

مقدمة:

يعتبر تطور المراجعة أمرا حتميا بسبب توسع المؤسسة وزيادة تعقدها وتفرع عملياتها ووظائفها مما زاد الحاجة إلى رؤوس الأموال، وبالتالي نشوء شركات المساهمة، الأمر الذي نتج عنه تعدد الأطراف ذات المصلحة في الشركة سواء داخلها أو خارجها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة، بالإضافة إلى حاجة أصحاب المصالح لوجود شخص هو المراجع الخارجي الذي يفترض فيه الحياد، وذلك ليقدم رأيه بكل استقلالية، حيث أصبح تقريره أداة أساسية لاتخاذ القرارات في المؤسسة، وهذا نظرا للدور الذي تلعبه في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأصول المؤسسة الإقتصادية انطلاقا مما سبق فإننا نحاول من خلال هذه المطبوعة التطرق إلى المحاضرات التالية:

- المحاضرة الأولى: مفاهيم أساسية حول المراجعة
- المحاضرة الثانية: معايير المراجعة المتعارف عليها
- المحاضرة الثالثة: منهجية المراجعة
- المحاضرة الرابعة: تقييم نظام الرقابة الداخلية
- المحاضرة الخامسة: أدلة الإثبات في المراجعة
- المحاضرة السادسة: الأخطاء والغش
- المحاضرة السابعة: مهنة المراجعة في الجزائر
- المحاضرة الثامنة: معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر
- المحاضرة التاسعة: مراجعة عناصر الميزانية
- المحاضرة العاشرة: مراجعة حسابات التسيير

المحاضرة الأولى: مفاهيم أساسية حول المراجعة

محاوِر المحاضرة:

1. النشأة والتطور التاريخي للمراجعة

2. تعريف المراجعة

3. أهمية المراجعة وأهداف المراجعة

4. أنواع المراجعة

5. فروض ومبادئ المراجعة

تمهيد:

إن ظهور المراجعة وتطورها جاء تبعا لتطور حياة البشرية اقتصاديا، واجتماعيا عبر العصور وذلك لتلبية احتياجات أصحاب المصالح المتزايدة من المعلومات والبيانات الموثقة وذلك من اجل اتخاذ القرارات المناسبة سنقوم من خلال هذه باستعراض بعض المفاهيم الأساسية حول المراجعة انطلاقا من النشأة والتطور التاريخي ثم أهم التعريفات التي قدمت للمراجعة، أهمية وأهداف المراجعة، وأنواعها، وكذلك الفروض والمبادئ التي تقوم عليها المراجعة.

1-النشأة والتطور التاريخي للمراجعة

إن ظهور المراجعة جاء بعد ظهور المحاسبة واستخدام قواعدها ونظرياتها في إثبات العمليات المالية، حيث أول من عرف المراجعين هم قدماء المصريين، واليونانيين الذين استخدموا المراجعين من أجل التأكد من صحة الحسابات العامة، حيث كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المسجلة بالدفاتر، والسجلات للتأكد من سلامتها وخلوها من التلاعب، والأخطاء، وإثبات صحة عمليات التسجيل، ومع مرور الزمن تطورت المراجعة شأنها في ذلك شأن كافة المناحي العلمية، والمهنية التي تتطور وتتقدم بمرور الزمن، وأيضا بروز المنظمات الدولية والمؤسسات الاقتصادية الضخمة كل ذلك أدى إلى تطور المراجعة.¹

ففي عام 1581 ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في فينيسيا بايطاليا، وتأسست كلية لتكوين الخبراء المحاسبين، وأصبح على مزاوول مهنة المراجعة أن يكون عضوا في هذه الكلية، وانتشرت إلى باقي الدول الأخرى، حيث زاد الاهتمام بالتنظيم المهني نتيجة الاتجاه نحو المراجعة الإلزامية، وكان لبريطانيا الفضل الأسبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت مهنة المراجعة مستقلة عندما تم إنشاء معهد متخصص في اسكتلندا باسم معهد المحاسبين القانونيين بأديرة عام1854، وبصدور قانون الشركات البريطاني عام 1862 زاد الاتجاه إلى إلزام الشركات بتسجيل عملياتها المحاسبية، وإعداد القوائم المالية الختامية ومراجعتها.

¹ رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 27.

أما في عام 1917 شهد محاولة أولية من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين لوضع معايير، وقواعد لأداب وسلوك أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة، تم تعميقها في عام 1973 بصياغة دليل آداب وسلوك المهنة بشكل موسع، والى غاية عام 1954 تم إصدار كتيب بعنوان "معايير المراجعة المتعارف عليها"، من قبل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين ثم تلتها جهود مماثلة في هذا المضمار من قبل منظمات محلية، ودولية مثل الإتحاد الدولي للمحاسبين المشكل عام 1977.¹

وفيما يلي نورد جدولاً لأهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة:

الجدول(1): المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية المراقبة الداخلية
قبل عام 1500	-اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1500-1850	-اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850-1905	-اكتشاف التلاعب والاختلاس -اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
1905-1933	-تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي -اكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل ومراجعة إختبارية	اعتراف سطحي
1933-1940	-تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي -اكتشاف التلاعب والأخطاء	مراجعة إختبارية	بداية في الاهتمام

¹ لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2009-2010، غير منشورة، ص ص53، 54.

اهتمام وتركيز	مراجعة إختبارية	-تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	1960-1940
---------------	-----------------	--	-----------

المصدر: رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر، 2013، ص28.

2- تعريف المراجعة

تعرف المراجعة على أنها: " فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانوني".¹

وعرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية على أنها: "عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".²

كما تعرف على أنها: "عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مسبقا، ويجب أن تتم بواسطة شخص فني مستقل ومحايد".³

من خلال هذه التعاريف يمكن تعريف المراجعة على أنها: عملية فحص انتقادي محايد للمعلومات المقدمة من طرف المؤسسة عن طريق جمع وتقييم أدلة الإثبات، من أجل إعطاء وتكوين رأي فني حول مدى صحتها ومصداقيتها وتمثيلها للوضع الحقيقية للمؤسسة.

3- أهمية المراجعة وأهداف المراجعة

3-1- أهمية المراجعة: تتجلى أهمية المراجعة في:

- مساعدة المساهمين والأطراف الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة في اتخاذ القرارات، والتأكد من مصداقية الحسابات.⁴

كما تتجلى أهمية المراجعة في:⁵

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط2، دار وائل، عمان، 2004، ص20.

² محمد السيد السرايا، أصول المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص29.

³ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، عمان، 2011، ص23.

⁴ Luc Boyer, **Précis organisation et de gestion de Production**, les Edition d'organisations, Paris, 1986, P583.

⁵ George Terry, **Les principes Du management**, 8ème Ed, Economica Edition, Paris, 1985, P51.

- تحديد النشاطات الكبرى في المؤسسة التي تستحق العناية.
 - تحديد جودة المعلومات والبيانات المعدة من طرف المؤسسة.
- 3-2- أهداف المراجعة: يمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى نوعين:¹
- 1/أهداف تقليدية: وتتمثل في:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
 - إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.
 - اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش.
 - مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة .
- 2/أهداف حديثة: وتتمثل في:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافها و أسبابها.
- تقييم الأداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية.
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية.
- تحقيق أقصى رفاة لجميع أفراد المجتمع.

4-أنواع المراجعة

هناك أنواع متعددة للمراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية المراجعة منها، حيث يمكن تصنيف عملية المراجعة حسب عدة مؤشرات منها: نطاق المراجعة، التوقيت الذي تتم فيه عملية المراجعة، الهيئة التي تقوم بعملية المراجعة:

4-1- من حيث نطاق عملية المراجعة: تصنف إلى:²

¹ حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص15.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل، عمان، 2000، ص ص27- 28.

أ/مراجعة كاملة: وهنا يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل.

ب/مراجعة جزئية: وهنا يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بمراجعة النقدية فقط وهذه الحالة لا يمكن الخروج برأي حول القوائم المالية ككل وإنما يقتصر تقرير المراجع على ما حدد له من بنود.

4-2- من حيث التوقيت الذي تتم فيه عملية المراجعة: وتصنف إلى:¹

أ/مراجعة نهائية: يقوم بها المراجع بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها، وبعد إجراءات التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقاً.

ب/مراجعة مستمرة: وهنا يقوم المراجع بمراجعة الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمؤسسة محل المراجعة طوال الفترة التي يراجعها، ثم يقوم في نهاية العام بمراجعة الحسابات الختامية والميزانية، ويصلح هذا النوع في المؤسسات الكبيرة.

4-3- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية المراجعة: وتصنف إلى:

أ/مراجعة داخلية: التي تعرف على أنها: " نشاط مستقل وموضوعي ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة حيث تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة وضمان صحة ودقة المعلومات المالية والمحاسبية "².

ب/مراجعة خارجية: وهي: " مراجعة تقوم بها جهة خارجية محايدة مستقلة عن المؤسسة للقوائم المالية من أجل تكوين رأي عن مدى وضوحها واتفاقها مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً "³

أما التصنيف الحديث للمراجعة فإن يقسمها إلى:⁴

¹ خالد أمين عبدا لله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، عمان، 1998، ص ص 18 - 19.

² Robert Robert, Marie- Pierre Maires, **Comptabilité et Audit (Manuel et Applications)**, Dunod Edition, Paris, 2007, P 383.

³ ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات الكترونياً، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 15.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 23 - 26.

1/مراجعة القوائم المالية: يتركز الغرض من عملية المراجعة القوائم المالية في تحديد ما إذا كان إعدادها قد تم طبقاً لمعايير محددة عادة ما يطلق عليها مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وتوفير نظام للرقابة الداخلية يضمن الحفاظ على أصول المؤسسة ويمكن من إعداد القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، حيث يقوم المراجع بإتباع معايير المراجعة المتعارف عليها عند مراجعته وفحصه للقوائم المالية والسجلات المحاسبية وأدلة الإثبات، وتحديد ما إذا كان إعداد تلك القوائم يتوافق مع مبادئ المحاسبة، ثم إصدار تقرير المراجعة الذي يوضح مدى عدالة تلك القوائم في التعبير عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية.

2/مراجعة الالتزام: حيث يكون الغرض منها معرفة مدى التقيد أو الالتزام بسياسات معينة أو قوانين ولوائح وتعليمات على سبيل المثال مراجعة الإقرارات الضريبية لتحديد مدى الالتزام بقانون الضرائب.

3/مراجعة تشغيلية: وقد يطلق عليها المراجعة الإدارية، ويقصد بها عمليات المراجعة التي تهدف إلى تحديد فعالية و كفاءة التنظيم، حيث تقيس الفعالية كيفية تحقيق المؤسسة لأهدافها بنجاح، أما الكفاءة فهي تقيس كيفية استخدام المؤسسة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها وقد يتم استخدام المراجعة التشغيلية بهدف تقييم أنشطة المؤسسة العادية.

5-فروض ومبادئ المراجعة

5-1- فروض المراجعة

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة، لذلك سنورد أهم الفروض التجريبية لها في الآتي:

▪ **قابلية البيانات للفحص:** تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية، بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة، ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، وتتمثل هذه المعايير في العناصر التالية:

✓ ملائمة المعلومات.

✓ قابلية الفحص.

✓ عدم التحيز في التسجيل.

✓ قابلية القياس الكمي.

- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة:** يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع، بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.¹
- **خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية:** يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها، خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.
- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائياً، كما يجعل المراجعة اقتصادية وعملية بتبني المراجعة الاختيارية بدلا عن التفصيلية.
- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:** يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية، وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.²
- **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.

¹ محمد سمير الصبان، الفيومي محمد، مرجع سابق، ص 38.

² نفس المرجع السابق، ص 38.

- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط: يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفق ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع، على ألا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله.

5-2- مبادئ المراجعة

تنقسم مبادئ المراجعة إلى مبدئين أساسيين هما: الفحص والتقرير، إذ يتضمن كل منهما مايلي:

5-2-1- المبادئ المرتبطة بالفحص: وتتضمن:

- مبدأ التكامل (الإدراك الرقابي): يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة الفعلية وآثارها المحتملة على كيانها.
- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية، وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.¹
- مبدأ الموضوعية في الفحص: تشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقرير الشخصي، وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه، خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها.
- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: تشير إلى فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها، والمراجع يعبر عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

5-2-2- المبادئ المرتبطة بالتقرير: وتتضمن:

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، ط2، دار صفاء، عمان، 1999، ص 23.

- **مبدأ كفاية الاتصال:** يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مراجع الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية، تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
- **مبدأ الإفصاح:** يشير إلى مراعاة أن يفحص المراجع عن كل ما من شأن توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.
- **مبدأ الإنصاف:** يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.
- **مبدأ السببية:** يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المراجع، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية.

المحاضرة الثانية: معايير المراجعة المتعارف عليها

محاوالمحاضرة:

- 1.المعايير العامة
- 2.معايير العمل الميداني
- 3.معايير إعداد التقرير

تمهيد:

تعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والتي تصدرها الهيئة المهنية، وتلقى القبول العام، والتي تنعكس على إجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات المهنة، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

▪ المعايير العامة (الشخصية).

▪ معايير العمل الميداني.

▪ معايير إعداد التقرير.

1-المعايير العامة (الشخصية):

باعتبار المراجع شخص فني محترف يشترط فيه توفر عنصرين أساسيين هما الكفاءة والاستقلالية

وتتمثل الكفاءة في جملة المعارف و الخبرات في شتى الميادين يحصل المراجع عليها بعد تكوين نظري وميداني أما الاستقلالية فتتمثل في نزاهة واستقامة المراجع، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة، وأن يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراجعة، أن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل.¹

أما في الجزائر فإن المشرع الجزائري كان صارما بإصداره مجموعة نصوص للمحافظة على استقلالية المراجع وعليه يشترط في محافظ حسابات شركة أن:²

- لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤولين وأزواجهم في المؤسسة وأزواجهم.
- لا يتقاضى أية تعويضات أتعاب، أجر، علاوات يدفعها له المسؤولون أو أزواجهم، أو من طرف مؤسسة أخرى تملك عشر الأموال الجماعية في المؤسسة التي تراجعها، ماعدا أتعابه بصفته كمحافظ حسابات المحددة قانونا.

¹ - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 38.

² - نفس المرجع السابق، ص ص38-39

- لا يمكنه أن يكون محافظ حسابات ومستشارا ضريبيا أو خبيرا قضائيا في نفس الوقت وفي نفس الشركة، ولا القيام بمهام تسييره بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام التنظيم والإشراف على المحاسبة.

2- معايير العمل الميداني

تتخصر معايير العمل الميداني في ثلاث نقاط:

- التخطيط الأولي لعملية المراجعة بشكل مناسب.
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- الحصول على أدلة وقرائن الإثبات.

1/التخطيط الأولي لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين : فالتخطيط يجب أن يشمل إجراءات الفحص التحليلي التمهيدي اللازم للمساعدة على تحديد،تشخيص المشاكل المحتملة التي تتطلب اهتماما أكثر خلال عمل المراجعة النهائية،كما يشمل التخطيط تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق المراجعة، بالإضافة إلى بذل العناية المهنية المطلوبة¹.

2/تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية: عرّفها مجمع المحاسبين و المراجعين الأمريكيين على أنها: " تتضمن الخطة التنظيمية و كل الطرق والمقاييس المتبناة داخل المؤسسة لحماية الأصول واختيار مدى دقة البيانات المحاسبية ودرجة الوثوق بها وتحقيق الكفاءة من استخدام الموارد وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة"².

فالرقابة الداخلية في المؤسسة تهتم بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يسعى بدوره إلى احترام صارم للإجراءات والقوانين كما أنها تعتبر مصدر الثقة والطمأنينة في المؤسسة³، وبالاعتماد على التقييم النهائي لهذا النظام يمكن

¹ - أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم التسيير، جامعة الجزائر، 2006 - 2007، غير منشورة، ص25

² - محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 197.

³ - Hamini Allel, **le controle interne et l'élaboration du bilan comptable**, OPU,Algerie, 1993, P 22.

للمراجع تخطيط أعماله ونطاق التدخل وتحديد الاختبارات التي ينبغي إجراؤها، مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة محل المراجعة¹

3/ جمع أدلة و قرائن الإثبات: هذه الأدلة التي تثبت الرأي الفني المحايد وتكوين ملفين أساسية هما الملف الدائم والملف الجاري فالملف الدائم: يحتوي على الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة الاستعمال في الدورات اللاحقة تتعلق بحياة المؤسسة، عملها مراحل تطورها هيكلها ونظمها التعرف على المؤسسة، محيطها، هيكلها طرق العمل، المعلومات المحاسبية والمالية الدائمة، الاتفاقية المبرمة....الخ.

أما الملف الجاري فيتعلق بالسنة الحالية ويتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة المالية والمحاسبية منها مع أدلة الإثبات التي جمعها بالإضافة إلى هذين الملفين فإن المراجع يدون كل ملاحظته وكل الاستفسارات والتساؤلات وما يجب عمله في سجل (أوراق عمل) تمهيدا لكتابة التقرير النهائي².

3- معايير إعداد التقرير

يعتبر التقرير آخر حلقة من أعمال المراجع حيث يتضمن هذا الأخير رأي المراجع النهائي حول شرعية وصدق الحسابات، وبصفة عامة فإن تقرير المراجع يتكون عادة من فقرتين أساسيتين³

- فقرة نطاق المراجعة: ويصف المراجع في هذه الفقرة ما قام به أثناء فحصه للقوائم المالية، أي نطاق المراجعة ومدى امتداد الفحص الذي قام به.

- فقرة الرأي: ويبين فيها المراجع رأيه والنتائج التي توصل إليها أثناء قيامه بعملية المراجعة.

ونظرا لأهمية هذا التقرير فقد أصدرت الهيئات المختصة مجموعة من المعايير محاولة منها لتوحيد تقارير المراجعة تتمثل في مايلي⁴:

1- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية التي تم عرضها وتصويرها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ومن هذه المبادئ نذكر مايلي¹:

¹ - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص 41.

² - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص 40

³ Alain Michel, *Les auditeurs financiers*, Edition d'Organisations, Paris, 1999, P 105.

⁴ - محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 34.

- ✓ مبدأ استمرارية النشاط.
 - ✓ مبدأ استقلالية الدورات.
 - ✓ مبدأ استقرار الوحدة النقدية.
 - ✓ مبدأ إثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية.
 - ✓ مبدأ الحيطة و الحذر.
 - ✓ مبدأ القيد المزدوج.
 - ✓ مبدأ حسن البيانات أو الموضوعية.
- 2- يجب أن يوضح مدى ثبات المؤسسة على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية وما إذا كانت القواعد التي طبقت في الفترة الجارية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة.
- 3- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة .
- 4- يجب أن يشمل التقرير على إبداء رأيه في القوائم ككل، أو على بيان يذكر فيه أنه لا يستطيع إبداء رأيه في هذه القوائم وفي هذه الحالة يجب عليه أن يذكر أسباب عدم إبداء الرأي.

¹ - عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)،الدار الجامعية،الإسكندرية،2004،ص 86

المحاضرة الثالثة: منهجية المراجعة

محاوِر المحاضرة:

1. المرحلة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة
2. المرحلة الثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
3. المرحلة الثالثة: إعداد التقرير النهائي

تمهيد:

ترتكز منهجية المراجعة على جميع الإجراءات التي يعتمدها المراجع لتنفيذ عملية المراجعة فعلياً فليس هناك قائمة محددة تبين إجراءات المراجعة التي يجب إتباعها في كل عملية مراجعة، وما يؤكد ذلك هو أن المراجع يذكر في تقريره بأنه إستخدم إجراءات المراجعة التي يراها مناسبة وضرورية في الظروف المحيطة لإتمام عملية المراجعة.

1-المرحلة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

يجب على المراجع أن يتعرف على المؤسسة التي أسند إليه مراجعة حساباتها، ومن هذه الناحية تختلف المؤسسات باختلاف الشكل القانوني لها، ومن المهم جدا معرفة عمل العميل فعلى المراجعين أن يفهموا المحيط الإقتصادي الواسع الذي يعمل به العميل، بما في ذلك أثر السياسة الإقتصادية العامة والمناطق الجغرافية التي يعمل ضمنها العميل وظروفها الإقتصادية، وتطور نظام الضرائب وعليه فالمراجع يقوم بالمرحلة الأولى من مراحل المراجعة كمايلي:¹

1-1-أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة

وهي الخطوة الفرعية التي يقوم بها المراجع بجمع جميع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية وذلك من خلال قيامه بمايلي:

- الإطلاع على الكشوفات المالية لعدد كافي من السنوات السابقة
- دراسة عدد من المحاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين
- الإطلاع ودراسة بعض الكشوفات المالية للمؤسسات المماثلة والتي لها نفس الظروف ونفس النشاط
- دراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية ومسئولياتها
- دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة وتحليل خطوط الإتصال والسلطات والمسؤوليات

¹ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3،

- دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة
 - دراسة وتحليل السياسات الإدارية للمؤسسة من خلال الدليل الخاص بالسياسات
 - الإطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة
 - القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة ومنها الظروف المالية، الإقتصادية، الإجتماعية، العامة، وبعض القواعد المحاسبية الخاصة بالمؤسسة
 - محاولة الاتصال المباشر ببعض المسؤولين والموظفين في المؤسسة للاستفسار عن أي ملاحظات أو أمور تبدو غامضة للمراجع
- 1-2- إعداد برنامج المراجعة:** بعد أن ينتهي المراجع من انجاز الخطوات الفرعية السابقة فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة عن المؤسسة وبالتالي يتمكن من إعداد برنامج المراجعة الأولي والذي هو عبارة عن خطة عمل للمراجعة، يقوم بوضعها المراجع مع مساعديه تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمته في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه، وأثناء تخطيط عملية المراجعة يقوم المراجعون أيضا بأداء عملية إجراءات تحليلية لتوجيه انتباههم إلى المجالات التي يجب أن يتم دراستها واختبارها.¹
- 1-3- أوراق العمل:** أوراق العمل هي بمثابة همزة وصل بين المراجعة الميدانية وتقرير المراجع كما أنها تعتبر الوعاء المادي الذي يحتوي على جميع المستندات الثبوتية والمعلومات التي حصل عليها أو قام بتحضيرها المراجعون خلال تنفيذ عملية المراجعة.²
- ولأوراق العمل العديد من الفوائد نذكر منها:³
- هذه الأوراق تسهل إنجاز عمل المراجعين
 - مراقبة تقديرات الميزانية وتحليل الفروق (الإنحرافات).

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ص ص 219-220

² داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط2، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2010، ص224.

³ Mokhtar Belaiboud, **Pratique de l'audit**, Berti édition, Alger, 2011, p143.

- إجراء مراقبة وتدقيق بواسطة إختبار المهام المنفذة.
- تكوين رأي عن نوعية العمل الذي يقوم به كل مراجع (فريق العمل).
- صياغة إستنتاجات في شكل تقرير على الوثائق والبيانات المالية التي تم مراجعتها، وتحديد نوعه المناسب.
- تحديد تكاليف كل مهمة.

حيث تعتبر هذه الأخيرة ملكا للمراجع الخارجي الذي قام بإعدادها وليست ملكا للشركة موضوع المراجعة وفي المقابل تعتبر المعلومات الواردة بأوراق المراجعة في غاية السرية ولا يجوز البوح بها إلا بموافقة العميل،¹ لكن هذه السرية تنطوي على بعض الاستثناءات، كأن تطلب المحكمة من المراجع الخارجي أن يفصح عن هذه المعلومات، أو بطلب من لجان الرقابة على الجودة كي تتمكن من تقييم جودة العمل الذي أنجزه المراجع الخارجي، أو عند التحقيق مع المراجع الخارجي للفصل في مسألة مهنية معينة، كما أن للهيئات الحكومية التي لها سلطة الإشراف على المهنة حق الإطلاع على أوراق العمل؛

علاوة على ذلك يجب على المراجع الخارجي أن يطبق إجراءات مناسبة للحفاظ على أوراقه، وأن يحتفظ بها لفترة كافية من الزمن لمواجهة احتياجاته العملية وللوفاء بأية متطلبات قانونية أو مهنية،² حيث ينص القانون التجاري الجزائري على أن تحفظ هذه الوثائق في الأرشيف لمدة لا تقل عن 10 سنوات.³

2-المرحلة الثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة من المراحل الأساسية لمنهجية المراجعة لذلك سيتم التطرق لها بشكل مفصل في المحاضرة القادمة

3-المرحلة الثالثة: إعداد التقرير النهائي

3-1- تعريف تقرير المراجع

¹ إدريس عبد السلام اشتوي، مرجع سابق، ص95.

² حسين القاضي، حسين دحوح، مرجع سابق، ص318.

³ محمد بوتين، مرجع سابق، ص47.

يعرف تقرير المراجع على أنه: "خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والإستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع"¹

3-2- خصائص تقرير المراجع

يتميز بالعديد من الخصائص نذكر منها:²

- يعتبر تقرير مراجع الحسابات وسيلة الإتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة.
- من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكنا.
- يجب أن يكون التقرير منظما ومعروضا بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة.
- لا ينبغي أن يشمل التقرير أي ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة.
- ويجب أن تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها المراجع، ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود.

3-3- مكونات تقرير المراجع

تتمثل العناصر الرئيسية لتقرير المراجع على ما يلي:

- عنوان التقرير: يستحسن أن يعنون التقرير بعبارة "تقرير المراجع الخارجي المستقل" وذلك لأن صفة الاستقلال هي الأساس لإعداد هذا التقرير، وهي دلالة هامة لمستخدمي القوائم المالية.³
- الجهة الموجه لها التقرير: يوجه التقرير عادة حسب ما تنص عليه التشريعات والقوانين مساهمي الشركة محل المراجعة.⁴

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل ، عمان، 2006 ، ص161

² حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة2008/2009 ، غير منشورة، ص57

³ محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998، ص399.

⁴ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص391.

- فقرة افتتاحية: يتم فيها الإشارة إلى القوائم المالية التي تمت مراجعتها، وكذا السنة المالية التي تمت فيها عملية المراجعة، ويوضح المراجع الخارجي في هذه الفقرة بأن القوائم المالية قد أعدت من طرف إدارة الشركة فهي مسؤوليتها، بينما تتحصر مسؤوليته في إبداء الرأي عنها.¹
- فقرة النطاق: وهي الفقرة الثانية الأساسية، والتي يجب أن تشمل على ما يلي:
 - وصفا لنطاق المراجعة وذلك بتوضيح أن المراجعة قد تمت طبقا لمعايير المراجعة المعمول بها؛
 - الإشارة إلى تمكين المراجع الخارجي من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل الظروف المحيطة، وأنه قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة؛
 - أن تتضمن فقرة النطاق عبارة تفيد بأن عملية المراجعة خطت ونفذت للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية، مما يعني أن المراجعة لا تقدم تأكيدا مطلقا وإنما نسبيا، وأن المراجع الخارجي مسؤول عن اكتشاف الأخطاء أو الغش أو التلاعب فقط تلك التي تؤثر تأثيرا جوهريا على إمكانية الاعتماد على القوائم المالية؛
 - يجب أن تشير الفقرة فيما إذا تضمنت المراجعة فحصا إختباريا أي باستخدام العينات يجب أن تتضمن الفقرة عبارة تفيد بأن أعمال المراجعة التي قام بها المراجع الخارجي توفر أساسا مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية.²
- فقرة الرأي: وتتضمن رأي المراجع الخارجي عن صحة وعدالة تمثيل القوائم المالية لحقيقة أوضاع الشركة محل المراجعة.³

3-4- أنواع تقارير المراجع

هناك أربعة أنواع للتقارير التي يعدها المراجع الخارجي حسب الرأي الذي يبديه، وهي كالاتي:

¹ عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة (وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية)، ج3، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص763.

² عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص391.

³ محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق، ص399.

3-4-1- التقرير النظيف والتقرير بتحفظ: يقصد بالتقرير النظيف أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تمثل نتيجة أعمال المؤسسة محل المراجعة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية، وقد يتمتع المراجع الخارجي عن إصدار التقرير النظيف نظرا للاعتبارات التالية:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة لأخرى
- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية
- وجود تهديد لاستقلالية المراجع الخارجي

أما التقرير بتحفظ فيشير فيه المراجع الخارجي إلى بعض التحفظات التي يراها ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، ويذكر المراجع الخارجي هذه التحفظات بكل وضوح وصرامة، ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية للشركة، وعلى قوائمها المالية.

3-4-2- التقرير المعاكس: يكون هذا النوع إذا رأى المراجع الخارجي بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، فإنه يصدر تقريرا عكسيا.

3-4-3- تقرير عدم إبداء الرأي: ويكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة التي يبني عليها رأيه، أو عدم كفاية نطاق عملية المراجعة بسبب قيود تضعها إدارة المؤسسة محل المراجعة، أو بسبب ظروف خارجة عن نطاق إرادة المراجع.

المحاضرة الرابعة: تقييم نظام الرقابة الداخلية

محاوr المحاضرة:

1. تعريف نظام الرقابة الداخلية
2. أنواع نظام الرقابة الداخلية
3. أهداف نظام الرقابة الداخلية
4. مكونات نظام الرقابة الداخلية
5. المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية
6. مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية
7. أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية للمراجعة باعتبار أنه وفقاً لنتائج هذا التقييم يقوم المراجع بتحديد نطاق المراجعة ودرجة الاعتماد على نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة

1- تعريف نظام الرقابة الداخلية

يعرف نظام الرقابة الداخلية: على أنه: " الخطة التنظيمية والسجلات الإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات المؤسسة، وضمان كفاية إستخدامها، والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية تعتمد عليها ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها"¹

أما معيار المراجعة رقم 400 فقد عرفه على أنه: " كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة المؤسسة وكفاءة العمل والمتضمنة الإلتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"²

كما يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه: " عبارة عن مجموعة من الأنظمة و القوانين المالية و الإدارية تضعها الإدارة لأجل التأكد من سير الإجراءات للوصول إلى نهاية هذه العملية بشكل سوي."³

2- أنواع نظام الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم أشكال نظام الرقابة الداخلية إلى ثلاث أنواع:

- **الرقابة المحاسبية:** هي كل الطرق والإجراءات التي تختص وترتبط مباشرة بحماية الأصول ومدى الوثوق في السجلات المحاسبية وما تنتجه من بيانات وتقارير ومن وسائل هذه الرقابة نجد ضرورة الفصل بين الأصل والسجل والحماية المالية للأصل واستخدام المراجعة الداخلية⁴

¹ هادي التميمي، مرجع سابق، ص 81.

² طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 75

³ حامد طلبة أبو هيبه، أصول المراجعة، دار زمزم، عمان، 2011، ص 32.

⁴ محمد سمير الصبان، المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 10

▪ **الرقابة الإدارية:** وهي الرقابة التي تشتمل على الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من الوسائل والإجراءات والمقاييس المختصة بصفة أساسية بتفويض سلطة اعتماد العمليات والتي تعتبر من مسؤوليات الإدارة لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، الرقابة على الجودة، وإلى غير ذلك من أشكال الرقابة.¹

▪ **الضبط الداخلي:** ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الإختلاس والضياع أو سوء الإستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع كل موظف للمراجعة من موظف آخر يشاركه تنفي العملية، كما يعتمد على تحديد الإختصاصات والمسؤوليات²

3- أهداف نظام الرقابة الداخلية

يمكن لنظام الرقابة الداخلية تحقيق عدة أهداف نذكر منها:³

- **صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة :** وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسب الآلي وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساس للقرارات المتخذة من قبل الإدارة.
- **الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة :** من خلال فحص وتقييم وقياس مدى الإلزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المؤسسة والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية وفعالة وأن الإلزام يتحقق.
- **حماية الأصول والموجودات والممتلكات :** وذلك من خلال فحص مدى وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المراجعين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات .

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 51

² خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص 168

³ خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، 2006، دار الوراق، عمان، 2006، ص 145

- استخدام الموارد باقتصاد وفعالية : من خلال وضع المعايير المناسبة لقياس مدى الإقتصاد والفعالية في استخدام الموارد المتاحة، وتحديد كفاية استخدام هذه الموارد والمساعدة في تخفيض التكاليف إلى حدّها الأدنى
- تقرير مدى تحقيق الأهداف المرجوة : تعتبر الإدارة العليا مسؤولة عن وضع الأهداف والغايات وتطوير الإجراءات الرقابية المناسبة ويجب على المراجعين قياس مدى تحققها وتماشيها مع الأهداف.

4-مكونات نظام الرقابة الداخلية

هي مكونات تصممها وتنفذها الإدارة من أجل تحقيق أهداف الرقابة الفعالة.

4-1-بيئة الرقابة: تعتبر الأرضية التي تقوم عليها وتعمل فيها المؤسسة لتحقيق نظام رقابي فعال، وتتكون من عوامل متعددة ولكن تتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم وأهمية الرقابة والمعتقدات الأخلاقية المرتبطة بمفهومها وبالتالي يمكن تقسيم العوامل التي تتكون منها بيئة الرقابة إلى عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة متمثلة في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة والتقييم الأخلاقي السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي وتجنب العاملين والمؤسسة في النهاية من الأداء والسلوك غير الأخلاقي وفلسفة الإدارة في وضع معايير وسياسات لتشجيع الأداء والسلوك الأخلاقي، أما بالنسبة للعوامل المكونة لبيئة الرقابة والمرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها، فتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفاء أو مدى تحديد السلطة والمسؤولية وتتمثل باقي العوامل في سياسات الأفراد وممارساتهم المختلفة ومدى الالتزام الحقيقي الفعلي بسياسات المؤسسة وطريقة تشكيل كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وكيفية تنفيذهم لواجباتهم، ولكن يمكن القول أن من أهم هذه العوامل المكونة لبيئة الرقابة وهي مدى تفهم الإدارة والعاملين بالمؤسسة وكيفية التعامل مع المفاهيم والقيم الأخلاقية والأمانة بصفة عامة.¹

4-2- نظام المعلومات المحاسبية: يعتبر هذا المكون أحد المكونات الهامة للرقابة الداخلية، حيث يتضمن نظام معلومات المؤسسة وإجراءاتها لتوصيل الأمور المرتبطة بتشغيل البيانات المحاسبية، وتتوقف درجة تعقيد هذا المكون على حجم المؤسسة، وثقافة عمالها واستخدام الإدارة للمعلومات في إدارة المؤسسة.⁽²⁾

¹فتحي رزق السوافري، سمير محمد كامل، محمود مصطفى، الإتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 19.

²أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 400.

ذلك أن كل مؤسسة يجب أن يكون لديها معلومات دائمة مرتبطة بكل من الأحداث والأنشطة الداخلية والخارجية في كل من النماذج المالية وغير المالية، فالمعلومات يجب أن يتم تحديدها عن طريق الإدارة بشكل ملائم كما يجب أن يتم توصيلها إلى الأفراد الذين يحتاجونها في شكل وإطار زمني معين تتلاءم وأداء وظائفهم، كما أن المعلومات الملائمة للتقرير المالي يتم تسجيلها في النظام المحاسبي وهي تخضع لإجراءات الإدخال والتسجيل والتشغيل والتقرير عن عمليات المؤسسة، وبالتالي فإن جودة المعلومات التي يتم تحقيقها عن طريق النظام تؤثر على قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات ملائمة في الرقابة على أنشطة المؤسسة وإعداد تقارير مالية مؤثرة فيها.¹

4-3- إجراءات الرقابة: تتمثل في السياسات والإجراءات والقواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل ومتابعة التشغيل، بينما تهدف أنشطة الرقابة على الالتزام فإنها تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة.²

4-4- تقدير المخاطر والتعرف عليها: يهتم هذا المكون بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على احتمال حدوثها ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة ويختلف تقدير الخطر من طرف الإدارة عن تقديره من طرف المراجع، ولكن يرتبط معه بشكل وثيق، حيث تقوم الإدارة بتقييم الأخطار كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطار والمخالفات، ويقوم المراجعون الأخطار لتحديد حجم الأدلة الضرورية في المراجعة فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للأخطار واستجابت لها على نحو مناسب سيقوم المراجع بالتالي بجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف أو الاستجابة للأخطار الهامة.

4-5- المراقبة: تعتبر عملية المراقبة هي المكون الأخير من الرقابة الداخلية، وهي عبارة عن العمليات التي تستخدمها المؤسسة لتقويم جدوى الرقابة الداخلية خلال الفترات الزمنية، حيث تتعلق بالتقدير المستمر أو التقرير الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيير في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة تشمل:

¹ علي أحمد وجدان، مرجع سابق، ص 29.

² فتحي رزق السوافري، سمير محمد كامل، محمود مراد مصطفى، مرجع سابق، ص 20.

- دراسة الرقابة الداخلية الحديثة.
- تقارير المراجع الداخلي.
- التقرير الاستثنائي عن أنشطة الرقابة.
- تقارير الهيئات التنظيمية مثل: الهيئات التنظيمية البنكية.
- التغذية المرتدة من العاملين.
- شكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير.

5- المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز، والتي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه وتتمثل هذه المقومات في المقومات المحاسبية والمقومات الإدارية .

5-1- المقومات المحاسبية

يتكون الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الوسائل والطرق والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:¹

- **الدليل المحاسبي:** ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى.
- **الدورة المستندية:** وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات.
- **المجموعة الدفترية:** تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة.

¹ شدرى معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة سونلغاز)، رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية المؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، قسم علوم التسيير، بومرداس، 2009، غير منشورة، ص69.

- **الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة** : تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال، وأحسن مثال على ذلك الحاسوب الإلكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها آليا . كما تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة والحد من حدوث الأخطاء.
- **الموازنات التخطيطية**: يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية، وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تغاديتها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديدا دقيقا للتنظيم، أهدافه ووظائفه، كذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة.¹

5-2- المقومات الإدارية:

لمقومات نظام الرقابة الداخلية في الجانب الإداري مجموعة أخرى من الطرق والوسائل نذكر منها:

- **هيكل تنظيمي كفاء** : تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى، فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المسطرة من قبلها، كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة والوضوح حتى يسهل فهمها.
- **كفاءة الأفراد**: إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافها لا تقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وتنظيم إداري ملائم، ولكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسة ذوي درجات عالية من الكفاءة.²
- **مستويات ومعايير أداء سليمة**: تؤثر سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء فتمدنا الإجراءات الموضوعية بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما يجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا يعني

¹ فتح رزق السوافيري ، محمد سمير كامل، محمود مراد مصطفى، مرجع سابق، ص26.

² محمد تهايمي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص45.

التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، ذلك لمحاولة المقارنة بين الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

- سياسات و إجراءات لحماية الأصول: يعتبر وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات للتقارير المالية والمحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري.

6-مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتبع المراجع في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية خمس خطوات أساسية نوجزها كمايلي:

6-1- جمع الإجراءات:

تهدف هذه المرحلة إلى جمع كل ما يساعد المراجع على تقييم الأنظمة، والإجراءات، والمناهج في المؤسسة، وتتعلق الإجراءات بتعليمات تنفيذ الأعمال، الوثائق المستخدمة، محتواها، نشرها ، وحفظها كذلك الترخيص والمصادقة، تسجيل المعلومات اللازمة لسير المؤسسة ومراقبتها، وتختلف الإجراءات المستخدمة بين كل قسم ووظيفة في المؤسسة، ويتطلب وصف الإجراءات عدة جلسات مع المسؤولين عن الوظيفة.

6-2- اختبارات الفهم:

يقوم المراجع باختبار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع، ويتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي، واختبار بعض العمليات.يقدم اختبار التطابق ضمانا على صحة وصف النظام، وفي حالة اكتشاف أخطاء يجب تصحيح الوصف ، ويعاد هذا الاختبار كل سنة للتأكد من عدم تغيير النظام بالنسبة للسنة الماضية.

6-3-التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

انطلاقا من الخطوتين السابقتين يقوم المراجع بالقيام بتقييم أولي عن الرقابة الداخلية ، عن طريق استخراج مبدئيا لنقاط القوة ونقاط الضعف، وهي تتعلق بتصميم التنظيم الموجود في المؤسسة ولكنها لا تدرس تطبيقه

الجيد من طرف العمال ، ويمكن أن تستخدم عدة طرق للتقييم مثل إجراءات قوائم استقصاء الرقابة الداخلية المغلقة. وعند الانتهاء من مرحلة التقييم الأولي يقوم المراجع بإعداد ورقة تقييم أهداف الإجراءات.¹

6-4- اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، وتسمح هذه الاختبارات من التأكد بان الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولتحتمل خلا.²

6-5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

اعتمادا على اختبارات الاستمرارية السابقة يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء أو عدم تطبيق نقاط القوة ، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المدقق عند التقييم الأولي لذلك النظام، وتقديم حوصلة في وثيقة شاملة (وثيقة تحليلية) مبينا اثر ذلك على المعلومات المالية نع تقديم توصيات قصد تحسين الإجراءات.

7- أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق لتقييم نظام الرقابة الداخلية نذكر منها ما يلي:³

1 - طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة: تتم عن طريق إعداد قائمة نموذجية بأسئلة واستفسارات تتعلق

بالإجراءات الرقابية التي يجب أن تكون موجودة عادة لمنع حدوث الأخطاء والغش والتلاعب.

وتتقسم هذه الأسئلة إلى مجموعات، تتعلق كل مجموعة بإحدى الموضوعات أو بنوع معين من العمليات تحتوى القائمة عادة على فراغ يسمح بوضع تعليقات توضيحية لبعض الأسئلة التي لا يستطيع الإجابة عليها بكلمة نعم أو لا، و الإجابة بلا تدل على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، أما الإجابة بنعم فتدل على وجود الإجراء الرقابي المطلوب، و تفرقة معظم قوائم الاستقصاء عادة بين نقاط الضعف التي تعتبر رئيسية والأخرى التي تعتبر بسيطة أو أقل خطرا، كما قد تشمل توضيحات لمصدر المعلومات المستخدمة في الإجابة هر الأسئلة

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص73.

² نفس المرجع ، ص75.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد أنور، الرقابة والمراجعة الداخلية ، دار الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية ،2000، ص92.

وتعليقات توضيحية بشأن أوجه النقص في الإجراءات الرقابية وتعتبر قائمة الاستقصاء وسيلة منظمة لجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية دون السهو عن جمع معلومات عن بعض النواحي المهمة في النظام، و من المزايا الأخرى السهولة التي تتم بها عملية استكمال الإجابة على الإجابة على الأسئلة الموجودة بها.

2 - طريقة التقدير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية: تعتمد هذه الطريقة على أن يقوم المراجع بوضع تقرير يصف النواحي المتكاملة للرقابة الداخلية في المؤسسة، يتضمن شرحاً لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بالمؤسسة و تقسيم المسؤوليات، وبإنهاء كتابة التقرير عن الرقابة الداخلية يتمكن من تقييم الإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية، فالنظام الضعيف يتملى في عدم وجود تنسيق كاف للعمل، أما الرقابة الداخلية القوية أو المناسبة فتتطلب أن يعهد إلى إدارات منفصلة الوظائف.

3 - طريقة الملخص التذكيري: يعده المراجع و يشمل على بيان تفصيلي للإجراءات و الوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية عند تقييمهم للرقابة الداخلية.

4- طريقة خرائط التدفق: وهي عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية ، وتعمل خريطة التدفق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة و تدفق البيانات خلال النظام، فعلى سبيل المثال في نظام الموارد البشرية تعمل خرائط التدفق مستقلة لوصف الإجراءات الرقابية التي يستخدمها العميل بشأن الرواتب و الأجور ، يتم تقسيم كل خريطة إلى أعمدة رئيسية فرعية تمثل الإدارات المحكمة (أو الموظفين) المتصلة بالعمليات وتعطي هذه الخرائط صورة أوضح و أكثر تحديد عن النظام المستخدم، كما يمكن تجديد خرائط التدفق في عمليات المراجعة المتعاقبة سنة بعد الأخرى، فكل ما هو مطلوب هو إضافة أو تغيير بعض الخطوط أو الرموز و من عيوب خرائط التدفق أنها تتطلب وقت أطول ومهارات أكبر لإعدادها.¹

¹ إدريس عبد السلام اشتوي، مرجع سابق، ص67.

المحاضرة الخامسة: أدلة الإثبات في المراجعة

محاوِر المحاضرة:

1. تعريف أدلة الإثبات في المراجعة
2. أنواع أدلة الإثبات في المراجعة
3. إجراءات جمع أدلة الإثبات في المراجعة
4. العوامل المؤثرة على حجية أدلة الإثبات

تمهيد:

من أجل أن يضمن المراجع الوصول إلى تقرير محايد يهدف إلى طمأنة مستخدمي القوائم المالية على صحة نتائج الشركة وسلامة مركزها المالي يجب عليه جمع الأدلة عن دقة أو عدم دقة المعلومات المحاسبية المقدمة له وذلك وفق طريقة منظمة ومنطقية، ويشترط كفاية هذه الأدلة حتى لا تعطى لأحد فرصة معارضة المراجع الخارجي في رأيه، كما أنها تمثل أساساً يعتمد عليه لتكوين رأيه.

1-تعريف أدلة الإثبات في المراجعة

تعرف أدلة الإثبات على أنها: "المعلومات التي يستخدمها المراجع الخارجي لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي يتم مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعية."¹

ويمكن أيضاً تعريف أدلة الإثبات في المراجعة بأنها: "كل ما يجمعه المراجع ليساعده في الحكم على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها."²

ويستخلص مما سبق أن أدلة الإثبات في المراجعة عبارة عن مجموعة من المعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي، والتي تتعلق بعمليات الشركة محل المراجعة، بحيث يعتمد عليها للتوصل إلى استنتاجات يكون على أساسها رأيه الفني والمحايد حول عدالة القوائم المالية.

2-أنواع أدلة الإثبات في المراجعة

تأخذ أدلة الإثبات في المراجعة أشكالاً مختلفة، وبصفة عامة يمكن تقسيمها إلى الأنواع التالية:

- **الوجود المادي:** يعتبر هذا الدليل من أقوى أنواع الأدلة في عملية المراجعة، فالمراجع يتحصل على درجة كبيرة من التأكد عندما يشاهد التثبيتات العينية على طبيعتها، ويعتمد على الوجود المادي كدليل من ناحية الكم فقط، ولكن نوعية أو جودة التثبيت العيني قد يصعب تقديرها بمجرد الملاحظة فقط، فقد تحتاج إلى تعزيز عن طريق الاختبار والفحص أو عن طريق شهادة أشخاص متخصصين وذوي خبرة

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة (مدخل متكامل)، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2002، ص238.

² رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات(النظري)، دار المسيرة، عمان، 2011، ص173.

ولا حرج على المراجع إذا استعان بهم على أن يذكر ذلك في تقريره، كما أن وجود التثبيت لا يعني بالضرورة ملكيته التي تحتاج إلى تعزيز عن طريق أدلة أخرى مثل سند الملكية.¹

■ **المستندات:** يعطي هذا النوع من الأدلة للمراجع فرصة التحقق من المعلومات المسجلة في الدفاتر، كما تعتبر المستندات دليلاً قوياً للربط بين الأحداث المالية التي تمت داخل الشركة والقيود المحاسبية الخاصة بتلك الأحداث،² والمستندات نوعان:

- ✓ مستندات داخلية: وهي تلك التي يتم إعدادها واستخدامها داخل المؤسسة، حيث تحتفظ بها دون أن تخرج إلى أطراف خارجية؛
- ✓ مستندات خارجية: وهي تلك المتعلقة بتعاملات المؤسسة المالية مع أطراف خارجية عنها، وتعدّها الشركة أو الغير وتكون بحوزة أحدهما.³

ويعتبر المراجع المستندات المعدة خارج المؤسسة دليل أقوى من تلك المعدة داخلها، كما ينبغي عليه فحص المستندات بغية التأكد من صحتها والاعتماد عليها وذلك بمراعاة أن تكون:

- خالية من أي تغيير سواء في الكتابة أو الأرقام أو التواريخ؛
- مستوفية لكافة الشروط القانونية والشكلية؛
- موقعا عليها ومعتمدة من قبل من له الحق في ذلك؛
- شاملة لكافة البيانات التي توضح طبيعة العملية؛
- ذات تاريخ يقع في المدة تحت المراجعة؛
- تخص عمليات تدخل ضمن طبيعة نشاط الشركة؛
- تمثل النسخة الأصلية قدر الإمكان.⁴

¹ إدريس عبد السلام اشيتوي، مرجع سابق، ص 80-81.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 180.

³ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة (دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا سطيف)، رسالة ماجستير في العلوم التجارية (منشورة)، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، سطيف، الجزائر، 2011، ص 38.

⁴ إدريس عبد السلام اشيتوي، مرجع سابق، ص 83.

- **الأحداث اللاحقة:** قد تقع أحداث بعد تاريخ إعداد القوائم المالية وقبل إعداد المراجع لتقريره النهائي وربما تكون دليلا على صحة بعض العناصر الواردة في القوائم المالية التي تمت مراجعتها.¹
- **الدقة الحسابية:** إن الدقة الحسابية والمتمثلة في صحة العمليات الحسابية في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ وكذلك مبالغ المصروفات والإيرادات وإعداد الحسابات الختامية تعتبر دليلا قويا يستند عليه المراجع.²
- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** ليس المقصود بالوجود مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي، ويعتبر ذلك دليلا من أدلة الإثبات لأنه يستعمل في تحديد نطاق الاختبارات أو العينات التي يقوم المراجع بإجرائها حيث تقل نسبة الاختبارات إذا كان النظام قويا وكأنما يعترف المراجع بصحة ما لم يراجع من مستندات انطلاقا من متانة نظام الرقابة الداخلي.³
- **الارتباط بين البيانات محل الفحص :** إن الترابط بين البيانات التي يظهرها النظام المحاسبي السليم يؤدي إلى زيادة ثقة المراجع في هذه البيانات، ويعتبر دليلا من أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع،⁴

¹ شكري معمر سعاد، مرجع سابق، ص69.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص181.

³ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص220.

⁴ شكري معمر سعاد، مرجع سابق، ص70.

■ **إقرارات الإدارة:** يلجأ المراجع الخارجي إلى الحصول على إقرارات من إدارة المؤسسة كدليل إثبات حول عنصر معين مثل عدم ديون العملاء بسبب الإفلاس، ويجب على الإدارة أن تتعامل مع هذه الإقرارات بنوع من الحذر والدقة في إعدادها، وفي حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمر ذو تأثير جوهري على القوائم المالية فإنه يجب على المراجع الخارجي القيام بجمع أدلة إثبات أخرى من خارج أو داخل الشركة بحيث تكون مؤيدة لهذه الإقرارات وتتفق معها.¹

■ **الاستفسارات:** تعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المراجع مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات، ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل، وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل.²

3- إجراءات جمع أدلة الإثبات في المراجعة

هي مجموعة الطرق التي يستخدمها المراجع الخارجي أثناء عملية جمع أدلة الإثبات اللازمة لإبداء الرأي على عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة بإجراءات وأدوات المراجعة

■ **إعادة الاحتساب:** يتم فيها التحقق من الدقة الحسابية لأرصدة الحسابات التي تتحدد بناء على عمليات حسابية، ومثال ذلك اختبار تفاصيل بعض الحسابات كالاهلاك ومجموع أرقام فواتير المبيعات،³ كما يتم تتبع المبالغ الموجودة في أكثر من مكان بحيث يتأكد المراجع الخارجي من أنها مقيدة بنفس المبلغ في كل الأماكن.⁴

■ **المصادقات:** يقصد بها استلام المراجع الخارجي لإجابات مكتوبة أو شفوية من طرف ثالث مستقل للتحقق من دقة معلومات معينة سبق أن طلبها المراجع من عميله؛ حيث يطلب العميل من الطرف

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 191.

² محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011، غير منشورة، ص 40.

³ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 186.

⁴ ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونيا، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 370.

الثالث المستقل أن يرد على الطلب مباشرة للمراجع الخارجي،¹ وتعتبر المصادقات من الوسائل التي يتم استخدامها من طرف المراجع في الحصول على الأدلة والبراهين من خارج المؤسسة، وخاصة عند القيام بالتحقق من بعض الأرصدة الظاهرة في قائمة المركز المالي، كما يتم إتباعها أيضا عند التحقق من أرصدة البضاعة المتبقية في آخر المدة والتي تكون في حيازة جهات أخرى² ويمكن للمراجع الخارجي أن يستخدم طلبات مصادقة إيجابية أو سلبية كما يمكنه أن يستخدم مزيجا منهما، حيث تتطلب المصادقات الإيجابية من الطرف الثالث أن يجيب المراجع في جميع الحالات إما بإبداء موافقته على المعلومات المعطاة أو أن يقوم بنفسه بتعبئة معلومات مطلوبة منه، أما المصادقات السلبية فتتطلب من الطرف الثالث المستقل الإجابة في حالة عدم الاتفاق مع المعلومات المقدمة في الطلب فقط وبإمكان المراجع الخارجي استخدام مزيج بين المصادقات الإيجابية والسلبية³

- **الملاحظة:** تعد طريقة مباشرة يحصل من خلالها المراجع الخارجي على أدلة إثبات بنفسه، فمعظم العناصر الملموسة التي تهم المراجع هي خاضعة للملاحظة، ويستخدم المراجع الخارجي هذا الأسلوب من أجل التحقق من هدف الشمول، وذلك من خلال مقارنة ما تم ملاحظته مع ما هو مسجل بدفاتر العميل،⁴ كأن يقوم المراجع على سبيل المثال بجولة تفقدية في ورشات العميل لتفقد بعض الأصول الموجودة والوقوف على حالتها التشغيلية وكذلك تفقد عمل الأفراد القائمين بالمهام المحاسبية للتحقق من أن كل شخص يقوم بالمهام الموكلة إليه أو ملاحظة الجرد الفعلي في مخازن العميل.⁵
- **الفحص الفعلي:** تعتمد فكرة الفحص الفعلي على أن يقوم المراجع الخارجي بمعاينة العنصر محل الفحص، عن طريق القيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة ذلك العنصر⁶

¹ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 181.

² إدريس عبد السلام اشيتوي، مرجع سابق، ص 86.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد (وفقا للمعايير الدولية للتدقيق)، مرجع سابق، ص 337-338.

⁴ حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 307.

⁵ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 186.

⁶ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بـسكرة)، رسالة ماجستير في اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007، ص 47.

- **المراجعة المستندية:** تعتبر جوهر عملية المراجعة حيث تقوم على التحقق من وجود مستندات سليمة وقانونية تؤيد كل العمليات التي تمت في الشركة؛ لذلك يجب على هذه الأخيرة الاحتفاظ بمستنداتها وتتطلب هذه الأخيرة أن يقوم المراجع بفحص المستند ذاته للتحقق من أنه يخص المؤسسة والفترة المالية محل المراجعة، وأنه مرتبط بعملية مالية حقيقية وليست وهمية، مما يعني أنه يجب الربط بين مستندات العملية كلها، فمثلا عند قيام المراجع بالتحقق من عملية البيع يجب أن يتحقق من فواتير البيع ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر اليومية وكذلك بمحاضر تسليم البضاعة المبيعة وبطاقة الصنف الخاصة بمخازن المبيعات.

4-العوامل المؤثرة على حجية أدلة الإثبات

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على حجية أدلة الإثبات يمكن تلخيصها في:¹

- الأسلوب الذي تم وفقه الحصول على الدليل: كل دليل عنده أسلوب خاص به فمثلا الوجود الفعلي يستلزم الجرد الفعلي
- مصدر الدليل: الدليل المستمد من مصادر خارجية أكثر ثقة من غيرها لصعوبة التواطؤ والغش والاختلاس
- طبيعة الدليل: هناك نوعين من أدلة الإثبات الإيجابية مثل الوجود الفعلي والمستندات لأنها لا تأخذ بالتأويل أو الاستفسار الشخصي من المراجع، وليست كالاستفسارات التي يقوم بها عند فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية
- كيفية الحصول على الدليل: الأدلة التي يحصل عليها المراجع بنفسه أقوى من التي يحصل عليها من الغير خاصة الإدارة
- مدى ارتباط الدليل بالعملية محل الفحص: كلما كان الإرتباط قويا ووثيقا كلما كانت الحجية ودرجة الإعتماد عليها أكثر
- التوقيت المناسب للحصول على الدليل كلما حصل المراجع على الدليل في الوقت المناسب كلما كانت حجيته أكثر

¹ رحو حيرة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديدة الشلف، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، تدقيق، ومراقبة، قسم علوم التسيير، جامعة حسنية بن بوعلي، شلف، 2011-2012، غير منشورة، ص 28

- مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية: كلما توافرت الثقة في المصادر الخارجية التي يحصل منها على الأدلة كلما زادت حجية الدليل
- سلوك المراجع نفسه في جمعه للأدلة: يعتبر استقلال المراجع وحياده من المقومات الرئيسية عليه أن يكون نزيهاً، مستقلاً ومحايداً أثناء قيامه بجمع أدلة الإثبات وإلا سوف تفقد هذه الأدلة حجيتها.

ويمكن تلخيص المحددات الأربعة الخاصة بحجية الأدلة كمايلي:¹

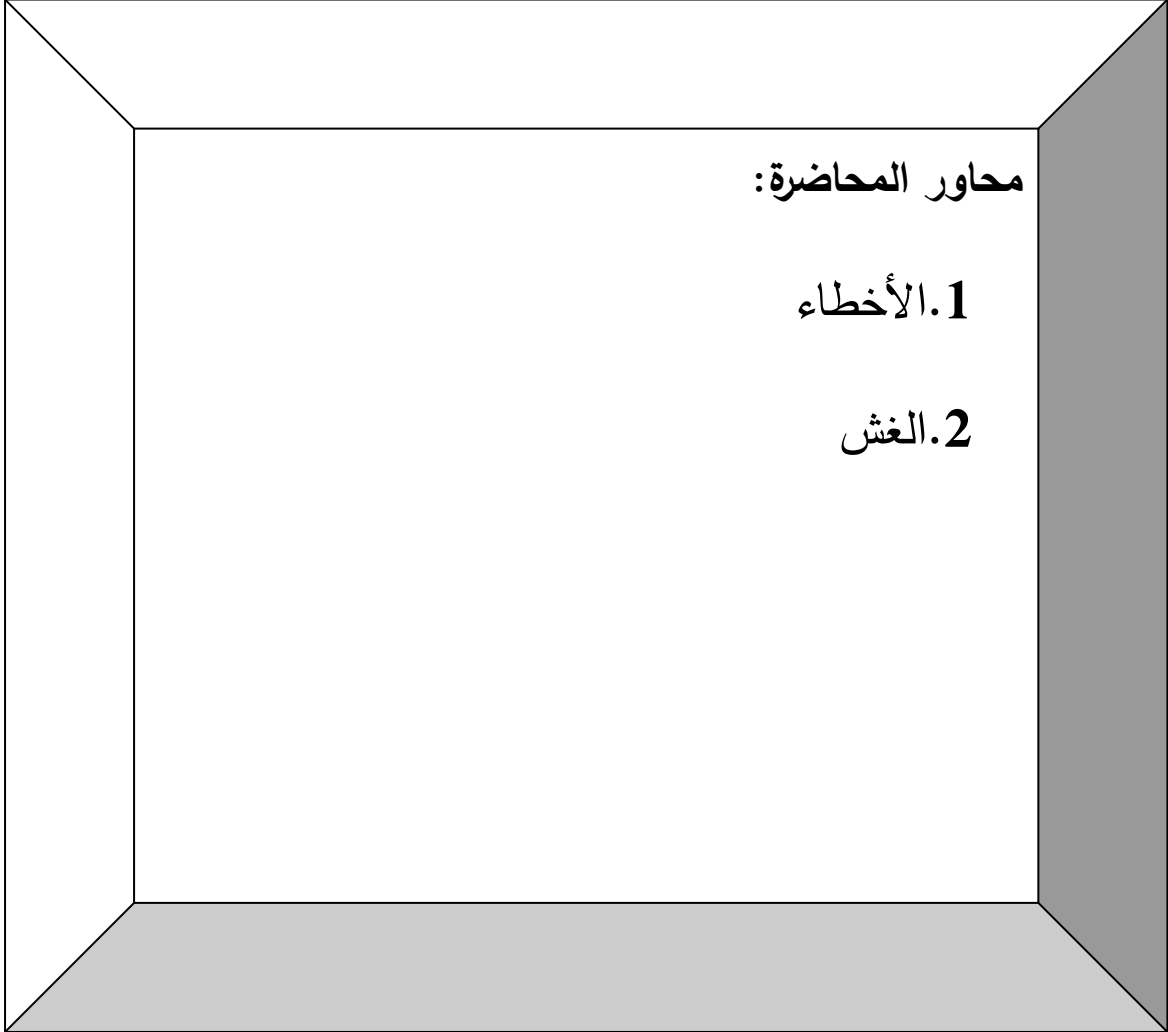
- **الملاءمة:** مفهوم ملاءمة الأدلة يعني صلاحية الدليل وجدارته في مساعدة المراجع في استنتاج رأي منطقي عن العنصر المراد إثباته، أي يقوم على أساس القياس النوعي، أي أن ملاءمة الأدلة تتحدد بمدى الاعتماد عليها في الحكم على عدالة القوائم المالية، علاوة على ذلك فإن ملاءمة الأدلة تعني أيضاً بأنه يجب أن تكون الأدلة مرتبطة بأهداف المراجعة
- **الكفاية:** أما مفهوم كفاية الأدلة فيقوم على أساس القياس الكمي أي مقدار أو حجم الأدلة الضروري لتدعيم رأي المراجع، وهذا يعني وجود علاقة بين كفاية الأدلة والبراهين وبين كمياتها ودرجة تنوعها.
- **الصلاحية:** أما مفهوم صلاحية الدليل تعني أن يكون الدليل موضوعي بعيد عن التحيز الشخصي وهذه الخاصية (الموضوعية) تشير إلى إمكانية وقدرة طرفين أو أكثر محايدين على فحص الدليل والوصول إلى نفس النتيجة، فعلى سبيل المثال لو أن المراجع بحاجة إلى التحقق من ملكية العميل للمعدات، فإنه يقوم بفحص فواتير الشراء بالإضافة إلى الأوراق والمستندات الأخرى التي تثبت ملكيته لهذه المعدات وتؤيد شراء واستلام المعدات ودفع قيمتها، وبالطبع فإن هذه المستندات تكون على درجة عالية من الموضوعية.

¹ يوسف محمود جربوع، بحث بعنوان: دور المراجع الخارجي في تقويم أدلة الإثبات في عملية المراجعة بالرغم من أن معظمها هي أدلة مقنعة وليست

حاسمة، يناير 2004، الجامعة الإسلامية في غزة، ص ص 16-17، متاح على الموقع الإلكتروني site.iugaza.edu.ps

- **التوقيت:** يمكن أن يعبر التوقيت عن الفترة التي فيها جمع أدلة الإثبات أو الفترة التي تغطيها المراجعة، وتكون الأدلة أكثر إقناعاً لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليها في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان، فعلى سبيل المثال سيكون جرد المراجع للأسهم وقيمتها السوقية في تاريخ إعداد الميزانية أكثر إقناعاً عن إتمام الجرد بعد مضي شهرين على إعداد الميزانية، أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل، ستكون أكثر إقناعاً إذا تم سحب عينة من الفترة المحاسبية بالكامل التي يتم المراجعة عنها وليس من أحد أجزاء هذه الفترة.
- **مدى الإقناع والتكلفة:** عند اتخاذ المراجع قراره بشأن الأدلة في عملية مراجعة معينة ، يجب أن يؤخذ في الاعتبار كل من مدى الإقناع من الأدلة وتكلفة الحصول عليها، ويعد نادر الحدوث أن يتاح نوع واحد من الأدلة للتحقق من المعلومات، ويجب تحديد مدى الإقناع من وتكلفة كافة البدائل قبل اختيار النوع أو الأنواع الأفضل ويتمثل هدف المراجع في الحصول على حجم أدلة في توقيت ملائم ويمكن الاعتماد عليها لمناسبتها للمعلومات التي يتم التحقق عنها وبأقل تكلفة ممكنة.

المحاضرة السادسة: الأخطاء والغش



تمهيد:

نظرا لتعدد العمليات في المؤسسة فحدوث الخطأ أمر محتمل للغاية في المستندات والسجلات أما الغش فهو يكون بتوفر نية القائم به، وهو الخطأ العمدي.

1- الأخطاء

1-1- تعريف الأخطاء: هي عبارة عن القيام بعملية أو جزء منها تخرج عن القواعد والتعليمات أو إسقاط عملية بكاملها بحسن نية أي عن غير قصد، إن هذه الأخطاء قد تسيء إلى مصداقية المعلومات المحاسبية انطلاقا من عدم تمثيلها للحقيقة وعدم ملاءمتها لاتخاذ القرارات المناسبة.¹

1-2- أسباب ارتكاب الأخطاء والغش:

وتتمثل أهم أسباب ارتكاب الأخطاء والغش في:²

- الجهل بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها نتيجة نقص أو انعدام الخبرة المحاسبية لديهم.
- تقصير وإهمال الموظفين في تأدية الواجبات المكلفين بها.
- الرغبة في إخفاء، اختلاس أو حجز مما يؤدي بهم إلى ارتكاب الأخطاء .
- رغبة الإدارة واستعدادها لارتكاب الأخطاء لتحقيق غرض معين مثل التهرب الضريبي.
- الرغبة في إختلاس بعض أصول المؤسسة.

1-3- أنواع الأخطاء: يمكن تقسيمها إلى الأنواع التالية:³

أخطاء الحذف أو السهو: وهي ناتجة عن عدم إثبات عملية بأكملها أو أحد طرفيها عند التسجيل الأولي لها في اليومية المساعدة أو عدم ترحيل طرفي العملية أو إحداها إلى حساباتها الخاصة يمكن أن يأخذ هذا النوع الشكلين التاليين:

✓ **السهو والحذف الكلي:** السهو أو الحذف الكلي لل قيد لا يؤثر على ميزان المراجعة مما يجعل

إكتشافه صعبا ولكن هذا لا يعني استحالة إكتشافه لأن المراجعة المستندية وأسلوب المقارنة مع

السنوات السابقة ، وأسلوب المصادقات قد يكتشفه.

¹ محمد التهامي ومسعود صديقي، ص 140.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 147-148.

³ محمد التهامي، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 142-143.

✓ **السهو و الحذف الجزئي:** إن وقوع حذف جزئي ل قيد معين يعطي لنا ميزان مراجعة غير متزن مما

يسمح وبسهولة من اكتشاف هذا الخطأ عن طريق المراجعة الحسابية.

أخطاء إرتكابية: وهي الأخطاء الناتجة من العمليات الحسابية يمكن أن يكون الخطأ عند إعداد المستندات أو من خلال النقل من المستندات أو تجميع القيود في الصفحات المختلفة.

الأخطاء المتكافئة: يقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها البعض، فعند حدوث خطأ معين في تسجيل عملية معينة يحدث خطأ آخر ويعوض مقدار الفرق في التسجيل الأول بحيث لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة.

الأخطاء الفنية: وهي الأخطاء الناتجة عن عدم فهم المبادئ المحاسبية أو طرق تطبيقها لعمليات المؤسسة، وتعد هذه الأخطاء من أخطر أنواع الأخطاء المحاسبية لأنها تؤثر تأثير كبير على عدالة وصدق نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة.

الأخطاء الكتابية: وهي ناشئة عن خطأ في القيد أو الترحيل منها ما يؤثر على ميزان المراجعة مثل قيد العملية مرتين، الترحيل بنفس الجانب ولكن لحساب آخر.

2- الغش

2-1- تعريف الغش

الغش يعني تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة أو تضليل طرف آخر أو تحميله بما يزيد عن الالتزامات، ويرتكب الغش بسابق إصرار وهناك نية الغش¹

كما يشير مصطلح الغش إلى فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أعضاء المؤسسة، وينطوي الغش على ما يلي:²

- التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو تغييرها؛
- سوء توزيع الأصول؛
- حذف أو إلغاء آثار العمليات من السجلات أو المستندات؛

¹ عاطف زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الرابية، الأردن، 2009، ص179

² غالي جورج دانيال، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص24

- تسجيل عمليات وهمية وسوء تطبيق السياسات المحاسبية.

2-2-أنواع الغش

يمكن تصنيف أنواع الغش حسب المعايير التالية:¹

2-2-1-حسب الهدف من الغش:

الغش الذي يهدف إلى تحقيق منفعة للمؤسسة:

يحقق هذا النوع من الغش منفعة للمؤسسة عادة من خلال استغلال ميزة غير عادلة أو غير أمينة والتي تخدم الطرف الخارجي، ويحقق مرتكبو هذا النوع من الغش منفعة لأنفسهم بطريقة غير مباشرة وفيما يلي أمثلة لهذا النوع من الغش:

- بيع أصول غير حقيقية أو معيبة على أنها حقيقية أو سليمة.
- تعمد العرض أو التقييم غير الصحيح لكل من العمليات، والالتزامات، والأصول، والدخل.
- تعمد إسقاط التسجيل أو الإفصاح عن معلومات هامة لتحسين صورة المؤسسة المالية أمام أطراف خارجية.
- الغش المتصل بالضرائب المستحقة على المؤسسة أو أعمالها وتصرفاتها.

الغش الذي يهدف إلى الإضرار بالمؤسسة

يرتكب هذا النوع من الغش عادة لتحقيق منفعة مباشرة أو غير مباشرة لأحد العاملين بها أو لفرد خارجي أو لمؤسسة أخرى وفيما يلي أمثلة لهذا النوع من الغش:

- قبول الرشاوى أو الابتزاز.
- اختلاس النقود أو الأصول الأخرى وتزوير الدفاتر المالية لتغطية تلك الأفعال.

¹ عصام فهد العريبي وآخرون، دور قواعد الحوكمة في تحسين قدرة المراجع على اكتشاف الغش في القوائم المالية" دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في هيئة الأوراق المالية السورية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 36، العدد 5، 2014، ص463

- تعتمد إخفاء أو تحريف الأحداث أو البيانات.
- تقديم مطالبات عن خدمات أو سلع لم تقدم للمؤسسة أو لم تحصل المؤسسة عليها.

2-2-2- حسب القائم بعملية الغش

- اختلاس الموظفين: يتضمن ذلك النوع بصفة عامة سرقة أصول الشركة سواء بشكل مباشر (النقدية/المخزون) أو بشكل غير مباشر (الحصول على رشوة).
- غش الإدارة: يتضمن هذا النوع غش الإدارة العليا عن طريق ارتكاب الأخطاء المتعمدة في القوائم المالية وذلك لخداع مستخدمي القوائم المالية.
- غش الاستثمار: ويتضمن هذا النوع من الغش، الغش عند بيع الاستثمارات أو شراء استثمارات لا قيمة لها.
- غش الموردين: يتضمن الغش الناتج من المغالاة في ثمن البضائع المشتراة (شحنه من البضائع المتدنية).
- غش العميل: يتم هذا الغش بواسطة العميل عن طريق عدم الدفع لثمن البضائع المستلمة أو خداع الشركة بطرق مختلفة للحصول على أي شي بدون مقابل.

تمهيد:

سنحاول في هذه المحاضرة تطور مهنة المراجعة في الجزائر مع التركيز على نقطة إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على هذه المهنة في الجزائر يتعلق الأمر بإعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة واستحداث منظمات مهنية أخرى وأهم ما يميز هذه التغييرات هو استرجاع وزارة المالية وصايتها على هذه المنظمات المهنية، هذه التغييرات التي كانت نتيجة للإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر والمتمثل في تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي

1-تطور مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر قبل 2010

في هذا العنصر سنتطرق إلى أهم القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر قبل 2010 نذكر منها مايلي:

- صدور الأمر رقم 69-107 بتاريخ 31-12-1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، الذي يحدد مهام وواجبات محافظي الحسابات، بهدف التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وأيضا تحليل الوضعيات المالية لأصول وخصوم المؤسسات العمومية التي كانت تغلب على النشاط الاقتصادي في تلك الفترة.¹
- صدور الأمر الرئاسي رقم 71-82 بتاريخ 29-12-1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب حيث تعرض إلى تحديد اختصاص كل منهما، وشرط الدخول في المهنة وكيفية ممارسة المهنة وتطرق إلى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة²
- صدور القانون التوجيهي رقم 88-01 المؤرخ في 12-01-1988 والخاص بتوجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث أشار هذا القانون في القسم الخاص بالمراقبة إلى كيفية ممارسة الرقابة على المؤسسات

¹ الأمر 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 110، المؤرخة في 31 ديسمبر 1969، ص 1805

² الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 107، المؤرخة بتاريخ 1971/12/30، ص 1852

وتحسين أنماط تسييرها، من طرف جهاز خارجي مؤهل ويعمل على التقييم الاقتصادي للاستغلال باستثناء كل تدخل في التسيير¹

■ صدور عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، وأبرزها قانون 08-91 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 27-04-1991 والمعتمد في 01-05-1991 وتضمن هذا القانون بمهنة المراجعة والشخص الممارس لها، وتطرق إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات²

■ إضافة إلى ذلك صدور سنة 1996 المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمؤرخ في 15-04-1996، الذي يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.³

2- مهنة المراجعة في الجزائر بعد 2010

يمكن تلخيص القوانين والمراسيم التنفيذية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر من القانون رقم 10-01 إلى المرسوم التنفيذي رقم 13-10 كمايلي:

■ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29-06-2010، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،⁴

¹ القانون التوجيهي رقم 88-01 المؤرخ في 12-01-1988 المتعلق بتوجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 02، السنة 25، المؤرخة في 13-01-1988، ص3

² القانون 08-91 المنظم لمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 27-04-1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 20، السنة 28، المؤرخة بتاريخ 1/5/1991، ص651

³ المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمؤرخ في 15-04-1996، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24، المؤرخة في 17-05-1996، ص05

⁴ القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 29-06-2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، المؤرخة في 11-07-2010

- المرسوم التنفيذي رقم 02-10 المؤرخ في 26-8-2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تنظيم الأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17-7-1995 المتعلق بالأمر بنفسه، وجاء فيه من مادته الثانية أنه يبقى كما هو عليه بدون حتى تغير للمرافق العمومية.¹
- المرسوم التنفيذي رقم 08-10 المؤرخ في 27-10-2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة.²
- المرسوم التنفيذي رقم 24-11 المؤرخ في 27-1-2011، الذي تم بموجبه تحديث القانون السابق، والذي يوضح إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناءً على هذا القانون الجديد تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،
بالإضافة إلى القوانين التالية:³
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد تسييره
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 يحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد تسييره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني لخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 يحدد ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية السابقة وصلاحياتهم.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 50، المؤرخة بتاريخ 1-9-2010، ص 4.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 66، المؤرخة بتاريخ 3-11-2010، ص 4

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 7، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011، ص ص 4-7.

- المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين¹

3- المجلس الوطني للمحاسبة

3-1- الهيكلية الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة

نص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، الذي سنتعرض له في هذا العنصر

3-2- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

نصت المادة الرابعة من القانون 10-01 على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية. ويضم المجلس ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما تتبثق عن هذا المجلس خمس (05) لجان متساوية الأعضاء، وهي كالاتي:²

لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد؛ لجنة التكوين؛ لجنة الانضباط والتحكيم
لجنة مراقبة النوعية

3-3- مهام المجلس الوطني للمحاسبة

بموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27-1-2011، الذي تم بموجبه تحديث القانون السابق، والذي يوضح إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناءً على هذا القانون تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس.³

3-3-1- مهام المجلس الوطني فيما يتعلق بالإعتماد:

وتتمثل في:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 3 المؤرخة بتاريخ 16 يناير 2013، ص 1
² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، المؤرخة في 11-07-2010
³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 7، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011، ص ص 4-7.

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في المصّف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين،
- تقييم صلاحية شهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد و التسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول
- استقبال الشكاوى والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة جودة أداء المهنيين و برمجتها؛
- استقبال و دراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة وعرضها للموافقة.

3-3-2- مهام المجلس فيما يتعلق بالتقييس المحاسبي:

وتتمثل في:

- جمع واستغلال الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- المساهمة في تطوير برامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة وتنظيم تظاهرات وملتقيات؛
- متابعة و ضمان مراقبة الجودة فيما يتعلق بتطوير تقنيات المحاسبة؛
- متابعة التطورات الحاصلة في المحاسبة على المستوى الدولي؛

3-3-3- مهام المجلس فيما يتعلق بتنظيم و متابعة المهن المحاسبية

وتتمثل في:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية وتطوير أنظمة و برامج التكوين و تحسين المستوى؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والمراجعة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين من خلال تصور دعائم بيداغوجية؛
- تنظيم او المساهمة في تنظيم ورشات التكوين إذا ما تم اعتماد قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المحاسبية التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين

4-المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

4-1- تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ 27-1-2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصنف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول ألمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.¹

4-2- صلاحيات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

تتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لمصنف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصنف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المصنف لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي للمصنف.

5-المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

5-1- تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.²

- يتم انتخاب أعضائه عن طريق الإقتراع السري.

¹ نفس المرجع السابق، ص ص 8-15

² نفس المرجع السابق، ص 10

- الأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأميناً عاماً وأميناً للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها. وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر الفائز المترشح الأقدم في المهنة.
- يعين ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على إقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ينسق المجلس نشاطاته من الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

5-2- صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بمايلي¹:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- إقبال الحسابات السنوية عند نهايتها كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

5-3- محافظ الحسابات

5-3-1- تعريف محافظ الحسابات

¹ براق محمد، قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول: "الإصلاح

حسب المادة 22 من القانون 01-10 محافظ الحسابات : "هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به

5-3-2- شروط ممارسة مهنة محافظة الحسابات:

لقد حددت المادة (08) من القانون 01-10 الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وبالنسبة لمحافظ الحسابات فهي كالتالي:¹

- أن يكون جزائري الجنسية؛
 - أن يكون حائزاً على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفاً بمعادلتها؛
 - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛
 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
 - أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أمام المجلس القضائي المختص اقليمياً لمحل تواجد مكاتبهم

5-3-3- مسؤوليات محافظ الحسابات

المسؤولية المدنية: حسب المادة 61 من القانون 01-10 "يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المرآب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، و يعد متضامناً تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون"، و تعني مسؤولية محافظ الحسابات أمام العميل الذي يرتبط معه بعقد مكتوب وتتوفر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية:

- خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛
- رابطة نسبية بين الخطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، المؤرخة في 11-07-2010، ص 5

المسؤولية الجزائية: حسب المادة 62 من القانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني" وتكون في الحالات التالية:

- تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة؛
- المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق من أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة؛
- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذ تم اكتشافها؛
- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

المسؤولية التأديبية: حسب المادة 63 من القانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. تتمثل القواعد التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في: إنذار، توبيخ، التوقيف المؤقت لمدة ستة (06) أشهر، الشطب من الجدول، و يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

المحاضرة الثامنة: معايير إعداد تقارير

المراجعة الخارجية في الجزائر

تمهيد

سننطرق في هذه المحاضرة إلى معايير تقارير المراجعة الخارجية التي حددها المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، بالإضافة إلى القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 المتضمن محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الصادر عن وزارة المالية.

1- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

نص المرسوم التنفيذي على أن يقوم محافظ الحسابات بمايلي:

- إعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته حيث يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية، حيث يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية،
- يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية.
 - ✓ اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.
 - ✓ عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح و أنه يخص سنة مالية مقللة بتاريخ إقفال دقيق.

ويتمحور هذا التقرير حول جزئين:

الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

الجزء الثاني: المراجعات و المعلومات الخاصة

1-2- معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة

تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة لا تختلف عن التقرير العام، في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.

لهذا سوف يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية والتقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة¹

2- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

لقد نص المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معيار التعبير عن الرأي حول الاتفاقيات المنظمة على أن:

- يقدم محافظ الحسابات تقريراً خاصاً حول الاتفاقيات المنظمة، موجه لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعائه للموافقة أو الفصل في تقريره، ويتضمن هذا التقرير الخاص اتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه،
- يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالتنكير في تقرير الخاص بوجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، والتي لا تزال سارية المفعول
- عندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء مهمته، فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية بغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أولاً في حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة، فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة، ضمن احترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص، كما يقوم بإعداد التقرير الخاص نتيجة ذلك²

3- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

نص المرسوم على أن يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل مايلي:

- ✓ المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح.
- ✓ أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب.
- ✓ كيفية تحديد سعر الإصدار.

¹ القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، المتضمن محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الصادر عن وزارة المالية

² نفس المرجع السابق، ص 27

ويتضمن هذا التقرير المقدم للجمعية العامة غير عادية والجهاز التداولي المؤهل من طرف محافظ الحسابات الذي يرخص رفع رأس المال

4- معيار تخفيض رأس المال

نص المرسوم على أن يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب و شروط تخفيض رأس المال المقرر تسند إلى القانون ويتأكد من :

- إن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال اقل من الحد القانوني الأدنى
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين
- احترام مجمل الأحكام القانونية و التنظيمية بصفة عامة

حيث يتضمن هذا التقرير المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل من طرف محافظ الحسابات الذي يرخص تخفيض رأسمال بذكر المعلومات سبق ذكرها في زيادة رأس المال

5- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

لقد نص المرسوم على أن يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقريره أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية والى الجهاز التداولي، المؤهل يتضمن ملاحظاته حول كفيات تحديد سعر الإصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عن الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

ويتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل يرخص الإصدار للهيئة المختصة المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة
- إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة

- استنتاجات مرفقة عند الاقتضاء بملاحظات حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها
- الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار
- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص
- يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه¹

6- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية،

✓ معيار التقرير حول تطوير النتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.

✓ معيار التقرير المتعلق بحيارة أسهم الضمان .

✓ معيار المتعلق بتوزيع التسبيقات على الأرباح الأسهم.

3- معايير التقرير حول التعويضات والامتيازات الممنوحة للمستخدمين

7- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى 5 أو 10 تعويضات

نص المرسوم على أن يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى اجر الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات ،من مسؤولية الجهاز المسير للكيان ويتضمن هذا الكشف :

✓ التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفقتها باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية.

¹ نفس المرجع السابق،ص36

✓ التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعنى والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي و الأجراء العاملين في فروع في الخارج .

بعد تأكد محافظ الحسابات بأن المبلغ المفصل للتعويضات يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقاً، ويعد التقرير الخاص لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية.

8- التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

نص المرسوم على أن يقوم محافظ الحسابات بمايلي:

- فحص جميع الامتيازات الخاصة المعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعنى ،في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية و تطبيقها للواجبات المهنية، وتتمثل هذه الامتيازات الخاصة النقدية أو العينية ،الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة"
- تتم المصادقة على الكشف السنوي الاسمي للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، ومبلغها الإجمالي استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته، وعند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان
- كما يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها في عقد العمل

9- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

لقد نص المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي سنة 2011 الذي يحدد معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية على أن يقوم محافظ الحسابات بمايلي:

- الاطلاع على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة و أرصدة حسابات نهاية الفترة ،وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحساب، وعندما يقوم الكيان بإعداد تقريره حول إجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية ،التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية

- يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل للأشغال المنجزة من طرفه.
- كما يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة
 - ✓ عنوان التقرير، المرسل إليه و تاريخ و أهداف تدخلاته
 - ✓ فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من اجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.¹

10- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

نص المرسوم على التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات، ويقوم محافظ الحسابات في إطار مهمته بتحليل بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على انفراد والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرار الاستغلال²

11- معايير التقرير المتعلقة بالشركات ذات الأسهم و الفروع و شركات الرهانة

سنتطرق في هذا العنصر إلى معيارين حددهما المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي سنة 2011 الذي يحدد:

- ✓ معيار تقرير المتعلق بالشركات ذات الأسهم
- ✓ معيار تقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

12- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم يتضمن المعلومات التالية :

¹ نفس المرجع السابق، ص31

² القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، مرجع سابق، ص32

✓ فقرة حول الواجبات المنجزة

✓ خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد من أن الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة

13- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

نص المرسوم على أن يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقرير العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة، خلال الدورة مع إبراز المعلومات التالية :

✓ الاسم المقر الاجتماعي .

✓ رأس المال الاجتماعي.

✓ الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان.

✓ تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء¹

14- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ

الأساسية و تحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل المراجع الخارجي بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

15- معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة: يهدف هذا المعيار إلى التعريف

بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بواجبات المراجع الخارجي حول تحديد الفروع و المساهمات و الشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 و العمليات المرتبطة بها، و كذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 01-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

¹ نفس المرجع السابق، ص39

المحاضرة التاسعة: مراجعة عناصر الميزانية

محاوالمحاضرة:

- 1.مراجعة التثببات
- 2.مراجعة المخزونات
- 3.مراجعة حسابات الغير
- 4.مراجعة الأموال المملوكة
- 5.مراجعة الحسابات المالية

تمهيد:

في هذه المحاضرة سيتم التعرف على مختلف الإجراءات الضرورية لمراجعة عناصر القوائم المالية، وقبل هذا يجدر بنا التعرف على مفهوم وأنواع القوائم المالية

تعريف القوائم المالية:

إن كلمة بيان أو كشف أو قائمة هي عبارة عن إعلان عن شيء يعتقد أنه صحيح وحقيقي ويتم إيصاله للمهتمين به معبرا عنه بلغة النقود ولذلك فإن المحاسبين عند إعدادهم للقوائم المالية يصفون بلغة مالية وضعية أو موقف المشروع والذين يعتقدون أنه يمثل بعدالة النشاطات المالية التي تمت خلال الفترة و يجب أن تحدد بدقة، فقد تغطي هذه القوائم سنة مالية كاملة و هذا هو النوع الشائع لفترة القوائم المالية، إلا أنه قد تغطي هذه القوائم فترات أقل كنصف سنة أو ربع سنة وهكذا، إلا أنه بجميع الأحوال فإن من الضروري كتابة الفترة التي تغطيها هذه القوائم.¹

القوائم المالية هي عبارة عن حوصلة لنشاط المؤسسة فيما يتم عرضها بشكل يمكن مستخدميها من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة²

1-مراجعة حسابات التثبيتات:**1-1-تعريف التثبيتات**

يعبر مصطلح التثبيتات كما جاء النظام المحاسبي المالي عن تلك الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية التي تكون بحوزة المؤسسة ولأكثر من سنة.³

يمكن توضيح سير حسابات التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي⁴

20 التثبيتات المعنوية.

21 التثبيتات العينية.

¹ طلال الحجاوي، ريان نعم، المحاسبة المالية¹(مناهج الجامعات العالمية)، دار جهينة للنشر، الأردن، 2007، ص 243.

² شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مطبعة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص 76.

³ كتوش عاشور، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011،

ص93

⁴ مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي

22 التثبيتات في شكل امتياز.

23 التثبيتات الجاري انجازها.

24 (متاح)

25 (متاح).

26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقه بمساهمات.

27 تثبيتات مالية أخرى.

28 إهلاك التثبيتات.

29 خسائر القيمة عن التثبيتات

1-2- إجراءات مراجعة بعض حسابات التثبيتات

وفيما يلي إجراءات مراجعة بعض حسابات التثبيتات

د/ 20 التثبيتات المعنوية

تتمثل أهم إجراءات مراجعة التثبيتات المعنوية في النقاط التالية:

- القيام بطلب كشوف تفصيلية من الإدارة لما تملكه المؤسسة من أصول غير ملموسة موضحاً فيها طبيعة كل أصل.
- القيام بالإطلاع على المستندات التي تثبت ملكية المؤسسة لهذه الأصول.
- التأكد من أن الأصول المعنوية قد تم تقييمها حسب المبادئ المتعارف عليها، ويمكن الإشارة إلى أن نظرية التكلفة الأصلية أو التاريخية هي الأساس المستخدم لتقييم الأصول غير الملموسة، أي أن تلك الأصول تقوم بالمبالغ المدفوعة في سبيل الحصول عليها .

د/ 207 شهرة المحل

شهرة المحل هي مقدرة المنشأة على تحقيق أرباح مستقبلية تزيد عن الأرباح العادية التي تحققها المؤسسة المماثلة، وتنشأ هذه الشهرة أو القدرة على تحقيق الأرباح غير العادية نتيجة عوامل عديدة منها ما هو شخصي كالسمعة الطيبة التي تتمتع بها المؤسسة، ومنها ما هو اقتصادي كحسن الموقع أو جودة الإنتاج أو غير ذلك

وتتمثل أهم إجراءات مراجعة حساب شهرة المحل مايلي:

- الإطلاع على الاتفاقيات والعقود التي تمت بين المؤسسة المشتريه والبائعه والتأكد من اعتماد الجهات المسؤولة لما دفع زيادة عن صافي الأصول واعتبار هذه الزيادة كشهرة المحل
- الإطلاع على الاتفاق المبرم بين الشركاء والمنصوص عليه في عقد الشراكة وعلى الطريقة التي اتبعت في تقدير قيمة الشهرة والتأكد من أن الشهرة لم تظهر في الدفاتر بأعلى من القيمة التي قدرت بها
- التأكد من صحة تقويم الشهرة وإظهارها بالدفاتر بقيمتها الحقيقية .

د/ 21 التثبيتات العينية

نذكر منها:

د/ 213:المباني

- الإطلاع على وجود المبالغ الصناعية والإدارية والتجارية .
- مراجعة أسعار الشراء الاقتناءات الجديدة والشروط المحددة في عقد التوثيق .
- التأكد من توزيع سعر الشراء بين الأراضي والمباني .
- وفي حالة بناء مباني بالوسائل الخاصة بالمؤسسة ، ينبغي الإطلاع على مستندات العمل والمستندات التي تثبت المواد الأولية المستهلكة وحجم المصاريف ومراجعة مقابلاتها من المبالغ المسجلة في الحساب (73) إنتاج المؤسسة لذاتها .

215 معدات وأدوات

- الإطلاع على فواتير الشراء للمعدات الجديدة .
- الإطلاع على سند العمل (اليد العاملة) و تحديد المواد الأولية المستهلكة بالنسبة للمعدات و الأدوات لتي تم صنعها من طرف المؤسسة.

218 تثبيات عينية أخرى

معدات نقل :

- مراجعة فواتير الموردين لكل الاقتناءات الجديدة المذكورة في البطاقة .
- مراجعة خاصة في حالة التنازل على ملكية معدات النقل، و ذلك بتحديد القيم الزائدة أو الناقصة جراء هذا التنازل، مع العلم أن سعر البيع يضم مصاريف الملحقات من القطع الإضافية وتكلفة صيانتها.

د/ 22 التثبيتات على شكل امتياز

يتم أهم إجراء في تأكد مراجعة الحسابات من مدى احترام المؤسسة لشروط منح الإمتياز

د/ 23 تثبيتات قيد الإنجاز

تتمثل أهم الإجراءات في:

- التأكد من أن التثبيتات قيد الإنجاز قد تم تسجيلها بسعر التكلفة.
- التحقق بعدم إجراء أي اهتلاك .
- التأكد من أن مبالغ التثبيتات النهائية رحلت إلى حساب التثبيت

د/ 26 تثبيتات مالية

للتحقق من هذه الحسابات على المراجع إثبات الإجراءات التالية:

- فحص الجرد الخاص بهذه الأوراق المالية عن طريق الأوراق المالية ذاتها، أو عن طريق القانون الأساسي.
- الحصول على المصادقات من طرف المؤسسات المالية والنقدية (البنك أو الخزينة) .
- التحقق من المبالغ المسجلة محاسبيا .
- التأكد من تكوين وتقدير المؤونات.
- التأكد من التمييز بين القيمة الأصلية للأوراق المالية وبين المصاريف الملحقة بال شراء والاكتتاب .

د/ 28 إهلاك التثبيتات

- التحقق من نسب الاهتلاكات المطبقة
- التحقق من الحسابات وجدول الاهتلاكات

2- مراجعة حسابات المخزونات

2-1- تعريف المخزون

تعريف المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي تمثل المخزونات أصولاً:

- يمتلكها الكيان تكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي؛
- هي قيد الانتاج بقصد مماثل؛
- هي مواد أولية أو لوازم، موجهة للاستهلاك في عمليات الانتاج أو تقديم خدمات؛
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يتم الكيان بعد باحتساب النواتج المناسبة لها؛
- يتم تصنيف أصل ضمن المخزونات (أصول جارية) أو ضمن التثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعاً لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان.

وكمثال على ذلك تقول أن شراء معدات بهدف بيعها أو دمجها في المنتجات يجعل هذه المعدات تصنف ضمن المخزون، أما إذا كان شرائها بهدف استخدامها كوسيلة للإنتاج فإن هذه المعدات ستصنف ضمن التثبيتات.¹

2-2- إجراءات مراجعة المخزون:

تتمثل أهم الإجراءات فيما يلي:

الاكتمال : تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة لقراءتها ، لذا يقوم المراجع بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبياً و لم يحذف أو ينسى المحاسب أية عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المستقاة من النظام المولد لها و مدى تمثيلها لحقيقة العنصر موضوع التدقيق .

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر حيطالي، برج بوعريج، 4 أكتوبر 2009، ص 47.

الوجود : يسعى المراجع إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن بوجود مستندات تثبت ذلك مثل وصلات الاستلام الموجودة لدى أمين المخزن، و إجراء الفحص على بطاقات المخزن وترقيمها و مدى تمثيلها للمخزون الفعلي .

الملكية : تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس ، لذا يجب على المراجع أن يتحقق من ملكية المؤسسة لعناصر المخزون عن طريق فحص الفواتير و الحصول على مصادقات من الموردين ، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارج مخازنها .

التسجيل المحاسبي : يسعى المراجع إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا بتسجيل موجودة فعلا وأنها تتعلق بأحداث مالية متعلقة بالمخزونات، كأن يسجل المحاسب مثلا إحدى عناصر المخزون بالاعتماد على فاتورة الشراء و وصولات استلام المخزون و فواتير قيد الاستلام.

التقييم : ينبغي على المراجع التأكد من صحة تطبيق طرق التقييم التي تنتهجها المؤسسة و التحقق كذلك من ثبات طرق التقييم من سنة لأخرى، وفي حالة تغيير المؤسسة لطريقة التقييم الذي من شأنه أن يحدث تغيير في صافي الدخل ، لذلك يجب على المدقق أن يتأكد من أن المؤسسة تفصح عن الفرق الذي نشأ عن هذا التغيير في شكل ملاحظات مرفقة في تقارير مالية .

2-3- أهمية مراجعة المخزونات

تأتي أهمية مراجعة وفحص عناصر المخزون من قبل المراجع من أهمية المخزون نفسه باعتباره يمثل أهم عناصر الميزانية لأي مؤسسة صناعية أو تجارية تؤكد هذه الأهمية النواحي التالية:¹

- يمثل المخزون أهم عناصر الأصول الجارية خاصة في المؤسسات التي تمارس نشاط يقتضي وجود عناصر متعددة من المخزون و كميات كبيرة مما يزيد في أهمية الإفصاح الملائم لهذه العناصر في الميزانية باعتبارها تحظى باهتمام الأطراف المختلفة ذات العلاقة من مستخدمي القوائم المالية ،

¹ محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، (الإطار النظري- المعايير والقواعد) ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية، 2007 .

- تمثل تكلفة المخزون المباع عنصرا هاما في قائمة الدخل، لأنه يؤثر في نتيجة السنة المالية بالربح أو الخسارة و ذلك بسبب أي زيادة أو نقصان في الأخيرين بسبب عدم الثبات في إتباع طريقة معينة من طرق تقييم المخزون ويترتب عن ذلك ما يلي:¹
- ✓ عند تقييم المخزون بأكثر من اللازم يترتب عليه زيادة في الأرباح غير الحقيقية ، و قد يتم توزيع جانب منها و هي في الحقيقة توزيع لجانب من رأس المال و تكرار هذا الأمر يشكل خطورة على رأس مال المؤسسة .
- ✓ عند تقييم المخزون بأقل من اللازم يترتب عن ذلك نقص في الأرباح و عدم توزيعها على المساهمين مما يؤثر على صورة المؤسسة في سوق الأوراق المالية .
- تساعد عملية المراجعة على التعرف على الدقة في رقم المخزون الظاهر في القوائم المالية في نهاية السنة من حيث الدقة في حصر كميات عناصر المخزون والدقة في تحديد أسعار المخزون وطرق تقييمه والتعرف على طرق الجرد المتبعة .

2-4- صعوبات مراجعة عناصر المخزون

- تعد مراجعة المخزون أمر معقد، وعادة ما يستحوذ على معظم جهد ووقت المراجع نظرا للأسباب التالية:²
- يعد المخزون بوجه عام عنصرا هاما في قائمة المركز المالي
 - أن المخزون لا يشمل على عنصر واحد، بل يشمل على عدة أصناف
 - يقع المخزون في مواقع مختلفة مما يصعب الرقابة والجرد الفعلي
 - هناك بعض أصناف المخزون ذات طبيعة فنية وتقنية خاصة مثل التي تتواجد في مؤسسات صناعة الإلكترونيات والمجوهرات والمواد الكيميائية ، فقد يضطر المراجع إلى الاستعانة بخبير فني لمساعدته في عملية المراجعة
 - وجود العديد من طرق تقييم المخزون، وعادة ما تمثل ثغرة في مجال التلاعب الإداري

¹ نفس المرجع السابق ، ص 440 .

² ألفين أرينز و جيمس لوبك ، مرجع سابق ، ص 840 .

3-مراجعة حسابات الغير

3-1-تعريف حسابات الغير: عادة ما يتبادل أي كيان مع أشخاص يكونون من داخل المؤسسة كالشركات أو العمال، وقد يكونون خارجا عنها كالهيئات العمومية والخاصة والأطراف الأكثر تعاملًا مع الكيان الموردين والزبائن، وقد خص المشرع الجزائري هذه الفئة في النظام المحاسبي المالي بصنف خاص⁽¹⁾

وتتقسم هذه المجموعة إلى الحسابات التالية:

40 الموردون والحسابات الملحقة .

41 الزبائن والحسابات المحقة .

42 المستخدمون والحسابات الملحقة.

43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة .

44 الدولة والجماعات العمومية والهيآت العمومية والحسابات الملحقة .

45 المجمع والشركاء .

46 المدينون المختلفون والدائنون المختلفون .

47 الحسابات الانتقالية أوالمؤقتة .

48 الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا أو المؤونات .

49 خسائر القيمة عن حسابات الغير .

د / 40 الموردون والحسابات المرتبطة

فيما يلي اجراءات مراجعة بعض الحسابات الفرعية¹

د / 401 مورد السلع و الخدمات

تتمثل أهم إجراءات مراجعة هذا الحساب في الإجراءات التالية:

▪ المقارنة بين الحساب الرئيسي والحسابات الفرعية المتعلقة بالموردين

¹ www.infotechaccountants.com

- فحص كل الأرصدة المدينة لحسابات الموردين.
- المقارنة لمساعدة ميزان مراجعة الحسابات الفرعية المتعلقة بالموردين .
- مراقبة صحة القيود و التسجيل المحاسبي في يومية المشتريات.
- إجراء التسيير على الفواتير للتأكد من وجود قسيمة الطلبية، التسليم والاستقبال .
- التحقق من الترقيم الداخلي لفواتير الموردين ، والتأكد من وجود كل الأرقام .
- التحقق من الأنظمة بمساعدة يوميات الخزينة .
- فحص الإثباتات المتعلقة بالمشتريات المسددة نقدا .
- التأكد من الإيصال المحصل من الموردين على أنه مدرج في الحسابات .
- إثبات أرصدة حسابات الموردين.
- إعطاء تفسير للتأخيرات الموجودة في القوانين عند الحاجة .
- إجراء فحص لحسابات الموردين المسددة .
- الطلب عند الحاجة كتابيا لتأكيد أرصدة الموردين

411 حسابات الزبائن

- مطابقة أرصدة الزبائن الفردية بالرصيد الإجمالي للزبائن الظاهر بميزان المراجعة .
- مراعاة وجود بطاقة خاصة لكل زبون .
- فحص الأرصدة الدائنة لحسابات الزبائن الفردية .
- مراجعة التسجيلات المحاسبية للفواتير في يومية المبيعات .
- المراجعة الحسابية لمبالغ ومعدلات الرسوم المطابقة (TVA) .
- مقارنة الفواتير مع أذونات الاستقبال والطلبات .
- مقارنة فواتير المبيعات النقدية مع الإيرادات الخاصة بها .
- طلب المصادقات من الزبائن أصحاب هذه الأرصدة .
- دراسة تطورات ديون الزبائن المشكوك فيهم.

- التحقق من تكوين مؤونات للزيائن المشكوك فيهم من صحة تقدير هذه المؤونات .

أوراق الدفع (د/403)

يجب أن يحصل مراجع الحسابات على كشف يوضح جميع البيانات المتعلقة بأوراق الدفع من واقع السجل التفصيلي لهذه الأوراق حسب الآتي :-

- التحقق من مطابقة البيانات الواردة في كشف أوراق الدفع مع البيانات الواردة في سجل أوراق الدفع .
- التحقق من مطابقة مجموع هذه الأوراق مع رصيد حساب أوراق الدفع في دفتر الأستاذ العام .
- يتم التحقق من رصيد أوراق الدفع عن طريق الاتصال المباشر بمن تكون تلك الأوراق في حيازتهم والذين يطلب منهم توضيح تاريخ الورقة ، تاريخ استحقاقها ، معدل الفائدة والضمانات المتعلقة بهذه الأوراق، ويجب التحقق من العمليات الأصلية التي ترتب عليها إصدار أوراق الدفع عن طريق الإطلاع على مستندات عمليات البضاعة أو الممتلكات التي حصلت عليها المنشأة مقابل تقديم أوراق الدفع _ كما يجب مراجعة القيود المتعلقة بإصدار أوراق الدفع مقابل بعض الأرصدة الدائنة المستحقة على المنشأة وذلك لتأجيل الدفع لمدة أطول من المدة المتفق عليها أصلاً .
- الإطلاع على أوراق الدفع المسددة ، ذلك لأن تلك الأوراق تمثل دليلاً على السداد .
- في حالة إيداع بعض الأوراق المالية في البنوك كضمان لأوراق الدفع يجب على مراجع الحسابات الحصول على شهادة من البنك توضح طبيعة هذا الإيداع ومن الضروري أن يقوم المراجع بمراجعة حسابات الفوائد عن السنة ، وكذلك الفوائد المستحقة والفوائد المدفوعة مقدماً .

أوراق القبض (د/413)

- مراجعة أوراق القبض من النواحي الشكلية القانونية والموضوعية .
- التأكد من التسجيل المحاسبي و المعالجة وفق المبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المعمول به في المؤسسة .

4-مراجعة حسابات الأموال المملوكة

فيما يلي إجراءات المراجعة الواجب القيام بها للتحقق من حسابات رؤوس الأموال للمؤسسات الفردية ، وشركات الأشخاص والشركات المساهمة .

أولاً: بالنسبة لرأس المال في المؤسسات الفردية

- التأكد من صحة نقل رصيد أول المدة وذلك من ميزانية العام السابق .
- مراجعة الإضافات التي تمت على رأس المال خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق صافي الأرباح أو عن طريق إضافة أموال جديدة، وفي الحالة الأولى يفحص المراجع حساب الأرباح والخسائر والمسحوبات للتأكد من صحة هذه الإضافات، وفي الحالة الثانية يراجع دفتر النقدية للتأكد من توريد هذه الأموال للخزينة أو البنك
- مراجعة عمليات تخفيض رأس المال التي تتم خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق الخسارة أو المسحوبات وفي هذا الصدد يفحص مراجع الحسابات حساب الأرباح والخسائر وحساب المسحوبات ودفتر النقدية للتأكد من قيد هذه المبالغ .

ثانياً: بالنسبة لرأس المال في شركات الأشخاص

- التأكد من صحة نقل رصيد أول المدة وذلك من ميزانية العام السابق .
- مراجعة الإضافات التي تمت على رأس المال خلال السنة سواء عن طريق صافي الأرباح أو عن طريق إضافة أموال جديدة .
- مراجعة عمليات تخفيض رأس المال التي تتم خلال السنة سواء كان ذلك عن طريق الخسارة أو المسحوبات
- الإطلاع على عقد الشركة للتعرف على حصص الشركاء في رأس المال والأحكام الخاصة بفوائده والمسحوبات وفوائدها ن ورواتب ومكافآت الشركاء ونسب توزيع الأرباح والخسائر للتأكد من تنفيذ هذه القواعد.

ثالثاً : بالنسبة لحقوق المساهمين في الشركات المساهمة

- الإطلاع على عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسي وذلك للتعرف على شروط عملية الاكتتاب والتخصيص ومقدار رأس المال المصدر والمكتتب فيه ونوع الأسهم المكونة لرأس المال .

- الإطلاع على محاضر الجلسات الهيئة العامة غير العادية وعلى محاضر جلسات مجلس الإدارة بهدف التعرف على القرارات التي صدرت عنهما.
- الإطلاع على قوائم الاكتتاب وصور خطابات التخصيص والتأكد من صحة إجراءات تخصيص الأسهم.
- تدقيق المتحصلات من عملية الاكتتاب في الأسهم مع إشعارات البنوك ومع ما تم تسجيله بدفاتر النقدية وسجل المساهمين
- فحص الأقساط المتأخرة على المساهمين والتأكد من اتخاذ المشروع للإجراءات القانونية الكفيلة بالمحافظة عليها والتأكد من أن عمليات التنازل عن الأسهم قد تمت في السوق المالي الذي تتم هذه العمليات تحت إشرافه.
- التأكد من أن القرارات الخاصة بزيادة رأس المال قد صدرت وفقاً للنظام الداخلي للشركة وللقوانين المعمول بها في الدولة ، وأن علاوة الإصدار قد تم ترحيلها إلي الحسابات الخاصة بها .
- التأكد من أن البيانات الخاصة برأس المال قد ظهرت بشكل واضح ودقيق في قائمة المركز المالي .

مراجعة الاحتياطات: (د/ 106)

- إجراءات المراجع للتحقق من الاحتياطات للتأكد من صحتها وذلك من خلال الآتي :
- يتأكد المراجع من صحة تطبيق القانون التجاري والقانون النظامي للشركة وذلك بالنسبة للاحتياطات الإلزامية فيتأكد من تطبيق النسبة الصحيحة ومن استعمال الاحتياطي في الأغراض المخصصة له .

التحقق من علاوة الإصدار 103

- يسجل في هذا الحساب قيمة الفائض عن قيمة أسهم المؤسسة، أي المبلغ الزائد عن القيمة الاسمية عند التأسيس وحتى يتمكن المراجع من مراجعة هذا الحساب ، عليه إتباع الخطوات التالية :
- التأكد من القرارات الخاصة بزيادة رأس المال.
 - التحقق من أن هذه القرارات قد صدرت وفقاً للنظام الداخلي للمؤسسة والقوانين المعمول بها.
 - التأكد من أن علاوات المساهمات والإصدار قد تم ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها
 - مراجعة كيفية حساب هذه العلاوات وتسجيلها المحاسبي

- الإطلاع على الكشوف التحليلية الخاصة بالمصروفات وكذلك الإيرادات التي يقوم بإعدادها المشروع في نهاية الفترة ومقابلتها مع الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام وفحصها انتقاديا للتأكد من صحة المعالجة المحاسبية للتسويات الجردية المتعلقة بالمصروفات والإيرادات وفق مبدأ الاستحقاق.

مراجعة نتيجة الدورة (د/12)

- الفحص الحسابي لحساب الأرباح والخسائر للتأكد من صحة النتائج سواء كانت ربح أو خسارة؛
- الفحص الإنتقادي عن طريق إجراء المقارنات بين صافي الربح أو الخسارة في نهاية الفترة مع السنوات السابقة وكذلك الربط بين كل عنصر لتحديد تأثيره على صافي نتيجة الأعمال.

5-مراجعة الحسابات المالية

مراجعة حسابات البنك (د/ 512)

مراجعة التسويات البنكية:

- التأكد من أنه يتم تجهيز تسويات بنكية شهرية لجميع حسابات البنوك.
- التأكد من أن التسويات البنكية يتم مراجعتها وإعتمادها من قبل شخص آخر مسؤول غير الذي أعدها.
- الحصول على عينة من تسويات البنوك من خلال القيام بالخطوات التالية:
- مطابقة الرصيد الدفترى الظاهر في التسوية مع حساب البنك في السجلات والأستاذ العام
- مطابقة الرصيد البنكي الظاهر في التسوية مع كشف الحساب الوارد من البنك.
- التأكد من صحة رقم حساب البنك الظاهر في التسوية مع رقم الحساب حسب كشف البنك.
- مطابقة الشيكات الموقوفة الظاهرة في التسوية مع سجل البنك لشهر التسوية ومع كشف البنك للفترة اللاحقة
- الإستفسار عن أية شيكات موقوفة في التسوية لفترة طويلة.
- بالنسبة للإيداع بالطريق تابعها إلي الشهر اللاحق في كشف البنك ، وإلى الشهر الحالي بالدفاتر.
- مراجعة كافة معلقات التسوية مع المستندات المؤيدة لها.

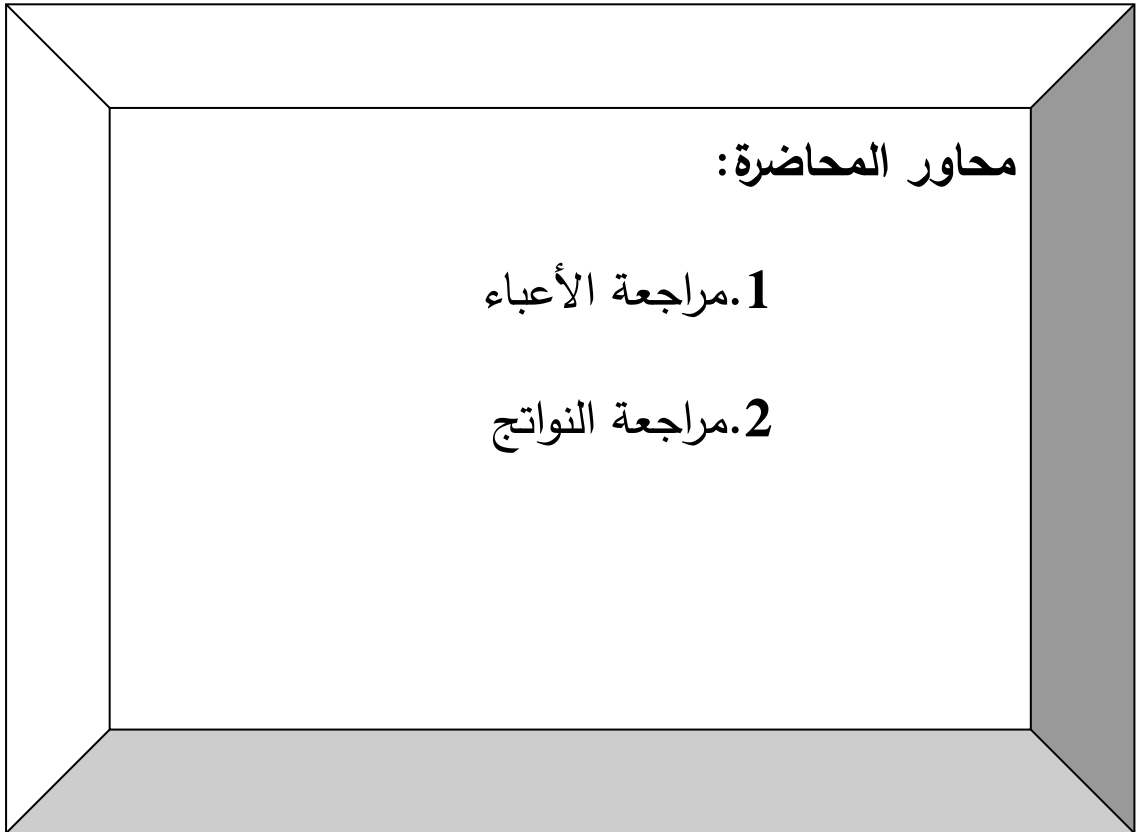
مراجعة حساب الصندوق (ح/53)

تتمثل في الإجراءات التالية:¹

- مطابقة رصيد النقدية أول العام مع رصيدها آخر العام السابق للتحقق من صحة الرصيد المنقول.
- تقييم لمعقولية المبالغ الموجودة بحوزة أمين الخزينة العامة حيث أن كبر حجم المبلغ عرضة لزيادة وإرتفاع المخاطر فيه.
- القيام بجرد مفاجئ للصندوق العام دورياً وفي أوقات مختلفة، وإعداد محضر بالجرد حسب النموذج المعد لذلك، ومطابقة الرصيد الفعلي مع يومية الصندوق ودون ملاحظاته في مذكرة خارجية.
- إذا ظهر خلال الجرد وجود شيكات في الصندوق يتم تسجيلها في النموذج الخاص بذلك مع مراقبة تواريخ هذه الشيكات ومقارنتها مع تعليمات الإدارة الصادرة في هذا الشأن.
- متابعة إيداع الشيكات التي ظهرت لك خلال الجرد إلي كشف حساب البنك لاحقاً.
- التأكد من إيداع المتحصلات النقدية في البنك أولاً بأول دون إستعمال لها.
- التأكد من أن التأمين علي أمين الصندوق العام وأمناء العهد كافي.
- التأكد من متابعة المسؤولين للتعليمات الصادرة إليهم من الإدارة فيما يتعلق بالنقد والشيكات.
- المراجعة المستندية عينة وافية من حساب الصندوق وإستعراض القيود المحاسبية الظاهرة في حساب الصندوق والتحري عن أي قيود غير إعتيادية أو ذات مبالغ مادية أو طبيعية غير مقبولة، ومراجعة عينة منها.
- القيام بجرد الصندوق العام فعلياً وتجهيز محضراً بذلك.
- التأكد من إقفال أرصدة العهد المستديمة في نهاية السنة.

¹ www.infotechaccountants.com

المحاضرة العاشرة: مراجعة حسابات التسيير



تمهيد:

سيتم في هذه المحاضرة التعرف على أهم إجراءات مراجعة حسابات التسيير والمتمثلة في حسابات الأعباء والنواتج.

1-مراجعة حسابات الأعباء:

1-1-تعريف الأعباء

تعرف الأعباء على أنها: "انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الدورة شكل تدفقات خارجة، أو نقص في قيمة الأصول، أو زيادة الالتزام والتي تؤدي إلى تخفيضات في الأموال الخاصة، ونجد ضمن الأعباء الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.¹

تتمثل حسابات هذه المجموعة في:²

60 المشتريات المستهلكة

61 الخدمات الخارجية

62 الخدمات الخارجية الأخرى

63 أعباء المستخدمين

64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

65 الأعباء العملياتية الأخرى

66 الأعباء المالية

67 العناصر غير العادية (الأعباء)

68 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

69 الضرائب عن النتائج وما يماثلها

¹ بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية، ج2، منشورات كليك، المحمدية، الجزائر، 2013، ص 254

² مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي

1-2- إجراءات مراجعة حسابات الأعباء

يمكن تلخيص أهم إجراءات مراجعة حسابات الأعباء في:

- الوثائق الثبوتية لمختلف العمليات
- التسجيلات المحاسبية وكذلك التسويات المحاسبية في نهاية الدورة
- ملاحظة دفاتر الجرد للمخازن
- تقارير أمين المخزن حول حركة المخزون
- الإطلاع على فواتير الكهرباء والوقود ومدى مصداقيتها مع الواقع والتأكد من عدم تضخيم الفواتير
- الإطلاع على شهادات التأمين ومدى تطابقها للأصل المادي القانوني
- الإطلاع على الكشوفات البنكية والإشعارات لتحديد المصاريف المالية
- الإطلاع على الوثائق القانونية تجاه الهيئات الإجتماعية

وسيتم التطرق لإجراءات مراجعة بعض الحسابات المتعلقة بالأعباء والتي نذكر منها مايلي:

60 المشتريات المستهلكة

تتمثل أهم إجراءات مراجعة هذا الحساب في النقاط التالية:¹

- مراجعة عمليات شراء المواد الأولية التي تتم في نهاية السنة المالية وبداية السنة المالية الجديدة للتحقق من ملكية المشروع لها ودخولها ضمن قوائم الجرد؛
- حضور لجنة الجرد الفعلي للمواد والإشراف عليها والتأكد من صحة هذه المواد بثمن التكلفة أو السوق أيهما أقل.
- مراجعة أجور الشهر الأخير من السنة المالية وكذلك أجور الشهر الأول من السنة المالية الجديدة وذلك لتحديد ما يخص السنة المالية فعلا من أجور
- تقييم نتائج العمل المباشر عن طريق مقارنة ساعات العمل المستفيد مع النتائج المحققة في ضوء معدلات الكفاية الإنتاجية الخاصة بعنصر العمل²

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل ، عمان ، 2007، ص ص302-304

² خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS، إثراء للنشر والتوزيع، 2008، ص ص121-122

- الإطلاع على مستندات المصروفات المختلفة لتحديد ما يخص التشغيل منها، وكذلك الإطلاع على مستندات المصروفات للشهر الأول من السنة المالية الجديدة لتحديد ما يخص السنة المالية من المصروفات؛

ح / 63 أعباء المستخدمين

عند الفحص يقوم المراجع بما يلي:

- التحقق من العلاوات والتعويضات الممنوحة والمنصوص عليها في الاتفاقية أو في القانون الأساسي.
- التحقق من كيفية حساب الرواتب و الأجور .
- مراجعة أوراق التنقيط و الإمضاء لعمال المؤسسة.
- المراجعة الحسابية لبطاقات وسجل الرواتب والأجور
- مراجعة التسجيل المحاسبي للأجور و مقارنته سجل الرواتب و الأجور .
- فحص القرارات المتخذة بشأن مبلغ الميزانية المخصص للنشاطات الإجتماعية ، الرياضية و الثقافية.
- مقارنة المبلغ المدفوع مع المبلغ المقبوض المسجل في الدفاتر المحاسبة لهيئة الخدمات الاجتماعية للمؤسسة

64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

- تتم بالإطلاع على كشوف الأجور و كذا تسجيلاتها المحاسبية ، ومقارنتها بالتصريحات السداسية لإدارة الضرائب، مع مبالغ الإشتراكات الشهرية في يومية الأجور و ماهو مصرح به لدى إدارة الضرائب
- تتم مراقبة هذا الحساب للإطلاع على التصريحات الدورية لرقم الأعمال المحقق باستثناء نواتج متنوعة ونواتج مالية.
- تتم مراقبة هذا الحساب بالإطلاع على الوثائق الجمركية و التأكد من هذه المبالغ التي قد تحملتها المؤسسة فعلا في إطار وارداتها من الخارج بالاعتماد على عقود الشراء نقوم بمراجعة ترتيبية الإدخالات المحاسبية

ح 65 أعباء عملياتية أخرى

- التأكد من شرعية الإمضاءات التي تحملها هذه الوثائق.
- فحص الوثائق التي تبرز المصاريف.
- مراجعة الحسابات الترتيبية ، وصحة المعالجة الحسابية.

ح / 66 أعباء مالية.

يتبع المراجع الخطوات التالية:

- تحليل المبالغ المسجلة في هذا الحساب والتأكد من وثائق إثباتها.
- فحص عقود القرض المالي وما يتضمنه من شروط.
- التحقق من العمليات الحسابية والتسجيل المحاسبي.
- التحقق من الضمانات الممنوحة للبنك.
- مراجعة كيفية حساب أقساط الفائدة.
- التحقق من معدلات الفائدة المطبقة.
- مراجعة جدول القرض.
- التحقيق من القيود المحاسبية المسجلة.

ح / 67 أعباء استثنائية

تتم مراجعة هذا الحساب بفحص الوثائق المسجلة.

مراقبة صحة المعالجة المحاسبية

68 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

تتلخص أهم واجبات المراجع عند مراجعة مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة في التأكد من كفايتها وعدالتها وثباتها ومراعاة الشركة للمبادئ المتعارف عليها عند التقويم والمعايير الدولية للمحاسبة وفيما

يخص مخصصات الإهلاك فيجب فحص قيمة الإهلاك ونسبته المطبقة ومراجعة بطاقات التثبيتات إن كانت مسجلة (دفتر التثبيتات، ويومية العمليات المختلفة،...) ¹

2-مراجعة حسابات النواتج:

2-1-تعريف النواتج

تعرف النواتج على أنها: "الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتمثل في التدفقات الداخلية أو الزيادة في قيمة الأصول، أو النقص في قيمة الخصوم التي نتج عنها زيادة حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات الشركاء." ²

2-2- إجراءات مراجعة حسابات النواتج

هناك تشابه إجراءات المراجعة بين حسابات النواتج والأعباء ويمكن تلخيص أهم هذه الإجراءات فيما يلي:

- يهتم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلق بها، ثم يهتم بالتعديلات الأساسية والتسجيلات المبدئية التي تخص الخصوم التجارية والخصوم المالية والتخفيضات ... إلخ.
- كما يجب أن تسجل خلال الدورة كل العمليات التي تمت فعلا عمليات البيع.
- مراجعة مستندية بما في ذلك مبيعات للعملاء، الضرائب والرسوم، الفواتير المسجلة في الدورة الحالية.
- مراجعة حسابية لكل مستند وترحيل في الدفاتر.

¹ أحمد قايد نور الدين، منهجية التدقيق، مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى ماستر في العلوم التجارية تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر،

بسكرة، 2011-2012، ص 159

² بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق، ص 204