

وهذا التعريف يتضمن ما يلي:

السلامة: يعني مطابقة القوائم المالية أو المحاسبية للقواعد القانونية و المعايير والإجراءات و المبادئ المتعارف عليها و الجاري العمل بها.

الصراحة: تعني التطبيق بحسن النية لتلك القواعد انطلاقاً من المعرفة التي للمسؤولين عن الواقع للعمليات وأهميتها.

التعريف الرابع¹: فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً منظماً، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة.

تعريف المراجعة الجمعية المحاسبية الأمريكية²: "هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسابرة هذه المعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية".

من خلال هذا التعريف نستخلص النقاط التالية:

- المراجعة هي عملية منتظمة و ممنهجة، وتقوم على تقييم موضوعي خالية من ذاتية المراجع.
- تكون النتائج المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة مبررة بمجموعة من الأدلة والقرائن.
- يتم توصيل نتائج المراجعة إلى الأطراف المعنية.

¹ شعباني لطفي. المراجعات الداخلية ومساهمتها في تحسين التسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز تابع للنشاط التجاري مجمع سوناطراك، دورة مقبوضات مبيعات، 2003، ص29.

² عبد لافتاح الصحن ومحمد سمير الصحن، أسس المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004، ص28.

تعريف منظمة العمل الفرنسي¹: "المراجعة هي عبارة عن مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات للتقييم و التقدير ومصداقية و فعالية النظم و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم".

و من هذا التعريف نستخلص نقطتين أساسيتين:

- عملية المراجعة تنفذ من طرف شخص مهني.
- يقوم هذا الشخص بتقييم مدى صدق و فعالية مختلف الأنظمة و الإجراءات التي تنتج المعلومات باستخدام تقنيات و أدوات مختلفة.

■ أنواع المراجعة:

1- من حيث نطاق عملية المراجعة²:

نتطرق إلى نوعين من عملية المراجعة

❖ المراجعة الكاملة:

كانت المراجعة قديما و حتى عهد قريب تتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر و السجلات و ما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء و التلاعب و الغش أي تدقيق كامل تفصيلي، إذ كانت المشاريع صغيرة و عمليات قليلة و كنتيجة لتطور ميادين الصناعة و التجارة و ما يصاحبها من تعدد المشاريع و كبر حجمها أصبح التدقيق مستحيلا و مكلفا و غير عملي لما يتطلبه من جهد كبير و وقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري و قد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية و أدواتها و تحقيق نظام دقيق متين لها، حيث أصبحت كمية الاختيارات و حجم العينة تتوقف على مدى مكانة و دقة أنظمة الرقابة الداخلية.

¹ أحمد حجاج، كمال الدين سعيد. المراجعة بين تنظيم و تطبيق، سنة 2007، ص 26.

² راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 19.

❖ المراجعة الجزئية:

هي العمليات التي يقوم بها المدقق و تكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص حسابات المخازن و التأكد من جرد المخزون و يهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن خطوات التي اتبعت و النتائج التي توصل إليها الفحص و لا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية و مدى دلالتها للمراكز المالية و نتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، و يجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوبة القيام بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.

2- من حيث حتمية القيام بالمراجعة¹:

يُجد فيها نوعين :

❖ المراجعة الإلزامية: تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجبر و الإلزام و من تم يمكن الجزاء على

المخالفين لأحكامها و كذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا لقواعد و نصوص و إجراءات المنصوص

عليها و على المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.

وفي ضوء هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة

و ضرورية كما أنه لا يجب وضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى و لو كانت هذه

القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، و في صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر

مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤولا إذا ما رضخ لهذه القيود.

❖ المراجعة الاختيارية: في حقيقة الأمر إن مراجعة الحسابات الاختيارية و تقرير القيام بها يرجع إلى

أصحاب المؤسسة أنفسهم و إلى غيرهم من أصحاب المسألة و المصلحة فيه، و بناءا على ذلك فإن

¹ راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

عملية تعيين مراجع الحسابات في المشروعات الفردية أو شركات الأشخاص يرجع إلى أصحاب المؤسسة.

3- من حيث القائم بعملية المراجعة¹:

وتنقسم المراجعة حسب هذا التقسيم إلى نوعين أساسيين هما: المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

❖ **المراجعة الداخلية:** هذه المراجعة تقوم بها مصلحة توجد بداخل المؤسسة، و لها حرية الحكم و الاستقلالية في التصرف، فالمراجعة الداخلية تخول لها مهام التقييم والمراقبة و التطابق و التحقيق، كما أن عمل المراجعة الداخلية دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة أما عن الأهداف الأساسية و التي تسهر عليها المراجعة الداخلية فهي تتمثل في: التأكد من السير الحسن لإجراءات الرقابة الداخلية.

- التحقق من صحة المعلومات و احترامها للقوانين.

- انسجام العمليات و احترامها للقوانين.

- فعالية نظام الرقابة الداخلية.

❖ **المراجعة الخارجية:**

وهي المراجعة التي تتم من طرف مراجع خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، بحيث يكون مستقلا عن إدارتها، و تتمثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صحة و سلامة القوائم المالية و المعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة.

¹ بلخيص ، المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص 15.

4- من حيث وقت عملية التدقيق:

يتضمن نوعين:

❖ **التدقيق النهائي:** يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمنشأة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت وقيود التسوية قد أجريت و القوائم المالية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر و التغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

❖ - **التدقيق المستمر:** يقصد به قيام عملية التدقيق و الفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق و فحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات و إقفال الدفاتر.

يتم هذا النوع و يسير وفق برنامج مرسوم يعده و يجهزه المدقق على ضوء دراسته و تقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.

5- للمراجعة أنواع أخرى:

❖ **المراجعة المالية:** يتعلق هذا النوع بفحص أنظمة الرقابة الداخلية و سجلات المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع و عن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المشروع.

❖ **مراجعة العمليات:** هذا النوع من المراجعة و الذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة و يزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحليل و اقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات و تطوير المؤسسة، و بتعبير آخر فإن مراجع العمليات تعدى النواحي المالية لتشمل جميع العمليات التي هو بصدد دراستها.

فمراجعة العمليات تركز على مراجعة الكفاءة و الفعالية، ويشمل نطاقها على النقاط التالية:

- تقييم الهيكل التنظيمي للمؤسسة ككل أو أحد أقسامها.
- اختيار الخطط و السياسات المنتهجة.
- تقييم مدى كفاءة الموارد البشرية و المادية المستخدمة في تنفيذ العمليات.

❖ المراجعة الجبائية:

فهو المراجعة التي تقوم المؤسسة هي بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، فهي عبارة عن عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة إذ تعمل على تكليف إما جهة خارجية أو جهة داخلية، خلية المراجعة الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة إذ يكفي هنا المراجع بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية.

❖ المراجعة الاجتماعية:

التأكد من أن المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة و الأهداف العامة اتجاه البلد الذي تعمل به. وهي عبارة عن فحص و تقييم الأداء الاجتماعي و مساهمته للمشروعات في الرفاهية العامة للمجتمع.

الفرع الثاني: معايير المراجعة¹:

يمكن اعتبار المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات و الأهداف التي يعمل على تحقيقها، فالمعايير التي سنتطرق إليها كنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم عن مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع فمعايير المراجعة تمتاز بعدم التغيير و الثبات النسبي.

¹ دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية، بسكرة، مقدمة لنيل شهادة ماجستير تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، سكيكدة ، 2007، ص 24.

ويمكن سرد الأهداف المنتظرة من المعايير الموضوعية فيما يلي:

- إرشاد المراجع أثناء قيامه بعمله.
- كيفية تنفيذ عملية المراجعة مع تحديد نوع العمل الذي يقوم به المراجع.
- تحديد مسؤولية المراجع نتيجة قيامه بالفحص.

✓ المعايير العامة للمراجعة :

وتتعلق هذه المعايير بالتكوين العلمي و العملي للشخص المسندة إليه مهمة القيام بعملية المراجعة بحيث يجب أن يكون مهني ملم بإجراءات المراجعة لذلك. يطلق عليها اسم المعايير العامة أو الشخصية و هي في حد ذاتها تنقسم إلى ثلاثة جوانب:

➤ التدريب و الكفاءة (التأهيل العلمي و العملي):

اللازم لمراجع الحسابات يشمل منهاجا علميا موسعا تليه دراسة مهنية شاملة في المحاسبة و المواد المرتبطة بها، و يتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة و المداومة و الإطلاع على المجالات المهنية و النشرات و البيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية و الرسمية التي تعنى بالمحاسبة كما ينطوي التدريب على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات و الندوات التي تعقدها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة بالنسبة لمن يزاولون هذه المهنة ينبغي أن تكون مثل المداومة بمثابة واجب يلتزمونه للقيام بتحديث معرفته العلمية و العملية، وهذا يتيح له كذلك مواكبة آخر المستجدات المهنية.

➤ الاستقلالية و الحياد:

وذلك حتى يكون للرأي الذي يبديه قيمة أو ينال ثقة المستخدمين لهذه القوائم و التقارير حيث لا قيمة للرأي الذي لا يصدر من شخص لا يتمتع بالاستقلالية لذلك يجب أن يكون الشخص الذي يقوم بعملية

المراجعة مستقلا ، و يجب أن يبدو أيضا في نظر المستخدمين للتقارير التي يصدر بشأنها رأيه أنه مستقل وغير متحيز فاستقلاليتها هي التي تحظى لرأي المراجع قيمته و بالتالي تخلق الطلب على خدمات المهنة.

➤ معيار العناية المهنية من طرف المراجع:

و يعني معيار العناية المهنية هو أن يقوم المراجع ببذل الجهود المنافسة و الممكنة من البداية في عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها انطلاقا من كون المراجع لا بد أن يستوفي المعيارين السابقين المتمثلين بالتأهيل العلمي والعملية و الاستقلال في أداء مهامه.

✓ معايير العمل الميداني:

تتعلق أساسا بكيفية التخطيط للمهنة و تنفيذها بالفعالية اللازمة و يشمل الجوانب التالية:

- 1- يجب أن يخطط العمل الميداني تخطيطا مناسباً و دقيقاً.
- 2- يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل واف و مفصل.
- 3- يجب الحصول على أدلة و براهين كافية و مقنعة بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية.

➤ -التخطيط للمراجعة و الإشراف على عمل المساعدين:

إن أي عمل يجب القيام يكون مخططا مسبقا و لهذا فإن التخطيط السليم لعملية المراجعة يعتبر العمود الفقري لها، كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها. و يأخذ في عين الحسبان الإمكانيات المتاحة و الوقت الذي يجب استغراقه لتحقيق هذه الأهداف. و يعتبر هذا المخطط كأداة لقياس الأداء لعملية المراجعة من خلال مقارنة الأداء المنجز مع الأداء المخطط مسبقا، و كذا إمكانية تحديد الانحراف و محاولة معالجته فهو الدليل الموحد لعملية المراجعة من خلال احتوائه على ما يجب القيام به و تحديد الفترة الزمنية لذلك و توقيت البدء و النهاية من عملية المراجعة و تحديد المراجع المسندة اليه المهام و مساعدته.

➤ الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة من أهم المحددات النوعية المراجعة التي يتم تبنيتها للوصول إلى الأهداف المتوخاة منها، وذلك بالاعتماد على نوعية و مصداقية المعلومات الناتجة عن هذا النظام. فهو يعكس مصداقية المعلومات الواردة عنه لدى الأطراف الطالبة لها.

➤ أدلة المراجعة الكافية:

تعتبر الحاجة قوية إلى توفر الأدلة التي تثبت الحقائق و تدعم وجهات النظر لأن التحقق من أهم العناصر الجوهرية في المراجعة، و من هنا اتجهت المراجعة إلى دراسة الأدلة المختلفة التي تناسب الحاجة المعنية إليها. فيمكن القول أنه يجب الحصول على أدلة قوية و كافية خلال الفحص و الملاحظة لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الدراسة.

✓ معايير إعداد التقارير:

حيث يجب أن يحتوي تقرير المراجع على إيضاحات حول القوائم المالية المعنية بالمراجعة و المعتمد عليها لإبداء الرأي حولها.

➤ إعداد التقارير المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

إن المبادئ المحاسبية في الأصل يتم اقتراحها من طرف المختصين و هيئات و يتعاقد عليها مع مستعملي القوائم المالية، بحيث يجب أن تصنف هذه المبادئ بالقوة القانونية فلا تحظى البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول إلا إذا ثبتت أنها مطابقة للمبادئ المحاسبية المتفق عليها لذلك يقوم المراجع بإبداء رأيه في المبادئ المحاسبية و مدى تطبيقها من طرف المؤسسة.