الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي بالوادي

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير

تخصص : مالية

مراجعة الحسابات ودورها في إثبات مصداقية القوائم المالية

دراسة حالة : شركة الزغبيات ش . ذ . أ بالوادي

إعـــداد الطلبـــة :

- **نورالدين بن خليفة**
- **محمـد رضا ضـو**
- **بشيـر زنـاتـــي**
- **عبد المالك قديـري**

إشراف الأستـاذ:

توفيـق جـوادي

السنة الجامعية : 2010 / 2009

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المقدمة

1- تمهيد :

شهد العالم خلال القرن العشرين العديد من التغيرات السياسية و الاجتماعية و خاصة الاقتصادية و التي أدت إلى تأثير مباشر على المحيط الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية و المنضمات المالية.و الذي بدأ في التطور خاصة بعد الأزمة المالية لسنة 1929م وتغير وجهة نظر المتعاملين مع الأسواق المالية و المؤسسات الممثلة بها ولجوء هذه الأخيرة إلى إعطاء المزيد من الضمانات.

هذه الفكرة الجديدة من المؤسسات الاقتصادية تتطلب التكيف مع الظروف هذا بهدف ضمان الفعالية و الصرامة حتى تضمن لنفسها البقاء في هذا المحيط الذي تغلب عليه المخاطرة الشديدة و الخوف من المستقبل نتيجة الانفتاح على المحيط الخارجي.

وعلى أساس هذه الظروف جاءت الحاجة إلى المعلومات المحاسبية و المالية و الاقتصادية التي تخدم مختلف الجهات التي لها مصالح في المؤسسة .

وتسعى المؤسسة إلى تحقيق بعض الأهداف منها الرئيسية ومنها الثانوية حيث نجد أن المستثمرين لا يهتمون بطريقة التسيير أو التخطيط بل يهتمون بالربح فقط عكس ذلك نجد أن المهتمين بنتائج المؤسسة من بينهم الممولين يسعون إلى الاهتمام بالتسيير الجيد و جمع كل المعلومات التي تساعدهم على تسيير وتخطيط جيدين وهذا لضمان ربحيتهم .ومن ثمة ضمان استمرارية نشاط المؤسسة.

ومنه يمكن أن نقول المؤسسة تجمع مصالح مشتركة أحيانا ومتضادة أحيانا أخرى ، حيث أن المؤسسة مدعوة لإعطاء حسابات ومدعوة أيضا لإعطاء المعلومات التي تجيب على كل التساؤلات ، هذه المعلومات المتحصل عليها يمكن أن تكون غير صحيحة أو مشكوك في صحتها لذا يجب على المؤسسة إقامة مصلحة تكون وظيفتها الأساسية هي إمداد الإدارة بتقييم عام حول درجة الثقة للمعلومات الصادرة عن المؤسسة.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

لذلك فان المراجعة عبارة عن القيام بتخطيط جيد لإجراءات الفحص بهدف اكتشاف حالات الخطاء المحتمل وقوعها وتوجيه الإدارة لاتخاذ قرارات يمكن أن تكون لها فائدة على المؤسسة.

2- الإشكالية:

السؤال الرئيسي المطروح هو ما مدى فعالية مراجعة الحسابات في إثبات مصداقية القوائم المالية ؟

من خلال طرحنا للإشكالية العامة ، يمكن لنا إبراز مجموعة من الإشكاليات الفرعية التي تساعدنا في الإجابة عليها :

- ما المقصود بمراجعة الحسابات ؟
- هل تساهم مراجعة الحسابات في إثبات مصداقية القوائم المالية؟
- ما هي الخطوات الأولية التي يقوم بها مراجع الحسابات عندما يبدأ في انجاز عمليته ؟
- من هو مراجع الحسابات وما هي الشروط الواجب توفرها فيه ؟

3- الفرضيات :

للإجابة على كل تلك التساؤلات طرحنا الفرضيات الآتية :

- المراجعة هي عملية مراقبة للتأكد من صحة و صدق العمليات المالية و المحاسبية للغير .
- تضمن لنا إجراءات المراجعة إثبات مصداقية القوائم المالية .
- تتمثل الخطوات الأولية التي يقوم بها مراجع الحسابات في مجموعة الإجراءات التمهيدية .
- مراجع الحسابات هو شخص فني محايد أسندت له عملية فحص المستندات و السجلات للتحقق من صحة العمليات و الشروط الواجب توفرها فيه هي التأهيل العلمي و العملي بالإضافة إلى النزاهة و الدقة و الاستقلالية .

4- أسباب اختيار الموضوع

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع لعدة أسباب وهى :

- الفضول العلمي و الرغبة في التعرف على مهنة مراجع الحسابات.
- محاولة إثراء الموضوع بمعلومات تفيد القارئ .
- الدور البارز الذي يلعبه مراجع الحسابات داخل المؤسسة .
- ظهور عدة مشاكل متعلقة بالحسابات و القوائم المالية في المؤسسات من جراء الاستغلال السيئ للأموال .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

تكمن أهمية الموضوع في التعرف على دور مراجعة الحسابات في إثبات مصداقية القوائم المالية ومعرفة الطرق و الأساليب المساعدة في ذلك ، ومحاولة قدر الإمكان الإجابة على الإشكاليات المطروحة بالإضافة إلى اكتساب معارف جديدة حول الموضوع .

6- أهداف الدراسة :

إن الأهداف التي نحاول الوصول إليها تتمثل في ما يلي :

- تحديد مفهوم مراجعة الحسابات .
- تحديد الإجراءات العملية لمراجع الحسابات .
- محاولة الوصول إلى تحديد إجراءات صحيحة عن طريقها يستطيع مراجع الحسابات التقليل من الاستغلال السيئ و الغير رشيد لموارد المؤسسة .
- محاولة الإسهام في إثراء هذا المجال من الدراسة .

7- المنهج المستخدم :

اعتمدنا أساسا على المنهج الوصفي التحليلي ملائما لطبيعة الدراسة .

8- صعوبات الدراسة :

-نقص الخبرة المهنية في إسقاط الجانب النظري على دراسة الحالة.

- النقص الكبير في المراجع الخاصة بالموضوع (مراجع جزائرية).
- صعوبة ترجمة بعض المراجع الأجنبية .

9- محتويات الدراسة :

تضمنت دراستنا لهذا الموضوع جزئين :

جزئ نظري و جزئ تطبيقي و ذلك محاولة منا بالإلمام بكافة جوانب الموضوع .

وقد تناولنا ثلاث فصول :

الفصل الأول : وقد تطرقنا فيه إلى ماهية المراجعة ، أنواع المراجعة ، معايير المراجعة ، مراجع الحسابات .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

أما الفصل الثاني : قد تضمن الإجراءات التمهيدية في عملية مراجعة الحسابات ، تقييم نظام الرقابة الداخلية ، تنظيم عملية مراجعة الحسابات ، مراجعة عناصر القوائم المالية ، التقرير عن عملية مراجعة الحسابات

أما الفصل الثالث :قد تطرقنا فيه إلى لمحة عامة عن نشاط شركة الزغبيات ش.ذ.أ ،الاجراءات العملية لمراجع حسابات الشركة، نظام الرقابة الداخلية .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

تمهيد

إن المراجعة قديمه قدم الإنسان في صراعه من اجل إشباع حاجياته وبفضل أهميتها أصبحت علما قائما بذاته،ولقد تطورت مهنة المراجعة منذ زمن مضى إلى يومنا هذا عبر مراحل عدة حيث كان صاحب المؤسسة في فترة ظهورها البدائية هو الذي يقوم بتنفيذ العمليات بنفسه وفي الوقت نفسه يعتبر هو المشرف على فحصها ومراقبتها ، ولكن من خلال التطورات السريعة التي حلت بالنظام الاقتصادي خاصة قانون الشركات أدت إلى تطوير مهنة المراجعة ، حيث

أصبح الاهتمام بها ضرورة حتمية لمعرفة الحالة المالية للمؤسسة.

ونظرا لأهمية المراجعة عمدت الجهات الوصية إلى وضع مبادئ ومعايير خاصة بها ومنحها طابعا قانونيا من شأنه العمل على ضبط مهنة المراجعة، ولقد تطرقنا في هذا الفصل إلى محاولة إعطاء صورة حول المراجعة ، وهو ما سيتم إدراجه في هذا الفصل ضمن الخطة التالية :

المبحث الأول : ماهية المراجعة.

المبحث الثاني : أنواع المراجعة.

المبحث الثالث : معايير المراجعة.

المبحث الرابع : مراجع الحسابات.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المطلب الأول:نشأة المراجعة

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها[1].

والمراجعة كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية، وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم ، إذ إن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المراجع في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات.

ومع ظهور الثورة الصناعية وتطور الصناعة والتجارة وزيادة أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكيين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، أدى إلى تطور المراجعة، لكن الهدف الرئيس للمراجعة لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، لكن التغيير المهم هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لمنع واكتشاف الغش والخطأ، أما التغيير الثاني فكان بوجود الحاجة لمراجعة القوائم المالية من قبل شخص مستقل ومحايد[2].

ونظرا لأهمية القوائم والتقارير المالية التي تعدها الإدارة، لم يكن هذا التنظيم كاف لحماية مصالح أصحاب رأس المال، إذا أصبح من الضروري اللجوء إلى جهة مستقلة خارجية- مراجع خارجي- عن الشركة تسند لها مهمة مراجعة وفحص للقوائم المالية والتعليق عن حاله المركز المالي لشركه، وينهى المراجع عمله بتقرير مكتوب يبدي فيه رأيه ويوضع هذا الأخير تحت تصرف الجهة التي تهمهما حاله الشركة المالية وبصدور القوانين الخاصة بالمراجعة وتنظيمها، أخذت هذه المهنة طابعها القانوني وكأي مهنه أخرى عملت المنظمات،(الجمعيات والنقابات) إلى تحسين ورفع مستوى أعضائها المهني والثقافي وهذا عن طريق ما يصدر عنها من أبحاث علمية وتوصيات مهنيه يلتزم بها الأعضاء في مجال الفحص الفني للقوائم المالية[3].

المطلب الثاني: تعريف المراجعة

[1] محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من نظرية الى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، 2005 ، ص 7.

من الناحية العلمية ، دار وائل للنشر ، عمان الأردن ، الطبعة الثانية ، 2006 ، ص 17
قابة المحاسبية ، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية ، 1968 ، ص 5 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

لقد اختلفت وتعددت تعاريف المراجعة نذكر منها

– عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها "عمليه منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقه موضوعيه لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية" .

وعرفbonnault et Germond :

المراجعة على أنها اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحا سبيه المعمول بها،في الصورة الصادقة على الموجودات وفى الوضعية المالية ونتائج المؤسسة[1]

– تعريف خالد أمين المراجعة هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنيه معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة.

– تعريف عبد المنعم محمود وعيسى أبو طبل 1982 إن المراجعة هي عمليه فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشاة التي تراجع حساباتها، بقصد ابدأ رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المشروع عن نتيجة أعمال من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي[2].

– تعريف آخر للمراجعة:

المراجعة هي فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشاة فحصا دقيقا حتى يطمئن المراجع من إن التقارير المالية سواء كانت تقريرا عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنيه، أو

[1] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظرية والممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، الجز ائر ، 2003 ، ص 9 ،

[2] لي ، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق،الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، القاهرة ،1987 ،

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

أي تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنيه أو أي تقريرا أخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة الغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير[1] .

– تعريف الاتحاد الأوروبي للخبراء والمحاسبين الاقتصاديين والماليين: إن الهدف من مراجعة الحسابات السنوية هو إعطاء رأى حول ما إذا كانت هذه الحسابات تترجم بصفة وافيه وضعية المؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية وعن نتائج الدورة المنتهية وذلك بالأخذ بعين الاعتبار قوانيين وأعراف البلد الذي يتواجد فيه مقر المؤسسة[2]

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص إن المراجعة تتركز على ثلاثة نقاط مهمة والتي تتمحور حولها المراجعة عادة وهى:

أولا: الفحص

يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامه العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة،

ثانيا: التحقيق

يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنيه معينه،

وبما ان مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فان أي خلل في النظام المولد لها يؤدي إلى احتمال خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أتوماتيكية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبية والمحافظة على استمرار يته في ظل التقيد، بمعايير المراجعة المتفق عليها ليسمح لهذا الأخير بتوليد معلومات تكون ممثله للوضعية الحقيقية للمؤسسة،

ثالثا: التقرير

[1] عبد الفتاح الصحن ، مبادئ و أسس المراجعة علما وعملا ،مؤسسة سباب الجامعة ، الإسكندرية ،1993 ، ص 4 .
، دور مراجعة الحسابات في اكتشاف الغش والأخطاء ، المركز الجامعي بالوادي ، الجزائر ،

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن تقول بان التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها[1].

وكخلاصة عامه للتعاريف السابقة نستخلص بان المراجعة هي أسلوب من أساليب الرقابة حيث تشتمل على مجموعة من المراحل التي يقوم بها المراجع بغرض اكتشاف الغش والخطأ وهذا من خلال عملية الفحص التي يقوم بها لأعمال الغير بهدف التحقق من أن البيانات المسجلة في السجلات المحاسبية والقوائم المالية، تمثل التعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن مدة ماليه، أو تعكس الصورة الصحيحة للمركز المالي في نهاية فترة زمنية معينه.

وينهي المراجع عمله بعد الانتهاء من عمليتي الفحص والتحقق بإعداد تقرير مكتوب يوضح فيه رأيه الذي يعكس الصورة الصحيحة لنتيجة المؤسسة ومركزها المالي

المطلب الثالث: أهداف وأهميه المراجعة

أولا : أهداف المراجعة

و يمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى قسمين هما : أهداف أساسية وأهداف ثانوية[2]

1- **الأهداف الأساسية :**

أ- التحقق من أن جميع العمليات والحسابات الختامية قيدت تقييدا صحيحا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب - يجب على المراجع إبداء رأيه المهني في التقرير عما إذا كانت الحسابات الختامية او حسابات النتيجة وكذلك الميزانية تبن بصدق ووضوح نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي خلال الفترة المالية التي أعدت فيها ، إذا تسعى الإدارة من جراء تحقيق الأهداف الأساسية إلى الوصول للحقائق المالية عن المؤسسة ونتيجة نشاطها ؛

2- **الأهداف الثانوية** : إن الغرض من تطبيق إجراءات المراجعة السليمة هو تحقيق الأهداف الأساسية للمؤسسة إلا أنها لا تكتفي بتحقيق هذه الأهداف فقط بل تسعى إلى تحقيق أهداف أخرى فرعية تزيد في تحسين الحالة المالية للمؤسسة وهذه الأهداف هي :

أ- محاولة الحد من أساليب الضياع والإسراف مثلا : في المخزون السلعي ؛

ب- تصميم نظام رقابة دقيق داخل المؤسسة لمنع حدوث حالات الغش والخطأ ؛

---

[1] ديقي ، مرجع سابق ، ص 11 .
[2] ي ، مرجع سابق ، ص 24 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

ج- التأكد من إن الأصول الثابتة الموجودة فعلا لها وجود قانوني بالوثائق الشرعية والتأكد من التقييد المحاسبي الصحيح لكل الأصول ، وكذلك مراقبة الخصوم مراقبة سليمة وذلك بالتأكد من أن التقييد الكلي للديون قد تم بصورة صحيحة .

د- التأكد من التطبيق السليم للإهتلاكات ، وأن المؤونات حقيقية بقيمتها الفعلية .

ثانيا : أهمية مراجعة الحسابات

ترجع أهمية مراجعة الحسابات إلى كونها وسيلة تهدف إلى خدمة عدة أطراف مختلفة تستفيد من مختلف القوائم المالية التي تم مراجعتها وتدقيقها ، ومن بين هذه الأطراف ما يلي[1] :

1- **إدارة المؤسسة** : يفترض في إدارة المشروع أن تعتمد اعتمادا كليا على المعلومات المحاسبية في وضع السياسات والخطط ومراقبة وتقييم الأداء ، ومن هذا الافتراض فعلى المنشأة أن تحرص على أن تتم مراجعة تلك المعلومات من قبل هيئة فنية محايدة والمتمثلة في مراجع الحسابات المستقل (الخارجي) ، وبالتالي فان استقلال مراجع الحسابات وحياده يزيد من درجة الثقة في هذه المعلومات والاعتماد عليها .

كما أن هذه المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تعتبر وسيلة للحكم على إدارة المنشأة من حيث التزامها بالأهداف المسطرة وتتيح لمجلس الإدارة اتخاذ القرار بإعادة انتخابهم أو استبدالهم .

2- **المستثمرون** : تعتمد فئة المستثمرين على القوائم المالية التي تمت مراجعتها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص المدخرات والاستثمارات ، بحيث تحقق لهم اكبر عائد ممكن في ظل اختيار البديل الأمثل من مجمل البدائل المتاحة مع اعتبار توفر الثقة في مصداقية هذه المعلومات .

فالمعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تقلل من نسبة المخاطرة في اتخاذ القرارات المختلفة من طرف المستثمرين .

يعتبر تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد أمر يطمئن ويزيد ثقة المستثمرين بان أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة .

3- **البنوك** :

تسعى معظم المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم من اجل مزاولة نشاطها وضمان استمراره ، فتقوم بطلب الحصول على قروض وتسهيلات بنكية من البنوك والمؤسسات المالية

---

[1] ياس مراجعة وتدقيق ، السنة الرابعة علوم التسيير تخصص مالية ، المركز الجامعي بالوادي ،

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات ، وهذه من اجل ضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في الآجال المحددة .

4- **الهيئات الحكومية** : تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها التشريعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب ، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل عليها [1].

المطلب الرابع : مبادئ وفروض المراجعة :

أولا : مبادئ المراجعة : وتنقسم إلى[2] :

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص :

أ- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي : ويعني هذه المبدأ المعرفة التامة بطبيعة إحداث المنشأة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة ، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى .

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري : ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة ، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير .

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا ، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها اكبر من غيرها .

د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية : ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية كما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن إحداث المنشأة .

2 - المبادئ المرتبطة بركن التقرير :

---

[1] يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2000 ، ص 9 .

التدقيق الحديث ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الثانية ، الأردن ، 2005 ، ص

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

أ – **مبدأ كفاية الاتصال** : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مراجع الحسابات أداة لنقل آثار العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .

ب – **مبدأ الإفصاح** : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف – إن وجدت – في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات .

ج – **مبدأ الإنصاف** : ويشير هذا المبدأ أن تكون محتويات تقارير المراجع وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية .

د – **مبدأ السببية** : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادل يواجه به المراجع وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية .

هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على أن المبادئ العامة للمراجعة التي يجب أن يلتزم بها المراجع هي

- الاستقلالية
- الكرامة
- الموضوعية
- الكفاءة المهنية
- السرية
- السلوك المهني
- المعايير الفنية

ثانيا : فروض المراجعة

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطارا نظريا يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة ، لذلك سنورد أهم الفروض التجريبية لها في الآتي : [1]

[1] ـ مديقي ، مرجع سابق ، ص ص 12-15 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

1- قابلية البيانات للفحص : تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ، يتبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى ، تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية :

أ – ملائمة المعلومات .

ب – قابلية الفحص .

ج – عدم التحيز في التسجيل .

د – قابلية القياس الكمي .

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة : يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تتم مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع إن يبدي على أساسها رأيا فنيا محايدا صائبا على الواقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة .

3- خلو القائمة المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء وتوطئيه :

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة ، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقييده بمعايير المراجعة المتفق عليها .

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا ، كما يجعل المراجعة اقتصادية وعملية بتبني المراجعة الاختيارية بدلا عن التفصيلية .

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية :

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم اعددها وفق لمبادئ المحاسبة المتفق عليها ، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها .

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل :

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة ، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل ، والعكس صحيح ، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض .

7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط :

يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات وذلك وفق ما توضحه الاتفاقية المبرمة بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله .

المبحث الثاني : أنواع المراجعة

تعتبر مراجعة النظم المعلوماتية من بين أهم الوسائل المقومة لهذه النظم وعلى وجه الخصوص نظام المعلومات المحاسبية الذي يراد منه توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمة لاتخاذ القرارات .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

و سوف نميز بين مختلف أنواع المراجعة انطلاقا من الزاوية المنظور من خلالها إلى المراجعة وكذلك من زاوية القائم بها ، والأنواع هي كالآتي :

المطلب الأول : من زاوية الإلزام القانوني

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض مؤسسات الشركات كشركة المساهمة وعدم إلزامية المراجعة إلى غيرها من مؤسسات الشركات ، كشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة التضامن لذلك سنميز بين نوعين من المراجعة في هذا البند : [1]

أولا: المراجعة الإلزامية

وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها ، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به ، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاه من المراجعة .

ثانيا: المراجعة الاختيارية

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني بطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة ، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي ، إذ إن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة الانفصال أو انضمام شريك جديد .

المطلب الثاني : من زاوية مجال أو نطاق المراجعة

يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما على النحو الآتي : [2]

أولا: المراجعة الكاملة

---

[1] مديقي ، مرجع سابق ، ص ص 19-20 .
[2] مديقي ، نفس المرجع السابق ، ص ص 21-23 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

في هذا النوع من المراجعة يحول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل ، فعملية المراجعة لابد أن تتقيد بمعايير ومستويات المراجعة المتعارف عليها وفي ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجم أصناف منها ، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم المراجع بفحصها بغية إصدار رأي فني محايد حول جميع المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المراجع على جميع المفردات لا على العين التي شملتها اختباراته .

ثانيا: المراجعة الجزئية

تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها ، وسبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند.

المطلب الثالث : من زاوية توقيت المراجعة

و ينقسم إلى نوعين :

أولا : المراجعة المستمرة

المراجعة في هذه الحالة لها صفة الإستمرار، بمعنى أن تتم المراجعة أولا بأول خلال الفترة المالية، إذ يقوم مراجع الحسابات بالتردد على المشروع من آن إلى آخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بمراجعة الأعمال المحاسبية التي تمت.

و هذا النوع من المراجعة أنسب ما يكون للشركات الأموال وغيرها من المشروعات التي تقوم بعدد ضخم من العمليات يحتاج في مراجعته وقت طويل[1].

ثانيا: المراجعة النهائية

تعد المراجعة النهائية مناسبة للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم وذلك لان المراجع يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات ، وفى هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد مراجعتها كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة وذلك لعدم تردد المراجع

---

[1] ، المراجعة والمراقبة الداخلية ، طوخي مصر للطباعة ، ص 25 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

ومساعديه على المنشاة ،بالإضافة إلى انه يؤدى إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية المراجعة ،

ولكن يؤخذ على المراجع النهائي الاحتمالات التالية[1] :

1- تأخر النتائج .

2- حدوث ارتباك في مكتب المراجع .

3- عدم اكتشاف الغش أو الخطأ أو التلاعب .

4- عدم قيام المراجع بالفحص على المستوى المرغوب .

وترجع هذه الاحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية مراجعة الحسابات،وذلك لان المراجع يلتزم بإنهاء عملية المراجعة وإبداء الرأي الفني المحايد في مواعيد محددة وفقا لقانون الشركات ونظام الشركة،وما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية لشركات واحدة أو متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب المراجع.

المطلب الرابع : من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة

يمكن تقسيم هذه الزاوية إلى نوعين هما :

أولا: المراجعة الخارجية

هي المراجعة التي تقوم بها جهة مستقلة عن المشروع لا تخضع لإشراف الإدارة بل تمارس عملها خصوصا في الشركات المساهمة كوكيله عن المساهمين وتراعى تطبيق إدارة الشركة القانون الأساسي لها ، وكذلك قانون الشركات المعمول به[2].

ثانيا: المراجعة الداخلية

تعرف المراجعة الداخلية Interna oudi بأنها الفحص المنظم لعمليات المشروع ودفاتره وسجلاته ومستندات بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع ، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من المراجعة يرجع أساسا الى كبر حجم المشروعات وتنوع وتعدد عملياتها المالية والابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية الأمر

، ص 14 .

ابق ، ص 18 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

الذي استلزم وجود أداة وقائية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها أو حدوثها[1] .

ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها[2]

ونميز بين المراجعة الداخلية والخارجية في الجدول التالي :

جدول رقم (1) التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية

البيان	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
الهدف أو الأهداف	الهدف الرئيسي :خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي	الهدف الرئيسي : خدمة الإدارة عن طريق التأكد من ان نظام المعلومات المحاسبية كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ، وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء

[1] رؤوف عبد المنعم ، تحسين الشاذلي ، مرجع سابق، ص 47 .

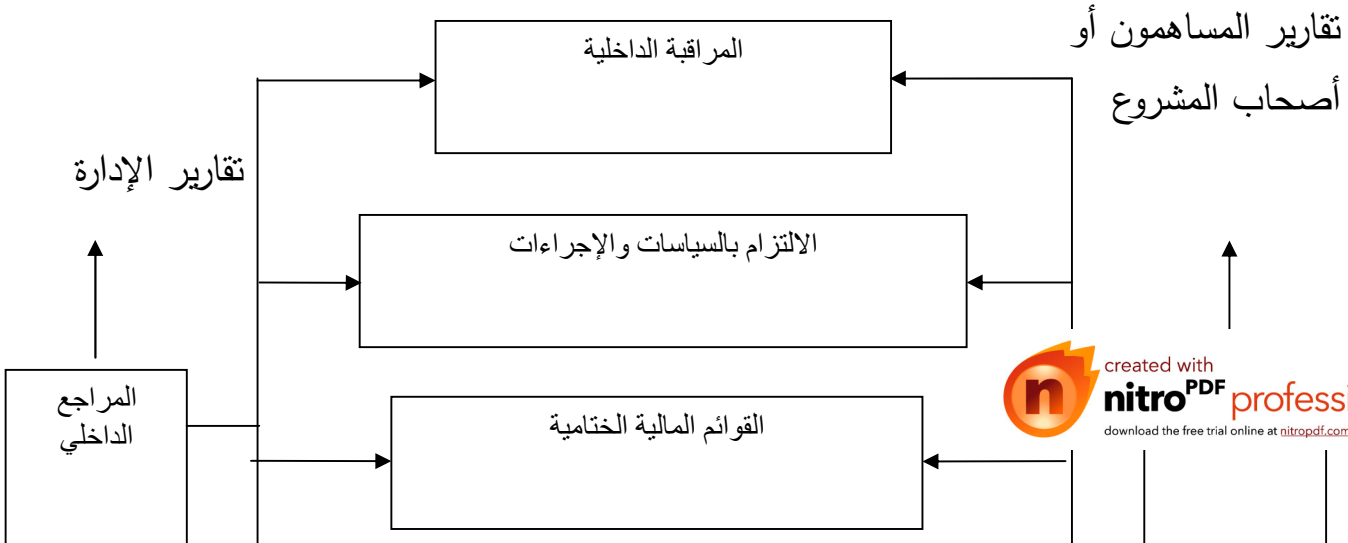
[2] Jaque renard théorie et pratique de l'andit interne , édition d'organis ,1987, P 69 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

	الهدف الثانوي : اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية .	والغش والانحراف عن السياسات الموضوعية .
نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك .	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة .
درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي .	يتمتع باستقلال جزئي ،فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخدع رغبات وحاجات الإدارات الأخرى .
المسؤولية	مسؤول أمام الملاك ، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأي الفني عن القوائم المالية إليهم .	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة الى المستويات الإدارية العليا .
نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائدة ومعايير المراجعة المتعارف عليها ، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية .	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي ، يكون نطاق عمله .
توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات منقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة .

المصدر : محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص ص 34-35 .

الشكل رقم (1) : يوضح لنا أوجه الشبه بين المراجعة الداخلية والخارجية .



created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المصدر : أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمعنوي والسلوكي، دار البشير للنشر والتوزيع ، عمان ، سنة 1990 ، ص 113.

المطلب الخامس :من زاوية درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ[1]

أولا: المراجعة العادية

هي فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي وإبداء رأي المراجع الفني المحايد حول ذلك.

[1] حسابات الناحية النظرية والعملية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الثالثة ،

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

وغالبا ما يلجأ المراجع إلى إتباع المراجعة الاختيارية هنا ويعتبر مسؤولا بالطبع عن أي إهمال أو تقصير في ممارسته لحذره المهني أي أدائه للعناية المعقولة المتوقعة من شخص عادى يزاول المهنة في نفس الأحوال والظروف القائمة في المشروع تحت المراجعة.

ثانيا: الفحص لغرض معين

ويكون هذا النوع من المراجعة بهدف البحث عن حقائق معينه والوصول إلى نتائج معينه يستهدفها الفحص، وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبق مراجعتها مراجعة عادية بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال ومن الأمثلة على "الفحص لغرض معين"فحص الدفاتر والسجلات بهدف اكتشاف غش ما ، أو التعرف على أسباب اختلاس معين، أو بغرض تحديد الشهرة في حال خروج شريك أو انضمام آخر، أو لتحديد قيمة السهم في حاله الاندماج أو في حالة حساب تركه ما تشتمل على أسهم ، وغير ذلك.

المبحث الثالث : معايير المراجعة

تمثل معايير المراجعة الإطار العام للمراجعة الذي من خلاله يقوم المراجع بتحديد وإتباع الطريق الانجح لممارسة إجراءات وظيفته، ابتدأ من الإعداد لعملية المراجعة وانتهاء بكتابة التقرير.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

حيث اصدر مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكيين قائمة بمعايير المراجعة ثم تبويبها لثلاث مجموعات هي [1]:

المجموعة الأولى :المعايير العامة الشخصية

المجموعة الثانية :معايير العمل الميداني

المجموعة الثالثة :معايير إعداد التقرير

المطلب الأول : المعايير العامة (الشخصية)

تتعلق هذه المعايير بشخص المراجع ، تكوينه العلمي والعملي وتشتمل على ثلاثة معايير هي :

أولا: معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية

ينص هذا المعيار أن المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية أي تؤهله للعمل كمراجع [2]، أي يجب على القائم بمهمة المراجعة أن يكون على درجة كافية من التأهيل العلمي والكفاءة المهنية كي يستطيع ممارسة مهنته كمراجع .

و يشترط على الشخص الراغب في الحصول على اعتماد كمراجع للحسابات الآتي :

1- من ناحية التأهيل العلمي : أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة[3] .

2- من ناحية التأهيل العملي (الخبرة المهنية) : مهنة المراجعة كأي مهنة أخرى تحتاج إلى التدريب العلمي والتمرن عن طريق الممارسة ، بمعنى أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مراجعا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة كغيرها من المهن مثل (المحاماة ، الهندسة الطب،،،) تحت إشراف شخصي مهني ذو خبرة[4] .

ثانيا: معيار استقلال المراجع

تنبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المراجع الخارجي يتحددان بمدى حياد واستقلال المراجع في إبداء ذلك الرأي ، فالأطراف ذات المصالح ومستخدمي

---

[1] محمد سمير الصبان ،عبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية (طبع ، نشر، توزيع) ، الإبراهيمية ، 1997، ص 60.

[2] محمد الفيومي ، عوض لبيب ، أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الأزاربطة ، الإسكندرية ، 1998 ، ص 35 .

[3] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 40 .

حسابات المعاصر الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،الطبعة الأولى ،

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

القوائم المالية غالبا ما تكون مصالحهم متعارضة إلى حد كبير ، من ثم فهي تحتاج إلى رأي فني محايد عن الأحوال المالية للمشروع ، إذ يلجأ المراجع الخارجي باستمرار إلى تدعيم ذلك الاستقلال حتى لا يفقده مركزه أمام تلك الأطراف ذات المصلحة ، ولذلك يتعين على المراجع أن يبتعد عن تلك المواقف التي قد تثير الشكوك في درجة الحياد أو الاستقلال الواجب توفرها ، ومن ثم التأثير على درجة الثقة ومدى الاعتماد على الرأي الذي يصدره .

و يمكن تحديد المقصود باستقلال المراجع في نقطتين هما[1]:

1- الاستقلال وعدم وجود مصالح مادية للمراجع :

ينبغي على المراجع ألا يكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها ، وألا يكون لأحد أقاربه مصالح في المؤسسة التي يعمل بها لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية .

2- الاستقلال الذاتي أو المهني :

بمعنى استقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي .

و يمكن تحقيق ذلك من خلال عدد من مظاهر عدم الضغط ، ومن بينها إجراءات عزل وتعيين المراجع الخارجي وكيفية تحديد أتعابه ، ففي هذه الحالة لا تترك تلك الإجراءات في يد الهيئة التي تتم مراجعة أعمالها ألا وهي إدارة المشروع .

ثالثا : معيار العناية المهنية

على المراجع أن يبذل العناية المهنية المطلوبة أثناء إجراء المراجعة وعند تحضير التقرير .

هذا المعيار يتطلب من المراجع المستقل إنجاز عمله بعناية عند القيام بإجراءات المراجعة وعند تحضير التقرير ، العناية المهنية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز (النتائج)من قبل المساعدين الذين قاموا بالعمل التدقيقي ، وتعني العناية المهنية أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلا ويملك المتطلبات المهنية ، أي أن لديه من

---

[1] مراجعة وآليات التطبيق ، دار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002-2003 ، ص ص 59-60

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المهارات مثلما ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالطبيب الاستشاري ، المهندس أو ما شابه ذلك[1].

و يرى البعض أنه يجب توفر عدد من الشروط العامة في المراجع الحكيم ومنها[2]:

1- أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة .

2- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء قيامه بعملية المراجعة نفسها .

3- أن يعطي أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل .

4- أن يقوم بإزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي .

5- أن يعمل دائما على تطوير خبرته المهنية .

6- الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه على أن يكون مقتنعا بذلك .

المطلب الثاني : معايير العمل الميدانـي :

أن تتوفر الكفاءة والاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كاف إذ للقيام بمهمته على أحسن وجه واعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله ، وهي مقاييس يستند إليها من خلال تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسؤوليته فيها ، إذا قام بما يجب في مراجعة ومراقبة الحسابات ، غير أنه من الصعوبة بما كان وضع معايير تنطبق على مختلف المؤسسات ومختلف مراحل تطورها ، ومن هذه المعايير أنه على المراجع[3] :

وضع خطة عمل كافية لأعمال مراجعة ومراقبة الحسابات والإشراف على أعمال مساعديه وعليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها وله أن يساعده في ذلك أعوان على أن يشرف على أعمالهم ، إذ ليس له حق تفويض السلطة لهم وإنجاز المهمة الكاملة من طرفهم ، وهو المسؤول المسؤولية الكاملة ؛

[1] هادي التميمي ، مرجع سابق، ص 31 .
ق ،ص 41 .
ص 39-40 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

- جمع أدلة وقرائن إثبات تبرر الرأي الفني المحايد وتكوين ملفين ؛
- يبرر المراجع الرأي الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة بالاعتماد على جملة من الأدلة الأساسية أو بعضها مثل المستندات ، الجرد المادي ، المصادقات ، الاستفسارات والبيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة وغيرها وعليه تكوين ملفين :

أولا : الملف الدائم

و يتضمن الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للاستعمال في الدورات اللاحقة تتعلق بحياة المؤسسة ، عملها ومراحل تطورها ، هياكلها ، ونظمها (التعرف على المؤسسة) ، محيطها وطرق العمل ، المعلومات المحاسبية والمالية الدائمة ، الاتفاقيات المبرمة ،،، الخ ، ينقح سنويا فيما إذا كانت هناك تغيرات .

ثانيا : الملف الجاري (ملف المراجعة)

يتعلق بالسنة الحالية ويتضمن وثائق الدولة ، موضوع المراجعة المالية والمحاسبية منها مع أدلة للإثبات التي جمعها .

بالإضافة لهذين الملفين فإن المراجع يدون كل ملاحظاته وكل التساؤلات والاستفسارات وما يجب عمله في السجل (أوراق العمل) تمهيدا لكتابة التقرير النهائي .

- **تقييم نظام المراقبة :**

على المراقب الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام مراقبتها في مرحة ثانية ، وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة وأخيرة .

غير أن أهم هذه المراحل في تقييمه لنظام المراقبة الداخلية ، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم بالمؤسسة وبالاعتماد على التقييم النهائي لهذا النظام يمكنه تخطيط أعماله ونطاق التدخل وتحديد الاختبارات التي ينبغي إجراؤها ، مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة المراقبة ومعالم تقريره النهائي .

- **كتابة تقريره :**

تنتهي كل مهمة مراجعة بكتابة تقرير يتضمن رأي المراجع النهائي حول شرعية وصدق الحسابات .

المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير :

يعتبر تقرير مراجع الحسابات المنتج النهائي المادي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية حيث أن تقرير مراجع الحسابات يلعب دورا أساسيا عند

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات ، لذلك يتم تقسيم معايير إعداد تقرير مراجع الحسابات إلى أربعة معايير من المفترض أن تحكم مراجع الحسابات عند إعداده لتقريره .

تعتمد هذه المعايير على فرض أن العرض الصادق والعادل للقوائم المالية إنما يعني ضمنيا استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، كما يتجسد في مفهوم العرض الصادق والعادل مفاهيم أخرى كالإفصاح المناسب والتزامات المراجعة ويعني الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في تصوير حقيقة الموارد المالية للمنشأة فضلا عن التزاماتها في لحظة زمنية معينة ، والتغيرات في هذه الموارد وتلك الالتزامات خلال فترة زمنية ، أما التزامات المراجعة فتعني أمانة وإخلاص أو (العناية المهنية الواجبة) في تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح المناسب للبيانات المالية [1].

و بصفة عامة فإن معايير إعداد التقرير يمكن حصرها في الآتي :

أولا- المجموعة الأولى : المعايير الأساسية وتتمثل في

1- البعد عن التحيز .

2- القابلية للفهم .

3- الملائمة .

ثانيا- المجموعة الثانية : المعايير الثانوية وتشمل

1-الكمال

2-القابلية للمقارنة والتقييم والقبول

3- القابلية للفحص

4- التوقيت

5- الإيجاز

6- الفحص المستقل .

ثالثا- المجموعة الثالثة : المعايير الأخرى وتشمل

1 -القابلية للقياس الكمي

2-ملائمة العرض

2- المقابلة

ق ، ص 44 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

3- التعبير النقدي
4- المحلية
5- الثبات
6- الحيطة والحذر
7- إتاحة الفرصة للرأي المعارض

و مما لا شك فيه أن إعداد التقرير وفقا لمعايير سابقة يعني تحقيق مفهوم "العدالة" بدلا من مفهوم "الحقيقة" المأخوذة من المعني المهني للمراجعة حيث أن مفهوم العدالة يعني خلو التقارير والقوائم من أي خطأ جوهري ، كما يرى البعض الآخر أن مفهوم العدالة يتضمن مجموعة من العناصر أو الخصائص الأساسية كالدقة ، الموضوعية ، الوضوح ، الكمال، الواقعية ، وعدم وجود أخطاء والإقناع ، واتفاق الموضوع مع قواعد القبول ومطابقته مع أدلة الإثبات[1].

المبحث الرابع : مراجع الحسابات

سبق وان عرفنا المراجعة بأنها عملية فحص مستندات وسجلات المشروع من طرف شخص فني محايدا ، للتحقق من صحة العمليات والخروج برأي حول عدالة ا القوائم المالية،مما سبق يتبين لنا أن احد الأركان الأساسية لعملية المراجعة هو الشخص الذي يقوم بإجراء عمليه المراجعة.

المطلب الأول : تعريف مراجع الحسابات والتأهيل العلمي والعملي له.

أولا : تعريف مراجع الحسابات.

طبقا للقانون 91\08 المؤرخ في شوال عام 1411هـ الموافق ل 27 ابريل سنة 1991م و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، المادة 27 من الفصل الأول الباب الخامس عرف محافظ الحسابات على انه \ يعد محافظ الحسابات في مفهوم

[1] ص ص 325-326 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عاديه باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهنة الشهادة وبصفه انتظاميه حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى * بموجب أحكام التشريع المعمول به[1].

ويتضح لنا من التعريف المذكور في المادة أعلاه أن مراجع الحسابات هو كل شخص يتمتع باستقلالية والحياد التام عن سلطه الإدارة في أداء مهنته المسندة إليه والمتمثلة في مراقبه صحة سير وانتظام حسابات المؤسسة وتحت مسؤوليته الشخصية.

ثانيا : التأهيل العلمي والعملي للمراجع

1- التأهيل العلمي للمراجع :

لما كان المراجع يتعرض أثناء قيامه بعمله إلى الكثير من المسائل والمشاكل المحاسبية والقانونية والاقتصادية مما يتعين معه اكتمال تأهيله العلمي في هذه النواحي مع مراعاة أن تكون البداية الحصول على شهادة ليسانس في التجارة أو العلوم المالية والإدارية فرع محاسبه ، ولكي يكون مؤهلا تأهيلا علميا فعليه كحد ادني أن يلم بما يلي: [2]

أ- نظريات ومبادئ تطبيقات علم المحاسبة وكذلك أصول ومبادئ المراجعة وتطبيقاتها وأساليبها المعاصرة كذلك مبادئ علم إدارة الأعمال وعلم الاقتصاد وعلم السياسة والعلوم السلوكية وعلم النفس وعلم القانون (التجاري ، المدني، عقد العمل ، ... الخ)

ب- محاسبه التكاليف ونظرياتها وتطبيقاتها، وكذلك المحاسبة الإدارية.

ج-الأساليب الإحصائية والرياضية وبحوث العمليات وأساليب الحاسوب وتطبيقاتها في المحاسبة والمراجعة،

د- تتبع التطورات والبحوث الحديثة في العلوم المختلفة السابقة، وكذلك التعديلات في مختلف القوانين ذات الصلة بعمله(الشركات والتجارة والضرائب).

هـ-الإدارة المالية.

و- اللغات الفرنسية والانجليزية.

---

[1] مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للمحاسبة (مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية) 1998 ، ص 12.

[2] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق، ص 55 .

* حددها المادة الأولى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال ، وفقا لأحكام القانون ضديات الاجتماعية والنقابات .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

2- التأهيل العملي للمراجع :

لمواجهة متطلبات البيئة التي تتطور بسرعة وكنتيجة منطقيه لاتساع نطاقها يجب أن يهتم المراجع بالتدريب العملي الايجابي لأنه يسهل عليه ممارسة المهنة عند مواجهة الحياة العملية والحصول على التمرين العملي واكتساب الخبرة العملية في ميدان الفحص المحاسبي والضريبي.

ولذا يقصد بالتأهيل العملي أن يتمتع المراجع بالصفات التالية[1]:

أ- الواقعية عند طلب البيانات والمعلومات على النحو الذي يثبت تقديره لمقتضيات العملية والظروف المحيطة بالمنشاة .

ب- تجنب أي ملاحظات أو تحفظات قد تكون صحيحة من الناحية النظرية،إلا أن إبرازها في تقريره المعد للنشر يبدو غير لائق في الظروف الخاصة بالمنشاة .

ج- الإلمام بماهية المعلومات الفنية الخاصة بالمنشاة التي يراجع حساباتها من خلال زيارة مواقع الإنتاج والخدمات الإنتاجية والاستفسار من المختصين عن كافة النواحي الفنية.

د-استمرار الإطلاع على الحالات التطبيقية، وما تنشره الهيئات والجمعيات العلمية الدولية من تقارير عن التطبيقات لممارسات فعليه.

المطلب الثاني : الصفات الشخصية والأخلاقية لمراجع الحسابات

يجب أن تتوفر في المراجع بالإضافة إلى المؤهلات السابقة صفات مكتسبه سواء في أثناء دراسته أم في أثناء ممارسته لواجبه المهني ومن هذه الصفات التي يجب أن يتحلى بها مراجع الحسابات: [2]

- أن يكون إلى جانب ما يتحلى به من عمق معلوما ته في المحاسبة متتبعا لاتجاهاتها الحديثة ، متفهما لتدقيق وأصوله.

- أن يكون كتوما وأمين يحفظ بأسرار المشروعات التي يقوم بمراجعة حساباتها ، وان لا يستخدم ما يطلع عليه من أسرار لفائدة أي مؤ سسه أخرى .

- أن يكوم متشبعا بروح العملية ملما بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنضمة للمهنة وقانون الشركات ، والضرائب الخ .

ص 66 .
ص 110.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

– إن يكون سيد نفسه لا سلطان عليه لغير ضميره، وان يضع مصلحة عمله وفق مصلحته من حيث الأولوية .

– إن يكون صبورا جدا لأن أكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينيه كثيرا ما تدعو للملل ، وعليه أن يمنح عمله من روحه ووجدانه ما يكسب ذلك العمل الحيوية التي تقلل من الملل والسأم .

– أن لا يوافق على أي عملية إلا إذا كان قد تفهم طبيعتها واقتنع بصحتها ولا يضيره في ذاك إن يستفسر على تلك العمليات من أي موظف مهما كان منصبه لأنه إذا ما تعالى على الاستفسار أو خجل منه فانه قد يوافق على أخطاء إذا ما اكتشفت بعد ذلك نالت من سمعته أكبر مما يناله من الاستفسار ، هذا إذا اعتبر الاستفسار هادرا لسمعة العملية لأن المعرف أن مراجع الحسابات ذو ثقافة قانونيه ودفتريه، فإذا ما اعترضنه عمليه تتطلب من اجل البت في توجيهها المحاسبي دراسة ملابساتها الصناعية والفنية فلا يعيبه عند إذ إن يطلب رأى الفنيين المتخصصين لأنه ليس من المفروض فيه أن يكون على دراية بكل الأمور .

– أن لا يخرج عن دائرة اختصاصه وإذا ما طلب منه إسداء نصيحة فنيه تتصل بعمله عليه إعطائها دون الإلحاح على تنفيذها إلا إذا كانت تعدل من نقص في النظام المحاسبي لا يمكن به استخراج نتائج الأعمال فعليه عندها أن يطالب جهاز المحاسبة بتنفيذها.

– أن يكون في مستوى اجتماعي وثقافي يضارع مستوى أعضاء مجلس الإدارة على اقل تقدير كي يكون ممتلك لتلك الشخصية التي تؤهله مناقشتهم مناقشة للند ، بحيث لا يقع بأي صوره من الصور تحت سيطرته أو نفوذهم وان يقول رأيه خالصا وصريحا وان يتمسك بهذا الرأي حتى النهاية ما دام يعتقد انه على حق ، كما يجب عليه أن يكون له من قوة الشخصية من أن يقول لا إذا اقتضى الأمر قول هذه ألكلمه .

– إن يكون ذا ضمير حي ، ضالته الإخلاص في عمله مع التمسك بآداب سلوك المهنة .

– أن يكون متمكنا في لغته قادرا على التعبير بها تحدثا وكتابة بكل وضوح واقتدار .

– أن يكون أمينا لا يشهد إلا بعد التأكد واليقين ، وان يكون يقضا حاضر البديهة وواقعيا لا يتأثر بالأخريين .

– إن يكون ذا اطلاع واسع متتبعا لتطورات في حقل تخصصه والحقول ذات الصلة كالإحصاء والاقتصاد والإدارة.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المطلب الثالث : حقوق وواجبات مراجع الحسابات

أولا : حقوق مراجع الحسابات :

يتمتع المراجع بعدة حقوق وهى كالأتي[1]:

1- حق الاطلاع في أي وقت على دفاتر وسجلات ومستندات الشركة سواء منها الإلزامية أو الاختيارية التي تمسكها الشركة ، وكذلك محاضر الجلسات لمجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين لمراعاة التقيد بنظام الشركة الأساسي وما يتطلبه قانون الشركات وليتمكن أخيرا من إعطاء رأيه الفني المحايد حول عدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع ومركزه المالي .

2- حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى المراجع بضرورتها للمساعدة على القيام بعمله وعلى مجلس الإدارة تزويده بذلك كله ، وكذلك تحديد وقت الجرد لممتلكات الشركة والتزاماتها من اجل التأكد من عدالة تصوير البيانات المالية لواقع الشركة .

3- حق دعوة الهيئة العامة للمساهمين للانعقاد وذلك في حالات الضرورة القصوى .

4 – حق الحصول على نسخه من الاستفسارات والبيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور اجتماعات الهيئة العامة بالإضافة إلى القوائم المالية المرفقة [2].

5- حق مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكره خطيه ترسل إلى المنشاة ، كذلك يحق له مناقشه اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين ، يعتبر هذا الحق احد الضوابط التي تحول دون عزل مراجع الحسابات عزلا تعسفي أو استخدام هذا الحق لتأثير على مراجع الحسابات .

6 – حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه يحق لمراجع الحسابات قانونا أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المشآة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات.

7- حق تحديد وقت الجرد حيث يحق لمراجع الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشاة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المنشاة ،وان يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وإلا من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

ق ،ص ص 91-92 .
ابق ، ص ص 246-247.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

ثانيا : واجبات مراجع الحسابات[1]

1- يعتبر إعداد التقرير الواجب الأول من واجبات مراجع الحسابات ويجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوى العلاقة.

2- حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حيث يجب على مراجع الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة تقريره والتأكد من محتوياته ويقوم مراجع الحسابات بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والتصديق عليها وكذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة المنشاة.

3- المراجعة والتحقيق في أصول وخصوم الشركة حيث يعتبر هذا الواجب من أهم واجبات مراجع الحسابات وذلك كونه مطالب بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة وضع المنشاة وخصومها .

4- مراقبه تسير أعمال الشركة ومراجعة حساباتها اى من واجبات مراجع الحسابات مراقبة أعمال الشركة والتحقق من مدى انتظام الدفاتر والسجلات وانه تم مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها .

5- فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة اي من واجبات مراجع الحسابات أن يقوم بفحص الأنظمة المالية لشركه محل المراجعة والنظم الإداري وكذلك نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمتها.

6- الالتزام بأصول المهنة أي يجب على مراجع الحسابات أن يلتزم بأصول مهنة المراجعة وأن يراعي مصالح العميل.

المطلب الرابع : مسؤوليات مراجع الحسابات

عند ممارسة مراجع الحسابات للمهام الموكلة إليه، يترتب عليه الالتزام بعدد من المسؤوليات ندرجها كالآتي :

أولا: المسؤولية المدنية

تعرف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر ، وحسب المادة 682 من قانون التجاري الجزائري والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم 93\08 المؤرخ في 25 ابريل 1993م توضح مدى أثار ومسؤولية مراجعي الحسابات تجاه المؤسسة حسب القواعد العامة للوكالة .

---

[1] ق ،ص ص 93-94.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

وفيما يتعلق بموضوع المادة المدنية فان مسؤولية مراجعي الحسابات تأخذ شكلين اثنين[1]:

1 – الشكل التعاقدي : ويقوم على الإخلال بالتزام عقدي ،فالدائن والمدين في المسؤولية العقدية كانا مرتبطين بعقد قبل تحقق المسؤولية .

2 – الشكل التقصيرى : هو الذي يقوم على الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير وهو الالتزام بعدم الإضرار بالغير ، إذا فالمدين قبل تحقق هذه المسؤولية كان أجنبيا على الدائن.

إذا في ما يخص المؤسسة المراقبة، فهي متعاقدة بموجب النظرية للوكالة ، وذلك بناءا على عقد مراجعة الحسابات الذي يكون بينهما، وبالمقابل وفيما يخص الأجانب تعتبر تقصيرية بحسب النظرية التي ينشئها مراجع الحسابات وفقا للمبادئ العامة .

و المسؤولية المدنية تنعقد وفقا لثلاث شروط :الخطأ "الضرر" والعلاقة السببية بين الخطأ والضرر،بمعنى أن الضرر الذي لحق بالمضرور نشا نتيجة الخطأ الذي ارتكبه المسؤول وكما نصت المادة 49 من القانون 91\08 المؤرخ في 27 ابريل 1991م على حتمية الوسائل التي بنت عليها مهنة المراجعة وزيادة المدين وتوفير استبيان حجة الخطأ[2].

– المسؤولية فيما يخص المؤسسة (التعاقدية) :

يمارس مراجع الحسابات هذه المسؤولية بوسائل العمل الاجتماعي في غياب مجموعة النصوص التشريعية لمعالجة طرق ممارسة هذا العمل ، حيث كان من المفروض تطبيق ترتيبات للمادة694 من القانون التجاري المتعلق بالإداريين الذين ينبئ بأن العمل الاجتماعي يمكن الالتزام به من قبل مساهم أو أكثر .

وينتج عن ممارسة هذه المسؤولية عدة أخطاء شخصية من جراء عدم عناية مراجع الحسابات لأحد واجباته أو عند التنفيذ غير الدقيق في مهمته ، ومن ضمنها[3]:

– غياب أو عدم كفاية المراقبة.

– عدم كفاية التقارير أو غياب بعض الملاحظات .

– عدم الإعلان للجمعية عن المخالفات وعدم الانضباط وعدم الدقة المأخوذة في تنفيذ المهمة .

---

[1] NACER –EDDINE SADI & ALI MAZOUZ , LAPRATIQUE DU COMMISSARIAT AUX COMPTES EN ALGERIE , TOME 1, EDITION SOCIETE NATIONALE DE COMPTABILITE , ALGER , 1993 , P 83

[2] NACER –EDDINE SADI & ALI MAZOUZ , IDEM , P 84

[3] NACER –EDDINE SADI & ALI MAZOUZ , OP- CIT , P 84

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

- المسؤولية فيما يخص الأجانب (تقصيرية) :

هذا العمل يمكن ممارسته بواسطة العمل الفردي وذلك بتصليح الضرر الملحق شخصيا بالمطالبين الأجانب .

إن الشخص الذي هو قيد الاستفسار يمكن أن يكون مساهم مشارك ، دائن اجتماعي وبصفة عامة كل أجنبي يتلقى ضرر[1].

إن المسؤولية تتضامن ومراجع الحسابات بالإخلال والانتهاك لأنظمة القوانين على المؤسسات التجارية حيال الأجانب ،مهما يكن من طبيعة المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات لا يمكنه التعهد إلا لأخطاء الإهمال المبرر .

هذا التأكيد يمكن تفسيره [2] :

- في العمل المتعلق بالمؤسسة المراقبة ، مراجع الحسابات لا يمكنه الأخذ إلا بواجب الوسائل لا النتائج .

- فيما يخص الأجانب المسؤولية المأخوذة هي في الأساس مسؤولية على خطأ يفترض بحاصل واجب الطالب .

- الإثبات بالدليل على الخطأ- وقوع الضرر - البرهنة على الواصل الدافع بين الخطأ والضرر المتلقى.

ثانيا: المسؤولية الجزائية

توضح المادة 52 من القانون 91\08 المؤرخ في 27 ابريل 1991م "..أن مراجع الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير يرتكبه في القيام بالتزام قانوني "[3].

فمراجع الحسابات يمكنه أن يكون معني بالأخطاء بدافع بعض الواجبات المرتبطة بمهامه سواء مباشره أو غير مباشرة هذا من جهة، أما من جهة أخرى فيمكن أن يكون متواطئا بمخالفات قاموا بها المسيرين .

وتتمثل هذه المخالفات في النوعيين التاليين :

---

[1] NACER –EDDINE SADI & ALI MAZOUZ , IDEM , P 85
[2] NACER –EDDINE SADI & ALI MAZOUZ , IDEM , P 85- 86
[3] نونية ، مرجع سابق ، ص 15.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

1- المخالفات المرتبطة بمهمة مراجع الحسابات : ونعني بذلك المخالفات المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري وهي[1]:

- مخالفه ذو علاقة بعدم الانسجام والموافقة .
- إذا قدم معلومات خاطئة حول الوضعية المالية للشركه (المادة 830)
- إذا لم يكشف لوكيل الجمهورية الأحداث الجنائية (تجاوزات قانونية) التي علم بها (المادة 830).
- إفشاء سر المهنة (المادة 830).
- مخالفة تتعلق بفروع الشركة وبيان نشاطها والمساهمة فيها (المادة 837).

هذه المخالفات تلقي مباشرة المسؤولية الجزائية على مراجع الحسابات ، كما نصت عليه المادة 54من القانون التجاري 91\08 المؤرخ 27 ابريل 1991 م .

2- التورط في المخالفات المرتكبة من قبل المسيرين : يتحمل مراجع الحسابات مسؤولية جنائية عندما يكون متواطئ مع الإداريين في منح تتعلق باستعمال أموال المؤسسة، وأخرى خاصة بحقوق المؤسسة[2]، مثل : مخالفات متعلقة بالاختلاس ، توزيع الأرباح بشكل وهمي دون الاستناد إلى القواعد المحددة، إشهار ميزانيات خاطئة، سوء الاهتمام .

ثالثا: المسؤولية الانضباطية

توضح المادة 53 من المرسوم التنفيذي رقم 92\20 المؤرخ في 08 رجب 1412هـ الموافق ل 13 يناير 1992م "المسؤولية التنظيمية الانضباطية التي يتحملها محافظ الحسابات على كل مخالفة أو تجاوز للقانون المهني "[3].

من خلال هاته المادة يوضح المشرع الجزائري المسؤولية الانضباطية لمراجع الحسابات تجاه المنظمة الوطنية،بكل ضرر أو نقص في القواعد المهنية خارج الإطار العام للمسؤولية الانضباطية .

وتعتبر الهيئة الوطنية هي المكلفة بتسليط العقوبة ،التي تتراوح بين إنذار –توبيخ–توقيفه من النشاط المهني لمدة معينه، أو شطب من قائمة محافظي الحسابات وذلك حسب نوعية وطبيعة المخالفات المرتكبة[4].

---

[1] NACER –EDDINE SADI & ALI MAZOUZ , OP- CIT , P 86.
[2] NACER –EDDINE SADI & ALI MAZOUZ , IDEM,P ; 87 .
نونية ، مرجع سابق ، ص 15.
[4] NACER –EDDINE SADI & ALI MAZOUZ , OP-CIT, P 88

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

الخلاصة

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل نجد أن المراجعة هي عملية انتقاديه للقوائم المالية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها.

وللقيام بعملية المراجعة يجب أن يلتزم المراجع بمبادئ وفروض المراجعة في ظل المعايير المتعارف عليها كما يجب أن تتوفر في المراجع الصفات التي تؤهله للقيام بعمله على أكمل وجه وهذا يمكن المراجع من إبداء رأيا فنيا محايد.

ولمعرفة دور المراجع في إثبات مصداقية القوائم المالية كان لابد من التطرق إلى هذا الأخير

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

تمهيد

سنحاول في هذا الفصل تبيان إجراءات إثبات مصداقية القوائم المالية ،حيث أن مراجع الحسابات من خلال تنفيذ عمله يسعى إلى الوصول إلى تقرير سليم يعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة .

ولتحقيق هذا يجب على المراجع إتباع بعض الإجراءات التي تضمن له ذلك ،هذه الإجراءات هي الخطوات الفعلية لعملية المراجعة حيث تبدأ بالإجراءات التمهيدية لمراجعة الحسابات ، ثم تليها تقييم نظام الرقابة الداخلية وتنظيم عملية المراجعة ثم مراجعة عناصر القوائم المالية لتختتم بإعداد التقرير الذي يعكس الصورة الحقيقية لأداء المؤسسة.

ولذلك ارتأينا أن تتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

- المبحث الأول : الإجراءات التمهيدية في عملية مراجعة الحسابات .
- المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- المبحث الثالث : تنظيم عملية المراجعة.
- المبحث الرابع : مراجعة عناصر القوائم المالية .
- المبحث الخامس : إعداد التقرير .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المبحث الأول : الإجراءات التمهيدية في عملية مراجعة الحسابات

عند قيام المراجع بعملية مراجعة جديدة تكون المعلومات الخاصة بالمؤسسة قليلة لم تكن معدومة هذا من جهة ومن جهة أخرى لتحسين فعالية المراجعة وتحسين كفاءته، فانه يجب على المراجع ان يتبع بعض الخطوات التمهيدية للقيام بعملية المراجعة الجديدة .

المطلب الأول : التحقق من صحة تعيينه مراجعا للحسابات والتأكد من نطاق عملية المراجعة المطلوبة[1].

أولا : التحقق من صحة تعيينه مراجعا للحسابات

وهنا نرى أن شروط التعيين وإجراءاته تختلف باختلاف الشكل القانوني للمشروع موضوع المراجعة، ومن هنا تختلف طرق التأكد والتحقق من صحة التعيين تبعا لذلك، فعند مراجعة الشركات المساهمة عليه الاطلاع على عقد التأسيس والقانون النظامي (او النظام الداخلي) للشركة ، وذلك في حال كونه المراجع الأول أي في بداية عمر المشروع وإلا فعلية الاطلاع على قرار الهيئة العامة الخاص بتعيينه او إعادة تعيينه ، فقد يكون من الأسباب والمبررات التي يبديها سلفه لتنحيته او عزله او استقالته ما يمنعه هو نفسه كمهني من قبول المهمة الجديدة . أما في الحالات الاستثنائية فعليه الاطلاع على قرار تعينه الصادر من مراقب الشركات او من وزير التجارة والصناعة نفسه.

أما في شركات الأشخاص والمنشآت الفردية فعليه الحصول على عقد مكتوب من صاحب المشروع او الشريك المدير . وإذا ما كان الاتفاق شفويا عليه ان يوجه تحريرا بذلك لتعزيز تعينه.

ثانيا : التأكد من نطاق عملية المراجعة المطلوبة

وتتوقف على الشكل القانوني للمشروع ، ففي الشركات المساهمة وحيث ان الرقابة على حساباتها إلزامية فليس هناك تحديد لنطاق عملية المراجعة . لذلك فعملية المراجعة هنا شاملة لا يحق لأحد تحديد او تضييق نطاقها على المراجع . أما في شركات الأشخاص والملكيات الفردية وحيث الرقابة الخارجية اختيارية لم يتدخل المشرع لتنظيم أحكامها ونطاقها فقد تكون شاملة او جزئية . ولكن لا بد من تحديد نطاقها في العقد المبرم بين المراجع وعميله .

المطلب الثاني : التعرف والحصول على معلومات أولية عن المؤسسة.

---

[1] ص 150 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

أولا : الحصول على معلومات تمهيدية عن المؤسسة[1].

يجب على المراجع ان يتعرف على المشروع الذي اسند إليه مراجعة حساباته ، وهذه الناحية تختلف باختلاف الشكل القانوني للمشروع أيضا . ففي الشركات المساهمة عليه ان يطلع على العقد التأسيسي والنظام الداخلي للشركة للتعرف على مقر الشركة ومركزها القانوني، ومدة الشركة وغرضها ، ورأس مالها ، والسلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والأحكام الخاصة بانعقاد الهيئة العامة والتصويت على قراراتها ،و الأحكام الخاصة بالسنة المالية وإعداد قوائمها المالية وتوزيع الأرباح ، وأحكام الاحتياطيات .

أما في شركات الأشخاص فعلى المراجع الاطلاع على عقد الشركة لمعرفة رأس المال الإجمالي وحصة كل شريك ، والجهة التي تقوم بالإدارة . والرواتب والمكافآت الخاصة بمن يقوم بالإدارة وكيفية اقتسام الأرباح والخسائر ، والمبالغ التي يسمح لكل شريك بالسحب في حدودها ، والأحكام الخاصة باحتساب فوائد على حصص رأس المال او المسحوبات . ويضاف في كل الحالات (الشركات المساهمة وشركات الأشخاص والملكيات الفردية) العوامل المشتركة التالية : دراسة الخارطة التنظيمية للمشروع والتعرف على توزيع السلطات والمسؤوليات للمشروع ، والحصول على صورة من تواقيع الموظفين المختصين بالتوقيع على الشيكات وما شابه .

هذا كما يجب على المراجع معرفة ما إذا كان للمشروع فروع ، وهل تمسك حساباتها بنفسها او تمسك حساباتها عن طريق المركز الرئيسي ، وعما إذا كانت للمشروع شركات تابعه او انه يتبع شركة قابضة او مسيطرة ، وان هذه النقاط في مجملها تضع المراجع في حالة ذهنية معينة تجعل من السهل عليه القيام بمهمته وتنفيذها على أحسن وجه .

ثانيا : التعرف على النواحي الفنية للمؤسسة

عليه القيام بزيارة استطلاعية للمشروع مما يمكنه من الاطلاع على سير العمل فيه من حيث الإنتاج والتخزين وكيفية تسلسل العمليات بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعداد برنامج المراجعة بعد ان يتفهم طبيعة المشروع وعملياته[2] .

ثالثا : التعرف على نشاط المؤسسة

[1] خالد أمين عبد الله ، نفس المرجع السابق ، ص ص 150 -151 .
[2] السابق ، ص 151 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

لكي يتعرف مراجع الحسابات على نشاط المؤسسة ولا سيما إذا كان لأول مرة يقوم بفحص ومراجعة حساباتها فيجب عليه معرفة القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة ، وكذا حجم النشاط ورقم أعمالها والطاقة الإنتاجية لها ، نوعية منتجاتها ، درجة جودتها وحصصها السوقية .

ولحصول مراجع الحسابات على هذه المعلومات فانه يعتمد على[1]:

1- القوائم المالية الختامية .

2- الوثائق التجارية والتقنية المعدة من طرف المؤسسة ،لصالحها او صالح الجهات الخارجية.

3- التقارير المعدة للمساهمين ومخاطر الجمعيات العامة لدورات سابقة .

رابعا : التعرف على ما في المؤسسة

يجب ان يكون لدى مراجع الحسابات صورة مسبقة من نشأة المؤسسة ، وكذلك المراحل التي مرت بها من خلال تطور هيكلها التنظيمي ولرقم أعمالها والنتائج المحققة واهم القرارات المتخذة في مختلف مراحل حياتها .

خامسا : التعرف على محيط المؤسسة

وذلك لتكوين فكرة عامة حول طبيعة العلاقة بين المؤسسة ومحيطها الداخلي ، كمعرفة السلم التنظيمي للوظائف والمسؤوليات وكذلك النظم والقواعد المحاسبية .

أما بالنسبة للمحيط الخارجي فعليه معرفة الصورة الحقيقية للمؤسسة بين زبائنها وموردیها الأساسين ، وكذا التنظيمات المالية المتعلقة بتمويلها .

سادسا : معرفة الشكل القانوني والهيكل التنظيمي للمؤسسة

ان معرفة مراجع الحسابات للهيكل التنظيمي للمؤسسة ، تسمح له بالتعرف على النظام العام المطبق داخل المؤسسة وصلاحيات ومسؤوليات الأفراد كل حسب موقعه ، بالتالي يسهل عليه كشف المساوئ الموجودة داخل النظام ،كما يجب على مراجع الحسابات معرفة الشكل القانوني للمؤسسة المعنية بالمراجعة (شركة المساهمة ،. شركة أشخاص ...) ومختلف الأحكام التي تنظم نشاطها الضريبي الذي تخضع له .

[1] HAMINI ALLEL ,LE CONTROLE ET L'ELABORATION DU BILAN COMPTABLE , OFFICE DES PUBLICATION UNIVERSITAIRES , ALGER , 1991 , P: 41 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المطلب الثالث : فحص النظام المحاسبي والاطلاع على التقارير المالية الخاصة بالسنوات السابقة

أولا : فحص النظام المحاسبي في المؤسسة

وتشمل دراسة النظام المحاسبي ، اطلاع المراجع على المجموعات المستندية ،. والدفاتر والسجلات ومجموعة التقارير والدليل المحاسبي والنماذج اليومية المستخدمة والإجراءات المحاسبية وكذلك نظام التكاليف ومدى دقة وكفاية النظام المعتمد على الحاسب إذا كان متبعا في المنشأة[1] .

ثانيا : الاطلاع على التقارير المالية الخاصة بالسنوات السابقة

وهذا الاطلاع إذا كانت المنشأة قائمة ومستمرة وذلك للتعرف على المركز المالي وتطوره ، وكذلك يجب عليه الاطلاع على تقارير المراجعة السابقة ، وتقارير مجلس الإدارة ، وفحص ما ورد فيها من تحفظات بدقة للتأكد مما إذا كانت هذه التحفظات ما زالت قائمة من عدمه في السنة المالية التي سوف يراجع حساباتها[2] .

المطلب الرابع : فحص نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر

لعل هذه الخطوة من أهم الخطوات والتي بمقتضاها يتحدد نوع المراجعة وعليه يجب على المراجع حال وجود هذا النظام أن يتولى فحصه فحصا دقيقا للتعرف على مدى كفايته ، وسلامته ومدى إمكانية الاعتماد عليه في خطة عمله وتحديد مخاطر المراجعة .

ويمكن إضافة الخطوات التالية كما يلي[3] :

1. فحص المركز المالي من الناحية الضريبية .
2. التعرف على الموظفين العاملين بالمنشأة .
3. دراسة كافة الملاحظات التي وضعها لإعداد برنامج المراجعة التفصيلي .
4. تحديد مواعيد المراجعة وتقييم العمل بين معاونيه وذلك على النحو التالي :

أ- المراجعة الحسابية ويقوم بها المساعدون تحت التمرين ؛

ب- المراجعة المستندية ويقوم بها المساعدون بإشراف المساعد الأول ؛

ج- مراجعة التقارير المالية ويقوم بها المساعد الأول مع المراجع ؛

مع مراعاة عرف الأخطاء على المراجع قبل الاتصال بالمسؤولين في المنشأة .

---

[1] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 131 .

[2] أحمد حلمي جمعة ، نفس مرجع سابق ، ص 131 .

[3] السابق ، ص 132 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

وتضاف الى ما تقدم انه بعد حصول المراجع على هذه المعلومات يمكنه القيام بما يلي :

1. تقييم نزاهة الإدارة .
2. التعرف على الظروف الخاصة والمخاطر غير العادية ؛
3. تقدير كفاءة أداء المراجعة ؛
4. تقييم الاستقلال ؛
5. تحديد القدرة على بذل العناية المهنية المعقولة .
6. إعداد رسالة قبول المهمة.

وتمثلت مخاطر تقييم نظام الرقابة الداخلية في[1]:

أولا : المخاطر الموروثة

تعود الى احتمالية ان إقرارا من إقرارات الإدارة فيه أخطاء او حذف ، إما بمفرده او عند جمعه والتي تمثل انحرافات مادية مع الافتراض بعدم وجود رقابة داخلية اما المخاطر الموروثة فربما يكون سببها الإدارة المنحرفة وغير النزيهة .

ثانيا : مخاطر الرقابة

تعود الى احتمالية انحرافات في إقرار من إقرارات الإدارة أو في رصيد أو نشاط إما بمفرده أو عند جمعه ولا يتم اكتشافه أو منعه بواسطة نظام الرقابة الداخلية وفي الوقت المناسب ، ومن مخاطر الرقابة عدم وجود أدلة كافية وعدم وجود رقابة على النقدية أو البضاعة وعدم الفصل بين الوظائف ، أي أن شخصا معينا يقوم بعمل عملية من أولها إلى آخرها.

ثالثا : مخاطر الاكتشاف

مخاطر الاكتشاف هي مخاطر الانحرافات المادية في إقرارات الإدارة .والتي لم يكتشفها المحاسب القانوني .هذه المخاطر بالإمكان تخفيضها من خلال عمل مراجعة جوهرية أكثر، ويجب التنويه هنا أن العلاقة بين المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة من جهة، وبين مخاطر الاكتشاف هي علاقة عكسية وبعبارة أخرى إذا زاد أو نقص الأول (موروثة ورقابية) فإن الثاني (الاكتشاف) سينقص أو يزيد.

لهذا فإن مخاطر المراجعة تساوي :

المخاطر الموروثة × مخاطر الرقابة × مخاطر الاكتشاف

---

[1] ص 55 - 56

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد اختيارها ، ليس هذا فقط بل يتضمن المستوى الثاني من مستويات العمل الميداني ضرورة دراسة وتقييم أنظمة الرقابة المعمول بها داخل المؤسسة ، وذلك كأساس يمكن الاعتماد عليه

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

لتحديد نطاق الاختبارات التي ستطبق عليها إجراءات المراجعة ، ولكن عملية التقييم في حد ذاتها تعتبر من برنامج المراجعة ، وقد ظهرت عدة اقتراحات تتضمن كل منها حل لهذه المشكلة كاقتراح أحد المسؤوليين بأن على مراجع الحسابات وهو بهدف وضع برنامج المراجعة ، افتراض عدم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية إذ أنها ستبين له بعد ذلك سلامة وفاعلية هذه الأنظمة أثناء عملية المراجعة أما الاقتراح الآخر يقضي بأن برنامج المراجعة يجب أن يستند إلى المعلومات المتاحة لمراجع الحسابات من خلال ملفاته الدائمة ومراجعته الأولية لأنظمة الرقابة الداخلية قبل البدء في عملية المراجعة .

المطلب الأول : تعريف الرقابة الداخلية وأهدافها

أولا: تعريف الرقابة الداخلية

هي مراجعة العمليات بصورة مستمرة ويتم تنفيذها داخل المشروع بواسطة جهاز وظيفي محدد ، حيث أن هذا الجهاز يضمن كفاية النظام المحاسبي وأنه يطبق كما خطط له ، وفي هذا تسهيل لتحقيق الرقابة الداخلية[1] .

ثانيا : أهداف الرقابة الداخلية[2]

1- كفاية الأنظمة المالية المعمول بها في المنشأة وكفاية الأنظمة الرقابية على العمليات المختلفة ؛

2- تنفيذ السياسات التي تضعها إدارة المنشأة .

3- المحافظة على أصول المنشأة وحمايتها من الغش والاختلاس والسرقة .

4- دقة البيانات المحاسبية التي تحتويها الدفاتر والسجلات والقوائم .

5- متابعة تنفيذ الأداء وتقييمه من حيث الجودة وتحقيق الكفاية الإدارية بصفة عامة .

المطلب الثاني : مكونات الرقابة الداخلية والعوامل التي ساعدت على تطورها

أولا : مكونات الرقابة الداخلية

حددت خمسة مكونات للرقابة الداخلية وهي[3]:

---

[1] رؤوف عبد المنعم ، تحسين الشاذلي ، مرجع سابق ، ص 220 .

[2] منصور حامد منصور ، محمد أبو العلا الطحان ، محمد هشام الحموري ، أسياسات المراجعة، دار النشر مركز الجامعي ،ة القاهرة ، 1999 ، ص 139 .

[3] ، ص 82 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

1- بيئة الرقابة .

2- تقدير المخاطر .

3- أنشطة الرقابة .

4- المعلومات والتوصيل .

5- المراقبة .

ولذلك يجب على مراجع الحسابات الحصول على الفهم المناسب لهذه المكونات.

وعليه يشير معيار المراجعة الدولي رقم 400 إلى أن نظام الرقابة الداخلية يشتمل على أمور أبعد من تلك المتصلة مباشرة بوظائف النظام المحاسبي / أي أنها تشمل المكونات الخمسة التي حددتها لجنة COSO، وفيما يلي ملخص للمكونات الخمسة للرقابة الداخلية:

جدول رقم 02 يبين مكونات الرقابة الداخلية

المكونات	وصف المكون	المكونات الفرعية (في حالة القابلية للتطبيق)
بيئة الرقابة	التصرفات ، السياسات ، والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة [illegible] ، أعضاء مجلس الإدارة ،	- الأمانة والقيم الأخلاقية - الالتزام للأهلية او الصلاحية - مشاركة مجلس الإدارة او لجنة التدقيق

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

	وملاك الوحدة عن الرقابة وأهميتها	- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل - الهيكل التنظيمي - تحديد السلطة والمسؤولية - سياسات وممارسات الموارد البشرية
تقدير الخطر	تعريف وتحليل الإدارة للأخطار المناسبة عند إعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	- مزاعم الإدارة التي يجب مقابلتها - الوجود او الحدوث - الاكتمال - التقييم - الحقوق والالتزامات - العرض والإفصاح
أنشطة الرقابة	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتحقيق أهدافها من التقرير المالي .	- الفصل الملائم بين الواجبات - الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة - السجلات والمستندات الملائمة - الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر - الفحص المستقل للأداء
المعلومات والتوصيل	الطرق التي تستخدم لتعريف تجميع تبويب ، تسجيل ، والتقرير عن العمليات المالية للوحدة والحفاظ على المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها .	- يجب تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية - الوجود - الاكتمال - الدقة - التبويب - التوقيت - الترحيل والتخليص
المراقبة	تقدير الإدارة المستمر او التقدير الدفتري لها لجودة أداء الرقابة الداخلية وتحديد إذا ما كانت الرقابة يتم تنفيذها طبقا للتصميم الموضوع لها او يتم تحديد ما إذا ما كانت هناك ضرورة لتعديل الرقابة الداخلية	غير قابل للتطبيق

المصدر: أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص:83 .

ثانيا: العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية[1]

1- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها : إن النمو الضخم في حجم الشركات وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي ، جعل من الصعوبة بمكان الاعتماد على الاتصال

[1] ص ص 166-167 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

الشخصي في إدارة المشروعات فأدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية والموازنات وتقييم العمل وغيرها .

2- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمشروع: وهذا واضح تماما في الشركات المساهمة حيث انفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم . ولذلك نراهم (ممثلين في الهيئة العامة للمساهمين) يسندون الإدارة إلى عدد منتخب منهم(مجلس الإدارة)، ومجلس الإدارة هذا لا يمكنه إدارة جميع أعمال الشركة بمفرده لذلك يفوض السلطات والمسؤوليات إلى إدارات الشركة المختلفة ، ومن أجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين يقوم مجلس الإدارة بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل بالشركة . ومن هنا جاء الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ووضع الوسائل والإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة تحقيق أهدافه الرقابية.

3- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة :

لابد لإدارة المشروع من الحصول على عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطه من أجل اتخاذ المناسب واللازم من القرارات لتصحيح الانحرافات ورسم سياسة الشركة في المستقبل . ومن هنا لابد من وجود نظم رقابية سليمة ومتينة تطمئن الإدارة إلى صحة تلك التقارير التي تقدم لها وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات.

4- حاجة إدارة المشروع إلى حماية وصيانة أموال المشروع:

على الإدارة توفير نظام رقابة داخلية سليم في تخلي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في منع الأخطاء والغش أو تقليل احتمال ارتكابهما .

5- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة :

تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول المنشآت المختلفة العاملة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعير وحصر الكفايات العلمية وما شابه . فإذا ما طلبت هذه المعلومات من منشأة ما ، عليها تحضيرها بسرعة ودقة ، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل قويا ومتماسكا.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

6- تطور إجراءات المراجعة: فلقد تحولت عملية المراجعة من كاملة تفصيلية إلى اختباريه تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية ذلك الأسلوب الذي يعتمد في تقرير حجمه وكمية اختباراته على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المشروع المعني .

المطلب الثالث : المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية

أولا : هيكل تنظيمي كفء

هيكل تنظيم إداري يراعي في وضعه تسلسل الاختصاصات ،وتوضح الإدارات الرئيسية مع تحديد السلطات والمسؤوليات لهذه الإدارات بدقة تامة. والهيكل التنظيمي لابد منه خاصة في المشروعات الكبيرة التي تتعذر إدارتها عن طريق الاتصال الشخصي ، بل لابد من وجود إدارات فرعية متعددة تتولى إدارة المشروع ضمن صلاحيات ومسؤوليات معينة.

و يتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المشروع وحجمه وشكله القانوني .ولا بد أن تراعي فيه البساطة والمرونة بمقابلة، أي تطورات في المستقبل كذلك يجب أن تحقق الخطة التنظيمية (الهيكل التنظيمي) استقلال الإدارات التي تقوم بالعمل عن الإدارات التي تحتفظ بالأصول وعن تلك التي تجري فيها المحاسبة عن تلك العمليات والأصول ، والمقصود من استقلال الإدارات هو منع أي إدارة من المحاسبة عن نتائج أعمالها أي ألا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه دون تدخل شخص آخر حتى لا يحدث تلاعب أو تغيير في السجلات يجعل اكتشافه أمرا صعبا إن لم يكن مستحيلا ، وعندما يتحقق استقلال الوظائف المشار إليه ، ينبغي بعدها تحديد المسؤوليات داخل كل قسم أو إدارة ، وتفويض السلطات التي تتناسب مع المسؤوليات ،و ذلك عن طريق دليل مطبوع تصدره الشركة ليكون مرشدا ومرجعا لجميع المختصين فلا يحدث تضارب أو تداخل أو تكرار للاختصاصات .

ثانيا:النظام المحاسبي السليم

نظام محاسبي سليم يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تفي باحتياجات المشروع ، وتصميم لدورات محاسبية مستنديه تحقق رقابة فعالة ، ويجب أن يراعي في السجل أو المستند البساطة والوضوح حتى يسهل فهمه على من يستعمله ، ويجب أن يخدم ذلك السجل أو المستند هدفا من أهداف إدارة المشروع كما يجب أن يراعي في تصميمه كافة استخداماته المحتملة حتى نقلل من تغيير النماذج كل حين ،

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

هذا كما يجب أن يراعي في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند .

أما الدليل المحاسبي فيجب أن يراعي في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وكلفة ممكنة وأن يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات واستخراج النتائج أضف إلى ذلك ضرورة إعطاء كل حساب مدلوله الدقيق الواضح ، ووجوب وجود تعليمات واضحة لما يجب تضمينه تحت كل بند أو حساب ، واشتمال الدليل على حسابات مراقبة (حسابات إجمالية)والفصل الواضح بين العناصر الإدارية والرأسمالية من نفقات وإيرادات ،وتضمين الدليل نظاما دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والاختصار ويساعد على تسهيل استخدام أنظمة المحاسبة الآلية[1].

ثالثا: الضبط الداخلي

يقصد بالضبط الداخلي ذلك النظام الذي يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية بهدف خدمة الإدارة ، والضبط الداخلي له أثر فعال في وجود نظام رقابة داخلية فعال. يحتاج نظام الضبط الداخلي إلى ترتيبات خاصة للواجبات لمنع الأخطاء والغش واكتشافها .

بالإضافة إلى القيام بمايلي:

1. تحديد(فصل)اختصاصات الإدارات بشكل يمكن معه تكامل الجهود وعدم تعارضها وكذلك تحديد الاختصاصات على مستوى الأفراد داخل الأقسام والإدارات الفرعية ، بحيث لا يقوم شخص واحد بعملية من بدايتها في نهايتها ، وإنما يجب أن تقسم العملية إلى مراحل ويقوم كل موظف بأول مرحلة ،مما يعني مراقبة الموظف اللاحق لأداء عمل الموظف في المرحلة السابقة ،ذلك يؤدي إلى تحديد المسؤولية عند اكتشاف خطأ أو غش ما .
2. تحديد الإجراءات التفصيلية لخطوات العمليات التي تقوم بها المنشأة والتي تختلف وفقا لاختلاف التنظيم الإداري للمنشأة : بحيث يكون المسؤول عن أداء عملية ما لديه المعلومات الكاملة عن الإجراءات الواجب إتباعها في هذه العملية.
3. أن يتم إبدال الواجبات المعطاة لكل عامل بما لا يتعارض مع مصلحة العمل وكفاءة العامل واختصاصه بحيث لا يؤدي هذا التغيير إلى صعوبة اكتشاف الغش والأخطار التي ارتكبها الموظف السابق .

---

[1] ص 169 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

رابعا : كفاءة الموظفين

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب لذلك تعتبر عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة العالية وتدريبهم وصفاتهم الشخصية من العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية . حيث انه يمكن ان يكون نظام الرقابة الداخلية فعال بسبب الموظفين ذوي الكفاءة ، هذا يعني انه يجب ان يكون لدى المنشاة سياسة سليمة لتعيين (اختيار) الموظفين الجدد وترقية الموظفين مع مراعاة المؤهلات اللازمة لشغل كل وظيفة ، لذلك للحكم على كفاءة نظام الرقابة الداخلية وعلى كفاءة الموظفين الذي يعتبر احد مقومات نظام الرقابة الداخلية يجب على مراجع الحسابات الخارجي ان يفحص ويقيم سياسة المنشاة في التوظيف والترقية وتقييم كفاءة الموظفين الذين يكونوا مسؤولين عن مراكز رئيسية في القسم المالي .

خامسا : ضرورة متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية

ان عملية متابعة الالتزام بعناصر نظام الرقابة الداخلية ذات اثر جوهري في كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية هذا يعني انه يجب على المنشاة ان تضع إجراءات من شانها ان تبين مدى التزام الموظفين بمواصفات وتعليمات نظام الرقابة الداخلية . حيث انه في بعض المنشات كبيرة الحجم يكون لديها إدارة خاصة بمتابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية .

سادسا : حماية الأصول

يجب ان يكون لدى المنشأة سياسات وإجراءات توفر الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس وحتى تكون المعلومات والتقارير صحيحة ، وكذلك يجب ان يتم الاحتفاظ بالسجلات والملفات في أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديلات عليها او إتلافها . كما يجب إتباع سياسة سليمة للحماية المادية للأصول كأن يخصص لها أماكن (مخازن) واستخدام الأنظمة الالكترونية لإقفالها وفتحها واستخدام الخزائن الحديدية المصفحة للنقدية ، وتحديد الأشخاص المسموح لهم بالدخول لهذه الأماكن . كذلك الاحتفاظ بالأقراص المدمجة وأشرطة السجلات الممغنطة في أماكن مكيفة حتى لا تتلف بسبب درجات الحرارة المرتفعة ، ويجب ان يتم إصدار واستلام تلك الأشرطة والأقراص عن طريق التصريح واثبات تلك العمليات[1].

المطلب الرابع : مراحل دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية

---

[1] ق ، ص ص 211 -212 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

بالرغم من تعدد طرق التقييم ، نجد ان عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية تمر بعدد من الخطوات هي :

أولا : جمع الحقائق والمعلومات عن النظام

تهدف هذه المرحلة الى تكوين نظرة عامة وشاملة من نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة وأنظمة الرقابة التي تم تصميمها لنواحي النشاطات المختلفة ، وما يجب ان تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة ، وبعبارة أخرى تعني هذه الخطوة جمع المعلومات عن الدورة المستندة والخرائط التنظيمية والتقرير الوظيفي ، ودليل الإجراءات وخرائط المراجعة داخل الوحدة ومن الملاحظ في هذه الحالة ضرورة حصول مراجع الحسابات على قرينة يمكن ، الاعتماد عليها في الدفاع عن هذه المعلومات ، وتعدد مصادر الحصول على هذه الحقائق والمعلومات ومن بينها التقرير الوصفي وخرائط المراجعة وقوائم الأسئلة ، ويضيف البعض الى هذه المصادر الملاحظات الشخصية لمراجع الحسابات ومناقشته مع العاملين داخل الوحدة وما تشمل عليه ملفاته الدائمة في السنوات السابقة عن الوحدة محل الفحص[1] .

ثانيا : فحص النظام

تعني هذه الخطوة اختيار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من ان تشغيله يتم وفقا لما هو محدد مسبقا ، ومن ثم تهدف هذه الخطوة الى تعرف على التشغيل الفعلي للنظام ومدى مسايرته للحقائق التي تم التوصل إليها في الخطوة الأولى ، والتي تحدد ما يجب ان يكون عليه النظام وتشمل هذه الخطوة على نقطتين أساسيتين هما :

1- مجموعة من اختبارات مدى تمشي او مدى الالتزام .

2- مراعاة التوقيت المناسب للاختبار .

وبالنسبة للنقطة الأولى ، نلاحظ ان نجاح أي نظام للرقابة الداخلية يعتمد في الواقع على كيفية تشغيل النظام ومدى تفهم العاملين لواجباته ، ومن ثم فان على مراقب الحسابات ضرورة التأكد من ان إجراءات الرقابة الداخلية تطبق كما هي محدد لها في النظام الموضوع .و لكي يتحقق ذلك يقوم مراقب الحسابات بعمل بعض الاختبارات للتأكد من مدى مسايرة الإجراءات المطبقة فعلا مع ما هو محدد مسبقا ، ومن بين هذه الاختبارات المراجعة المستندية للعمليات ، التحقق من أرصدة الحسابات ، هذا بالإضافة الى ملاحظة تصرفات العاملين خلال التنفيذ ،

---

[1] ، ص 258 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

وإجراءات حوار معهم للاستفسار عن أية موضوعات يرى المراقب أنها ضرورية للتحقق من مدى مسايرة التنفيذ الفعلي لما هو محدد مسبقا في النظام ، فمن خلال اختبارات المراجعة المستندية تتم مراجعة اختبارية لمجموعة من العمليات المالية في كل مجال من مجالات الأنشطة ، وان يراعي تتبع هذه العمليات منذ نشأتها حتى إظهار تأثيرها النهائي على القوائم المالية ، مع التركيز على إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعية[1].

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

ثالثا : تقييم النظام

تعتبر هذه الخطوة أخر خطوات عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، فبعد جمع المعلومات والحقائق عن النظام وتصميمه وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيله ، يصبح مراجع الحسابات في موقف يسمح له بالحكم على مدى فاعلية وكفاءة النظام ومن ثم تحديد درجة الاعتماد عليه والتي بدورها ستؤثر على إجراءات المراجعة الملائمة بهدف إعداد التقرير وإبداء الرأي في صحة وسلامة القوائم المالية محل الفحص .

وتشمل هذه الخطوة على إبراز نواحي الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية لأوجه النشاط المختلفة داخل الوحدة ، ويتعين على مراجع الحسابات قبل التوصل الى الحكم عن مدى فاعلية وكفاءة أي نظام لرقابة الداخلية القيام بعدة اختبارات ، ومن الملاحظ ان طبيعة وحجم هذه الاختبارات يتوقف على درجة الخطر المرتبطة بالعنصر او المجال محل الفحص ومن ثم يمكن القول انه بعد تحديد درجة الخطر المصاحبة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية ولكن مجال من مجالات الأنشطة داخل الوحدة ، يستطيع مراقب الحسابات تحديد الطبيعة ومدى الاختبارات اللازمة لاستكمال عملية المراجعة ، وتنقسم هذه الاختبارات الى نوعين رئيسين هما

1- اختبارات تفصيلية للعمليات وأرصدة الحسابات ، وذلك لمواجهة الخطر المصاحب لكل حساب او نشاط معين سواء نتيجة لطبيعة العنصر او النشاط او لنواحي الضعف والقصور في نظام الرقابة الداخلية المرتبطة بأي منها .

---

[1] ع السابق ، ص ص 258 – 259 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

2- دراسة تحليلية للمعدلات والاتجاهات ، بجانب إجراء فحص لأية انحرافات او تغيرات جوهرية او لأية عناصر غير عادية .

وأخيرا فبعد ان ينتهي مراجع الحسابات من جميع الحقائق المتعلقة بأنظمة الرقابة الداخلية والتعريف عن طريقة تشغيلها وتقييم مدى فاعليتها ، فانه يتعين عليه إعداد تقرير بما توصل إليه من نتائج مع إبراز مجموعة من الاقتراحات لتحصين النظام لمعالجة نواحي الضعف[1] .

وفي الأخير نشير الى خطوات الواجب إتباعها بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع المراجعة وهي[2]:

الخطوة الأولى : الفحص المبدئي .

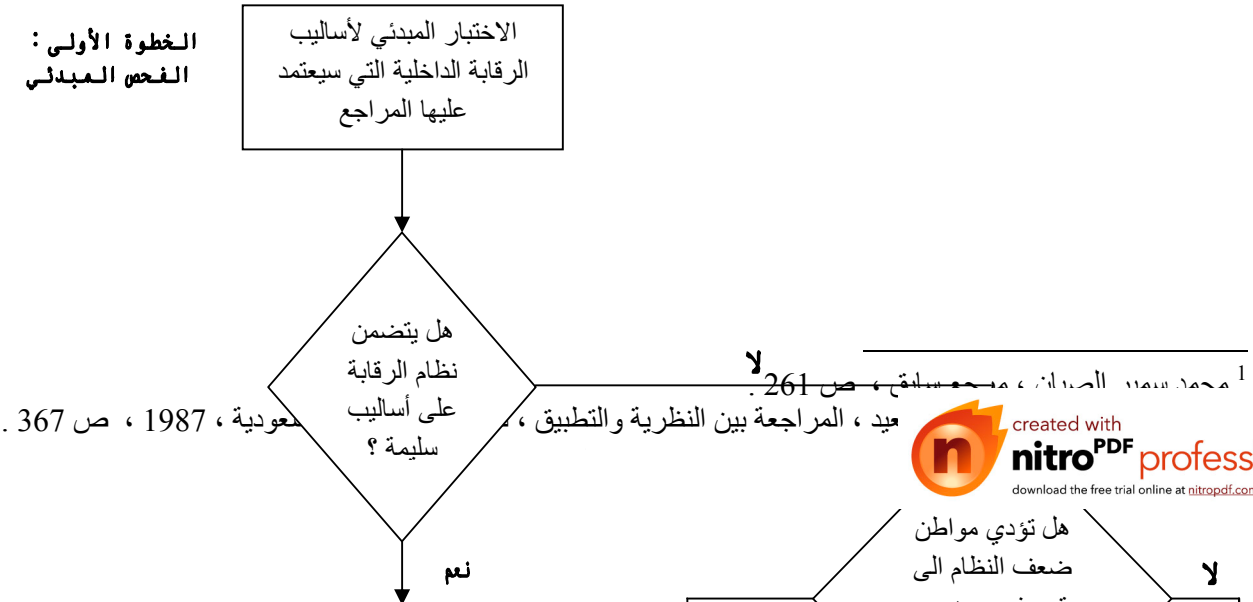
الخطوة الثانية : اختبار الالتزام بالإجراءات والسياسات .

الخطوة الثالثة : الاختبارات الأساسية .

الخطوة الرابعة : إعداد التقرير .

وتتضح هذه الخطوات من خلال الشكل الأتي

خطوات المراجعة الشكل (2): يوضح علاقة نظام الرقابة الداخلية بعمليات المراجعة.



[1] محمد سمير الصبان ، مرجع سابق ، ص 261 .

[2] عيد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، [illegible] السعودية ، 1987 ، ص 367 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المصدر : أحمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، مرجع سابق.

المطلب الخامس: طرق ووسائل فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والنتائج المترتبة عنها

أولا: طرق ووسائل فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي المستقبل بدراسة ومراجعة منتظمة وملائمة للنظام أثناء تشغيله الفعلي ، وعلى الرغم من أن معظم

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الأسئلة والحصول على أجوبة عليها أو عن طريق المشاهدة إلا أنه من المرغوب فيه توفير مكتوب للمراجعة والفحص .

حيث نعرف طرق وسائل الفحص فيما يلي:

1- الدراسة التقريرية أو الوصفية للرقابة الداخلية

طبقا لهذا الأسلوب ،يقوم المراجع أو مساعده بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية ويوجه بعض الأسئلة إلى الموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية توضح خط سير العملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها . وقد يقوم المراجع أو مساعده بتسجيل الإجابات أو قد يترك لموظفي المنشأة أداء هذه المهمة . بعد ذلك يقوم بترتيب الإجابات بحيث تظهر خط سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية ، ويتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن ترك الأسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب .

ولكن يعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات بالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام ، كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية الهامة .

2- خرائط التدفق :

يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المنشأة في شكل خريطة تدفق (معبرا عنها على شكل رموز أو رسومات) تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أعد المستند والجهة التي يرسل إليها) ، والمستندات التي تعد في كل خطوة ، والدفاتر التي تثبت بها ، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها)، ويمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها.

وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته . وهي بذلك تتفوق على الوصف التفصيلي المكتوب للنظام وأيضا على قائمة الاستبيان .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

ويعاب على هذه الطريقة ان أعدادها يتطلب وقتا طويلا ،كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة ، فضلا عن أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذا أهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية[1].

3- الاستبيان :

ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب ان تكون عليه الرقابة الداخلية . وتقدم هذه القائمة من الأسئلة الى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها الى المراجع الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل .

ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب ان تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة (بلا)على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية .

ومن مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المنشآت ، ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي منشأة ، وتوفير الوقت حيث يستغني المراجع عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية مراجعة منفردة ،هذا كما تتمتع طريقة الاستبيان بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها عادة حيث ينظرون إليها كجزء من إجراءات المراجعة المعتادة ، وهو مالا يتوفر في طريقة الاستفسار الشفوي المباشر حيث قد يعتبر العميل أو الموظف نفسه محل استجواب يتعدى فيه المراجع حدود صلاحياته وبالرغم من هذه الخصائص يعيب عليه البعض أنه قد يقود إلى عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل منشأة بسبب كونه موحدا للمنشآت المختلفة[2]

4- الملخص التذكيري :

يقوم المراجع هنا بوضع قواعد وأس نظام رقابة داخلية سليم ، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان

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

[1] يوسف محمود جربوع ، مرجع سابق ، ص ص 112– 114 .
[2] ص175 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

تنطبق على المشروعات ذات الطبيعة الخاصة بالإضافة إلى كون هذا الملخص أمرا متروكا لكل مراجع على حدة يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة[1].

5- فحص النظام المحاسبي:

وهنا يحصل المراجع على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها ومراجعتها وقائمة ثانية بطبعة المستندات والدورة المستندية ... الخ .ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية ، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع ، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشأة الكبيرة وخاصة إذا قام المراجع بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وماشبه.

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

ومن عيوب الأساليب المتبعة أنها تعتمد على الحكم الشخصي وبالتالي تقع فريسة ما يلي[2] :

-اختلاف نتائج تقييم الرقابة الداخلية لمشروع معين من مراجع لآخر وذلك لاختلاف المقاييس الشخصية المستعملة لدى كل منهم .

- سوء تطبيق أسلوب التقييم ذاته ،وذلك لأن عملية التقييم تستغرق وقتا طويلا ، فقد يلجأ بعض المراجعين الى إتمامه سريعا دون إعطائه ما يستحق من الأسس ، كما يلجأ البعض الآخر الى تأجيل التقييم حتى تتم عملية المراجعة .

- صعوبة الحكم على درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية لكل مجال ، وذلك بسبب اتساع مجال العمل المطلوب لتقييم الضوابط المستعملة وبسبب تعقيد العلاقات المتشابكة بين الحسابات .

ثانيا :النتائج المترتبة على تقييم الرقابة الداخلية :

[1] خالد أمين عبد الله ، نفس المرجع السابق ، ص176 .
[2] السابق ، ص177 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

أشرنا فيما سبق إلى أن تقييم الرقابة الداخلية للمشروع يمثل عاملا مهما من وجهة نظر المراجع في تحديد نطاق عمله الميداني حتى يحقيق المستوى المطلوب وتنفيذه ، فدراسة وتقييم الرقابة الداخلية تمكنه من اتخاذ قراره عن مدى الاعتماد عليه وتحديد أو توسيع نطاق الاختبارات التي تحدد إجراءات المراجعة كما أوضحنا أيضا أن تقييمه للرقابة الداخلية هو عمل أساسي وأولي قبل أن يبداء في مراجعته ،ولهذا يجب أن يتم في خلال السنة وقبل نهايتها حتى يستطيع أن يضع برنامج مراجعته ،ومن المستحسن أن يقوم المراجع بفحص الرقابة الداخلية في فترات دورية على أن يتضمن عند إجراؤها عنصر المفاجأة بحيث لا يجعل أهدافه في الفحص ظاهرة أمام العاملين بالمشروع ،فعليه أن يوسع اختباراته حتى يزيل الشك أو أن يتتبع ويتقص ما قد يوجد من خطأ أو تلاعب ، ونجد أن ذلك يتوقف على الحكم الشخصي للمراجع ، فعليه أن يدرس الموقف ويقرر سوء الأهمية وصرف النظر أو التوسع في الاختبارات ، وعليه أن يقرر ما إذا كان التوسع في الاختبارات يكون فقط فيما يتعلق بالعمليات المكتشفة نفسها او أن يتوسع في الإجراءات الخاصة بجميع العمليات حتى يقتنع بأن ضعف إحدى الحلقات في النظام يؤثر على الرقابة الداخلية ككل[1].

المبحث الثالث : تنظيم عملية مراجعة الحسابات

أن البنية الأساسية لعملية المراجعة يجب أن تقوم على وظيفة الإثبات ،وليست الفحص ، وذلك استنادا لما خرجت به لجنة المفاهيم الأساسية – للمراجعة – التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية وهي :

أن المراجعة عبارة عن مجموعة عمليات منتظمة بهدف الحصول على قرائن للإثبات .

المطلب الأول : مفهوم وظيفة وقرائن وأدلة الإثبات في المراجعة[2]

[1] عبد الفتاح الصحن ، مرجع سابق ، ص ص 147 – 148 .

، ص ص 159-160

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

أولا : ماهية قرائن الإثبات

يعرف رجال القانون القرينة بأنها حقيقة معروفة أو مجموعة من الحقائق تقدم للمحكمة بهدف إقناعها بحقيقية الاقتراح الذي ترغب المحكمة في التحقق منه .

ومن التعريف السابق يمكن القول أن قرائن الإثبات بصفة عامة تتأسس على فكرة وخبرة وفن مستخدميها ، وهي تتعلق ببعض الحقائق وإيجاد وسيلة اتصال بين المراجع وسجلات ودفاتر القوائم المالية للمنشأة ، وهي التي تساعد المراجع في الحصول على اكبر إثبات ممكن او دليل موضوعي يقتنع به لغرض تكوين رأيه النهائي، وإعداد تقريره الفني عن القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها ،كما أن القرينة هي المفتاح إلى الحقيقة .

وعلى ذلك فقد عرفت القرينة في المراجعة بأنها :

استنباط المراجع نتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة حقائق تمكنه من استخلاص رأي في مسالة معينة وإقناعه بالإفصاح عن هذا الرأي .

ثانيا : تعريف أدلة الإثبات

إن الهدف النهائي للمراجعة لا ينحصر في مجرد الحصول على قرائن الإثبات في حد ذاتها ، ولا بد وأن يمتد ليصل الى إيجاد نتيجة مقبولة بخصوص إثبات صحة الادعاءات الأولية او صحة الافتراضات المسبقة محل البحث .

وعلى ذلك يقرر احد الباحثين لن أدلة الإثبات تكاد تقترب بشكل ملحوظ من مفهوم قرائن الإثبات ، وبناء على ذلك فان كل قرينة من القرائن المعروفة يمكن أن تصبح دليل إثبات طبقا للأهمية النسبية التي يعطيها المراجع لهذه القرائن .

ومن هنا يمكن تعريف أدلة الإثبات بأنها :

تلك الأسس او الأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات او الاعتقادات المزعومة الى افتراضات مثبتة .

وبناء على ما تقدم يمكن وضع التعريف التالي لمفهوم وظيفة وقرائن وأدلة الإثبات في المراجعة وهو أنها :

عملية تجميع الأدلة والوصول منها الى استنتجات سليمة وواقعية بناءا على فكر وخبرة ودراية المراجع ذاته لإقامة الدليل على صدق وعدالة القوائم المالية او العكس.

المطلب الثاني : العوامل المؤثرة على كمية قرائن وأدلة الإثبات

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

هناك عدة عوامل تؤثر في كمية أدلة وقرائن الإثبات التي يجب على المراجع أن يجمعها حتى يتمكن من إبداء رأيه في القوائم المالية بصورة عادلة من هذه العوامل[1]:

أولا : درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية

حيث أن مراجع الحسابات يقوم بداية بفحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية في المنشاة فكلما كان نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة سليم وفعال كلما قلت كمية أدلة الإثبات وكلما كان النظام ضعيف كلما احتاج المراجع الى كمية اكبر من أدلة الإثبات لتؤيد رأيه .

ثانيا : الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص

العلاقة بين كمية أدلة وقرائن الإثبات والأهمية النسبية للعنصر محل الفحص علاقة طردية فكلما كانت الأهمية النسبية اقل كلما احتاج المراجع الى أدلة إثبات اقل .والأهمية النسبية للعنصر تتحدد من خلال قيمة ذلك العنصر مقارنة مع العناصر الأخرى ، مع أن تحديد الأهمية النسبية للعنصر ترجع الى مراجع الحسابات ، فربما يعتبر احد العناصر ذات أهمية جوهرية إذا كان الخطاء أو التحريف فيه يؤثر على القوائم المالية وعلى قرار الأطراف المستفيدة من هذه القوائم .

ثالثا : درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر

كلما كان العنصر محل الفحص عرضة للتلاعب والاختلاس كلما كان على المراجع أن يجمع أدلة إثبات أكثر مثل النقدية ، البضاعة ، حيث أن هذه العناصر عرضة للسرقة والتلاعب أكثر من الأصول الثابتة مثلا (الأراضي ، المباني وغيرها) فمثلا حساب المصروفات يجب أن يحظى باهتمام اكبر من قبل المراجع من حيث الحصول على الأدلة مقارنة مع عناصر أخرى .

رابعا: تكلفة الحصول على الأدلة

تعتبر الأدلة ذات التكلفة المعقولة أفضل من الادلة ذات التكلفة المرتفعة ، بمعنى انه إذا كانت المنفعة المتوقعة من الحصول على الدليل اقل من تكلفة الحصول على ذلك الدليل فانه يجب على المرجع البحث عن بديل أخر اقل تكلفة ، إلا أن هناك بعض العناصر الهامة والخطيرة يلزم المراجع الحصول على كم اكبر من الأدلة مهما كانت التكلفة .

خامسا: مدى ملائمة الدليل للعنصر محل الفحص

العناصر التي يقوم مراجع الحسابات بمراجعتها تختلف وهذا الاختلاف يعطي اختلاف الدليل الذي يجب الحصول عليه من قبل المراجع فمثلا الأصول الملموسة يمكن الحصول على دليل

---

[1] ق ، ص 192 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

إثبات لها من خلال الجرد الفعلي للتحقق من الوجود أما الملكية فيجب الحصول على قرارات خارجية ، أما المدينون فتصلح المصادقات للتحقق من الوجود والقيمة.

المطلب الثالث : أنواع أدلة الإثبات

توجد عدة أنواع لأدلة الإثبات هي[1]:

أولا : الوجود الفعلي

يعتبر الوجود الفعلي للمواد ولعناصر الأصول الثابتة دليل إثبات قوي على الوجود ، بيد أن الوجود لا يعكس بشكل آلي ملكية المؤسسة للموجودات المتوفرة ولا صحة وسلامة تقييمها ، لذلك يجب على المراجع إثبات ملكية المؤسسة لموجودات بكل أنواعها وصحة تقييمها وفقا للطرق المعمول بها .

ثانيا : المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات

تعتبر المستندات من أكثر الأدلة والبراهين أهمية من وجهة نظر المراجع ، إذ تحتوي هذه الأخيرة على كافة البيانات اللازمة للتحقق من حدوث عملية معينة ومن صحة إثباتها في السجلات المحاسبية ، والواقع أن يتم إعداد هذه المستندات وفقا للنصوص المعمول بها ومن طرف جهات مرخص لها ذلك قانونا ، يمكن تصنيف هذه المستندات الى ثلاثة مجموعات هي على النحو الآتي :

1- مستندات تم إعدادها من طرف جهات خارج المؤسسة ومستعملة داخلها ، كالفواتير المتعلقة بالشراء او الكشوف البنكية مثلا .

2- مستندات تم إعدادها داخل المؤسسة ومستعملة خارجها كفواتير البيع والشيكات والتصاريح الجبائية وشبه الجبائية والى غير ذلك .

3- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة ، كالدفاتر المحاسبية ووصول الاستلام والكشوف الإجمالية للرواتب والى غير ذلك .

وعند بداية عملية الفحص المستندي ينبغي على المراجع مراعاة الاعتبارات الأساسية التالية :

---

[1] .يقي ،مرجع سابق ، ص ص 132- 135 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

أ- أن يكون المستند مستوفيا لكافة الشروط القانونية فعلى سبيل المثال الفاتورة ، ينبغي أن تحتوي على التاريخ ، اسم المؤسسة الموجهة لها الفاتورة ، تعيين المواد وكميتها وسعرها الوحدوي والمبلغ الإجمالي والرسم ، الإمضاء والختم .

ب- أن يكون المستند خاصا بالمؤسسة ومعزز لعملية تدخل في نطاق نشاطها .

ج- أن يكون المستند مستوفيا لجميع التوقيعات طبقا لما تقتضيه إجراءات نظام الرقابة الداخلية .

د- أن يكون المستند أصلا وليس نسخة أو صورة وفي حالات عدم توفر أصول المستندات ، كما هو الحال بالنسبة لفواتير المبيعات ، إذ أن أصولها ترسل الى الزبائن فيجب على المراجع التأكد من صحة البيانات الواردة في النسخ والصور باستخدام كافة الوسائل المتاحة .

ثالثا : الإقرارات المعدة خارج المؤسسة

تستقي هذه الإقرارات المكتوبة من أطراف خارجية عن المؤسسة ، وتضم شهادات من الموردين والعملاء والبنوك على صحة أرصدة هذه الحسابات والمصادقة عليها أو عكس ذلك ، ان هذه الإقرارات تعطي للمراجع دليل من خارج المؤسسة يؤكد المعلومات المقدمة او ينفيها باعتبارها طرفا فيها .

رابعا : الإقرارات المعدة داخل المؤسسة

تستعمل الإقرارات المعدة داخل المؤسسة كدليل للمعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية ، كإعداد تقرير يشهد على أن الإدارة استعملت طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة في تقييم السلع المستهلكة وفي تقييم مخزون آخر المدة مثلا.

خامسا : الدقة الحسابية

تعتبر الدقة الحسابية وصحتها في دفاتر وسجلات المنشاة دليل وقرينة يستند إليها المراجع عند قيامه بفحص الدفاتر والسجلات والتحقق من عمليات الجمع والطرح والضرب والقسمة لدفاتر اليومية ودفتر الأستاذ وكذلك المصروفات والإيرادات وإعداد الحسابات الختامية والتحقق من ذلك كله يعطي المراجع دليل على صحة ما تحويه الدفاتر والسجلات .

سادسا : وجود نظام رقابة الداخلي سليم

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

يعتبر نظام الرقابة الداخلي السليم الخالي من الثغرات دليلا على صحة الدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب لذلك يبدأ المراجع عمله بفحص نظام الرقابة الداخلية والتحقق من قوته او ضعفه حيث انه يعتمد في ذلك على تحديد كمية وحجم الاختبارات التي سوف يقوم بها المراجع والعينات التي يقوم المراجع باختيارها لذلك العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وبين الاختبارات انه تقل حجم العينة وكمية الاختبارات إذا كان نظام الرقابة الداخلية قوي وسليم وتزداد إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيف [1]

المطلب الرابع : أساليب الحصول على قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة

إن الوسائل الفنية الرئيسية المستعملة في تنفيذ عملية المراجعة أي الحصول على أدلة وقرائن الإثبات تتمثل في بعض المجموعات آلاتية[2]:

أولا : المعاينة والجرد الفعلي

يجب الإطلاع من قبل المراجع على الأصل المختص أو الوثائق المثبتة لوجوده والقيام بعمليات العد أو القياس أو الوزن ...إلخ وفائدة الجرد تقتصر على الأصول الملموسة مثل النقد بأنواعه المختلفة والأوراق المالية والتجارية وللتأكد من عدم صورية الرصيد على المراجع القيام بالمراجعة المستندية لإثبات الملكية ونوعها والتقويم وصحته ،ولكن تتوفر الحجية في عملية الجرد يجب أن تتوفر الشروط التالية في المراجع بالإضافة إلى المسؤوليات المترتبة عليه :

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

2- أن يكون قادرا على التعرف وتمييز الشيء الذي يقوم بجرده ، وهنا على المراجع الإلمام بالشروط القانونية والموضوعية والشكلية لموضوع المراجعة.

3- أن يكون قادرا على التعرف على مدى جودة أو عدم جودة الأصناف والأصول موضوع الجرد ،و مدى صلاحية أو عدم صلاحية إستعمالها .

4- أن يكون إعتماد المراجع على شهادات الغير محاطا بالضمانات الكافية لإقناع المراجع بصحة الشهادات والضمانات المقدمة.

5- أن يقوم المراجع بتوحيد عملية الجرد وتحقيق رقابة فعالة على كافة العناصر المتماثلة التي يمكن إساءة إستعمالها بإحلال بعضها محل الآخر فإذا أراد جرد النقدية

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص 181 .

[2] يقي ، مرجع سابق ، ص ص 137 -138 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

النثرية (السلف المستديمة) عليه مراجعة الخزينة العامة ودفاتر الشيكات في الوقت نفسه حتى لا يستخدم لتغطية عجز ما.

ثانيا : المراجعة الحسابية

وهي عبارة عن مراجعة صحة المجاميع الرأسية والأفقية ومراجعة نقل المبالغ من صفحة للتي تليها ، أو ترحيلها من اليوميات إلى حسابات الأستاذ المختلفة ، مع مراجعة العمليات الحسابية في المستندات والكشوف والقوائم المالية ويلجأ المراجع للتأكد من الدقة الحسابية للسجلات ويتبين من هذا كله أن مفعولها يقتصر على إكتشاف الأخطاء الإرتكابية أي الأخطاء في العمليات الحسابية الأربع ، ولكنها لا تتوقف عند وجود توازن حسابي بالدفاتر بل يجب التأكد من أن ذلك التوازن حقيقي وليس صوريا وأنه تم وفقا للأسس العلمية ، فالأخطاء المتكافئة مثلا يجب إظهارها وتعديلها.

ثالثا : المراجعة المستندية

تعتبر المراجعة المستندية وسيلة للحصول على أدلة الإثبات من خلال إعتماد التسجيل المحاسبي للعمليات على المستندات ،لذلك يقوم المراجع بفحص المستندات بغية التأكد من صحتها وتطابقها مع الشروط الشكلية والموضوعية الواجب توافرها والتحقق من أن لكل عملية وتسجيل محاسبي له مستند يعتمد عليه ، وأن كل مستند قد تم تسجيله ولم يتم إستبعاده أو إخفاؤه لإعطاء الصبغة الشمولية للمعلومات المحاسبية المقدمة لمستعمليها.

رابعا : المراجعة القياسية

هي وسيلة يلجأ إليها المراجع بغية الحصول على نتائج معينة في وقت قياسي ، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بقياس عنصر بعنصر آخر، كأن يقيس الرسم على القيمة المضافة الناتج عن المبيعات برقم الأعمال المحقق او أن يقيس اقتطاع الضمان الاجتماعي بالكتلة الأجرية للعمال ، وأن يقيس عنصر معين بنفس العنصر خلال عدة السنوات كأن يقيس ربحية المؤسسة خلال الخمس سنوات الأخيرة مثلا.

خامسا : المصادقات

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

هي وثائق مكتوبة مثل الشهادات أو الإقرارات التي تهدف الى إقرار حقيقة معينة او تأكيدها يحصل عليها مراجع الحسابات من داخل المنشاة او من خارجها لتدعيم الفحص الذي قام به ، وتعتبر المصادقات الخارجية من أقوى أدلة الإثبات في عملية المراجعة ومنها على سبيل المثال[1] :

1- المصادقات الواردة للمراجع من العملاء المدينين يقرون بصحة أرصدتهم لدى المنشاة موضوع المراجعة .

2- الشهادات الواردة من البنوك والتي تتضمن رصيد المنشآة لديها .

أنواع المصادقات :

- مصادقات ايجابية :

وهذا النوع من المصادقات يتلقى العملاء او الموردين خطابات من المنشأة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم ، وتطلب منهم الرد على عنوان المراجع بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة ، وفي حالة عدم صحة تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم .

- مصادقات سلبية :

وفيها يخطر العملاء او الموردين بأرصدة حساباتهم ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان مراجع الحسابات في حالة اعتراضهم فقط على صحة أرصدتهم ، مع ذكر الأسباب التي تدعوهم الى عدم الموافقة عن صحة تلك الأرصدة .

- مصادقات عمياء :

وفي هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد الى عنوان مراجع الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المنشأة.

سادسا : الاستفسارات

تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة لإثبات صحة المعلومات المتحصل عليها والتأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف والالتزام بالخطط ، ومن اجل تحقيق ذلك يمكن أن يكون الاستفسار شفويا او تحريريا كحالات تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة او كحالات

---

[1] بق ، ص ص 179- 180 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

الاستفسار عن الأنماط والطرق المحاسبية المتبناة او عن الأساليب والوسائل المتوفرة خلال السنة موضوع المراجعة .

سابعا : المقاربات

تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة تثبت صحة ما تم تسجيله محاسبيا من عمليات إذ يقوم المراجع مثلا بمطابقة التسجيلات المحاسبية المتعلقة بيومية البنك في المؤسسة بما تم فعلا على مستوى البنك من خلال الكشوف المرسلة من قبله . أن فعالية هذه الوسيلة تكمن في التأكد من صحة المعلومات المحاسبية باستعمال كافة المعطيات المتاحة من قبل الأطراف الأخرى (داخلية أوخارجية) ، وتضفي هذه الوسيلة على المعلومات المحاسبية مصداقية اكبر وقبولا واسعا لدى قراء القوائم المالية للمؤسسة[1] .

المبحث الرابع : مراجعة عناصر القوائم المالية.

قبل أن نتناول إجراءات المراجعة نود الإشارة إلى أن عملية المراجعة تمر بالخطوات التالية :

- **التحقق من الوجود** : ويتضمن التحقق من وجود الأصل البحث عن أدلة وقرائن الإثبات فضلا عن الوجود الفعلي في تاريخ إعداد المركز المالي للمؤسسة وحتى يتمكن المراجع من وجود الأصل يجب أن يتبع الإجراءات التالية :

-طلب الكشوف التفصيلية المعتمدة من الإدارة بما تمتلكه المؤسسة من الأصول .

-مطابقة البيانات الواردة بالكشوف التفصيلية مع ما هو مثبت بسجلات الأصول .

[1] ديقي ، مرجع سابق ، ص 139 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

-المعاينة الفعلية للأصول .

-الحصول على شهادة من الإدارة .

-إثبات وجود الأصل من الاستنتاجات والتي تمثل الإيرادات والمصروفات التي تنشا عن الأصول .

-الحصول على شهادة من الغير في حالة وجود هذه الأصول في حيازة الآخرين .

-الحصول على المصادقات.

- **التحقق من الملكية** : ويعنى التحقق من ملكية الأصل واطمئنان المراجع إلى أن الأصل المملوك للمؤسسة في نهاية السنة المالية ،ولم يتم التصرف فيه حيث أن وجود الأصل لا يعنى ملكية المؤسسة له فقد يكون مؤجرا ، ولكي يتمكن المراجع من التحقق من الملكية عليه إتباع الإجراءات التالية :

-الاطلاع على المستندات ، على سبيل المثال فواتير الشراء ، العقود ، والتأكد من أنها صادرة باسم المؤسسة .

-الحصول على شهادات تفيد إثبات العقود النهائية وتسجيلها لديه ، أو عدم حدوث تصرفات بالبيع في العقارات المملوكة للمؤسسة خلال السنة المالية محل المراجعة .

-**التحقق من القيمة** : يعني التحقق من القيمة اطمئنان المراجع إلى أن المؤسسة تلتزم بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو معايير المحاسبة الدولية أهمها الثبات في أسس التقويم للأصول بالتكلفة التاريخية أو الدفاتر ناقص الاستهلاك ، ولكي يتمكن المراجع من التحقق من صحة تقويم الأصل يمكنه إتباع الإجراءات التالية :

-الاطلاع على المستندات الخاصة بالشراء للتأكد من قيمة الأصل سواء ثمن الشراء والمصاريف الرأس مالية الأخرى وكذا قوائم التكاليف .

-التأكد من كفاية معدلات الاستهلاك .

-الاعتماد على شهادات من فنيين لتقويم الأصول ذات الطابع الفني .

-إذا تم الشراء على أقساط فيجب التأكد من سداد الأقساط في مواعيدها بالنسبة للأصول.

-طلب شهادات من إدارة المؤسسة شاملة كافة الإضافات والمصروفات التي أدخلت على الأصول خلال السنة .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

-مراجعة حساب مصروفات الصيانة والإصلاحات والتأكد من عدم شمولها أية إضافات.

- **التحقق من الاكتمال :** للتحقق من الاكتمال ،فعلى المراجع أن يتأكد من صحة نقل البيانات الواردة من سجلات الأصول أومن دفتر الأستاذ العام أو كشوف الجرد أو ميزان المراجعة إلى قائمة المركز المالي ، مع مراعاة التبويب الصائب للأصول ، والتأكد من انه ليست هناك أي أصول لم تسجل وليس هناك أي بنود لم يفحص عنها [1].
- **التحقق من التسجيل المحاسبي :** ويتمثل هذا الهدف في التحقق من أن المبالغ الممثلة للأصل المعين ثم عرضها بصورة صحيحة في القوائم المالية ، ويرتبط هذا الهدف بالتحقق من الوجود الكمي وان كان هدفنا هنا التركيز على التسجيل المحاسبي ويتضمن إجراءات التحقيق المالي :

-إجراء الجرد الفعلي والحصر المادي .

-استلام المصادقات من العملاء ومطابقتها مع التسجيلات والمستندات المؤيدة لها.

-التحقق من جميع العمليات الحسابية والتأكد من دقتها من خلال إعادة العمليات الحسابية مرة أخرى .

-التحقق من احتساب أقساط اهتلاك الأصول الثابتة لضمان عدالة توزيع تكلفة الأصل على سنوات عمره الإنتاجي .

-إجراءات للتحقيق من مدى ملائمة العناصر المختلفة وتماشيها مع بيانات الفترات الأخرى ، وهذه الملائمة تعكس الدقة الحسابية والعكس صحيح في غالبية الأوقات[2] .

المطلب الأول : التحقق من الأصول الثابتة

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

[1] أحمد حلمي جمعه ، مرجع سابق ، ص ص 237 – 239 .

[2] ، ص498 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

انطلاقا مما سبق يمكن القول بان التحقيق من هذه الأصول يعتبر سهلا بالنسبة للمراجع مقارنة ببقية العناصر السابقة ، ولكن مع الأخذ في الحسبان أن الاستثمارات تمثل نسبة كبيرة من الميزانية، وأي تغيير أو خلل فيها يؤثر على المصداقية بالنسبة للميزانية.

و بالتالي فان على المؤسسة أن تحضر مجموعة من الوثائق والملفات من أجل ضمان وتسهيل السير الحسن للعمل كالآتي :

-الميزان الفرعي (المساعدة) للاستثمارات : حيث أنه انطلاقا من ملفات الاستثمارات يتم إعداد الميزان الفرعي والذي يشمل :

-رقم حساب الاستثمار .

-تكلفته الإجمالية .

-متراكم الاستثمارات

وهذا الميزان يتم مطابقته وتأشيره مع حسابات دفتر الأستاذ.

– ميزان الاستثمارات قيد التنفيذ : إن خصوصية الاستثمارات قيد التنفيذ تتمثل في كونها غير مهتلكة ، ولهذا السبب فان هذا النوع من الاستثمارات الغير مكتملة يتم مسكها ومعالجتها في ملف خاص وحده .

– جدول الاستثمارات الجديدة : إن هذا الجدول يمكن من تتبع وفحص الزيادة فى الاستثمارات وكذلك في متراكم الاهتلاكات

أولا : الوجود

يقوم المراجع بالتحقق من الأصول الثابتة التي هي مسجلة في القوائم المالية الختامية، من أنها موجودة فعلا ومستعملة بما لا يتنافى مع إهلاكها ، إذ يتم التأكد من هذا الوجود من خلال مقارنه الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر وسجلات المؤسسة [1].

ثانيا : الملكية

[1] ديقي ، مرجع سابق ، ص 150 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

يتأكد المراجع من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة والتي هي ظاهرة في القوائم المالية من خلال فواتير الشراء ، أو عقود تثبت ملكية الأصل موضوع المراجعة .

ثالثا : التقييم

إن الاستثمارات تسجل في المحاسبة بتكلفة شرائها ، أما تلك الاستثمارات المنشأة من طرف المؤسسة في حد ذاتها ، فانه يتم تسجيلها محاسبيا بالتكلفة الحقيقية لانجازها لطرف المؤسسة . ويتم ذلك عن طريق التأكد من صحة التقييم الأولى للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد مصاريف الحصول عليه ، كما يتحقق من صحة الحساب وتسجيل اهتلاكاته تبعا لطرق الاهتلاك المحددة (إهتلاك ثابت ، متزايد أو متناقص) ومراعاة الثبات في استخدام طرق الاهتلاك من سنة إلى أخرى ، وكذلك طرق تقييم الأصول الثابتة – التقييم على أساس سعر السوق أو التكلفة التاريخية ..

رابعا : الكمال

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

خامسا :التسجيل المحاسبي

يعمل المراجع على التأكد من أن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ، وان كل هذه الوثائق المثبتة لهذه التسجيلات موجودة ومرفقة معه[1].

المطلب الثاني : التحقق من المخزونات

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

تشمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزن سواء التي تنتجها المؤسسة من منتجات تامة ، أو نصف مصنعة ، أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية أو المشتريات المختلفة للمؤسسة بغية تموين إنتاجها كالمواد الأولية أو البضائع ، لذا بات من الواضح على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة لتحقق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة لعناصره من خلال الآتي[1] :

أولا : الوجود

يسعى المراجع إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن وذلك بالوقوف على واقع عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها ، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة ، وان يقوم أشخاص آخرون بعملية الجرد وإعداد القائمة النهائية التي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانونا .

ثانيا : الملكية

تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها الى غاية إثبات العكس ، لذا يجب على المراجع أن يتحقق من ملكية المؤسسة للعناصر ، انطلاقا من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون ، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها .

ثالثا : التقييم

ينبغي على المراجع التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمحزونات من سنة إلى أخرى ، وتبنى طريقه واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات كطريقه الداخل أولا خارج أولا (FIFO) مثلا أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP).

رابعا : الكمال

تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون أخر المدة لقرائها ، لذا يقوم المراجع بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبيه سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا ولم يحذف أو ينسى المحاسب أي عمليه ليؤكد

---

[1] ديقي ، مرجع سابق ، ص ص 151 - 153.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

بعدها صحة هذه المعلومات المستقاة من النظام المولد لها ومدى تمثيلها لحقيقة العنصر موضوع المراجعة .

خامسا : التسجيل المحاسبي

يسعى المراجع إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ، وان كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا ومرفقه معه .

المطلب الثالث : التحقق من الحقوق والديون

حيث يجب على المراجع التحقق من الحقوق ومن الديون ومن أرصدتها ، كالحقوق التي تتكون مثلا من حسابات العملاء وحسابات الخزينة ،الصندوق ، البنك ،.....الخ.

والديون التي تتكون من الديون القصيرة والمتوسطة والطويلة الأجل ، ويتم المراجعة النقدية بالبنك مثلا من خلال النقاط التالية[1] :

- الحصول على كشف حساب المشروع لدى البنك .
- إعداد مذكرة تسوية البنك (المقاربة البنكية).
- إجراء قيود التسوية اللازمة بناء على مذكرة تسوية البنك .
- المراجعة الحسابية والمستندية لحساب البنك في دفاتر المشروع .

أولا : الوجود

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

ثانيا : الملكية

إن الحقوق والديون المسجلة في سجلات ودفاتر المؤسسة يجب ان تتعلق بها ، فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه .و بالتالي فانه على المراجع أن يتأكد من أن كل الديون والحقوق مسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة فالديون التزام عليها والحقوق حق لها .

ثالثا : التقييم

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

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

رابعا : الكمال

تظهر المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة الى مستعمليها ،معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار الأرصدة المالية لكل حساب على حدا ، انطلاقا من تفاعل العمليات المختلفة سواء سلبا أو إيجابا ، واخذ الرصيد الأولى لكل حساب ، لذا وجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات من اجل الحصول على معلومات صحيحة وصادقة .

خامسا : التسجيل المحاسبي

يجب التأكد على أن يتم تسجيل العمليات المحاسبية المتعلقة بالحقوق والديون ومعالجتها وفق الطرق المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ، من اجل أن يستند هذا التسجيل إلى مجموعة كافية من أدلة وقرائن الإثبات لتبرر العملية المحاسبية والتسجيل.

المطلب الرابع : التحقق من رأس المال

يختلف وضع رأس المال من المنشاة طبقا لشكل القانوني لها ، ومن المعروف ان هناك ثلاث أشكال قانونية قد تتخذ المنشاة أحدها عند التكوين والإنشاء فهناك المنشأة الفردية ، ومنشآت الأشخاص ، ومنشآت الأموال والمساهمة وبناء على ما تقدم فإن إجراءات المراجعة لرأس المال تكون كما يلي[1] :

أولا : التحقق من رأس المال في المؤسسات الفردية

ويتم ذلك كما يلي:

1- الاطلاع على قائمة المركز المالي في الفترة السابقة ، وتحديد رأس المال في أول الفترة الحالية أو أي خصومات نتيجة خسائر خلال نفس الفترة محل المراجعة .

، ص ص 237 – 239 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

2- فحص قائمة الدخل للتحقق من صحة الأرباح الصافية والتي تؤدي إلى زيادة رأس المال أو التحقق من صحة صافي الخسارة وما يترتب عليها من انخفاض رأس المال وكذلك المسحوبات .

ثانيا : التحقق من رأس المال في مؤسسات الأشخاص

ويتم التحقق كما يلي :

1- الاطلاع على عقد الشركة والتأكد من ان كل شريك قدم رأس المال ، الخاص به (نقدي . عيني .عمل ..)، وفي حالة السداد النقدي على المراجع الاطلاع على قسيمة السداد ، أو الإيداع في البنك ، وبالنسبة للحصص العينية فيجب التأكد من سلامة التقييم لهذه الحصة ، وصحة الشهادات المقدمة من الشريك بشأن ملكية لهذه الأصول.

2- يجب على المراجع التأكد من أن الشريك قام بسداد حصته المؤجلة السداد في تاريخ استحقاقها وإلا تم حساب فوائد التأخير .

ثالثا: شركة المساهمة

ويتم التحقق من رأس مال شركات المساهمة كما يلي :

1-الاطلاع على العقد الابتدائي والنظام الأساسي للشركة لمعرفة رأس المال ومكوناته من الأسهم ، وحقوق المساهمين بشان توزيع الأرباح.

2- فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وأرقام شهادات الأسهم وكذا التحقق من ان المساهمين قد سددوا الأقساط في مواعيدها، وأن تحتسب فوائد للأقساط المقدمة وعلى الأقساط المستحقة ، وأن يتحقق من ذلك بالرجوع الى نصوص النظام الأساسي للشركة.

3- في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن تظهر الميزانية العمومية بوضوح القيمة المدفوعة عن السهم ، وفي حالة التنازلات التي تتم على أسهم الشركة على المراجع التأكد من ان جميع التنازلات قد تمت في حدود القانون.

المطلب الخامس : التحقق من النواتج والأعباء :

تعتبر حسابات النواتج والأعباء (حسابات التسيير) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج (TCR) وبتفاعلها تنتج حسابات النتائج ، فتتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى السنة موضوع المراجعة ،كون هذه

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبنى من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها. إن التحقق من المعلومات المحاسبية المنطوية في حسابات النواتج والأعباء يكون عن طريق الأتي[1] :

أولا: الوجود

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

ثانيا : التقييم

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

ثالثا : الكمال

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

رابعا : التسجيل المحاسبي

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

[1] مديقي ، مرجع سابق ، ص ص ، 158- 159 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المبحث الخامس : إعداد التقرير

على المراجع في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك لإنهاء المهمة، وعليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة الإطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة ومدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة وأحداث مؤثرة على حياة ومستقبل الشركة،

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

وعليه مراجعة أوراق عمله التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير للتأكد من محتواها كما يجب، وإن محتوى أوراق العمل هذه كافية لتبرير الرأي النهائي للمراجع[1].

المطلب الأول: تعريف التقرير

إن تقرير المراجع هو المنتج النهائي الملموس لعملية المراجعة إذ أنه عبارة عن وثيقة مكتوبة تفصح عن نتيجة مراقبة القوائم المالية الختامية ورأي المراجع فيها، ولهذا التقرير أهمية كبيرة حيث يستفيد من معلوماته وبياناته أطراف عديدة مهتمة بمصالح الشركة[2] .

المطلب الثاني: معايير إعداد تقرير عملية مراجعة الحسابات

وتتمثل في أربعة معايير وهي[3] :

- أن يوضح التقرير مدى تمشي القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- ضرورة الإشارة إلى مدى التجانس في استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما في الفترة الحالية مع الفترة السابقة عليها.
- يفترض الإفصاح عن البيانات المختلفة في القوائم المالية ملائما إلا إذا أشار تقرير مراجع الحسابات إلى غير ذلك.
- ينبغي أن يحتوي تقرير مراجع الحسابات على رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء رأيه يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك، وفي جميع الحالات وطالما أن المراجع قد وقع على القوائم المالية فإنه ينبغي أن يوضح في تقريره بطريقة قاطعة طبيعة الفحص الذي أجراه ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

المطلب الثالث: الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مراجع الحسابات

يجب أن يحتوي التقرير الذي يعده مراجع الحسابات على مجموعة من الخصائص: [4]

- يجب أن يكون التقرير مكتوبا، فلا يمكن لمراجع الحسابات أن يقدمه شفاهيا.
- يعتبر تقرير مراجع الحسابات بمثابة حلقة صلبة بينه وبين الجهات التي تتم المراجعة من أجلهم مثل مجلس إدارة المؤسسة.

---

[1] محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 81 .
[2] رؤوف عبد المنعم ، تحسين الشاذلي ، مرجع سابق ، ص 438 .
[3] احمد نور ، مرجع سابق ، ص 562 .
[4] ص 563 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

- يجب إعداد التقرير في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة.
- يجب أن يكون التقرير منظما ومعروضا بطريقة سليمة.
- يجب أن لا يكون في التقرير ملاحظات غامضة وغير واضحة.
- يجب أن يتوخى مراجع الحسابات الدقة والوضوح في العبارات والكلمات التي يستخدمها في صياغة التقرير حتى يسهل على مستخدمي التقرير إدراك المعنى المقصود.
- يجب أن يذكر اسم المؤسسة المقدم عنها التقرير ويفضل بيان نوع وطبيعة نشاط المؤسسة.
- يجب أن يكون التقرير مؤرخا بتاريخ تقديمه.
- يجب أن يوقع مراجع الحسابات على التقرير بإمضائه الشخصي.
- يجب أن يشير التقرير صراحة إلى مراعاة مراجع الحسابات أثناء الفحص لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

المطلب الرابع: إجراءات إعداد تقرير مراجع الحسابات

بمجرد استكمال مراجع الحسابات فحص أوراق المراجعة يقوم بإعداد تقريره المتضمن نطاق الفحص الذي قام به والرأي الذي يبديه، ولإعداد التقرير يقوم مراجع الحسابات بإتباع الخطوات التالية:[1]

- تحضير القوائم المالية والملاحظات الهامشية المرفقة بها والحصول على موافقة المؤسسة عليها بعد الانتهاء الكامل من فحصها، حيث أنه يجب أن تكون القوائم معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- كتابة رأي المراجع أو شهادته وفقا للنموذج النمطي المتعارف عليه.
- إعداد قائمة بالأمور التي مازالت تحتاج إلى مناقشة مع المسؤولين في الاجتماع النهائي الذي سيعقد معهم.
- إعداد جدول متضمن محتويات تقرير مراجع الحسابات.
- استكمال الإجراءات المتعلقة بإعداد التقرير، وعادة ما تكون هذه الإجراءات موجودة في دليل يوضح إجراءات إعداد التقرير.

[1] احمد نور، نفس المرجع السابق، ص 565 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المطلب الخامس: أنواع تقارير المراجعة وإبداء رأي مراجع الحسابات

أولا: أنواع التقارير

يوجد أنواع عديدة من تقارير المراجعة قد يقوم مراجع الحسابات بإعدادها وتتمثل هذه التقارير فيما يلي[1] :

1- **التقرير المختصر**

يتضمن هذا التقرير رأي المراجع وعادة ما يطلق عليه تقرير أو شهادة المراجع مرفقا بالميزانية العمومية والحسابات الختامية وقائمة الأرباح المحجوزة والملاحظات على القوائم المالية، ويهدف إعداد هذا التقرير المختصر أساسا إلى تقديم الحقائق المالية الأساسية بشكل مختصر كلما كان هذا ممكنا ويستخدم هذا التقرير عادة لأغراض النشر، ويرتبط التقرير المختصر دائما بالقوائم المالية ويهدف أساسا إلى تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة.

2- **التقرير المطول**

يشمل التقرير المطول لمراجع الحسابات على رأيه أو شهادته وعلى القوائم المالية الخاصة بالفترة الخاضعة للفحص وغير ذلك من البيانات المالية، مثال ذلك القوائم المالية التي تشمل على المقارنات والتحليل والجداول التفصيلية التي تدعم القوائم المالية الرئيسية والتعليقات الإيضاحية على المركز المالي ونتائج العمليات ونتائج إجراءات المراجعة المستخدمة، وغير ذلك من الأمور، وتختلف التقارير المطولة كثيرا من ناحية الشكل والمحتويات، والتقرير المطول يعد بواسطة مراجع الحسابات بناءا على طلب إدارة الشركة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات بنكية من البنوك ومانحي الائتمان حيث تطلب تلك الجهات معلومات إضافية تمثل نشاط الشركة المالي لمدة خمس أو عشر سنوات سواء للميزانية بجانبيها وكذا جدول حسابات النتائج.

3- **التقرير الخاص**

يعد هذا التقرير بواسطة مراجع الحسابات للمؤسسات والجمعيات التي لا تهدف للربح والتي تعد حساباتها على الأساس النقدي مثل الجمعيات الخيرية، المستشفيات والجامعات والمدارس... الخ، كما أن التقرير الخاص يعد بواسطة المراجع عندما تطلب منه إدارة الشركة بموجب تكليف عمل تقرير عن نظام المدفوعات للصندوق لديها أو عمل تقرير خاص عن نظام الرقابة الداخلية الحالي واقتراح نظام للرقابة الداخلية جديد يكون أكثر قوة وفاعلية.

---

[1] ـ 567 – 570 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

ويكون التقرير الخاص في صورة خطاب، مثال ذلك التقرير الخاص بفحص بعض حسابات الأصول طويلة الأجل أو التقرير الخاص بفحص عقود الشركة في الربح.

ثانيا: أنواع إبداء الرأي في التقرير

رأي المراجع لا يخرج عن أربعة حالات وهي كما يلي[1] :

1- رأي نظيف.

ويشير هذا النوع إلى عدم وجود تحفظات بمعنى وجود عدالة في تمثيل التوائم المالية عن حالة المنشأة محل المراجعة.

2- رأي غير نظيف جزئيا

ويشير هذا النوع إلى وجود تحفظات في التقرير، كما يعتبر هذا النوع من أصعب المهام التي تقع على عاتق المراجع والتي يلجأ فيها إلى استخدام أسلوب واضح لتبرير أسباب التحفظ بشكل محدد ودقيق لا يدعو إلى اللبس، أما المساهمين أو عند قراءة تقريره وقد ترجع هذه التحفظات إلى الآتي:

أ- إن عملية الفحص للدفاتر والسجلات لم تتم طبقا لمبادئ المحاسبة.

ب- إعاقة إدارة المنشأة لإجراءات المراجعة من خلال عدم مساعد المراجع في الحصول على المصادقات أو الشهادات من الغير، وكذلك عدم السماح له بحضور الجرد أو زيادة الفروع (القيود على نطاق المراجعة).

ج- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية.

د- عدم إعداد القوائم المالية والحسابات الختامية طبقا لمبادئ المحاسبة.

هـ- وجود احتمالات بشأن استمرارية المؤسسة اتجاه التزاماتها للغير.

3- رأي غير نظيف كليا

ويشير هذا النوع إلى عدم التمثيل بعدالة أولا وفي استخدام المراجع لهذا الرأي في تقريره فعليه أن يوضح بعبارات لا تقبل الشك أسباب هذا الرأي.

ويعتبر هذا التقرير من التقارير القليلة الإعداد حيث أن إدارة المنشأة غالبا ما تتعاون مع المراجع في تنفيذ جميع اقتراحاته وملاحظاته بشأن الأخطاء أو القصور في بعض الجوانب المالية، ويعود هذا التقرير إلى واحد أو أكثر من الأسباب التالية:

---

[1] عيد ، مرجع سابق ، ص 130 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية بدرجة لا تمكن المراجع من الاعتماد عليه.
- قيام إدارة المنشأة بوضع القيود أو العقبات (القيد على النطاق).
- النشأة لتغيرات في البيانات المحاسبية التي تستخدمها من فترة إلى أخرى (عدم كفاية الإفصاح).

4- الامتناع عن إبداء الرأي في التقرير

وفيه يتنازل المراجع عن إبداء رأيه وغالبا ما يرجع ذلك إلى عدم استقلال المراجع في عمليات الفحص والتحقيق أو وجود قيود على عملية المراجعة أو عدم قدرة المنشأة في الاستمرار.

المطلب السادس: الفحص النهائي لأوراق المراجعة وتقرير مراجع الحسابات

ينبغي أن يخضع تقرير المراجعة وأوراق العمل والملف الدائم وغيرها من الملفات الإدارية للفحص النهائي من جانب المراجع المسؤول عن الفحص، كما أنها تخضع للمراجعة مرة ثانية في مكتب المراجع، حيث تهدف المراجعة النهائية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التحقق من مدح الالتزام بالمسؤولية فيما يتعلق باستكمال عملية المراجعة بطريقة شاملة ودقيقة.
- التأكد من قيام الآخرين بالعمل الموكل إليهم بدقة وبصورة كاملة.
- التعرف على بعض الأمور التي تؤثر على مدى الفحص والغرض منه، وبيان طريقة معالجة تلك الأمور وتحديد القيمة النهائية للفحص بناءا على ذلك.
- التأكد من أن عملية المراجعة قد نفذت بطريقة مهنية سليمة وطبقا للقواعد المنظمة لها.

وتنقسم عملية الفحص والمراجعة النهائية في هذه المرحلة إلى قسمين هما[1] :

أولا: الفحص النهائي لأوراق المراجعة

يكون الفحص النهائي لأوراق المراجعة عادة من الفحص الميداني لمسودة تقرير المراجعة وأوراق المراجعة المدعمة له والملف الدائم، ويقوم المراجع المشرف عادة بفحص أوراق المراجعة التي سبق مراجعتها وإعدادها بواسطة المراجع المسؤول عن الفحص، وينبغي أن يقوم المراجع المشرف أثناء فحصه النهائي بتدوين ملاحظاته فيما يتعلق بالعمل الإضافي الذي ينبغي القيام به والمعلومات الإضافية التي يجب الحصول عليها ونوع الفحص الذي قام به، ويتعين على المراجع المشرف أن يوقع على أوراق العمل وبدون تاريخ التوقيع وذلك لإثبات قيامه بالفحص النهائي.

---

[1] ـ 585 – 586 .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

وينبغي أن يقتنع المراجع المشرف اقتناعا كاملا بما جاء بأوراق العمل قبل التوقيع عليها بما يفيد قيامه بفحصها.

ثانيا: الفحص النهائي

بعد الانتهاء من الفحص النهائي لأوراق المراجعة بواسطة المراجع المشرف، تحول هذه الأوراق في بعض مكاتب المراجعة الكبيرة إلى قسم خاص يقوم بمراجعة التقارير.

أثناء الفحص النهائي للتقارير تسجل جميع الملاحظات المتعلقة بالبيانات الناقصة، وأي تعليقات وأي أمور تتطلب الإجابة عنها، وبعد تسوية هذه الملاحظات مع المراجع المشرف يتم إثبات تلك الإجابات ومناقشة أي تغيرات مقترحة مع المراجع المشرف، وتعد مذكرة خاصة بنتيجة هذا الفحص النهائي للتقارير يبين مدى ملائمة النتائج المترتبة عليها وأي اقتراحات متعلقة بتحسين برنامج المراجعة مستقبلا، وبعد ذلك يكتب التقرير في صورته النهائية وتدرج الملاحظات والمذكرة المرفقة به ضمن أوراق المراجعة، ويرجع التقرير بعد كتابته بواسطة أحد المسؤولين بالمكتب، وقبل أن يسلم التقرير إلى المؤسسة محل المراجعة يقوم المراجع المشرف بمراجعته مراجعة نهائية والتوقيع عليه.

الخلاصة

نخلص مما سبق أن الإجراءات التي يتبعها مراجع الحسابات ، والتي من خلالها يتم تحسين فعالية المراجعة وتحسين كفاءتها وهذا من جراء المعرفة لطبيعة نشاط المؤسسة ، ومراحل تأدية مهامه ، والمعالجة المحاسبية للعمليات التي يقوم بها من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وتنظيم

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

عملية المراجعة والتي على ضوئها يقوم بمراجعة عناصر القوائم المالية وفى الأخير يتم إعداد التقرير الذي يعتبر المنتج النهائي لعملية المراجعة حيث يختم المراجع بهذه العملية عمله .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

تمهيد

بعد تناول موضوع دور مراجعة الحسابات في إثبات مصداقية القوائم المالية من الناحية النظرية وجب علينا إسقاط ما تم التطرق إليه نظريا على الجانب التطبيقي له

وقد اخترنا شركة الزغبيات ش.ذ.أ كعينة دراسة حالة .وحتى نلم بالموضوع قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : لمحة عامة عن نشاط الشركة

المبحث الثاني : الإجراءات العملية لمراجع حسابات شركة الزغبيات ش.ذ.أ

المبحث الثالث : نظام الرقابة الداخلية

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المبحث الأول : لمحة عامة عن نشاط الشركة

المطلب الأول : بطاقة فنية للشركة .

أولا : لمحة تاريخية عن الشركة .

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

أنشأت سنة : 1973 ، تحت رقم : 213.73.د.ا.77 ، من طرف كتابة الدولة للتخطيط و كانت آنذاك تكلفة المشروع00 .1049000 دج .و أنجزت من طرف الشركة الفرنسية (قرال بيكس)

و دخلت حيز الإنتاج في : 03 فيفري 1985 .

و طبقا لـ :

لائحة المجلس الوطني لمساهمة الدولة الصادرة في : 25 ديسمبر 1997 التعليمة رقم : 03 المؤرخة في : 03 ماي 1998 ، للسيد رئيس الحكومة ، و بناءا على قرار المجلس الوطني لمساهمة الدولة بتاريخ : 14 جويلية 1998 المتعلق بالحل المسبق للمؤسسة العمومية وحدة الجبس .

و بناءا على اللائحة المصادق عليها من طرف الجمعية العامة الاستثنائية للمؤسسة العمومية الاقتصادية (وحدة الجبس) المنعقدة بتاريخ : 02 أوت 1998 ، المتضمنة الحل المسبق للمؤسسة .

وبناءا على ما ذكر ، تم تأسيس شركة الزغبيات بتاريخ : 29 سبتمبر 1998 ، شركة ذات أسهم رأسمالها الاجتماعي : 5.832.000.00 دج : مقسمة على 5800 سهم : مبلغ السهم الواحد 1000 دج مملوكة كلها من طرف المساهمين ، و انطلقت الشركة عملها بتاريخ : 01 ديسمبر 1998 .

أما القدرة الإنتاجية للشركة تقدر بـ:

- القدرة الإنتاجية اليومية: 60 طن.
- أما القدرة الإنتاجية السنوية: 21000 طن.

أما أنواع الإنتاج،تتمثل في:

- الجبس المكيس،كيس 40كغ ورقي،كيس بلاستيكي 20 كلغ.
- الجبس الغير المكسي،(يباع بالمتر مكعب).

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

والمساحة الإجمالية تقدر بـ:24025 م^3،أما المساحة المغطاة تقدر بـ:13331.8 م^2،كما أن عدد المساهمين 58 مساهما.

ثانيا: نظام العمل في الشركة:

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

الجدول رقم(03):جدول يوضح توزيع العمال في الشركة

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

كما نشير إلى الشركة تتبع نظام 08/03،في عملية التشغيل في قسم الإنتاج بوجه خاص ، حيث عملية الإنتاج مستمرة 24 ساعة/24 ساعة،يقوم بها ثلاثة أفواج.

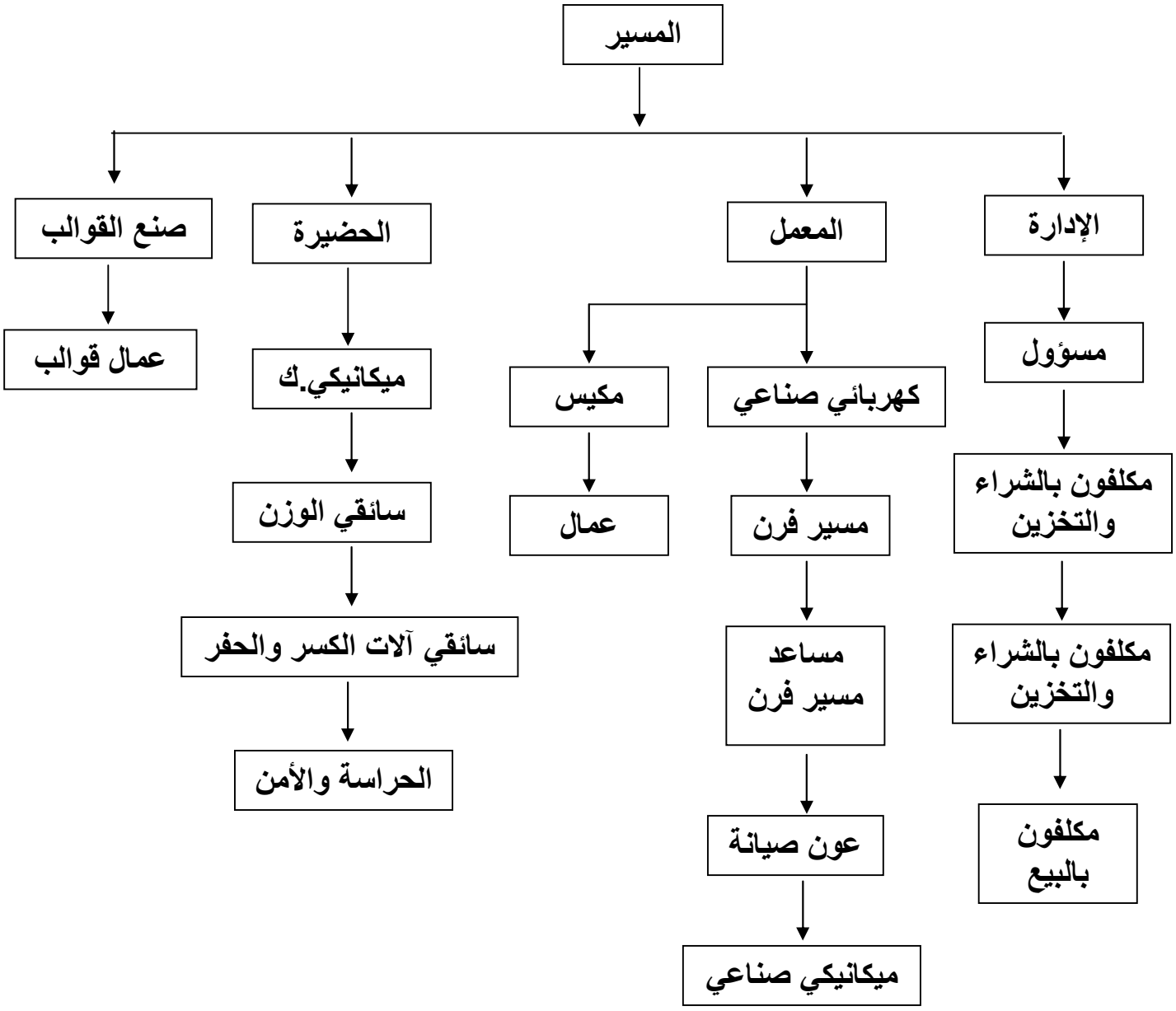
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة

أولا : مخطط يبين الهيكل التنظيمي للشركة

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

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

الشكل(03) : الهيكل التنظيمي للشركة



created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

ثانيا:شرح الوظائف الهيكلية

1-المسير:هو المكلف الرئيسي للشركة منفذ قرارات مجلس الإدارة وهو المسؤول المباشر لجميع خصوصيات الشركة سواء على الصعيد الداخلي أو الخارجي.

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

- عملية تنقيط العمال (تسجيل عملية الحضور).
- منح العطل والساعات الإضافية.
- أجور العمال.....صندوق الضمان الاجتماعي...إلخ.
- تسجيل جميع الحركات الصادرة والواردة.

3- مصلحة التسويق:هي العمود الرئيسي للشركة وهمزة الوصل بين الشركة والمحاسب المعتمد وتتمثل وظائفها فيما يلي:

أ/مكلف بالمخالصة والفواتير:

- عملية بيع الجبس بأنواعه
- الصندوق
- منح الفواتير البيع للزبائن والمحاسب
- رقابة سير الصكوك البنكية
- تسديد صكوك المشتريات
- القيام بعملية تقديم الخدمات (كراء العتاد مثل آلية الحفر والرافعة...إلخ

ب/المخزني:وتتمثل وظيفة في:

- تحرير سندات الدخول والخروج للسلع.
- الجرد المادي للسلع في نهاية السنة.
- أمانة الصندوق.

4- مسير الفرن: هو المكلف بمراقبة آليات المعمل من فتح وغلق آلات التشغيل وكذلك مسؤول في غياب الإدارة بعد نهاية العمل.

5- مساعد مسير فرن:هو منفذ أوامر مسير فرن.

6- المكيس:مهمته وضع الأكياس في صمامات الكيسة والرقابة على المكيسة في حالات العطب.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

7- عمال التعبئة والتنظيف: يقوم بالعمليات الآتية:

- الشحن.
- تنظيف الجبس المتناثر.
- توضيب الأكياس وربطها (البلاستيكية).

8- عون الصيانة والميكانيكي:

- تشحيم آلات المصنع(يوميا،أسبوعيا،شهريا)
- تصليح الأعطاب.

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

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

11- الحراسة والأمن :حراسة المعمل داخليا وخارجيا ومراقبة الدخول والخروج.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المبحث الثاني : الإجراءات العملية لمراجعة حسابات شركة الزغبيات ش.ذ.أ

من المعروف بأن من نتائج المراجعة الخارجية تحسين إجراءات العمل المتبع داخل المؤسسة، باعتبار أن المراجع الخارجي و عند إنجازه مهمته أن يصرح بكافة النقائص ومواطن الضعف التي اكتشفها إلى الإدارة، و هذه الأخيرة تسعى دوما إلى تجنبها في السنوات القادمة.

لذلك يعتبر تقرير مراجع الحسابات ذو أهمية بالغة بالنسبة للمستفيدين منه، و هذا لما يقدمه من خدمات مختلفة للمؤسسة محل المراجعة، و يتبلور ذلك من خلال اكتشاف العيوب والتجاوزات و اقتراح الحلول اللازمة لتصحيحها و تجنبها، لهذا سوف نتعرض لمختلف العناصر التي يتضمنها تقرير مراجع الحسابات، و هذا حسب ما وردت في تقرير مراجع حسابات شركة الزغبيات ش.ذ.أ للسنة المالية المقفلة في 2008/12/31.

نشير فقط إلى أن المعلومات الواردة أسفله مأخوذة عن تقرير مراجع حسابات الشركة للسنة المالية 2008، إضافة إلى بعض التعليقات المدرجة من طرفنا، و قد كانت محتويات التقرير كما هو مبين من خلال النقاط التالية :

المطلب الأول : مقدمة التقرير

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

-تعريف الشركة (الشكل القانوني، تاريخ الإنشاء، مجال النشاط، طبيعة النشاط ...) والتذكير بتاريخ تعيينه كمراجع حسابات ،

-التغيرات الحاصلة في الشركة (دخول شريك جديد، خروج شريك، تغيير الشكل القانوني)؛

-التذكير بكيفية تعيينه و أن تعيينه لم يكن مخالفا للقانون.

بعد تقديم المعلومات العامة حول الشركة، يقدم مراجع الحسابات الفقرة المتضمنة أيضا في المقدمة على النحو التالي :

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

في إطار المهمة التي كلفنا بها، و المتمثلة في مراجعة حسابات شركة الزغبيات ش.ذ.أ للسنوات المالية2008 إلى2010م.

و نظرا للثقة التي وضعتموها فينا، أتقدم بالشكر و التقدير إلى إدارة الشركة و عمالها على المساعدات و التسهيلات التي قدمت لنا أثناء قيامنا و أدائنا لمهامنا كمراجع حسابات الشركة.

السادة أعضاء الجمعية العامة العادية لشركة الزغبيات ش.ذ.أ الكائن مقرها الإجتماعي.

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة للشركة.

يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الممتد من 2008/01/01 إلى 2008/12/31 لشركة الزغبيات ش.ذ.أ.

عموما التقرير يحتوي على العناصر الأربعة التالية :

-تقرير المصادقة العامة حول الحسابات السنوية.

-التقارير الخاصة.

-القوائم المالية المقفلة في 2008/12/31.

-التعليق حول أهم مناصب القوائم المالية (النتائج، الملاحظات و التوصيات).

و نبقى دائما تحت تصرفكم عن أي استفسار أو معلومة تضمنها هذا التقرير، و لا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر و التقدير إلى إدارة و عمال الشركة على روح التعاون الذي أبدوه خلال تأديتي مهمتي.

مراجع الحسابات

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المطلب الثاني : المصادقة على الحسابات.

و كان على النحو التالي[1] :

تقرير عام للمصادقة على الحسابات

الوادي في :.....

السيد الرئيس و السادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة الزغبيات ش.ذ.أ.

في إطار مهامنا كمحافظ حسابات لشركة الزغبيات ش.ذ.أ بولاية الوادي، قمنا بفحص القوائم المالية للشركة المتعلقة بالفترة من 2008/01/01 إلى 2008/12/31 المعطاة في الميزانية، جدول الحسابات النتائج و الوثائق الشاملة الأخرى الملحقة وفق المخطط المحاسبي الوطني.

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

كل الأخطاء و النقائص المكتشفة خلال عمليات المراقبة التي قمنا بها على مستوى العمليات المحاسبية و المالية سيتم تداركها و تصحيحها خلال السنة القادمة.

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

-التأكد من الميزانية الافتتاحية وملائمتها للميزانية الختامية في 2007/12/31؛

-مقاربة مراكز الحسابات في الميزانية و جدول حسابات النتائج مع ميزان المراجعة؛

-التقارب بين الأرصدة المحاسبية و الدفاتر و الوثائق المحاسبية الأخرى.

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

-غياب محضر غلق الصندوق في 2008/12/31؛

-غياب الجرد العيني للاستثمارات في 2008/12/31؛

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

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

---

[1] سابات لشركة الزغبيات ش.ذ.أ للسنة المالية 2008.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

و نظرا للاجتهادات التي قمت بها و وفقا لتوصيات المهنة بإمكاني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي لشركة الزغبيات ش.ذ.أ، شرعية و ذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط المغلق في 2008/12/31 و المطابق للمبادئ المحاسبية و المخطط المحاسبي الوطني.

محافظ الحسابات

المطلب الثالث : التقارير الخاصة.

يشمل تقرير محافظ الحسابات على ثلاثة تقارير الخاصة و هي :

أولا : تقرير حول الاتفاقيات النظامية.

الوادي في :.....

السيد الرئيس و السادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة الزغبيات ش.ذ.أ

بمقتضى المادتين 628 و670 الأمر رقم 79-75 المؤرخ في 1975/09/26 في القانون التجاري والمعدل والمكمل بمقتضى المرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 1993/04/25، " لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين المؤسسة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان المديرية العامة مسبقا، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين المؤسسة ومؤسسة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة المؤسسة مالكا أو شريكا أو قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة، وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة " .

ونعلمكم بأنه وعلى حسب علمنا لا توجد أي اتفاقية مخالفة للمادة المذكورة أعلاه .

محافظ الحسابات

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

ثانيا : تقرير حول الأجور الأولى لسنة 2008.

الوادي في : .....

السيد الرئيس و السادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة الزغبيات ش.ذ.أ

نحن الممضي محافظ حسابات شركة الزغبيات ش.ذ.أ، و تطبيقا للمادة 680 من القانون التجاري، أشهد أن المبلغ الخام الإجمالي الأعلى المخول إلى أحسن الأجور الأولى للسنة 2008 (وعددهم خمسة) يخص الأشخاص المذكورين أدناه.

هذا المبلغ قدر بـ 1.575.251,74 دج.

الجدول رقم (04) : الأجور الخمسة الأولى بالشركة لسنة 2008

الوحدة (دينار جزائري)

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

محافظ الحسابات

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

ثالثا : تقرير حول نتائج الشركة.

الوادي في : .....

السيد الرئيس و السادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة الزغبيات ش.ذ.أ

تقرير خاص حول نتائج الشركة محدد من طرف المادة 678 مكرر 6 للمرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المعدل والمكمل بالأمر رقم 59-75 بتاريخ 26 سبتمبر 1975 من القانون التجاري .

بتطبيق المادة 678 مكرر 6، يشرفنا أن نعلمكم بالنتائج المحققة من طرف شركة الزغبيات ش .ذ.أ للخمس سنوات الأخيرة.

الجدول رقم (05) : نتائج السنوات الخمس الأخيرة المحققة من طرف الشركة

الوحدة (دينار جزائري)

نتيجة سنة 2001	ربح	3.254.748,12
نتيجة سنة 2002	ربح	4.251.963,28
نتيجة سنة 2003	ربح	4.572.478,17
نتيجة سنة 2004	ربح	13.478.032,47
نتيجة سنة 2005	ربح	9.738.473,49

محافظ الحسابات

ل[illegible] القوائم المالية و التعليق عليها.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

من القوائم المالية الشاملة نجد الميزانية الختامية و جدول حسابات النتائج، و سنقوم بعرض الميزانية و جدول حسابات النتائج المقفلين في 2008/12/31 كما يلي :

أولا : ميزانية الشركة في 2008/12/31.

الجدول رقم (06) : جانب الأصول لميزانية الشركة بتاريخ 2008/12/31

ر . ح	الأصول	المبلغ إجمالي	إهتلاك/مؤونة	المبلغ الصافي
	الاستثمارات			
20	مصاريف إعدادية			
21	القيم المعنوية			
22	الأراضي	5.582.061,05		5.582.061,05
24	تجهيزات الإنتاج	150.244.655,56	128.499.637,50	21.745.018,06
25	تجهيزات إجتماعية	583.752,86	580.837,23	2.915,63
28	استثمارات قيد الإنجاز	419.471,24		419.471,24
	المجموع 02	156.829.940,71	129.080.474,73	27.749.465,98
	المخزونات			
30	بضائع			
31	مواد ولوازم	1.302.220,32		1.302.220,32
33	منتجات نصف مصنعة			
34	منتجات قيد التنفيذ			
35	منتجات تامة الصنع			
36	فضلات ومهملات			
37	مخزونات لدى الغير	207.725,40		207.725,40
	المجموع 03	1.509.945.72		1.509.945.72
	الحقوق			
40	حساب الخصوم المدينة			
42	حقوق الاستثمارات			
43	حقوق على المخزونات			
44	حقوق على الشركاء	1.190.710,00		1.190.710,00
45	سلفات على الحساب	2.463.958,60		2.463.958,60
46	سلفات الاستغلال	1.132.349,46		1.132.349,46
47	حقوق على الزبائن	18.248.305,21	137.160,83	18.111.144,38
48	أموال رهن الإشارة	5.276.129,65		5.276.129,65
	المجموع 04	28.311.452,92	137.160,83	28.174.292.09
	المجموع العام	186.651.339,25	129.217.635,56	57.433.703,79

( ) : جانب الخصوم لميزانية الشركة بتاريخ 2008/12/31.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

ر . ح	خصوم	مبلغ
	الأموال الخاصة	
10	أموال جماعية	
12	علاوات المساهمة	
13	احتياطات	2.337.030,11
14	إعانات للإستثمار	
15	فرق إعادة التقدير	
16	أموال خاصة أخرى	18.254.200,92
17	إرتباطات بين الوحدات	
18	نتائج رهن التخصيص	3.581.276,39 -
19	مؤونة الخسائر والتكاليف	207.725,40
	المجموع 01	17.217.680,04
	الديون	
50	حساب الأصول الدائنة	
52	ديون الاستثمارات	23.742.869,43
53	ديون المخزونات	1.267.329,32
54	محجوزات لدى الغير	2.098.532,23
55	ديون تجاه الشركاء	
56	ديون الاستغلال	2.549.617,36
57	تسبيقات تجارية	60.885,61
58	ديون مالية	
	المجموع 05	29.719.233,95
88	نتيجة السنة المالية	10.496.789,80
	المجموع العام	57.433.703,79

المصدر : تقرير مراجع حسابات الشركة.

ات النتائج الشركة بتاريخ 2008/12/31.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

الجدول رقم (08) : جدول حسابات النتائج بتاريخ 2008/12/31

رقم الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن
70	مبيعات بضائع		
60	بضائع مستهلكة		
80	الهامش الإجمالي		
80	الهامش الإجمالي		
71	إنتاج مباع		66.733.734,59
72	نتاج مخزن		
73	إنتاج المؤسسة لذاتها		
74	أداء خدمات		
75	تحويل تكاليف الإنتاج		297.507,60
61	مواد ولوازم مستهلكة	41.260.354,05	
62	خدمات	2.435.100,24	
81	القيمة المضافة		23.335.787,90
	القيمة المضافة		23.335.787,90
81	إيرادات متنوعة		1.441.265,45
77	تحويل تكاليف الاستغلال		
78	مصاريف المستخدمين	7.497.701,97	
63	الضرائب والرسوم	1.641.308,85	
64	مصاريف مالية		4.211.952,14
65	مصاريف مختلفة	52.983,06	
66	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	404.172,65	
68		7.410.022,02	
83	نتيجة الاستغلال		11.982.816,94
79	إيرادات خارج الاستغلال		6.138.421,37
69	تكاليف خارج الاستغلال	7.624.448,51	
84	نتيجة خارج الاستغلال	1.486.027,14	
83	نتيجة الاستغلال		11.982.816,94
84	نتيجة خارج الاستغلال	1.486.027,14	
880	نتيجة الدورة الإجمالية		10.496.789,80
889	ضرائب على الأرباح		
	السنة المالية		10.496.789,80

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المصدر : تقرير مراجع حسابات الشركة.

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

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

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المبحث الثالث : نظام الرقابة الداخلية.

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

المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة الاستبيان

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

- الجدول الأول : مدى صحة التنظيم المحاسبي.
- الجدول الثاني : المشتريات.
- الجدول الثالث : المدفوعات النقدية.
- الجدول الرابع : المخزونات.
- الجدول الخامس : المقبوضات النقدية.
- الجدول السادس : الرواتب والأجور.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

أولا : مدى صحة التنظيم المحاسبي.

الجدول رقم (09) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالنظام المحاسبي

ملف			المرجع التاريخ : 2008/12/23	
الرقم	موضوع الاستمارة : النظام المحاسبي	الجواب بنعم أو لا		الملاحظات
01	هل يوجد مهام لمصلحة المحاسبة أ-هل توجد مهام محددة ومنفصلة لكل شخص في هذه المصلحة؟ ب-هل التحديد منظم يوميا؟ ت-هل التحديد يضع في الحسبان تبديل الأشخاص عند العطلة؟	X X X	 X X	العمل المحاسبي يتم بشكل جماعي
02	هل يوجد دفتر لتحديد الإجراءات المحاسبية؟	X		
03	هذا الدفتر : أ-منظم يوميا ب-تحت مراقبة مسؤول كفء	 X	X	
04	الإجراءات المعمول بها تسمح بتوزيع الدفتر على كافة الأشخاص الذين يتعلق بهم	X		
05	هل يوجد مخطط محاسبي داخلي خاص بالمؤسسة؟		X	
06	التغيير المقدم للمخطط المحاسبي خاضع للمراقبة اللازمة			لا يوجد مخطط محاسبي خاص
07	مسك الدفاتر والوثائق من قبل أشخاص معلن عنهم	X		
08	هل يوجد إجراءات يومية للدفاتر؟		X	
09	النظام المحاسبي المستخدم من طرف المؤسسة متلائم مع الاحتياجات؟	X		

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

ثانيا : المشتريات.

الجدول رقم (10) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمشتريات

ملف				المرجع
				التاريخ : 2008/12/23
الرقم	موضوع الاستمارة: المشتريات.	الجواب بنعم أو لا		الملاحظات
01	هل هناك قسم خاص بالمشتريات؟		x	يدخل ضمن قسم الوسائل العامة
02	هل هذا القسم مستقل تماما عن : – قسم الحسابات – قسم الاستلام و الشحن	x	x	
03	هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء؟	x		
04	هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟	x		على رئيس قسم الوسائل العامة
05	هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟	x		قسم الوسائل العامة
06	هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات؟	x		إستشارة
07	هل تعتمد أسعار الشراء على مسؤول بقسم لمشتريات؟	x		قسم الوسائل العامة
08	هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص؟	x		نفسه قسم الوسائل العامة
09	إذا كان الأمر كذلك هل يقوم هذا القسم بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد؟		x	
10	هل مثل هذه التقارير مسلسلة الأرقام؟			لا يتم إعداد تقرير
11	هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص إلى؟ أ–قسم الحسابات ب–قسم المخازن			لا يتم إعداد تقرير لا يتم إعداد تقرير
12	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام؟	x		
	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية	x		

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

	الحسابية قبل الصرف؟			
14	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	x		
15	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟	x		
16	هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة؟	x		
17	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول؟	x		
18	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟	x		
19	هل ترفق بالشيك المحرر للمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟	x		
20	هل تعتمد جميع المردودات من مدير المشتريات بناءا على تقرير قسم الاستلام والفحص؟	x		بناء على قسم الوسائل العامة
21	هل يخطر قسم المحاسبات بمردودات المشتريات بالسرعة الممكنة؟		x	

ثالثا : المدفوعات النقدية.

الجدول رقم (11) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمدفوعات النقدية

ملف			المرجع	
			التاريخ : 2008/12/23	
الرقم	موضوع الاستمارة: المدفوعات النقدية	الجواب بنعم أو لا		الملاحظات
01	هل تتم جميع المدفوعات ذات المبالغ الكبيرة بواسطة شيكات؟	x		
02	هل الشيكات والملفات يحتفظ بها في ملف خاص؟	x		
03	هل يلزم نظام المؤسسة وجود أكثر من توقيع على الشيك؟	x		
04	هل هناك حظر بتوقيع الشيكات على بياض؟	x		
05	هل حدد التنظيم المالي من له حق توقيع الشيكات؟	x		
	ت يعطي لموظفين لا علاقة لهم		x	

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

	بالسجلات المحاسبية أو النقدية؟			
07	هل هناك حظر بتحرير شيكات لحاملها	x		
08	هل تقوم دائرة الحسابات باستلام كشوف حسابات البنك شهريا مباشرة؟	x		
09	هل يقوم بإعداد تسوية البنك موظف لا علاقة له بالعمليات النقدية وأخصها التوقيع على الشيكات؟		x	
10	هل تقدم المستندات المؤيدة للدفع إلى المسؤولين بالمؤسسة عند توقيع الشيكات المتعلقة بتلك المستندات؟	x		
11	هل يقوم من له حق التوقيع على الشيكات بمراجعة وتدقيق تلك المستندات المؤيدة للدفع؟	x		
12	هل يقوم الموظف الذي يعد مقاربة البنك للتسوية بمراجعة الشيكات المنصرفة حسب كشف البنك، كما يتأكد بمدى مطابقة البيانات المدونة بكشوف الشيكات التي ألغيت وهل يتحقق من تسلسل أرقام الشيكات؟	x		
13	هل الشيكات المعلقة (لم تقدم للدفع) لمدة طويلة تخضع للفحوص والتسوية والمتابعة؟	x		
14	هل يؤشر على المستندات المؤيدة للصرف بما يتعلق بسحب شيك قديم؟	x		
15	هل يقوم موظف مسؤول بالتحقق من مصلحة التحويلات من بنك إلى آخر؟		x	

رابعا : المخزونات.

الجدول رقم (12) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمخزونات

ملف		المرجع	
		التاريخ : 2008/12/23	
الرقم	موضوع الاستمارة: المخزونات	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
01	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟	x	لا توجد حركة كبيرة للمخزون
	بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات	x	

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

	والإخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف؟			
03	هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية؟	x		
04	هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد والبضائع تحت التشغيل والتامة الصنع؟		x	إستخدام النظام الآلي في هذا الصدد، وتوجد إلا المواد
05	هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن؟		x	
06	هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على الأقل كل سنة؟	x		مواد و لوازم إستهلاكية و ليست بضاعة
07	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن وماسكو تلك المخازن.	x		
08	هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لشخص مسؤول عن : أ-مفردات البضائع بطيئة الحركة ب-المفردات عديمة الحركة ج-المفردات التي تجاوزت الحد المعقول من حيث الكمية؟		x	يتعلق بالمؤسسات التحارية وليس حالة
09	هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على : أ-بضائع الأمانة المرسلة إلى الغير؟ ب-بضاعة الأمانة للغير؟		x	لا وجود لمثل هذه العمليات
10	هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟	x		من مسؤوليات رئيس قسم الوسائل العامة
11	هل هناك تأمين على أمناء المخازن ضد خيانة الأمانة؟		x	العملية لا تتطلب.
12	هل يقضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات؟		x	لا وجود لمثل هذه العمليات
13	هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات؟	x		
14	هل تعرض الفروق إن وجدت من الجرد الفعلي والدفاتر اعتمادها وتسويتها؟	x		

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

15	هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة؟		x	لا وجود لمثل هذه العمليات

خامسا : المقبوضات النقدية.

الجدول رقم (13) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمقبوضات النقدية

ملف				المرجع التاريخ : 2008/12/23
الرقم	موضوع الاستمارة: المقبوضات النقدية	الجواب بنعم أو لا		الملاحظات
01	هل هناك استقلال بين واجبات أمين الصندوق وبين القائمين بالوظائف التالية : أ-تجهيز الإشعارات الدائنة وإرسال ما يثبت إلى المدينين ب-اعتماد الحقوق والمسموحات ج-تجهيز مذكرات التسوية د-فتح البريد الوارد هـ-تجهيز المستندات للصرف واعتمادها و-تجهيز الشيكات أو أذون صرف الأجور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها. ز-تجهيز أوراق الدفع أو أية التزامات أخرى أو توقيعها ح-الترحيل إلى دفتر الأستاذ ط-القيد في دفاتر المشتريات ي-إمساك عهدة الأوراق المالية أو أوراق القبض أو الأجور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها ك-إمساك دفاتر العملاء والذمم	x x x x x x x x x x x		
02	هل تثبت المقبوضات النقدية بواسطة آلة تسجيل النقد؟		x	
03	هل تثبت المقبوضات النقدية بإيصالات أصلية	x		
04	هل تودع جميع المقبوضات النقدية اليومية بالبنك بالكامل؟	x		
	بداع موظف آخر غير أمين		x	أمين الصندوق

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

	الصـــندوق أو ماســك الحســابات الشخصـــية للمـــدين (الذمم)؟			
06	هل يتحقق شخص آخر غير الذي قام بالإيداع من استلام قسيمة الإيداع من البنك؟		x	يقوم بهذه المهمة محاسب
07	هل يقوم موظف آخر عدا أمين الصندوق باستلام الشيكات المرفوضة؟	x		مسؤول مصلحة المحاسبة و المالية
08	هل يجري جردا دوريا مفاجئا للنقدية في المؤسسة؟	x		من طرف مصلحة المحاسبة
09	هل هناك رقابة على دفاتر إيصالات القبض؟	x		
10	هل يتم تظهير جميع الحوالات أو الشيكات باسم المؤسسة والختم عليها؟	x		
11	إذا كانت للمؤسسة فروع فهل تقوم تلك الفروع بإيداع متحصلاتها في البنوك المحلية لحساب المركز الرئيسي الذي له وحده حق السحب على هذا الحساب؟	x		وكالة BADR بجامعة والمغير.
12	هل فتح الحسابات بالبنوك المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة؟		x	من صلاحيات المدير العام
13	هل هناك تأمين ضد خيانة الأمانة أو ضمانا آخر على الموظفين المختصين بالمقبوضات ؟		x	
14	هل هناك رقابة ومتابعة للمقبوضات الأخرى مثل الفوائد والعمولات والإيجارات والأرباح؟	x		

سادسا : الرواتب و الأجور.

الجدول رقم (14) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالرواتب و الأجور

ملف		المرجع	
		التاريخ : 2008/12/23	
الرقم	موضوع الاستمارة: الرواتب والأجور	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
01	هل هناك نظام آلي لمعالجة الأجور؟	x	
02	هل تمسك بطاقات تسجيل الوقت لإعداد الرواتب؟	x	
03	هل تتطابق البيانات المسجلة ببطاقات الحضور مع	x	

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

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

المطلب الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلية لشركة الزغبيات ش.ذ.أ

و يمكن حصرها من خلال التالي :

أولا : الهيكل التنظيمي.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

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

عموما يناسب هذا التقسيم حجم الشركة و طبيعة نشاطها، غير أن هذا التقسيم لا يبرز المهام الموكلة لكل موظف، و هذا راجع بسبب غياب نظام داخلي للشركة.

ثانيا : نظام المعلومات المحاسبية.

من خلال الدراسة الميدانية، و خاصة فيما تعلق بالجانب المحاسبي، اكتشفنا أن نظام المعلومات المحاسبية يتميز بالعناصر التالية :

-هناك معالجة آلية لجميع العمليات التي تقوم بها الشركة؛

-تمسك محاسبة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني؛

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

-عدم تطبيق نظام المحاسبة التحليلية.

ثالثا : وجود أو عدم وجود إجراءات تفصيلية

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

رابعا : مدى كفاءة الموظفين.

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

-معظم الشهادات التي يملكها الموظفين في الشركة متنوعة و حسب الاحتياجات.

-اعتماد الخبرة من حيث مدة العمل في المنصب، وليس بحسب حجم التكوين المتحصل عليه.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

-اعتماد الموظفين على مرؤوسيهم في تحمل المسؤولية، وعدم اتخاذ أي قرار بسيط دون الرجوع إليهم.

خامسا : الرقابة على الأداء.

فيما يتعلق بالرقابة على الأداء توصلنا إلى الملاحظات التالية :

-في حالة وجود خطأ ما، يكون التدخل مباشرة من المسئول على العمل الذي ينفذه أعوانه.

-الأخطاء التي لا يتم اكتشافها، فمراجع الحسابات كفيل باكتشافها عند قيام هذا الأخير بالمصادقة على القوائم المالية الخاصة بالشركة.

سادسا : مدى استخدام الوسائل الآلية.

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

المطلب الثالث : التوصيات المقدمة إلى الشركة و الخاصة بالرقابة الداخلية.

أولا : تقسيم العمل حسب المصالح.

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

ثانيا : وصف تدفق و فعالية المستندات.

01-بالنسبة لاقتناء الاستثمارات : فيما يتعلق بالاستثمارات ذات المبالغ الكبيرة تقوم الشركة بالرجوع إلى المدير العام لاتخاذ قرار الاقتناء، أما فيما يتعلق بباقي الاستثمارات ذات المبالغ البسيطة يتم اختيار العرض المناسب.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

02-بالنسبة لشراء و تسيير حركة المخزونات : معروف أن نشاط الشركة إنتاجي، أي على حركة كبيرة للمواد المستعملة في عمليات الإنتاج، و كذا المنتجات نفسها، لذلك يجب أن تولى حركة المخزون أهمية بالغة حتى لا يقع أي صرف للمخزون.

03-بالنسبة لتسيير المستخدمين : يقع مستوى المكتب من خلال الهيكل التنظيمي تحت مصلحة الإدارة و المالية، و يعد الأجور استنادا إلى دفتر الحضور اليومي (كشف التنقيط) الموجود على مستوى مصلحة الإدارة و المالية.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

الخلاصة

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

و لاحظنا غياب تام لنظام الرقابة الداخلية داخل الشركة، لكن بالرغم من ذلك أراد مراجع حسابات الشركة أن ينتهج إحدى الأساليب المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية(طريقة الاستقصاء) و هذا حتى يبرز بطريقة غير مباشرة أهميته بالنسبة لعمال الشركة و كذا المسئولين.

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

نشير فقط إلى أن تقرير مراجع الحسابات في نهاية السنة المالية لا يكفي لاكتشاف كل الأخطاء و مواطن الضعف و هذا كون المراجعة الخارجية تكون مرة واحدة خلال السنة، لهذا يجب على مدير الشركة أن يبرمج و يضع في القريب العاجل نظام للرقابة الداخلية على مستوى الشركة حتى يقلل من فرص التلاعب إلى أكبر قدر ممكن.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

فهرس

شكر و تقدير
الإهداءات
فهرس الجداول و الأشكـــال
المقدمـــة
1- تمهيد أ
2- الإشكالية ب
3- الفرضيات ب
4- أسباب اختيار الموضوع ب
5- أهمية الدراسة ج
6- أهداف الدراسة ج
7- المنهج المستخدم ج
8- صعوبات الدراسة ج
9- محتويات الدراسة ج

الفصل الأول : عموميات حول المراجعة

تمهيـــــــــد 07
المبحث الأول : ماهية المراجعة 08
المطلب الأول : نشأة المراجعة 08
المطلب الثاني : تعريف المراجعة 09
المطلب الثالث : أهداف و أهمية المراجعة 11
المطلب الرابع : مبادئ و فروض المراجعة 13
المبحث الثاني : أنواع المراجعة 17
المطلب الأول : من زاوية الإلزام القانوني 17
المطلب الثاني : من زاوية مجال أو نطاق المراجعة 18
المطلب الثالث : من زاوية توقيت المراجعة 18
المطلب الرابع : من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة 19
المطلب الخامس : من زاوية درجة الشمول و مدى المسؤولية في التنفيذ 23
المبحث الثالث : معايير المراجعة 24
المطلب الأول : المعايير العامة (الشخصية) 24
المطلب الثاني : معايير العمل الميداني 26
المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير 28
المبحث الرابع : مراجعة الحسابات 30
ا ـ ـ ـ ـ ـ : تعريف مراجع الحسابات و التأهيل العلمي و العملي له 30
الصفات الشخصية و الأخلاقية لمراجع الحسابات 32

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المطلب الثالث : حقوق و واجبات مراجع الحسابات 33
المطلب الرابع : مسؤوليات مراجع الحسابات 35
خلاصة الفصل 39
الفصل الثاني : الإجراءات العملية لمراجع الحسابات في إثبات مصداقية القوائم المالية
تمهيـــــــــد 41
المبحث الأول : الإجراءات التمهيدية في عملية مراجعة الحسابات 42
المطلب الأول : التحقق من صحة تعيينه مراجعا للحسابات و التأكد من نطاق عملية المراجعة المطلوبة 42
المطلب الثاني : التعرف و الحصول على معلومات أولية عن المؤسسة 43
المطلب الثالث : فحص النظـــــام المحاسبي و الاطلاع على التقارير ا لمالية الخاصة بالسنوات السابقة 45
المطلب الرابع : فحص نظام الرقابة الداخلية و تحديد المخاطر 45
المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية 48
المطلب الأول : تعريف الرقابة الداخلية و أهدافها 48
المطلب الثاني : مكونات الرقابة الداخلية و العوامل التي ساعدت على تطورها. 49
المطلب الثالث : المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية 52
المطلب الرابع : مراحل دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية 55
المطلب الخامس : طرق و ووسائل فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية و النتائج المترتبة عنها. 59
المبحث الثالث : تنظيم عملية مراجعة الحسابات 63
المطلب الأول : مفهوم وظيفة و وقرائن و أدلة الإثبات في المراجعة 63
المطلب الثاني : العوامل المؤثرة على كمية قرائن و أدلة الإثبات 64
المطلب الثالث : أنواع أدلة الإثبات 65
المطلب الرابع : أساليب الحصول على قرائن و أدلة الإثبات في المراجعة. 67
المبحث الرابع : مراجعة عناصر القوائم المالية 71
المطلب الأول : التحقق من الأصول الثابتة 73
المطلب الثاني : التحقق من المخزونات 75
المطلب الثالث : التحقق من الحقوق و الديون 76
المطلب الرابع : التحقق من رأس المال 77
المطلب الخامس : التحقق من النواتج و الأعباء 79
المبحث الخامس : إعداد التقرير 81
المطلب الأول : تعريف التقرير 81
المطلب الثاني : معايير إعداد تقرير عملية مراجعة الحسابات 81
المطلب الثالث : الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مراجعة الحسابات 82
المطلب الرابع : إجراءات إعداد تقرير مراجعة الحسابات 82
المطلب الخامس : أنواع تقارير المراجعة و إبداء رأي مراجع الحسابات 83
المطلب السادس : الفحص النهائي لأوراق المراجعة و تقرير 85
87

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

الفصل الثالث : دراسة حالة شركة الزغبيات ش.ذ.أ

تمهيـــــــــد 89
المبحث الأول : لمحة عامة عن نشاط الشركة 90
المطلب الأول : بطاقة فنية للشركة 90
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للشركة 91
المبحث الثاني : الإجراءات العملية لمراجعة حسابات شركة الزغبيات ش.ذ.أ 95
المطلب الأول : مقدمة التقرير 95
المطلب الثاني : المصادقة على الحسابات 97
المطلب الثالث : التقرير الخاصة 98
المطلب الرابع : عرض القوائم المالية والتعليق عليها 101
المبحث الثالث : نظام الرقابة الداخلية 105
المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة الاستبيان 105
المطلب الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلية لشركة الزغبيات ش.ذ.أ 114
المطلب الثالث : التوصيات المقدمة إلى الشركة والخاصة بالرقابة الداخلية 115
خلاصة الفصل الثالث 117
الخاتمة 119
قائمة المراجع

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية	21
02	مكونات الرقابة الداخلية	50
03	توزيع العمال في الشركة	91
04	الأجور الخمسة الأولى في الشركة لسنة 2008	99
05	نتائج السنوات الخمسة الأخيرة المحققة من طرف الشركة	100
06	جانب الأصول لميزانية الشركة بتاريخ 2008/12/31	101
07	جانب الخصوم لميزانية الشركة بتاريخ 2008/12/31	102
08	جدول حسابات النتائج بتاريخ 2008/12/31	103
09	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالنظام المحاسبي	106
10	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات	107
11	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية	108
12	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات	109
13	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية	111
14	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والأجور	112

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	أوجه الشبه بين المراجعة الداخلية والخارجية	22
02	علاقة نظام الرقابة الداخلية بعمليات المراجعة	58
03	الهيكل التنظيمي للشركة	92

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

الخاتمة

1- ملخص الدراسة :

تناولنا في هذا البحث موضوع مراجعة الحسابات و دورها في إثبات مصداقية القوائم المالية هذا من الجانب النظري ،و اخترنا شركة الزغبيات ذ.أ. لإسقاط الجانب النظري على دراسة الحالة .

ومن خلال تعرضنا للجانب النظري خلصنا بان مراجع الحسابات في الجزائر وضع له المشرع الجزائري قانونا خاصا بمهنته. حيث يتضمن مراجع الحسابات الشروط الواجب توفرها فيه بالإضافة إلى ما يترتب عليه من حقوق وواجبات ، وأن الإجراءات التي يقوم بها مراجع الحسابات أثناء القيام بعمله تمر بعدة مراحل انطلاقا من تقييم نظام الرقابة الداخلية ثم تنظيم عملية المراجعة ،ومراجعة عناصر القوائم المالية و هذا قصد إعداد التقرير و هو المرحلة النهائية حيث يتضمن هذا التقرير رأى المراجع حول شرعية و صدق الحسابات و كذا القوائم المالية .

2- نتائج اختبار الفرضيات :

من خلال الدراسة النظرية و التطبيقية توصلنا إلى اختبار الفرضيات الآتية

- المراجعة هي عملية مراقبة وفحص القوائم المالية قصد التأكد من صحة القوائم المالية لإعطاء رأيا فنيا محايدا إلى الأطراف المعنية و هذا من اجل التأكد من صحة المعلومات و مدى الاعتماد على هذه القوائم .

- تضمن لنا إجراءات المراجعة إثبات مصداقية القوائم المالية .

و ذلك من خلال تقييم نظام سليم للرقابة الداخلية وصولا إلى التقرير الذي يعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة .

- مراجع الحسابات هو شخص فني محايد يقوم بعملية فحص و مراقبة الحسابات المالية للمؤسسة وذلك قصد التحقق من صحة العمليات و الخروج برأي حول عدالة القوائم ، وتكمن الشروط الواجب توفرها في مراجع الحسابات في الكفاءة و النزاهة و الدقة بالإضافة إلى الاستقلالية وذلك للقيام بمهنته على أكمل وجه .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

* على المستوى النظري :

– المراجعة هي عملية منظمة تحكمها مجموعة من المعايير و القواعد بهدف التأكد من صحة القوائم المالية لإعطاء أدق و أوضح صورة ، تعمل على إثبات مصداقية القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة .

– مراجع الحسابات هو شخص فني محايد و مستقل أسندت له عملية المراقبة و صحة سير و انتظام حسابات المؤسسة قصد إعطاء صورة حقيقية وواضحة عن المركز المالي للمؤسسة .

* على المستوى التطبيقي:

– وجود عمال على قدر ممكن من الخبرة المهنية .

– عدم وجود نظام لتقييم الرقابة الداخلية مع العلم أن لهذه الأخيرة أهمية كبيرة في الحصول على مستوى أكبر من الرقابة الداخلية و فعالية اكبر لنظام المحاسبي

4– التوصيات و الاقتراحات :

* على المستوى النظري

– إنشاء قسم خاص بالدراسات المحاسبية و المراجعة يواكب التطور الحاصل في المجال الاقتصادي .

– الاعتماد على دور فعال بالنسبة للمراجعة من خلال تشجيع و تنشيط التعامل في الأسواق المالية وضبط المهنة وفق القواعد الأخلاقية التي تنص عليها .

– استمرار تأهيل المراجعين وفق المبادئ و المعايير و التوصيات الصادرة عن هيئات المراجعة ، و هذا للوصول إلى نتائج أفضل .

– مكافحة التلاعبات الحاصلة من طرف مهنيين في المراجعة .

* على المستوى التطبيقي

– ضرورة التكوين المحاسبي للعمال و تحفيز ذوى الخبرة منهم بالإضافة إلى النظر إلى ضروفهم لما في ذلك من أهمية بالغة في المر دودية.

– تطبيق نظام رقابة داخلية محكم ،يضمن لها حماية مواردها المالية من أساليب اللامبالات في استغلالها .

– الاعتماد على موظف خاص من مصلحة التجارة يقوم لها بدراسة تسويقية (سعر ، السوق ، المنافسين ، الزبون....) .

– على مدير الشركة أن يفكر في فتح فروع لشركة في بقية نواحي الوطن و ذلك لزيادة المنافسة و ن الربح لمواكبة العصر.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

5- أفاق الدراسة

نذكر بعض الإشكاليات التي ارتأينا أن تكون آفاق البحث و الدراسة وهى :

- دور مراجعة الحسابات في إثبات مصداقية القوائم المالية فى ظل البيئة الالكترونية.
- مدى دور تقييم الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة.
- المراجعة و دورها فى فعالية اتخاذ القرارات .
- مراجع الحسابات و إشكاليات تأقلمه مع النظام المحاسبي الجديد .

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

قائمة المراجع

*** المراجع العربية :**

1- إبراهيم علي العشماوي ،أساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية ،طوخي مصر للطباعة .

2- أحمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، دار المريخ للنشر ،السعودية ،.1987

3- أحمد حلمي جمعة ، مدخل إلى التدقيق الحديث ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الثانية ،.2005

4- أحمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية الإطار النظري و المعنوي والسلوكي، دار البشير للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ،.1990

5- أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ،.1992

6- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ، دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان الأردن ، الطبعة الثالثة ، .2004

7- رؤوف عبد المنعم ، تحسين الشاذلي ، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق ، الفاروق الحديثة للطباعة والنشر ، القاهرة ،.1987

8- عبد الفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علما و عملا ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ،.1993

9- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة ،الطبعة الأولى ،الأردن ، .2006

10- فاتح سردوك ، محاضرات في المراجعة ، سنة رابعة تخصص مالية علوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي ، الجزائر،.2010

11- مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة ، وزارة المالية ، المدرية العامة للمحاسبة(مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية)، 1998.

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

12- محمد أحمد خليل ،المراجعة و الرقابة المحاسبية ،دار الجامعات المصرية ،الإسكندرية ، 1968.

13- محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي،المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، 2003.

14- محمد الفيومي،عوض لبيب ،أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث ،الأزاربطة ، الإسكندرية ،1998م.

15- محمد بوتين ،المراجعة و مراقبة الحسابات من نظرية الى التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الثانية ،2005م.

16- محمد سمير الصبان ،نظرية المراجعة و آليات التطبيق ،دار الجامعية ،الإسكندرية ، 2002-2003م.

17- محمد سمير الصبان ،عبد الله هلال ،الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ،الدار الجامعية (طبع ،نشر ،توزيع)، الإبراهيمية ،1997م.

18- منصور حامد منصور،محمد أبو العلاء الطحان ،محمد هشام الحموري،أساسيات المراجعة ،دار النشر ، المركز الجامعي ،القاهرة،1999م.

19- هادي التميمي ،مدخل إلى التدقيق من الناحية العلمية ،دار وائل لنشر،عمان الأردن ، الطبعة الثانية ،2006م.

20- يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ،مؤسسة الوراق لنشر و التوزيع ،الطبعة الأولي، الأردن،2000م.

*** المذكرات و الرسائل الجامعية :**

- عماد ناجي ،فائزة بن خليفة ،دور مراجعة الحسابات في اكتشاف الغش و الأخطاء،تخصص محاسبة علوم تجارية ،دفعة جوان 2009م .

*** المراجع الأجنبية :**

1 - JAQUE RENARD THEORIE ET PRATIQUE DE L'ANDIT INTERNE,EDITION D'ORGANISATION ,3EME EDITION ,PARIS 1987

2 - HAMINI ALLEL ,LE CONTROLE ET L'ELABORATION DU BILAN COMPTABLE , OFFICE DES PUBLICATION UNIVERSITAIRES , ALGER , 1991.

3 - NACER –EDDINE SADI S ALI MAZOUZ , LAPRATIQUE DU COMMISSARIAT AUX COMPTES EN ALGERIE , TOME 1 EDITION SOCIETE NATIONALE DE COMPTABILITE , ALG

created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional