاء الجمعية العامة.
 - إعداد وإقفال الحسابات السنوية.
 - التحضير لزيادة أو تخفيض رأس المال بتفويض من الجمعية العامة.
 - فحص واعتماد ميزانية الشركة.
 - المصادقة على الحسابات السنوية وتقرير نشاط التسيير.
 - إبرام صفقات في إطار التنظيم المعمول به.
- المدير العام:** هو مسؤول على إدارة أعمال ونشاطات المؤسسة وهو ممثل المؤسسة في جميع الحالات، ويمارس سلطة إدارية على أعمالها.
- أمانة المدير العام:** تقوم بتسجيل البريد الصادر والوارد وتسهر على تنظيم وتسيير مهام المدير العام وعلاقته بجميع الأجهزة الإدارية سواء داخل المؤسسة أو خارجها أي أنها مكلفة بالاتصال.

المكلف بالدراسات : يتكفل بالتنظيم التقني للأشغال والدراسة التقنية المنطوية على كل الإيضاحات والأطروحات التقنية التي من شأنها تحسين من نوعية الخدمات المقدمة.

مصلحة الإدارة والمالية: مكونة من ثلاثة مصالح كما هو موضح في الشكل:

- **مصلحة تسيير الموارد البشرية:** تقوم هذه المصلحة بتسيير الموارد البشرية والتكوين المهني والمنازعات حيث من مهامها الأساسية: توظيف العمال وإعداد عقود العمل وتعديلها، كما يخول لها التعامل مع الجهات المختلفة في حالة نزاع مع المؤسسة من محامي، موثق، محضر قضائي... كما تقوم هذه المصلحة بمسك والتسجيل المنتظم في الدفاتر التالية:

- دفتر الأجور الشهرية المدفوعة.

- دفتر حركة المستخدمين.

- دفتر العطل المرضية ودفتر العطل السنوية.

- دفتر العمال الأجانب.

- دفتر ملاحظات مفتشية الشغل.

- مصلحة المالية والمحاسبة: مهمتها التسيير العقلاني والقانوني للموارد المالية للمؤسسة حيث تعمل على تقييم كل من المداخل والمصاريف حسب المخطط الوطني المحاسبي وتسيير المالية تسييرا يحافظ على التوازن المالي، كما تعتبر مصلحة المحاسبة والمالية من أهم المصالح في المؤسسة خاصة أن مصلحة المحاسبة هي وحدها الكفيلة بتحديد نتيجة الدورة المالية للمؤسسة من ربح أو خسارة وتتكون هذه المصلحة بدورها من ثلاثة خلايا:

أ/ الخزينة: تقوم بتسديد الأجور والقروض المستحقة كما تسهر على احترام مواعيد تسديد التكاليف الضريبية وشبه الضريبية لتسهيل مراقبتها، كما تقوم بما يلي:

- تحرير الصكوك البنكية.

- المسؤولية عن الصندوق والبنك " المصاريف والإيرادات "

- مسك دفاتر البنك والصندوق.

- مسك دفتر الصكوك المحررة.

- متابعة الرصيد البنكي وإجراء مراسلات مع البنك.

ب/ مصلحة الفواتير: من المهام المنوط لها إعداد الفواتير طبقا لتعليمات المدير العام.

ج/ المحاسبة: مهمتها السهر على تحسين التسيير الحسن والفعلي للمحاسبة طبقا للقواعد المتفق عليها وذلك من خلال القيام بالأعمال التالية:

- مراقبة التسجيلات المحاسبية.

- القيام بالأعمال التقديرية.

- مراقبة وإتمام أعمال نهاية الدورة المتعلقة بالميزانية وإجراءات الجرد.

- إعداد بطلب من المدير العام أي دراسات تقنية، مالية، محاسبية.

- تحليل حسابات دفتر الأستاذ.

- مكلفة بحجز المعلومات في الإعلام الآلي وفي اليوميات المختلفة.

- مسك الدفاتر التالية بصفة منتظمة: سجل الاستثمارات، الاهتلاكات، سجل الجرد، سجل اليومية العامة.

- مصلحة التموين والوسائل العامة: وتتمثل مهامها في:

- مسك بطاقة المخزونات.

- مسك سجل المشتريات.
- ترتيب الطلبات من المواد واللوازم المستعملة من طرف مختلف المصالح.
- القيام بجميع عمليات الشراء للمواد واللوازم.
- تسيير استهلاك المواد واللوازم.
- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وحمايتها.

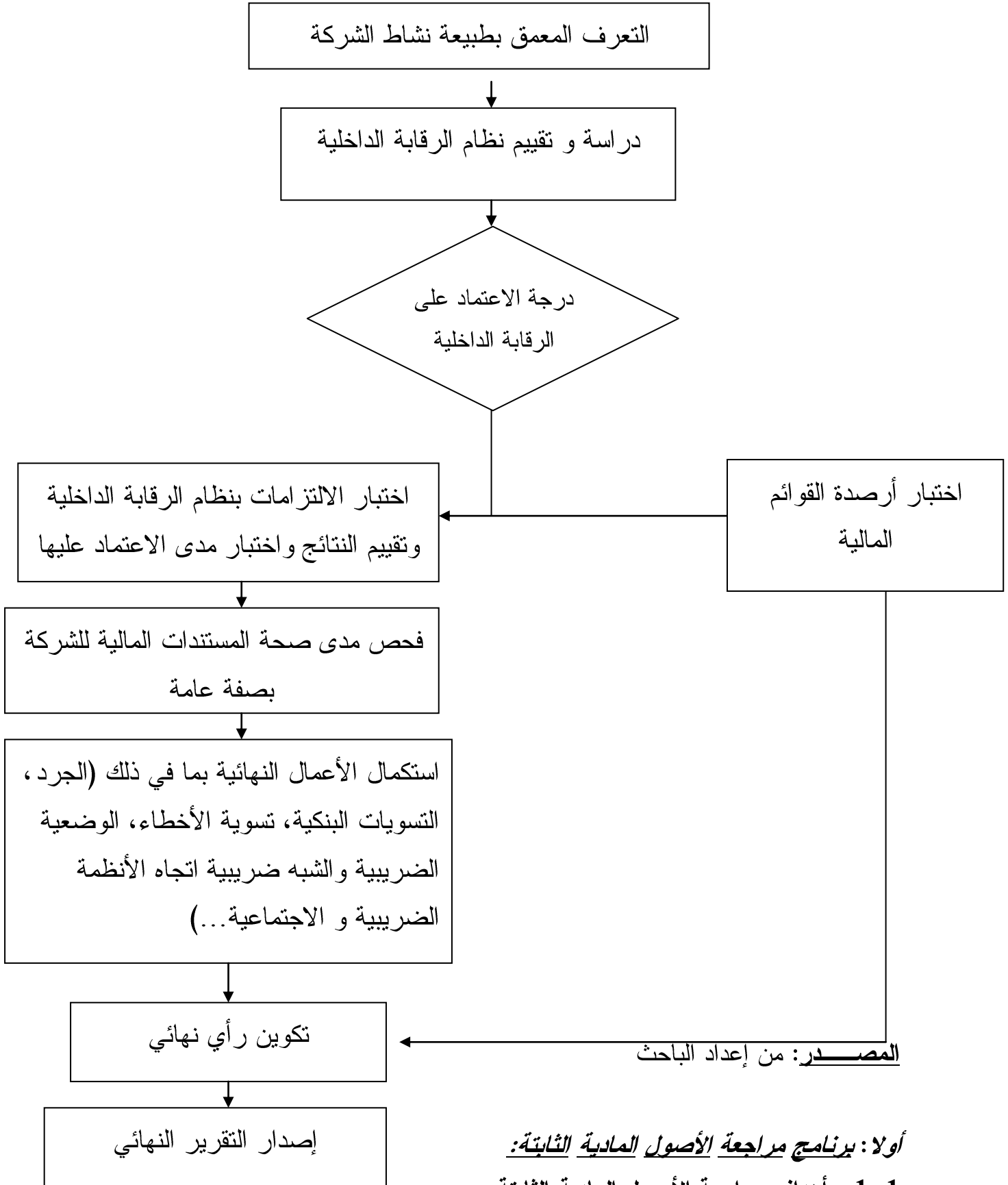
المصلحة التقنو تجارية: وتتكون من الخلايا الآتية:

- المصلحة التجارية: تقوم هذه المصلحة بالترويج لخدمات المؤسسة ومتابعة التموينات وعقد الصفقات ومتابعة تنفيذها.
- مصلحة تسيير المستودع: وتتكون هذه المصلحة من مختلف السائقين الذي تكمن مهمتهم الأساسية في نقل الفوسفات والحديد من مكان إنتاجهم سواء من بير العاتر أو عين تيموشنت إلى مراكز البيع، كما تحتوى هذه المصلحة كذلك على عون مراقبة ومتابعة تكمن مهمته الأساسية في مراقبة انتظام السائقين في عملهم.
- مصلحة الصيانة: من مهام هذه المصلحة التموين بقطاع الغيار الخاصة بعتاد المؤسسة بالإضافة إلى القيام بمختلف عمليات الصيانة والإصلاحات التي تتطلبها وسائل النقل المستخدمة أو أي استثمار داخل المؤسسة.

المطلب الثالث: تخطيط المهمة وبرنامج العمل

- يعتبر برنامج العمل خطة محكمة لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ ومستويات مهنية متعارف عليها، سنقوم فيما يلي بتصميم برنامج العمل الذي سننطلق فيه بعد استكمال تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتضمن هذا البرنامج ما يلي:
- الأهداف الواجب تحقيقها.
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق تلك الأهداف.
- وقبل أن نتطرق إلى برنامج العمل يمكن أن ندرج الشكل الآتي (الشكل 3-4)، والذي يمثل أهم النقاط الذي سوف نعرض عليها للوصول إلى مرحلة إعداد التقرير وإبداء الرأي النهائي.

الشكل رقم (3-4): تخطيط مهمة المراجعة المحاسبية.



أولاً: برنامج مراجعة الأصول المادية الثابتة:

1-1 : أهداف مراجعة الأصول المادية الثابتة:

- أن الأصول المادية قائمة وأن الشركة هي التي تملكها.

- أن الإضافات للأصول المادية حقيقية ومقيدة بالتكلفة ومتميزة عما هو من الصيانة أو التصليحات
- أن التنازلات من الأصول المادية وحصيلة بيعها أو الخردة منها والتكاليف المتعلقة باستبعادها قد جرى الاعتراف بها على وجه صحيح.
- أن مبلغا صحيحا لمصروف الاهتلاك قد خصص للفترة على أساس تكلفة الموجود، والحياة المفيدة المقدرة له، واستعمال طرق الاهتلاك المقبولة المطبقة بثبات، وأنه قد عرض في القوائم المالية بصورة عادلة.
- أن أي عبء أو رهن على هذه الأصول المادية قد عرف به وصرح عنه بشكل واف في القوائم المالية.
- أن المبالغ المهمة من الآلات والمعدات العاطلة عن العمل قد أدرجت وصنفت ووصفت بشكل صحيح

1-2: إجراءات مراجعة الأصول المادية الثابتة:

- جهز فهم لسياسات العمل المتعلقة بالأصول المادية الثابتة وطرق الاهتلاك والعمر الإنتاجي للأصل
- حضر كشف بملخص الأصول المادية الثابتة على أن يشمل المعلومات التالية:
 - الأرصدة الافتتاحية والختامية لكل أصل بالتكلفة.
 - الإضافات والتنازلات لكل أصل بالتكلفة.
 - نسبة الاهتلاك(%)
 - الأرصدة الافتتاحية والختامية للاهتلاكات المتراكمة.
 - تأكد من صحة التجميع والضرب في الكشف أعلاه.
 - لعينة من إضافات الأصول قم بما يلي:
 - أ - تأكد من الموافقة الإدارية على إضافة ذلك الأصل.
 - ب- افحص المستندات المؤيدة.
 - لعينة من التنازلات قم بما يلي:
 - أ- أوراق من الموافقة الإدارية على استبعاد ذلك الأصل.
 - ب - افحص المستندات المؤيدة المتعلقة باستبعاد ذلك الأصل.
 - ج- حدد أن الاستبعاد من حساب الأصل والاستهلاك المتراكم المتعلق به كان صحيحًا.

- د - حدد أن الربح أو الخسارة على الاستبعاد قد جرى قيده وتصنيفه بالشكل الصحيح.
- تأكد من أن الاستثمارات غير مرهونة.
- راجع مخصص الإهلاك من حيث صحة الاحتساب والاستمرارية في آلية الاحتساب والتقدير.

ثانياً: برنامج مراجعة النقدية:

2-1: أهداف مراجعة النقد:

- أن النقد موجود وتملكه الشركة.
- أن أرصدة النقد تعكس قطعاً صحيحاً للمقبوضات والمدفوعات النقدية.
- أن أرصدة النقد كما تظهر في الميزانية تمثل كل النقد وبنود النقد في الصندوق وبالطريق والمودعة مع أطراف أخرى.
- أن أرصدة النقد مصنفة تصنيفاً صحيحاً في البيانات المالية وأن أية قيود على استعمال هذه الأموال قد صرح عنها بشكل واف.

2-2 إجراءات مراجعة النقدية:

- أجرد رصيد الصندوق كما في 31 ديسمبر ثم طابقه مع الرصيد الدفترى.
- طابق الأستاذ المساعد لحساب النقدية مع أوراق العمل.
- طابق الأرصدة الختامية مع الأستاذ العام ومع أوراق العمل الرئيسية:
 - أ- بالنسبة لحسابات البنوك التي فتحت أو أغلقت (إن وجدت) خلال السنة.
 - ب- تحقق من وجود الموافقة على الفتح أو الإغلاق في محاضر جلسات مجلس الإدارة.
 - ج- الطلب من المؤسسة أن تطلب من البنك إرسال ومباشرة إلى مكتب المراجع كشوفات الحد الفاصل والتي تمثل 5-10 أيام بعد انتهاء السنة المالية.
- احصل على نسخ من تسويات البنوك كما في تاريخ 31 ديسمبر وقم بما يلي:
 - أ- اختبر الدقة الحسابية للتسويات.
 - ب- راجع واحصل على تفسير لبنود التسوية غير العادية.
 - ج- طابق رصيد البنك حسب الدفاتر والتسويات مع الرصيد حسب مصادقة البنك.
 - د- تأكد من أن التسويات البنكية معدة وموقعة بشكل أصولي.

هـ- أحصل على تأييد لرصيد السلفة النثرية الموجودة مع السيد مدير الفرع كما في 31 ديسمبر وخصوصاً أنه لم يتم جرد تلك السلفة في ذلك التاريخ.

ثالثاً: برنامج مراجعة الإجراءات الجوهرية:

1-3 المدينون والأرصدة المدينة الأخرى:

1-1-3: أهداف مراجعة المدينين والأرصدة المدينة الأخرى:

- أن الذمم المدينة موجودة وأنها التزامات حقيقية تحقق للشركة، وأن مخصص الحسابات المشكوك بتحصيلها كافية دون أن تكون فائضة.
- أن أية ذمم مدينة مرهونة أو مخصومة أو منقولة للغير جرى التصريح اللازم عنها.
- أن الفائدة على الحسابات والأوراق المدينة جرى قيدها قيماً صحيحاً.
- أن عرض الذمم والتصريح عنها يتفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة باستقامة.

2-1-3: برنامج مراجعة المدينين والأرصدة المدينة الأخرى:

- طابق الرصيد الافتتاحي مع أوراق العمل والبيانات المالية السابقة.
- أحصل على كشف للذمم التجارية على أن تكون الفترة الدنيا من 90 يوم وأكثر:
 - أ- تأكد من صحة المجموع أفقياً وعمودياً.
 - ب- طابق مجموع الكشف مع الأستاذ المساعد للذمم المدينة.
 - ج- اختر بعض بنود الزبائن من الكشف أعلاه وتتبعها إلى حساباتهم الإفرادية وتتبع حركات حسابهم خلال السنة من حيث وجود المستندات الثبوتية الكافية.
 - و- من خلال الكشف الذمم قدر قيمة ومدى أهمية أخذ مخصص للديون المشكوك في تحصيلها.

- تحقق من أي بند مهم ويبدو غير عادي من حيث القيمة أو المصدر.
- جهز شهادة مصادقة لعينة معقولة من حسابات المدينون لإرسالها:
 - أ- طابق شهادات المصادقة من حيث الرصيد والعنوان ذلك مع سجلات ودفاتر العمل.
 - ب- إذا طلب المؤسسة استبعاد أي عميل من العينة فأحصل منه على تفسير لذلك.
 - ج- طابق الأرصدة الواردة ضمن إجابة الزبون مع دفاتر العمل وتحقق من أي فروقات.
 - بالنسبة للطلبات التي لم تتسلم لها إجابة من الزبون، ارجع للحساب التحليلي لكل منهم و:
 - أ- أختبر البنود التي سددت لاحقاً بالرجوع إلى إشعارات الدفع.

- ب- افحص الفواتير وجميع المستندات التي أدت إلى الزيادة في رصيده المدين.
- ج- تأكد من وجود الزبون (من حيث أنه ليس زبون وهمي) من أي مصادر أخرى.
- أحصل على تحليل للشيكات تحت التحصيل (أوراق القبض) بما في ذلك المعلومات التالية:
 - أ- الساحب، تاريخ الاستحقاق، المبلغ واسم المسحوب عليه وبنكه.
 - ب- اجمع الجدول عمودياً وطابق المجموع مع الأستاذ العام.
 - ج- تفحص جميع أوراق القبض التي بحوزة المؤسسة.
 - د- تحقق من عدم وجود أية حسابات أو أوراق قبض نشأت عن نشاط غير نشاط المؤسسة.

3-2: برنامج مراجعة حقوق الملكية:

3-2-1 : أهداف مراجعة حقوق الملكية:

- أن جميع المعاملات والالتزامات قد جرى قيدها بالمبالغ الصحيحة وفي الفترة الصحيحة.
- أن جميع المعاملات والالتزامات قد تم عرضها في البيانات المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف

عليها، ومطبقة باستقامة ومرفقة بالتصريحات الوافية.

3-2-2: إجراءات مراجعة حقوق الملكية:

- قارن الإرساليات الختامية مع الإرساليات الافتتاحية في كل من حساب حقوق الملكية وحدد أسباب أي تغييرات مهمة.
- تفحص محاضر الجلسات والأنظمة الداخلية وعقد تأسيس الشركة بالنسبة للبنود المتعلقة بالأسم
- وما يؤيد جميع التغييرات في الحساب وقيمة رأس المال إن وجد أي تغيير.
- حلل الحركة في حساب الأرباح قيد التخصيص خلال السنة وتتبع الرصيد الافتتاحي إلى الميزانية كما في 31 ديسمبر.

3-3: برنامج الذمم الدائنة:

3-3-1: أهداف مراجعة الذمم الدائنة:

- أن الذمم الدائنة تمثل التزامات متداولة مسموح بها.
- أن المبالغ التي في الذمم الدائنة مصنفة بوجه صحيح.

- أن الذمم الدائنة تشمل جميع الالتزامات الجارية المهمة.
- أنه قد صرح تصريحاً وافياً عن أية التزامات مرهونة.

3-3-2: إجراءات مراجعة الذمم الدائنة:

- حدد الحسابات مع الشركات التابعة والزميلة وقم بالإجراءات اللازمة لمطابقة أرصدة الذمم المدينة المقابلة لها في دفاتر الشركات الزميلة.
- احصل على مصادقة من الشركة الزميلة.

3-4: برنامج مراجعة الإيرادات:

3-4-1: أهداف مراجعة الإيرادات:

- أن الإيرادات تمثل تعويض الشركة عن الموارد التي شحنت أو الخدمات التي قدمت للزبائن في مجرى العمل الطبيعي وخلال الفترة.
- أن جميع الإيرادات قد نتج عنها تحصيلات أو ذمم مدينة حقيقية.
- أن جميع الإيرادات المكتسبة خلال الفترة قد سجلت وأدرجت في القوائم المالية.
- أن الإيرادات قد صنفت ووصفت في البيانات المالية بوجه صحيح وأرفقت بالتصريح الوافي.
- أن الإيرادات الأخرى قد جرى الاعتراف بها بوجه صحيح، وكذلك صنفت ووصفت في جدول حسابات النتائج.
- أن جدول حسابات النتائج قد جهز وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومطبقة باستقامة.

3-4-2 : إجراءات مراجعة الإيرادات:

- قارن حساب أداء الخدمات مع حساب أداء خدمات للسنة السابقة وحدد ما إذا كانت نتائج المقارنة معقولة مع المعلومات الأخرى المتوفرة.
- قارن نسبة الربح الإجمالي للسنة مع السنوات السابقة وحلل الفروقات.
- قارن خصومات السنة مع الخصومات الخاصة بالسنوات السابقة.
- بالنسبة للوجود المستندي لأداء الخدمات قم بما يلي:
 - أ- اختر فواتير أداء الخدمات لاختبارها مع حسابات الأستاذ وحدد ما إذا كانت قد سجلت في الفترة الصحيحة.

ب- استفسر من المؤسسة عما إذا كانت هناك أداء خدمات لم يتم قيدها وحدد الفترة المناسبة

لتسجيلها (إن وجد).

- تحقق من المستندات الثبوتية وكذلك من صحة التوجيه المحاسبي لأرباح بيع الأصول إن وجدت.

3-5 : برنامج مراجعة التكاليف:

3-5-1: أهداف مراجعة التكاليف:

- أن المصاريف المدرجة تشمل التكاليف التي تخص السنة وأنه قد جرى ربطها بالإيرادات بوجه صحيح.
- أنه قد جرى الاعتراف بجميع التكاليف والمصاريف وأنها قد صُنفت ووصفت أصوليا في القوائم المالية.
- أن الفوارق الزمنية الضريبية قد جرت محاسبتها.

3-5-2 إجراءات مراجعة التكاليف:

- تأكد من أن حسابات المصاريف التالية قد جرى تتبعها لأوراق العمل في فحص الأصول المادية

والمطلوبات المتعلقة بها:

- التأمين (التأمين المدفوع مقدماً).
- الاهتلاك (الأصول المادية الثابتة).
- الخسائر الناتجة عن بيع أصول (الأصول المادية الثابتة).
- احصل على كشف تحليلي للمصروفات التالية وافحص المستندات المؤيدة لها وذلك على أساس اختباري:

- الأتعاب المهنية

- الإيجارات

- الرواتب

- الصيانة والإصلاحات

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

بما أن مؤسسة نقل الموارد المنجمية Sotramine مؤسسة خدماتية، ولا يوج د ضمن هيكلها التنظيمي مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية وإنما هذه الأخيرة تكون من طرف المؤسسة الأم "مجمع فرفوس" وفق روزنامة معدة مسبقا، فإن نظام الرقابة الداخلية يعتبر أهم نقطة يجب أن يوليها المراجع أهمية خاصة للحكم على مدى متانته وتماسكه ومدى إمكانية الاعتماد عليه في إجراءات فحصه، وبذلك سوف نتناول في هذا المبحث الأدوات التي استعملتها لتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا النتائج التي أسفرت عليها عملية التقييم.

المطلب الأول: التقييم الأولي واختبارات التطابق

للقيام بهذه المرحلة على أحسن وجه وللاإلمام بنقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية لجأنا إلى استعمال الوسائل و الإجراءات التالية:

- الإطلاع على الخرائط التنظيمية للمؤسسة وتوزيع الاختصاصات على العاملين وإعداد وصف كتابي.

- الاستفسارات التي تحصلنا عليها من الإدارة ومن مختلف المصالح للتأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية من خلال قوائم الاستقصاء المغلقة التي تكون الإجابة فيها بنعم أو لا.

- إعداد خريطة تدفق المقبوضات النقدية باعتبارها أهم عنصر.

وفيما يلي نتعرض إلى هذه الإجراءات على حدا:

أولا: الوصف الكتابي لإجراءات الرقابة الداخلية: ونجبرها في النقاط التالية:

1-1: التنظيم المصلي للعمل : تضم مديرية الإدارة مصلحتين أساسيتين: مصلحة الإدارة والمالية ومصلحة التقنوتجارية، تضم مصلحة الإدارة والمالية بالمؤسسة مصلحة تسيير الموارد البشرية، مصلحة المالية والمحاسبة ومصلحة التمويل والوسائل العامة، فتقوم المصلحة الأولى بتسيير شؤون العاملين والأجور، بينما تقوم الثانية بجميع العمليات المتعلقة بالمالية والمحاسبة سواء منها متابعة الموارد المالية والقيام بالمعالجة المحاسبية للبيانات ومتابعة النفقات المالية المختلفة في حين تتكفل المصلحة الأخيرة بتسيير المخزون ومسك بطاقة المخزون واستهلاكه وكذا المحافظة على أصول الشركة وحمايتها.

تضم مصلحة التقنوتجارية كلا من مصلحة التجارية والمصلحة التقنية حيث تتكفل الأولى بالترويج لخدمات المؤسسة ومتابعة التموينات الواردة لها وعقد الصفقات ومتابعة تنفيذها، بينما

تتكفل الثانية بالتنظيم التقني للأشغال من خلال القيام بتسيير المستودع Parc وكذا القيام بكافة أعمال الصيانة والإصلاحات.

1-2: وصف الحركة المستندية : نجيزها في:

- بالنسبة للحصول على الاستثمارات : تتبع المؤسسة طريقة انتقاء منهجية وجيدة في الحصول على المعدات المختلفة، فتعد طلب توريد إلى المورد المنتقي بعد عدة مقابلات، وبعد دراسة شاملة من حيث من يقدم أحسن عرض بأقل تكلفة، بعد ذلك يقوم هذا الأخير بتزويد المؤسسة بالاستثمار ويرفق مع ذلك بفاتورة، تم تعد المؤسسة وصل الاستلام آخذة في الاعتبار الترتيب الزمني له، تم تحول الملف إلى المصلحة المالية والمحاسبة بغية التسوية والتسجيل، كما تقوم هذه الأخيرة بمسك دفتر لجرد الاستثمارات تسجل فيه جميع الاستثمارات حسب التسلسل الزمني وكذا بطاقة الاستثمار حيث تسجل فيها جميع المعلومات الخاصة بالاستثمار واهتلاكه، كما تقوم مصلحة الوسائل العامة بمسك جدول حركة الاستثمار لتسيير حياته.

- بالنسبة لتسيير المخزونات : تتبع المؤسسة طريقة الانتقاء العشوائي في الحصول على المواد واللوازم، فتعد طلب توريد إلى المورد المنتقي من أول مقابلة، بعد ذلك يقوم هذا الأخير بتزويد المؤسسة بالمواد واللوازم ويرفق مع ذلك فاتورة، تم تعد المؤسسة وصل استلام، تم تحول الملف إلى مصلحة المالية والمحاسبة للمعالجة في حين ترسل المواد إلى مصلحة التموين أين تحتفظ بها في المخزن ويقوم أمين المخزن بمسك دفتر خاص بكل صنف واستهلاكه.

- بالنسبة لتسيير المستخدمين : تعد مصلحة تسيير الموارد البشرية كشوف الأجور والذي يقع على عاتقها التأشير على أيام العمل المنفذة من قبل الموظفين من خلال التوقيع مرتين في اليوم، وترسلها إلى مصلحة المحاسبة والمالية بغية التسوية المحاسبية من قبل المحاسب وكذا تسديد الأجور من قبل الخزينة، كما تقوم بمسك دفتر الأجور وكل الدفاتر الضرورية الخاصة بالموظفين.

ثانياً: قائمة الاستقصاءات : بالإضافة إلى الوصف الكتابي لإجراءات الرقابة الداخلية قمنا بملى قوائم الاستقصاء المغلقة تكون الإجابة فيها بنعم أو لا وذلك من خلال إرسالها إلى مختلف المصالح المعنية. وفيما يلي نتطرق إلى هذه الاستقصاءات:

2-1: استقصاء الجهاز التنظيمي و المحاسبة العامة:

يحتوي هذا الاستقصاء على تسعة عشر "19" سؤالاً واستفساراً يخص العناصر التالية:

- الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

- النظام المحاسبي في المؤسسة.

ويهدف هذا الاستقصاء إلى تحديد درجة كفاءة الهيكل التنظيمي من حيث تسلسل الاختصاصات وتوضيح الصلاحيات والمسؤوليات وهل هناك استقلال في الوظائف الموكلة لكل فرد، كما يهدف إلى تحديد مدى توافر لدى المؤسسة نظام محاسبي دقيق يكفل للإدارة تجهيز البيانات والمعلومات بصفة دورية.

للعلم أن الإجابات بـ "نعم" تمثل نقاط قوة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية والإجابات بـ "لا" تمثل نقاط ضعف، طبعاً بعد التأكد منها.

الجدول رقم (3-1): قائمة استقصاء الجهاز التنظيمي والمحاسبة العامة:

لا	نعم	الإجراءات
X		1- هل يوجد رسماً حديثاً للهيكل التنظيمي
	X X X	2- هل يوجد وصف للوظائف ولوائح القائمين بها، تبين: - المسؤوليات وصلاحيات المعطاة لكبار المسؤولين في الشركة - الأشخاص المسؤولين عن موجودات المؤسسة - الأشخاص المسؤولين عن وظائف الضبط المالي
	X	3- هل تجهز تقارير مالية للإدارة دورياً تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الميزانيات التقديرية؟
	X	4- هل الميزانيات التقديرية معدة بشكل يمكن من المقارنة الفعالة مع النتائج الفعلية وهل تراجع الانحرافات المهمة وتشرح أسبابها؟
	X	5- هل هناك اجتماعات نظامية لمجلس الإدارة لوضع السياسات والأهداف، ومراجعة إنجازات الشركة، لاتخاذ القرار المناسب، وهل تجهز محاضر لهذه الاجتماعات؟
	X	6- هل لدى الشركة سياسات وإجراءات محاسبية مكتوبة وهل يتم تبليغ تلك

		السياسات للموظفين؟
	X X X X	7- هل يقوم بمسك المحاسبة أشخاص لا تشمل واجباتهم ما يلي: - معالجة المقبوضات النقدية، واستلام المواد واللوازم. - توقيع الشيكات، والموافقة على الفواتير، والموافقة على أوامر الشراء. - مسك الدفاتر والسجلات المساعدة.
	X	8- هل هناك تغطية تأمين على موجودات الشركة كافية وفقا لتعليمات الإدارة
	X	9- هل تشرح جميع القيود وتؤيد مستنديا بشكل واف؟
X		10- هل الأشخاص المعنيون لمراجعة قيود اليومية والموافقة عليها مستقلون عن تجهيزها؟
	X	11- هل تخضع جميع القيود المحاسبية لضوابط معينة للتأكد من اكتمال دورتها المحاسبية؟
	X	12- هل حسابات الشركة مرتبة ومبوبة لما ييسر تجهيز البيانات المالية بشكل فعال؟
	X	13- هل تخضع البيانات المالية لمراجعة شاملة بما في ذلك مقارنة مع الفترة السابقة ومع مبالغ الميزانية التقديرية من قبل المستويات المسؤولة في الشركة قبل إصدار هذه البيانات؟
	X	14- هل يوجد لدى الشركة مخطط محاسبي خاص بها؟

المصدر: من إعداد الباحث

2-2: استقصاء المشتريات والذمم الدائنة:

تضمن هذا الاستقصاء سبعة عشر "17" سؤالا، يسعى إلى تحقيق الأهداف الرئيسية التالية:

- كل الطلبات تمت حسب القواعد المتعارف عليها.
- كل المواد واللوازم الحاصل عليها كانت موضوع طلبية.
- كل فواتير الشراء عائدة إلى مواد ولوازم تم الحصول عليها فعلا وأن تلك الفواتير نالت الموافقة ومسجلة كما يجب.
- كل المدفوعات نالت الموافقة اللازمة وسجلت كما يجب.

في حالة الإجابة بنعم على أغلبية الأسئلة الواردة في هذا الاستقصاء فإن المؤسسة تتوفر لديها نظام رقابة داخلية للمشتريات والذمم الدائنة متماسك.

الجدول (2-3): استمارة استقصاء المشتريات والذمم الدائنة

لا	نعم	الإجراءات
	X	1- هل يوجد فصل بين وظائف الشراء، الاستلام، معالجة فواتير الموردين، وظائف النقد والمحاسبة؟
	X	2- هل تتم كافة أوامر الشراء بأمر موافق عليه حسب الصلاحيات؟
X	X	3- هل تستعمل أوامر شراء مكتوبة ؟ هل تشتمل على وصف المورد والكمية والنوعية والثلث والشروط؟
	X X	4- هل تخضع أوامر الشراء لما يلي: - الترقيم المسبق. - تدرج بالتفصيل في سجل تسلسلي أو ملف تسلسلي لصور عن الصادرة منها.
	X	5- هل يوجد سجل لالتزامات الشراء المفتوحة (التي لم تورد بعد)، وهل تراجع هذه الالتزامات دوريا ويحقق فيها؟
	X	6- هل أوامر الشراء التي لم تستخدم بعد موجودة عند طرف يمنع إساءة استعمالها؟
	X	7- هل تجرى معاينة جميع المواد واللوازم المستلمة وهل يجري مقارنتها مع أوامر الشراء الخاصة بها؟
	X	8- هل تجهز تقارير الاستلام فوراً لجميع المواد واللوازم المستلمة؟
	X X X X	9- هل تشتمل تقارير الاستلام على ما يلي: - وصف وكمية المواد واللوازم وما إذا كانت مقبولة - تاريخ الاستلام - توقيع الشخص الموافق على الاستلام
	X X X	10- هل تخضع تقارير الاستلام لما يلي: - الترقيم المسبق. - تدرج بالتفصيل في سجل تسلسلي أو ملف لصور عن الصادرة منها.

		- توزيع صور منها لإرفاقها مع أوامر الشراء وفواتير الموردين ولقيدها في سجلات المواد.
X		11- هل يوجد وظيفة منفصلة للتفتيش؟
	X	12- هل يستلم جميع فواتير الموردين الموظفين المعنيون الذين يقومون بوظيفة معالجة الفواتير وتسجيلها محاسبيا؟
	X	13- هل هناك ضبط محكم على جميع الفواتير الواردة عند ورودها؟
	X	14- هل تقارن فواتير الموردين قبل الدفع مع أوامر الشراء وتقارير الاستلام وهل تراجع من حيث الدقة المحاسبية؟
X		15- هل تحضر الدوائر لائحة بالأصناف التي تتعامل بها الشركة ولائحة بالموردين الحاليين والمرتبين وذلك لتسهيل اختيار المورد مع أسعار وشروط البيع والتسليم الخاص بها؟
X		16- هل يتم تحضير تقرير حركة المشتريات وأوامر الشراء المتأخرة شهريا؟
	X X X	17- هل يتم الاحتفاظ بالملفات التالية: - ملف طلب الشراء - ملف أوامر الشراء - ملف المورد

المصدر: من إعداد الباحث.

2-3: استقصاء الأجور والرواتب:

إن الهدف الرئيسي لنظام الأجور الذي ينبغي للمراجع مراجعته هو أن: " التكاليف العائدة لمستخدمي المؤسسة لكل دورة من الدورات المحاسبية مسجلة كما يجب"، على اعتبار أن الأجور عملية تخص جميع موظفي المؤسسة وتكرر كل شهر، ولمراجعة هذا البند لابد من ملء هذا الاستقصاء الذي احتوى في مجمله على خمسة عشر "15" سؤالاً.

الجدول (3-3): استمارة استقصاء الأجور

لا	نعم	الإجراءات
	X X X X X	1- هل يوجد فصل في الواجبات بين الموظفين الذين يقومون بالوظائف التالية: - المسؤولون الذين يوافقون على توظيف العاملين الجدد وتحديد رواتبهم، وانتهاء الخدمة. - مسك سجلات ذاتية. - ضبط الوقت والحضور. - تجهيز كشوف الرواتب والأجور. - المدفوعات النقدية.
	X	2- هل السجلات الخاصة بتسيير الموارد البشرية وجداول الرواتب والأجور في مكان آمن وممسوك بصفة دورية وبانتظام؟
	X	3- هل يتم أخذ موافقة الإدارة على جميع طلبات التوظيف؟
	X	4- هل يتم أخذ موافقة الإدارة على جميع معدلات الأجر الإضافي؟
	X	5- هل يتم منح جميع العلاوات والمزايا الإضافية للموظفين بموافقة الإدارة؟
	X	6- هل يوجد ملف لكل موظف يشتمل على جميع الوثائق الخاصة به؟
	X	7- هل يتم إبلاغ الموظفين الذين يقومون بتجهيز الرواتب والأجور فوراً بمعدلات الرواتب والأجور للموظفين الجدد والموظفين الذين تم انتهاء خدماتهم؟
	X	8- هل يتم تحديد الأجر استناداً لسجلات الوقت للموظفين؟
	X	9- هل توجد قائمة حسابات مفصلة تفصيلاً كافياً وإرشادات وافية لتحديد التوزيع المحاسبي للرواتب والأجور ولضبط المطلوبات المتعلقة بالاستقطاعات من الأجور؟
	X X	10- هل البيانات الإفرادية لأوقات الموظفين، أو أداء مهامهم، أو عمولتهم على الجهد المبذول: - تسمح باحتساب الأجر الإجمالي بموجب أنظمة الإدارة. - يوافق عليها كتابياً من قبل المديرين والمشرفين قبل إرسالها للأشخاص الذين يجهزون الرواتب والأجور.

X		11- هل يتم مقارنة الراتب بموجب جدول الرواتب والأجور وملفات الموظفين على فترات معقولة من قبل أشخاص مستقلون عن وظائف قسم إعداد بيان الأجر والصرف والمحاسبة؟
	X	12- هل تتم الموافقة على بيان الرواتب والأجور من قبل موظفون مسؤولون قبل إصدار الشيكات أو صرف الرواتب؟
	X	13- هل يتم تسليم الرواتب للموظفين من قبل أشخاص مستقلون عن وظائف إعداد بيان الأجور وضبط الوقت والصرف؟
X	X X	14- هل يتم استخدام المستندات التالية: - كشف الرواتب والأجور. - قسيمة دفع الراتب. - كشف الرواتب والأجور الغير مدفوعة.
	X X X	15- هل يتم الاحتفاظ بالملفات التالية: - ملف الموظف. - ملف جدول الرواتب والأجور. - ملف انتهاء الخدمة.

المصدر: من إعداد الباحث.

2-4: استقصاء المخزونات:

للقوف على مدى توفر نظام رقابة داخلية للمخزونات فعال ومتناسك كفيل للحد من أعمال الغش والاختلاس، تم إعداد هذا الاستبيان الذي يتكون من اثني عشر سؤالاً " 12" يهدف إلى الوقوف على ما يلي:

- الفصل بين الوظائف.
- تحديد ما إذا كانت القيمة الظاهرة للمخزون في قائمة المركز المالي تمثل كل وحدات المخزون.
- تحديد ما إذا كان المخزون مقيم بطريقة صحيحة.

الجدول (3-4): استمارة استقصاء المخزون.

لا	نعم	الإجراءات
	X	1- هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟
	X	2- هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف؟
	X	3- هل تصرف المواد واللوازم الموجودة في المخزن بناء على أوامر صرف كتابية؟
	X	4- هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد واللوازم؟
	X	5- هل ماسكو سجلات المخزن موظفون مستقلون عن أمين المخزن؟
	X	6- هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع المواد واللوازم مرة على الأقل كل سنة؟
	X	7- هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمين المخزن وماسكو سجلات المخزن؟
	X	8- هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخزن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟
X		9- هل هناك تأمين على أمين المخزن ضد خيانة الأمانة؟
	X	10- هل يقضي التنظيم الإداري للمؤسسة استقلال أمين المخزن عن قسم التموين؟
	X	11- هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم المحاسبة؟
	X	12- هل تعرض الفروق إن وجدت من الجرد الفعلي والدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها؟

المصدر: من إعداد الباحث.

2-5: استقصاء المقبوضات النقدية:

الاستبيان الوارد فيما يأتي يهدف لفحص مدى توافر أو غياب نظام رقابة داخلية فعال للمقبوضات النقدية، حيث تضمن اثني عشر "12" سؤالاً يهدف إلى:

- التأكد من الفصل بين مسك حسابات الصندوق وحسابات البنك.

- التأكد من أن جميع فواتير المقبوضات قد أخذت إعدادا صحيحا، وتم تسجيلها بطريقة صحيحة

- التأكد من أن مبالغ جميع الفواتير قابلة للتحويل.

وبذلك إذا كانت معظم الإجابات بنعم فهذا يعني ضمنا أن نظام الرقابة الداخلية للمقبوضات متماسك ويمنع حدوث أي وجه من أوجه الاختلاس والتلاعب، وفي حالة العكس فلا بد من إعادة تصميم هذا الأخير.

الجدول (3-5): استمارة استقصاء المقبوضات النقدية

لا	نعم	الإجراءات
	X X X X X	1- هل هناك استقلال بين واجبات أمين الصندوق وبين القائمين على الوظائف التالية: - تجهيز الإرسالات الدائنة وإرسال ما يثبت إلى المدنيين. - تجهيز مذكرات التسوية. - تجهيز الشيكات أو أذون صرف الأجور واعتمادها وتسليمها. - القيد في دفتر المشتريات. - إمساك دفاتر العملاء والذمم.
	X	2- هل تثبت المقبوضات النقدية بإيصالات أصلية؟
X		3- هل تودع المقبوضات النقدية اليومية بالبنك بالكامل؟
X		4- هل يقوم بعملية الإيداع موظف آخر غير أمين الصندوق أو ماسك حسابات المدنيين؟
	X	5- هل يتحقق شخص آخر غير الذي قام بالإيداع من استلام قسيمة الإيداع من البنك؟
	X	6- هل يقوم شخص آخر عدى أمين الصندوق باستلام الشيكات المرفوضة؟
X		7- هل يجري جردا دوريا مفاجئا للنقدية في المؤسسة؟
	X	8- هل هناك رقابة على دفاتر إيصالات القبض؟
	X	9- هل يتم تظهير جميع الحوالات أو الشيكات باسم المؤسسة والختم عليها؟
	X	10- هل فتح الحسابات بالبنوك المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة؟
	X	11- هل هناك تأمين ضد خيانة الأمانة أو ضمانا آخر على الموظفين المختصين

		بالمقبوضات؟
	X	12- هل هناك رقابة ومتابعة للمقبوضات الأخرى مثل الفوائد والعمولات والإيجارات؟

المصدر: محمد طواهر التهامي، مرجع سابق، ص 173-174.

3-6: استقصاء المدفوعات النقدية:

استكمالاً لمراجعة دورة النقدية، نورد فيما يلي مجموعة من الأسئلة تضمنت هي الأخرى اثني عشر "12" سؤالاً فيما يخص المدفوعات النقدية، على اعتبار أن عناصر النقدية هي أكثر الحسابات عرضة للاختلاس والسرقة.

الجدول (3-6): استمارة استقصاء المدفوعات النقدية.

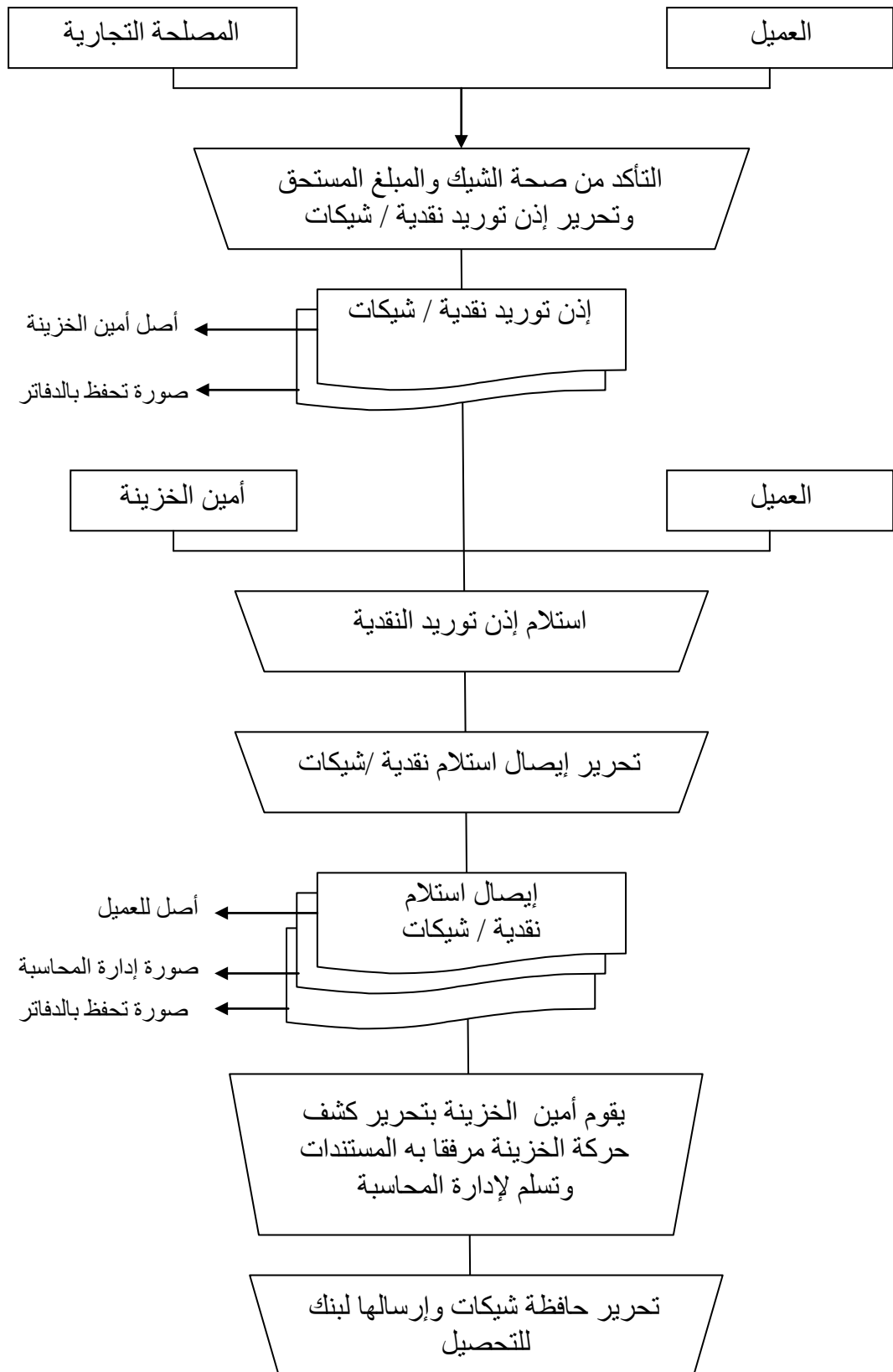
لا	نعم	الإجراءات
	X	1- هل تتم المدفوعات ذات المبالغ الكبيرة بواسطة شيكات؟
	X	2- هل يؤخذ صور من هذه الشيكات ويحتفظ بها في مكان خاص؟
	X	3- هل يلزم نظام المؤسسة وجود أكثر من توقيع على الشيك؟
	X	4- هل هناك حظر بتوقيع الشيكات على بياض؟
	X	5- هل حدد التنظيم المالي بالمؤسسة من له الحق بتوقيع الشيكات؟
	X	6- هل حق توقيع الشيكات يعطى لموظفين لا علاقة لهم بالسجلات المحاسبية أو النقدية؟
	X	7- هل تقوم دائرة الحسابات باستلام كشوف حسابات البنك شهرياً مباشرة؟
	X	8- هل يقوم بإعداد تسوية البنك موظف لا علاقة له بالعمليات النقدية وأخصها التوقيع على الشيكات؟
	X	9- هل تقدم المستندات المؤيدة للدفع إلى المسؤولين بالمؤسسة عند توقيع الشيكات المتعلقة بتلك المستندات؟
	X	10- هل يقوم من له حق التوقيع على الشيكات بمراجعة وتدقيق تلك المستندات المؤيدة للدفع؟
	X	11- هل يقوم الموظف الذي يعد المقاربة البنكية بمراجعة الشيكات المنصرفة حسب كشف البنك، كما يتأكد بمدى مطابقة البيانات المدونة بكشوف الشيكات التي

		ألغيت وهل يتحقق من تسلسل أرقام الشيكات؟
	X	12- هل الشيكات المعلقة التي لم تدفع لمدة طويلة تخضع للفحوص والتسوية والمتابعة؟

المصدر: محمد طواهر التهامي، مرجع سابق، ص 169.

ثالثاً: خريطة تدفق المقبوضات: على اعتبار أن المقبوضات تعتبر من أهل البنود والحسابات عرضة للاختلاس، قمنا بتصميم خريطة التدفق التالية التي توضح مسار عملية التحصيل لقاء الخدمات التي تقدمها المؤسسة لعملائها وذلك بعد مناقشة الأسعار والاتفاق على أداء الخدمة:

الشكل (3-5): خريطة تدفق المقبوضات النقدية



المصدر: من إعداد الباحث انطلاقاً من المعلومات المقدمة من قسم الخزينة

المطلب الثاني: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية اللبنة الأولى والركيزة الأساسية للمراجعة المحاسبية التي أكدها المنهج العملي لإجراءات المراجعة المحاسبية، حيث يعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل المراجع، وذلك كون عملية المحافظة على أموال المؤسسة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار المؤسسة وتطورها من واجبات المراجع الخارجي.

كما أن الرقابة الداخلية بمفهومها الواسع تتضمن ناحيتين: رقابة محاسبية ورقابة إدارية، فالرقابة المحاسبية تشمل خطة التنظيم والإجراءات التي تختص بصفة أساسية بالمحافظة على أصول الشركة ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية ويتحقق ذلك عن طريق نظام فعال لأنظمة الضبط الداخلي وتوفير جهاز كفاء للقيام بعملية المراقبة.

في حين الرقابة الإدارية تشمل خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية بتحقيق أكبر كفاية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، فيما أن العاملين بالشركة يتمتعون بكفاءة وتدريب كفاء وذو جودة فهذا يثبت توفر جهاز كفاء للرقابة الداخلية. تأسيساً على هذا وذاك وبناءاً على المعلومات التي تحصلنا عليها فيما سبق من خلال الوصف الكتابي لإجراءات الرقابة الداخلية وقوائم الاستقصاء وكذا خريطة التدفق التي أعددها بناءاً على استفسارات من الجهات المختصة توصلنا إلى ما يلي:

أ/ الهيكل التنظيمي الحالي لا يتماشى مع طبيعة عمل المؤسسة ومع شكلها القانوني، إذ ينبغي تعديله على أن يصبح في شكل مديريات يرأسها رئيس المدير العام، هذه المديريات تـ نحصرها في:

- مديرية المالية والمحاسبة: ينبغي أن تحتوي هذه المديرية على دوائر تمكن من الفصل

بين الوظيفة المالية والمحاسبية والقضاء على التداخل الموجود بينهما خاصة في ظل الشكل الحالي للهيكل التنظيمي، إذ توزع في ظله المسؤوليات بدقة ويقسم العمل بشكل يمكن من بسط رقابة داخلية تلقائية ودائمة.

- مديرية الإدارة العامة: ينبغي أن تحتوي هذه المديرية على دوائر تمكن من الفصل بين

الوظائف المتعددة للمديرية والمتمثلة خاصة في تسيير الموارد البشرية، تسيير الأجور، تسيير الوسائل العامة، تأهيل العاملين وإلى غير ذلك من الوظائف الموكلة لها.

- مديرية التموين: ينبغي أن تحتوي هذه المديرية على دوائر تمكن من الفصل بين الوظائف المتعددة والمتمثلة خاصة في: وظيفة الشراء، وظيفة تسيير المخزن، ووظيفة مسك الدفاتر من دفتر المشتريات وغيرها...

- المديرية التجارية: بغية الفصل بين الوظيفة التقنية والوظيفة التجارية، كما يجب تجسيد مبدأ الفصل بين الوظائف لتدعم بذلك نظام الرقابة الداخلية.

- المديرية التقنية: بغية الفصل في هذه المديرية بين وظيفة الصيانة ووظيفة مراقبة تسيير المستودع *Parc* ومراقبة مواظبة العاملين، وتجسيد ذلك في شكل دوائر يتم تقسيم العمل في ظلها وتحديد الاختصاصات بما لا يسمح بتضارب بين عمل هذه الدوائر.

ب/ من خلال الهيكل التنظيمي نلاحظ افتقاد إلى مصلحة المراجعة الداخلية تعمل من أجل تحقيق الأهداف الموكلة إليها من جهة وتساهم في تحقيق الأهداف العامة من جهة أخرى.

ح/ نلاحظ أن المؤسسة تتمتع بطاقم موظفين ذو كفاءة وخبرة علمية جيدة، وقدرة عملية قادرة على اتخاذ القرارات السليمة في وقتها وهذا راجع إلى الشروط التي تضعها المؤسسة لانتقاء موظفيها وهذا ما يسمح بالتزام الموظفين في عملهم من خلال معرفتهم وإلمامهم الشامل بمسؤولياتهم وواجباتهم.

ج/ من خلال قوائم الاستقصاء نلاحظ أن نظام المعلومات المحاسبي يسمح بتوليد معلومات دورية وهذا أمر جيد بحيث يستطيع المسير اتخاذ القرارات السريعة على أساسها ويرجع نجاح النظام المحاسبي إلى أداء دوره بشكل حسن إلى ما يلي:

- البدء في معالجة البيانات المحاسبية وقت وقوعها دون تأخر.

- وجود مطابقة دورية: حيث تعمل مصلحة المحاسبة دوريا على مطابقة الجرد المادي للمخزونات والاستثمارات بالجرد المحاسبي.

- توفر لدى المؤسسة دليل للإجراءات والسياسات المالية والمحاسبية التي توضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

- يشرف رئيس الحسابات على القيود التي تثبت في اليومية والتسويات الحسابية كقيود تصحيح الأخطاء أو القيود المتعلقة بتسوية فروقات الجرد.

د/ عدم وجود فصل بين واجبات أمين الصندوق وبين القائمين بمسك وتسيير حسابات البنك وبذلك نوصى بضرورة الفصل بين أمين الصندوق والقائم على تحصيل وتسيير حساب البنك، كما نستوجب ضرورة المراقبة الدورية للصندوق من خلال إعداد محاضر إقفال الصندوق

وكذلك بجرد الصندوق فجائيا من طرف الشخص المخول له بذلك، وكذا إعداد جداول المقاربة البنكية كل شهر من طرف شخص ليست له علاقة بمصلحة المالية.

و/ غياب طريقة واضحة لانتقاء الموردين بالنسبة للمواد واللوازم وبذلك نستوجب ضرورة تواجد إجراءات مكتوبة لوصف المورد، النوعية، الثمن والشروط.

وبناء على المعلومات الأساسية الواردة أنفا، التي تراوحت بين نقاط القوة التي يجب تعزيزها ونقاط الضعف التي يجب تصحيحها في أقرب الآجال، يمكن القول بأن نظام الرقابة الداخلية متماسك وقوي يمكن الاعتماد عليه لاحتوائه على جميع مقوماته من نظام محاسبي جيد، أفراد أكفاء، نظام مسك دفاتر منتظم، الأمر الوحيد الذي نأمل تعديله هو الهيكل التنظيمي وكذا ضرورة إنشاء مصلحة للمراجعة الداخلية في أقرب فرصة.

المبحث الثالث: فحص الحسابات والتقييم النهائي

بعد انتهائنا من عملية التخطيط وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي استنتجنا من خلال تقييمه أنه متماسك ويمكن الاعتماد عليه لتبني أسلوب العينة، سوف نقوم في هذه المرحلة بإجراءات تدقيق الدفاتر والعمليات المحاسبية، والتأكد من صحة الفواتير واكتمال الدورة الملفية، وتعتبر هذه المرحلة مرحلة التنفيذ والتوجيه حيث سوف ننفذ البرنامج الذي سطرناه مسبقا بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك لتمكيننا من إبداء رأي سليم حول مدى صحة البيانات والحسابات المتضمنة في القوائم المالية.

المطلب الأول: فحص الحسابات

في هذه المرحلة قمنا بإتباع إجراءات المراجعة الضرورية حيث بدأنا بفحص حسابي ثم فحص مستندي، يهدف الأول إلى التحقيق من خلو المستندات والدفاتر والسجلات من الأخطاء الإرتكابية مع الأخذ في الاعتبار أن بدؤها يتم بعد إقفال عمليات السنة المالية حتى لا يتم إدخال أية تعديلات على الدفاتر بعد تدقيقها، حيث يتم مراجعة العمليات المحاسبية على الفواتير، التأكد من الحسم، الخصم إن وجد، صحة نقل المبالغ من الفاتورة إلى اليوميات المختلفة، بالإضافة إلى مراجعة اليومية أفقيا وعموديا، الترحيل من صفحة لأخرى، التوحيد في اليومية العامة والترحيل إلى دفتر الأستاذ.

أما الثاني (الفحص المستندي) فيهدف إلى تدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر مع المستندات التي تؤيدها بقصد التأكد من سلامة التصرفات والعمليات التي تمت خلال السنة، ويتم فحص جميع

المستندات من حيث: المبالغ، التواريخ، التوقيع، العمليات الحسابية والسعر المذكور على الفاتورة ومقارنته مع ما قيد في الدفاتر والسجلات.

بالإضافة إلى الفحصين السابقين اعتمدنا كذلك على الفحص القياسي والذي يعتمد على دراسة النسب بين الحسابات مثلاً: دراسة نسبة تطور ممتلكات الشركة مقارنة بالسنة المنصرمة "استثمارات، مخزونات، مدينون...".

وعموماً ففحصنا للقوائم المالية (ميزانية سنة 2007، جدول حسابات النتائج، موازين المراجعة، الدفاتر المحاسبية القانونية...) سمحت لنا بالقيام بعملنا الذي نورده فيما يلي:

أولاً: الاستثمارات:

- قيمة الاستثمارات المسجلة في الميزانية ارتفعت بنسبة 3.46 مرة مقارنة بالسنة الماضية.

- حساب 21: القيم المعنوية طرأت عليه تغيرات خلال السنة وذلك نتيجة اقتناء المؤسسة لبرنامج آلي *Logiciel* لتسيير الاستثمارات والمخزونات.

- حساب 24: تجهيزات الإنتاج: سجل الحساب زيادة معتبرة خلال السنة وذلك من خلال اقتناء معدات وأدوات، وسائل نقل، معدات مكتب ولاحظنا وجود فواتير الشراء التي تثبت الملكية وجميع الوصولات الضرورية، الأمر الذي لاحظناه هو غياب الفاتورة رقم 3596/2007 المتعلقة بأثاث المكتب بقيمة: 104 200.00 دج قد ضاعت من المؤسسة ولاستدراك الموقف تم إعداد وثيقة من مجلس الإدارة لتثبت المصروف. وكذلك بالنسبة إلى مصارف النقل المتعلقة بشراء المواد المكتبية اعتبرته المؤسسة مصروفاً إيرادياً و سجلته في حساب 620: مصاريف نقل وهذا أمر خطأ لأن أي تدفق للمصروفات أثناء عملية الاقتناء يدخل ضمن تكلفة الأصل ويعتبر مصروفاً رأسمالياً ولهذا السبب على المحاسب ترصيد حساب 620: مصاريف النقل، وإدماج رصيده في حساب: 245 معدات مكتب.

- مخصصات الاهتلاكات سجلت على أساس طريقة القسط الثابت وأن جميع معدلات الاهتلاك تتوافق مع طبيعة الأصل وعمره الإنتاجي المفروض من قبل الخبراء المختصين، في حين نجد أن المصاريف التمهيدية لهذه السنة قد أطفئت للسنة الثالثة وعلى الأساس القانوني "خمس سنوات".

- الدفاتر المحاسبية (سجل الاستثمارات، سجل الجرد، بطاقات الاستثمارات الاهتلاكات) سجلت بصفة دائمة ومنظمة وخالية من الأخطاء.

- الجرد المادي معد بصفة دائمة، والانحرافات السلبية والإيجابية المكتشفة من قبل لجنة الجرد عولجت من طرف مجلس الإدارة، وأخذت بعين الاعتبار من الناحية المحاسبية.

- الاستثمارات مسيرة بالاعتماد على برنامج للإعلام الآلي التي اقتنتي خلال السنة، بطاقات الاستثمارات التي كانت ممسوكة بطريقة يدوية فيما مضى قد حجزت آليا.

ثانياً: المخزونات:

- حجم المخزونات قد ارتفع بنسبة 1.73 مرة في نهاية السنة وهذا نتيجة شراء مواد ولوازم "من قطع غيار، مواد مكتبية، مواد تنظيف..."

- كل الوثائق الضرورية موجودة من فواتير، وصل استلام، إذن توريد...

- جميع الحركات التي سجلتها للمخزونات مقيدة بوثائق الدخول والخروج.

- تم التقييد بصفة دائمة ومنتظمة في الدفاتر اللازمة "دفتر المشتريات، دفتر الجرد، بطاقات الجرد..."

- المقاربة بين الجرد المادي المخزونات وتسجيلها المحاسبي لم يعطي أي فوارق، أي أن الرصيد المحاسبي في ميزان المراجعة يطابق تماماً الجرد المقيم بالفعل.

- لم تكون أية مؤونة للمخزونات وذلك غني عن البيان أنه لا يوجد أي تدني في قيمتها.

- تسيير المخزون قد تحسن في هذه السنة مقارنة مع السنة الماضية لاقتناء برنامج لتسيير المخزون.

- لا يوجد جرد دوري للمواد واللوازم المكتبية وبذلك نستوجب ضرورة القيام بالجرد الدوري لهذا الصنف لاعتبره جزء من استثمارات الشركة.

ثالثاً: الحقوق:

- ارتفعت نسبة الحقوق بـ 70% مقارنة مع رصيد المدينون في بداية السنة المالية.

- لم تكن أية مؤونة للحقوق "الزبائن".

- كل الوثائق الضرورية المثبتة لوجود وتسجيل العمليات موجودة ومستوفية جميع شروط الصحة.

- بالنسبة لحساب 468: مصاريف مقيدة مسبقاً أثناء تتبعنا لحركة هذا الحساب وجدنا أن جزء منه قيد في الميزانية الافتتاحية لسنة 2007 ومخصص لمصروف التأمينات قيد مسبقاً في سنة 2006 وبالتالي نرى ضرورة ترصيد هذا الحساب بحساب المدين: 660 تأمينات.

- بالنسبة لحساب 469: نفقات قيد التخصيص نرى أنه هو الآخر يعود لسنة 2006 وبالتالي نستدعي ضرورة تعديل هذا الحساب أو تسويته.

- بالنسبة للصندوق فإن محاضر إغلاق الصندوق موجودة بالإضافة إلى أن المقاربة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي لم تظهر أي فائض أو عجز.

- رصيد الحسابات البنكية مثبتة بكشوفات المقاربة أين تم إظهار الشيكات التي لم تسحب مبالغها بعد.

- هناك متابعة شبه محاسبية لكل الحسابات المتعلقة بالأجور في المستندات والملفات.

- تم مطابقة المستندات الشبه محاسبية " اشتراك الضمان الاجتماعي" مع الأرصدة الظاهرة في ميزان المراجعة ولم يظهر أي فروقات تذكر.

رابعاً: الأموال المملوكة:

- يقدر رأس المال بـ: 50 000 000 دج مملوك لمؤسسة الحديد والفوسفات فرفوس.

- عدم وجود شهادات الأسهم التي تثبت رأس المال.

- يظهر حساب 18: نتائج رهن التخصيص في الميزانية 31/12/2007 مبلغ 18 155 245.10 دج يتضمن نتيجة سنة 2005 خسارة و النتيجة الغير موزعة لسنة 2006.

- وجود مؤونة للخسائر والأخطار تم تكوينها خلال السنة لتغطية الخسائر والأخطار المحتملة: عقود الإيجار، أتعاب محافظ الحسابات، تعويضات العطل المدفوعة، العلاوة المتغيرة لإطارات المؤسسة الرئيسية.

خامساً: الديون:

- ارتفعت الديون بنوعيتها الطويل والقصير بنسبة 71% مقارنة مع الرصيد الظاهر في نهاية سنة 2006.

- حساب 52: دائنو الاستثمارات يتعلق بديون الاستثمارات وبعض القروض واعتبرته المؤسسة دين طويل الأجل، تم الإطلاع على جميع العقود ونرى بأنها تتطابق مع الرصيد الموجود بميزان المراجعة والظاهر في الميزانية.

- حساب 54: مبالغ محتفظ بها على الحساب تشتمل على ضريبة الدخل الإجمالي، اشتراكات الضمان الاجتماعي للثلاثي الرابع، الرسم على النشاط المهني، ولاحظنا أن مبلغ الدين يتوافق مع الفواتير وشهادة التصريح الدوري G50.

- رصيد حساب 562 دائنو الخدمات تم تحليله حسب الخدمات التي قامت بها المؤسسة وهو يفسر الرصيد الظاهر في ميزان المراجعة والميزانية.

سادساً: المصاريف والإيرادات:

- كل الوثائق الضرورية المثبتة لوجود العمليات سواء الخاصة بالمصاريف أو الإيرادات موجودة ومستوفية جميع شروط الصحة.

- يرجى مراجعة حساب 620 : مصاريف نقل كما سبق وأن أشرنا أثناء فحصنا لدورة الاستثمارات.

- كل الوثائق سواء الخاصة بالمصاريف أو الإيرادات سجلت بصفة صحيحة وفي الحسابات المعنية.

المطلب الثاني: تقرير إبداء الرأي

السيد: حولي محمد

محافظ حسابات

إلى السادة، أعضاء الجمعية العامة للمساهمين

لشركة نقل الموارد المنجمية

Sotramine

سيدي الرئيس، السادة أعضاء الجمعية العامة،

في إطار المهمة التي أوكلتمونا إياها من طرف الجمعية العامة بتاريخ 2008/04/01، لي الشرف العظيم أن أقدم لكم فيما يلي نتائج الأعمال التي توصلنا إليها بعد فحصنا للحسابات السنوية للشركة المختتمة في 31 ديسمبر 2007.

الرأي الذي سوف يلي تقديمه تركز على الجوانب التالية:

- نظام وإجراءات الرقابة الداخلية.

- حركة الحسابات خلال الدورة المالية .

- مدى مصداقية المعلومات الخاصة بالوضعية المالية والحسابات التي تتضمنها القوائم

المالية المختتمة في 31/12/2007.

نحيطكم علما أن أشغال الفحص والمراجعة التي قمنا بها تتطبق مع القواعد المعمول بها، ومع معايير المراجعة التي تفرضها المهنة.

تقريرنا الحالي يحتوي على ثلاثة أجزاء: جزء حول المعلومات العامة التي رأينا ضرورة لذكرها وجزء ثاني أعد لتحليل الحسابات السنوية في حين الجزء الأخير خصص للتعبير عن الرأي والمصادقة.

تقبلوا منا، سادتي، فائق الاحترام والتقدير

التقرير العام:

- أ - الوثائق الضرورية: الوثائق الضرورية لإتمام المهمة الموكلة لنا من الميزانية المختتمة في 31/12/2007 وجدول حسابات النتائج، جداول الجرد، وتقرير نشاط التسيير قد وضعت تحت تصرفنا في الأوقات المحددة، وليس لنا ملاحظات حول ذلك.
- ب - الميزانية الافتتاحية: نلاحظ أن أرصدة الميزانية الافتتاحية في 02/01/2007 تتوافق مع ميزان المراجعة للحسابات المختتمة في 31/12/2006.
- ت - التسيير المحاسبي: التسيير المحاسبي للمؤسسة العمومية الاقتصادية يتم من قبل أشخاص مؤهلين وذو خبرة لأبأس بها، كما لاحظنا أثناء فحصنا توافر أي معلومات محاسبية تم طلبها، لكن هذا لا يمنع من تحسين التسيير المحاسبي (التسجيل المحاسبي واحترام الإجراءات المرتبطة بالفاتورة) كما لاحظنا ضرورة إنشاء من أجل تسهيل المتابعة والرقابة حسابات *Les comptes de tiers* (مورد، دائنو الخدمات، زبائن).
- ث - نظام وإجراءات الرقابة الداخلية: أثناء قيامنا بعملية تقييم هذا الأخير لاحظنا ضرورة إعادة صياغة الهيكل التنظيمي وكذا ضرورة إنشاء مصلحة للمراجعة الداخلية لتمنع أي قصور أو تلاعب في حسابات الشركة، ورغم هذه المعوقات التي تعتبر ذو أهمية باعتبارها ركيزة من ركائز النظام إلا أن رأينا في هذا الأخير لم يتغير حيث اعتبرناه نظام متماسك وجيد.
- ج - على مستوى مسك الدفاتر والسجلات: لاحظنا أن المؤسسة تولي اهتماما وعناية كبيرة في هذا الشأن:
- سجل حضور الموظفين: موجود.
 - سجل محاضر الجمعية العامة: موجود
 - سجل محاضر مجلس الإدارة: موجود.
 - سجل اليومية: موجود وموقع عليه من طرف المحكمة وممسوك بانتظام.
 - سجل الجرد: موجود، مرقم وموقع عليه من طرف المدير العام.
 - سجل الاستثمارات: موجود
 - سجل الأجور: موجود وموقع عليه من طرف المحكمة وممسوك بصفة منتظمة.
 - سجل: العطل المدفوعة، المستخدمين، حوادث العمل، الوقاية والأمن وطب العمل: موجودين في مصلحة تسيير الموارد البشرية، موقع عليهم من طرف مفتشي العمل وممسوكين بصفة منتظمة.

I - حسابات الأصول:

2 10

1-1 الاستثمارات: الوحدة:

الرقم	البيان	رصيد بداية المدة	مدين	دائن	الرصيد النهائي
20	مصاريف تمهيدية	582 003	/	/	582 003
21	قيم معنوية	69 000	236 000	/	305 000
24	تجهيزات الإنتاج	6 360 341	24 012 286	48 342	30 324 285
25	تجهيزات اجتماعية		38 470	/	38 470
	مجموع الاستثمارات	7 011 344	24 286 756	48 342	31 249 758

2 10

1-1-2: الإطفاء الاهتلاكات: الوحدة:

الرقم	البيان	القيمة الإجمالية	الإطفاء/ الاهتلاكات	القيمة الصافية
209	إطفاء المصاريف التمهيدية	582 003	261 701	320 302
219	إطفاء القيم المعنوية	305 000	23 966	281 034
29	الاهتلاكات	30 362 755	2 591 268	27 771 487
	المجموع	31 249 758	2 876 935	28 372 823

التعليق العام

- ارتفعت قيم الاستثمارات مقارنة مع سنة 2006 بقيمة 24 238 414 دج أي ما يعادل 3.45 مرة، هذا الارتفاع شمل البنود التالية:

أ/ اقتناء الاستثمارات: قدرت قيمة اقتناء الاستثمارات للمؤسسة خلال سنة 2007: 24 286 756 دج، تظهر كما يلي:

- القيم المعنوية: 236 000 دج تتعلق بشراء أنظمة إعلام الآلي مشتراة من الشركة ذات المسؤولية المحدودة الوصال للإعلام الآلي.

- تجهيزات الإنتاج: 24 012 286 دج تظهر كما يلي:

- معدات و أدوات: 445 445 دج

- معدات نقل: 22 378 615 دج

- تجهيزات مكتب: 806 904 دج

- تركيبات وتهيئات: 381 322 دج

- تجهيزات اجتماعية: 38 470 دج

ب/إخراجات الفترة: انخفضت قيمة الاستثمارات خلال الفترة بما يعادل 48 342 دج وذلك نتيجة التسجيل في الجانب الدائن للحسابات التالية:

245 100	تجهيزات مكتب	6 200 دج
245 200	معدات مكتب	20 334 دج
247 100	تركيبات وتهيئات أخرى	21 808 دج

سجلت هذه الإخراجات نتيجة الأخذ في الاعتبار الانحرافات السلبية الملاحظة من قبل لجنة الجرد ولبعض التعديلات الأخرى.

ج/الاهتلاكات: تتبع المؤسسة طريقة القسط الثابت في حساب الاهتلاكات، تأخذ بالأساس القانوني في إطفاء المصاريف التمهيدية، خلال الأعمال التي قمنا بها لاحظنا انتظام في تسجيل الاهتلاكات والإطفاء.

د/الجرد: الجرد المادي مطبق بصفة دورية منتظمة، لحظت لجنة الجرد وجود بعض الانحرافات في بعض البنود، هذه الانحرافات أخذت بعين الاعتبار من قبل مجلس الإدارة وعولجت في الحسابات المعنية محاسبيا.

هـ/تسيير الاستثمارات: الاستثمارات مسيرة باستعمال نظام للإعلام الآلي أقتني خلال السنة، في حين كل السجلات الخاصة بالاستثمارات من سجل الجرد، بطاقة الاستثمار، سجل الإضافات الجديدة ممسوكة بصفة دورية منتظمة.

1-2 المخزونات:

حالة المخزونات في 2007.12.31 تظهر كما يلي:

الوحدة: 10 2

الرقم	البيان	رصيد بداية المدة	مدين	دائن	الرصيد النهائي
31	مواد ولوازم	3 061 547	124 363 681	119 043 422	8 381 806
المجموع		3 061 547	124 363 681	119 043 422	8 381 806

التعليق:

- حجم المخزونات ارتفع بقيمة 295 320 5 دج (تقريبا الضعف) في تاريخ إقفال الحسابات.
- الرصيد في 2007/12/31 يتكون من:

محركات، قطع غيار	8 175 998 دج
دهون وزيوت	32 500 دج
تجهيزات ومعدات كهربائية	91 012 دج
مخزونات أخرى	82 295 دج

يمثل قطع الغيار والمحركات نسبة 97.54% من مجموع بند المخزونات.

تسيير المخزون: بطاقة المخزونات ممسوكة يدويا إلى غاية نهاية 2007، هذه البطاقة سوف تمسك بصفة آلية في بداية سنة 2008، بالرغم من ذلك لاحظنا انتظام في مسك الدفاتر الضرورية لتسيير هذا البند.

عملية الجرد: طبق الجرد الدوري بطريقة منهجية صحيحة، تمكنت لجنة الجرد من تحديد بعض الفروقات، هذه الأخيرة تتعلق ببعض بنود المواد واللوازم وهي فروق ليست جوهرية.

3-1 المدينون:

الوحدة: 10²

البيان	رصيد بداية المدة	مدين	دائن	الرصيد النهائي
40 حسابات الخصوم المدينة	160 300	/	160 300	0
42 مدينو الاستثمارات	28 454	/	24 891	3 563
43 مدينو المخزونات	/	54 472	/	54 472
44 مدينو الشركاء والشركات الحليفة	54 414 056	739 952 188	648 032 400	146 333 844
45 تسبيقات على الحساب	2 949 684	83 266 650	42 643 392	43 572 942
46 مدينو الاستغلال	124 677 487	71 756 850	50 354 454	146 079 883
47 ديون على العملاء	4 404 380	34 374 088	35 483 508	3 294 960
48 نقديات	56 375 403	617 607 011	601 333 366	72 649 048
المجموع	243 009 764	1 547 011 259	1 378 032 311	411 988 712

التعليق:

- ارتفاع بند المدينون بقيمة 168 978 948 دج أي ما يعادل 69.53% خلال السنة.
- لم تكن هناك أي مؤونة للعملاء.
- عنصر مدينو الشركاء والشركات الحليفة حقق أكبر ارتفاع على غرار باقي العناصر، وتقدر قيمة الارتفاع بـ 91 919 788 دج.
- حساب 42 "مدينو الاستثمارات": 3 563 دج تتعلق بما تبقي من قرض « *reliquat de prêts* » مرتبط بسائقين.
- حساب 43 "مدينو المخزون": يتكون من الحسابين:
 - حساب 430 "تسبيق للموردين": 14 472 دج يتعلق بتسبيق مقدم إلى شركة الحجاب لقاء شراء بعض قطع الغيار
 - حساب 435 "أمانات مدفوعة": 40 000 دج يتعلق بإيداع ضمان 4 قارورات غاز للشاحنات « *Bouteille acétylène* »
- حساب 44 "مدينو الشركاء والشركات الحليفة": 146 333 844 دج يظهر كما يلي:
 - مجمع فرفوس: 289 956 دج
 - مؤسسة مناجم الفوسفات *Somiphos* 142 708 609 دج
 - :
 - مؤسسة المنشآت المينائية *IPA*: 3 335 279 دج

تجدر الإشارة هنا أن مؤسسة المنشآت المينائية وحدة من مؤسسة مناجم الفوسفات وبالتالي نستوجب ضرورة ترصيد مبلغ دينها وتحويله إلى عنصر المدينون في شركة مناجم الفوسفات.
- حساب 45 "تسبيقات على الحساب": 43 572 942 دج يتعلق بالرسم على القيمة المضافة على المشتريات والخدمات القابل للاسترجاع ويظهر كما يلي:
 - الرسم على المشتريات: 12 777 420 دج
 - الرسم على الاستثمارات: 676 180 دج
 - تسبيق على الرسم على القيمة 30 119 342 دج

المضافة:
- حساب 46 "تسبيقات على الاستغلال": 146 079 883 دج تظهر كما يلي:

- تسبيق على الخدمات: 240 575 دج
 - تسبيق للعاملين: 1 053 000 دج
 - مصاريف مقيدة مسبقا: 144 784 808 دج
 - مصاريف قيد التخصيص: 1 500 دج
- بالنسبة لعنصر مصاريف قيد التخصيص، أثناء تتبعنا لحركة هذا الحساب رأينا أنه يعود لسنة 2006 وبالتالي نستدعي ضرورة تعديله أو تسويته.
- حساب 47 "ديون على العملاء": 3 294 960 دج يتعلق بدين على شركة عميلة.
 - حساب 48 "تقديرات": 72 694 048 دج يظهر كما يلي:
 - حساب البنك: 72 642 912 دج
 - صندوق: 6 136 دج
 - نلاحظ أن الشركة تقوم بإعداد كشوف المقاربة البنكية كل شهر.
 - محاضر غلق الصندوق معدة بطريقة دورية منتظمة.
 - سجلات تتبع النقدية ممسوكة بانتظام.

II - حسابات الخصوم:

1-2 الأموال المملوكة:

10 2

الوحدة:

الرقم	البيان	رصيد بداية المدة	مدين	دائن	الرصيد النهائي
10	رأس المال	50 000 000	/	/	50 000 000
18	نتائج رهن التخصيص	18 155 245	/	/	18 155 245
19	مؤونة الأعباء والخسائر	1 003 303	1 003 303	3 207 587	3 207 587
المجموع		69 158 548	1 003 303	3 207 587	71 362 832

التعليق:

- رأس المال الاجتماعي للشركة يقدر بـ 50 000 000 دج تعود ملكيته 100 % إلى مجمع فرفوس.
- لم يتم إصدار حتى الآن شهادات الأسهم الممثلة لرأس المال.

- حساب 18 "نتائج رهن التخصيص": 18 155 245 دج، هذا الرصيد الدائن يتعلق بالخسارة المستخلصة من سنة 2005 ونتيجة سنة 2006 (ربح).
- مؤونة الأعباء والخسائر المكونة خلال السنة والمقدر قيمتها بـ 3 207 587 دج تتكون من:

- مؤونة عقد الإيجار: 204 000 دج
- مؤونة أتعاب محافظ الحسابات: 400 000 دج
- مؤونة العطل مدفوعة الأجر: 1 968 547 دج
- مؤونة المنح المتغيرة للإطارات المسيرة: 635 040 دج
- الرئيسية:

الوحدة: 10²

2-2 الديون:

البيان	رصيد بداية المدة	مدين	دائن	الرصيد النهائي
52 ديون الاستثمارات	236 047	5 877 422	179 444 490	173 803 115
53 ديون المخزونات	4 563 812	121 215 746	133 759 824	17 107 890
54 مبالغ محتفظ بها على الحساب	1 170 251	17 238 159	17 914 093	1 846 185
55 ديون اتجاه الشركاء والشركات الحليفة	138 303 638	166 034 715	30 101 677	2 370 600
56 ديون الاستغلال	38 859 883	407 126 289	482 898 801	114 632 395
المجموع	183 133 631	717 492 331	844 118 885	309 760 185

الملاحظات التي تم التوصل إليها حين مراجعة دورة الديون نلخصها في النقاط التالية:

- حساب 52 "ديون الاستثمارات": 173 803 115 دج تجزأ كما يلي:

- ديون الاستثمار:

17 347 514 دج

- قروض أخرى:

156 455 601 دج

تمثل ديون الاستثمار: الديون الناتجة من اقتناء استثمارات مازالت لم تسدد مبالغها بعد للموردين، في حين أن القروض الأخرى تتضمن الديون اتجاه المؤسسة الأم "مجمع فرفوس" وتشمل قيمة القرض مضافا إليها الفوائد.

- حساب 53 "ديون المخزون": 17 107 890 دج، تتعلق بالديون اتجاه الممولين بالقطع الغيار وبعض الخردوات، نستدعي إتباع الموردين من خلال الحسابات الثلاثية (مورد، دائنو الخدمات، زبائن) من أجل قراءة و تحليل سهل وواضح.

- حساب 54 "مبالغ محتفظ بها على الحساب": 1 846 185 دج، تتحدد كما يلي:

- ضريبة الدخل الإجمالي 364 119 دج

- الضمان الاجتماعي 324 911 دج

- الرسم على القيمة المضافة 1 001 118 دج

- مبالغ أخرى 156 037 دج

- حساب 55 "ديون اتجاه الشركاء والشركات الحليفة": 2 370 600 دج، يتعلق ببعض الديون المسددة من قبل المؤسسة الأم "مجمع فرفوس".

- حساب 56 "ديون الاستغلال": 114 632 395 دج تتمثل في ديون الاستغلال من : ديون العاملين، دائنو الخدمات، الضرائب واجبة الدفع، دائنو المصاريف المختلفة، صندوق الضمان الاجتماعي.

III- حسابات التسيير:

1-3 المصاريف:

الوحدة: 10 2

رقم الحساب	البيان	المبالغ	%
61	مواد ولوازم مستهلكة	116 886 133	19.21
62	خدمات	400 548 048	65.85
63	مصاريف العاملين	68 974 870	11.34
64	ضرائب ورسوم	2 591 292	0.42
65	مصاريف مالية	4 579 353	0.75

1.48	9 057 256	مصاريف مختلفة	66
0.85	5 177 645	مخصصات الاهتلاك والمؤونات	68
0.06	421 496	مصاريف خارج الاستغلال	69
%100	608 236 093	المجموع	

التعليق:

تمثل الخدمات 65.85% من إجمالي المصاريف وهي بذلك تحتل أول مرتبة من حيث الأعباء حيث بلغت قيمة مصاريف الإيجار 46.63% ، في حين بلغت مصاريف العاملين ما نسبته 11.34% من إجمالي المصاريف.

3-2: الإيرادات:

الوحدة: 10²

رقم الحساب	البيان	المبالغ	%
74	أداء خدمات	667 799 027	98.80
75	تحويل تكاليف الإنتاج	389 639	0.06
77	نواتج مالية	4 545 623	0.67
78	تحويل تكاليف الاستغلال	872 999	0.13
79	نواتج خارج الاستغلال	2 249 131	0.33
	المجموع:	675 856 419	100

التعليق:

يمثل بند أداء الخدمات 98.80% من إجمالي الإيرادات وهو أهم عنصر على اعتبار طبيعة نشاط المؤسسة يكمن في نقل الموارد المنجمية (نشاط خدمي)، في حين بلغت النواتج المالية 0.67%، أما النواتج خارج الاستغلال فتتكون من حساب استرجاع تكاليف سنوات سابقة.

3-3 الهوامش:

المبالغ	البيان
667 799 027	رقم الأعمال
150 754 483	القيمة المضافة
65 792 688	نتيجة الاستغلال
1 827 634	نتيجة خارج الاستغلال
67 620 322	النتيجة الإجمالية

تقرير الرأي حول الحسابات السنوية

في إطار مهمة المراجعة المحاسبية التي أوكلتمونا إياها، لقد قمنا بفحص القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية، شركة ذات الأسهم سوترامين المتضمنة الميزانية المختتمة في 2007/12/31، جدول حسابات النتائج وكذا جميع الملاحق المرتبطة بها نرى أن هذه القوائم معدة طبقا لمتطلبات المخطط الوطني المحاسبي ووفقا للمبادئ والإجراءات المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

لقد كان فحصنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. إن تلك المعايير تتطلب منا تخطيط وإنجاز عملية المراجعة للحصول على تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية لا تحتوى على أخطاء جوهرية. كما كان فحصنا للحصول على أدلة الإثبات على أسس اختبارية فيما يعزز المبالغ والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية. كذلك تتضمن عملية المراجعة تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الهامة التي وصفتها إدارة الشركة. وفي اعتقادنا بأن مراجعتنا توفر أساساً معقولاً لإبداء الرأي.

تأسيساً على ما سبق تطلبت منا إجراءات المراجعة التي قمنا بها القيام بما يلي:

- تقييم إجراءات ونظام الرقابة الداخلية.
 - فحص الفواتير والمستندات المؤيدة للعمليات والأحداث الاقتصادية.
 - فحص الحسابات المتضمنة في القوائم المالية.
- وفي هذا الصدد إجراءات الفحص والمراجعة التي قمنا بها أسفرت على الملاحظات التالية:
- ضرورة تعديل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لأنه لا يتماشى وطبيعة المؤسسة "شركة ذات أسهم".

- ضرورة إنشاء خلية للمراجعة الداخلية وتدعيمها بأفراد أكفاء وذو خبرة في ميدان التدقيق لكي تساعد في عملية الرقابة والحفاظ على أصول الشركة وكذا المساعدة على إنتاج معلومات مالية ومحاسبية فعالة.

المصادقة: في رأينا، تحت التحفظات، ومع أخذ بعين الاعتبار الملاحظات المذكورة آنفاً يمكننا القول بأن الحسابات السنوية للمؤسسة المتضمنة في القوائم المالية تلم بجميع شروط الصحة وتعتبر بصورة صادقة عن نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية لدورة 2007، وكذا عن المركز المالي للشركة في نهاية هذه الدورة.

خاتمة الفصل:

تعتبر الشركة الوطنية لنقل الموارد المنجمية من أهم الشركات الوطنية والعمومية، فوجود نظام للرقابة الداخلية فعال بها يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها، حيث قمنا بتقييم هذا النظام بإتباع المراحل المنهجية والتي تطرقنا لها في الجانب النظري من وصف للأنظمة، استجواب الموظفين واستعمال خرائط التدفق لنصل إلى نقطة أساسية مفادها أن هذا النظام التي يتوفر بالمؤسسة يمتاز بالتماسك والمتانة بالرغم من غياب خلية للمراجعة الداخلية التي استوجبنا ضرورة إنشاءها في أقرب الآجال، مع تحفظ في الهيكل التنظيمي الحالي.

كما تطرقنا إلى فحص ومراجعة حسابات المؤسسة لسنة 2007، وقمنا بفحص كل مركز على حدا: الاستثمارات، الحقوق، الأموال الخاصة، الديون، المصاريف والإيرادات، من أجل جمع العناصر والقرائن المقنعة لإبداء الرأي حول الحسابات السنوية، وأثناء دراستنا لم نكتف بالقوائم المالية فقط بل استعملنا عدة مستندات كميزان المراجعة، تقرير نشاط التسيير، الفواتير، تحليل الحسابات وغيرها من الأمور التي رأينا ضرورة استعمالها.

وفي الأخير تم عرض تقرير إبداء الرأي الذي تضمن بعض الملاحظات وفقرة تضمنت إبداء رأي نظيف تحت تحفظ مفاداه ضرورة إنشاء خلية للمراجعة الداخلية وكذا إعادة هيكلة الهيكل الوظيفي

الخاتمة العامة

لقد أصبح العالم اليوم كالقريّة الصغيرة ، فأى حدث فى أى بقعة منه تكون آثاره عامّة مهما بعدت المسافات، وذلك نتيجة للتطور الهائل وغير المسبوق فى مجال التكنولوجيا وتقنيات الاتصال فى العالم خلال القرن العشرين ، ولعل أبرزها على الإطلاق ما يعرف بشبكة الاتصال " الشبكة العنكبوتية " العالمية الانترنت ، التى اكتسحت كل الميادين و المجالات المختلفة للحياة البشرية سواء السياسية أو الاقتصادية أو الاجتماعية، فأصبحت المعلومات تتدفق من كل جهة وعلى المهتمين بها انتقاء ما يخدم مصالحهم الشخصية أو المصلحة العامة ، فلم يعد الكلام عن الحضارة بالصورة السابقة بوجود ماء وتراب وأفراد بل بوجود اقتصاد قوى وأفراد أكفاء فاعلين ومعلومات دقيقة على كل الأوضاع المحيطة بهم ، فبعدما تحول العالم إلى الأحادية القطبية بات من المؤكد أن ضمان البقاء يعنى قوة فى اتخاذ القرار الذى يرتكز على قوة اقتصاد أى دولة ، لكن اقتصاد الدولة يتكون من وحدات اقتصادية سواء خاصة أو عامة صناعية أو تجارية أو خدماتية فالمؤسسة الاقتصادية هى الركيزة الأساسية للاقتصاد فوجب عليها مواكبة هذه التطورات والاستفادة منها لضمان البقاء و الارتقاء إلى الأفضل ، فلقد أصبح البقاء للأقوى ماديا وعلميا فلذا استوجب على المؤسسة دخول معركة الاقتصاد بمختلف تحولاتها ومستجداتها من عولمة وخصخصة والعالمية للمنتوج وجودته لتؤثر فى محيطها و تتأثر به ، فقد ركزت كل الحكومات على دعم المؤسسات الاقتصادية من أجل تطويرها فعند تتبع تطور المؤسسات من صغيرة عبارة عن أعمال تجارية يقوم بها أصحاب الملك إلى مؤسسات كبيرة الحجم و متعددة الجنسيات ، ومع هذا التعقد و إلزامية التكيف مع المتغيرات الاقتصادية على درجة خطورتها ومزاياها ، لجأت المؤسسة إلى ضرورة معرفة الصورة الداخلية لهيكلها التنظيمي تعكس مكانتها فى السوق الداخلية والخارجية بعد انتشار التجارة العالمية، وتزايد رأس المال الذى أدى إلى فصل الملكية وبالتالي الحاجة إلى الرقيب على أعمال الإدارة لصالح أصحاب المال ، فخوف أصحاب الأموال الضخمة على أموالهم شيء حتمي لوجود محترفين فى السرقة و الاختلاس بأساليب مباشرة أو عن طريق ثغرات قانونية كل هذا أدى إلى ظهور المراجعة المحاسبية وتعزيز مكانتها كوظيفة داخلية أو خارجية لا مناص منها ، فالمراجع أو بالأحرى محاسب ذو خبرة يقوم بفحص البيانات المحاسبية حتى يتمكن من الإدلاء برأيه عن مدى إمكانية الاعتماد عليها ، وحتى يكون المراجع ناجحا يجب أن يتمتع ببعض المتطلبات الأساسية فى نواحي التعلم والشخصية ، بالإضافة إلى تلك المتطلبات يجب أن يكون له ميل شخصي نحو ممارسة العمل

كمراجع للحسابات ، أي يتوافر فيه ما يطلق اصطلاحا الاتجاه نحو المراجعة أو الرغبة في امتهان المراجعة "the auditing attitude" خاصة أن يكون يتوفر على رصيد معرفي وعلمي كافي مع الخبرة في معالجة المشاكل الاقتصادية الراهنة وذلك بالإطلاع المستمر على مستجدات العالم الاقتصادي و الاستعانة بتقنيات الحديثة كالإحصاء و بحوث العمليات والمحاسبة العامة والتحليلية ،فبقدر النية المهنية والكفاءة العالية تأتي دقة وجودة التقارير عن القوائم المالية للمؤسسة ويمنح ذلك الإدارة و المديرين من اتخاذ القرارات الصائبة وبناء إستراتيجيات مستقبلية على قاعدة من المعلومات الدقيقة ، فمرور الوقت زادت أهمية المراجعة والمراجع في المؤسسات الاقتصادية الكبيرة والتي تريد أسواق أكثر وتسييرا ممنهج وهادف يضمن البقاء و الاستمرار ،ومع التحولات الاقتصادية التي شهدتها دول العالم الثالث بالانتقال من الاعتماد على مصدر واحد للتصدير كالبترول إلى فتح المجالات أمام المؤسسات للعمل في كل مجالات الاقتصاد وتنويع الصادرات (صناعية، تجارية ،خدماتية) وفتح البلاد للاستثمارات الأجنبية وبلادنا من بين هذه البلدان فوجب علينا التطرق إلى معالجة الخلل في التسيير لذا يجب أن تدخل المراجعة المحاسبية وتعمل على تعزيزها

بناءا على ما سبق وعلى ضوء معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا إلى نتائج عامة ونتائج خاصة باختبار الفرضيات بالإضافة إلى مجموعة من الاقتراحات والتوصيات.

بالنسبة للنتائج العامة المتوصل إليها نلخصها فيما يلي:

- تستعين إدارة المؤسسة بالمراجعة المحاسبية لتخفيف ما عليها من ثقل المسؤولية الملقاة على عليها، والتي تخص تطبيق السياسات والإجراءات المختلفة وتحقيق الأهداف والمحافظة على مواردها، ومساعدتها على تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف وسد الثغرات القائمة من غش واختلاس وأخطاء من شأنها أن تعرقل الوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة. هذا بالإضافة إلى أن المراجعة المحاسبية أصبحت تعتبر كأداة بيد الإدارة تساعد على تقييم الأداء من خلال توفير المعلومة المطلوبة التي تمتاز بالموضوعية والبعد عن التحيز لاستعمالها في اتخاذ القرار ورسم السياسات على أساس سليم.

- أصبحت المراجعة المحاسبية تشكل ضمانا دائما لأموال المستثمرين والمساهمين والمقرضين للمؤسسات الاقتصادية بفعل الثقة المطروحة في المعلومات المعلن عنها،

حيث نلمس ذلك جليا في الدول التي تنشط فيها الأسواق المالية بصفة جيدة بحيث تعتبر مصادقة المراجع شرطا ضروريا وأساسيا لأي شركة تريد التسعير في البورصة.

أما فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة الموضوع إلى النتائج التالية :

- بالنسبة إلى الفرضية الأولى والمتمثلة في توقف نجاح المراجعة المحاسبية على إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها، فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذه للمراجعة، وتقليلًا للتفاوت بين أعضاء المهنة.
- أما بالنسبة للفرضية الثانية والتي تنص على إتباع المراجع لمنهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية بغية إبداء رأيه الفني بشأنها، فهذه المنهجية تبين المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للمراجعة، بحيث يتطلب هذا العمل وجود خطة محكمة وحصول المراجع على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة وإعداد تقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة.
- أما الفرضية الثالثة والأخيرة والتي مفادها أن المراجعة المحاسبية تعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع هو اكتشاف نقاط قوته ونقائصه وبالتالي مدى فعاليته، كما أن هذا يعني أن فحص المراجع لهذا النظام يسمح له بتحديد المناطق التي يحتاج إلى توسع في إجراءات المراجعة وتلك التي لا تحتاج لتعمق بل لإجراء اختبارات أخرى.

ومن خلال دراستنا لبيئة المراجعة المحاسبية في الجزائر من خلال الدراسة الميدانية وبغرض تطويرها إلى المستوى المقبول دوليا وبالتالي مواكبة التطورات والتحديات التي تواجهها الجزائر خاصة مع دخولها اقتصاد السوق وانفتاحها على الاقتصاد العالمي، كانت لنا اقتراحات وتوصيات من شأنها أن ترفع من مستوى المهنة في الجزائر:

- ضرورة إنشاء لجنة خاصة تابعة للمنظمة الوطنية تهتم بإعداد ونشر معايير للمراجعة تلائم الواقع المهني وقابلة للتعديل من قبل الهيئات المختصة

- ضرورة اعتماد معايير واضحة للعمل الميداني ترتبط بتخطيط عملية المراجعة، ضبط برنامجها، تقييم نظام الرقابة الداخلية، أدلة الإثبات، التحقق من سلامة السياسات المحاسبية، وثائق العمل، حيث تكون هذه المعايير مؤطرة وموجهة لعمل المراجع ابتداء من مباشرة العملية إلى غاية الانتهاء منها.
- تحسين التعليم والتكوين المرتبط بالمراجع من خلال اعتماد تدريس المناهج الدولية للمراجعة، واعتماد سياسة التربصات فضلا على ضرورة إعادة تكوين المراجعين الغير حاملين للشهادة الجامعية.
- إن توفير الجو الرقابي يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفاعلية والكفاءة لذا نقترح على أي مسؤول في أي مؤسسة اقتصادية أن يسعى إلى تبني طرق ونماذج رقابية حديثة، تساعد على التقليل من أعمال الغش والتوفيق في القيام بأداء أنشطتهم بصورة فعالة.

نأمل في الأخير أن يساهم بحثنا هذا ولو بالشيء القليل في تدعيم البحث العلمي، خاصة وأن الجامعة الجزائرية تفتقد إلى البحوث في هذا الميدان الذي يجهله الرأي العام والنسبة الكبيرة من طلبة علوم التسيير والعلوم التجارية، وقد عالجت دراستنا هذه جانب مهم من جوانب المراجعة على أمل أن نفتح المجال لبحوث أخرى في المستقبل تعالج جوانب أخرى، وأن تلقى هذه المهنة الاهتمام الواسع من قبل الكتاب والباحثين لإبرازها للرأي العام وإظهار أهميتها في دفع عجلة التنمية وذلك من خلال اقتراح الآفاق التالية:

- إلى أي مدى قد تساعد المراجعة في تطوير وتحسين الاقتصاد الوطني.
- دور محافظ الحسابات في ظل اقتصاد العولمة.
- التغيرات التي ستطرأ على المراجعة بصفة عامة وعلى محافظة الحسابات بصفة خاصة من خلال المخطط المحاسبي المالي الجديد.

نرجو من الله أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع ليستفيد منه الطالب الجزائري والجامعة الجزائرية بصفة عامة.

المراجع

I- المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب:

- 1- إبراهيم علي عثماوي: أساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية، طوخي، مصر للطباعة، مصر، بدون تاريخ.
- 2- أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- 3- السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية: المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2008.
- 4- أمين السيد أحمد لطفي: التطورات الحديثة في المراجعة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 5- أمين السيد أحمد لطفي: معايير المراجعة المهنية، حورس للطباعة و النشر، القاهرة، مصر، 2005.
- 6- حسين القاضي، حسن دحدوح: أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.
- 7- حسين القاضي، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة دمشق، سوريا، 1993-1994.
- 8- خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للطباعة و النشر، عمان، الأردن، 2000.
- 9- دونالد كيزو، جيرى ويجانت: المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 1999.
- 10- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا: الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.
- 11- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسين: أسس المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 12- عبد الله هلال، محمد سمير الصبان: الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.
- 13- غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006.

- 14- محمد أحمد خليل: المراجعة و الرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، بدون تاريخ.
- 15- محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 16- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي: المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 1990.
- 17- محمد الفيومي، عوض لبيب: أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998.
- 18- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة و تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 19- منصور أحمد البديوي، شحاتة أحمد شحاتة: دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003.
- 20- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل، عمان، الأردن، 2006.
- 21- وليم توماس، أمرسون هنكي: المراجعة بين النظرية و التطبيق، تعريب: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، 1989.
- 22- يحي حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب: أصول المراجعة: الأبعاد العلمية و معايير التطبيق، مكتبة الجلاء الجديدة، الطبعة الأولى، مصر، 2001.
- 23- يونس محمود جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.

ثانيا: القوانين والمراسيم:

- 24- القانون التجاري بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.
- 25- لقانون التجاري بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل، الديون الوطني للأشغال التربوية، 2003.

26- قانون 91-08، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20 الصادرة بتاريخ 16 شوال 1411 هـ.

ثالثا: المجالات والنشريات:

27- أحمد حلمي جمعة: اتجاهات التطور بشأن تقارير المدققين، مجلة المدقق، الأردن، أيلول 2006، العدد 67-68

28- جاوحدو رضا: حقائق حول أخلاقيات الأعمال في المحاسبة، مجلة التواصل، منشورات جامعة باجي مختار عنابة، ديسمبر 2007، العدد 20، 2007.

29- صادق الحسني: " استقلال المراجع، دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهن"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، عمان، 1999، المجلد 26، العدد (1).

30- نشرة إلكترونية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أيار حزيران 2003، على الموقع: www.ascasociety.org.

رابعا: الموسوعات:

31- طارق عبد العال حامد: موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

خامسا: الأطروحات :

32- عقاري مصطفى: مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2003.

سادسا: الملتقيات:

33- بالرقى تيجاني: الإفصاح المحاسبي وأثره على كفاءة أسواق الأموال، ملتقى دولي: السوق المالي بين النظرية و التطبيق في ظل تجارب الدول العربية، 21-22 أكتوبر 2008، جامعة باجي مختار، عنابة.

II- المراجع باللغة الأجنبية:

A- Livres :

- 34 - A Hamini : l'audit comptable et financier, 1^{ère} édition, Berti édition, Alger, 2005.
- 35 - Alain Mikol : les auditeurs financiers, édition d'organisation, Paris, 1999
- 36 - Armand Dayan : Manuel de gestion, volume 1, Ellipses, Paris, 1999
- 37 - Hevré Hutin : toute la finance, édition d'organisation, Paris, 2005
- 38 - IFAC, Handbook Auditing, ISA n°200, Objective and general principles Governing and Audit of Financial, IAASB, new york, USA, 2005.
- <http://www.Iaasb.org>
- 39 - Jacques Renard : théorie et pratique de l'audit interne, 3^{ème} édition, édition d'organisation, Paris, 2000.
- 40 - Lawrence B Sawyer : la pratique de l'audit interne, 2eme édition, Publi-union, Paris, 1976
- 41 - Lionel Collin, Gerard Valin : « audit et contrôle interne : Principes, objectifs et pratiques », 3^{ème} édition Dalloz, Paris, 1986.
- 42 - Mokhtar Belaiboud : Pratique de l'audit, Berti édition, Alger, 2005
- 43- P.Candau & L.Tougard : Audit des associations, collection Audit, édition d'organisation, 1990
- 44 - Ray Whittington, Kurt Pany: principles of auditing, twelfth edition, McGraw-Hill, New York, 1998
- 45 - William Thomas and Emerson Henke : Auditing, theory and practice, Wadsworth, California, USA, 1983,p53-54.

B- Revues :

- 46- Charron Claude : Pourquoi des normes d'audit, revue française de comptabilité, n° 236, octobre 2000
- 47 - J Fournier : l'orientation et la planification d'une mission d'audit , revue française de comptabilité, n°333, Avril 2001
- 48 - José Bouaniche : Ethique de l'auditeur, revue de l'Institut Française d'Audit Interne IFAI, n°82, mars 2006
- 49 - Heem Gregory : une approche conventionnaliste de l'évolution du contrôle interne, revue française de gestion, 3eme semestre, n° 143.
- 50 - Raymond Danziger : le contrôle du Bilan Social, revue française de comptabilité, mars 1983, n°134
- 51- Vaurs Louis l'auditeur interne opérationnel aujourd'hui l'auditeur consultant interne, revue française de l'audit interne, n° 109, Mars/ Avril 1992.

C- Encyclopédie :

52- Henri Bouquin : Audit, encyclopédie de gestion, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 1997

D- Séminaire :

53- BENMANSOUR M^{ed} Elbachir : commissariat aux comptes : science/réconciliation, séminaire du Conseil de l'Ordre National, Hôtel El-Aurassi, Avril 2006

الملاحق

مواد القانون التجاري المتعلقة بمسؤوليات المراجع

المادة 715 مكرر 6 (المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993): " لا يجوز

أن يعين مندوبا للحسابات في شركات المساهمة:

- 1 - الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة ومجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- 2 - القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة وإذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركات".
- 3 - أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- 4 - الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- 5 - الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم."

المادة 829 (المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993): "يعاقب بالحبس من

شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20 000 دج إلى 200 000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملاءمات القانونية."

المادة 830 (المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993): " يعاقب بالسجن

من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20 000 دج إلى 500 000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها".

قانون 91-08 الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 44

بتاريخ 16 شوال 1411هـ

المادة 52: "يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني."

المادة 53: "يمكن أن يترتب على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، المسؤولية الانضباطية تجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية. يتم كل طعن في العقوبات الانضباطية أمام القضاء المختص طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها."

المادة 54: "يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بغرامة مالية تتراوح من 9 000 دج إلى 50 000 دج. وفي حالة العودة يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبمضاعفة الغرامة أو إحدى هاتين العقوبتين. يعد ممارسا غير شرعي لمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كل شخص غير مسجل أوقف أو سحب تسجيله يقوم بالعمليات المنصوص عليها في هذا القانون أو يستمر في القيام بها."

ويعد كذلك مماثلا للممارسة غير الشرعية لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، انتحال إحدى هذه الصفات الثلاث أو تسميات شركة خبيرة في المحاسبة ومؤسسة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق نشابه أو خلط مع هذه الصفات أو هذه التسميات"

الفهرس العام

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوانه	رقم الشكل
14	نظام المراجعة	1-1
21	أنواع المراجعة	2-1
26	الفترة التي يعمل بها المراجع والمحاسب في السنة	3-1
27	العلاقة بين المراجعة والمحاسبة	4-1
71	أشكال ورموز خريطة التدفق	1-2
77	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	2-2
119	إعادة هيكلة مؤسسة سوناريم	1-3
122	الهيكل الكلي لمجمع فرفوس للحديد والفوسفات	2-3
124	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوترامين لنقل الموارد المنجمية	3-3
128	تخطيط مهمة المراجعة المحاسبية	4-3
146	خريطة تدفق المقبوضات	5-3

فهرس الجداول:

رقم الصفحة	عنوانه	رقم الجدول
15	تطور أهداف المراجعة والمضمون	1-1
46	مضمون المراجعة وفلسفتها	2-1
73	قائمة استقصاء نموذجية لنظام المبيعات	1-2
91	إجراءات مراجعة بند المخزون حسب المخطط الوطني المحاسبي	2-2
99-98	إجراءات مراجعة بند المدينون حسب المخطط الوطني المحاسبي	3-2
103	إجراءات مراجعة بند حقوق الملكية حسب المخطط الوطني المحاسبي	4-2
107-106	إجراءات مراجعة بند الديون حسب المخطط الوطني المحاسبي	5-2
111	إجراءات مراجعة بند الايرادات حسب المخطط الوطني المحاسبي	6-2
138	قائمة استقصاء الجهاز التنظيمي والمحاسبة العامة	1-3
140-139	استمارة استقصاء المشتريات والذمم الدائنة	2-3
142-141	استمارة استقصاء الأجور	3-3
143	استمارة استقصاء المخزون	4-3
144	استمارة استقصاء المقبوضات النقدية	5-3
145	استمارة استقصاء المدفوعات النقدية	6-3

قائمة المحتويات:

العنوان	رقم الصفحة
المقدمة العامة.....	01
الفصل الأول: التأسيس العلمي للمراجعة.....	07
مقدمة الفصل.....	08
المبحث الأول: ماهية المراجعة.....	09
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة.....	09
المطلب الثاني: تعريف المراجعة.....	11
المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة.....	14
أولاً: أهداف المراجعة.....	14
ثانياً: أهمية المراجعة.....	16
المبحث الثاني: خصائص المراجعة.....	18
المطلب الأول: فرضيات المراجعة.....	18
المطلب الثاني: أنواع المراجعة.....	20
المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة والمراجعة.....	25
المبحث الثالث: دراسة تحليلية لمعايير المراجعة.....	27
المطلب الأول: المعايير العامة.....	28
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني.....	30
المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير.....	33
المبحث الرابع: القواعد العامة للمراجعة.....	37
المطلب الأول: قواعد وآداب السلوك المهني.....	37
المطلب الثاني: مسؤولية المراجع.....	40
خاتمة الفصل الأول.....	45
الفصل الثاني: الإجراءات والخطوات العامة لإنجاز مهمة المراجعة المحاسبية.....	46
مقدمة الفصل.....	47

48	المبحث الأول: التخطيط في عملية المراجعة.....
48	المطلب الأول: المعرفة الشاملة بالمؤسسة.....
50	المطلب الثاني: برنامج المراجعة.....
53	المطلب الثالث: أوراق وملفات العمل.....
56	المطلب الرابع: وسائل وتقنيات المراجعة المحاسبية.....
60	المبحث الثاني: دور الرقابة الداخلية في خدمة المراجعة المحاسبية.....
60	المطلب الأول: الإطار الفكري للرقابة الداخلية.....
60	أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية.....
62	ثانياً: عوامل نشوء نظام الرقابة الداخلية.....
64	ثالثاً: مقومات نظام الرقابة الداخلية.....
66	المطلب الثالث: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
66	أولاً: خرائط التدفق.....
69	ثانياً: الاستبيانات.....
70	ثالثاً: الأسلوب الوصفي.....
71	المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
75	المبحث الثالث: إجراءات فحص حسابات قائمة المركز المالي.....
75	المطلب الأول: إجراءات مراجعة الأصول.....
75	أولاً: مراجعة الأصول طويلة الأجل.....
85	ثانياً: مراجعة الأصول قصيرة الأجل.....
95	المطلب الثاني: إجراءات مراجعة الخصوم.....
96	أولاً: إجراءات مراجعة حقوق الملكية.....
99	ثانياً: إجراءات مراجعة الديون طويلة الأجل.....
100	ثالثاً: إجراءات مراجعة الخصوم قصيرة الأجل.....
103	المبحث الرابع: إجراءات مراجعة قائمة الدخل.....
103	المطلب الأول: مراجعة الإيرادات.....
105	المطلب الثاني: مراجعة المصاريف.....
108	المطلب الثالث: مراجعة حسابات النتيجة.....

109	خاتمة الفصل
110	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة نقل الموارد المنجمية فرع من مؤسسة الحديد والفوسفات " مجمع فرفوس "
111	مقدمة الفصل.....
112	المبحث الأول: تقديم مؤسسة الحديد والفوسفات وفرعها <i>Sotramine</i>
112	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الاقتصادية للحديد والفوسفات "مجمع فرفوس"
116	المطلب الثاني: تقديم مؤسسة نقل الموارد المنجمية <i>Sotramine</i>
120	المطلب الثالث: تخطيط المهمة وبرنامج العمل.....
128	المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
128	المطلب الأول: التقييم الأولي واختبارات التطابق.....
140	المطلب الثاني: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.....
142	المبحث الثالث: فحص الحسابات والتقييم النهائي للحسابات.....
142	المطلب الأول: فحص الحسابات.....
146	المطلب الثاني: تقرير إيداء الرأي.....
157	خاتمة الفصل.....
159	الخاتمة العامة.....
164	الملاحق.....
175	المراجع.....
179	فهرس الأشكال
180	فهرس الجداول.....
181	المحتويات.....