



مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان:

محاضرات في المراجعة المحاسبية والمالية

تخصص: محاسبة وتدقيق

موجهة لطلبة: ماستر 1

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

من إعداد الدكتور(ة): بلقاسمي فضيلة

فهرس المحتويات :

الصفحة	العنوان
23 – 05	1. مفاهيم عامة
05	1.1. مفهوم المراجعة
06	2.1. التطور التاريخي للمراجعة
07	3.1. أهمية وأهداف المراجعة
14	4.1. أنواع المراجعة
19	5.1. المراجعة في الجزائر
29 – 24	2. معايير المراجعة الخارجية
24	1.2. المعايير العامة
27	2.2. معايير العمل الميداني
27	3.2. معايير التقرير
40 – 30	3. منهجية المراجعة
30	1.3. أهداف المراجع
34	2.3. المسلك العام
37	3.3. الأدوات والوسائل المستعملة في المراجعة
46 – 41	4. أدلة الإثبات في المراجعة
41	1.4. أنواع أدلة الإثبات
43	2.4. وسائل الحصول على أدلة الإثبات
45	3.4. العوامل المؤثرة على حجية الدليل

72 – 47	5. مراجعة عناصر القوائم المالية
48	1.5 مراجعة الأموال المملوكة
49	2.5 مراجعة الأصول غير الجارية
56	3.5 مراجعة المخزونات
60	4.5 مراجعة الحقوق والديون
66	6.5 مراجعة الأعباء والنواتج
79 – 73	6. أسئلة وحالات تطبيقية

المقدمة:

إن تطور الاقتصاد وتزايد حاجات المجتمع أدى إلى ظهور مؤسسات أموال كبيرة، صاحبها انفصال في ملكية هذه المؤسسات عن إدارتها وتوسع الفجوة بين الإدارة نفسها ومستوياتها الإدارية المختلفة، وهذا ما أظهر حاجة أصحاب المؤسسات لمدى كفاءة إدارتها في أداء وظائفها وتقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة والاستغلال الأمثل لمواردها، وأدى ذلك إلى ظهور المراجعة كأداة رقابية فعالة في يد الملاك أو المساهمين بغرض مراقبة من أوكلت لهم إدارة تلك المؤسسات.

وباعتبار مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة هي المرآة التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج نشاطها خلال الدورة المالية، فإن المراجعة تعتبر الوجه المكمل للعمل المحاسبي والمالي لأنها تعكس مدى صدق وصحة موضوعية النتائج لذلك العمل في نهاية الدورة المالية (أي القوائم المالية الصادرة عن النظام المحاسبي). وبذلك تتركز مهمة المراجع في عملية فحص ومراجعة نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.

وتكمن طبيعة مهمة المراجع داخل المؤسسة في ارتكازها على تحليل واختبار القوائم المالية للوقوف على مدى صدق وشفافية وعدالة المعلومات المالية، وترجمة نتيجة تحليله وما توصل إليه في شكل تقرير يقدم إلى السلطات العليا للمؤسسة من أجل تعزيز ثقتهم بجودة المعلومات المالية من عدمها.

وضمن هذه المطبوعة حاولنا تبسيط مجمل المفاهيم المتعلقة بالمقياس وتعريف الطلبة بعلم المراجعة وأهميته والمعايير التي تحكمه والتي تلقى قبولا عاما، بالإضافة إلى دراسة أدلة الإثبات في المراجعة وكذا طرق وإجراءات مراجعة عناصر القوائم المالية بهدف تكوين الطالب ليتمكن من القيام بالمهمة وإنجازها بأداء مقبول، وأن يكون التحصيل خلال الزمن المتاح مفيدا. وذلك من خلال إتباع الخطوات المذكورة في البرنامج الوزاري والمتضمن للمحاور الآتية:

✓ مفاهيم عامة؛

✓ معايير المراجعة الخارجية؛

✓ منهجية المراجعة؛

✓ أدلة الإثبات في المراجعة؛

✓ مراجعة عناصر القوائم المالية؛

✓ أسئلة وحالات تطبيقية.

1. مفاهيم عامة:

تتعدد الوسائل والآليات الرقابية التي تساعد بشكل كبير على ضمان توليد معلومات محاسبية تتمتع بالمصداقية والموضوعية اللازمتين للتعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة المعنية، ومن بين هذه الوسائل نجد المراجعة بشقيها الداخلي والخارجي التي تتضمن طرق وإجراءات تسمح باكتشاف الأخطاء والانحرافات المحتملة وقوعها كذا التأكد من صحة العمليات.

ويعد هذا العلم محصلة للعديد من التجارب التي وقف عليها المراجعون عبر العصور باعتبار أن هذا النشاط قديم قدم الزمان، ولعل الحضارة اليونانية والمصرية خير دليل على الممارسات التي تمت تحت مسمى مراجعة للبيانات المالية التي يقدمها المحاسبون.

ولعل هذا النشاط بتطوره عبر الزمن لم يتوقف عند حد مراجعة البيانات المالية، بل تعدى ذلك ليفحص جميع الأنشطة داخل المؤسسة كشرط لاستيفاء عملية الحكم على قانونية وسلامة البيانات المالية والصورة الوافية لها، وبذلك ظهرت أنواع عديدة لهذا النشاط كمراجعة الإنتاج، المبيعات، المشتريات، الموارد البشرية ... الخ التي تتم على الوظائف التشغيلية للمؤسسة، وكل هذه الأنواع جاءت بعد ظهور النوع الأصلي ألا وهو المراجعة المحاسبية والمالية.

1.1. مفهوم المراجعة:

لقد تم تعريف المراجعة من طرف مختلف الهيئات المهنية من بينها الجمعية المحاسبية الأمريكية للمراجعة، منظمة العمل الفرنسي للمراجعة ومصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي والتي سنتطرق إليها على النحو الآتي:

✓ عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف

المعنية.¹

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية -، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2006، الجزائر، ص 09.

✓ كما عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها "طريقة منهجية تتم من طرف مهني باستعمال مجموعة من تقنيات تقييم المعلومات بهدف إصدار حكم معلل ومستقل بإتباع معايير التنظيم وكذا تقدير مصداقية وفاعلية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".¹

✓ كما نجد أن مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي أنه قد عرف المراجعة على أنها: "فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصادقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما".²

ومن خلال التعاريف السابقة التي تم التطرق إليها يمكن صياغة تعريف بسيط للمراجعة على أنها عملية فحص انتقادي منظم للقوائم المالية، بغرض إبداء رأي فني محايد حول مدى سلامتها وصحتها وشرعيتها، حيث يقوم به شخص مؤهل ومستقل.

2.1. التطور التاريخي للمراجعة:

نشأت المراجعة منذ العصور القديمة الأولى، حينما دعت الحاجة إلى تدوين الحسابات. حيث أشارت السجلات والآثار إلى ما يفيد بأن المصريين القدماء، اليونان والرومان قد استخدموا أساليب مبسطة في مراجعة الموارد العامة للدولة،³ وبعد صدور كتاب "نظرة عامة للحساب والهندسة والنسب" للعالم الرياضي *Luca Pacioli* سنة 1494م والتي أعتبرت حينها نقطة تحول في تاريخ المحاسبة،⁴ فقد ازدادت أهمية الحاجة إلى المراجعة وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة وذلك لحاجة ملاك المؤسسة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كيفية إدارة المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة.⁵

¹ J.c Becour et H.Bouquin, Audit Opérationnel, Economica, 2^e édition, 1996, Paris, p 12.

² Bernard Germond, Audit financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, Dunod, 1^{er} édition, 1991, Paris, p 28.

³ أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، دون ناشر، 2008، دون بلد، ص 02.

⁴ باسمة فالخ النعيمي، المحاسبة المالية، دار الكتاب الجامعي، الجزء الأول، 2012، صنعاء، ص 15.

⁵ حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008/2007، الجزائر، ص 137.

ونتيجة لهذه التطورات ظهرت أول منظمة مهنية للمراجعة في العالم ببريطانيا سنة 1845م، ثم لحقت بها كل من:¹

✓ كندا التي ظهرت بها أول منظمة مهنية للمراجعة سنة 1880م؛

✓ فرنسا سنة 1881م؛

✓ الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882م؛

✓ ألمانيا سنة 1896م؛

✓ أستراليا سنة 1904م؛

✓ فنلندا سنة 1911م.

وفي ظل تزايد المساعي الدولية من أجل وضع معايير موحدة لمهنة المحاسبة والمراجعة فقد تم إنشاء اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة سنة 1973م (IASB)، وكذا الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1977م.²

3.1. أهمية وأهداف المراجعة:

1.3.1. أهمية المراجعة:³

تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لا غاية، فهي وسيلة تخدم جهات كثيرة، لذلك تختلف أهميتها حسب الجهة المستفيدة منها على النحو الآتي:

✓ **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة اعتمادا شبة كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، مراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات تمت مراجعتها من قبل هيئة فنية محايدة، وبالتالي فإن مصادقة المراجع على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من

¹ عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي، الجزء الأول، 2009، صنعاء، ص 15.

² فانتح سردوك، محاضرات في مقياس تقنيات المراجعة والتدقيق، مطبوعة بيداغوجية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2016/2015، الجزائر، ص 06.

³ زهير الدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، 2010، عمان، ص 15.

الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح للحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

✓ **المستثمرون:** أدى ظهور المؤسسات والمصانع الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية ومع توسع شركات الأموال وانفصال الملكية عن إدارة المؤسسة، ظهرت الحاجة الماسة إلى تعيين مراجع قانوني مستقل ومحيد. بحيث يطمئن المستثمرين سواء الحاليين أو المحتملين بأن أموالهم قد تم استثمارها بطريقة تضمن لهم المردودية المسطر لها.

✓ **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** تعتمد هي الأخرى على القوائم المالية التي تمت مراجعتها عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية. حيث تعتبر نتائج تحليلها للقوائم المالية التي تمت مراجعتها، من أهم المعايير المحددة لقبول طلبات المؤسسات من عدمه.

✓ **الزبائن:** اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

✓ **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض، كمراقبة النشاط الاقتصادي ورسم السياسات الاقتصادية للدولة وفرض الضرائب. ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون كشف موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة.

بالإضافة إلى الجهات المذكورة سابقا، توجد جهات أخرى تمثل لها المراجعة أهمية بالغة، نذكر منها على سبيل المثال نقابات العمال، والتي تعتمد على القوائم المالية المراجعة في مفاوضاتها مع الإدارة في المسائل المتعلقة بحقوق العمال، كما نجد أن الموردون يعتمدون عليها كذلك في تحديد المخاطر التي تحول دون تحصيلهم لحقوقهم.

كما نلاحظ أن لكل جهة من الجهات المذكورة أنفأ، لها مبتغى من مراجعة القوائم المالية بغض النظر على استعمالها لها، وهو صدقها وعدالتها.

2.3.1. أهداف المراجعة:¹

بالنظر للتطورات التي شهدتها المراجعة، فقد صاحب ذلك التطور تطورا فيما يتعلق بالأهداف أيضا وهناك من يرى أن الأهداف الحقيقية للمراجعة على المستوى العالمي تمد في ارتباط وثيق مع مدى مستوى التحقق والفحص وأهمية الرقابة الداخلية بتراط ثلاثي، راجع بحسب المفاهيم المختلفة إلى التطور التاريخي بين هذه العناصر الثلاث، ويمكن توضيح ذلك التطور في الجدول الآتي:

الفترة	أهمية الرقابة الداخلية	مستوى التحقق والفحص	الهدف من المراجعة
الأولى	قبل سنة 1850م	عدم الاعتراف بها	اكتشاف التلاعب والاختلاس
الثانية	من سنة 1851م إلى سنة 1905م	عدم الاعتراف بها	اكتشاف التلاعب، الاختلاس والأخطاء
الثالثة	من سنة 1906م إلى سنة 1933م	اعتراف سطحي	تحديد مدى صحة وسلامة الميزانية واكتشاف الأخطاء والتلاعبات

¹ محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية -دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016/2017، الجزائر، ص 19 - 22.

الرابعة	من سنة 1934م إلى سنة 1940م	بداية الاهتمام بها	مراجعة اختبارية	تحديد مدى صحة وسلامة الميزانية واكتشاف الأخطاء والتلاعبات
الخامسة	من سنة 1941م إلى سنة 1960م	اهتمام وتركيز قوي	مراجعة اختبارية	تحديد مدى صحة وسلامة الميزانية
السادسة	من سنة 1961م إلى سنة 2001م	اهتمام وتركيز قوي	مراجعة اختبارية ومراجعة حسب الوضع	التأكد من مصداقية القوائم المالية والتأكد من صحة المعلومات المالية
السابعة	من سنة 2002م إلى سنة 2008م	التركيز على كفاءتها	مراجعة عينية عشوائية	التأكد من شفافية القوائم المالية وتحديد مدى عدالة وشفافية القوائم المالية
الثامنة	من سنة 2009م إلى سنة 2018م	التركيز على كفاءتها وجودتها	مراجعة اختبارية عينية عشوائية	التأكد من صحة ومصداقية القوائم المالية والتأكد من عدالة المعلومات المالية

الجدول رقم 01: تطور أهداف المراجعة

يتضح من الجدول أن الهدف من المراجعة مع نهاية القرن الثامن عشر وبداية القرن التاسع عشر كان في فحواه يهدف إلى اكتشاف الغش والأخطاء بطبيعة مجردة من معطيات وأساليب حديثة، الأمر الذي كان يصعب من مهمة المراجعة آنذاك لاعتماده على العمل اليدوي والالتزام بالمراجعة التفصيلية. لكن مع ظهور الرقابة الداخلية أصبحت أهداف المراجعة تتغير بين الحين والآخر بالنظر للآزمات والأحداث المتسارعة في عالم المال والأعمال، ذلك لأن أهمية الرقابة الداخلية مع ظهورها كانت متدنية لكن بمجرد تطويرها وتحويلها إلى جهاز إداري قائم بذاته، ازدادت أهميتها لتصل إلى مستوى الضرورية في عمل المراجع الذي ينطلق منها في تحديد نوع المراجعة الواجبة لتحقيق الأهداف المنتظرة، والتي تنوعت بتنوع الوسائل المالية والتصنيفات المؤسسية التي واكبت الفترة المعاصرة في ظل الثورات الصناعية والتغيرات.

وفي مطلع القرن الحادي والعشرين شهد عالم الاقتصاد عدة أزمات اختلطت فيها أهداف المراجعة بين الحقيقية والإسمية، بالنظر لما أصاب المجتمع المالي من هزات وجهت فيها أصابع الاتهام في كل مرة للمراجعين بالحديث عن تقصيرهم في عملهم وعدم التزامهم بالقواعد اللازمة والمعايير المحددة لاكتشاف الأخطاء، الغش والتلاعبات في شق الإهمال بين الضعف وعدم تحري الجدية للاجتهاد في شق عدم التحلي بالنزاهة والتواطؤ في تشويه المعلومات المالية الحقيقية بمغالطات مقصودة.

لنجد أن تحقيق أهداف المراجعة دخل مرحلة جديدة تعتمد على التركيز على المعلومة المالية ومدى جودتها من خلال قطع سبل الغش والتلاعب في كافة أطرافه من محاسبية إبداعية على سبيل المثال، منها:

✓ **الأهداف العامة للمراجعة:** أثرت العديد من القضايا في المحاكم البريطانية المنددة بقصر المراجعة على توفير الضمان اللازم للمستثمرين، كما واجهت الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1932م موجة من الانتقادات على غرار قضية أن المراجعين يعبرون عن رأيهم فقط دون إعطاء ضمان فالميزانية وجدول حسابات النتائج لا تعرضان بعدالة.

أمام هذه الانتقادات قام الكونجرس بتعديلات على قانون الأوراق المالية سنة 1933م،

لتضاف لأهداف المراجعة ثلاث أبعاد أخرى في حلة جديد هي:

❖ نطاق المراجعة لكشف الأخطاء؛

❖ الخصائص الجوهرية لاستقلالية عملية المراجعة؛

❖ تعزيز مسؤولية المراجعين.

كما يمكن توضيح هذه التطورات كالآتي:

❖ أنواع المراجعة؛

❖ أنواع التقارير؛

❖ المراجعة الداخلية؛

❖ الرقابة الداخلية؛

❖ الاستقلالية.

لذلك صاحب تطور مهنة المراجعة تطورا ملحوظا في أهدافها، اعتمادا على مستوى

التحقق ومدى الفحص أو تأكيد الاعتماد على نظام الرقابة (تعيين مستوى الرقابة الداخلية،

تحديد مستوى استقلالية المراجع الداخلي).

لكن من وجهة نظر مختلفة في تحديد أهداف المراجعة انطلاقا من الفترة المهنية 1961م

إلى غاية اليوم بحسب الباحثين، فقد أضيفت أهداف للمراجعة تتمثل أهمها في الآتي:

❖ مراقبة الخطط ومتابعتها للتعرف على ما تحقق من أهداف ودراسة الأسباب التي

حالت دون الوصول للأهداف المحددة إذا كان ذلك؛

❖ تقييم نتائج الأعمال بالنسبة للهدف.

في حين أن الأهداف العامة عند البعض الآخر تمثل الغايات المرجوة من نشاط معين،

يتمثل الهدف الرئيسي في التعبير الصادق عن الرأي حول القوائم المالية المعدة عن هذا

النشاط، وهذا الرأي يتم التوصل إليه بعد إجراءات طويلة استنباطية وأحكام منطقية بغرض

تكوين هذا الرأي الملزم بتحقيق أهداف المراجعة الأساسية الملخصة للمراجعة والتحقق من العناصر الآتية:

- ❖ دقة وصحة عرض القوائم المالية؛
 - ❖ شرعية وصحة العمليات المالية التي تمت خلال الفترة؛
 - ❖ ملكية عناصر النشاط المختلفة وتقييمها في القوائم المالية؛
 - ❖ الوجود المادي لهذه العناصر المملوكة.
- ✓ الأهداف الخاصة للمراجعة: تمثل هذه الأهداف الوسيلة التي تتحول بها معايير المراجعة إلى إجراءات المراجعة للمراجع، وتتحدد كالاتي:
- ❖ الشمولية: تقاس الشمولية على مقدار التعبير الحقيقي على كل الأحداث المالية المصاحبة لفترة المراجعة؛
 - ❖ الوجود والتحقق: حقيقة توفر جميع العناصر الواردة في جوانب الميزانية من أصول وخصوم؛
 - ❖ الملكية والمديونية: التأكد من أن جميع العناصر الموجودة في الميزانية هي ملك للمؤسسة محل المراجعة، وأن المديونية تخص فقط المؤسسة؛
 - ❖ التقييم والتخصيص: تقييم وتخصيص الأحداث المحاسبية دون مبالغة ولا ازدواجية في التعامل مع عناصر الميزانية، كالاهلاك، المؤونة وشهرة المحل؛
 - ❖ العرض والإفصاح: يعتبر من الأهداف البالغة الأهمية باعتباره أساس قيام عملية المراجعة للوقوف على مدى صحة وصدق المعلومات المالية والوثائق المثبتة للحدث؛
 - ❖ التسجيل المحاسبي: تعتمد المراجعة في أولى خطواتها على فحص القوائم المالية بناء على ما جاء في الدفاتر والمستندات المحاسبية المكونة للحجة، كأداة وبرهان مثبت لشرعية عمل المراجع.

4.1. أنواع المراجعة:¹

تختلف أنواع المراجعة باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر العملية، وعليه يتم التصنيف بالاعتماد على أحد أو بعض العناصر الآتية:

- ✓ من حيث مجال المراجعة؛
- ✓ من حيث توقيت المراجعة؛
- ✓ من حيث الإلزام القانوني؛
- ✓ من حيث القائم بالمراجعة؛
- ✓ من حيث طبيعة المؤسسة؛
- ✓ من حيث أهداف المراجعة.

1.4.1. من حيث مجال المراجعة:

نميز هنا بين المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية، وهذا على النحو الآتي:

- ✓ **المراجعة الكاملة:** في هذا النوع من المراجعة لا توجد أي قيود على عملية المراجعة، حيث يكون للمراجع الحق في فحص جميع عمليات المؤسسة وأنشطتها وبياناتها دون استثناء، سواء نفذ ذلك بصورة شاملة أم أنه اقتصر لاعتبارات عديدة على فحص عينة من هذه العمليات. في ظل هذا النوع وكبر حجم المؤسسات وتشعب عملياتها، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختبار المفردات التي يقوم المراجع بفحصها بغية إصدار رأي في محايد حول جميع المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المراجع على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختباره.

¹ ختيم محمد العيد، محاضرات في مقياس المراجعة المالية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، دون تاريخ، الجزائر، ص 04 - 06.
بلقاضي بلقاسم، محاضرات في المراجعة المحاسبية والمالية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2016/2017، الجزائر، ص 15 و 16.
صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، المملكة الأردنية الهاشمية، الطبعة الأولى، 2016، عمان، ص 23.

✓ **المراجعة الجزئية:** في هذا النوع من المراجعة تكون هناك قيود على عمل المراجع، بحيث يقتصر عمله على جزء محدد من أنشطة المؤسسة وبياناتها ولا يتعداه، ومن هنا يمكن أن يكون في شكل فحص لغرض خاص في بعض الأحيان. ومن المهم تقييد هذا النوع من المراجعة بالعناصر الآتية:

❖ وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة؛

❖ إبراء ذمة المراجع من القصور والإهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه؛

❖ حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أو في البند المعهود إليه.

باعتبار المؤسسة نظام للمعلومات متكامل فإن المراجعة الجزئية قد لا تكون ذو فعالية كبيرة، حيث اكتشاف الخطأ أو الغش في بند معين يمكن أن يكون عند مراجعة بند آخر غير المعني بالمراجعة.

2.4.1. من حيث توقيت المراجعة:

نميز هنا بين المراجعة المستمرة والمراجعة النهائية، وهذا على النحو الآتي:

✓ **المراجعة المستمرة:** في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بمراجعة الحسابات والمستندات بصفة مستمرة، حيث يقوم بزيارات متعددة للمؤسسة محل المراجعة طوال الفترة التي يراجعها، ثم يقوم في نهاية السنة بمراجعة القوائم المالية، ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في مراجعة المؤسسات الكبيرة، حيث يصعب مراجعتها عن طريق المراجعة النهائية.

نشير إلى أنه في هذا النوع بأن الوقت الكافي للمراجع يساعد على التوسع في نطاق الفحص وزيادة حجم الاختبارات، وبالتالي المراجعة بشكل وافي، إلا أنه باعتبار أن اختبار المفردات يتم بصورة متقطعة سواء من يوم إلى آخر أو من جزء إلى آخر، فإن هذا الشكل قد يؤثر على مدى متابعة القائمين بالمراجعة لجميع الجوانب المرتبطة بمجال الفحص وخاصة منها التي تحتاج إلى فترات طويلة لإتمامها، وكذلك قد يترتب على ذلك السهو من جانب

المراجع خاصة فيما يتعلق بإتمام الاختبارات اللازمة للمفردات المختارة، مما قد يستغله العاملون بالمؤسسة لتحقيق بعض الأغراض الخاصة.

✓ **المراجعة النهائية:** في هذا النوع من المراجعة يكلف المراجع بالقيام بمثل هذه المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها، وبعد إجراء التسويات وتحضير القوائم المالية، وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقاً.

نشير إلى أن هذا النوع يحد من إمكانية تلاعب الموظفين بالمستندات والسجلات وكل ما يتعلق بالسنة المالية الماضية من معالجة للبيانات المحاسبية والقوائم المالية الختامية، باعتبار أن المعلومات التي تصب عليها المراجعة تعود إلى سنة مالية انتهت، غير أن اكتشاف الأخطاء والتلاعب بعد انتهاء السنة المالية قد يترتب عليه عدم إمكانية معالجة ما تم اكتشافه.

3.4.1. من حيث الإلزام القانوني:

نميز هنا بين المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية، وهذا على النحو الآتي:

✓ **المراجعة الإلزامية:** هي المراجعة التي تفرضها التشريعات والقوانين والأنظمة السارية في البلد، ويكون مقروناً في حال عدم إجراءات بعقوبات، مثل مراجعة مؤسسات المساهمة، وهذا النوع من إلزامية المراجعة يأتي حفاظاً على حقوق المالكين واستثماراتهم وحقوق الدائنين.

✓ **المراجعة الاختيارية:** هي المراجعة التي تتم بطلب من أصحاب المؤسسة من غير إلزام قانوني، ويكون ذلك عادة في المؤسسات الفردية.

يمكن اعتبار المراجعة الاختيارية مساعدة للمراجعة الإلزامية، حيث يمكن للمراجع المعين إلزاماً الاستعانة بنتائج أعمال المراجع المعين اختياريًا، وهنا يستند إلى متطلبات نص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610.

4.4.1. من حيث القائم بالمراجعة:

نميز هنا بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وهذا على النحو الآتي:

✓ **المراجعة الداخلية:** تقوم به هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للمؤسسة، وذلك من أجل حماية أموال المؤسسة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمؤسسة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

غير أن الإشكال المطروح في هذا النوع من أنواع المراجعة هو أن المراجع الداخلي يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية، مع العلم أن الأول محتوي في الثاني وهنا يطرح مشكل الموضوعية، حيث لا يمكن للمراجع أن يقيم نفسه بنفسه، وعليه يتم وضع لجنة للمراجعة الداخلية دورها تقييم مسار المراجعة بفرعيه الداخلي والخارجي، وكذا وضع نظام تحسين الجودة في المراجعة الداخلية.

✓ **المراجعة الخارجية:** هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية. مع الإشارة إلى أن هذا النوع قد يكون إلزاميا كما قد يكون اختياريا.

وكربط بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، فإنه يمكن القول أنه بوجود المراجع الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمراجع الخارجي في صحة ومصدقية حساباتها ونتائج أعمالها. وهذا وفق العلاقة الواردة في نص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610.

5.4.1. من حيث طبيعة المؤسسة:

نميز هنا بين المراجعة العامة والمراجعة الخاصة، وهذا على النحو الآتي:

- ✓ **المراجعة العامة:** هي المراجعة التي تعني القطاع العام والمؤسسات العمومية الاقتصادية وذلك بمراقبتها ومراجعة عملياتها، وحاصة المالية والمحاسبية أين تتضح العلاقة الموجودة بين شركات تسيير المؤسسات والمصرف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- ✓ **المراجعة الخاصة:** هي المراجعة التي تعني القطاع الخاص والمؤسسات الخاصة سواء كانت ذات ملكية متعددة مثل مؤسسة مساهمة أو مؤسسة تضامن أو مؤسسة ذات الشخص الواحد، أين يقوم بعملية المراجعة شخص طبيعي أو أكثر، ولكن تختلف العلاقة الموجودة بين المؤسسة والقائم بعملية المراجعة وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام.

6.4.1. من حيث أهداف المراجعة:

نميز هنا بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة العمليات، وهذا على النحو الآتي:

- ✓ **مراجعة القوائم المالية:** هي عملية فحص للقوائم المالية المعدة من طرف المسيرين والموجهة للمستخدمين من خارج المؤسسة، ويشرف على هذا النوع من المراجعة شخص مؤهل ذو خبرة ومستقل عن المؤسسة محل المراجعة، بهدف إبداء رأيه حول ما إن كانت القوائم المالية تقدم صورة عادلة وصادقة عن أداء المؤسسة ووضعها المالي. بالإضافة إلى الالتزام بالمتطلبات التنظيمية ذات الصلة القانونية.

- ✓ **مراجعة العمليات:** هي عملية فحص لكل أعمال المؤسسة دون الاختصار على أثارها على عناصر القوائم المالية، ويتمثل الهدف الأساسي لمراجعة العمليات في الحكم على الطريقة التي تم بها تحديد الأهداف وكيفية تحقيقها، إضافة إلى المخاطر التي يحتمل أن تضعف قدرة المؤسسة في تحديد الأهداف الملاءمة وفي طرق تحقيقها وتقدير فرص المؤسسة في ذلك. أي

أن هذا النوع من المراجعة يستهدف تحسين أداء المؤسسة من خلال تحليل المخاطر الموجودة لتقديم نصائح واقتراحات قد تكون إجراءات أو سياسات أو استراتيجيات.

5.1. المراجعة في الجزائر:

تميزت مهنة المراجعة في الجزائر بالعديد من التقلبات في أهمية وطبيعة ممارستها وتنظيمها، نتيجة للعديد من الظروف والتغيرات في البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المحيطة بها، ولقد مرت مهنة المراجعة في الجزائر بعدة مراحل أساسية نوجزها كالآتي:

✓ من سنة 1969م إلى سنة 1990م: في هذه المرحلة، صدر الأمر رقم 107-69 المتضمن قانون المالية لسنة 1970م، حيث نصت مادته 39 على أنه: "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في المؤسسات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في المؤسسات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها، وتحدد بمرسوم بناء على اقتراح وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مهمة والتزامات مندوبي الحسابات العمومية أو شبه العمومية".¹

كما صدر الأمر رقم 82-71 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، تأمر بالآتي:²

❖ لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس بصفة خاصة وتحت أي تسمية كانت مهنة الخبير المحاسب، إذا لم يرخص بذلك ضمن الشروط المحددة بموجب هذا الأمر؛

¹ Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, la pratique du commissariat aux comptes en Algérie, SNC, 1993, p27.

Alger, p27.

² الأمر رقم 82-71 المؤرخ في 1971/12/29 والمتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب.

❖ ينبغي للخبراء المحاسبين المقبولين مراعاة الأحكام الواردة في هذا الأمر وممارسة

مهنتهم بكل أمانة، وتحدد شروط أداء اليمين على الخبراء المحاسبين المرخصين

بموجب مرسوم يصدر بناء على اقتراح وزير العدل؛

❖ يحدث مجلس أعلى للمحاسبة ويوضع تحت سلطة وزير المالية.

وبذلك فقد تطرق الأمر إلى تحديد اختصاص الخبراء المحاسبين، وشروط الدخول للمهنة

وكيفية ممارستها، كما تطرق إلى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة، تسييره واختصاصه.

ويلاحظ أن القانون لم يتطرق إلى محافظ الحسابات، لأنه كان تابع للمفتشية العامة للمالية

وهي مديرية تابعة لوزارة المالية.¹

كما تطرق المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 إلى تحديد مهام

وواجبات المراقب، وأعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات

العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة، وهم المراقبين العامين للمالية، مراقبو

المالية ومفتشو المالية.²

كما تم خلال هذه الفترة، إصدار نصين أساسيين يخصان تنظيم الجانب التكويني

للمراجع، وهما:

❖ المرسوم رقم 72-83 المؤرخ في 1972/04/18 المتعلق بتنظيم الدراسات

الجامعية وإنشاء تخصص جديد وهو ليسانس في علوم المالية والمحاسبة، حيث نصت

مادته 01 على "إحداث شهادة الليسانس في العلوم المالية"³؛

❖ المرسوم رقم 72-84 الصادر في 1972/04/18 المتعلق بتنظيم التربص المهني

التكويني لخبراء المحاسبة، حيث نصت موداه على شروط وكيفية الحصول على دبلوم

الخبير المحاسب.⁴

¹ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية -، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، 2012/2011، الجزائر، ص 116.

² المرجع السابق الذكر، ص 116.

³ مرسوم رقم 72-83 المؤرخ في 1972/04/18 والمتضمن ترتيب نظام الدروس للحصول على شهادة الليسانس في العلوم المالية.

⁴ مرسوم رقم 72-84 المؤرخ في 1972/04/18 والمتضمن التكوين المهني للخبراء المحاسبين.

وقد تم أيضا خلال نفس الفترة إصدار القانون رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، ونصت المادة 40 منه على أنه: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية (خاصة بالمراقبة في المؤسسة) وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"، وبالتالي يتعلق هذا القانون بالمراجعة الداخلية في المؤسسة.¹

وبالتمعن في هذه الفترة نلاحظ أنها أسست البنية الأولى للمراجعة من حيث الأشخاص المؤهلين لممارسة المهنة ومتطلبات تكوينهم، والمؤسسات المعنية بعمليات المراجعة، وكذا تأسيس أول هيئة تُعنى بشؤون المهنة في الجزائر والمتمثلة في المجلس الأعلى للمحاسبة.

✓ من سنة 1991م إلى سنة 2009م: خلال هذه الفترة صدر القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، الذي يحدد "شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى المؤسسات التجارية بما فيها مؤسسات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية".²

وبالتالي يوفر هذا القانون شروط ومقاييس ممارسة المهنة، وبذلك أصبحت مهنة المراجعة في الجزائر مستقلة بعدما كان يمارسها المراقبون الماليون التابعون لوزارة المالية، إذ تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

¹ قانون رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

² قانون رقم 91-08 المؤرخ في 1988/04/27 والمتضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 136-96 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها مهن مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم أدائها وسلوك أعضائها، ثم صدر مقرر سنة 1999م يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة، وقد عدل هذا المقرر في سنة 2002م ثم في سنة 2006م وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تخول الحق في ممارسة المهنة.¹

✓ من سنة 2010م إلى سنة 2018م: خلال هذه الفترة تم إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، وتميزت هذه الفترة بإلغاء القانون رقم 08-91 وتعويضه بالقانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29، "المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"،² حيث نصت مادته 01 على "أن هذا القانون يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد".³ وقد تبع صدور القانون رقم 01-10 عدة مراسيم تنفيذية مؤرخة في 2011/01/27 لتنظيم مهنة المراجعة، تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات وهي:⁴

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-24؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-25؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-26؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-27؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-28؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-29؛

¹ شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 118.

² المرجع السابق الذكر، ص 118.

³ قانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 والمتضمن مهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

⁴ شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 119.

❖ المرسوم التنفيذي رقم 30-11؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 31-11.

حيث صدرت هذه المراسيم بالجريدة الرسمية العدد، 07، بتاريخ 2011/02/02. وعلى ضوء ما تقدم وبالرغم من أهمية المراسيم التنفيذية التي أصدرتها الدولة في الفترات السابقة، إلا أنها تعد بطيئة في سياق التطورات التي تعرفها المهنة على المستوى الدولي. غير أنه بدءا من سنة 2016 وإلى غاية سنة 2018 قد تميزت بقفزة نوعية لمهنة المراجعة في الجزائر، وذلك من خلال أربع إصدارات تتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وهي:¹

❖ الإصدار الأول: المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المتضمن المعايير

الجزائرية للتدقيق والمنشورة بتاريخ 2016/03/22؛

❖ الإصدار الثاني: المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المتضمن المعايير

الجزائرية للتدقيق والمنشورة بتاريخ 2016/11/02؛

❖ الإصدار الثالث: المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المتضمن المعايير

الجزائرية للتدقيق والمنشورة بتاريخ 2017/03/26؛

❖ الإصدار الرابع: المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 المتضمن المعايير الجزائرية

للتدقيق والمنشورة بتاريخ 2018/10/03.

كما أنه تم الشروع في تطبيق متطلبات نص المادة 08 الفقرة 06 من القانون رقم 01-

10 المحددة لوجوب التحاق المرشحين للمهنة بمعهد التعليم المتخصص التابع لوزارة المالية،

وهذا بعد فترة فراغ دامت قرابة ثمانية سنوات. وعلى العموم يمكن اعتبار نهاية هذه الفترة

الانطلاقة الأولى نحو التوحيد والتوافق الدولي في مجال المراجعة.

¹ الموقع الإلكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة، www.cnc.dz/reglement.dz، تاريخ النسخ 2018/10/15.

2. معايير المراجعة الخارجية:¹

ما من مهنة إلا ولها قواعدها وأصول ممارستها، ومهنة المراجعة كغيرها من المهن لها قواعدها وأصول الممارسة الخاصة بها، والتي يتم وضعها من طرف منظمات عالمية مهنية ومتخصصة في المجال بغرض مساعدة أصحاب المهنة. ويمكن القول بأن معايير المراجعة المتعارف عليها وجدت خصيصا حتى تساعد المراجعين وتكون مرجعية لهم في أداء مهامهم والتي قسمت إلى ثلاثة مجموعات هي:

✓ المعايير العامة؛

✓ معايير العمل الميداني؛

✓ معايير التقرير.

1.2. المعايير العامة:

المعايير العامة التي وردت في الجزء الأول من معايير المراجعة المتعارف عليها تتعلق بشخصية واتجاهات وتكوين المراجعين، وتعرف هذه المعايير العامة باسم المعايير الشخصية. وفيما يلي شرح مختصر للمعايير العامة:

✓ **التأهيل العلمي والعملية:** إن ممارسة نشاط المراجعة يقتضي من المراجع اكتساب التأهيل العلمي والعملية الكافيين لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات والغش القائم في المؤسسات بما يحمي أموال المساهمين من تعسف المسيرين، فالتأهيل العلمي يتم اكتسابه من خلال الدراسة الجامعية وهو غير كاف، إذ يحتاج إلى التأهيل العملية الناجم عن الخبرة المكتسبة من خلال الممارسة الميدانية لهذا النشاط تحت توجيه مشرف.

¹ عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي، الجزء الثاني، 2009، ص 15 - 17.

بابنات عبدالرحمن، محاضرات في مقياس المراجعة المالية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2016/2017، الجزائر، ص 26 - 31.

محمد عبد الفتاح صحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، 2000، مصر، ص 31.

غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، الطبعة الثانية، 2009، عمان، ص 47 و 48.

ففي الجزائر صدرت قوانين تنظم المهنة من حيث شروط الممارسة كان آخرها القانون رقم 10-01 الذي نص على وجوب حصول الخبير المحاسب على شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بها أو تعادلها، أما محافظ الحسابات يجب أن يكون حائز على الاعتماد لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بها أو تعادلها، على أن تمنح الشهادات بعد تكوين من قبل معهد تعليم متخصص يتم الالتحاق به عن طريق مسابقة للمتشحين الذين يثبتون مستوى جامعي في الاختصاص.

✓ **التعليم المستمر:** المراجع الذي يدرك أن التدريب الفني الذي حصل عليه منذ عدة سنوات لا يكون كافياً لمقابلة متطلبات المعيار العام الثاني من معايير المراجعة، فالمراجع مطالب بصفة مستمرة بتحديث تدريبه والإلمام بأحدث التطورات في محيط مهنته، وهو الأمر المطلوب حالياً من المراجعين الجزائريين تزامناً مع صدور المعايير الجزائرية للتدقيق. ويجب أن يأخذ المراجع دائماً في اعتباره هدفه النهائي، ألا وهو تنمية مهاراته وكفاءته المهنية بحيث يستطيع الحكم بموضوعية على البيانات المقدمة من إدارة المؤسسة، وأن يبدى رأيه في هذه البيانات باعتباره خبيراً مهنياً مؤهلاً للقيام بهذا العمل.

✓ **الاستقلالية:** يجب أن يتحلى المراجع بالاستقلالية في الظاهر والواقع، بحيث يترفع عن قبول أي منفعة يمكن أن تكون قيداً على سلوكه وتحد من قدرته على أداء واجباته المهنية بأمانة، أما موضوعية المراجع فتتطلب منه الفصل بين مصالحه الشخصية ومتطلبات عمله المهني وتمنح الاستقلالية لمستخدمي القوائم المالية الثقة في رأي المراجع بمدى صدق وشرعية هذه القوائم.

استقلالية المراجع في الواقع تعني عدم خضوعه لأي ضغوط من الغير خلال كافة مراحل عملية المراجعة وهو استقلال ذهني يكمن في عقل المراجع ومدى قدرته على تقييم سلوك الآخرين معه للتأثير على استقلاليته.

أما الاستقلالية في الظاهر فهي أن لا يكون للمراجع مصلحة مالية أو مادية مباشرة أو غير مباشرة، ومن العلاقات المالية المباشرة التي يجب أن يتجنبها المراجع مع عمله منها:

❖ ملكية المراجع لحصص في رأسمال الشركة موضوع المراجعة؛

❖ حصول المراجع على قرض من المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها، ما عدا القروض

التي يتحصل عليها من المؤسسات المالية إذا كانت تتم في إطار إجراءات الإقراض

العادية ودون تمييز في معدل الفائدة أو مدة القرض وغيرها.

أما العلاقة المالية غير المباشرة التي يجب أن يتجنبها المدقق في عمله منها:

❖ وجود مصالح مالية كبيرة لمراجع الحسابات في مؤسسة لها هي الأخرى مصالح في

المؤسسة التي يراجع قوائمها المالية، مثل: امتلاك المراجع لحصص في رأسمال البنك

الذي يقرض المؤسسة التي يراجعها؛

❖ وجود دعاوى قضائية بين المراجع والعميل.

كما يمكن أن تتأثر استقلالية المراجع بالعناصر الآتية:

❖ إذا تجاوزت أتعاب المدقق 15% من إيراداته الإجمالية؛

❖ الضيافة والمنافع الأخرى من طرف العميل للمراجع؛

❖ وجود موظف سابق لدى العميل ضمن فريق عمل المراجع؛

❖ عوامل أو مؤثرات أخرى قد تساهم في تقليل استقلالية المراجع.

في الجزائر مثلاً كان المشرع الجزائري صارماً في إصداره مجموعة من النصوص للمحافظة

على استقلالية المراجع.

✓ **العناية المهنية الواجبة:** ينص المعيار الرابع من المعايير العامة على أنه: "يجب أن يبذل المراجع

العناية المهنية الواجبة في القيام بعملية الفحص وفي إعداد التقرير".

وهذا المعيار الهدف منه الحكم على درجة جودة أداء المراجع لعمله، فمن حق الجمهور

أن يتوقع تمتع المراجع بالمهارات التي يمتلكها عادة الأشخاص الآخرون المشتغلون بالمهنة

نفسها، ويجب على المراجع أن يبذل في عمله درجة العناية والمهارة المعقولة، فإن لم يتمتع المراجع بالمهارات اللازمة أو إذا لم يمارس درجة العناية الواجبة في أدائه لعمله فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب وأخلاقيات المهنة، كما أنه يخل أيضاً بواجباته القانونية.

2.2. معايير العمل الميداني:

معايير العمل الميداني التي وردت في الجزء الثاني من معايير المراجعة المتعارف عليها تتعلق بتخطيط وأداء إجراءات المراجعة. وفيما يلي شرح مختصر لمعايير العمل الميداني:

✓ التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين: يتعين على المراجع

أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة.

✓ تقييم نظام الرقابة الداخلية: إن أول خطوة يقوم بها المراجع قبل بداية عمليات الفحص

هي القيام بدراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية، والذي يساعده في تحديد فريق المراجع

المناسب من حيث العدد والخبرة والكفاءة.

✓ الحصول على دليل إثبات المراجع: يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية من خلال

الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب

لإبداء الرأي في القوائم المالية.

3.3. معايير التقرير:

معايير التقرير التي وردت في الجزء الأخير من معايير المراجعة المتعارف عليها تتعلق بالتقرير من

حيث الضوابط التي يتعين على المراجع أخذها بعين الاعتبار. وفيما يلي شرح مختصر لمعايير التقرير:

✓ مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يعني المعيار الأول من

معايير التقرير، أن يتضمن توضيحاً من المراجع حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت

وفقاً للمبادئ المتعارف عليها. ويمكن تبويب المبادئ المتعارف عليها من وجهة نظر المعيار

إلى المجموعات الآتية:

❖ **المجموعة الأولى:** يمكن إجمال هذه المبادئ كالاتي:

- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ الأهمية النسبية؛
- مبدأ الثبات؛
- مبدأ الإفصاح؛
- مبدأ الشمول.

❖ **المجموعة الثانية:** المبادئ العلمية المرتبطة بالربح، يمكن إجمال هذه المبادئ كالاتي:

- مبدأ تحقق الإيراد؛
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروف.

❖ **المجموعة الثالثة:** المبادئ العلمية المرتبطة بالميزانية، يمكن إجمال هذه المبادئ كالاتي:

- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا؛
- مبدأ التكلفة التاريخية.

✓ **مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يهدف هذا المعيار إلى ضمان

القابلية للمقارنة في معلومات القوائم المالية بين الدورات المحاسبية، ويقضي بوضوح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المطبقة في الدورة المالية الحالية هي نفسها المطبقة في الدورات المالية السابقة. غير أن القابلية للمقارنة تتأثر ببعض العوامل الأخرى غير المبادئ المحاسبية مثل:

❖ **التغير في الظروف المحيطة بالمؤسسة** توجب إجراء تغييرات محاسبية؛

❖ **وجود أخطاء في القوائم المالية للدورات السابقة.**

✓ **معيير ملائمة الإفصاح:** يقضي هذا المعيار بأن ينظر إلى الإفصاح في القوائم المالية على أنه

كاف بدرجة مقبولة ما لم يوضح التقرير غير ذلك، وعلى ضوء ذلك يتأكد المراجع من كفاية

مستوى الإفصاح في القوائم المالية من خلال التبويب السليم لعناصرها والملاحظات المتممة في الملاحق.

غير أن المراجع غير مطالب بالإشارة إلى مستوى الإفصاح في تقريره إلا في حالة عدم كفايته بصورة معقولة، فإن تبين للمراجع أن هناك بعض الإيضاحات المهمة تم إغفالها ينبغي التحفظ على ذلك في تقريره.

كما ينبغي على المراجع أن لا يغفل على الأحداث التي تقع بعد غلق الحسابات وإعداد تقرير المراجع من أجل أن يتحقق الإفصاح الكافي.

ويرى البعض أن الحكم على ملاءمة الإفصاح يتم وفق الاعتبارات الآتية:

- ❖ الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة لمستعمليها؛
- ❖ عامل الأهمية يساهم بدرجة كبيرة في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة؛
- ❖ الإفصاح الملائم يعبر عن محتوى القوائم المالية بشكل صريح لا يتحمل التأويل.
- ✓ معيار وحدة الرأي: يقتضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المراجع عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، أما في حالة امتناع المراجع عن إبداء رأيه، فيتوجب عليه انطلافاً من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الامتناع، وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المراجع بالقوائم المالية، أي عند موافقة المراجع على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فإن تقرير المراجع يجب أن يتضمن خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

3. منهجية المراجعة:

إن إجراءات المراجعة هي مجموعة من الخطوات التفصيلية التي سوف يعتمدها ويطبقها المراجع للحصول على أدلة الإثبات التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية، وبالتالي فإن إجراءات المراجعة يتم إعدادها لمقابلة أهداف المراجع وتحقيقها.

ويكمن الاختلاف بين إجراءات المراجعة ومعاييرها، في أنه بينما تمثل المعايير قواعد عامة يجب أن يتبعها المراجع ولا يجوز له مخالفتها، فإن الإجراءات هي الخطوات التفصيلية اللازمة لتحقيق الأهداف والتي تختلف حسب موضوع محل المراجعة.

وعليه تسير عملية المراجعة وفق خطوات وإجراءات تتضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها، مع استعمال الأدوات والوسائل اللازمة لذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

1.3. أهداف المراجع:¹

حسب المعيار رقم 200 من معايير المراجعة الدولية "الأهداف العامة للمراجع وإجراء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالآتي:

- ✓ الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية. مما يمكن المراجع من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقا للإطار المعمول به لإعداد القوائم المالية؛
- ✓ الإبلاغ عن القوائم المالية والاتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير المراجعة الدولية.

¹ إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، 2014، دون بلد، ص 77، 162، 219، 220، 442، 515، 540، 555، 570، 571، 589، 649، 661، 681.

وحسب المعيار رقم 240 من معايير المراجعة الدولية "مسؤولية المراجع في اعتبار الاحتيال عند مراجعة البيانات المالية" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالآتي:

- ✓ تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية بسبب الاحتيال؛
- ✓ الحصول على ما يكفي من أدلة مناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية؛
- ✓ الاستجابة بشكل مناسب للاحتيال أو الاحتيال المشتبه به المحدد خلال المراجعة.

وحسب المعيار رقم 260 من معايير المراجعة الدولية "الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالآتي:

- ✓ إبلاغ المكلفين بالحوكمة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية وإعطائهم نظرة على نطاق وتوقيت عملية المراجعة المخطط لهما؛
- ✓ الحصول على معلومات ذات علاقة بعملية المراجعة من المكلفين بالحوكمة؛
- ✓ تزويد المكلفين بالحوكمة بملاحظات تنشأ عن عملية المراجعة في الوقت المحدد؛
- ✓ تشجيع الاتصال المتبادل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة.

وحسب المعيار رقم 520 من معايير المراجعة الدولية "الإجراءات التحليلية" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالآتي:

- ✓ الحصول على أدلة إثبات موثوقة وذات علاقة عند الانتفاع من الإجراءات التحليلية الجوهرية؛
- ✓ وضع وأداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية المراجعة والتي تساعد المراجع في الاستنتاج الكلي حول ما إذا كانت القوائم المالية متسقة مع فهم المراجع للمؤسسة.

وحسب المعيار رقم 550 من معايير المراجعة الدولية "الأطراف ذات العلاقة" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالآتي:

- ✓ الحصول على فهم حول علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة؛

✓ الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة حول تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.

حسب المعيار رقم 560 من معايير المراجعة الدولية "الأحداث اللاحقة" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالاتي:

✓ الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار القوائم المالية وتاريخ إصدار تقرير المراجع والتي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها تنعكس بالشكل المناسب في تلك القوائم المالية وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المعمول بها؛

✓ الاستجابة بالشكل المناسب للحقائق التي يصبح المراجع على علم بها بعد تاريخ إصدار التقرير والتي لو علم بها المراجع في ذلك التاريخ، لكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير.

حسب المعيار رقم 570 من معايير المراجعة الدولية "المؤسسة المستمرة" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالاتي:

✓ الحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة فيما يتعلق بمدى ملاءمة استخدام الإدارة لافتراض المؤسسة المستمرة في إعداد القوائم المالية؛

✓ استنتاج إمكانية وجود شكوك جوهرية بناء على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المؤسسة على الاستمرار كمؤسسة مستمرة؛

✓ تحديد دلالات تقرير المراجع.

حسب المعيار رقم 580 من معايير المراجعة الدولية "التصريحات الخطية" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالآتي:

- ✓ الحصول على تصريحات خطية من الإدارة وحيثما كان ملائماً من أولئك المكلفين بالحوكمة والتي يعتقد أنها أوفت بمسؤولياتها في إعداد القوائم المالية وإتمام المعلومات المقدمة للمراجع؛
- ✓ دعم أدلة المراجعة الأخرى ذات العلاقة بالقوائم المالية أو الإثباتات المحددة في القوائم المالية من خلال التصريحات الكتابية إذا أعتبرت ضرورية من قبل المراجع؛
- ✓ الرد بصورة ملائمة على التصريحات الخطية التي تقدمها الإدارة.

حسب المعيار رقم 600 من معايير المراجعة الدولية "الإعتبارات الخاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالآتي:

- ✓ تحديد ما إذا يتوجب العمل كمراجع للقوائم المالية للمجموعة؛
- ✓ الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة للتعبير عن رأي حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية للمجموعة من حيث كافة الجوانب الهامة.

حسب المعيار رقم 610 من معايير المراجعة الدولية "استخدام عمل المراجعين الداخليين" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالآتي:

- ✓ تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل قسم المراجعة الداخلية أو استخدام المساعدة المباشرة من المراجعين الداخليين إن صح ذلك؛
- ✓ تحديد في حال استخدام قسم المراجعة الداخلية ما إذا كان العمل يناسب أغراض المراجعة؛
- ✓ تحديد في حال استخدام المراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، توجيه عملهم والإشراف عليه ومراجعته بشكل مناسب.

حسب المعيار رقم 620 من معايير المراجعة الدولية "استخدام عمل خبير معين" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالآتي:

- ✓ تحديد ما إذا كان سيستخدم عمل خبير معين أم لا؛
- ✓ في حال استخدام عمل خبير معين، يكون هدف المراجع هو تحديد ما إذا كان ذلك العمل مناسباً لأهداف المراجع.
- حسب المعيار رقم 700 من معايير المراجعة الدولية "تكوين رأي وإعداد تقارير حول القوائم المالية" فإنه يرى بأن أهداف المراجع هي كالآتي:
- ✓ تكوين رأي حول القوائم المالية بناء على أدلة المراجعة التي تم الحصول إليها؛
- ✓ التعبير بوضوح عن ذلك الرأي في تقرير خطي يصف الأساس الذي استند إليه ذلك الرأي.
- وبسبب عدم توفر السياق العام الذي يسمح بتبني معايير المراجعة الدولية السابقة الذكر، مما جعل الجزائر تقتصر فقط على المعايير الآتية من ضمن المذكورة آنفا:
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"؛
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية" تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية"؛
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 "الإجراءات التحليلية"؛
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال"؛
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"؛
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".

2.3. المسلك العام:¹

إن تحقيق الأهداف المشار إليها من طرف المراجع يفرض عليه إتباع مراحل ضرورية ومتكاملة، تتكون كل مرحلة من خطوات عدة لا بد من القيام بها حسب تسلسلها حتى يتمكن من الانتقال إلى المرحلة الموالية وإنهاء المهمة الموكلة إليه. ويمكن إيجاز هذا المراحل كالآتي:

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 2003، الجزائر، ص 41 - 51.

✓ الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة: قد يظن البعض أنه بإمكان المراجع فحص

حسابات المؤسسة محل المراجعة مباشرة، لكن لن يتسنى له فعل ذلك مهما كانت تجربته وكفاءته إذ لم يجمع حقائق معينة على المؤسسة محل المراجعة. والتي تتضمن الخطوات الآتية:

❖ أشغال أولية: يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية للمؤسسة، مما يسمح

له بالتعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول مهنة المؤسسة أحيانا مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

❖ الاتصالات الأولى مع المؤسسة المراجعة: يتعرف المراجع على المسؤولين ومسيري

مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه لمهمته. كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها.

❖ انطلاق الأشغال: يحصل المراجع على نظرة شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع

مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيا، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

✓ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يعتبر نظام الرقابة الداخلية مجموعة ضمانات في

التحكم في المؤسسة، وعليه لابد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثارها على الحسابات في القوائم المالية. وينبغي تقييم هذا النظام للتحكم على أن كل العمليات تفسر وتسجل بنفس الطريقة لأن المراجع ليس باستطاعته التأكد من كل التسجيلات تعكس كل العمليات. وتظهر خطوات هذه المرحلة كالاتي:

❖ جمع الإجراءات: يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه

للإجراءات المكتوبة والغير المكتوبة.

❖ **اختبارات الفهم:** يحاول المراجع أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع، وعليه أن

يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها.

❖ **التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:** بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن

المراجع من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية، باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة ونقاط الضعف. غالباً ما تستعمل في هذه الخطوة استبيانات تتضمن أسئلة تكون

إجابتها بنعم أم لا.

❖ **اختبارات الاستمرارية:** يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن

نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة ولا تحمل خلافاً.

❖ **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** باعتماد المراجع على النتائج المتحصل

عليها، فإنه يقدم حوصلة في وثيقة شاملة مبينة آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات. وتمثل وثيقة الحوصلة في العادة تقريراً حول نظام الرقابة الداخلية يقدم من طرف المراجع إلى الإدارة.

✓ **فحص الحسابات والقوائم المالية:** بعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، ننتقل لآخر

مرحلة في المراجعة والتي تنقسم بدورها لمجموعة خطوات كالآتي:

❖ **تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية:** إن تقييم نظام الرقابة الداخلية سيؤدي

إلى تسهيل أو تعقيد للمهمة، فالنظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، على عكس النظام المليء بالعيوب والذي قد يؤدي إلى استحالة إعطاء رأي حولها.

❖ **اختبارات السريانية والتطابق:** يسمح هذا النوع من الاختبارات للمراجع بالتحقق

من تجانس وتطابق المعلومات المحاسبية والمعلومات في الميدان بغرض اكتشاف فيما

إذا كان هناك انحرافات، وذلك عن طريق اختبارات التطابق بواسطة العمليات الحسابية، الوثائق الداخلية، المصادقات الخارجية والمشاهدة المادية.

❖ **إنهاء عملية المراجعة:** على المراجع في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك لإنهاء مهمته، لكن قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة، عليه الاطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة ومدى احترام مبادئ المحاسبة. كما عليه فحص الأحداث اللاحقة فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراجعة. كما أنه عليه مراجعة أوراق عمله التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير وللتأكد من محتواها للمرة الأخيرة وأنها كافية لتبرير الرأي النهائي للمراجع، ولم يبق للمراجع إلا أن يختتم ويدلي بهذا الرأي.

3.3. الأدوات والوسائل المستعملة في المراجعة:¹

لكي يدلي المراجع برأيه حول شرعية وصدق الحسابات والصورة الصادقة للقوائم المالية لا بد من الاستعانة بالأدوات والوسائل المستعملة في المراجعة والتي يمكن حصرها كالآتي:

✓ **وسائل شرح وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يقوم المراجع بتقييم مدى قدرة الأنظمة والإجراءات الموجودة بالمؤسسة على إعطاء قوائم مالية موثوق فيها، ويسمح له ذلك بالاعتماد على الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الأخطاء في معالجة البيانات وذلك عن طريق الخطوات الآتية:

❖ **الاضطلاع على الإجراءات المكتوبة والغير المكتوبة وذلك عن طريق المذكرة الوصفية، استبيانات الرقابة الداخلية، خرائط التدفق، المقابلة الشخصية، والهيكل التنظيمي الإداري والوظيفي.**

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 53 - 65.

بائنت عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص 40 و 41.

❖ **تقييم الإجراءات المعمول بها عن طريق تأكيد أو نفي تطبيق نقاط القوة.**

✓ **وسائل فحص الحسابات:** باعتبار المراجع شخص محترف يختار جملة من الأدوات والوسائل التي تتماشى مع الأهداف المراد تحقيقها، تمكنه من فحص الحسابات والإدلاء بالرأي المدعم بأدلة وقرائن. وللإشارة بأن هذا النوع من الوسائل والأدوات سيتم التطرق إليه ضمن عناصر الموضوع لاحقاً تحت عنوانين هما: أنواع أدلة الإثبات ووسائل الحصول على أدلة الإثبات.

✓ **تقنيات السبر (أخذ العينات):** للمراجع الحرية عند استعمال تقنيات السبر في إتباع أو عدم إتباع الطرق الإحصائية في ذلك حسب الهدف أو الأهداف التي يرغب في الوصول إليها. وفي حالة تم اختيار الطرق الإحصائية المعقدة في الغالب عليه الإلمام بها ثم إتباع الخطوات الآتية:

❖ **تصور السبر:** عليه تحديد الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها، لأن الهدف سيؤدي إلى تحقيق أنواع الرقابة التي ينبغي القيام بها.

❖ **اختيار العينة:** يتم اختيار العينة إما عن طريق التقدير الشخصي أو الإحصاء عن طريق اختيار مفردات العينة باستعمال جدول أرقام عشوائية أو طريقة السبر الترتيبي أين يتم اختيار مفردات العينة بدءاً من نقطة معينة.

❖ **استغلال نتائج المراقبة:** يتم استغلال نتائج المراقبة بالقيام بنوعين من التحليل، أحدهما التحليل الكمي للنتائج بتأكده من أن الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة، والآخر التحليل النوعي لتلك الأخطاء والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا وكذلك فيما إذا كانت متعمدة أم لا.

✓ **المراجعة والمعلوماتية:** إن متخذ القرارات الناجحة يعتمد على نظام معلومات فعال، والذي يزوده في كل لحظة بالمعلومات الضرورية اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة، وسنحاول التعرض بإيجاز إلى المحيط المعلوماتي والمراجعة بهدف الوقوع على الأخطار الناتجة عن استعمال

المعلوماتية، المحيط القانوني والتنظيمي الذي يخصها وآثارها على التنظيم والمراقبة الداخلية كما الآتي:

❖ **الأخطار الناتجة عن استعمال المعلوماتية:** السرقة والتخريب، التعطل وعدم السير الحسن، أخطاء في إدخال المعلومات للمحاسبة، أخطار فش الأسرار والتلاعب بالمعلومات. وهي أخطار على المراجع أخذها بعين الاعتبار.

❖ **المحيط القانوني الخاص بالمعلوماتية:** نظرا للانتشار السريع للمعلوماتية واعتبارا للأخطار السابقة الذكر، فقد لجأت الدول بنسب متفاوتة إلى إصدار قوانين وتنظيمات خاصة بالحاسوب والمعلوماتية على المراجع الإلمام بها.

❖ **العناصر المميزة للمؤسسة محل المراجعة:** على المراجع الإلمام بالسياسة المتبعة في المؤسسة التي يراجعها حول المعلوماتية وأخطار ذلك، مثل كون المعلوماتية مركزية أو لا مركزية.

❖ **مميزات نظام الرقابة الداخلية في مفاد المعلومات:** على المراجع أن يولي الاهتمام اللازم بمصلحة المعلوماتية وأخذ نظرة دقيقة حول نظام مراقبتها الداخلية، فبقدر جودة هذه المراقبة بقدر جودة المعلومات الصادرة.

❖ **تشخيص على مستوى مصلحة المعلوماتية:** على المراجع القيام بتشخيص لقسم المعلوماتية بالمؤسسة بغرض الإلمام بالتنظيم الداخلي للقسم، مستقبل المعلوماتية، طريقة تحضير وإنجاز التطبيقات المعلوماتية، طريقة تنظيم النشاط الاستغلالي للقسم، كيف يمكن الدخول إلى النظام وماهي الضمانات المنطقية والمادية لذلك، ماهي الخطة الأمنية وهل هناك تأمين وكيف يتم تسيير مستخدمي قسم المعلوماتية.

❖ **تشخيص على مستوى التطبيقات:** على المراجع القيام بتشخيص للتطبيقات بالمؤسسة، حيث عليه التأكد من وجود العناصر الآتية مراقبة داخلية، مختلف أنواع

الرقابة حول المعلومات الداخلة والخارجة، أمن وضمان سرية المعطيات وطريقة
أو طرق المراجعة.

✓ **ترتيب ملفات:** ترتب الوثائق وتستعمل رموز ومؤشرات داخل كل ملف حتى تسمح بالعثور
على المعلومات المرغوب فيها بسرعة. كما تسمح بإظهار العلاقة فيما بينها في حالة وجودها.

4. أدلة الإثبات في المراجعة:

أثناء عملية المراجعة يصل المراجع إلى نقطة يكون فيها قد حصل على قدر كافي من أدلة الإثبات تمكنه من إبداء رأيه حول القوائم المالية التي تسمح له بتحديد ما إذا كانت أدلة الإثبات كافية أم لا، وحتى لو قام المراجع بفحص جميع الأدلة المتاحة فإنه لا يمكنه الجزم بطريقة قاطعة بصحة القوائم المالية أو بأن القوائم المعروضة تمثل العرض الوحيد العادل، فقد تكون هناك معلومات تم إخفائها بحسن أو بسوء نية. وفي هذا الإطار نجد أن معايير المراجعة الدولية قد ركزت أيضا على أدلة الإثبات من خلال المجموعة المحددة في المجال 500 - 599 "أدلة المراجعة" نظرا لأهميتها القصوى في إبداء رأي المراجع.

1.4. أنواع أدلة الإثبات:¹

يمكن حصر أهم أنواع أدلة الإثبات كالآتي:

✓ **الوجود الفعلي:** يعتبر من أدلة الإثبات القوية، ويتم عن طريق الحصر الكمي للعناصر وخاصة العناصر التي يمكن حصرها وفرزها وقياسها، ومن خلالها يتم التحقق الفعلي لعناصر الأصول، ومن ثم التأكد من صحة وسلامة الأرصدة التي تظهر في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية. كما أن وجود الأصل لا يعني بالضرورة ملكيته للمؤسسة محل المراجعة، فهذا يتطلب الاستناد إلى دليل إثبات إضافي يساعد في تحقيق وجود الأصل وملكيته وصحة تقويمه.

✓ **المستندات الحقيقية:** يعتبر وجود المستند دليل لكل عملية، ويجب أن تحفظ هذه المستندات بطريقة منظمة يسهل الرجوع إليها سواء للمراجع الداخلي أو الخارجي، وتضم المستندات أشكالاً متعددة. بحيث يكون البعض منها خارجياً من الغير والبعض الآخر داخلياً يعد في المؤسسة. وتعتبر هذه المستندات أدلة وقرائن على صحة القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، وعلى المراجع التأكد من صحة هذه المستندات قبل اتخاذها كأداة إثبات.

¹ عصام الدين محمد متولي، برنامج العوم الإدارية - مراجعة 1، منشورات جامعة السودان، الطبعة الأولى، 2006، السودان، ص 83 - 86.

محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية، الطبعة الأولى، 2009، عمان، ص 169.

✓ **المصادقات:** هي شكل من أشكال التصريحات، تصدر من المؤسسة تحت إشراف المراجع.

يقر فيها المدين أو الدائن بصحة أو بعدم صحة الرصيد الخاص به الناتج عن تعامله مع الشركة في تاريخ معين، ويتم إرسال الرد إلى المراجع مباشرة.

✓ **تصريحات من إدارة المؤسسة:** هناك بعض المسائل التي يصعب على المراجع الحكم عليها

بنفسه لذا يلجأ إلى إدارة المؤسسة محل المراجعة لتقدم له تصريحات تؤيد ما هو مثبت في الدفاتر أو لتوضيح بعض المسائل التي تعترضه أثناء أداء مهمته. وبما أن هذه التصريحات مقدمة من إدارة المؤسسة محل المراجعة فعلى المراجع أن يبحث عن أدلة وقرائن تثبت صحة وسلامة هذه التصريحات.

✓ **نظام رقابة داخلي سليم:** وجود نظام محكم للمراقبة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة يعتبر

دليلاً وقرينة على احتمال خلو الدفاتر والسجلات المحاسبية من الأخطاء والغش والتلاعب، أما في حالة كان العكس تماماً فإنه يعتبر كدليل وقرينة على زيادة احتمال وجود الأخطاء والغش والتلاعب في الدفاتر والسجلات المحاسبية. لذلك يجب على المراجع أن يفحص نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة قبل المباشرة في عملية المراجعة.

✓ **الأحداث اللاحقة:** عادة ما يقوم المراجع بمهمته بعد إعداد القوائم المالية الختامية، ولما كان

عمله هذا يستغرق فترة طويلة قد تمتد لأكثر من شهر فإن كثيراً من الأحداث التي قد تحدث خلال فترة المراجعة يمكنها أن تكون دليلاً أو قرينة تكشف للمراجع ما قد يوجد بالقوائم المالية من أخطاء أو تلاعبات.

✓ **تتبع العمليات:** يقصد به قيام المراجع بتتبع أثر العمليات بعد إقفال الحسابات في نهاية

السنة المالية، وما يحدث فيها في بداية السنة المالية الجديدة، بغرض التأكد من صحة الحسابات وأنه لم يحدث فيها أي تلاعب أو أنها كانت وهمية.

✓ **المقارنات:** يمكن أن يطلق المراجع هذا النوع من الأدلة عن طريق إجراء مقارنة بين عناصر

القوائم المالية خلال نفس الفترة المالية أو عدة فترات مالية سابقة وذلك للكشف عن أية

تغييرات جوهرية تفيد في كشف أي أخطاء أو تلاعبات بغرض التأكد من صحة وصدق عدالة القوائم المالية.

2.4. وسائل الحصول على أدلة الإثبات:¹

يمكن حصر أهم وسائل الحصول على أدلة الإثبات كالآتي:

- ✓ **الجرد الفعلي:** إن الوجود الفعلي للعنصر محل المراجعة يعتبر قرينة قوية وفي سبيل الوصول إلى هذه القرينة قد يقوم المراجع بإجراء جرد عملي لهذا العنصر، ويجب أن تتوافر في الجرد الفعلي:
- ❖ أن يحضر المراجع أو أحد ممثليه عملية الجرد؛
- ❖ أن يكون المراجع أو ممثليه القدرة على التعرف أو تمييز الشيء الذي يقوم بجرده؛
- ❖ أن يكون للمراجع أو ممثليه القدرة على الحكم ما إذا كان الأصل محل الجرد في حالة جيدة للاستعمال أم لا.

✓ **المراجعة المحاسبية:** يقصد بها فحص للدفاتر، السجلات، المستندات والقوائم المالية، وذلك بهدف التأكد من صحة العمليات أو البيانات المثبتة بها من الناحية المحاسبية، ويشتمل ذلك على الآتي:

- ❖ مراجعة المستندات؛
- ❖ مراجعة الدفاتر؛
- ❖ مراجعة ميزان المراجعة؛
- ❖ مراجعة الكشوفات التحليلية؛
- ❖ مراجعة قوائم الجرد؛
- ❖ مراجعة القوائم المالية.

¹ عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 98 - 101.

عصام نعمة قريط وآخرون، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، الجزء الأول، 2014، دمشق، ص 375.

عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، جامعة القاهرة، دون تاريخ، مصر، ص 89 - 97.

- ويكمن الهدف من المراجعة المحاسبية في التأكد من الصحة الحسابية في كل هذه المراحل، وغالبا ما يلجأ المراجع إلى نظام الفحص الاختباري للمستندات والسجلات والكشوفات.
- ✓ **المراجعة المستندية:** هي المحور الرئيسي لعملية المراجعة التي يقوم بها المراجع، وهي تهدف إلى جمع أدلة وقرائن تؤيد صحة العمليات في الدفاتر والسجلات، ولا تقف المراجعة المستندية عند التأكد من وجود مستند مؤيد لكل عملية بل تمتد إلى التأكد من صحة المستند وقانونيته التي يؤيدها هذا المستند.
- ✓ **المراجعة الاختبارية:** هي الفحص السريع للدفاتر والسجلات بغرض الوقوف على المسائل الغير العادية، وهي تتطلب مهارة فائقة وخبرة كافية ومما لا شك فيه أن هذه الوسيلة من وسائل جمع الأدلة والقرائن والتي تحتاج للكثير من الجهد والوقت من طرف المراجع.
- ✓ **المصادقات:** تهدف إلى الحصول على مصادقات من خارج المؤسسة محل الفحص عن صحة رصيد حساب معين، وذلك بأن يرسل المراجع العملاء أو الموردون على سبيل المثال طالبا منهم مصادقات كتابية لصحة أرصدة الحسابات.
- ✓ **أسلوب الاستفسارات:** تستخدم هذه الوسيلة عند فحص المراجع لنظام الرقابة الداخلية، وقد تكون شفوية أو كتابية. ويلاحظ أن مثل هذه الأدلة والقرائن المستنتجة بهذه الوسيلة قد تكون غير موضوعية، لأنها تعتمد على الحكم الشخصي، كما أنها تتوقف على كيفية طرح وصياغة الأسئلة التي يوجهها المراجع وعلى فهم الشخص الذي طرح عليه السؤال.
- ✓ **أسلوب التحليل المالي:** يلجأ المراجع إلى إيجاد العلاقة بين أحد عناصر جدول حسابات النتائج أو الميزانية مع عناصر أخرى ليستطيع أن يكون رأيه في مدى صحة هذا العنصر.
- ✓ **الملاحظة:** تتضمن الملاحظة النظر إلى الإجراءات التي يقوم بها الآخرون، على سبيل المثال ملاحظة المراجع لأداء إجراءات الرقابة الداخلية. لكن الملاحظة لا تكفي لوحدها كدليل إثبات فمن الضروري أن يتبع الملاحظة الحصول على أنواع أخرى من الأدلة تدعمها.

3.4. العوامل المؤثرة على حجية الدليل:

إن مهمة المراجع لا تقف عند مجرد الحصول على أكبر قدر من أدلة الإثبات، وإنما يقع عليه عبء تقويم هذه الأدلة لاختيار الأدلة الأقوى من حيث الحجة. وفي هذا السياق نجد أن بعض الكتاب قد تطرقوا لبعض الإرشادات التي يمكن الاستدلال بها على مدى حجية أدلة الإثبات والتي تتمثل في الآتي:

1

✓ **صلاحية الوسيلة المتبعة في الحصول على أدلة الإثبات:** لكل وسيلة شروط ومقومات تقرر

مدى صلاحيتها في الحصول على أدلة الإثبات، فإذا لم تتوافر هذه الشروط والمقومات في الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات فإن هذه الأدلة ستفقد حجيتها.

✓ **مدى توافر الثقة في مصدر الدليل:** تلعب درجة الثقة في مصدر الدليل دوراً هاماً في مدى

قناعة المراجع بالدليل، فالأدلة التي يتم الحصول عليها من مصادر خارج المؤسسة محل المراجعة تعد أكثر حجية من تلك التي يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة.

✓ **نوعية أو طبيعة الدليل:** يقصد بذلك مدى اعتماد الدليل على تفسير ورأي المراجع، فنجد

الدليل الإيجابي الذي لا يحتمل التأويل مثل الوجود الفعلي للأصول والدليل غير محدد الدلالة الذي يتم الحصول عليه عند فحص نظام الرقابة الداخلية على سبيل المثال.

✓ **طريقة الحصول على الدليل:** قد يحصل المراجع على الدليل بنفسه أو بواسطة مساعديه،

كما قد يحصل عليه من أحد مسؤولي المؤسسة محل المراجعة، لكن تعتبر الأدلة التي حصل عليها المراجع أو مساعديه أكثر حجية من تلك التي يحصل عليها من غيرهم.

✓ **علاقة الدليل بالعنصر محل الفحص:** كلما كان دليل الإثبات في المراجعة يرتبط ارتباطاً

وثيقاً بالعنصر أو البند محل الفحص كان أقوى في دلالاته ودرجة الاعتماد عليه كأساس لإبداء الرأي.

¹ عصام الدين محمد متولي، برنامج العلوم الإدارية - مراجعة 1، مرجع سبق ذكره، ص 78 - 80.

✓ **توقيت الحصول على الدليل:** إن اختيار التوقيت المناسب للحصول على الدليل يمثل عنصرا هاما، فقد يكون الدليل ذا علاقة وثيقة بالعنصر محل الفحص. إلا أن التوقيت الغير المناسب قد يفقده حجيته كدليل إثبات.

كما أن المعيار رقم 500 من معايير المراجعة الدولية "أدلة المراجعة" يرى أن أدلة الإثبات قد تكون أكثر موثوقية لما:¹

✓ تزيد موثوقية أدلة المراجعة عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المؤسسة؛
✓ تزيد موثوقية أدلة المراجعة التي تولد داخليا عندما يكون نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة فعال؛

✓ تزيد موثوقية أدلة المراجعة التي يحصل عليها المراجع بشكل مباشر؛
✓ تزيد موثوقية أدلة المراجعة التي تكون في شكل وثائقي سواء كانت ورقية أو إلكترونية أو بوسيلة أخرى مقارنة بأدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها شفويا؛
✓ تزيد موثوقية أدلة المراجعة التي توفرها وثائق أصلية مقارنة بأدلة المراجعة التي توفرها النسخ أو الفاكس.

¹ إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سبق ذكره، ص 397 و398.

5. مراجعة عناصر القوائم المالية:¹

من أجل الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج وبالتالي ينبغي على كل عنصر أن يعكس:

✓ الشمولية: يعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا؛

✓ الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المعنية؛

✓ الملكية: يعني حق المؤسسة في كل العناصر والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم؛

✓ التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر قد تم تقييمها بشكل سليم؛

✓ التسجيل المحاسبي: يعني أن كل العمليات المحاسبية قد تم تقييدها بشكل سليم.

وبالتالي فعلى المراجع التأكد من كل هذه الخصائص على مستوى كل من عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج كالاتي:

✓ مراجعة الأموال المملوكة؛

✓ مراجعة الأصول غير الجارية؛

✓ مراجعة المخزونات؛

✓ مراجعة الحقوق والديون؛

✓ مراجعة النواتج والأعباء.

¹ باينات عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص 45 - 75.

محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 77 - 80.

فاتح سردوك، مرجع سبق ذكره، ص 60 و 63.

قرار مؤرخ في 2008/07/26 والمتضمن لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

1.5. مراجعة الأموال المملوكة:

يجب على المراجع التحقق من عناصر رأس مال الشركة وكذلك أسهم الشركاء وعددها وتقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية، وكذا التأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن السنة محل المراجعة، وأيضا تخصيص الاحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة والقانون المعمول به.

✓ مراجعة رأس المال الاجتماعي (ح/101): يقوم المراجع بـ:

- ❖ فحص عقد تأسيس الشركة والتحقق من مبلغ المساهمات في العقد، مع التحصيلات في يومية البنك ومختلف العمليات وذلك في حالة المؤسسات الاقتصادية؛
- ❖ التحقق من عقد الموثق وكذا محضر مجلس الإدارة والجمعية الغير العادية للمساهمين، والتحقق أيضا من مختلف المساهمات (الدولة أو الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية والشركات الخاصة والفردية) وذلك في حالة الشركات الاقتصادية المختلطة أو الشركات الخاصة.

✓ مراجعة العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة (ح/103): يقوم المراجع بـ:

- ❖ فحص محاضر الجمعيات غير العادية للمساهمين؛
- ❖ التحقق من حساب العلاوات، وتسجيلها المحاسبي؛
- ❖ التحقق من انتظام التسجيل المحاسبي للحسابات.

✓ مراجعة فارق إعادة التقييم (ح/105): يقوم المراجع بـ:

- ❖ فحص الجدول المحدد لفرق إعادة التقييم؛
- ❖ فحص قرارات الجمعية العامة المتعلقة بإعادة التقييم.

✓ مراجعة الاحتياطات (ح/106): يقوم المراجع بـ:

- ❖ فحص محاضر الجمعيات العادية للمساهمين وجدول توزيع الأرباح؛
- ❖ التحقق من حسابات الاحتياطات، وتسجيلها المحاسبي؛

❖ التحقق من انتظام التسجيل المحاسبي للحسابات؛

✓ مراجعة نتيجة السنة المالية (ح/12): يقوم المراجع بـ:

❖ القيام بمقارنة بين التخصيصات مع محاضر الجمعية العامة العادية أو جمعية الشركاء؛

❖ التحقق من صحة التسجيل المحاسبي.

✓ مراجعة المؤونات للأعباء - الخصوم غير الجارية (ح/15): يقوم المراجع بـ:

❖ فحص كل المؤونات المسجلة في هذا الحساب؛

❖ التحقق من مبررات هذه المؤونات؛

❖ التأكد من صحة تقييم هذه المؤونات.

2.5. مراجعة الأصول غير الجارية:

تتكون أصول ميزانية المؤسسة من الموارد التي تسييرها بفعل أهداف ماضية وموجهة لتوفير منافع اقتصادية مستقبلية، وبهذا يتم مراقبتها. وتشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة أصول غير جارية.

تحتوي الأصول الغير الجارية كل من الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة، مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية، والأصول التي يتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل، أو غير موجهة لأنه يتم تحقيقها خلال 12 شهرا بدءا من تاريخ الإقفال. وتضم مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية المعنوية والغير المعنوية المنقولة والغير المنقولة التي حازت عليها المؤسسة أو أنجزتها من أجل استغلالها في نشاطها بصفة دائمة (لمدة تتجاوز 12 شهر).

تشكل التثبيتات في ميزانية أغلب المؤسسات الكتلة الأكبر مقارنة بباقي العناصر، وكل تسيير غير شفاف لهذا الصنف من الأصول، سيدخل شكوكا على سلامة الميزانية ويؤثر على المراجع حول سلامة القوائم المالية، ولهذا يجب تسيير التثبيتات بطريقة تسمح لكل نهاية سنة من تقييم صحيح ومناسب، لأن دورة التثبيتات تتميز بعدة مراحل بدءا بحيازة التثبيت، تسيير حيازة التثبيت وخروج التثبيت من الميزانية. وهذا المراحل لها أثر على القوائم المالية والتي يتحقق المراجع من سلامتها.

1.2.5. تقييم نظام الرقابة الداخلية لبنود التثبيتات:

يقوم المراجع في إطار مهمته بطرح جملة من الأسئلة من أجل تقييم مسك ومتابعة المؤسسة للتثبيتات على النحو الآتي:

لا	نعم	السؤال
		هل تقوم المؤسسة بإعداد مخطط للتثبيتات على المدى الطويل؟
		في إطار هذا المخطط، هل يتم إعداد موازنات سنوية للتثبيتات؟
		هل توجد إجراءات تحدد الشروط المتعلقة بالتنازل عن التثبيتات؟
		هل توجد قواعد وتعليمات تبين ما يجب تسجيله محاسبيا كأعباء، وما يجب إضافته لقيم التثبيتات؟
		فيما يخص التثبيتات، هل يتم مراقبة الالتزامات للاستعانة بتفويض السلطة؟
		إذا كانت هناك نفقات تتجاوز مبلغ معين، هل ترخيص المديرية مطلوب؟
		هل يتطلب حيازة الوحدات الإنتاجية، والوكالات التجارية للتثبيتات ترخيصا من الإدارة العامة؟
		هل تقوم المؤسسة بمجرد تثبيتاتها مرة في السنة على الأقل؟
		هل يتم إجراء مقارنة مع المحاسبة؟
		هل تقوم المؤسسة دوريا بإحصاء كل ما تم حيازته من أجل الاستجابة للاحتياجات الداخلية المتعلقة بإجراء المراقبة؟
		في إطار إنتاج المؤسسة لتثبيتاتها لاستعمالها لحاجاتها، هل يوجد نظام لسعر التكلفة يتم إتباعه؟
		هل يتم حفظ ملفات التثبيتات (المخططات، المواقع، كشوف مفصلة ...)
		حتى يكون هناك معرفة دقيقة للأراضي، المباني وتجهيزات الإنتاج؟
		كيف يتم تسجيل التثبيتات (ترميزها)؟
		هل يتم تحديد التثبيتات من خلال الأرقام الملصقة عليها؟

		هل يتم تكوين ملفات لكل تثبيات تحتوي على سند الملكية، عقود الحيازة والمخططات؟
		هل لدى مصلحة الصيانة في المؤسسة ملفات التثبيات؟
		هل يمكن وضع فرق بين مصاريف التثبيات من جهة، ومن جهة أخرى مصاريف الصيانة والتصليلات؟

2.2.5. فحص حسابات التثبيات:

بعد إنهاء عملية تقييم لنظام الرقابة الداخلي للتثبيات يقوم المراجع بفحصها من أجل التأكد من سلامتها ومطابقتها للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

✓ **حسابات التثبيات الغير المادية (ح/203 - ح/208):** يقوم المراجع بالتأكد من أن المصاريف المسجلة في هذا الحساب تتعلق بالمصاريف التمهيدية والتي لا يمكن أن تسجل في حسابات أخرى، كما يتأكد من مصاريف متعلقة بالاتفاقية الجماعية (تم تسجيلها في حسابات الأعباء 61 إلى 66 حسب طبيعتها)، من خلال:

❖ التحقق من كشوف الموثق، وصولات أتعاب المحامين، وصولات تسديد الحقوق والرسوم؛

❖ التحقق من التسجيلات المحاسبية.

بالنسبة لشهرة المحل (ح/207) أو فارق الشراء "*good will*" فإن المراجع يقوم بالآتي:

❖ فحص العقود الموثقة ووصل الأتعاب والتحقق من مبالغ الحيازة، وهذا في حالة وجود حيازة لشهرة المحل؛

❖ إجراء مقارنة للمبالغ المحددة في العقود مع ما هو مسجل في المحاسبة؛

❖ التأكد من الأشخاص الذين قاموا بإمضاء العقود أن لهم السلطة التي تسمح بإمضاء العقود.

كما يقوم المراجع بالنسبة لحسابات حقوق الملكية الصناعية والتجارية (ح/204،
ح/205 وح/208) كآآتي:

❖ فحص كل الوثائق المبينة لحيازة الحقوق، براءات الاختراع، العلامة التجارية والبرنامج
المعلوماتي؛

❖ التأكد من تواريخ سريان هذه الحقوق؛

❖ القيام بمقارنة المبالغ الموجودة في الوثائق مع التسجيل المحاسبي.

✓ حسابات التثبيتات المادية (ح/21):

الأراضي (ح/211): يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من الجرد مع عقود التوثيق؛

❖ مراقبة سعر الشراء المبين في العقود مع التسجيل المحاسبي؛

❖ التحقق من ضم مصاريف الحيازة إلى مصاريف التثبيتات؛

❖ في حالة التنازل خلال السنة، القيام بمقارنة أسعار البيع مع شروط العقد؛

❖ التحقق من التسجيلات المحاسبية التي تحدد زيادة أو نقصان القيمة المحققة من

التنازل عن التثبيتات؛

❖ المطالبة بشهادة عدم الرهن العقاري للأراضي، للتأكد من عدم رهن المؤسسة
لملكيتها.

اهتلاك الأراضي: يقوم المراجع بـ:

❖ تقييم الاهتلاكات المطبقة على أراضي المقالع والمناجم القابلة للاهتلاك بالتحقق

من معدلات وجدول هذه الاهتلاكات.

البناءات (ح/213): يقوم المراجع بـ:

❖ فحص جرد المباني الصناعية، الإدارية والتجارية؛

❖ التحقق من سعر شراء الحيازات الجديدة مع الشروط المنصوص عليها في عقود

التوثيق؛

- ❖ التأكد من التوزيع الصحيح للسعر بين الأراضي والمباني؛
- ❖ فحص كل وثائق الحيازة الجديدة: الفواتير، مذكرات ووضعية الأشغال وكذا التأكد من الموافقة عليها من طرف المهندس المعماري أو المهندس المستشار للمؤسسة؛
- ❖ وفي حالة إنجاز المؤسسة لمباني بوسائلها واستغلالها، التحقق من جهة بأوراق العمل، وصلات المواد الأولية المستهلكة، ووضعية المصاريف، ومن جهة المبلغ المقابل أي حساب 732 "الإنتاج المثبت للأصول المادية".
- اهتلاك البناءات:** يقوم المراجع بـ:
 - ❖ التأكد من أن نظام الاهتلاك المطبق هو نظام الاهتلاك المطبق في البلد؛
 - ❖ التحقق من الحسابات وجدول الاهتلاكات؛
 - ❖ التأكد من معدلات الاهتلاك المعتمدة والمتعارف عليها (5% بالنسبة للمباني الصناعية، وما بين 2% إلى 5% للمباني التجارية).
- المنشآت المركبة (ح/215):** يقوم المراجع بـ:
 - ❖ فحص جرد التركيبات الخاصة والتي لا يمكن تجزئتها؛
 - ❖ التحقق من أسعار تكلفة الحيازات الجديدة (تكلفة الشراء إضافة لكل مصاريف التركيب والتجميع).
- اهتلاك المنشآت المركبة:** يقوم المراجع بـ:
 - ❖ التأكد من الثبات في تطبيق الاهتلاكات؛
 - ❖ التأكد من أن معدلات الاهتلاك المتبعة هي المعدلات المتعارف عليها في النشاط؛
 - ❖ التأكد من سلامة الحسابات وجدول الاهتلاكات.
- أشغال البنى التحتية (ح/218):** يقوم المراجع بـ:
 - ❖ سواء كانت طرق النقل أو أعمال فنية فإن المراجع يقوم بالتأكد من سلامة الحسابات بنفس الطريقة المتبعة في البناءات وكذلك بالنسبة لاهتلاكها.
- معدات وأدوات (ح/218):** يقوم المراجع بـ:
 - ❖ فحص فواتير الحيازات الجديدة؛

❖ بالنسبة للمعدات والأدوات التي أنتجتها المؤسسة بوسائلها يقوم بالتأكد من

وصولات العمل (اليد العاملة)، ووضعية المواد الأولية المستهلكة؛

❖ في حالة التنازل التحقق من تسجيل فائض القيمة أو نقصان القيمة المحققة من

التنازل في حساب 752 "فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية"

أو حساب 652 "نواقص القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية".

❖ التحقق من طريقة الإخضاع للضريبة.

اهتلاك معدات وأدوات: يقوم المراجع بـ:

❖ التأكد من ثبات في تطبيق الاهتلاكات؛

❖ إذا كان هناك إعفاء الاستعمال، أو هناك تغيير في الاهتلاك يتأكد المراجع من

الإشارة إلى ذلك في تقرير مجلس الإدارة الموجه إلى الجمعية العامة العادية؛

❖ التحقق من تسجيل الاهتلاكات وانخفاض القيمة المتعلقة بتغيرات التقنيات؛

❖ التحقق من سلامة الحسابات وجدول الاهتلاكات.

معدات النقل (ح/218): يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من فواتير الموردون لكل الحيازات التي أضيفت لملف التثبيتات؛

❖ في حالة التنازل التحقق من تسجيل فائض القيمة أو نقصان القيمة المحققة من

التنازل في حساب 752 "فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية"

أو حساب 652 "نواقص القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية".

اهتلاك معدات النقل: يقوم المراجع بـ:

❖ التأكد من المعدلات المطبقة وفق ما تنص عليه الأحكام وجدول الاهتلاكات.

معدات مكتب (ح/218): يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من فواتير الموردون لكل حيازات السنة؛

❖ التحقق من تسجيل فائض القيمة أو نقصان القيمة المحققة من التنازل في حساب

752 (فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية) أو حساب 652

(نواقص القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية).

اهتلاك معدات المكتب: يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من حيث أقساط الاهتلاك وجدول الاهتلاكات.

الأغلفة المسترجعة (ح/218): يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من وضعية جرد الأغلفة؛

❖ التحقق من مشتريات السنة بالاستعانة بفواتير الموردون؛

❖ التحقق من وضعية الخروج أو استرجاع للأغلفة من الزبائن؛

❖ في حالة التنازل التحقق من تسجيل فائض القيمة أو نقصان القيمة المحققة من

التنازل في حساب 752 "فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية"

أو حساب 652 "نواقص القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية".

اهتلاك الأغلفة المسترجعة: يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من تطبيق معدلات الاهتلاك الموافقة لمدة استعمال الأغلفة؛

❖ التحقق من حساب أقساط الاهتلاك، وجدول الاهتلاكات.

تهيئات وتركيبات (ح/218): يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من كل نفقات السنة بمساعدة فواتير الموردون، ومذكرات العمل للمقاولين؛

❖ التأكد من موافقة المهندس المعماري، ومسؤولي المؤسسة لفواتير الموردون ومذكرات

أو وضعيات أعمال المقاولين؛

❖ التحقق من تقدير هذه النفقات في موازنة التثبيتات وموافق عليها من طرف مجلس

الإدارة؛

❖ التحقق من النفقات التي صرفتها المؤسسة لحسابها من خلال الوثائق المبررة لليد

العاملة، المواد واللوازم المستهلكة والمصاريف الأخرى؛

❖ التأكد من تسجيل في المقابل في حساب 732 "الإنتاج المثبت للأصول الثابتة"؛

❖ في حالة التنازل أو التهديم التحقق من التسجيل المحاسبي للتعديلات في حسابات

التثبيتات المعنية ونواتج التنازل عن التثبيتات.

اهتلاك التهيئات والتركيبات: يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من معدل الاهتلاك المطبق وكذا جدول الاهتلاكات.

تجهيزات اجتماعية (ح/218): يقوم المراجع بـ:

❖ إذا كانت البناءات اجتماعية يتأكد المراجع من سلامة هذا الحساب بنفس الطريقة

المعتمدة مع حساب البناءات، كما يتأكد بنفس الطريقة المستعملة مع حساب

اهتلاك البناءات بالنسبة لاهتلاك البناءات الاجتماعية؛

❖ إذا كانت أثاث وتجهيزات منزلية يتأكد المراجع من سلامة هذا الحساب بنفس

الطريقة المعتمدة مع حساب معدات المكتب، كما يتأكد بنفس الطريقة المستعملة

مع حساب اهتلاك معدات مكتب لاهتلاك أثاث وتجهيزات منزلية؛

❖ إذا كانت تهيئات يتأكد المراجع من سلامة هذا الحساب بنفس الطريقة مع حساب

تهيئات وتركيبات، كما يتأكد بنفس الطريقة المستعملة مع حساب اهتلاك تهيئات

وتركيبات لاهتلاك التهيئات.

حسابات التثبيتات الجاري إنجازها (ح/23): يقوم المراجع بالتأكد من سلامة الحساب

بنفس طريقة التأكد من حسابات التثبيتات المذكورة سابقا، بالإضافة إلى:

❖ التأكد من تسجيل التثبيتات قيد الإنجاز بسعر التكلفة؛

❖ التحقق من عدم حساب أي قسط اهتلاك للتثبيتات قيد الإنجاز؛

❖ التأكد من تسجيل مبالغ التثبيتات المنتهية الإنجاز في حسابات التثبيتات المعينة؛

❖ التأكد من أن كل المبالغ والتسبيقات والمدفوعات لطلبات المواد تم تسجيلها في

حساب 23 "التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات" وليس

لحساب الموردون.

3.5. مراجعة المخزونات:

هي أصول تمتلكها المؤسسة من أجل بيعها في إطار الاستغلال الجاري أو قيد الإنتاج، وفي شكل

مواد أولية أو لوازم من المقرر استهلاكها ضمن مسار الإنتاج أو تقديم الخدمات.

1.3.5. تقييم نظام الرقابة الداخلية لبنود المخزونات:

يقوم المراجع في إطار مهمته بطرح جملة من الأسئلة من أجل تقييم مسك ومتابعة المؤسسة للمخزونات على النحو الآتي:

السؤال	نعم	لا
هل هناك جرد مستمر بالكميات والقيم يخص العناصر الأساسية للمخزونات؟		
في حال اتباع الجرد المستمر بالقيم، هل تتم مقارنة ذلك في فترات منتظمة حسب دفتر الأستاذ؟		
هل تمسك السجلات التفصيلية للمخزون من طرف أشخاص غير الذين يسهرون على حمايتها؟		
هل يتم فحص سجلات الجرد المستمر دوريا بهدف استخراج أنواع المخزون ذات معدل دوران ضعيف؟		
هل تحدد مسؤوليات حراسة أنواع المخزون داخل المخازن بكل دقة، بحيث كل عون مسؤول عن مخزون معين؟		
هل المخزونات محمية ضد السرقة بوضعها في أماكن آمنة، يمنع الدخول إليها إلا للمرخص لهم؟		
هل هي محمية ضد العوارض الطبيعية؟		
هل يقارن عمال المخازن الكميات المسلمة لهم مع مذكرات الاستلام، الإنتاج...؟		
هل تسلم المخزونات فقط عند تقديم مذكرة إخراج مرقمة ترقيما مسبقا، أو مذكرة إرسال موافق عليها؟		
هل يخضع قرار البضائع التي أصبحت غير صالحة وفاسدة إلى موافقة مسؤول؟		

		هل هناك عد فعلي لمختلف أنواع المخزون، بصفة منتظمة خلال الدورة وفي نهايتها؟
		هل مخزونات المؤسسة الموجودة خارجها تخضع إلى العد المادي في نهاية السنة أو يصادق على وجودها من طرف الغير الموجودة لديه خلال السنة وفي نهايتها؟
		هل هناك نظام لتحديد التكاليف؟

2.3.5. فحص حسابات المخزونات:

بعد إنهاء عملية تقييم لنظام الرقابة الداخلي للمخزونات يقوم المراجع بفحصها من أجل التأكد من سلامتها ومطابقتها للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

✓ البضائع (ح/30): يقوم المراجع بـ:

- ❖ تقييم القواعد العامة بمراجعة دخول وخروج المخزونات، الجرد الدائم، تقييم للمخزونات، مراقبة الإجراءات المتبعة، مراقبة تنفيذ القواعد ومراقبة مدى تنفيذ بعض الأحكام الجبائية؛
- ❖ مقارنة الأسعار المعتمدة في التقييم مع فواتير الشراء؛
- ❖ التأكد من تكوين مؤونة انخفاض قيمة المخزونات اللازمة في حالة انخفاض قيمة المخزونات يوم الجرد إلى أقل من التكلفة الوسطية المرجحة؛
- ❖ التأكد من أن العمليات التي كانت مدين في حساب 38 قد تم تسويتها، وإلا يتم تبرير الرصيد وشرحه بمعلومات إضافية.

✓ المواد الأولية، التوريدات والتموينات الأخرى (ح/31 وح/32): يقوم المراجع بـ:

- ❖ تقييم القواعد العامة بمراجعة دخول وخروج المواد الأولية، التوريدات والتموينات الأخرى، الجرد الدائم، تقييم للمخزونات، مراقبة الإجراءات المتبعة، مراقبة تنفيذ القواعد ومراقبة مدى تنفيذ بعض الأحكام الجبائية.

✓ سلع قيد الإنتاج (ح/33): يقوم المراجع بـ:

- ❖ تقييم القواعد العامة بمراجعة دخول وخروج سلع قيد الإنتاج، الجرد الدائم، تقييم للمخزونات، مراقبة الإجراءات المتبعة، مراقبة تنفيذ القواعد ومراقبة مدى تنفيذ بعض الأحكام الجبائية؛
- ❖ التأكد بمقاربة السعر المعتمد في الجرد مع الوثائق التي تحدد التكاليف وسعر التكلفة المقدم في المحاسبة.

✓ خدمات قيد الإنتاج (ح/34): يقوم المراجع بـ:

- ❖ تقييم القواعد العامة بمراجعة دخول وخروج سلع قيد الإنتاج، الجرد الدائم، تقييم للمخزونات، مراقبة الإجراءات المتبعة، مراقبة تنفيذ القواعد ومراقبة مدى تنفيذ بعض الأحكام الجبائية؛
- ❖ فحص شروط تقييم قيمتها، وتقييم الطرق المعتمدة؛
- ❖ التحقق من النفقات المعتمدة لحساب قيمة الخدمات قيد الإنتاج في نهاية السنة المالية؛
- ❖ التأكد من مطابقتها للواقع في الطبيعة والقيمة؛
- ❖ مقارنة المصاريف مع ما هو في الموازنة التقديرية، مع نسبة التقدم وتحليل الفرق؛
- ❖ التأكد من عدم إدماج الرسم على القيمة المضافة ضمن القيمة (باستثناء مؤسسات البناء).

✓ المخزونات من المنتجات (ح/35): يقوم المراجع بـ:

- ❖ تقييم القواعد العامة بمراجعة دخول وخروج سلع قيد الإنتاج، الجرد الدائم، تقييم للمخزونات، مراقبة الإجراءات المتبعة، مراقبة تنفيذ القواعد ومراقبة مدى تنفيذ بعض الأحكام الجبائية؛

❖ التأكد من السعر المعتمد لتقييم المنتجات التامة بمقارنته مع السعر المقدم من المحاسبة؛

❖ التأكد من عدم تكوين أي مؤونات أو خصم لخسائر القيمة، لعدم قبولها للتخفيض جبائيا.

✓ المخزونات المشتراة (ح/38): يقوم المراجع بـ:

❖ التأكد من ترصيد الحساب 38 لأنه حساب وسيطي، وفي الحالة المغايرة القيام بتحليل الحساب وتبرير العمليات الغير المسجلة.

4.5. مراجعة الحقوق والديون:

يجب على المراجع التحقق من الحقوق والديون ومن أرصدها، كالحقوق التي تتكون من حسابات الزبائن على سبيل المثال، والديون بشقيها القصير والطويل الأجل.

1.4.5. مراجعة حسابات الحقوق:

✓ مراجعة حساب التسيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيات (ح/238):
يقوم المراجع بـ:

❖ مقارنة الأرصدة مع الاتفاقيات والطلبات؛

❖ طلب تأكيدات من موردي التثبيات؛

❖ التحقق من تسجيل التثبيات بعد استلامها أو الانتهاء من الأشغال في الحسابات المعنية.

✓ مراجعة حسابات المساهمات والحسابات الدائنة الملحقه بمساهمات (ح/261 -

ح/262 - ح/265): يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من جرد سندات المساهمة؛

❖ التحقق من المبالغ المسجلة في المحاسبة بمقارنتها مع عقد التأسيس أو مع السندات ذاتها؛

❖ التحقق من تكوين المؤونة سنويا في نهاية السنة، وكذا من صحة قيمتها.

✓ مراجعة حسابات التثبيتات المالية الأخرى (ح/271 - ح/272 - ح/273): يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من جرد القسائم والسندات؛

❖ مراقبة القيم في الميزانية؛

❖ التحقق من تكوين المؤونات ومن صحة قيمتها؛

❖ مراقبة المنتجات المالية الناتجة عن مختلف العمليات، والتحقق من عمليات التحصيل
تم إدراجها في المحاسبة.

✓ مراجعة حساب الودائع والكفالات المدفوعة (ح/275): يقوم المراجع بـ:

❖ القيام بفحص لكشوف الكفالات المدفوعة باستعمال وثائق مبررة؛

❖ طلب تأكيدات من الغير والذين لديهم هذه الكفالات.

✓ مراجعة حساب الموردون المدينون (ح/409): يقوم المراجع بـ:

❖ يتأكد المراجع من سلامة الحساب بنفس الطريقة المذكورة في حساب تسبيقات

للتبثبات، كما يقوم أيضا بالتأكد من أن التسبيقات المقدمة للموردون تم نقلها

لحساب المشتريات المعنية. وهذا في حالة تقديم تسبيقات للمورد؛

❖ يتأكد المراجع من قيمة المبالغ المدفوعة على شكل كفالات، كما يحصل على

تأكيدات من الغير ويتحقق من سلامة الحسابات من خلال الآجال الممنوحة

للمؤسسة. وهذا في حالة تقديم كفالات للمورد؛

❖ يتأكد المراجع من أن المبالغ في بداية السنة قد تم تسويتها مع الحركة المدينة لحساب الموردون، وكذا التحقق في نهاية السنة من تسجيل التخفيضات الممنوحة في حساب التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة (ح/709)، كما يقوم أيضا بمقارنة هذا الحساب مع حسابات السنوات الماضية حتى يتعرف على تطور المبلغ في كل سنة. وهذا في حالة التخفيضات المتحصل عليها.

✓ **مراجعة حساب الزبائن (ح/411):** يقوم المراجع بـ:

- ❖ القيام بمقاربة بين الحساب الرئيسي لميزان المراجعة مع الحسابات الفرعية للزبائن، والإشارة لمبالغ الأرصدة الإجمالية؛
- ❖ فحص الأرصدة الدائنة للحسابات الفرعية مع تبرير المبالغ؛
- ❖ التحقق من صحة التسجيلات المحاسبية في يومية المبيعات؛
- ❖ فحص مجموعة فواتير (لمدة محددة) بالتحقق من السعر المطبق مقارنة مع التسعيرات المعتمدة، والتحقق من حساب مبالغ القيمة المضافة للفواتير؛
- ❖ التحقق من التسجيلات المحاسبية لهذه الفواتير؛
- ❖ فحص شروط البيع الأخرى: التخفيضات المالية والتجارية المقدمة؛
- ❖ القيام بمقارنة بين هذه الفواتير مع وصولات التسليم وطلباتها؛
- ❖ التأكد من تسلسل أرقام الفواتير، مع التحقق كذلك من وجود الفواتير الملغاة؛
- ❖ فحص معمق لكل المبيعات التي تمت نقدا مع مقارنة الفواتير وتحصيلاتها المعنية؛
- ❖ تحليل أرصدة حسابات الزبائن؛
- ❖ تحليل كل الحقوق القديمة، مع التأكد من التسوية المنتظمة؛
- ❖ التحقق من ردود هذه الحقوق القديمة، مع طلب لتأكيدات أرصدها؛
- ❖ القيام بعملية سبر للحسابات المرصدة.

✓ مراجعة حساب الزبائن المشكوك فيهم (ح/416): يقوم المراجع بـ:

❖ متابعة تطور العلاقة بين الحقوق المشكوك فيها والحقوق الإجمالية؛

❖ فحص مبررات الحقوق المشكوك فيها؛

❖ التحقق من التسجيلات المحاسبية؛

❖ فحص قرارات تكوين مؤونات الزبائن المشكوك فيهم؛

❖ التأكد من صحة تقييم مؤونات الزبائن المشكوك فيهم.

✓ مراجعة حساب الزبائن الدائنون (ح/419): يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من حسابات الضمانات المستلمة بمقارنة مع يوميات الحسابات المالية،

ويومية المبيعات؛

❖ فحص تسديد هذه الضمانات المستلمة.

✓ مراجعة حساب الزبائن الدائنون (ح/419): يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من حسابات الضمانات المستلمة بمقارنة مع يوميات الحسابات المالية

ويومية المبيعات؛

❖ فحص تسديد هذه الضمانات المستلمة.

✓ مراجعة الأموال المودعة لدى الموثق: يقوم المراجع بـ:

❖ طلب تأكيدات من الموثق بوجود تلك الأموال؛

❖ التأكد من دفع تلك الأموال في الآجال العادية المرتقبة؛

❖ التحقق من الآجال غير مولدة لفوائد، لأنه أحيانا يوظف الموثق هذه الأموال في

البنوك.

✓ مراجعة الأموال المودعة لدى البنوك، الخزينة العمومية والهيئات المالية الأخرى (ح/512)

- ح/515 - ح/517): يقوم المراجع بـ:

❖ طلب التأكيدات لأرصدة نهاية الفترة، وتحليل الاختلافات المحتملة؛

- ❖ فحص حالات المقاربة الموجودة من جهة، والقيم المعلقة من جهة أخرى؛
- ❖ إعداد مقارنة بين الأرصدة المؤكدة من المؤسسات المصرفية والأرصدة المستخرجة من المحاسبة؛
- ❖ مراقبة منتظمة للوثائق المبررة للحسابات مثل أوامر الدفع، جدول الشيكات ... إلخ؛
- ❖ التحقق من اليوميات الإضافية؛
- ❖ التحقق من يومية البنوك؛
- ❖ التحقق من المبالغ المنقولة لدفتر الأستاذ؛
- ❖ التأكد من عدم دائنية أرصدة الحسابات البريدية؛
- ❖ فحص مبررات إلغاء الشيكات؛
- ❖ القيام بوضع مؤشرات لمتابعة تطور أرصدة الفترة؛
- ❖ القيام بالتحقق من سلة العملات الأجنبية وتطورها بالنسبة للعمليات مع الخارج، وكذا تسجيل الفروقات؛
- ❖ التأكد من وجود انفصال بين القوائم بإعداد حالات المقاربة البنكية، وبين ماسك الشيكات وإعداد جدول متابعة الشيكات المقدمة؛
- ❖ التأكد من التسجيل الفوري للشيكات المقدمة؛
- ❖ تحليل كل المبالغ التي ليس لديها إشعار بالدفع.

2.4.5. مراجعة حسابات الديون:

- ✓ مراجعة حساب الاقتراضات والديون المماثلة (ح/16): يقوم المراجع بـ:
- ❖ تحليل كل أرصدة القروض البنكية القصيرة، المتوسطة والطويلة الأجل؛
- ❖ فحص كل الاتفاقيات والوثائق المتعلقة بهذه القروض؛

- ❖ التحقق من جدول تسديد القروض؛
- ❖ التحقق من انتظام تسديد الدفعات؛
- ❖ مقارنة مبلغ الفوائد مع حساب 661 "أعباء الفوائد"؛
- ❖ طلب تأكيدات من المؤسسات المالية.
- ✓ مراجعة ديون اتجاه المجمع والشركات (ح/45): يقوم المراجع بـ:
 - ❖ فحص معمق لحركة الأموال؛
 - ❖ فحص كل الوثائق المبررة؛
 - ❖ فحص التسجيلات المحاسبية وتحليل أرصدة الحسابات؛
 - ❖ طلب تأكيد الشركاء أو المساهمين لأرصدهم.
- ✓ مراجعة ديون الاستغلال الأخرى: يقوم المراجع بـ:
 - ❖ القيام بمقارنة ميزان المراجعة مع الحسابات المعنية؛
 - ❖ البحث عن أسباب الرصيد المدين لهذه الحسابات؛
 - ❖ فحص الحسابات المقابلة؛
 - ❖ التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية؛
 - ❖ التحقق من عمليات الحساب؛
 - ❖ التحقق من التسديد بالاستعانة بيوميات الخزينة؛
 - ❖ فحص كل وثائق الأعمال والخدمات المقدمة والتي سددت نقدا مع التحقق من موافقة المسؤول المفوض بالنفقة؛
 - ❖ فحص مبررات كل الأرصدة؛
 - ❖ فحص معمق للحسابات المرصدة؛
 - ❖ الحصول على تأكيدات أرصدة الحسابات من المعنيين.

✓ **مراجعة الديون المالية:** يقوم المراجع بـ:

- ❖ فحص آجال التسوية؛
- ❖ فحص الاتفاقية والوثائق المبررة؛
- ❖ التحقق من التسجيل المحاسبي.

5.5. **مراجعة الأعباء والنواتج:**

يعتبر جدول حسابات النتائج البيان الملخص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف المؤسسة خلال سنة مالية، وحسب النظام المحاسبي المالي تعتبر الأعباء نقص في المنافع الاقتصادية أثناء سنة مالية في شكل استهلاكات وخروج أو نقصان للأصول أو حدوث خصوم أما بالنسبة للنواتج فهي تعتبر مضاعفة للمنافع الاقتصادية أثناء سنة مالية في شكل مداخيل أو مضاعفة الأصول أو تقليص للخصوم.

1.5.5. **مراجعة الأعباء:**

✓ **مراجعة المشتريات المستهلكة (ح/60):** يقوم المراجع بـ:

- ❖ التأكد من تسجيل كل البضائع المستهلكة سواء يوميا، أسبوعيا أو شهريا؛
- ❖ التحقق من أن سعر الوحدة كان المحدد بالجرد الدائم؛
- ❖ القيام بالمقارنة مع الحسابات 30، 31، 32؛
- ❖ التأكد من ترصيد الحساب مع حساب الهامش الإجمالي.

✓ **مراجعة الإيجارات (ح/613):** يقوم المراجع بـ:

- ❖ فحص كل عقود الإيجار؛
- ❖ فحص الشروط: السعر، تواريخ التسديد وأعباء التصليح؛
- ❖ التحقق من مبالغ الإيجار المسددة والتأكد من تسجيلها ضمن أعباء المؤسسة.

✓ **مراجعة الصيانة والتصليحات (ح/615):** يقوم المراجع بـ:

- ❖ التحقق من كل نفقات الصيانة؛

❖ التأكد من صحة التسجيل المحاسبي لهذه النفقات.

✓ مراجعة التوثيق والمستجدات (ح/618): يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من سلامة الوثائق المبررة؛

❖ القيام بسبر على الكتب والمجالات للتأكد من استلامها؛

❖ مقارنة مع المبالغ المحددة في موازنة الاستغلال.

✓ مراجعة العاملون الخارجيون عن المؤسسة وأجور الوسطاء والأتعاب (ح/621 -

ح/622): يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من مختلف العلاوات والأجور التي دفعتها المؤسسة للغير؛

❖ فحص مختلف الفواتير المستلمة من الموثق على أتعاب عمال التوثيق.

✓ مراجعة الإشهار والنشر والعلاقات العمومية (ح/623): يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من الوثائق المبررة لمختلف عمليات الإشهار، ومن موافقة المعنيين على

العملية؛

❖ التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية.

✓ مراجعة التنقلات والمهمات والاستقبالات (ح/626): يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من كل ما يبرر مصاريف التنقلات والمهمات؛

❖ فحص تواريخ الذهاب والإياب، والوثائق المبررة للنزل، المطاعم وسيارات الأجرة

... إلخ؛

❖ التأكد من وجود تأشيرة المسؤولين على الوثائق المبررة؛

❖ مقارنة مبالغ هذه النفقات مع الأعباء في الموازنة التقديرية؛

❖ التأكد من إدماج المبالغ المتجاوزة الحد المقبول من الإدارة الجبائية في النتيجة الخاضعة

للضريبة.

✓ مراجعة أجور المستخدمين (ح/631): يقوم المراجع بـ:

❖ فحص اتفاقية المؤسسة أو النظام الأساسي للموظفين الذي وافقت عليه مفتشية العمل؛

❖ فحص عقود عمل الأفراد، والتأكد من أن احتوائها على كل الميزات المحددة في اتفاقية المؤسسة؛

❖ التحقق من حساب الأجور؛

❖ التأكد من احترام القواعد القانونية لقانون العمل؛

❖ فحص كشوف الرواتب؛

❖ التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للأجور ومقارنته مع دفتر الأجور؛

❖ مقارنة حسابات الأجور مع التصريحات السنوية.

✓ مراجعة الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية (ح/635): يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من التصريحات الثلاثية من خلال سجل الأجور؛

❖ التحقق من صحة التسجيل المحاسبي؛

❖ فحص الحسابات في نهاية السنة من خلال وضعية التصريحات الثلاثية.

✓ مراجعة الأعباء الاجتماعية الأخرى (ح/637): يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من مبلغ الموازنة التقديرية الموجه للأنشطة الاجتماعية؛

❖ مقارنة المبالغ المقدمة من المصالح المالية مع يومية صندوق مصلحة الأنشطة الاجتماعية.

✓ مراجعة الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال (ح/642): يقوم المراجع بـ:

❖ التحقق من التصريحات الشهرية مع رقم الأعمال المحقق؛

❖ التحقق من أن كل المبالغ المصرح بها هي رقم الأعمال (باستثناء الإيرادات المختلفة والإيرادات المالية)؛

❖ مقارنة الحساب مع الحساب المقابل.

✓ مراجعة الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج) (ح/645): يقوم

المراجع بـ:

❖ التحقق من العقود التي تلزم حقوق التسجيل، وكذا التحقق من الوثائق المبررة

للحقوق، وأيضا التحقق من التسجيلات المحاسبية وذلك في حالة كانت عبارة عن

حقوق التسجيل؛

❖ فحص الوثائق المبررة لهذه المصاريف، وكذا التحقق من التأشيرات والتأكد من

موافقة المعنيين على المصاريف، وأيضا التحقق من التسجيلات المحاسبية وذلك في

حالة كانت عبارة عن حقوق الطابع؛

❖ التحقق من قسائم الجمارك، وكذا التأكد من أن المصاريف تخص المؤسسة. كما

ينبغي عليه أيضا التحقق من فواتير الاستيراد والتصدير وكذا اتفاقياتها للشراء والبيع،

وعليه أيضا التأكد من صحة حساب المصاريف والتسجيلات المحاسبية والتأكد

من وجود موافقة المعنيين على المصاريف وذلك في حالة كانت عبارة عن حقوق

جمركية.

✓ مراجعة الأعباء العملية الأخرى (ح/65): يقوم المراجع بـ:

❖ فحص اتفاقيات التأمينات؛

❖ التحقق من مطابقة العلاوات مع الاتفاقية؛

❖ التحقق من صحة الحساب، والتأكد من التأشيرة والموافقة؛

❖ التحقق من أساس الحساب؛

❖ التحقق من مبلغ حساب أتعاب الحضور مع جدول حضور الاجتماعات

❖ التحقق من عدد اجتماعات مجلس الإدارة الموافق عليه من الجمعية العامة

❖ التحقق من صحة التسجيلات المحاسبية.

✓ مراجعة الأعباء المالية (ح/66): يقوم المراجع بـ:

- ❖ تحليل وفحص المبالغ المسجلة في الحساب؛
- ❖ فحص اتفاقيات القروض المالية والتحقق من الشروط المطبقة؛
- ❖ التحقق من صحة حساب البالغ؛
- ❖ التأكد من وجود موافقة المعنيين على المصاريف؛
- ❖ التحقق من التسجيلات المحاسبية.

✓ مراجعة العناصر غير العادية - الأعباء (ح/66): يقوم المراجع بـ:

- ❖ فحص الوثائق المبررة وسلامة العمليات؛
- ❖ التحقق من أساس حساب هذه الأعباء؛
- ❖ التحقق من وجود موافقة المعنيين على الأعباء؛
- ❖ التحقق من سلامة التسجيلات المحاسبية.

2.5.5. مراجعة النواتج:

✓ مراجعة المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة

(ح/70): يقوم المراجع بـ:

- ❖ التحقق من تسليم البضائع للزبائن والشركاء؛
- ❖ القيام بمقارنة بين فئات المبيعات وتصريحات القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني؛
- ❖ التحقق من مختلف الشروط المطبقة على المبيعات؛
- ❖ القيام بمقارنة بين المبيعات المسلمة خلال السنة مع تسجيلاتها المحاسبية؛
- ❖ مقارنة الفواتير التي سجلت محاسبيا مع التي سلمت خلال السنة الحالية؛
- ❖ فحص مختلف الوثائق المبررة للتسجيلات المحاسبية؛

- ❖ مقارنة وصول الاستلام مع يوميات الإنتاج للتأكد من الكميات المسجلة؛
- ❖ التحقق من صحة العمليات الحسابية؛
- ❖ التحقق من التأشير على الوثائق المبررة (دخول، خروج، الفواتير ... إلخ)، ومن الشروط المطبقة؛
- ❖ التحقق من صحة التسجيلات المحاسبية.
- ✓ مراجعة الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون (ح/72): يقوم المراجع بـ:
 - ❖ مقارنة حساب 72 مع حسابات المخزونات، والتأكد من أن الرصيد الدائن لحساب 72 في نهاية السنة هو الرصيد المدين للحسابات المعنية؛
 - ❖ التأكد من صحة التأشير على الوثائق ومن صحة الحسابات؛
 - ❖ التحقق من صحة التسجيل المحاسبي.
- ✓ مراجعة الإنتاج المثبت (ح/73): يقوم المراجع بـ:
 - ❖ التحقق من انتظام التسجيلات؛
 - ❖ التأكد من أن المبالغ المسجلة في الحساب تتعلق بأشغال أو منتجات موجهة للمؤسسة ذاتها، مع وجود موافقة للمعنيين بالعمليات؛
 - ❖ التحقق من استعمال المؤونات المكونة في السنوات الماضية أو التسجيلات في حساب أعباء خارج الاستغلال؛
 - ❖ التحقق من صحة الحسابات، ومن التسجيل المحاسبي.
- ✓ مراجعة العناصر غير العادية (ح/77): يقوم المراجع بـ:
 - ❖ فحص حسابات العناصر المتنازل عنها وكذا اهتلاكها؛
 - ❖ التحقق من وثائق اثبات التسويات وكذا التسجيلات المحاسبية؛
 - ❖ فحص الوثائق الجبائية المحددة لوجود التزامات ضريبية؛

❖ فحص الوثائق المتعلقة بالحقوق المهتلكة وآثارها على السنوات المعنية الحالية

والسابقة؛

❖ التحقق من المؤونات المكونة في السنوات السابقة ومن أساس حسابها، والبحث

عن آثارها في تلك السنوات؛

❖ فحص تأشيرة الموافقة على الوثائق، وكذا التسجيلات المحاسبية.

1. أسئلة وحالات تطبيقية:

1.1. أسئلة:

السؤال الأول

على الرغم من أن أهداف المراجعة الداخلية تختلف عن أهداف المراجعة الخارجية إلا أن طرق الوصول إلى هذه الأهداف غالبا ما تكون متشابهة، وقد يؤثر على عمل المراجعة الداخلية في مدى وتوقيت إجراءات المراجعة الخارجية.

المطلوب أن توضح:

1. كيفية تقييم المراجعة الداخلية بواسطة المراجع الخارجي وأهم المعايير التي يجب استخدامها في الحكم على فاعلية المراجعة الداخلية.
2. كيفية التعاون بين المراجع الخارجي والداخلي، ومدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي مع إعطاء بعض الأمثلة التوضيحية.

السؤال الثاني

في ضوء مفهومك للعلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية اشرح مفهوم كل من المصطلحات التالية:

1. إدارة المخاطر.
2. الرقابة.
3. الحوكمة.

مع بيان دور المراجع الخارجي بالنسبة لكل منها في ضوء المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية.

السؤال الثالث

بصفتك المراجع المسؤول عن مراجعة شركة الشمس في مكتب مراقب الحسابات، طلب منك مدير المراجعة القيام بفحص لمحاضر جلسات مجلس الإدارة، وقد قامت إحدى المراجعات المبتدئات ضمن فريق المراجعة بسؤالك عن مدى أهمية هذا الإجراء خاصة أنها لا تعي أسباب القيام بإجراء هذا الفحص خاصة، وأنت قد حصلت على كافة الأدلة من الاختبارات التي قمت بأدائها وأن هذه المحاضر لن تكون لها صفة الاستقلالية على أية حال.

المطلوب:

1. قم بكتابة مذكرة إلى المراجعة المبتدئة تشرح فيها لماذا يتعين على المراجع فحص محاضر جلسات مجلس الإدارة كجزء من عملية المراجعة مع إعطائها خمس أمثلة عن المعلومات التي من المحتمل أن تجدها عادة في تلك المحاضر، كذلك قم بالتعليق على ما قالت من أن محاضر جلسات مجلس الإدارة لا يعتمد عليها كمصدر من مصادر الأدلة.
2. اتصل بك سكرتير شركة الشمس وأفادك بأنه لن يسمح لك بالاطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة، حيث أنها تتضمن معلومات سرية وأن عليك الحصول على أدلتك من مصادر أخرى، أكتب خطاب إلى سكرتير الشركة رداً على ذلك.

بعد العديد من المناقشات التي تلت إرسال خطابك سمح لك بالاطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة وقد اتضح أنه قد تم شراء إحدى الأصول بقيمة حوالي 40 % من قيمة إجمالي الأصول المدرجة في الميزانية في نفس السنة، ومع ذلك فلا يوجد دليل على وجود اعتماد لإجراء هذه المعاملة من مجلس الإدارة، ماهي الإجراءات التي يجب أن تقوم بها.

السؤال الرابع

تزداد أهمية الرقابة الداخلية على أمن وسلامة المعلومات في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات عنها في ظل النظم اليدوية.

المطلوب:

بين مدى صحة هذه العبارات باختصار.

السؤال الخامس

أذكر المتطلبات الأساسية التي يجب توافرها في أنظمة معلومات التجارة الالكترونية.

السؤال السادس

ماهي مزايا استخدام تكنولوجيا المعلومات والمخاطر المترتبة على استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية؟

2.1. حالات تطبيقية:

حالة تطبيقية 01

بصفتك المسؤول عن مراجعة إحدى شركات الأزياء الحديثة، والتي تمتلك عددا من الفروع في كل من الجزائر العاصمة ووهران، فقد كلفك الشريك المسؤول بإعداد الاختبارات المطلوب إجراؤها بمراجعة البنود التالية:

1. المشتريات.

2. أرصدة الالتزامات لهذه السنة المالية للشركة.

علما بأن الشركة تعد من الشركات المساهمة المتوسطة الحجم، وغير مقيدة في بورصة الأوراق المالية. أكتب باختصار عما تعرفه عن البنود الآتية مع بيان إجراءات المراجعة الخاصة بها:

1. القروض الطويلة الأجل.

2. المخصصات والالتزامات المحتملة.

حالة تطبيقية 02

يوجد بأحد المؤسسات الجزائرية إدارة شراء مركزية يتم إدارتها من قبل السيد /أحمد كمدير للشركة، حيث قام هذا الأخير بوضع سياسات وإجراءات للإدارة كدليل للعاملين في الأعمال الكتابية ولوكلاء الشراء بشأن العمليات التشغيلية اليومية بالإدارة ويشعر المدير بالرضا عن اتفاق هذه السياسات والإجراءات مع أهداف الشركة ويعتقد أنه لا وجود لعقبات كبرى في العمليات التشغيلية العادية بإدارة الشراء.

وتم تكليف إدارة المراجعة الداخلية في المؤسسة بالقيام بالمراجعة التشغيلية بوظيفة الشراء، وتتمثل مهمتهم الأولى في فحص السياسات والإجراءات التي وضعها السيد أحمد. ومن بينها:

1. يتم شراء كافة المشتريات الهامة بناء على مناقصات تنافسية، مع أخذ الجوانب التالية بالاعتبار: وقت التسليم المحتمل، مدى الاعتماد على المورد، وغيرها.

2. يتم إبلاغ الموردون بمواصفات تفصيلية للحد الأدنى المقبول من الجودة لكافة البضائع التي يتم شرائها.

3. يتحمل مدير المواد الخام في إدارة مراقبة المخزون وليست إدارة الشراء المسؤولية عن التزام الموردون بمواصفات الجودة، ويقوم مدير المواد الخام بفحص البضائع عند وصولها للتأكد من مطابقة الجودة للحد الأدنى من المعايير وبعد ذلك يتحقق من تمويل البضائع من رصيف الاستلام إلى المخزن.

4. يتم إعداد كافة طلبات الشراء من قبل مدير المواد الخام بناء على جدول الإنتاج المعد عن أربعة أشهر وبعد قيام العاملين بإدارة المراجعة الداخلية بملاحظة تشغيل العمليات في وظيفة الشراء تم التوصل إلى النتائج التالية:

✓ يتم شراء 90% من المواد الخام الحيوية من مورد واحد، ويوجد لهذا المورد سجل جيد للتسليم ويمكن الاعتماد عليه، وأكثر من ذلك تتسم عطاءات هذا المورد بأقل الأسعار عبر السنوات القليلة الماضية.

✓ كلما يحدث تغير في خطط الإنتاج، تتقدم إدارة الإنتاج بطلبات سريعة وعاجلة مباشرة إلى إدارة الشراء، ويتم تخزين طلبات المواد الخام الخاصة بدورات الإنتاج الملغاة للاستخدام في المستقبل.

✓ تتحمل إدارة الشراء تكاليف هذه الطلبات الخاصة، ويعتبر السيد أحمد أن التكلفة الإضافية التي ترتبط بهذه الطلبات الخاصة بمثابة "تكلف" عن العضوية في فريق المؤسسة.

✓ تقوم إدارة الشراء بإصدار الأوامر الخاصة بالمواد الخام التي يتم من خلالها إنجاز التغيرات الهندسية بسرعة قدر الإمكان بعد قيام الإدارة الهندسية بإجراء هذه التغيرات، ويشعر السيد أحمد بالفخر للاستجابة السريعة التي يبديها العاملون بإدارة الشراء للتغيرات في المنتجات، ولا يتم فحص المواد الخام التي يتم استلامها إلا بعد القيام بإصدار الطلبات.

✓ يتم قبول الشحنات الجزئية والشحنات المقدمة، أي تلك التي يتم استلامها قبل حلول تاريخ التسليم المطلوب من قبل مدير المواد الخام الذي يقوم بإبلاغ إدارة الشراء عن

الاستلام، وتكون إدارة الشراء مسؤولة عن متابعة عمليات الشحن الجزئي، ولم يتم القيام بأي إجراء لمنع عمليات الشحن المسبقة.

المطلوب

بناء على السياسات والإجراءات بإدارة الشراء ونتائج هيئة المراجعة الداخلية بالمؤسسة قم بما يلي:

1. تعريف نقاط الضعف أو عدم الكفاءة في وظيفة الشراء بالشركة.
2. تقديم التوصيات بشأن نقاط الضعف أو عدم الكفاءة التي قمتم بتعريفها.

حالة تطبيقية 03

تقوم أحد الشركات بتصنيع أجزاء السيارات وبيعها في أسواق السيارات الرئيسية، وتقوم هيئة المراجعة الداخلية بالشركة بفحص أساليب الرقابة الداخلية على الآلات والمعدات وتقديم التوصيات عن التحسينات عندما يكون ذلك ملائماً، وحصل المراجعون الداخليون على المعلومات التالية خلال قيامهم بتنفيذ المهام الموكلة لهم:

1. تبدأ عادة طلبات شراء الآلات والمعدات بواسطة المشرف الذي يكون بحاجة للأصل المعدات والآلات، ويقوم المشرف بمناقشة الأصول التي يقترح حيازتها مع مدير المصنع، ويتم تقديم طلب الشراء إلى إدارة الشراء عندما يقتنع مدير المصنع بمنطقية الطلب وأنه لا يزال هناك رصيد متبقي في حصة المصنع في الموازنة الإجمالية بالشركة الخاصة بعمليات الحيازة الرأسمالية.
2. عند العمل على تنفيذ طلبات شراء الآلات والمعدات التي يتم استلامها، يبحث مدير إدارة المشتريات في السجلات عن المورد الملائم، وبعد ذلك يتم تحرير أمر شراء رسمي وإرساله بالبريد.

3. عندما يتم استلام الآلة أو المعدات، يتم إرسالها مباشرة إلى الإدارة التي ستستخدمها حتى يقوم بتركيبها، ويسمح ذلك بالحصول على المنافع الاقتصادية من عمليات الحيازة على نحو مبكر قدر الإمكان.

4. يتم تدعيم حسابات المراقبة بالأستاذ العام للأصول الثابتة عن طريق تنظيم جداول زمنية بدءاً من السنة التي تم فيها الحيازة.

5. يتم استخدام هذه الجداول الزمنية بحساب الاهتلاك كوحدة لكافة الأصول ذات النوع الواحد التي تم اقتنائها في نفس السنة، ويتم استخدام معدلات معيارية، طرق معيارية للاهلاك وقيم معيارية للنفاية لكل نوع رئيسي من الأصول الثابتة، وتم وضع هذه المعدلات والطرق والقيم الخاصة بالنفاية منذ عشر سنوات خلال السنة الأولى لبدء العمليات التشغيلية للشركة.

6. عندما ينتهي عمر الآلة أو المعدات، يقوم مدير المصنع بإبلاغ إدارة المحاسبة بذلك حتى يمكن إجراء القيود الملائمة بالدفاتر المحاسبية.

7. لم يتم إجراء تسوية منذ بدء الشركة للعمليات التشغيلية بين الدفاتر المحاسبية والآلات والمعدات الموجودة بالشركة فعلاً.

المطلوب:

تعريف نقاط الضعف للرقابة الداخلية وتقديم التوصيات عن التحسينات لها والتي يمكن لهيئة المراجعة الداخلية بالشركة أن تضمنها في التقرير عن أساليب الرقابة الداخلية التي تم تطبيقها على الأصول الثابتة.

قائمة المراجع :

مراجع باللغة العربية
التشريعات
1- الأمر رقم 82-71 المؤرخ في 1971/12/29 والمتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب.
2- مرسوم رقم 83-72 المؤرخ في 1972/04/18 والمتضمن ترتيب نظام الدروس للحصول على شهادة الليسانس في العلوم المالية.
3- مرسوم رقم 84-72 المؤرخ في 1972/04/18 والمتضمن التكوين المهني للخبراء المحاسبين.
4- قانون رقم 01-88 المؤرخ في 1988/01/12 والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.
5- قانون رقم 08-91 المؤرخ في 1988/04/27 والمتضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
6- قرار مؤرخ في 2008/07/26 والمتضمن لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
7- قانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 والمتضمن مهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
الكتب
1- أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، دون ناشر، 2008، دون بلد.
2- إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، 2014، دون بلد.
3- باسمه فالح النعيمي، المحاسبة المالية، دار الكتاب الجامعي، الجزء الأول، 2012، صنعاء.
4- حمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية - ، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2006، الجزائر.
5- زهير الدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، 2010، عمان.

6- صالحي محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، المملكة الأردنية الهاشمية، الطبعة الأولى، 2016، عمان.
7- عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي، الجزء الأول، 2009، صنعاء.
8- عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي، الجزء الثاني، 2009، صنعاء.
9- عصام الدين محمد متولي، برنامج العوم الإدارية - مراجعة 1، منشورات جامعة السودان، الطبعة الأولى، 2006، السودان.
10- عصام نعمة قريط وآخرون، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، الجزء الأول، 2014، دمشق.
11- عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، جامعة القاهرة، دون تاريخ، مصر.
12- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، الطبعة الثانية، 2009، عمان.
13- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 2003، الجزائر.
14- محمد عبد الفتاح صحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، 2000، مصر.
15- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية، الطبعة الأولى، 2009، عمان.
المطبوعات
1- بابنات عبدالرحمن، محاضرات في مقياس المراجعة المالية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2016/2017، الجزائر.
2- بلقاضي بلقاسم، محاضرات في المراجعة المحاسبية والمالية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2016/2017، الجزائر.
3- ختيم محمد العيد، محاضرات في مقياس المراجعة المالية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، دون تاريخ، الجزائر.

4- فاتح سردوك، محاضرات في مقياس تقنيات المراجعة والتدقيق، مطبوعة بيداغوجية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2016/2015، الجزائر.
الأطروحات
1- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008/2007، الجزائر.
2- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، 2012/2011، الجزائر.
3- محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية -دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017/2016، الجزائر.
مراجع باللغة الفرنسية
1- Bernard Germond, Audit financier – Guide pour l’audit de l’information financière des entreprises, Dunod, 1 ^{er} édition, 1991, Paris.
2- J.c Becour et H.Bouquin, Audit Opérationnel, Economica, 2 ^e édition, 1996, Paris.
3- Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, la pratique du commissariat aux comptes en Algérie, SNC, 1993, Alger.
مواقع الأنترنت
1- www.cnc.dz/reglement.dz