جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

– قسم علوم التسيير–

المراجعة الخارجية: وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة مؤسسة النقل والشحن الاستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير

تخصص: مالية المؤسسات

من إعداد الطالبة:

بن عمارة كهينة

تحت إشراف الدكتورة:

حملاوي ربيعة

أعضاء لجنة المناقشة:

الدكتور بن لوكيل رمضان.....رئيسا

الدكتورة حملاوي ربيعة.....مقررا

الدكتوربن ديب عبد الرشيد.....عضوا

الدكتور بن موسى كمال.....عضوا

الدكتور لعبني عمر.....عضوا

السنة الجامعية: 2013/2012

كلمة الشكر

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

" من اصطنع إليكم معروفا فجازوه، فإن عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى تعلموا أنكم قد شكرتم، فإن الله يحب الشاكرين "

الحمد لله نستعينه ونشكره ونهتدي به، من يهده الله فهو المهتد ومن يضلل فلن تجد له وليا مرشدا.

لا يسعني وأنا في هذا المقام، إلا أن اتقدم بواسع الشكر والتقدير إلى من لم تبخل علي بنصائحها وإرشاداتها لإكمال هذا البحث، كما أشكر لها صبرها في تحمل قراءتها وتصحيح فصوله، إلى الأستاذة **ربيعة حملاوي**.

كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى المؤطر بمؤسسة النقل والشحن للتجهيزات الصناعية والكهربائية السيد رشيد.

وإلى جميع من ساهم من بعيد أو قريب لإتمام هذا العمل المتواضع.

بن عمارة كهينة

الإهداء

الحمد لله الذي أنعم علي وهداني ووفقني، والصلاة والسلام على سيدنا رسول الله وعلى آله وصحبه ومن والاه،" اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك " والشكر لك فلولا توفيقك لي ما تم عملي هذا الذي أهديه:

إلى من أعطيا فعلماني العطاء، إلى من أوفيا فعلماني الوفاء، إلى من ترعرعت في كنفهما، إلى من كانا السند القوي في السراء والضراء، إلى مصدر الحنان والعطف، إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله. عز وجل.

إلى من يقاسمني حضن العائلة:

نسيمة، جميلة، محمد شريف، سمية.

إلى كل من ذكرهم القلب ونساهم القلم .....

" اللهم انفعنا بما علمتنا وانفع غيرنا بعملنا "

كمينة

خطة البحث

المقدمة العامة.....01

الفصل الأول: مدخل للرقابة الداخلية والمراجعة.....06

تمهيد.....06

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية.....07

المطلب الأول: التطور التاريخي للرقابة ومفهومها.....07

المطلب الثاني: تعريف الرقابة الداخلية، خصائصها وأهدافها.....09

المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال.....14

المطلب الرابع: إجراءات الرقابة الداخلية وعناصرها.....17

المبحث الثاني: الإطار النظري للمراجعة.....29

المطلب الأول: لمحة تاريخية وتطور مفهوم المراجعة.....29

المطلب الثاني: تعريف، أهاف وأهمية المراجعة.....31

المطلب الثالث: أنواع المراجعين، أنواع ومعايير المراجعة.....40

المطلب الرابع: العلاقة التي تربط الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية مع المراجعة الخارجية.....56

الخلاصة.....60

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية.....62

تمهيد.....62

المبحث الأول: الإطار العام للمراجعة الخارجية.....63

المطلب الأول: ماهية الماجعة الخارجية، افتراضاتها، أهافها وخصائصها.....63

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية.....67

المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية.....71

المبحث الثاني: مراحل المراجعة الخارجية.....74

المطلب الأول: العملية الأولية من عملية المراجعة.....74

المطلب الثاني: تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية.....77

المطلب الثالث: فحص الحسابات والقوائم المالية.....81

المطلب الرابع: التقرير النهائي.....85

المبحث الثالث: عموميات حول مهنة محافظ الحسابات.....94

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات، تطور وشروط مهنته.....94

المطلب الثاني: الشكل العام لمهنة محافظ الحسابات.....99

المطلب الثالث: مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات.....101

المطلب الرابع: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.....103

الخلاصة.....107

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية..109

تمهيد.....109

المبحث الأول: نبذة عن مجمع سونلغاز وعرض هيكلها التنظيمي.....110

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مجمع سونلغاز.....110

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز.....113

المطلب الثالث: أهداف، أنظمة ووظائف مجمع سونلغاز.....116

المبحث الثاني: لمحة عن نشأة مؤسسة النقل والشحن للتجهيزات الصناعية والكهربائية.....119

المطلب الأول: نشأة المؤسسة ومهامها.....119

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....122

المبحث الثالث: تقييم عملية المراجعة الخارجية ومراجعة حسابات مؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية.....129

المطلب الأول: مراحل عملية المراجعة الخارجية.....129

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الاخلية ومراجعة حسابات المؤسسة المؤسسة.....135

المطلب الثالث: دراسة وتحليل نموذج لتقرير محافظ الحسابات.....146

المبحث الرابع: مقارنة تقارير ثلاثة سنوات للمؤسسة.....147

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....147

المطلب الثاني: مراجعة حسابات المؤسسة.....148

الخلاصة.....153

الخاتمة العامة.....154

قائمة الجداول

الفصل الأول:

الجدول رقم 01: مكونات هيكل الرقابة الداخلية..... 26

الجدول رقم 02: التطور التاريخي للمراجعة.....30

الجدول رقم 03: التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية.....39

الجدول رقم 04: أوجه الإختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.....57

الفصل الثاني:

الجدول رقم 01: ملخص للمقارنة بين أنواع المراجعة.....68

الفصل الثالث:

الجدول رقم 01: الإستثمارات المكتسبة في سنة 2009.....138

الجدول رقم 02: حقوق المؤسسة في سنة 2009.....140

الجدول رقم 03: تغيرات الأموال الخاصة للمؤسسة.....143

الجدول رقم 04: ملخص يون المؤسسة في 31/ 12/ 2009.....144

الجدول رقم 05: نتيجة دورة 2009.....145

الجدول رقم 06: الملاحظات والتوصيات المقدمة من طرف محافظ الحسابات للسنوات 2008، 2009، 2010.....147

الجدول رقم 07: مقارنة مراجعة حسابات المؤسسة لسنوات 2008، 2009، 2010.....148

قائمة الأشكال

الفصل الأول:

الشكل رقم 01: خطوات الدورة الرقابية.....09

الشكل رقم 02: العلاقة المثلى بين المدخلات والمخرجات.....12

الشكل رقم 03: إجراءات الرقابة الداخلية.....23

الشكل رقم 04: ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها.....52

الفصل الثاني:

الشكل رقم 01: معايير المراجعة المقبولة عموما.....73

الشكل رقم 02: العملية الأولية للمراجعة الخارجية.....76

الشكل رقم 03: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....80

الشكل رقم 04: فحص الحسابات والقوائم المالية.....84

الشكل رقم 05: أنواع التقارير.....89

الفصل الثالث:

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز.....115

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمؤسسة النقل والشحن للتجهيزات الصناعية والكهربائية.....123

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة والمالية.....124

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

عرفت الحركة الاقتصادية تطورا في أغلب دول العالم إن لم نقل كلها، هذا التطور واكب التقدم التكنولوجي والاقتصادي الذي شهدته بعض الدول المتطورة مما دفع بالدول الإشتراكية إلى تغيير سياستها بتبنيها النظام الاقتصادي المتفتح، بما فيها الجزائر. من بين نتائجه دخول المؤسسات الأجنبية للاستثمار في الجزائر مما أدى إلى خلق ما يسمى بالمنافسة وظهور أسواق لا بقاء فيها للضعيف نتيجة للعروض المذهلة والمتنوعة وبأقل التكاليف مما أدى إلى الضغط على المؤسسات وخاصة العمومية منها، مما استوجب على مسيري المؤسسات البحث والتفكير في الحلول المناسبة لمواكبة هذه التغيرات بشكل يسمح لها بالتأقلم مع المحيط الخارجي.

من بين هذه الحلول إيجاد الطرق المثلى للتسيير داخل المؤسسة لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى نهاية هذه المؤسسات من جهة والمساعدة في اتخاذ القرارات السليمة وفي الوقت المناسب من جهة أخرى من خلال خلق نظام للرقابة ومتابعة مختلف الأنشطة التي تقوم بها أي مؤسسة.

من الأهداف الأساسية التي تسعى إليها أي مؤسسة هو تصميم نظام رقابة داخلية فعال، وللوصول لتحقيق هذا الهدف وأي أهداف أخرى وجب وجود شخص مستقل عن المؤسسة نظرا لتعارض مصالح الأفراد داخل المؤسسة للقيام بعملية الرقابة عن طريق ما يسمى بالمراجعة الخارجية.

لقد صاحب تطور المراجعة والرقابة مختلف التطورات التي شهدتها مختلف النشاطات داخل المؤسسة، وتزداد الحاجة إلى تطبيق المراجعة الخارجية في المؤسسات الكبيرة الحجم أكثر من المؤسسات الصغيرة والفردية نظرا لانفصال الملكية عن التسيير، وهنا وجب وجود مراجع خارجي لإعطاء رأي محايد.

كان هذا أكثر ما شد الإنتباه حول الموضوع، وسيتم محاولة تناوله من أجل البحث فيه وفي خلفياته.

الإشكالية:

انطلاقا من ذلك تم طرح الإشكالية التالية:

هل تعتبر المراجعة الخارجية كفيلة بتقييم جيد للنظم المتبعة في المؤسسة بغية تحقيق أهدافها في التسيير والتوسع؟

الإشكاليات الفرعية:

للإلمام بأهم جوانب هذه الإشكالية، نحاول محورتها في جملة من الأسئلة الفرعية:

- ما المقصود بنظام الرقابة الداخلية وما هي مقوماته؟
- ما المقصود بالمراجعة الخارجية وما هي أدواتها؟
- ما هي مراحل سير مهمة المراجعة الخارجية؟
- ما هي حقيقة الممارسة العملية للرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية؟

الفرضيات:

لتحقيق هذه الدراسة يتم الإنطلاق من الفرضية التالية:

- أهم المشاكل والصعوبات داخل المؤسسات الجزائرية ناتجة عن ضعف نظام الرقابة الداخلية نتيجة لضعف عملية المراجعة الخارجية.

أما الفرضيات الفرعية فيمكن حصرها فيما يلي:

- المراجعة بما فيها المراجعة الخارجية تعتبر أساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال؛
- لا تختلف مراحل المراجعة الخارجية عن باقي أنواع المراجعة؛

- تعاني نسبة عالية من المؤسسات الجزائرية من النتائج السلبية للنظام الإشتراكي، فالبرغم من التصحيحات والإصلاحات إلا أن تطبيق الرقابة الداخلية والمراجعة لا يزال ضعيف.

المنهج المتبع:

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات، يتم الإعتماد على المنهج الوصفي في إثبات مدى صحة الفرضيات بالإستعانة بالأداة التاريخية والتحقيقات الفردية .

الدراسات السابقة:

هنالك بعض البحوث والدراسات التي تعرضت إلى موضوع المراجعة الخارجية، فيما يلي بعض الدراسات التي تم الإطلاع عليها:

- دراسة بن يخلف أمال، 2002: تحت عنوان المراجعة الخارجية في الجزائر من خلال دراسة إشكالية الهدف من المراجعة الخارجية ودرجة تأثير عمل المراجعة الخارجية على الوضعية المالية للمؤسسة.

توصلت الطالبة إلى أن أي مؤسسة لا تقوم بعملية المراقبة فهي تتوجه نحو الزوال والدور الفعال للمراجع الخارجي في هذه العملية والمراجع الداخلي فكلاهما يكمل الآخر؛

- دراسة بودربالة صارة حدة، 2006: تحت عنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين نوعية المعلومة المالية للتسيير دراسة حالة مؤسسة سونطراك من خلال دراسة إشكالية مدى مساهمة المراجعة الخارجية (المالية) في تحسين نوعية المعلومة المالية المستعملة في التسيير في المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة ومؤسسة سونطراك بصفة خاصة.

توصلت الطالبة إلى أن تحديد قواعد ومعايير المراجعة الخارجية يساهم وبقدر كبير في حماية هذه الوظيفة مما يؤدي إلى التحكم في العمليات المحاسبية والمالية للمؤسسات والحد من مختلف أشكال التلاعب والإختلاس.

أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى:

- أهمية موضوع المراجعة عامة والمراجعة الخارجية بصفة خاصة بالنسبة للمؤسسات؛
- الرغبة في دراسة مثل هذه المواضيع والحصول على أكبر قدر من المعارف والمعلومات؛
- ضعف التدقيق والمراجعة في المؤسسات الجزائرية؛
- مدى ارتباط موضوع المراجعة بالتخصص.

أهداف الدراسة:

تتمثل الأهداف من هذه الدراسة في:

- الإجابة على الأسئلة الواردة في الإشكالية؛
- اكتساب معارف جديدة؛
- إبراز أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للمؤسسات، ومدى مساهمتها في تحسين تسييرها؛
- إعطاء اقتراحات وتوصيات تحسينية لمنهجية تطبيق المراجعة الخارجية بالمقارنة مع الجانب النظري.

حدود البحث:

اقتصرت هذه الدراسة على دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دون التطرق إلى دور النظام المالي المحاسبي الجديد في ذلك.

صعوبات البحث:

من أهم الصعوبات التي تم مواجهتها أثناء القيام بالبحث هو عدم الحصول على المعلومات الخاصة بمؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية للسنتين الأخيرتين 2010، 2011 بحجة السرية.

خطة البحث:

تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، حيث سيتم التطرق في الفصل الأول إلى الرقابة الداخلية والمراجعة عامة من خلال تقديم تعاريف، مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال، إجراءات وعناصر الرقابة الداخلية الفعال، إجراءات وعناصر الرقابة الداخلية، أهمية، أنواع ومعايير المراجعة.

أما الفصل الثاني فسيتم التطرق للمراجعة الخارجية بشيء من التفصيل من خلال التعرض إلى تعريفها، افتراضاتها، أنواعها، معاييرها ومراحلها، إضافة إلى مهنة محافظ الحسابات.

في الأخير الجانب التطبيقي وفيه يتم تقديم المؤسسة المستقبلة مؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية والمؤسسة الأم سونلغاز، تقييم عملية المراجعة الخارجية إضافة إلى القيام بتحليل تقارير محافظ الحسابات لثلاثة سنوات.

الفصل الأول:

مدخل للرقابة

الداخلية والمراجعة

أ

الفصل الأول: مدخل للرقابة الداخلية والمراجعة

تمهيد:

نظرا للتقلبات والتغيرات الكبيرة الحاصلة في البيئة التي تنشط فيها المؤسسات وجب على الإدارات تبني نظام يسمح لها بتحسين الأداء وهو ما يدعى بنظام الرقابة الداخلية، ومن أجل ضمان السير الحسن لهذا النظام إضافة إلى توافقه مع تحقيق أهداف واستراتيجيات المؤسسة وجب متابعة هذا النظام عن طريق ما يسمى بالمراجعة التي تعتبر أحد عناصر نظام الرقابة الداخلية وجزء منه.

ومن أجل التعمق في هذا الموضوع، ولمعرفة المقصود بالرقابة الداخلية والمراجعة، تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، بحيث يتم تناول فيهما ما يلي:

- ماهية الرقابة الداخلية وخصائصها؛
- الإطار النظري للمراجعة.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية

المطلب الأول: التطور التاريخي للرقابة ومفهومها

إن اتساع نطاق الأنشطة الاقتصادية أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة فازدادت الحاجة إلى الرقابة، وتوسعت معها وظائف الإدارة لتسهيل الرقابة على أعمال العاملين ومحاسبتهم عن أخطائهم وتصحيح هذه الأخطاء. إلا أن هذه العمليات لم تتم مرة واحدة بل شهدت تطورات عدة عبر مراحل تاريخية محددة.

1.1 التطور التاريخي للرقابة:[1]

المرحلة الأولى: قبل سنة 1500 ميلادية

كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين من طرف شخصين مستقلين يتولى كل واحد منهما تسجيل نفس العمليات، ثم يتم إجراء المقارنة بينهما لمنع وجود الأخطاء وتفادي ارتكاب أعمال الغش وقد تميزت هذه الفترة بعدم وجود الرقابة الخارجية كون هذه العملية تتم فقط في المؤسسة .

وبتطور النشاط التجاري وازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة فتح آفاق جديدة عن طريق النقل البحري، تطلب الأمر استخدام مراجعين لمحاسبة العائدين من قباطنة السفن والعائدين بالثروات لمنع اختلاسها، فكأن الرقابة وجدت في هذا الوقت للتحقق من أمانة الأشخاص الذين عهد إليهم المسئوليات المالية.

المرحلة الثانية: من سنة 1500 ميلادية إلى سنة 1850 ميلادية

اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية وظلت الرقابة تعني اكتشاف الاختلاسات والتلاعب، وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الإدارة، وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية.

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن و فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، 2004، مصر، ص ص 10- 11

المرحلة الثالثة: من سنة 1850 ميلادية إلى يومنا هذا

كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى بروز شركات المساهمة، وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي انصب اهتمامهم على المحافظة على راس المال وتنميته. وظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة واعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي.

2.1 مفهوم الرقابة:

أعطيت عدة تعاريف للرقابة عامة، منها:

التعريف الأول: " تمثل الرقابة مفهوم إداري بمعنى أن الرقابة عنصر من عناصر نشاط الإدارة (التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة) " [1]

التعريف الثاني: " الرقابة هي مجموعة من الأعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولها، ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف "[2]

التعريف الثالث: " كافة السياسات والإجراءات والضوابط التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفؤة للعمل، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ".[3]

من خلال هذه التعاريف تم استخلاص أن الرقابة عامة تتمثل في التحقق من أن ما يتم تنفيذه مطابق لما تم تسطيره. وعملية الرقابة يمكن أن تكون مصاحبة للنشاط أو بعد الانتهاء منه.

---

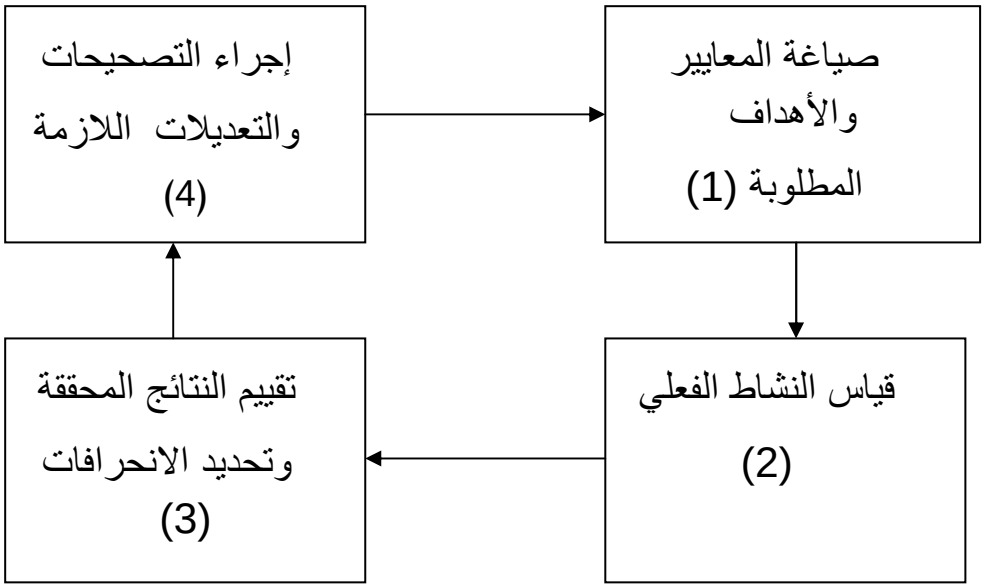
[1] عبد الفتاح محمد الصحن و فتحي رزق السوافري، مرجع سبق ذكره، ص ص 11- 12

[2] عبد الفتاح محمد الصحن و فتحي رزق السوافري، مرجع سبق ذكره، ص 13

[3] عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، الأردن، ص 56

عملية الرقابة تتكون من أربعة خطوات كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: خطوات الدورة الرقابية



المصدر: فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر ، مصر، 2002، ص 23

المطلب الثاني: تعريف الرقابة الداخلية، خصائصها وأهدافها

مفهوم الرقابة الداخلية في القاموس الاقتصادي يمس المعنى العام والواسع للتحكم في المؤسسة؛ وليس فقط بعض التحقيقات حول مشروعية العمليات المحققة.[1]

1.2 تعريف الرقابة الداخلية:

أعطيت الرقابة الداخلية عدة مفاهيم مختلفة وسنحاول فيما يلي التطرق إلى بعضها.

التعريف الأول: " الرقابة الداخلية يعني نظام داخلي يتكون من الخريطة التنظيمية للوحدة مع تحديد للواجبات والمسؤوليات ووجود نظام للحسابات وإعداد تقارير، هذا بالإظافة إلى جميع الطرق والوسائل

1 Jean-Luc Sauget Lydia Koestler, Le contrôle comptable bancaire, 1998 ; France , P27

الأخرى المستخدمة داخل الوحدة لتحقيق الأهداف التالية: حماية أصول الوحدة، تشجيع الدقة ومدى الإعتماد على المعلومات والتقارير المحاسبية وأية تقارير أخرى تعد داخل الوحدة، تشجيع وتقييم الكفاءة التشغيلية لكل جوانب أنشطة الوحدة ومدى الفعالية في تحقيق الأهداف العامة للوحدة، الإلتزام بالسياسات والقرارات الإدارية وتشجيع وقياس مدى التماشي معها "[1]

التعريف الثاني: " الرقابة الداخلية هي المنظمة الراشدة للمحاسبة ومصلحتها، تعمل على التنبؤ واكتشاف الأخطاء والغش بدون تأخير "[2]

التعريف الثالث: " جميع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة في المنشأة بغية تحقيق أغراض الإدارة في التأكد، إلى الحد العملي المناسب من أداء الأعمال بكفاءة عالية بما في ذلك تنفيذ السياسات الإدارية، وحماية الأصول، ومنع الغش والخطأ أو اكتشافه، ودقة واكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية، وإعداد معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب "[3]

التعريف الرابع حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين الحكوميين فهو الآتي: " الرقابة الداخلية مكونة من مجموعة الخطط التنظيمية وكل الطرق والإجراءات المتبعة داخل المؤسسة بغرض حماية أصولها، التحكم في دقة المعلومات المعطاة من طرف المحاسبة، تنمية المردودية والتأكد من تطبيق أوامر الإدارة "[4]

من خلال المفاهيم السابقة نستخلص أن التعاريف المختلفة المقدمة لمفهوم الرقابة الداخلية وكذا تطور الوسائل المستعملة لتحقيقها تتفق من حيث الهدف " البحث عن الأخطاء والاختلاسات " والسعي للتحكم بالمؤسسة، وضمان معلومات ذات جودة وتحقيق المردودية.

---

[1] فتحي رزق السوافري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 11- 12

2 Jean-Luc Sauget Lydia Koestler, IDEM, page 28

[3] فتحي رزق السوافري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 12

4 Jean-Luc Sauget Lydia Koestler, IDEM,1998 ,p29

2.2 أهداف الرقابة الداخلية:

تتمثل الأهداف العامة للرقابة الداخلية فيما يلي:

1.2.2 حماية أصول المشروع:[1]

تمثل حماية أصول المشروع وممتلكاته المختلفة هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية في المشروع، وتتخذ حماية أصول المشروع أشكالا وأساليب مختلفة ومتعددة تدور جميعها حول: توفير الحماية التامة للمشروع من التبديد أو الضياع أو الإسراف أو السرقة...ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق الوقاية من الأخطاء المتعمدة، الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة والمحافظة على الأصول من الإختلاس والسرقة والغش.

2.2.2 دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها:[2]

يترتب على مزاولة الأنشطة المختلفة مجموعة من العمليات المالية وغير المالية التي تتطلب تطبيق نظام الرقابة الداخلية عليها.

وتنتج هذه العمليات عن وجود مبادلة إنتاج المشروع أو خدماته مع أطراف خارج المنشأة واستخدام وتحويل بعض أصوله داخل المشروع من خلال سلسلة من الخطوات تتضمن التصريح بالعمليات وتنفيذها، وتسجيلها دفتريا، والمحاسبة عن نتائجها.

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزقي السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص ص 136- 137

[2] عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزقي السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص ص 139- 144

3.2.2 الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية:[1]

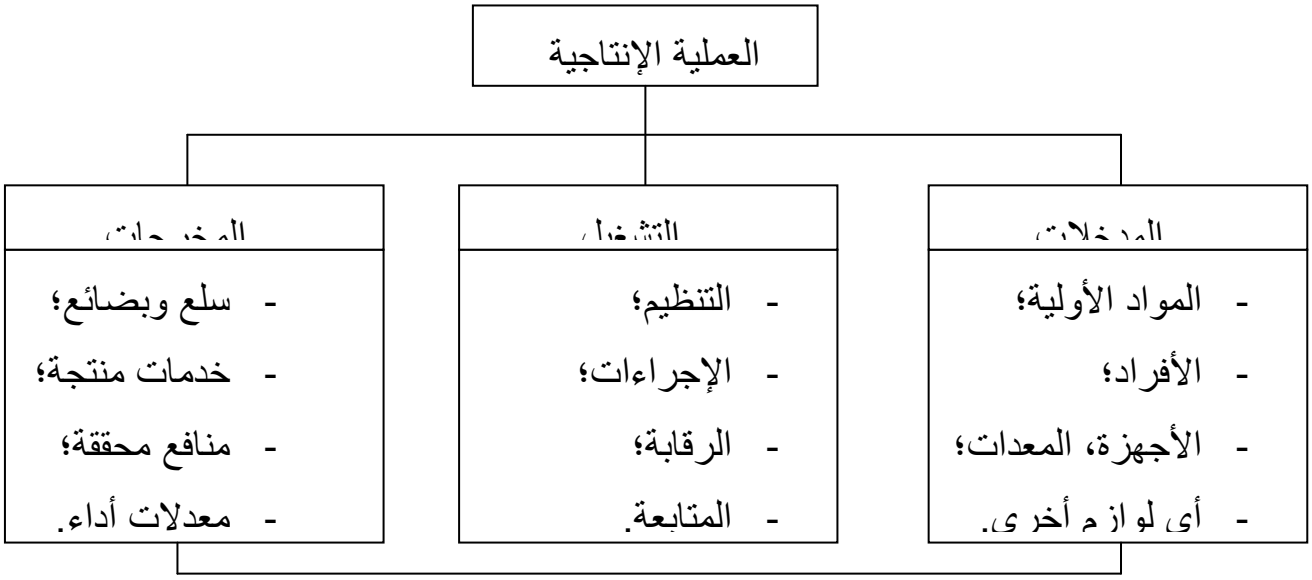
يعد الإهتمام بالكفاءة الإنتاجية وزيادتها وتطويرها من الأهداق الرئيسية لإدارة أي مشروع، حيث يمكن أن تلعب الرقابة الداخلية دورها في هذا المجال عن طريق:

- رقابة عناصر الإنتاج (من الموارد، العمل، الاجهزة والمعدات...)؛
- متابعة مراحل العملية الإنتاجية لتحديد أي خروج عن النظام الخاص بالمشروع؛
- تقييم نتائج العملية الإنتاجية ومدى تحقيق أهدافها عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط.

وجدير بالذكر أن الكفاءة الإنتاجية تعني تحقيق العلاقة المثلى بين المدخلات (من المواد الأولية وعناصر الإنتاج)، والمخرجات (من الإنتاج التام من السلع أو الخدمات النهائية).

والشكل التالي يوضح هذه العلاقة:

الشكل رقم 01: العلاقة المثلى بين المدخلات والمخرجات



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزقي السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 144

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزقي السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص ص 144- 146

4.2.2 الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات:[1]

لا شك أن جميع أنشطة وعمليات المشروع تعتمد على مجموعة من القواعد والقوانين واللوائح والسياسات التي تحدد:

- المستويات الإدارية في هذا المشروع؛
- خطوط السلطة والمسؤولية داخل هذه المستويات؛
- حقوق وواجبات كل فرد من العاملين داخل المشروع؛
- تسلسل الإجراءات الموضوعة اللازمة لتنفيذ الأعمال؛
- الضوابط التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع؛
- السياسات الإدارية المتبعة داخل المشروع (سياسات الإنتاج، سياسات البيع والتسويق، سياسات الشراء والتخزين؛ سياسات الأفراد، سياسات التمويل)؛
- سياسات توزيع وتكوين الإحتياطات؛
- سياسات تشغيل الأصول الثابتة وطريقة إهلاكها؛
- اللوائح والقواعد الخاصة بعملية الجرد السنوي والتسويات الجردية؛
- القواعد الخاصة بالتصرف في الأصول المهلكة دفتريا أو التي تم تكهينها؛
- القواعد المحاسبية المتعارف عليها خاصة في مجال المعالجة المحاسبية لعمليات المشروع.

وتلعب الرقابة الداخلية في المشروع دورا هاما في مجال التحقق من مدى التزام المشروع وإداراته المختلفة بهذه القوانين واللوائح والسياسات.

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزقي السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص ص 147- 149

المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال

يتضمن الشق الإداري لمقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق والوسائل والتي تزيد من كفاءته، والتي يمكن عرضها على النحو الآتي:

1.3 هيكل تنظيمي كفء:[1]

يعتبر الهدف الرئيسي من إنشاء هيكل تنظيمي كفء في التنظيم هو تحديد الإدارات والأقسام واختصاصات كل منها، بالإضافة إلى مسؤوليات الأشخاص والعلاقات بينهما. ويتوقف نوع الهيكل التنظيمي على طبيعة الوحدة الاقتصادية وحجمها وعدد المستويات التنظيمية والانتشار الجغرافي لها، حيث يتم توصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة.

وبجانب الهيكل التنظيمي الكفء للوحدة الاقتصادية ككل وما تعبر عنه الخريطة التنظيمية الرئيسية، ينبغي إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم أو إدارة على حده. إن صياغة الخريطة التنظيمية تعني تحديد واجبات ومسؤوليات محددة تتناسب مع قدرات واهتمامات الأشخاص. وهذا يعني تطبيق مبدأ الفصل بين المهام، وبصفة خاصة تلك المهام المترابطة مع بعضها البعض.

مواصفات الهيكل تنظيمي كفء:

- أن يتم تفويض السلطات من أعلى إلى أسفل وأن السلطة واضحة ومفهومة؛
- تطبيق مبدأ الفصل بين المهام وبصفة خاصة السجلات عن الشخص القائم بالوظيفة؛
- مرونة الخطة التنظيمية لإمكانية استيعاب أية تغييرات مستقبلية؛
- الإستقلال الوظيفي بين الإدارات والأقسام بما لا يمنع التعاون والتنسيق.

[1] فتحي رزق السوافري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 32- 33

2.3 مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة:[1]

يعتبر تواجد مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة والقدرات والثقة عاملا مهما لنظام الرقابة الداخلية، وبصفة خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية. أيضا وحتى في ظل وجود ضوابط رقابية عالية، فإن ضعف قدرات العاملين والثقة فيهم سوف يترتب عليه محاولات من هؤلاء العاملين للتغلب على هذه الضوابط. إن النظام الجيد للرقابة الداخلية يتطلب برامج تدريبية للعاملين بصفة مستمرة لتثقيف مجتمع الوحدة الإقتصادية.

3.3 معايير أداء سليمة:[2]

إن وجود هيكل تنظيمي كفء وعمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

4.3 مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول:[3]

من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث شقها الإداري، هي وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة للأصول ومنع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات والتقارير المحاسبية. كذلك فإن كبر حجم المشروع وانتشار وحداته يحتم على القائمين ضرورة وجود وسائل رقابية للتأكد من انجاز القرارات المختلفة وعلى كافة المستويات.

وبالطبع تزداد أهمية هذه السياسات والإجراءات لحماية الأصول كلما وصف التنظيم بأنه لا مركزي، حيث بعد المسافات وتتأثر المواقع الخاصة بالوحدة الاقتصادية. والسياسات الموضوعة هي ترجمة للأهداف المخططة، بينما الإجراءات تمثل الطريقة التي تنفذ ها تلك السياسات الموضوعة. أو بصورة

---

[1] فتحي رزق السوافري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 33

[2] فتحي رزق السوافري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 34

[3] فتحي رزق السوافري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 34- 35

أخرى فإن السياسة هي الهدف الذي تسعى إليه الوحدة الاقتصادية، بينما الإجراء هو طريقة تنفيذ هذا الهدف. وعلى ذلك فإن كلا من السياسات والإجراءات، إنما تمثل أدوات جيدة لنظام الرقابة الإدارية. وتتطلب حماية الأصول ومنع تبديدها، توافر إجراءات للضبط الداخلي بين الأقسام والتقارير المتداولة بينها، كذلك ضرورة تعاون كافة الأقسام والإدارات.

5.3 أدوات رقابة مناسبة:[1]

من المقومات الأساسية لنجاح نظام الرقابة الداخلية وزيادة فعاليته أهمية توفر أدوات وأساليب رقابة مناسبة. لإنجاز خطة عمل الرقابة داخل المشروع.

6.3 نظام متكامل للتقارير:[2]

مما يدعم الرقابة الداخلية في المشروع وجود نظام سليم ومتكامل للتقارير تبين نتائج عملية الرقابة والمراجعة ومما لا شك فيه أن إعداد هذه التقارير بطريقة سليمة يحقق النواحي التالية:

- يوفر الأساس اللازم لمعرفة مدى فعالية الأعمال والأنشطة بكفاءة وفعالية؛
- تعتبر هذه التقارير وسيلة للتعرف على كيفية تنفيذ هذه الأعمال والأنشطة بكفاءة وفاعلية؛
- تعتبر هذه التقارير وسيلة لحصر أوجه النقص الواردة في تقارير المراجعة؛
- تعتبر هذه التقارير وسيلة لعرض التوصيات البناءة لعلاج أي انحرافات أو أخطاء؛
- تعتبر أداة من الأدوات التي يمكن استخدامها لتقييم الأداء، عن طريق إعداد ما يعرف بتقارير الأداء، والتي تتضمن نتائج مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وبيان الانحرافات وطبيعتها (إيجابية أو سلبية) وأسبابها ووسائل علاجها؛
- تعتبر التقارير بمثابة وسيلة اتصال لإبلاغ النتائج إلى المستويات الإدارية الأعلى.

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزقي السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 173

[2] عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزقي السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص ص 179- 181

ونظرا لأهمية وجود نظام للتقارير يخدم الرقابة الداخلية فيجب بذل الجهد الكافي اللازم لإعداد هذه التقارير مع الأخذ في الاعتبار النواحي التالية والتي عند توافرها تزداد فعالية هذه التقارير في تحقيق أهدافها في مجال الرقابة الداخلية.

ويجب الأخذ بعين الاعتبار عند إعداد تقارير الرقابة الوضوح، الدقة، السرعة، الموضوعية، الملاءمة والأسس الثابتة.

المطلب الرابع: إجراءات الرقابة الداخلية وعناصرها

يتطلب العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة وضع إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى مختلف المديريات، كما يلي:

1.4 إجراءات الرقابة الداخلية:

سنتطرق إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر التالية:[1]

1.1.4 إجراءات تنظيمية وإدارية:[2]

سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية:

1.1.1.4 تحديد الاختصاصات:

إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية يكون حتما عبر تضافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها.

---

[1] محمد تهامي الطواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة المهنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005، الجزائر، ص 105

[2] محمد تهامي الطواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 105- 113

2.1.1.4 تقسيم العمل:

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات الآتية: الفصل بين أداء العمل وتسجيله (التسجيل المحاسبي)، الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله، الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه وتقسيم العمل المحاسبي.

3.1.1.4 توزيع المسؤوليات:

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديريات والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها.

هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ ومن جهة ثانية يضفي الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره.

هناك علاقة تكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة الذكر، فبانسجامها تحقق شطرا كبيرا من نظام الرقابة الداخلية الفعال.

4.1.1.4 إعطاء تعليمات صريحة:

عادة ما يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة، لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها، فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمة وتنفيذها على أحسن وجه.

من أجل الوقوف على تعليمات يستطيع المنفذ تطبيقها على أحسن وجه، لابد أن تتوفر هذه الأخيرة على العناصر الآتية: الوضوح، الصراحة، الفهم واحترام السلم التسلسلي للوظائف.

5.1.1.4 إجراءات حركة التنقلات بين العاملين:

إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل المؤسسة يكون من صلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كون هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء والتلاعبات التي ارتكبها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته وتحت مسؤولياته.

حركة التنقلات بين العاملين، لابد أن تكون مدروسة ومبنية على أساس علمي ولا تتعارض مع السير الحسن للعمل، ولا ينبغي في هذا الإطار تغيير موظف من مصلحة إلى مصلحة أخرى تختلف بشكل كبير عن العمل داخل المصلحة المنتمي لها.

2.1.4 إجراءات تخص العمل المحاسبي:[1]

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بجر مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به.

1.2.1.4 التسجيل الفوري للعمليات:

يعتبر تسجيل العلميات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، إذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل، تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل

[1] محمد تهامي الطواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 113- 119

المحاسبي، الذي يكون بدون شطب، تسجيل فوق تسجيل آخر ولا يلغى تسجيل معين إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح.

وعلى هذا، يمكن القول بأن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجابا على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

2.2.1.4 التأكد من صحة المستندات:

تشتمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات:

- البساطة، التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته؛
- عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط؛
- ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها؛
- يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات، مما يساعد على إجراء عملية الرقابة وعلى العودة إليها عند الحاجة.

إن المبادئ السالفة الذكر، تمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند ومن البيانات التي يحتويها.

3.2.1.4 إجراءات المطابقات الدورية:

تعتبر المطابقات الدورية من بين أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساسا على المستندات الداخلية والخارجية والتي هي موضوع المراجعة المستندية، أي هذه المستندات يمكن أن تكون غير صحيحة مما يؤثر سلبا على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية وبالتالي على القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

ونظرا لما سبق جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف ذلك عن طريق إجراءات مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والحقيقة المتمثلة أساسا في الواقع كالجرد المادي مثلا.

4.2.1.4 عدم إشراك موظف في مراقبة عمله:

يكتسي العنصر البشري داخل أي نظام أهمية كبرى في تحقيق أهداف هذا الأخير وفي المحافظة على السير الحسن له، كون أن التقيد الجيد للطرق والإجراءات تتوقف على هذا العنصر، لذلك أصبح من الضروري تحديد الاختصاصات وتوزيع المسؤوليات داخل نظام المعلومات المحاسبية بما يتناسب مع موقع كل موظف داخل النظام وبما يستجيب إلى تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية المفروضة على النموذج المحاسبي للمؤسسة.

لهذا وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية، نظرا لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات الممكن وقوعها، والتي تخل بأهداف نظام الرقابة الداخلية، فعند حدوث خطأ من المحاسب عن جهل للطرق والقوعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه وكذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادرا عنه، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال ويتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

3.1.4 إجراءات عامة: [1]

سيتم تناول الإجراءات العامة المكملة لسابقتها، وبتفاعل جميع الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية:

[1] محمد تهامي الطواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 120- 121

1.3.1.4 التأمين على ممتلكات المؤسسة:

تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الإقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية وذلك عن طريق الاستعمال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها ضد كل الأخطار المحتملة، سواءا كانت طبيعية أو بفعل فاعل.

2.3.1.4 التأمين ضد خيانة الأمانة:

في ظل تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواءا تحصيلها أو صرفها، أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة، فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء التأمين ضد خيانة الأمانة بالنسبة للموظفين السابق ذكرهم.

3.3.1.4 اعتماد رقابة مزدوجة:

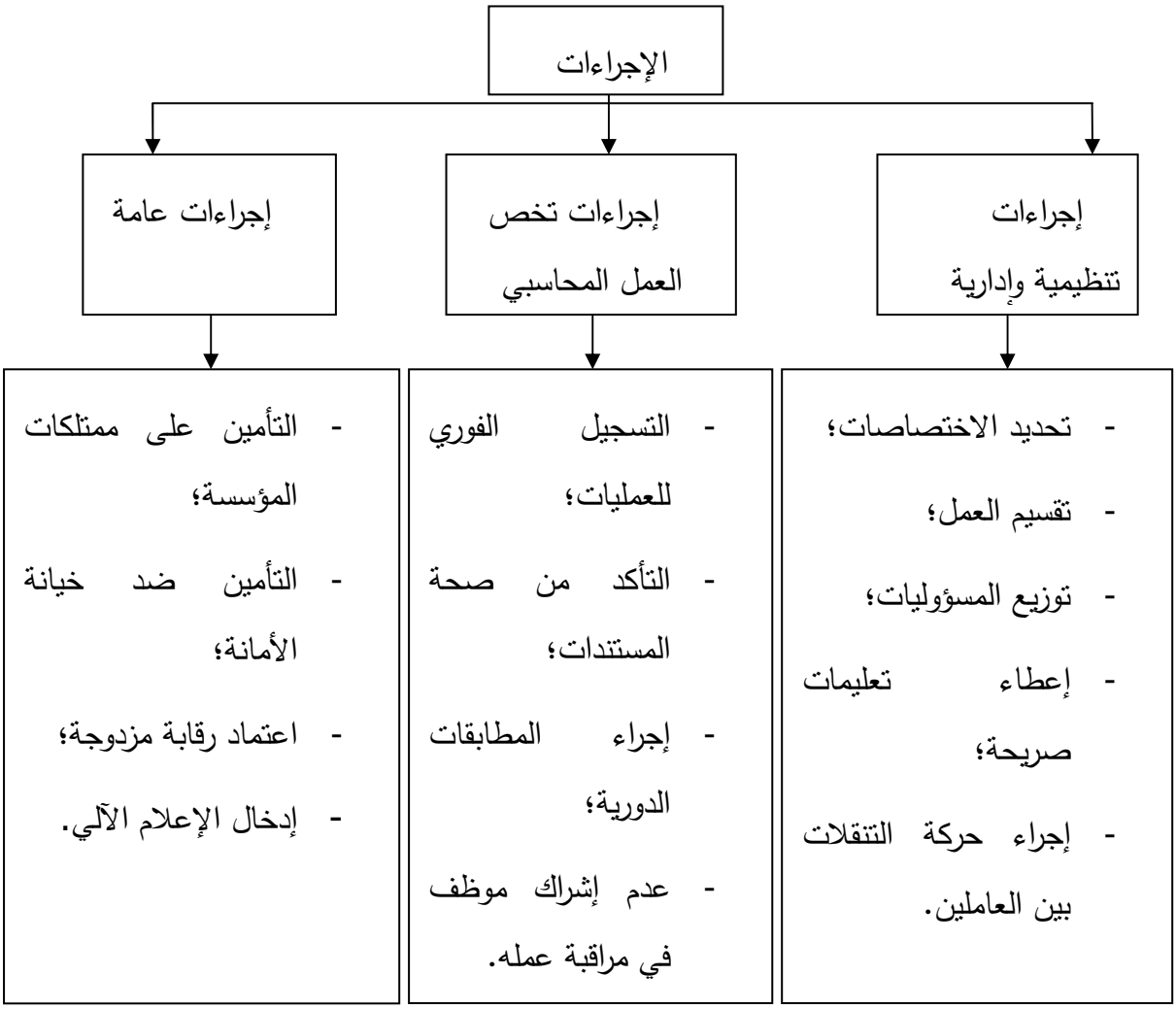
يستعمل هذا الإجراء في أغب المؤسسات الإقتصادية كونه يوفر ضمانا للمحافظة على النقدية، فعند شراء مادة معينة مثلا ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة، وصل الاستلام الذي يكون ممضى عليه من الجهات الموكلة لها ذلك، إذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عمليات التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى، وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابلا للسحب، إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على: حماية النقدية، تفادي التلاعب والسرقة، إنشاء رقابة ذاتية وتدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية.

4.3.1.4 إدخال الإعلام الآلي:

يعتبر الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظم المعلومات، فمن خلاله يمكن لأي نظام للمعلومات ولنظام المعلومات المحاسبية على وجه الخصوص مواصلة العمل بغية توليد معلومات بشكل سريع. إن إدخال الإعلام الآلي لمؤسسة وتنفيذ العمل المحاسبي آليا له مبررات عدة هي على النحو الآتي: حجم عدد العمليات، السرعة في معالجة البيانات، تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة وإمكانية الرجوع أو استشارة المعطيات بسرعة.

والشكل التالي يلخص كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها:

الشكل رقم 02: إجراءات الرقابة الداخلية



المرجع: محمد تهامي الطواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 123

2.4 مكونات الرقابة الداخلية:

تتكون الرقابة الداخلية من خمس مكونات مترابطة ومتداخلة هي:

1.2.4 بيئة الرقابة:[1]

تعني بيئة الرقابة الإتجاه العام والإدراك وتصرفات مجلس الإدارة والإدارة بخصوص نظام الرقابة الداخلية وأهميتها في المنشأة، إن بيئة الرقابة لها تأثير منتشر على الطريقة التي يتم بموجبها هيكلة أنشطة المنشأة، والطريقة التي يتم على أساسها تحديد الأهداف والطريقة التي في ضوئها يتم تقييم المخاطر، إن بيئة الرقابة تتأثر بتاريخ وثقافة المنشأة، فهي تؤثر على وعي وشعور أفراد الرقابة.

2.2.4 عملية تقييم المخاطر:[2]

إن كافة مكونات الرقابة الداخلية بداية من بيئة الرقابة حتى المتابعة يجب أن تخضع إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها، إن تقييم الإدارة للمخاطر يختلف عن تقييم المراجع للمخاطر رغما عن الإرتباط الوثيق بينها. إن الإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لتدنية الأخطاء والمخالفات، بينما يقوم المراجعون بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات المطلوب في عملية المراجعة. إذا قامت الإدارة بتقييم المخاطر والإستجابة لها بفعالية، فإن المراجع يحتاج نمطيا إلى تجميع دليل إثبات مراجعة أقل حيث أن مخاطر الرقابة تكون عندئذ منخفضة.

3.2.4 نظم المعلومات والإتصال وعمليات المنشاة المرتبطة:[3]

كل منشاة يجب أن يكون لديها معلومات دائمة ترتبط بكل من الأحداث والأنشطة الداخلية والخارجية في كل من النماذج المالية وغير المالية، المعلومات يجب أن يتم تحديدها عن طريق الإدارة بشكل ملائم كما يجب أن يتم توصيلها إلى الأفراد الذين يحاجونها في شكل وإطار زمني معين تتلاءم وأداء وظائفهم.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، 2007، مصر، ص ص 259- 268

[2] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، 2007، مصر، ص ص 269- 270

[3] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، 2007، مصر، ص ص 270- 277

المعلومات الملائمة للتقرير المالي يتم تسجيلها في النظام المحاسبي وهي تخضع لإجراءات الإدخال والتسجيل والتشغيل والتقرير عن عمليات المنشاة، إن جودة المعلومات التي يتم تحقيقها عن طريق النظام تؤثر على قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات ملائمة في الرقابة على أنشطة المنشأة وإعداد تقارير مالية موثوق فيها.

4.2.4 أنشطة (إجراءات الرقابة):[1]

إن إجراءات الرقابة تمثل السياسات التي تساعد على التأكد من تنفيذ توجيهات الإدارة، حيث أنها تساعد على التأكد من تنفيذ توجيهات الإدارة، حيث أنها تساعد على التيقن من أن التصرفات الضرورية قد تم أخذها عند التعامل مع مخاطر تحقيق أهداف المنشأة بخصوص الأعمال والتقرير المالي أو الالتزام، بصفة عامة تقع إجراءات الرقابة داخل أربع مجموعات عريضة هي فحص الأداء، وتشغيل المعلومات، وضوابط الرقابة المادية بالإضافة إلى الفصل بين الواجبات.

5.2.4 متابعة ضوابط الرقابة الداخلية: [2]

تتطلب نظم الرقابة الداخلية المتابعة والرقابة المستمرة، تمثل المتابعة العملية التي تتعامل مع التقييم المستمر جودة أداة الرقابة الداخلية، تتضمن تلك العملية تقييم تصميم ضوابط الرقابة الداخلية، وتشغيلها على أساس زمني مع الأخذ في الاعتبار التصرفات التصحيحية الضرورية، وعن طريق المتابعة يمكن للإدارة أن تحدد أن ضوابط الرقابة الداخلية تعمل كما هو مستهدف منها، وأنها قد تم تعديلها في مواجهة التغييرات في الظروف المحيطة على نحو ملائم.

الجدول التالي يلخص مكونات هيكل الرقابة الداخلية:

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، 2007، مصر، ص ص 277- 283

[2] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، 2007، مصر، ص 284

الجدول رقم 01: مكونات هيكل الرقابة الداخلية

المكونات	وصف المكون	عناصر المكون
بيئة الرقابة	التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الإتجاه العام والإدارة العليا والمديرين وملاك المنشأة والمرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها.	- النزاهة والقيم الأخلاقية؛ - الإلتزام بالكفاية؛ - المسئولون عن حوكمة المنشأة؛ - فلسفة الإدارة ونمط التشغيل؛ - الهيكل التنظيمي؛ - تخصيص السلطة والمسؤولية؛ - سياسات وممارسات الموارد البشرية.
تقييم مخاطر الإدارة	تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقا للإطار الدولي للتقرير المالي.	تأكيدات الإدارة: الوجود، الإكتمال، التقييم، الغرض والإفصاح، القياس والحدوث.
نظم المعلومات والإتصال	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتسجيل والتقرير عن عمليات المنشأة بالإضافة للاحتفاظ بالمساءلة	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات، الوجود، الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل والتلخيص.

	المحاسبية عن الأصول المرتبطة.	
إجراءات الرقابة	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي.	- الفصل الكافي للواجبات؛ - الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة (ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر)؛ - المستندات والسجلات الكافية (ضوابط الرقابة العامة على الكمبيوتر)؛ - الرقابة المادية على الأصول والسجلات؛ - الاختبارات المستقلة على الأداء.
المتابعة	التقييم المستمر والدوري للإدارة على فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ويتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوبا.	غير واجبة التطبيق.

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 260

3.4 محددات الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية توفر ضمان معقول من أن أغراض الإدارة قد تم الوصول إليها، ولكن أي نظام للرقابة الداخلية ربما لا يعمل بصورة مرضية أسباب عدة. ومن هذه الأسباب:[1]

- إمكانية الخطأ الإنساني الناتج من عدم الانتباه، غياب الذهن، الخطأ في التقدير أو إساءة فهم التعليمات؛
- احتمالات تخطي التعليمات الرقابية عن طريق الاتفاق مع جهات من خارج المؤسسة أو مع الموظفين من داخل المؤسسة؛
- إمكانية أن شخصا مسؤولا أو أن الإدارة العليا تقوم بإساءة استعمال سلطتها وتخطي إجراءات الرقابة الداخلية؛
- إمكانية أن تصبح الإجراءات الرقابية غير كافية للغرض نظرا للتغييرات في الظروف، وتوسيع نشاط الشركة.

[1] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2004, الأردن، ص 88

المبحث الثاني: الإطار النظري للمراجعة

يعتبر اعتماد عملية المراجعة داخل المؤسسات ضروريا لأنه يحقق الثقة في المعلومات المقدمة من طرف إدارة المؤسسة، ويولى للمراجعة بأنواعها اهتمام كبير من الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية وتطور مفهوم المراجعة[1]

المراجعة (التدقيق) كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية " تعني " الشخص الذي يقول بصوت عال ". وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسئولين عنها، وقد لخصت أهداف المراجعة في ذلك الوقت في التأكد من نزاهة الأشخاص المسئولين عن الأمور المالية.

عند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم (البيانات) المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ، والتغيير الأخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة المراجعة، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة. في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية. ولكن بتقدم الزمن وزيادة حجم العمليات وتطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف والقبول بالمراجعة.

الفترة من 1900 ولغاية 1933 اعترف كتاب المحاسبة والتدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية وفائدتها للمؤسسات، وكذلك زيادة الاعتراف بأهمية المراجعة الخارجية.

كما أن كتّاب المحاسبة والتدقيق في تلك الفترة اعترفوا بأهمية الرقابة الداخلية للمراجع الخارجي، وأن التفاصيل التي يقوم بها المراجع الخارجي والعينات التي يعتمدها تتوقف على جودة نظام الرقابة الداخلية،

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص ص 17- 19

ولهذا على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية أولا، أما الفترة بعد سنة 1933 فقد شهدت شبه إجماع من أن الغرض الرئيسي من المراجعة هو ليس اكتشاف الغش أو الخطأ وأن اكتشاف مثل هذه الحالات هي مسؤولية الإدارة، وأن غرض المراجعة الرئيسي هو التقرير الذي يعده المراجع المستقل فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين سلامة المركز المالي.

الجدول التالي يوضح مختلف المراحل التاريخية للمراجعة:

الجدول رقم 02: التطور التاريخي للمراجعة

الفترة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من2000 قبل الميلاد إلى 1700م	الملك،الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال وحمايتها
من1700م إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول
من 1850م إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني محاسبي أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900م إلى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية

من 1940م إلى 1970م	الحكومة المساهمين والبنوك	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	الشهادة على صدق انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970م إلى 1990م	الحكومة،هيئات أخرى ومساهمين	شخص مهني في المحاسبة، المراجعة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة
من 1990م إلى حد الساعة	الحكومة، هيئات أخرى ومساهمين	شخص مهني في المحاسبة،المراجعة و الاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 7- 8

المطلب الثاني: تعريف، أهداف وأهمية المراجعة

من خلال هذا المطلب سيتم التعرض إلى مختلف التعاريف المعطاة للمراجعة للخروج بتعريف شامل إضافة إلى أهميتها وأهدافها المختلفة.

1.2 تعريف المراجعة:

أعطيت عدة تعاريف للمراجعة، سنحاول تقديم بعضها:

التعريف الأول: " المراجعة هي عملية يتم بمقتضاها تحقق أحد الأفراد من صحة مزاعم ونتائج شخص آخر، وحتى تتم هذه المراجعة بكفاءة فإنها يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير وأسس منطقية وثابتة والتي تحدد مفهوم هذه العملية والظروف التي تمارس فيها عملية المراجعة "[1]

التعريف الثاني: " المراجعة هي عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدي إلى تحديد درجة العلاقة بين المعلومات والمقاييس المحددة لها من قبل ويجب إتمام عملية المراجعة بواسطة شخص مستقل "[2]

التعريف الثالث: " المراجعة هي فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكها القانوني "[3]

التعريف الرابع: حسب اتحاد المحاسبون الأمريكيون بأنها: " إجراءات منظمة لأجل الحصول وتقييم، وبصورة موضوعية، الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الإقتصادية والأحداث، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين "[4]

عرفتها منظمة العمل الفرنسي بأنها " طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني باستعمال مجموعة من التقنيات بهدف إصدار حكم مستقل، وتقدير مصداقية وفعالية الإجراءات المرتبة بالتنظيم "[5]

" تتمثل وظيفة المراجعة في إضفاء المصداقية على القوائم المالية، وتعتبر الإدارة هي المسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية، أما مسئولية المراجعة فتتمثل في إضفاء المصداقية عليها، فعن طريق عملية المراجعة يعزز المراجع من نفعية وقيمة القوائم المالية، كما أنه أيضا يزيد من مصداقية المعلومات الأخرى غير المراجعة والمنشورة عن طريق الإدارة "[1]

---

[1] كمل الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2006، مصر، ص ص 155- 156

[2] ثناء القباني، المراجعة، الدار الجامعة، 2007، مصر، ص 13

[3] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 20

[4] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص ص 20- 21

[5] Lionnel et Gerard, Audit et contrôle interne aspects financiers; opérationnels et stratégiques, 4eme édition, Dalloz, Paris, 1992, p 22

من خلال مختلف التعاريف المقدمة للمراجعة، يستنتج أن عملية المراجعة ترتكز بالدرجة الأولى على الحصول على البيانات والمستندات المتعلقة بالمؤسسة موضوع المراجعة وتقييمها دون تحيز، ليتم إيصال نتائج هذه العملية إلى الأطراف المعنية عن طريق التقرير الذي يقدمه الشخص المراجع.

2.2 فروض المراجعة:

تعرف الفروض على أنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى.[2]

وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة في الآتي:

1.2.2 قابلية البيانات المالية للفحص:

إذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر لوجود هذه المهنة.

يستمد هذا الفرض قوته من أن طبيعة المراجعة جعلتها تعتمد على البرهان الذي يستمد جذوره من المنطق، وأن إمكانية الفحص والإثبات لمن أهم عناصر المنطق وهي التي تعطي للأشياء معنى.[3]

وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، وتتمثل هذه المعايير في:[4]

- **الملائمة:** ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
- **القابلية للفحص:** أي أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص نفس المعلومات فإنهما لابد أن يصلا إلى نفس النتائج.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 2

[2] وليم توماس وأجرسون هنلي مترجم من طرف: أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، 2006، مصر، ص 43

[3] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية، 2002، مصر، ص 18

[4] عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، 2004، مصر، ص ص 27- 28

- **القابلية للقياس الكمي:** وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية، فالقياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية، ونجد أن النقود أكثر المقاييس الكمية شيوعا ولكنها ليست المقياس الوحيد بين المحاسبين.

2.2.2 عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المشروع:[1]

من الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراقب الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات، وذلك لغرض تقدم المشروع ورخائه. ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها.

وهذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي (ضروري)، ولكن لا يعني استحالته.

3.2.2 خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:[2]

هذا الفرض يجعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية. فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباراته، وأن يستقصي وراء كل شيء برغم عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف هذه الأخطاء.

ويثير هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسئولية المراقب في اكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض لا يساعده على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية. ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراقب اكتشافها من خلال اختباراته العادية، فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافها.

---

[1] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 20

[2] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص ص 20- 21

4.2.2 وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:[1]

يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص. ولكن هذا لا يعني إبعاد حدوث الخطأ كليا، فالأخطاء ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

5.2.2 التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال:[2]

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي. ويعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة.

6.2.2 العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: [3]

يعني هذا الفرض أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها، وأن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك. والعكس صحيح، فإذا اتضح للمراقب أن إدارة المشروع تميل إلى التلاعب في قيم الأصول او أن الرقابة الداخلية ضعيفة، فإنه يجب أن ياخذ ذلك في الإعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة. ومن ناحية أخرى فإنه بدون هذا الفرض تصبح عملية المراجعة مستحيلة إن لم تكن غير ممكنة.

---

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 29- 30

[2] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 22

[3] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص ص 22- 23

7.2.2 مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:[1]

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراقب الحسابات أن يؤديها لعميله، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها. ويثير هذا الفرض موضوع استقلال مراقب الحسابات في أداء عمله.

8.2.2 يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز:[2]

بناءا على هذا الفرض، يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراقب الحسابات عند مزاولته لمهنة. ويكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات تجاه المجتمع وتجاه عميله وتجاه زملائه، ومن المتوقع أن يزداد الاهتمام بهذا الفرض مستقبلا.

من خلال فروض المراجعة يتضح أنها مرتبطة فيما بينها، وترتبط جميعها بتحديد مسؤولية مراقب الحسابات.

3.2 أهداف المراجعة:

أهداف المراجعة تمثل همزة الوصل بين معايير المراجعة المتعارف عليها والإجراءات الواجب اتباعها لتحقيق هذه المعايير واستيفائها، ومن هنا فإن تحديد الأهداف يجب أن يتم أولا، وذلك لكي يمكن في ضوء هذا تحديد إجراءات جمع أدلة الإثبات الواجب أدائها، وبصفة عامة فإننا نجد أن هناك عادة ستة أهداف للمراجعة، يجب تحقيق بعضها أو كلها عند تدقيق أرصدة القوائم المالية:[3]

1.2.2 عرض القوائم (الإفصاح):

لتحقيق هدف عرض القوائم (الإفصاح) فإن المراجع يجب أن يكون معنيا بالتحقق من أن العناصر أو مكونات القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

---

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 31

[2] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 31

[3] وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 309- 312

2.2.2 شرعية وصحة العمليات المالية (الشمولية):

أي ضرورة التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة، والتحقق من شرعية وصحة العمليات يتضمن هدفين فرعيين.

أولهما أنه للمساعدة على التحقق من شرعية وصحة العمليات فإن هذه العمليات يجب أن تكون مؤيدة ومدعمة بنظام جيد للرقابة الداخلية، ومن هنا كانت مسئولية المراجع المتعلقة بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عملية من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر، ذلك لأن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تقرير طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية الواجب أدائها بالنسبة لكل رصيد من أرصدة الحسابات المختلفة، وبحيث يتمكن المراجع من إبداء رأيه بخصوص عدالة وصدق عرضها. أما الهدف الفرعي الآخر فإنه يتطلب من المراجع التأكد من أن هناك تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي نتج عنها هذه الأرصدة للحسابات.

3.2.2 الملكية (الحقوق والالتزامات):

يجب التحقق من ملكية العديد من الأصول، وعلى الرغم من ان الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول، إلا أن المراجع يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا، المتبع غالبا للتحقق من هذه الملكية إنما يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية.

أما فيما يتعلق بالالتزامات فإنه يجب أن يتحقق المراجع من صدق هذه الالتزامات المسجلة بالدفاتر.

4.2.2 استقلال الفترة المالية:

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المراجع التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة

المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المراجع من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط هذه الفترة الحالية موضع المراجعة، وهذا الهدف يتطلب غالبا ضرورة فحص المستندات ذات الأرقام المسلسلة خلال السنة، وتتبع أو مطابقة هذه المستندات على سجلات الفترة.

وبالطبع فإن هذا الهدف يجب أن يتحقق ويطبق لكل عناصر القوائم المالية، لكنه غالبا ما يكون أكثر أهمية بالنسبة لبعض العناصر عنه بالنسبة للبعض الآخر.

5.2.2 التقويم:

يمثل تقويم الأصول غير النقدية هدفا هاما بالنسبة للمراجع، وعادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية وذلك طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وبالطبع فإن هذا الهدف من أهداف المراجعة يجب أن يستوفي ويطبق بالنسبة لكافة الأصول غير النقدية.

6.2.2 الوجود (الحدوث):

يمثل التحقق والتأكد من الوجود هدفا من أهداف مراجعة كافة حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية، فمسئولية المراجع الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول والحقوق تتمثل في التأكد من أن الأصول والحقوق موجودة فعلا، أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم فإن مسئولية المراجع تتمثل في التحقق من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر، وبالطبع فإن إجراءات التحقق من الوجود إنما تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية تكلفة الحصول على الدليل.

وفيما يلي عرض التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية:

الجدول رقم 03: التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية

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

	المالي؛ - اكتشاف التلاعب والأخطاء.		
1940– 1960	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي	مراجعة اختبارية	اهتمام وتركيز قوي

المرجع: محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر على، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، 2002، مصر، ص 5

المطلب الثالث: أنواع المراجعين، أنواع ومعايير المراجعة

1.3 أنواع المراجعة:

توجد عدة تقسيمات للمراجعة، كل تقسيم ينظر إليه من خلال زاوية معينة، وهذا ما سيتم عرضه في هذا الجزء.

1.1.3 من حيث الالتزام:[1]

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

1.1.1.3 المراجعة الإلزامية:

وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث يلتزم المشروع بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية الختامية له. ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالف

[1] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص ص 33– 34

تحت طائلة العقوبات المقررة. ومن أمثلة المراجعة الإلزامية، مراجعة حسابات شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات المسؤولية المحدودة.

2.1.1.3 المراجعة الاختيارية (غير الإلزامية):

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، ففي المنشات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة الانفصال أو انضمام شريك جديد.

في حالة المؤسسات الفردية وجود المراجع الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب.

2.1.3 من حيث مجال أو نطاق المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث مجال أو نطاق المراجعة إلى نوعين:

1.2.1.3 المراجعة الكاملة:

عند تطبيق هذا النوع، يكون للمراجع إطار عمل غير محدد إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية.[1]

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 188

يتعين على المراجع في نهاية الأمر إبداء الرأي الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته، حيث أن مسؤوليته تغطي جميع تلك المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص.[1]

2.2.1.3 المراجعة الجزئية:[2]

يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، في هذه الحالة تنحصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة الذي حدد له فقط دون غيره، لذلك يتعين في هذه الحالة وجود عقد كتابي يبين حدود ونطاق المراجعة والهدف المراد تحقيقه، ويتعين على المراجع من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.

3.1.3 من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات:

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع لنوعين:

1.3.1.3 مراجعة شاملة (تفصيلية):[3]

وتعني المراجعة الشاملة أو التفصيلية أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود، الدفاتر، السجلات، الحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص. هذه المراجعة تصلح لمؤسسات صغيرة الحجم حيث أنه في حالة المؤسسات الكبيرة سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المراجع الخارجي على مراعاتها باستمرار.

---

[1] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص ص 34- 35

[2] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 43- 44

[3] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 36

2.3.1.3 المراجعة الإختبارية:[1]

في هذه الحالة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموعة المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها.

4.1.3 من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات:

تنقسم المراجعة من حيث توقيت عملية المراجعة والفحص وإجراء الاختبارات إلى نوعين:

1.4.1.3 المراجعة النهائية:[2]

تتميز بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية. ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة الحجم التي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

2.4.1.3 المراجعة المستمرة:[3]

في هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة. وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية محددة مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

وفي الواقع تعمل المراجعة المستمرة على معالجة العيوب والانتقادات التي وجهت للمراجعة النهائية.

---

[1] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص ص 36- 38

[2] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 46

[3] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص ص 39- 40

5.2.3 من حيث القائم بعملية المراجعة:

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين هما:

1.5.1.3 المراجعة الداخلية:[1]

هي أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية وهي مجموع من الأنظمة والأنشطة وأوجه نشاط مستقل داخل المؤسسة تنشؤه الإدارة العامة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة، وفي التأكد من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية القصوى.

باختصار مراقبة مدى كفاية وفعالية الرقابة الداخلية.[2]

2.5.1.3 المراجعة الخارجية:[3]

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلا عن إدارتها.

2.3 أنواع المراجعين:

يمكن تصنيف الأفراد الذين يقومون بعملية المراجعة إلى:[4]

---

[1] خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 1998، الأردن، ص 125

[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، الأردن، ص 47

[3] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 30

[4] إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة: النظرية العلمية والممارسة المهنية، قسم المحاسبة لجامعة المنصورة، 2004، مصر، ص ص 17- 19

1.2.3 المراجع المستقل:

قد يكون المراجع المستقل إما فردا أو عضو في شركة للمراجعة تقدم خدماتها للعملاء. والإستقلال في المراجعة يشتمل على اعتبارات فنية ومفاهيمية، حيث أنه لكي يكون المراجع مستقلا يجب عليه ألا يكون متحيزا للعميل عند أداء مهام المراجعة، كما يتعين عليه أن يكون موضوعيا بالنسبة لهؤلاء الذين يعتمدون على نتائج عملية المراجعة.

2.2.3المراجع الداخلي:

المراجع الداخلي هو أحد العاملين في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وهذا النوع من المراجعين يقوم بمراجعة الأنشطة داخل المؤسسة (والتي يطلق عليها المراجعة الداخلية). وهدف المراجع الداخلي هو مساعدة الإدارة في القيام بمسؤولياتها بفعالية.

3.2.3 المراجع الحكومي:

المراجع الحكومي هو أحد موظفي الحكومة، وهذا المراجع يقوم بوظيفة المراجعة على مستوى الأجهزة والمصالح والإدارات الحكومية، إضافة إلى توصيل النتائج بإبداء رأيه الفني من خلال إعداد تقرير حول نتائج عملية المراجع.

3.3 معايير المراجعة:

المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أدائه لمهمته، والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها.[1]

[1] وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص 44

تنقسم معايير المراجعة إلى ثلاثة مجموعات، معايير عامة، وأخرى تتعلق بالعمل الميداني وثالثة تتعلق بإعداد التقرير.

1.3.3 المعايير العامة أو الشخصية:

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين. وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصفة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي.[1]

وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من:

1.1.3.3 يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العملي والعلمي كمراجعين:[2]

لكي يتم الفحص والمراجعة بدرجة مقبولة وملائمة فالمراجع يجب أن يتوافر لديه كل من التعليم والخبرة، وينال المراجع تعليمه من خلال برامج جيدة ورسمية منظمة في المحاسبة والمراجعة، ولكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل المعيار الذي يطبقه ويستخدمه المراجع في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادق وعادل، فإنه لا يمكن أن يكون هذا الشخص مراجعا ماهرا وبارعا قبل أن يكون محاسبا بارعا وماهرا، أكثر من هذا فإنه لكون المعرفة في مجال المحاسبة والمراجعة وكأي

[1] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 49

[2] وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 46- 47

فرع من فروع المعرفة دائمة التطور والتغير، فإنه يكون من الضروري تحديث برامج التعليم المهني المستمر.

ومما لاشك فيه أن كافة إجراءات المراجعة تتطلب قدرا من الحكم الشخصي، ومن ثم فإنه بغض النظر عن قدر التعليم الرسمي الذي حصل عليه المراجع، فإنه لن يكون كافيا وحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فإن هذا التعليم الرسمي والمنهجي يجب أن يدعمه خبرة كافية، وذلك بالشكل الذي يمكن المراجع من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أداء مهمة المراجعة، ومن ثم فإن المراجعين عند كافة المستويات يجب أن ينالوا قدرا من التدريب كافيا ومناسبا للمستوى الذي يعملون عنده، وبحيث يزيد هذا التدريب كلما زاد هذا المستوى، وبالطبع فإن هذه الضرورة الملحة للتعلم والتدريب إنما تعتمد على " فرض التزامات المهنة "، فضلا عن مسؤولية المراجع تجاه المجتمع والعميل، ومن ثم فلو لم يتوفر لدى المراجع القدرة الفنية العلمية في معالجة أو التعامل مع مشكلة معينة من مشاكل المراجعة فإنه يجب عليه الحصول على الخبرة والمهارة اللازمة إذا ما كان الوقت يسمح، إحالة المهمة إلى مراجع أكثر خبرة ودراية ويرفض المهمة.

2.1.3.3 يجب ان يكون لدى الراجع اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة: [1]

أي تمسك المراجع باستقلاله، حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز، فهذا الإستقلال يمثل حجر الأساس أو الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة، ومن ثم فإنه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المراجعين فضلا عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة المراجعة، فتبرير المنفعة الإقتصادية

[1] وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 47- 48

والاجتماعية لتقرير المراجعة إنما يعتمد على كونه يتضمن رأي غير متحيز عن المعلومات المحاسبية، أي أن رأي المراجع يكون لا قيمة له اجتماعيا أو اقتصاديا إذا كان المراجع غير مستقلا عن عميله.

ولهذا فإن استقلال المراجع يكون من الأهمية بمكان كمفهوم من المفاهيم التي تعتمد عليها نظرية المراجعة، كما أنه ينتج من فرضين من الفروض هما:

- لا يوجد بالضرورة تعارض في المصالح بين المراجع والعميل؛
- تأدية المراجع للخدمات الأخرى بخلاف المراجعة يجب يأخذ دورا ثانويا في الأهمية بالنسبة لمسئولية المراجعة.

المراجع يجب أن يكون ذلك الشخص الذي يمارس مسؤوليته باستقلالية خلال الخطوات الآتية: كتابة برنامج المراجعة، جمع أدلة إثبات المراجعة وكتابة تقرير المراجعة.

3.1.3.3 العناية المهنية المناسبة والالتزام بالقواعد:[1]

تبرز أهمية هذا المعيار في حالة المهام التي تحتاج إلى مهارة خاصة من ممارسيها ويعتمد على خدماتها العديد من الأطراف، وذلك كما هو الحال في مهنة المحاسبة والمراجعة.

ويقصد بهذا المعيار، التزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع، هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة بالنسبة لإعداد التقرير وإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص.

[1] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص ص 70- 72

حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين أن توافرها في المراجع الحذر، والتي من بينها:

- أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة والتي قد تلحق الضرر بالآخرين، ومن أمثلة ذلك التقييم الموضوعي لأنظمة الرقابة الداخلية للعميل؛
- أن يأخذ في الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية تحدث، وذلك سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص. فإذا حدث وأن واجهته بعض العناصر غير العادية، فمن المرغوب أن يفترض ضرورة أن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحص تلك العناصر؛
- أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل والذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام أو في مجال بعض أنواع العمليات أو بالنسبة لبعض مفردات الأصول داخل المنشأة؛
- العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه؛
- أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية، بجانب العمل على تطوير المعرفة التي لديه وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب. ولذلك يمكن القول بأن المراجع الحكيم لن يستطيع المحافظة على خبرته وكفاءته في مهنة تتصف بالديناميكية والنمو المستمر إلا من خلال الجهود المستمرة والدراسة الجادة في مجال المراجعة وأنواع المعرفة الأخرى ذات الاتصال؛
- الاعتراف بأهمية وضرورة مراجعة عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال اقتناع من المراجع بأهميته.

2.3.3 معايير العمل الميداني:

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة.[1]

وتشتمل هذه المعايير على ثلاثة مجموعات، كما يلي:

1.2.3.3 يجب أن يكون العمل مخططا بدقة، وأن يكون هنالك إشراف ملائم من المراجع على مساعديه:[2]

يتعين على المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، وكذلك تخصيص العمالة المتوفرة (المساعدين) بالمكتب على الأعمال المختلفة، مع ضرورة تحقيق الإشراف المناسب على هؤلاء المساعدين، وهذا ما يطلق عليه " برنامج المراجعة .

فبرنامج المراجعة خطة مكتوبة لتنفيذ إجراءات المراجعة، ويتضمن عادة الدفاتر والسجلات الواجب فحصها والوقت المحدد لذلك، مع مراعاة أن يتصف هذا البرنامج بالمرونة، وبحيث يكون واضحا أن الهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال برنامج المراجعة وتنفيذه.

ولقد ذكر أن تخطيط برنامج للمراجعة من الخطوات الهامة في عملية المراجعة، ولقد ازدادت هذه الأهمية في الوقت الحاضر للأسباب التالية:

- الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية؛
- التوسع في استخدام طرق المعاينة؛

---

[1] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 75

[2] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 80- 84

- التغيير في مفاهيم المراجعة، مثل استخدام أساليب المراجعة المستمرة؛
- التطور في نظام تشغيل البيانات.

ويمكن حصر أهداف برنامج المراجعة فيما يلي:

- يستخدم كخطة تفصيلية لعملية المراجعة،
- يستخدم هذا البرنامج للدلالة على العمل المنجز؛
- يعتبر برنامج المراجعة بمثابة أداة للتخطيط المسبق والرقابة؛
- أداة لتحديد مسؤولية الأداء المهني.

2.2.3.3 يجب القيام بدارسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المؤسسة:

حتى يمكن اتخاذ النتائج التي يتم التوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه، نحو تحديد حجم الاختبارات اللازمة التي بدورها تحدد الإجراءات اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة.[1]

وبالطبع إن الغرض الذي يفسر هذا إنما يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد إنما ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية لعملاء المراجعة الكبار تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي مراجعة كافة هذه العمليات المالية مائة في المائة.[2]

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 79

[2] وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص 50

3.2.3.3 الحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لعملية الفحص والملاحظة والاستقصاء:

هذا المعيار يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية[1]، وذلك لتكون هذه القرائن أساسا سليما يرتكز عليه المراجع عند التعبير عن رأيه في القوائم المالية موضع فحصه[2]، فكافة القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، كما أن المراجع يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد أرصدة القوائم المالية.

هذا ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق، فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والمراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى أو سبب، ومن ثم فإن فرض أن المراجع يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها " كفاية أدلة الإثبات " التي تأخذ عدة أشكال كالملاحظة المادية، العمليات الحسابية، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، المستندات وإقرارات رجال الإدارة، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة.[3]

3.3.3 معايير إعداد التقرير

تقرير المراجعة يمثل المنتج المادي الأساسي للمراجعة، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين.[4]

هنالك أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة، وهي:

---

[1] وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص 51

[2] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 79- 80

[3] وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 51- 52

[4] وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص 52

1.3.3.3 يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها:[1]

نجد أن مراقب الحسابات بصفته ناقدا للقوائم المالية الختامية من حيث الحكم على ما إذا كانت المبادئ المستخدمة في إعدادها تلقى قبولا عاما يجب أن يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك المبادئ البديلة التي قد تكون أكثر من واحدة والتي يمكن تطبيقها في أي مجال من مجالات الفحص.

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر المعيار الأول لإعداد تقرير مراقب الحسابات إلى ثلاث مجموعات:

- **مبادئ عامة وأهمها:** مبدأ الوحدة المحاسبية، مبدأ الاستمرار، مبدأ الفترة المحاسبية، مبدأ وحدة القياس.
- **مبادئ قوائم الربح وأهمها:** مبدأ تحقيق الإيراد، مبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات، مبدأ فصل الأرباح والخسائر غير العادية (غير المتكررة) عن تلك التي تمثل النشاط العادي للمشروع،
- **مبادئ قائمة المركز المالي (الميزانية) وهي:** يجب أن تظهر الميزانية طبيعة وقيم الأصول، طبيعة وقيم الالتزامات، طبيعة وقيم رأس المال، يجب أن يتم تبويب الأصول تبويبا سلميا حسب خصائصها، يجب أن ترتبط مخصصات تقويم الأصول المتداولة بقيم هذه الأصول.

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 87- 90

2.3.3.3 يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة:[1]

المعيار الثاني من معايير إعداد التقرير يتطلب ضرورة تبيان تقرير المراجع ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق، بهدف:

- التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية؛
- لو حدثت وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات فغن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير المراجعة.

3.3.3.3 تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك:[2]

يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط، إلا فيجب أن يشتمل تقرير مراقب الحسابات على التوضيحات الملائمة. وبالتالي فإن مراقب الحسابات لا يعطي إيضاحات إضافية إلا إذا عجزت القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الكافي الملائم.

ونظرا لتعدد الفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية، فيجب أن تعد القوائم المالية بحيث لا تضلل أي فئة من هذه الفئات. ورغم أن المحاسبين يحاولون بذل أقصى مجهود لعملية الإفصاح عن طريق ذكر التفصيلات التي تهم مستخدمي القوائم المالية وذلك عن طريق تحسين عرض وتبويب بنود القوائم المالية

[1] وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص 55

[2] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص97- 101

واستخدام مصطلحات بسيطة ومناسبة مع التعبيرات الوصفية، وكذا استخدام العديد من الملاحظات والجداول المرفقة التي تحتوي بيانات إضافية.

4.3.3.3 التعبير عن الرأي:[1]

يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع المراجع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك. وفي كل الأحوال التي يرتبط بها اسم المراجع بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

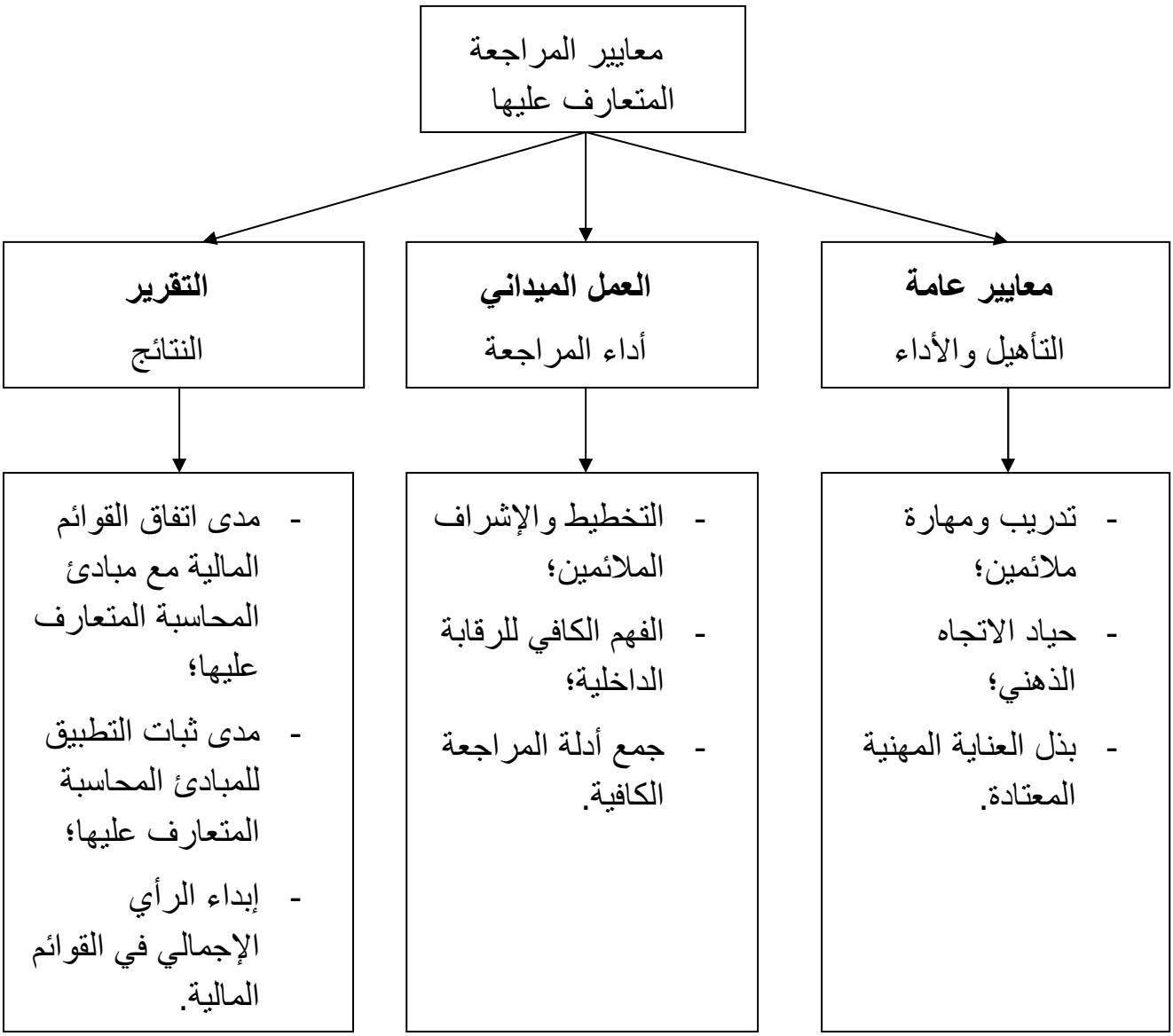
هذا المعيار يعد أكثر تعقيدا كما أنه أصعبها منالا، فهو يتضمن ثلاثة عبارات هامة، وهي:

- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية، كوحدة واحدة وأن المراجع قد يمتنع كلية عن إبداء هذا الرأي؛
- في حالة الامتناع عن إبداء الرأي يجب أن يوضح المراجع أسباب امتناعه؛
- في كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المراجع بالقوائم المالية فإن تقرير المراجعة يجب أن يتضمن خصائص فحص المراجع، ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

والشكل التالي يلخص معايير المراجعة:

[1] وليم توماس وأجرسون هنلي، مرجع سبق ذكره، ص 56- 57

الشكل رقم 03: ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: ألفين أرينز و جيمس لوبك ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة: مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، 2002،السعودية، ص 42

المطلب الرابع: العلاقة التي تربط الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية مع المراجعة الخارجية

أدى التطور في أهداف وظيفة المراجعة الخارجية من محاولة اكتشاف الأخطاء وأوجه التلاعب والانحرافات إلى قياس درجة تمثيل القوائم المالية لنتائج أداء الوحدة الإقتصادية ومركزها المالي،

إلى حدوث تغيير في مدى الفحص الذي يقوم به المراجع الخارجي من فحص شامل وتفصيلي إلى فحص اختباري، الأمر الذي أدى بالضرورة إلى زيادة درجة الاهتمام بجودة نظام الرقابة الداخلية.

ما يهم الراجع الخارجي هو دراسة وتحديد مدى ملاءمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة.[1]

أما فيما يخص العلاقة التي تربط المراجعة الخارجية بالمراجعة الداخلية، هو أن عملية التدقيق يمكن أن تتم بإحداهما.[2]

يمكن تحليل العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية من خلال ما يلي:

جدول رقم 04: أوجه الإختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

البيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
الهدف	التأكد من قوة أنظمة الرقابة الداخلية وفعالية تلك الأنظمة وما ينتج عنها من بيانات محاسبية.	إبداء الرأي الفني المحايد نحو قدرة تمثيل القوائم المالية المنشورة لنتائج أداء الوحدة الإقتصادية ومركزها المالي.
الأسلوب المستخدم	الفحص الحسابي للدفاتر، السجلات، المستندات، الكشوف التحليلية والقوائم المالية بصورة شاملة.	بالإضافة إلى ما يقوم به المراجع الداخلي، يقوم بطلب إيضاحات للعمل على جمع أدلة إثبات تمكنه من الحكم على صحة العمليات والأرصدة لدى

[1] فتحي رزق سوافري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 36- 37

[2] فتحي رزق سوافري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 47

		الوحدة الإقتصادية.
الإستقلال	يخضع لتعليمات وأوامر الإدارة (تبعية المراجعة الداخلية مباشرة للإدارة العليا).	شخص محايد، مستقل تماما عن نفوذ الإدارة.
نطاق العمل	يتحدد بناءا على احتياجات الإدارة.	يتحدد وفق القانون.
المساءلة	من شأن الإدارة.	من اختصاص الجمعية العمومية التي تعينه وكيلا.
المستفيد	الإدارة.	المساهمين وغيرهم من الأطراف الخارجية.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على فتحي رزق السوافري، مرجع سبق ذكره، ص ص 47- 48

على الرغم بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، فإن التكامل بينهما موجود بدرجة كبيرة، فلا يعتبر المراجع الداخلي منافسا للمراجع الخارجي، والمؤسسات بحاجة لكلاهما:[1]

- فعدم الاستقلالية الكاملة للمراجع الداخلي، تجعل من المراجع الخارجي ضرورة لما يتمتع به من استقلالية كاملة في معظم المواقف؛
- اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها وتحسينها ودعمها وتقييم أدواتها، فإن المراجع الخارجي يحتاج إليها لتحديد نطاق فحصه ومراجعته؛

[1] فتحي رزق سوافري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 49- 50

- وجود المراجع الداخلي كأحد العاملين بالمؤسسة على مدار السنة يعطيه الفرصة للقيام بإجراء الفحوص التحليلية التفصيلية، بينما المراجع الخارجي عادة ما يقوم بالمراجعة الإختبارية وليست الشاملة والتي يمكنه من خلالها الاعتماد على نتائج الفحص الذي يقوم به المراجع الداخلي على مدار العام.

الخلاصة:

انطلاقا مما تم التطرق إليه في هذا الفصل تم استنتاج أن لنظام الرقابة الداخلية إجراءات يتم إتباعها أي لا يتم بطريقة عشوائية، إضافة إلى ذلك فإن نظام الرقابة الداخلية الفعال يختلف عن باقي الأنظمة في المقومات ولعل من أهم هذه المقومات النظام المتكامل للتقارير الذي يكون نتيجة لعملية المراجعة التي تقوم باكتشاف مواقع الضعف والأخطاء والعمل على تصحيحها.

ظهور عملية المراجعة كان مرتبطا بالدرجة الأولى بانفصال الملكية عن الإدارة، مما استوجب مراقبة شفافة ومصداقية الأعمال التي يقوم بها الإداريين بهدف الحفاظ على حقوق وممتلكات المساهمين والدفاع عنها.

ومن بين أنواع المراجعة نجد المراجعة الخارجية التي يكون منفذها مستقلا ولا علاقة له بإدارة المؤسسة، للوصول لنتائج أكثر دقة نتيجة لعدم تأثير الإدارة على الشخص المراجع.

إضافة إلى الإفصاح عن رأيه الفني في مدى تعبير الحسابات المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، بالإضافة للتركيز على نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر الأساس للقيام بعملية المراجعة.

وسيتم من خلال الفصل الثاني التعرض بالتفصيل إلى عملية المراجعة الخارجية.

الفصل الثاني:

المراجعة الخارجية

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية

تمهيد:

يجب أن لا يتبادر إلى الأذهان أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يغني عن الاستعانة بمدقق خارجي باعتبار الاختلاف الموجود بين النوعين، وأهمهما انعدام الحياد في التدقيق الداخلي لأن المدقق تابع للإدارة ويخدم أهدافها، بينما يتوفر مبدأ الاستقلال في التدقيق الخارجي، حيث المدقق هنا يعمل كوكيل بأجر معين من أطراف خارجية (أصحاب مشاريع، عمال، إدارة حكومية، بنك ...إلخ).

لذا يتم التركيز في هذا الفصل على المراجعة الخارجية بتناول:

- الإطار العام للمراجعة الخارجية في المبحث لأول؛
- مراحل المراجعة الخارجية في المبحث الثاني؛
- عموميات حول مهنة محافظ الحسابات في المبحث الثالث.

المبحث الأول: الإطار العام للمراجعة الخارجية

نتيجة لفضائح المؤسسات وما تبعها من حالات إفلاس وانهيار فقدت الكثير من المؤسسات ثقة غالبية المجتمع، واقترن الشك بمستوى كفاءة ونزاهة وأداء مجالس إدارتها وزاد التساؤل عن فعالية نظام الرقابة الداخلية[1]، مما استوجب اللجوء إلى المراجعة الخارجية التي تعمل على إيضاح الحقائق عن طريق مراجع مستقل عن المؤسسة.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية، افتراضاتها، أهدافها وخصائصها

1.1 تعريف المراجعة الخارجية:

سيتم تقديم بعض التعاريف حول المراجعة الخارجية

التعريف الأول: " المراجعة الخارجية يقوم بها المحاسب القانوني ولا يقوم بها موظفو الشركة إطلاقا، ويقوم بها المراجع الخارجي المستقل بتقديم خدماته للمشروع على أساس تعاقدي بينهما "[2]

التعريف الثاني: " المراجعة الخارجية تعتبر الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة "[3]

التعريف الثالث: " نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة "[4]

التعريف الرابع: " عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل، بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام "[1]

---

[1] عبيد سعد المطيري، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، 2004، المملكة العربية السعودية، ص 100

[2] ثناء القباني، مرجع سبق ذكره، ص 17

[3] كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 187

[4] كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 187

التعريف الخامس: " نوع من أنواع المراجعة غرضها الرئيسي الوصول إلى تقرير حول عدالة تمثيل الميزانية العامة لوضع المؤسسة المالي، وعدالة تمثيل الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن فترة مالية معينة، ولهذا يقوم بها شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع، يطلق على هذا النوع أحيانا بالمراجعة المستقلة "[2]

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن المراجعة الخارجية تتمثل في فحص محايد لدفاتر ووثائق المؤسسة بواسطة شخص خارجي مستقل عن المؤسسة بموجب عقد بهدف إبداء رأي محايد عن مدى صدق وشفافية القوائم المالية خلال فترة زمنية معينة.

2.1 افتراضات المراجعة الخارجية:[3]

في مجال المراجعة الخارجية يجب أن تتوفر مجموعة من الافتراضات لكي تكون مقبولة وممكنة، وتشمل ما يلي:

– يفترض إمكانية التحقق بصورة أو بأخرى من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وإلا لن يكون هناك معنى لوجود المراجعة؛

– يفترض التزام المراجع الخارجي، عند انجازه لعملية المراجعة بمعايير المراجعة، المتعارف عليها والتي تحددها المهنة. ويفترض أيضا التزامه بما تفرضه التشريعات والقواعد المهنية المعمول بها، وهو ما يوفر الثقة في عمل المراجع بصفة خاصة وفي المراجعة بصفة عامة؛

– يفترض التزام المراجع الخارجي، عند إبداء الرأي في مدى صدق وسلامة القوائم المالية، بما ينطوي عليه الإطار النظري للمحاسبة المالية من مبادئ ومفاهيم وخصائص للمعلومات باعتبارها المعايير الملائمة للحكم على جودة إعداد القوائم المالية؛

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، 2000، مصر، ص 7

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، 2007، الأردن، ص 30

[3] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 26

– يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المراجع من ناحية وإدارة المؤسسة من ناحية أخرى وهو ما يعني ضمنيا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على انجاز عملية المراجعة بسرعة وبسهولة؛

– يفترض معرفة كل من الإدارة والمراجع الخارجي لحدود العلاقة بينهما، وهو ما يضمن عدم تدخل أي منهما في عمل الآخر ويضمن أيضا عدم خضوع المراجع الخارجي لأي ضغط من قبل الإدارة يفقده استقلاله.

3.1 أهداف المراجعة الخارجية:

– التحقق الموضوعي، الحيادي، المستقل، من الكفاءة الإقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة ومدى تحقيقها للأهداف المرجوة؛

– تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة؛[1]

– تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة ومن جهة أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة.[2]

4.1 خصائص المراجعة الخارجية:[3]

يمكن تحديد الخصائص التالية للمراجعة الخارجية:

1.4.1 المراجعة الخارجية عملية هادفة:

نظرا لأن القوائم المالية التي تقدمها إدارة الوحدة الإقتصادية سوف تستخدم من قبل أطراف خارجية في تقييم أدائها. فإن تعارض المصالح في هذه الحالة قد يدفع الإدارة إلى تقديم معلومات مضللة وغير

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 187

[2] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، 2007، مصر، ص 39

[3] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 7– 10

سليمة من خلال قوائمها المالية. وذلك حتى تظهر الشركة في صورة ناجحة وقوية من حيث النمو والربحية والإنتاجية.

ونظرا لذلك، فإن استخدام هذه القوائم من أطراف عدة وبصفة خاصة المساهمون يحتاجون للمراجع الخارجي بوصفه خبيرا متخصصا ومؤهلا مهنيا ومحايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم في التعبير عن المركز المالي ونتيجة نشاط الوحدة الإقتصادية. وهو الأمر الذي أصبح حقا مكفولا لهؤلاء المستخدمون بحكم القانون.

والمراجع الخارجي عند إبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية يعتمد على التحقق من مدى التزام الإدارة بصفة عامة ومعدي التقارير بصفة خاصة بالمعايير التي تحكم سلوكهم. وعلى الرغم من أن المعايير باعتبارها مرشدا للسلوك يمكن أن تأخذ أشكالا متعددة مثل القوانين والقواعد والموازنات وغيرها، فإنه في وحدات الأعمال يعتبر ما استقر عليه الفكر والتطبيق المحاسبي من مبادئ وقواعد هي المعايير التي يجب أن يتحقق المراجع من التزام معدي التقارير بها. وهو ما يعني أن المراجع عند إبداء رأيه في القوائم المالية يسترشد بذات المعايير التي يستخدمها المحاسبون عند إعداد القوائم المالية الخاصة بوحداتهم.

2.4.1 المراجعة الخارجية عملية منظمة:

يتم ممارسة المراجعة وفق إطار متكامل ومنظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة، بحيث أن المراجع الخارجي يمر بمجموعة من المراحل عند قيامه بمهمته وهذا ما سيتم التطرق إليه بالتفصيل في المبحث الثاني.

3.4.1 المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل:

من المعروف أن كل مهنة تتطلب من أعضائها أن يكونوا مؤهلين علميا ومدربين مهنيا. إلا أنه في المراجعة، بجانب ضرورة توافر اشتراطات التأهيل العلمي والمهني في المراجع الخارجي، فإنه يكون

مطلوبا منه عند قيامه بكل الأمور المرتبطة بالفحص وإبداء الرأي أن يكون مستقلا عن العميل، حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه، وأن يعمل في كافة مراحل عملية المراجعة دون الخضوع لضغوط الغير. والمراجع الخارجي في ظل هذا الوضع، وعلى خلاف أصحاب المهن الأخرى لا يتبنى وجهة نظر العميل، ولكنه يعمل وكيلا عن الملاك.

وتعتبر الحاجة إلى استقلال المراجع الخارجي وليدة مسئوليته تجاه مستخدمي القوائم المالية التي يقدمها العميل، والتي تتمثل في إبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق وسلامة هذه القوائم. فمستخدمي القوائم لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق وسلامة هذه القوائم، ولذلك فإنهم يعتمدون على ما يقوم به المراجع الخارجي المستقل من عمل. وبالتالي فإذا لم يكن مراجع الحسابات مستقلا، فإن صدق وسلامة القوائم سيكون مثار تساؤل. وهو ما يجعل هذه القوائم محل شك من وجهة نظر مستخدميها، وبحيث لا يمكنهم الاعتماد على رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية.

4.4.1 المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل:

مراجع الحسابات يمثل المراسل، بينما يمثل التقرير الذي يعده في نهاية عملية المراجعة قناة الاتصال، أما الرسالة فتتمثل في الرأي المهني الذي يبديه مراجع الحسابات في تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية، ويمكن أن يستفيد بها مستقبلي التقرير من المستخدمين الخارجيين.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية[1]

يفرق بين ثلاثة أنواع للمراجعة الخارجية، وهي المراجعة القانونية، المراجعة التعاقدية والخبرة القضائية.

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005، الجزائر، ص 27

1.2 المراجعة القانونية:

وهي المراجعة التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

2.2 المراجعة التعاقدية (الاختيارية):

التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

3.2 الخبرة القضائية:

التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

لهذه الأنواع فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي:

الجدول رقم 05: جدول ملخص للمقارنة بين أنواع المراجعة

المميزات	المراجعة القانونية	المراجعة التعاقدية	خبرة قضائية
1- طبيعة المهمة	مؤسساتية ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2- التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
3- الهدف	المصادقة على شرعية وصحة	المصادقة على شرعية وصحة	إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية

	الحسابات، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	الحسابات	والمحاسبية
4- التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محدودة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
5- الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة
6- مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا	ينبغي احترامه
7- إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
8- شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية العامة للخبراء	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
9- إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير شرعية	نعم	لا	غير موجود

10- الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو النتائج أو نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
11- المسؤولية	مدنية ، جنائية وتأديبية	مدنية، جنائية وتأديبية	مدنية ، جنائية وتأديبية
12- التسريح	مهمة تأسيسية بطلب من المؤسسة	محددة في عقد العمل	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
13- الأتعاب	قانون رسمي	محدد في العقد	اقتراح من الخبير أو يحدد من طرف القاضي
14- طريقة العمل المتبعة	- تقييم الإجراءات؛ - تقييم نظام الرقابة الداخلية؛ - مراقبة الحسابات؛ - مراقبة قانونية.	- تقييم الإجراءات؛ - تقييم لرقابة الداخلية؛ - مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية.

المصدر : محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره، صفحة 28

المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية

إن احترام معايير المراجعة، سواءا كانت إلزامية قانونيا أم لا، ضرورية في الغالب، وذلك تفاديا لكل تقصير.

معايير المراجعة الخارجية مقسمة إلى ثلاث مجموعات، هي كالآتي:[1]

1.3 المعايير العامة للمراجعة الخارجية:

- أن يقوم بالفحص شخص أو أشخاص مؤهلون تأهيلا مهنيا كافيا ومدربين تدريبا كافيا بمهنة المراجعة؛
- يجب أن يشمل استقلال المراجع على الموقف الحيادي ذهنيا أو شخصيا؛
- يجب أداء العناية المهنية المعقولة لإتمام الفحص الحيادي ذهنيا وشخصيا.

2.3 معايير إتمام العمل:

- أن يتم إعداد التخطيط الملائم لإتمام العمل، وأن يوزع توزيعا مناسبا على المساعدين المؤهلين إن وجدوا؛
- يجب إتمام دراسة مناسبة للرقابة الداخلية الحالية وتقييمها كأساس لمدى الاعتماد عليها، وتحديد مدى التوسع في اختبارات المراجعة وإجراءاتها لإتمام الفحص؛
- أن يتم الحصول على الدليل الموضوعي الكافي من خلال الفحص والملاحظة، السؤال والمطابقة للوصول إلى أساس معقول للرأي المتعلق بالقوائم المالية تحت الفحص.

3.3 معايير التقرير:

- ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما؛

[1] ثناء القباني، مرجع سبق ذكره، ص ص 21- 22

- أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة هذا العام هي نفسها التي تم تطبيقها في السنوات السابقة؛
- أن يذكر التقرير أن الإفصاح مناسب في القوائم المالية وبدرجة مناسبة ومعقولة؛
- أن يحوي التقرير إما التعبير عن رأي المراجع عن القوائم المالية أو التصريح بأنه لا يمكن التعبير عن الرأي في القوائم المالية وفي هذه الحالة يجب أن يوضح المراجع أسباب ذلك. وفي جميع الحالات يجب أن يحوي التقرير طبيعة الفحص الذي قام به المراجع ودرجة مسئوليته عن ذلك.

يوضح الشكل التالي ملخص لمعايير المراجعة المقبولة عموما:

الشكل رقم 04: معايير المراجعة المقبولة عموما

المرجع: ثناء القباني، المراجعة، الدار الجامعية، 2007، مصر، ص 23

المبحث الثاني: مراحل المراجعة الخارجية

للمراجع ثلاث مهام عليه القيام بها وهي مراقبة شرعية عن مدى صدق الحسابات، التأكد من احترام القوانين والقواعد التنظيمية من طرف المؤسسة موضوع المراقبة، والتصريح برأيه وملاحظاته للمسؤولين والمساهمين وحتى السلطات المعنية أحيانا. وللقيام بذلك يجب أن يقوم بتتبع المراحل التي سوف يتم التعرض إليها في هذا المبحث.

المطلب الأول: العملية الأولية من عملية المراجعة

لا يستطيع المراجع الخارجي فحص حسابات المؤسسة مباشرة، لذا يتعين عليه القيام في هذه المرحة ما يلي:[1]

- التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات القانونية، المادية والبشرية للقيام بمهمته؛
- **الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:** على المراجع قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات، الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة موضوع الدراسة تتعق ب:
  - ✓ طبيعة النشاط؛
  - ✓ هيكل المؤسسة؛
  - ✓ التنظيم العام لها؛
  - ✓ سياستها؛
  - ✓ تنظيمها الإداري والمحاسبي؛

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 54- 55

- ✓ الممارسات المحاسبية؛
- ✓ المدة الزمنية وفترات إنتاج المعلومات المالية والتسييرية؛
- ✓ وجود نظم الرقابة الداخلية الأساسية؛
- ✓ تدخل محترفين من خارج المؤسسة.

الحصول على المعرفة العامة حول المؤسسة يمر بدوره بثلاث خطوات أساسية وهي:[1]

1.1 الأشغال الأولية:

هي خطوة يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول المهنة والمؤسسة أحيانا. مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

2.1 الاتصالات الأولية مع المؤسسة المراجعة:

يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشتغل أثاء أداءه المهمة أكثر من غيرهم، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطها ووحداتها. وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارات الوحدات التابعة للمؤسسة هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.

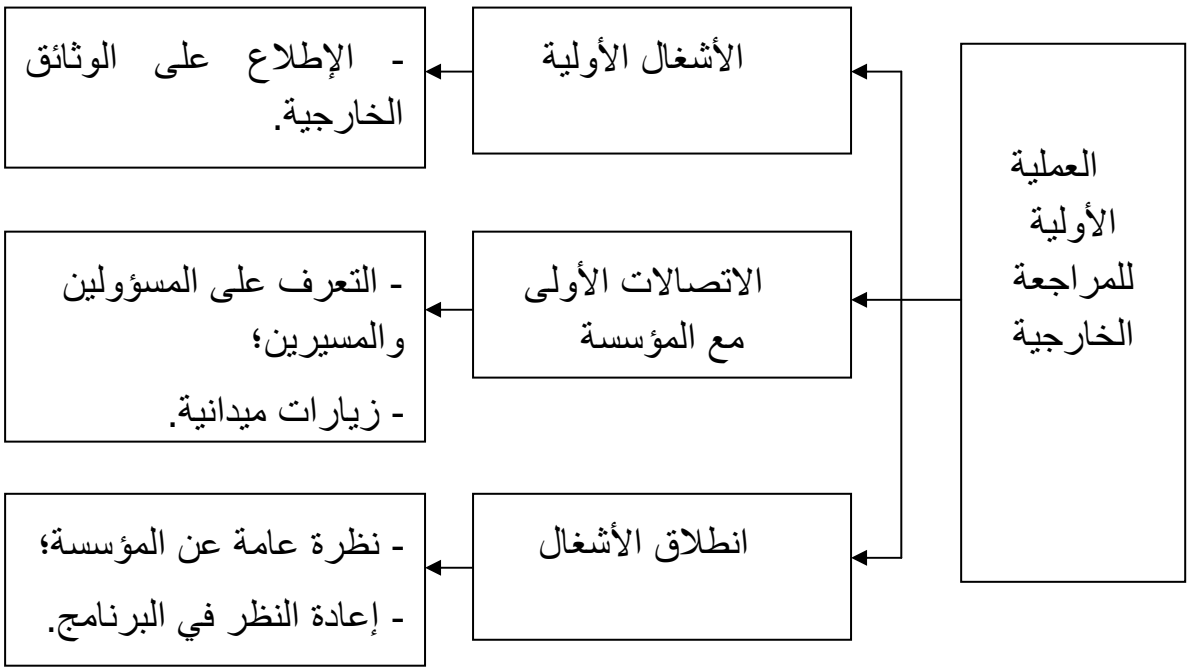
[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 68- 69

3.1 انطلاق الأشغال:

يحصل المراجع على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيا، في ملف هو الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه، كما يمكنه في هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

يمكن تلخيص هذه المرحلة في الشكل التالي:

الشكل رقم 05: العملية الأولية للمراجعة الخارجية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 68- 69

المطلب الثاني: تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البدء في المراجعة الميدانية، فهو يعطي المراجع الأساس الذي يبني عليه اختباراته واستنتاجاته.[1]

ينبغي التأكيد على ضرورة تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك حتى يتسنى للمراقب فحص الحسابات، وتكمن هذه الضرورة في الأسباب التالية:

- ليس باستطاعة المراجع التأكد من أن كل التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعة كل التسجيلات، ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية ومعرفة أنها خالية من الأخطاء؛
- لا يمكن للمراجع عمليا تدقيق كل الحسابات ولكن جزء منها فقط، وللحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر وتسجل بنفس الطريقة؛
- يقوم المراجع بمراجعة مستندية أي دراسة المستندات المبررة للعملية وعليه لكي يثق في هذه الأخيرة خصوصا إذا كانت تحضر داخل المؤسسة أن يعرف كيفية إعدادها، تدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها والمحافظة عليها في الأرشيف.

فحص وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأية مؤسسة، يتضمن الخطوات التالية:

1.2 جمع الإجراءات:

يتعرف المراجع على نظام الرقابة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه لملخصات لها.

[1] محمد الفيومي محمد وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2008، مصر، ص 15

إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي حسب نفس النظرية يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا.

2.2 اختبارات الفهم:

يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات.

3.2 التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير). تستعمل هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة ، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا، وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه.

4.2 اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا.

يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.

5.2 التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

باعتماده على اختبارات الاستمرارية يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء تسييره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل غليها (نقاط القوة ونقاط الضعف) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات. تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.[1]

وفي ضوء تقرير النظام يقرر المراجع ما يلي:[2]

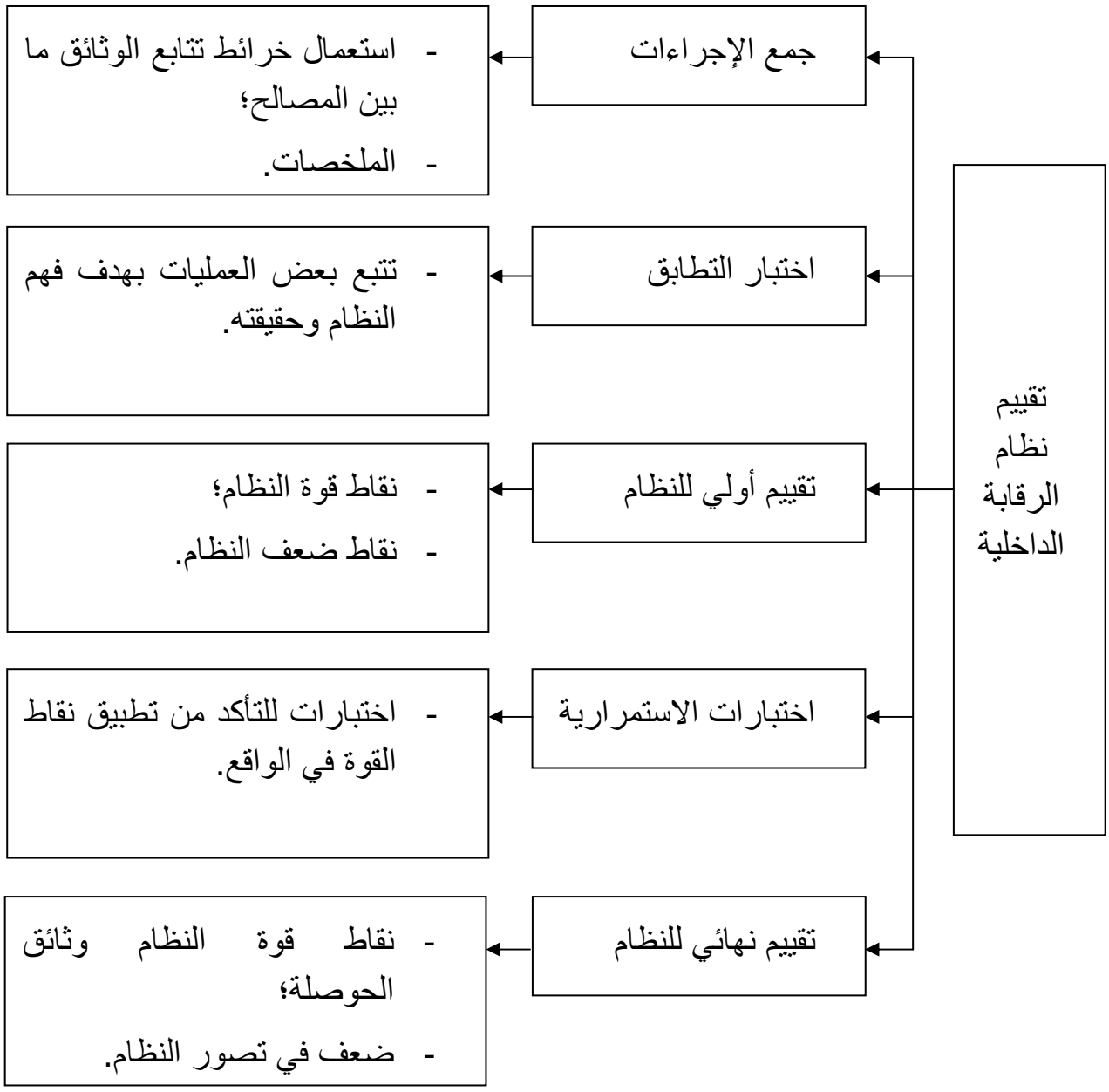
- مدى الاعتماد على النظام ككل أو أجزاء منه، ومدى ملائمته في تحقيق الدقة المحاسبية للبيانات وما يترتب عليها من معلومات؛
- تحديد نطاق عمل المراجع وما يترتب على ذلك من تحديد أدلة المراجعة المطلوبة ومدى امتداد الفحص لعمليات المشروع؛
- تقديم التوصيات والاقتراحات لتعديل النظام بما يتوافق مع كفاءة النظام وإمكانية الاعتماد عليه.

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 67- 75

[2] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة الخارجية، الدار الجامعة الجديدة للنشر، 2000، مصر، ص 47

يمكن تلخيص هذه المرحلة في الشكل التالي:

الشكل رقم 06: تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 67- 75

المطلب الثالث: فحص الحسابات والقوائم المالية[1]

بعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يعاد النظر في برنامج التدخل بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف. وتجدر الإشارة إلى أن:

- في حالة جودة الرقابة الداخلية يكون هذا دليلا مبدئيا على صحة الحسابات لكنه غير كاف ولابد من تدقيق مباشر للحسابات والقوائم المالية، وإلا فكيف يمكن المصادقة عليها دون فحصها فحصا فعليا؟

يكتفي المراقب في هذه الحالة ببرنامج عمل أدنى لكي يتأكد من عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش؛

- في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية على المراجع توسيع برنامج تدخله وذلك لما لنقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات.

تنجز مرحلة فحص الحسابات في ثلاث خطوات، كما يلي:

1.3 تحديد آثار تقييم الرقابة الداخلية:

لقد سبق القول أن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، اي يؤدي إل توسيع أو تضييق برامج التدخل النموذجية المسطرة، فالنظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام المليء بالعيوب قد يؤدي به إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 76- 82

2.3 اختبارات السريانية والتطابق:

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمتدخل التحقق أولا من تجانس وتطابق (أو عدمه) المعلومات المحاسبية والمعلومات حول العمليات في الميدان. إن الرغبة هنا هي اكتشاف فيما إذا كان هناك انحراف.

تتم اختبارات التطابق والتجانس عن طريق الإطلاع على:

- **المعلومات المحاسبية:** الإطلاع على موازين المراجعة، فحص سريع للقيود الكبيرة وتدقيق للعمليات الممركزة؛
- **المعلومات خارج المحاسبة:** الموازنات، الإحصائيات التجارية، لوحة القيادة، العقود، محاضر الاجتماعات ...إلخ؛
- **القيام بمقارنات عن طريق عمليات حسابية:** تطور الهامش الإجمالي، نفقات المستخدمين، اهلاكات الاستثمارات، النفقات المالية ...إلخ.

أما اختبارات السريانية للتسجيلات والأرصدة فتتم بالاعتماد على مصادر مختلفة منها:

- **الرجوع إلى وثائق داخلية:** الفواتير، سندات الاستلام والتسليم؛
- **إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة:** قصد تأكيد (أو نفي) العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والتي تمت معهم، مثل الزبائن، الموردين والبنوك. كما يقوم المراجع بإرسال طلبات مصادقة لأطراف أخرى المعلومات حول المؤسسة التي يراجعها مثل المحامين فيما يخص النزاعات المحتمل أن تكون مع الغير، المستخدمين ومصالح الرهن العقاري فيما يخص العقارات؛

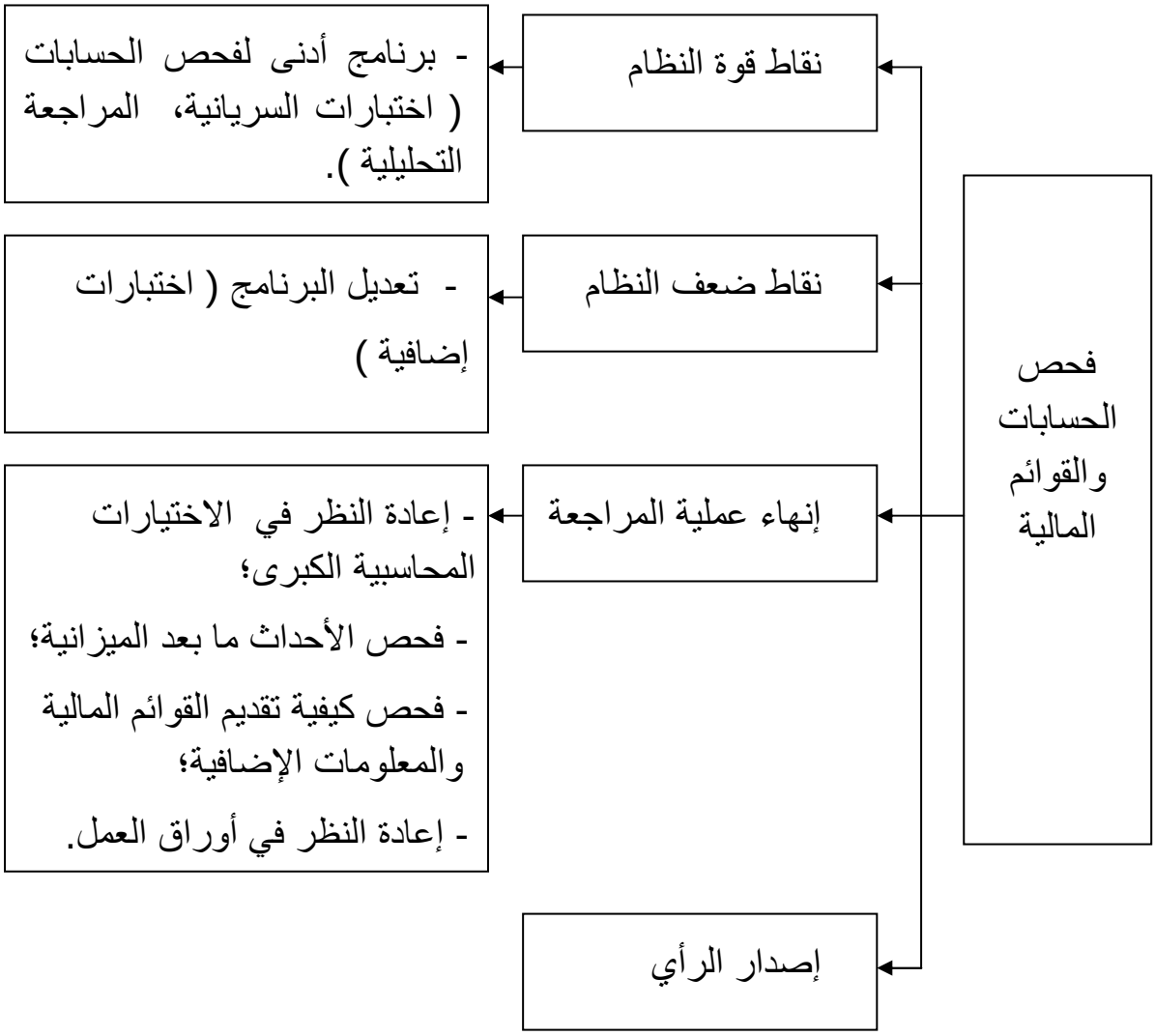
- **المشاهدة الميدانية:** عد وتقييم المخزونات، مراقبة الاستثمارات في أماكن وجودها، مراقبة الصندوق فجائيا بجرده.

3.3 إنهاء عملية المراجعة:

على المراجع في نهاية الأمر أن يبدي رأيه حول المعلومات المالية، 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 المؤسسة. وعليه مراجعة أوراق عمله التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة، والتأكد من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب التأكد من أن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمراجع.

يمكن تلخيص هذه المرحلة في الشكل التالي:

الشكل رقم 07: فحص الحسابات والقوائم المالية



المصدر: محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 78

المطلب الرابع: التقرير النهائي

يهدف تقرير المراجعة والذي يمثل الناتج النهائي لجهود المراجع إلى تسهيل الاتصال بإضافة درجة من الثقة إلى المعلومات التي يتضمنها التقرير، وتتوقف هذه الدرجة على المدى الذي يمكن تبريره، وإذا لم يوصل التقرير بدرجة مرضية نتائج عملية المراجعة فإنه قد يخفق في الوفاء بالغرض منه.[1]

1.4 تعريف التقرير النهائي:

التعريف الأول: " يعتبر التقرير خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة الشركة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق."[2]

التعريف الثاني: " التقرير وسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراقب الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية أصحاب المصلحة في المشروع، باعتبارهم مستقبلوا هذه الرسالة "[3]

2.4 أهداف التقرير:[4]

ليس التقرير عملا عشوائيا وإنما هو عمل هادف، بمعنى أنه مرتبط بهدف أو أهداف محددة، كما أنه يهدف إلى إيصال رسالة وهي محتوى التقرير إلى من يهمه الأمر سواءا كان رئيسا أو مديرا إداريا أو أي جهة أخرى مستقلة.

وتتمثل أهداف التقرير فيما يلي:

- ✓ تزويد العاملين بمعلومات ضرورية مرتبطة بالعمل المناط بهم؛

---

[1] كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، 2008، مصر، ص 36

[2] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 161

[3] عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الدار الجامعية، الجزء الأول،2001، مصر، ص 163

[4] عبد القادر الشيخلي، فن كتابة التقارير، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2004، الأردن، ص 19

- ✓ عرض أوجه الخلل أو القصور في العمل مع بيان المعالجة المطلوبة؛
- ✓ تقديم اقتراحات جديدة أو أفكار إبداعية لتطوير العمل أو تحسين الإنتاج أو الخدمات في المؤسسة.

3.4 عناصر التقرير:

يجب أن يتضمن التقرير خمسة أجزاء متميزة:[1]

1.3.4 عنوان تقرير المراجعة: يوجه التقرير عادة إلى المؤسسة، أو المساهمين، أو مجلس الإدارة. ولقد أصبحت العادة أن يوجه التقرير إلى المساهمين، ويهدف ذلك إلى أن المراجعين مستقلون عن المؤسسة وعن مجلس الإدارة؛

2.3.4 إطار المراجعة: يشار إلى الفقرة الأولى من التقرير على أنها الفقرة الخاصة بإطار المراجعة، حيث يذكر المراجع في عبارات عامة عما تم في عملية المراجعة. وتوضح فقرة إطار المراجعة العمل المنجز بصورة عامة دون أن يتضمن تعدادا التفاصيل؛

3.3.4 رأي المراجع: الفقرة الثانية في التقرير تسمى فقرة الرأي، ويعتبر هذا الجزء من التقرير بالغ الأهمية، وفي هذه الفقرة يوضح المراجع استنتاجاته ورأيه المحايد[2] والتي تقوم على أساس من أدلة المراجعة؛

4.3.4 تاريخ تقرير المراجع: التاريخ الملائم للتقرير هو ذلك التاريخ الذي أكمل فيه المراجع أكثر إجراءات المراجعة الميدانية أهمية، ويعتبر هذا التاريخ مهما من وجهة نظر المستخدمين لأنه يشير إلى اليوم الأخير لمسئولية المراجع عن دراسة الأحداث الجوهرية التي حدثت فيما بعد؛

---

[1] كمال خليفة أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 78- 79

[2] عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الدار الجامعية، الجزء الثاني، 2001، مصر، ص 176

5.3.4 توقيع المراجع: يوضح التوقيع أن مراجعا قانونيا قام بإنجاز المراجعة، ويعتبر التوقيع إرساء لمسئولية التأكد بأن جودة أداء المراجعة تصل إلى المستوى الذي تتطلبه المعايير.

4.4 أنواع التقارير:

تختلف التقارير باختلاف الزاوية التي ينظر لها منه، ونستطيع تقسيمها بصورة إجمالية من حيث النواحي التالية:[1]

1.4.4 التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها:

- **التقارير القصيرة:** وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة، ولم ينص القانون على إعدادها.
- **التقارير العامة:** وهي التقارير التي يعدها المراجع تماشيا مع النصوص والقوانين المنظمة للشركات.

2.4.4 التقارير من حيث محتوياتها على معلومات:

- **التقرير القصير:** وهو التقرير العادي المختصر، يتكون من جزئين هما فقرة النطاق وفقرة الرأي.
- **التقرير المطول:** يسهب فيه في شرح أمور لا يرد ذكرها في التقرير القصير، وإن ذكرت فلا تعد كونها تلميحات إلى هذه الأمور أو إشارة مختصرة مع عدم الإخلال بوضوحها.

3.4.4 التقارير من حيث إبداء الرأي:

- **الرأي المطلق:** ويصدر هذا الرأي عندما لا يجد المراجع أي ملاحظات أو اقتراحات أثناء قيامه بعملية المراجعة.

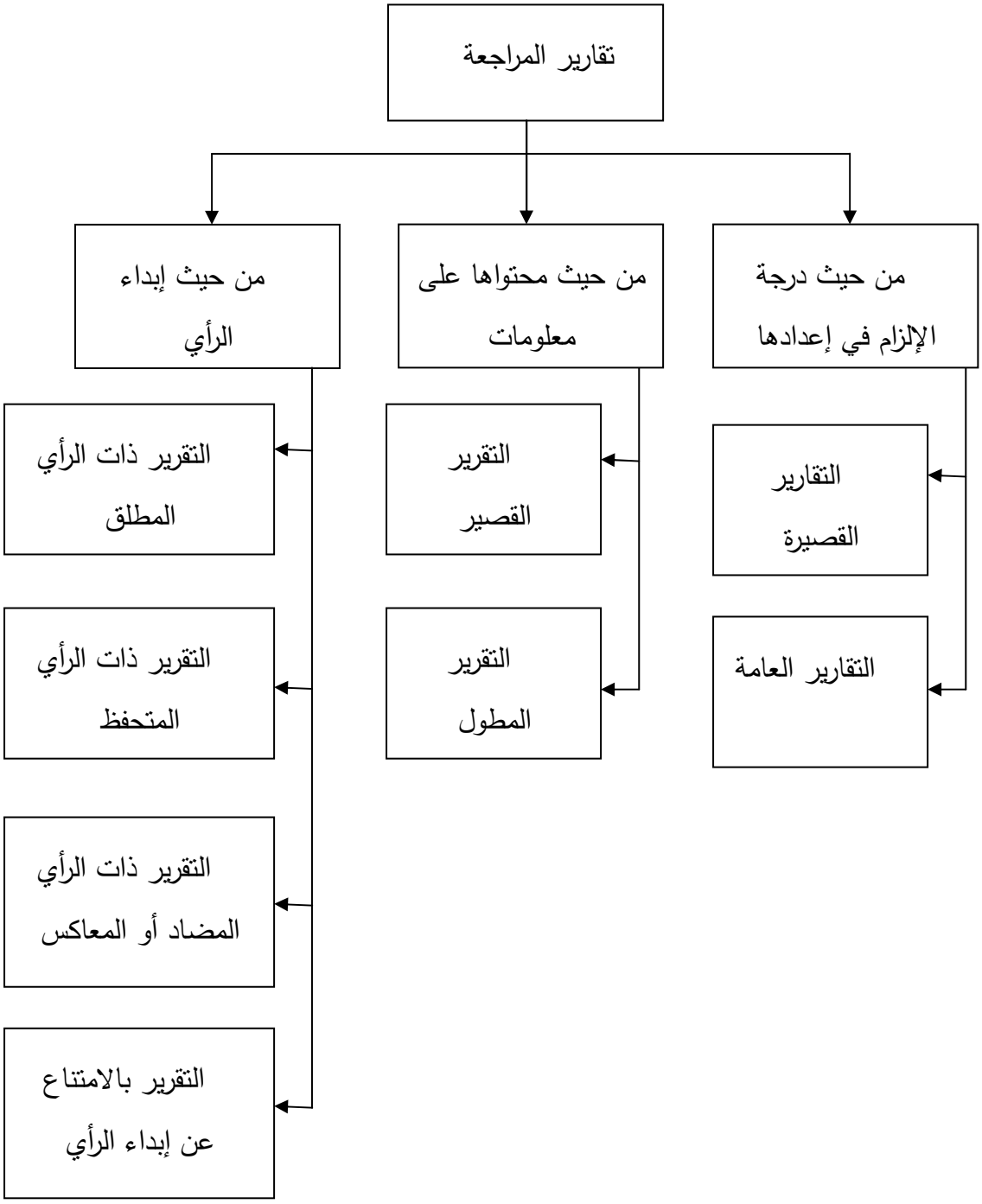
[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ص 93- 96

- **الرأي المتحفظ:** ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات، وهنا لا بد من ذكر موضوع التحفظ وأسبابه. أما إذا كان هذا التحفظ من الأهمية بحيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلابد من الامتناع عن إبداء الرأي.
- **الرأي المضاد أو المعاكس:** يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع أم المعلومات لا تمثل الواقع الصحيح، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي وذكرها.
- **الامتناع عن إبداء الرأي:** يصدر هذا الرأي عندما لا يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية لإبداء رأي فني محايد، سواءا كان ذلك بسبب تضييق نطاق المراجعة من حيث الزمن أو الكلفة أو وجود ظروف استثنائية.

ويجب أن يشرح المراجع الأسباب التي حالت بينه وبين تطبيق إجراءات المراجعة اللازمة.[1]

[1] محمد قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية: دور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجيل، الطبعة الأولى، 1998، لبنان، ص 46

ويمثل الرسم التالي أنواع التقارير:



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره و محمد قاسم تنتوش، مرجع سبق ذكره

5.4 صفات التقرير الفعال:

تبنى فعالية التقرير على صفاته الذاتية، فكلما حوى التقرير صفة إيجابية كان لذلك أثرا إيجابيا على فعاليته وقيمته العلمية والعملية.

تتمثل هذه الصفات في:[1]

1.5.4 الوضوح:

الوضوح عنصر جوهري في التقرير، ويكون التقرير حائزا على هذه الصفة فيما إذا عرض معده أفكاره دون لف ودوران، فالعبارات تكون مترابطة ومفهومة، ولا بأس من استخدام الكلمات الأجنبية إذا كانت معبرة بوضوح عن الحقيقة أو المشكلة.

2.5.4 الدقة والحداثة:

يجب أن تكون المعلومات أو الأرقام حديثة كي يمكن تحديد الموضوع أو المشكلة في ضوئها، ولا يجب أن يفتقر التقرير إلى الدقة التي تمنحه المصداقية والشفافية.

دقة أسلوب التقرير تعني دقة اللغة الخالية من الأخطاء، متانة الأسلوب، تجنب الغموض. والجدير بالذكر أن الدقة لا تعني التضحية بجوهر الحقائق.

3.5.4 الموضوعية:

تعني الموضوعية في التقرير ما يلي:

- ✓ استخدام المنهج العلمي في كتابة التقرير، وهذا يتطلب عرض السبب قبل عرض النتيجة وعرض العنصر الأساسي قبل عرض العنصر الثانوي؛

[1] عبد القادر الشخيلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 73- 77

- ✓ الالتزام بالأمانة العلمية، وهذا يتطلب نقل البيانات أو الأرقام دون زيادة أو نقصان؛
- ✓ تناسق النتائج المتوصل إليها مع التوصيات المقدمة.

6.4 مستخدمو التقرير:

يعتمد الكثيرون عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقاتهم بالمؤسسات ومعرفتهم بها، ومن ثم فإنهم يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير، ويستخدم معلومات هذه الأخيرة أطراف عديدة تشمل كل من: [1]

1.6.4 المساهمون:

يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية وتقرير المراقب، باعتبارهم هم الملاك الذين يعينون مراقب الحسابات ليساعدهم في الرقابة على إدارة المؤسسة كوكيل عنهم.

ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم والأداء المالي للمؤسسة ومن ثمة القيمة السوقية للمؤسسة في البورصة.[2]

2.6.4 المستثمرون المحتملون:

يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم المؤسسة معلومات كثيرة خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للمؤسسة، مركزها المالي ونتائج أعمالها.

---

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، 2000، مصر، ص 40

[2] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، الجزء الأول، ص ص 22- 23

وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات. ولذلك فإن تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة هذه القوائم المالية سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم هذه المعلومات، ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرارا الاستثمار في أسهم المؤسسة من عدمه.[1]

3.6.4 اتحادات ونقابات العمال:

عادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشارا ماليا يساعد إدارتها في إتمام عمليتي التفاوض والمساومة بنجاح، ومن أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا تلك المعلومات الخاصة بمقدرة المؤسسة على الدفع، والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للشركة ومؤشرات الربحية والسيولة وحصة المؤسسة في السوق المنتج والعوائد الحالية للعمل.

ولأن القوائم المالية للمؤسسات مجال المراجعة هي المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات، فإن تقرير مراجعة هذه القوائم المالية سوف يدعم اعتماد اتحادات ونقابات العمال على هذه المعلومات وثقتهم فيها.[2]

4.6.4 المؤسسات التمويلية والاستثمارية:

هذه المؤسسات تعتمد على التقرير في تحديد إمكانية الاعتماد والوثوق في المعلومات التي توفرها القوائم المالية، بل وتختلف درجة الاعتماد على هذه المعلومات باختلاف اسم وسمعة مراقب الحسابات المهنية وحجم مكتبه.[3]

5.6.4 هيئة سوق المال:

تعتبر هيئة سوق المال مستخدم هام لتقرير مراقب الحسابات، لما لها من دور اشرافي ورقابي على سوق الأوراق المالية.[1]

---

[1] عبد الوهاب نصر على، مصدر سبق ذكره، الجزء الأول، ص 23

[2] عبد الوهاب نصر على، مصدر سبق ذكره، الجزء الأول، ص 23

[3] عبد الوهاب نصر على، مصدر سبق ذكره، الجزء الأول، ص 24

6.6.4 الإدارة:

يمثل تقرير مراقب الحسابات أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك، ولذالك فهو ذات تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة لا تمتلك بعض أسهم المؤسسة، فإذا حدث ذلك فإن اهتمامها بتقرير مراقب الحسابات سيكون أكبر بلا شك.[2]

7.6.4 جهات الإشراف والمصالح الحكومية:

تحتاج جهات الإشراف الحكومية الرسمية للتقرير المرفق بالقوائم المالية كحق لها في سبيل أدائها لمهامها. ومن هذه الجهات والمصالح، مصلحة الضرائب والبنك المركزي وهيئة الإشراف والرقابة على التامين.[3]

8.6.4 المجتمع:

لوفاء إدارة المؤسسات بالمسؤولية الاجتماعية، يلزمها أن تفصح إفصاحا محاسبيا وبيئيا للمجتمع، وحتى يثق المجتمع ويعتمد على المعلومات المحاسبية الاجتماعية والبيئية يجب أن يقدم أن تقرير بنتائج مراجعة مراقب الحسابات لهذا الافصاح.[4]

---

[1] عبد الوهاب نصر على، مصدر سبق ذكره، الجزء الأول، ص 24

[2] عبد الوهاب نصر على، مصدر سبق ذكره، الجزء الأول، ص ص 24- 25

[3] عبد الوهاب نصر على، مصدر سبق ذكره، الجزء الأول، ص 25

[4] عبد الوهاب نصر على، مصدر سبق ذكره، الجزء الأول، ص 25

المبحث الثالث: عموميات حول مهنة محافظ الحسابات

يجب أن يحافظ المراجع الخارجي على استقلاله عند مزاولته عمله المهني، حيث يعتبر الاستقلال السبب الرئيسي في وجود الحاجة إلى المراجعة الخارجية، فهذه الأخيرة تفقد قيمتها إذا فقد المراجع الخارجي استقلاله.[1]

فرض المشرع على معظم المؤسسات الاقتصادية مراقبة قانونية مستقلة، مكلفة أساسا بالتصديق على صحة و دقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير لمجلس الإدارة، دون التدخل في تسيير المؤسسة[2]

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات، تطور وشروط مهنته

1.1 تعريف محافظ الحسابات:

يعد محافظ الحسابات في مفهوم القانون الجزائري " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به "[3]

[1] جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، 2002/ 2003، مصر، ص 15

[2] قانون 01-88 / 04-88 الصادر في 12 /01 /1988 ، و قانون 08-91 الصادر في27 /04 /1991

[3] الجريدة الرسمية رقم 11 الصارة في 11 يوليو 2010، المادة 22 من القانون رقم 10- 01 الممضى في 29 يونيو 2010

2.1 تاريخ مهنة محافظة الحسابات في الجزائر:

1.2.1 مهنة محافظية الحسابات قبل 1988:[1]

لقد تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية في سنة 1970 بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث جاء في المادة 39 منه ما يلي: " يكلف وزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين المحافظين للحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها وتحليل حالتها الأصولية والخصومية ".

وفي المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 تم تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص محافظية الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين: مراقبون عامون للمالية، مراقبو المالية، مفتشون ماليون، موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام اعتبر كموظف عام في الدولة، يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة، وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك والمتمثل في نمط التسيير الموجه.

ومما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد ما يلي:

[1] بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجيستير في علوم التسيير فرع نقود ومالية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، 2002، ص ص 96- 99

- عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة لكل منهم من جهة، وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية وتنامي حجمها من جهة ثانية، واستخدام أشخاص أقل كفاءة.
- الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد ومعايير تحكمه .
- إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينيات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية، دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة و ترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة والذي أنشئ بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 والذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 69-107 وضمنيا مرسوم 70-173 الخاص بمحافظية الحسابات حيث أعطى القانون 80 – 05 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري و القضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

و منه أصبحت مهنة محافظية الحسابات تعيش في فراغ قانوني حتى أعيد إليها الاعتبار بموجب الأمر رقم 84-21 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 لكن المرسوم التنفيذي لم يظهر إلى الوجود أبدا.

2.2.1 مهنة محافظية الحسابات بعد 1988:[1]

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدأ للعيان عدم نجاح الاستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب وأساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر

[1] بن يخلف أمال، مرجع سبق ذكره، ص ص 100- 101

في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الإقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، ومن ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية ، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة محافظية الحسابات وانحصر مجال اختصاص مجلس المحاسبة برقابة:

- مصالح الدولة و الجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية .
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.
- تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي.
- الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين وحماية الاجتماعيين.
- استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.
- استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الاجتماعية أو العلمية أو التربوية أو الثقافية.

3.1 الكفاءة المهنية:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات لابد أن تتوفر الشروط التالية:[1]

- الجنسية الجزائرية؛
- التمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شانها أن تخل بالشرف لاسيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير والإدارة؛
- حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين حسب الشروط التي ينص عليها القانون؛
- تأدية اليمين.
- شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءاته؛
- تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

4.1 الشروط الواجب توافرها في محافظ الحسابات:

يشترط في محافظ حسابات شركة ما أن: (حسب المشرع الجزائري)[2]

- لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسئولين في المؤسسة وأزواجهم؛

[1] الجريدة الرسمية رقم 11 الصادرة في 11 يوليو 2010، المادة 8 من القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010

[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 39

- لا يتقاضى أية تعويضات، أتعاب، أجر أو علاوات يدفعها له المسئولون أو أزواجهم، أو من طرف مؤسسة أخرى تكملك عشر الأموال الجماعية في المؤسسة التي يراجعها، ما عدا أتعابه، بصفته كمحافظ حسابات المحددة قانونا؛
- لا يمكنه أن يكون محافظ حسابات ومستشارا ضريبيا أو خبيرا قضائيا في نفس الوقت وفي نفس الشركة، ولا القيام بمهام تسييرية بصفة مباشرة أو غير مباشرة، أو قبول ولو بصفة مؤقتة مهام التنظيم والإشراف على المحاسبة.

المطلب الثاني: الشكل العام لمهنة محافظ الحسابات

1.2 تعيين محافظي الحسابات:

تقوم الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية.[1]

ويمكن التعين أيضا عن طريق المحكمة والذي نصت عليه المادة 715 مكرر 4 " وإذا لم يتم تعين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ".

والمادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي: " يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة في المؤسسات التي تلجأ علنية للإدخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناءًا على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة.

[1] الجريدة الرسمية رقم 20 الصادرة في 01 مايو 1991، المادة 30 من القانون 91- 08 المؤرخ في 27 أبريل 1991

وإذا تمت تلبية الطلب، تعيّن العدالة مندوبًا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعيّنه الجمعية العامة.[1]

تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن بعد وكالتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد ثلاث سنوات.[2]

2.2 قبول المهمة وبداية العمل:

على محافظ الحسابات بادئ ذي بدء التأكد من:[3]

- سلامة تعيينه وإنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛
- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغا فيه؛
- إذا كان سيعوض زميلا عليه معرفة أسباب ذهابه؛
- عليه الاتصال بالمحافظ السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته؛
- يشعر مسئولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم؛
- مهما يكن عليه التصريح كتابيا أنه بعيد عن الحالات الممنوعة قانونا وتنظيما؛
- يخبر مجلس أو جمعية خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين برسالة عن تعيينه؛

[1] رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير في علوم التسيير فرع نقود ومالية، المراجعة الخارجية في الجزائر: دراسة حالة تطبيقية لشركة قابضة عمومية، من إعداد بن يخلف أمال، تحت إشراف الدكتور زعباط عبد الحميد، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2002، ص ص 106- 107

[2] الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11 يونيو 2010، المادة 27 من القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010

[3] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 42- 44

- في حالة رفض المهمة وكانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه، عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض المهمة.

المطلب الثالث: مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات

1.3 مهام محافظ الحسابات:

يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة الوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومة المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛[1]
- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:[2]

✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛

[1] الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11 يونيو 2010، المادة 24 من القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010

[2] الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11 يونيو 2010، المادة 25 من القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010

- ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداءا من يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.[1]

2.3 إنهاء مهام محافظ الحسابات:

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحدودة في النصوص يمكن حصرها في سببين:[2]

- **الأسباب العادية:** ونعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات.
- **الأسباب الفجائية أو الاستثنائية:** مثل الموت، المرض، عدم القدرة، الاستقالة،...الخ . حيث نصت المادة 46 من القانون رقم 91 – 08 على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يقدم إشعارا مسبقا مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريرا

[1] الجريدة الرسمية رقم 20 الصادرة في 01 مايو 1991، المادة 40 من القانون رقم 10– 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010
[2] بن يخلف أمال، مرجع سبق ذكره، ص ص 112- 114

عن المراقبات والإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية.

- يمكن فسخ العقد وإنهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطا قي تنفيذ مهمته أو لتدخله في التسيير أو بسبب مانع جسدي .
- إن اختفاء أحد طرفي العقد و يتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل المراجعة يؤدي بالضرورة إلى انتهاء مهام محافظ الحسابات ، لكن تصفية الشركة لا يؤدي في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ الحسابات وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آني.
- مبدأ كل مهنة حرة أو نشاط حر أن أي خرق للقانون أو الأحكام والقواعد المهنية يعد خطا تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة.

المطلب الرابع: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

1.4 حقوق محافظ الحسابات:

يتمتع محافظو الحسابات بالحقوق التالية:

- الإطلاع وفي أي وقت على السجلات والموازنات والمحاضر التابعة للمؤسسة أو الهيئة دون نقلها، إضافة إلى طلب توضيحات من القائمين بالإدارة والأعوان والقيام بالتفتيشات اللازمة؛[1]
- يقدم القائمون بالإدارة في المؤسسات في كل سداسي على الأقل لمحافظي الحسابات جدولا للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛[2]

[1] الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11 يونيو 2010، المادة 31 من القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010

[2] الجريدة الرسمية رقم 20 الصادرة في 01 مايو 1991، المادة 37 من القانون رقم 91- 08 المؤرخ في 27 أبريل 1991

- يحدد محافظ الحسابات بكل حرية كيفيات ومدى مهمته في الرقابة مع مراعاة الالتزام بمقاييس التفتيش والواجبات المهنية؛[1]
- يستدعى محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة 45 يوم على الأكثر قبل انعقاده. كما يستدعى أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء؛[2]

- يمكن لمحافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم تحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بخبير مهني آخر؛[3]
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يقدم إشعارا مسبقا مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا على المراقبات والإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية؛[4]
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.[5]
- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في الشركة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع إلى تفسير مرضي له؛
- من حق المراجع فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية ووفقا لما تقضي به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال المراجعة؛

---

[1] الجريدة الرسمية رقم 20 الصادرة في 01 مايو 1991، المادة 39 من القانون رقم 91- 08 المؤرخ في 27 ابريل 1991
[2] الجريدة الرسمية رقم 20 الصادرة في 01 مايو 1991، المادة 40 من القانون رقم 91- 08 المؤرخ في 27 أبريل 1991
[3] الجريدة الرسمية رقم 20 الصادرة في 01 مايو 1991، المادة 42 من القانون رقم 91- 08 المؤرخ في 27 أبريل 1991
[4] الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11 يونيو 2010، المادة 38 من القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010
[5] الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11 يونيو 2010، المادة 34 من القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010

- من حقوق المراجع أيضا جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد مثلا من الأوراق المالية (أسهم وسندات) محفوظة فيها أو الأوراق النقدية وفئاتها المختلفة؛[1]

2.4 واجبات المراجع:[2]

تتمثل فيما يجب أن يقوم المراجع به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال، ومن أهم هذه الواجبات ما يلي:

- ✓ يجب عليه أن يقوم بالفحص الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي المؤسسة؛
- ✓ يجب على المراجع التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر، ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب المراجعة الفنية؛
- ✓ يجب على المراجع أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة؛
- ✓ يجب على المراجع أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة؛
- ✓ يجب على المراجع التأكد إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها؛

---

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره ص ص 61- 62

[2] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 62- 65

- ✓ يجب على المراجع فحص عناصر حساب الأرباح والخسائر للتحقق من أنه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط الشركة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية؛
- ✓ على المراجع عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة أن يقدم تقريره إلى الأعضاء.

الخلاصة:

من خلال هذا الفصل تم التعرف إلى مفهوم المراجعة الخارجية، المراحل التي تمر بها عملية المراجعة الخارجية إضافة إلى الأشخاص القائمون بمهمة المراجعة.

ما تم ملاحظته من خلال التعاريف المقدمة للمراجعة الخارجية بالرغم من اختلافها إلا أنها تركز على الحيادية والشفافية من خلال إعطاء الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

أما بالنسبة لمعايير المراجعة الخارجية ومراحلها فما يمكن قوله باختصار أن هذه المعايير تعتبر الركيزة الأساسية التي تحكم أداء القائمين بعملية المراجعة وتساعدهم على تقييم أعمالهم.

إضافة إلى هذا فقد تم استنتاج أن عملية المراجعة الخارجية تمر على مراحل ولا تتم بطريقة عشوائية، وما تم ملاحظته انطلاقا من دراسة هذه المراحل هو أن المراجع الخارجي يقوم بالتركيز وبدرجة كبيرة على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لاستخراج نقاط قوة وضعف هذا النظام لتقديم التوصيات والاقتراحات اللازمة لتحسينه.

وقد تم التطرق أيضا إلى القائمين بمهمة المراجعة الخارجية في الجزائر، وهذا بالتركيز على المراجعة الخارجية القانونية التي تفرض على معظم المؤسسات ويقوم بها محافظ الحسابات.

من خلال هذا الفصل تم التطرق نظريا إلى مختلف العناصر السابقة الذكر، وسيتم محاولة إسقاطها على الواقع من خلال الفصل التطبيقي.

الفصل الثالث:

دراسة حالة

تمهيد:

تجسيدا للمفاهيم النظرية في الفصلين السابقين، تم اختيار مؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية بغية معرفة الإجراءات وآلية سير عملية المراجعة الخارجية، إضافة إلى معرفة مدى تطبيق مبادئها الأساسية من طرف المراجع الخارجي وكذا المؤسسة.

سوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى:

- تقديم مجمع سونلغاز بصفة عامة، ومؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية بصفتها المؤسسة المستقبلة؛
- تقييم عملية المراجعة الخارجية ومراجعة حسابات المؤسسة؛
- المقارنة بين تقارير ثلاثة سنوات للمؤسسة.

المبحث الأول: نبذة عن مجمع سونلغاز وعرض هيكلها التنظيمي

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مجمع سونلغاز[1]

سونلغاز هي المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية والغازية بالجزائر، مهامها الرئيسية هي إنتاج الكهرباء، نقلها، توزيعها وكذلك نقل الغاز وتوزيعه عبر قنوات. قانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة إلى المؤسسة ولاسيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج.

طموح سونلغاز هو أن تغدو مؤسسة تنافسية لكي تقوى على مواجهة المنافسة التي تلوح ملامحها في الأفق، وأن تكون في الأمد المنظور من بين أفضل المتعاملين الخمسة التابعين للقطاع في حوض البحر الأبيض المتوسط.

قبل أن تصل إلى هذه التسمية مرت بعدة تحولات، يمكن تلخيصها فيما يلي:

- **سنة 1947:** إنشاء مؤسسة AGE كهرباء وغاز الجزائر، أعطيت لهذه المؤسسة الحق في احتكار إنتاج الكهرباء وكذلك توزيعه ونقله تحت رعاية المستعمر الفرنسي.
- **سنة 1962:** عند الاستقلال، كان على سونلغاز التي كانت تسمى كهرباء وغاز الجزائر، أن تواجه الذهاب الجماعي للإطارات الفرنسيين. كان من الحتمي ضمان الاستخلاف والمساهمة بذلك في امتلاك التحكم في أداة أساسية لتحقيق السيادة الوطنية. وبعد مرور بضع سنوات وبفضل مجهودات كبيرة في سبيل التكوين تولى تسييرها العمال الجزائريين.

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة

- **سنة 1969:** تم إنشاء سونلغاز وفقا للأمر رقم 69 – 59، المؤرخ في 28 جويلية 1969 المتضمن حل شركة كهرباء وغاز الجزائر وإنشاء الشركة الجديدة المتمثلة في الشركة الوطنية للكهرباء والغاز.

كانت سونلغاز قد أصبحت مؤسسة ذات حجم كبير بلغ عدد موظفيها حوالي 6000 عون، وأصبحت تمون حوالي 700000 زبون. ومنذ تنصيبها، اهتمت الشركة بالإضافة إلى تركيب وصيانة التجهيزات المنزلية التي تشتغل بالكهرباء أو بالغاز، بترقية استعمال الغاز الطبيعي والكهرباء في القطاعات الصناعية والصناعات التقليدية والاستعمالات المنزلية.

- **سنة 1983:** عرفت سونلغاز إعادة هيكلة أدت إلى ميلاد خمس (05) مؤسسات أشغال متخصصة وكذا مؤسسة أخرى للتصنيع هي:

كهريف KAHRIF: المؤسسة الوطنية للكهرباء الريفية؛

كهركيب KAHRAKIB: المؤسسة الوطنية للهياكل والمنشآت الكهربائية؛

إينيرغا INERGA: المؤسسة الوطنية لأشغال الهندسة المدنية؛

التركيب ETTERKIB: المؤسسة الوطنية للتكريب الصناعي؛

كاناغاز KANAGHAZ: المؤسسة الوطنية لإنجاز شبكات الغاز

AMC: المؤسسة الوطنية لصناعة العدادات وأجهزة القياس والمراقبة.

وبفضل هذه الشركات صارت سونلغاز تتوفر حاليا على تجهيزات كهربائية وغازية تستجيب لحاجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.

وعلى ضوء إعادة الهيكلة الأخيرة التي مست سونلغاز، انتهى الأمر بالمؤسسات الخمس بالعودة لأحضان المجموعة.

- **سنة 1991:** بموجب المرسوم التنفيذي رقم 95 – 280 المؤرخ في 17 سبتمبر 1995، تأكدت طبيعتها كمؤسسة وطنية ذات طابع صناعي وتجاري تحت وصاية الوزير المكلف بالطاقة ومنحت لها الشخصية المعنوية مع تمتعها بالاستقلال المالي.
- **سنة 2002:** قرار تحويل الشركة الوطنية للكهرباء والغاز إلى شركة ذات أسهم، هذا التحول مكنها من التوسع في عملياتها إلى مجالات مرتبطة بالطاقة والتوسع نحو الخارج.
- **سنة 2004:** أصحت مجمعا وأعادت هيكلة نفسها في شكل شركات متفرعة:

SPE: الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء؛

ETRG: مسير شبكة نقل الكهرباء؛

GRTG: مسير شبكة نقل لغاز.

- **سنة 2006:** تمت هيكلة وظيفة التوزيع على أربع شركات فرعية:

SDA: شركة توزيع الجزائر العاصمة؛

SDC: شركة توزيع منطقة الوسط؛

SDE: شركة توزيع منطقة الشرق؛

SDO: شركة توزيع منطقة لغرب.

- سنة 2009: تم إنشاء فرعين جديدين هما:

ELIT: الجزائر المعلوماتية التكنولوجية الذي أسندت له مهمة تطوير وترقية ثقافة الحكم المعلوماتي لفائدة شركات مجمع سونلغاز؛

CEEG: شركة هندسة الكهرباء والغاز.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز

اتخذ مجمع سونلغاز في تصميم هيكله التنظيمي كل ما يتلاءم مع الجوانب القانونية لمبادئ أحكام القانون رقم 02-01 المؤرخ في05 فيفري 2002، وهذا بهدف تسهيل تنفيذ إستراتجيتها وتحقيق مختلف أهدافها من قبل أجهزتها الإدارية.

كما ترتكز هيكلة سونلغاز على المبادئ التنظيمية التالية:[1]

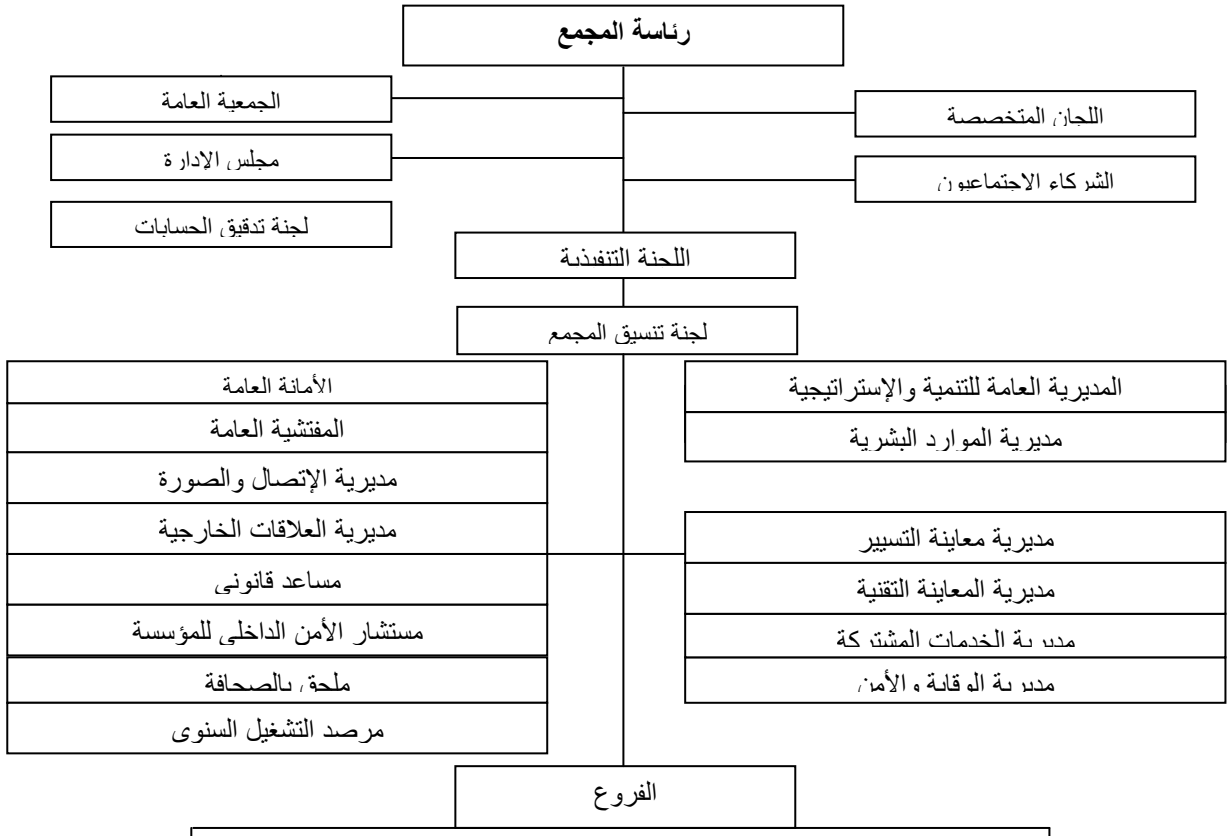
- الإستراتيجية الصناعية و المالية التابعة للشركة الأم؛
- الشركات المتفرعة مكلفة بتنفيذ استراتيجيات كل شركة فيما يخصها؛
- الشركات الفرعية ذات الاستقلالية في التسيير وهي ملزمة بتحقيق نتائج؛
- يتم التوجيه والتدخل في الشركات المتفرعة عبر الأجهزة الاجتماعية (الجمعية العامة ومجلس الإدارة)؛

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة

- يتألف مجمع سونلغاز من مؤسسة الأم (أعضاء مجلس الإدارة المندوبين مديريات عامة ومديريات تنفيذية) ومؤسسات تابعة لها؛
- سونلغاز مزودة بأجهزة اجتماعية منصوص عليها في قانونها الأساسي (الجمعية العامة ومجلس الإدارة)؛
- رئاسة سونلغاز مزودة بأجهزة لتسيير شؤون الإدارة و تتألف من:
  - ✓ اللجنة التنفيذية؛
  - ✓ لجنة تنسيق المجمع؛
  - ✓ لجان المجمع لاتخاذ القرار أو للتشاور المتخصصة.

الشكل اللاحق يوضح الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز بشكل عام:

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز



فروع الأشغال	فروع المهن القاعدية
شركة أشغال الكهربة، شركة إنجاز القنوات، شركة الأشغال والتركيب الكهربائي، شركة إنجاز المنشات الأساسية، شركة التركيب الصناعي، شركة هندسة الكهرباء والغاز.	الشركة الجزائرية لإنجاز الكهرباء، الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء، الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز، شركة توزيع الكهرباء والغاز للجزائر، شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط، شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق، شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب، تسيير منظومة الكهرباء، شركة كهرباء سكيكدة، شركة كهرباء برواقية، شركة كهرباء كودية الدراوش، شركة كهرباء ترقة.
فروع المهن المحيطية	**فروع المساهمة**
شركة صيانة التجهيزات الصناعية، صيانة وخدمات السيارات، الشركة الجزائرية لتقنيات الإعلامية، المتجر الجزائري للعتاد الكهربائي، شكة خدمات المحولات الكهربائية، شركة النقل والشحن الاستثنائي للتجهيزات لصناعية والكهربائية، شركة الوقاية والعمل الأمني، مركز البحث وتطوير الكهرباء والغاز، معهد التكوين في الكهرباء والغاز، صندوق الخدمات الإجتماعية والثقافية لعمال الصناعات الكهربائية والغازية، شركة الأملاك العقارية للصناعات الكهربائية والغازية، شركة رويبة للإنارة، فندق عزبة الغراس.	ألجريان إترجي كوميني، ألجريان إترجي تيليكوم كوميني، بيو إترجي كوميني، شركة كهرباء حجرة النوس، الشركة الجزائرية الفرنسية للهندسة والإنجاز، ألجريان أنجليزنغ سرفيس كوميني

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المطلب الثالث: أهداف ،أنظمة ووظائف مجمع سونلغاز

1.3 أهداف شركة سونلغاز:

تسعى مؤسسة سونلغاز إلى تحقيق أهداف مسطرة تتماشى مع خبرتها، أملاكها، قدرتها البشرية والتي تتمثل فيما يلي:[1]

- ضمان إنتاج ونقل الطاقة الكهربائية؛
- ضمان التأمين والتوزيع العام للغاز مع احترام شروط الحماية بأقل التكلفة؛
- ضمان التموينات المهمة لتنفيذ هذه البرامج؛
- التخطيط باستخدام البرامج السنوية؛
- إعداد مخططات للتطوير الهيكلي للطاقة الكهربائية المأخوذة في مجال نشاطه؛
- إعداد واستخدام السياسة التجارية طبقا لشروط العمل؛
- المساهمة في تحديد المعايير التطبيقية للموارد والتجهيزات الكهربائية والغازية وأيضا الآلات المستعملة وحتى القياس والتعداد؛
- توفير فرص العمل؛
- محاولة الوصول إلى مستوى دولي وهذا بوضع سياسة تتمثل في البحث عن مصادر طاقات جديدة؛
- المساهمة في رفع تطوير الاستقرار الاقتصادي.

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة

كل هذه الأهداف تتصب في الهدف رئيسي وجوهري هو إرضاء وتلبية حاجيات زبائنها من الكهرباء والغاز على مستوى كل القطر الوطني.

2.3 أنظمة مجمع سونلغاز:[1]

من خلال تطرقنا إلى الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز نجد أن هناك ترابطا وتفاعلا بين الأنظمة، تتمثل في:

– **النظام الإداري:** تعتبر سونلغاز مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، تتميز بنظام إداري فعال واستقلالية مالية تامة. تخضع هذه المؤسسة للقواعد القانونية العامة في علاقتها مع الدول، وفي نفس الوقت تعتبر تجارة مع شركائها الاقتصاديين.

– **النظام المالي:** تتمتع المؤسسة بنظام مالي ومحاسبي يسمح بمتابعة تطورات ملكياتها وتكاليفها، بالإضافة تعمل المؤسسة على تحضير مخططات متوسطة وقصيرة المدى في ميزانيتها حسب قاعدة نظام الموازنات.

– **النظام التجاري:** يسمح هذا النظام بتسيير التعاملات التجارية للمؤسسة مع زبائنها المشتركين بالتوتر (في الكهرباء) والضغط (في الغاز)، فالمنخفض يتم توزيعه على الأشخاص العموميين، المتوسط للمراكز الإنتاجية، والعالي للزبائن الصناعيين.

هذا النظام الكلي مدعم بأنظمة فرعية أخرى منها نظام تسيير المخزون، نظام تسيير الموارد البشرية ونظام الإعلام الآلي... الخ.

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة

3.3 وظائف مجمع سونلغاز:[1]

لمؤسسة سونلغاز وظائف أساسية كباقي المؤسسات الكبرى تتمثل في:

- **الهندسة:** مكلفة بتحقيق الإنتاج، إنشاء الهياكل الخاصة بإنتاج، نقل وتوزيع الطاقة الكهربائية؛
- **الاستغلال:** مكلفة بتسيير الإنتاج، نقل وتوزيع الطاقة الكهربائية؛
- **الوظيفة التجارية:** مكلفة ببيع الطاقة؛
- **الوظيفة الإدارية:** مكلفة بتسيير الموارد البشرية، التسيير المالي وتسيير الأجهزة؛
- **وظيفة الدراسات والإرشادات (التوجيه):** تقوم بدراسة اقتصادية، تخطيطية، دراسات تجارية ودراسات حول التنظيم.

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة

المبحث الثاني: لمحة عن نشأة مؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية وهيكلها التنظيمي

المطلب الأول: نشأة المؤسسة ومهامها

1.1 نشأة المؤسسة:[1]

نشأت مؤسسة TRANSMEX في 26 جويلية 1993، وهي فرع للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز سونلغاز برأس مال قدره 54.500.000 دج.

كما لها مكاتب وصل في المناطق التالية: أرزيو، سكيكدة، حاسي مسعود، حاسي عامر.

يبلغ عدد عمال المؤسسة 278 عامل منهم 55 إطار، 119 عون تحكم و104 عون تنفيذ.

تحصلت مؤسسة TRANSMEX في أبريل 2003 على شهادة الجودة 2000– 9001، وهي شهادة دولية تمنح للمؤسسات لفتح مجالات واسعة على الصعيد الوطني والدولي لممارسة نشاطاتها.

وفي سنة 2007 تحصلت المؤسسة على شهادة المطابقة الدولية:

ISO 9001 QUALITE

ISO 14001 ENVIRONEMENT

REFERENTIE 18001 HYGIENE ET SECURITE

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة

1.1.1 تسمية المؤسسة:

TRANSMEX مؤسسة النقل والشحن الاستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية.

يجب إدراج أعلى كل الوثائق الصادرة عن المؤسسة ما يلي:

- ✓ اسم المؤسسة؛
- ✓ نوع المؤسسة؛
- ✓ رأس مال المؤسسة؛
- ✓ عنوان المؤسسة (المقر الاجتماعي).

2.1.1 مقر المؤسسة:

تقع المؤسسة بالطريق الوطني رقم 38 جسر قسنطينة – الجزائر –، يمكن تحويلها إلى مكان آخر في نفس الولاية بقرار من مجلس الإدارة وإلى خارج الولاية بقرار من الجمعية العامة.

3.1.1 مدة حياة المؤسسة:

تقدر مدة حياة مؤسسة TRANSMEX ب 99 سنة، ويمكن تمديد أو تقليص هذه المدة بإشعار مسبق مدته 6 أشهر.

2.1 مهام المؤسسة:[1]

تقسم مهام المؤسسة إلى نوعين مهام رئيسية وأخرى ثانوية يمكن تحقيقها داخل التراب الوطني أو خارجه.

1.2.1 المهام الرئيسية:

- ✓ النقل والشحن الاستثنائيين للتجهيزات والبضائع؛
- ✓ النقل والشحن العاديين للبضائع؛
- ✓ صيانة وإصلاح وسائل النقل والشحن،
- ✓ دراسة تقنية، اقتصادية ومالية لكيفية إنجاز الخدمات الخاصة بنقل وشحن التجهيزات ذات الطابع الاستثنائي للمشاريع الطاقوية،
- ✓ دراسة المشاريع الخاصة بمولدات التيار المتناوب والأعمدة ...إلخ.

2.2.1 المهام الثانوية:

- ✓ القيام بعمليات التخزين، التأمين والجمركة لصالحها أو لغيرها،
- ✓ القيام بالعمليات التجارية والمالية التي لها علاقة بنشاطاتها.

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة

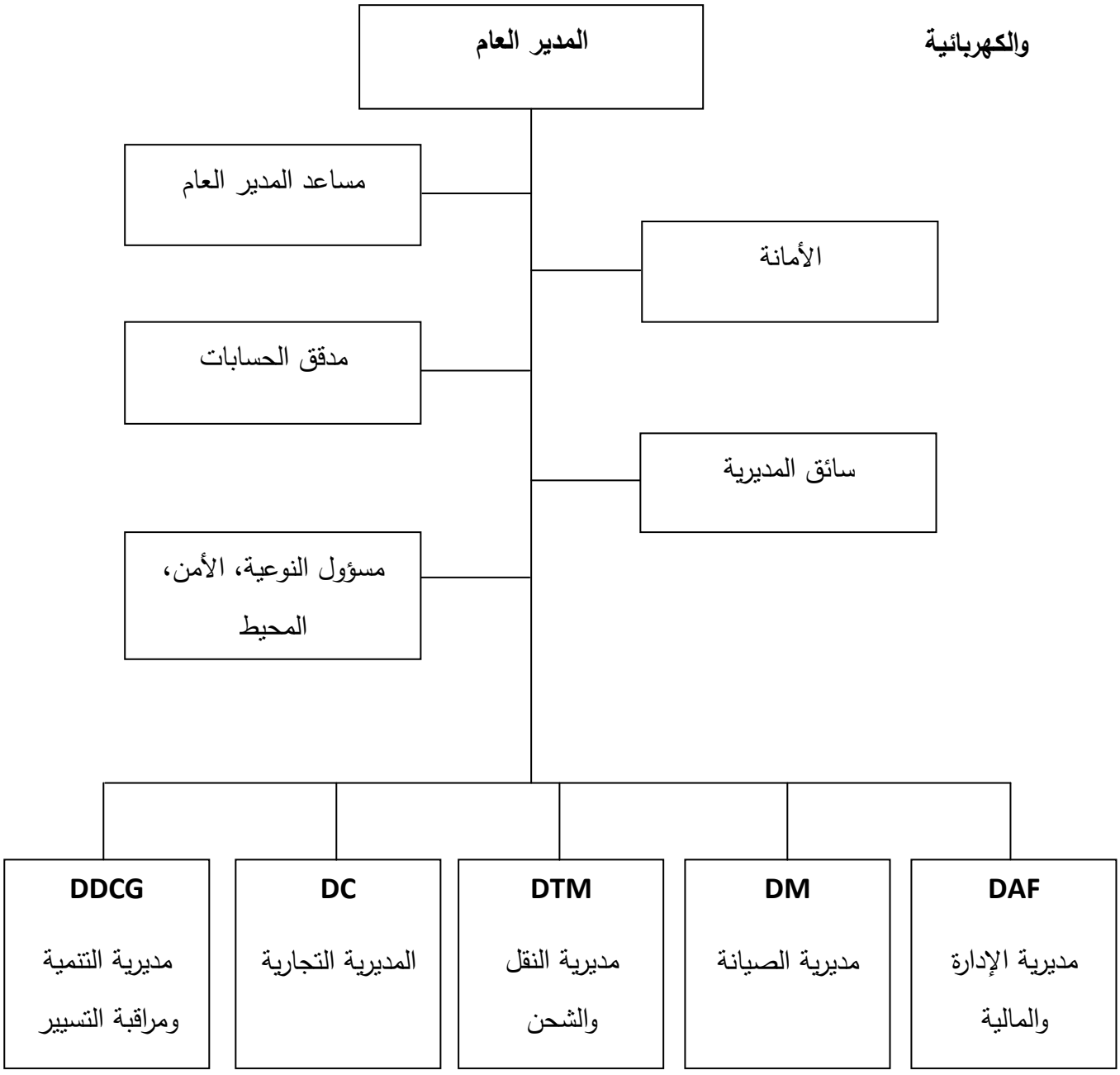
المطلب الثاني: التنظيم الداخلي بمؤسسة TRANSMEX

1.2 الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

سيتم تقديم الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة TRANSMEX إضافة إلى الهيكل التنظيمي الخاص بمديرية الإدارة والمالية باعتبارها المديرية التي استقبلتني للقيام بالتربص.

1.1.2 الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة:

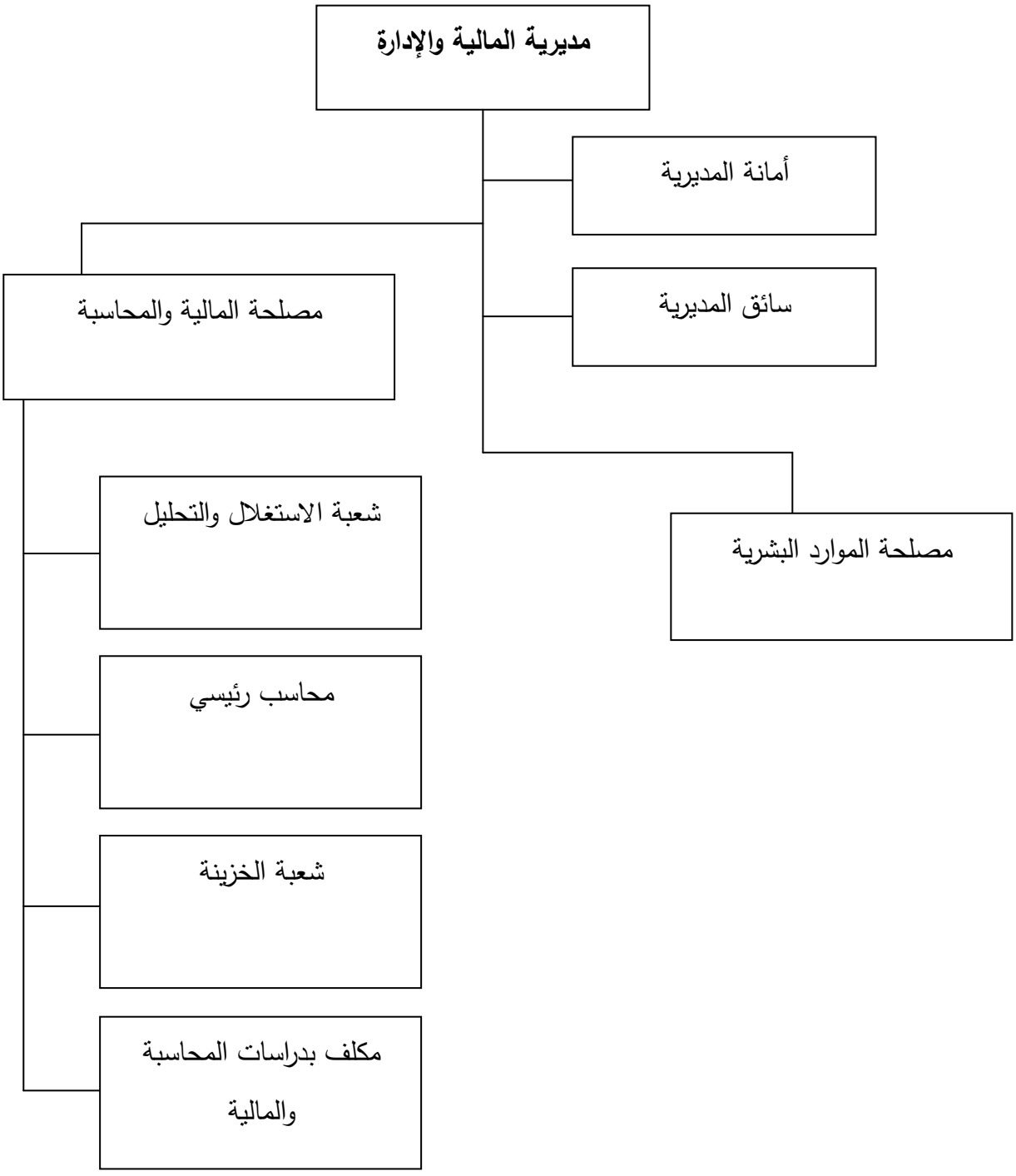
الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمؤسسة النقل والشحن الاستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية



المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

2.1.2 الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة والمالية

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة والمالية



المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة

2.2 المهام حسب كل مديرية:

تتكون مؤسسة TRANSMEX من المديريات التالية:[1]

- **المديرية العامة:**

نجد في أعلى الهرم المديرية العامة التي يترأسها المدير العام بمساعدة الأمانة، من مهام هذه المديرية:

- ✓ وضع وتحديد إستراتيجية المؤسسة؛
- ✓ اتخاذ القرارات الهامة وإمضاء العقود؛
- ✓ العمل على الربط بين مختلف المديريات،
- ✓ تمثيل المؤسسة على المستوى الخارجي.

تتكون المديرية العامة من خمس مديريات فرعية، وهي:

أ- مديرية النقل والشحن:

تتمثل مهامها فيما يلي:

- ✓ النقل العادي والاستثنائي؛
- ✓ الشحن العادي والاستثنائي؛
- ✓ الدراسات التقنية.

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة

ب- مديرية الصيانة:

تتمثل مهامها في:

- ✓ إصلاح وصيانة العتاد؛
- ✓ الشراء والتخزين.

ت- المديرية التجارية:

مهامها:

- ✓ عرض وتقديم الخدمات؛
- ✓ إبرام العقود والاتفاقيات المتعلقة بالخدمات.

ث- مديرية التنمية ومراقبة تسيير الدراسات:

تتمثل مهامها في:

- ✓ القيام بالإحصائيات السنوية؛
- ✓ مراقبة وتطوير التسيير؛

ج- مديرية الإدارة والمالية:

سيتم التطرق إلى مهام هذه المديرية بشيء من التفصيل باعتبارها المديرية المستقبلة للقيام بالتربص.

تتكون مديرية الإدارة والمالية من:

- **الأمانة:**

✓ تسجيل مختلف الإعلانات والقرارات؛

✓ تحضير مختلف الملفات للمسئول المباشر؛

✓ استقبال الزبائن؛

✓ القيام بعمليات الاتصال المختلفة.

- **الشؤون القانونية:**

✓ تحضير ومتابعة القضايا الخاصة بالنزاعات الاجتماعية والتجارية بالنسبة للمؤسسة؛

✓ تمثيل المؤسسة أمام مختلف الهيئات القانونية ومفتشي العمل؛

✓ المساهمة في تحضير القوانين الداخلية للمؤسسة.

- **مصلحة الموارد البشرية:**

✓ الاهتمام بعملية التوظيف والتكوين؛

✓ تحضير الأجور؛

✓ تسيير الحياة المهنية للعمال؛

✓ القيام بالعمليات الإحصائية الخاصة بالتوظيف، الغياب، الأجور والتقاعد.

- **مصلحة المحاسبة والمالية:**

✓ متابعة عملية دخول وخروج الأموال؛

✓ مراقبة مختلف الفواتير قبل القيام بعملية الدفع؛

✓ متابعة عملية تسيير خزينة المؤسسة؛

✓ تسيير الحسابات البنكية وتسجيل تدفقات الخزينة؛

✓ مراقبة تطور رصيد الخزينة؛

✓ التكفل بكل العمليات المالية التي تلتزم بها المؤسسة اتجاه المشتريات والخدمات؛

✓ التكفل بكل العمليات التي تلتزم بها المؤسسة اتجاه المشتركين؛

✓ تقوم بعملية المقاربة بين مختلف الحسابات البنكية.

المبحث الثالث: تقييم عملية المراجعة الخارجية ومراجعة حسابات مؤسسة النقل والشحن الاستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية

المطلب الأول: مراحل عملية المراجعة الخارجية

مؤسسة النقل والشحن الاستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية كغيرها من المؤسسات تخضع لعملية المراجعة الخارجية القانونية، وهذا من أجل معرفة شفافية ومصداقية المعلومات والتأكد من سلامة حساباتها وتقييم مختلف الأنشطة المالية التي تقوم بها.

عملية المراجعة الخارجية تمر المراحل التالية:

1.1 التعاقد مع المراجع الخارجي:

تقوم المؤسسة التعاقد مع مراجع خارجي (أو مجموعة من المراجعين: محافظي الحسابات وخبراء محاسبيين)، وذلك للقيام بعملية الفحص ومراقبة مختلف الحسابات المتعلقة بالمؤسسة وذلك لمدة ثلاثة سنوات[1] قابلة للتجديد، بناءا على اتفاقية تم إمضاءها من طرف مجمع سونلغاز (المؤسسة الأم).

1.1.1 واجبات محافظ الحسابات:

محافظ الحسابات يلتزم حسب الاتفاقية بما يلي:[2]

- بمجرد إمضاء الإتفاقية، يجب تقديم قائمة بأسماء المتدخلين ومستوياتهم، وفي حالة تغيير أحد المتدخلين يجب أن يكون لهذا الأخير نفس مستوى المتدخل الذي تم تغييره؛

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة، الاتفاقية رقم 14- 2009، ص 03

[2] الوثائق الداخلية للمؤسسة، الاتفاقية رقم 14- 2009، ص 03

- الإلتزام السر المهني؛
- تقديم التقرير المؤقت؛
- تقديم التقرير الشامل؛ إضافة إلى التقارير الخاصة في الآجال المحددة وحسب النموذج المتفق عليه (كما يوضحه الملحق رقم 01)؛
- الأخذ عين الاعتبار الملاحظات المقدمة من طرف محافظي الحسابات للمجمع، واستغلال التقارير المقدمة من طرفهم؛
- الإجابة على الإستبيان (الملحق رقم 02)؛
- على كل محافظ الحسابات تقديم لمحافظي حسابات الفروع لأخرى للمجمع عن طريق المديرية التنفيذية للمالية والمحاسبة برنامجه، إضافة إلى كل المعلومات أو التغييرات المطلوبة في الآجال المحددة؛
- في حالة مواجهة صعوبات، يجب إعلام الرئيس المدير العام.

إضافة إلى هذا، محافظ حسابات المؤسسة الأم يلتزم بم يلي:

- تنسيق عمل محافظي حسابات فروع المجمع؛
- وضع مخطط عام لسير أعمال محافظي الحسابات؛
- ضمان تجانس التقارير المقدمة من طرف محافظي حسابات فروع المجمع؛
- الحصول على جميع التقارير المقدمة من طرف محافظي حسابات الفروع؛

- استغلال جميع التقارير لتقديم الملاحظات؛

- المشاركة في الاجتماعات مع محافظي حسابات فروع المجمع.

2.1.1 واجبات مؤسسة النقل والشحن الاستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية:

تلتزم المؤسسة باتخاذ جميع الإجراءات اللازمة، بصفة خاصة:[1]

- تقديم وفي الوقت المناسب الوثائق والمعلومات المطلوبة؛

- توفير لمحافظي لحسابات كل الوسائل المادية (الهاتف، المكتب، ...إلخ) والبشرية لإتمام مهمتهم؛

- المدير التنفيذي للمالية والمحاسبة المؤسسة يلتزم بضمان التنسيق بين هياكل ووحدات المؤسسة، والسهر على معالجة المشاكل والصعوبات.

3.1.1 الأتعاب:[2]

يتم تحديد الأتعاب من طرف الجمعية العامة للمؤسسة، أو عن طريق موافقة الطرفين.

أما الدفع فيتم كما يلي:

- 30 % عند بدء العمل؛

- 20 % عند تسليم التقرير المؤقت؛

[1] الوثائق الداخلية للمؤسسة، الاتفاقية رقم 14- 2009، ص 04

[2] المصدر نفسه أعلاه، ص 05

- 30 % عند إتمام العمل؛
- 20 % بعد اجتماع الجمعية العامة وتقديم التقرير.

يتم الدفع عن طريق شك أو عن طريق التحويل البنكي. كل المصاريف الأخرى يتم دفعها مباشرة من طرف المؤسسة.

2.1 خطوات مهمة المراجع الخارجي

محافظ الحسابات يقوم بعملية المراجعة الخارجية بمؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية، وفقا للخطوات التالية:

1.2.1 التعرف على المؤسسة:

في هذه المرحلة يركز محافظ الحسابات على جمع معلومات عامة حول مؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية، ظروف عمل المؤسسة ومحيط المؤسسة. بعد ذلك يقوم بإجراء اجتماع مع المسؤولين داخل المؤسسة لإجراء برنامج عمل وطلب الوثائق التي سيحتاج إليها.

عادة يتم المرور بهذه الخطوة عندما يكون محافظ الحسابات جديدا على المؤسسة، أما في حالة العكس فإنه سيمر مباشرة إلى الخطوة الموالية.

2.2.1 تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة:

في هذه الخطوة يكون هنالك اتصال مباشر بين محافظ الحسابات والقائمين بالرقابة الداخلية للحصول على المعلومات اللازمة لعملية التقييم إضافة إلى التوجيه لتسهيل عمله. بهدف استخراج نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.[1]

3.2.1 دراسة وفحص حسابات المؤسسة:

في هذه المرحلة يقوم محافظ الحسابات من التحقق من الوضعية المالية لمؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية، انطلاقا من صحة الحسابات المسجلة في المحاسبة كما يلي:

1.3.2.1 الاستثمارات:

يتأكد المراجع من الوجود المادي لهذه الاستثمارات، إضافة إلى الاستعمال الفعلي لها ويتأكد أيضا من أنه تم تسجيلها محاسبيا وتم تقييمها.

أهم وسائل المراقبة المستعملة للقيام بذلك هي:[2]

- مقارنة مكتسبات المؤسسة مع الوثائق المبررة؛
- التسجيل المحاسبي وتقييم الاستثمارات ومدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية؛

[1] التقرير السنوي لمحافظ الحسابات، 2009، ص 05

[2] المرجع نفسه أعلاه، ص 06

- التأكد من سياسة إهلاك الاستثمارات وتسجيلاتها؛

- التأكد من صحة كافة المعلومات المتعلقة بالاستثمارات.

2.3.2.1 المخزونات:

يقوم مراجع الحسابات من التأكد مما يلي:[1]

- حركة المخزونات مبررة ومسموح بها وأنه تم تسجيلها؛

- التأكد من أن الكميات الموجودة الموجودة في المخازن هي نفسها المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة؛

- التأكد أن عملية الجرد قد تمت فعلا، وكذا مدى وجود فروق بين الجرد المادي والجرد الفيزيائي ومن أن هذه الفروق قد تم تسجيلها.

3.3.2.1 الحقوق:[2]

- التأكد من المتاحات، والقيام بالمقاربة لبنكية للنقديات؛

- التأكد من أن أرصدة العملاء تم تحليلها بطريقة جيدة.

[1] التقرير السنوي لمحافظ الحسابات، 2009، ص 07

[2] المرجع نفسه أعلاه، ص 09

4.3.2.1 الديون:[1]

– التحقق من الوجود الفعلي للديون (اعتمادا على الوثائق التي تثبت ذلك) وتسجيلها بطريقة صحيحة.

5.3.2.1 النتيجة:

تقديم نتيجة الدورة، إضافة إلى تقديم جدول لنتائج الخمس سنوات الأخيرة.

3.1 إعداد التقرير:

يتم عقد اجتماع ما بين محافظ الحسابات ومسؤولي المؤسسة بعد عملية التقييم ومراجعة كافة حسابات المؤسسة، وذلك لمناقشة النتائج التي توصل إليها إضافة إلى تقديم التقرير الذي قام بإعداده (شفهيا)، وكذلك يقوم محافظ الحسابات بتقديم ملاحظاته والتوصيات التي يجب إتباعها، إضافة إلى التعديلات الواجب القيام بها على مستوى المؤسسة.

بعد ذلك يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير كتابي نهائي للمؤسسة.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراجعة حسابات المؤسسة

سيتم مراجعة حسابات مؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية لسنة 2009 بسبب عدم الحصول على المعلومات اللازمة للقيام بمراجعة حسابات سنة 2010.

[1] المرجع نفسه أعلاه، ص 10

1.3 تقييم نظام الرقابة الداخلية:

قام مراجع الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بهدف تقييم الأنظمة والإجراءات الفعالة لتوليد البيانات المالية والتي تعكس المستوى المطلوب من الشفافية في إطار مهمة الإشراف على عملية جرد (المخزونات والاستثمارات).

توصل مراجع الحسابات إلى أن هذه العملية تتم كما ينبغي خاصة من ناحية:

- الامتثال لقرار خلق اللجان المكلفة بعملية الجرد؛
- الجرد المادي تم تقييمه في 31/ 12/ 2009.

من خلال عملية التقييم التي قام بها مراجع الحسابات تم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية:[1]

- عدم وجود خلل كبير في الرقابة الداخلية؛
- ضرورة البحث عن طرق أكر نجاعة في تسيير المخزونات؛
- في إطار المرور إلى النظام المحاسبي الجديد، بداية من سنة 2010، يجبب على المؤسسة اتباع الخطوات التالية:

✓ تشكيل فرق العمل لتشخيص أنظمة المعلومات لمعرفة مدى استجابتها لمتطلبات النظام الجديد وتحديد التغييرات الواجب القيام بها؛

[1] التقرير السنوي لمحافظ الحسابات، 2009، ص 05

- ✓ التحضير لتطبيق المشروع، بقيام المديرية العامة للمؤسسة باتخاذ القرارات النهائية فيما يخص قواعد النظام المحاسبي الجديد؛
- ✓ تطبيق المشروع.

2.2 مراجعة حسابات المؤسسة:

1.2.2 الاستثمارات:

بلغت استثمارات مؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين في 31/ 12/ 2009 قيمة 265 654 1 KDA اهتلكت بنسبة 88% بطرقة الإهلاك المتناقص.[1]

الاستثمارات المكتسبة لسنة 2009 بلغت قيمتها 466 135 KDA، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم 01: الاستثمارات المكتسبة في سنة 2009 **الوحدة: KDA**

البيان	المبلغ
معدات الإنتاج:	
– معدات الإتصال	102
– المعدات والأدوات	15 274
– وسائل النقل	119 420
– تجهيزات المكتب	721

[1] التقرير السنوي لمحافظ الحسابات، 2009، ص 06

- أثاث ومعدات منزلية	129
- **المجموع**	**135 466**

المصدر: التقرير السنوي لمحافظ الحسابات، 2009، ص07

- الاستثمارات المهتلكة كليا بقيمة 65 000 KDA تتمثل أساسا في وسائل النقل؛

- هنالك خطر فقدان ملف الاستثمارات لوجوده في حاسوب واحد فقط.

التوصيات:

قدم مراجع الحسابات التوصيات التالية:[1]

- تصليح فروق الجرد، بما فيه وسائل النقل المسروقة والمقدرة قيمتها ب 15 370 KDA؛

- إيجاد حل لخطر فقدان ملف الاستثمارات.

2.2.2 المخزونات:

من خلال فحص وتقييم المخزونات، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- حركة المخزونات مبررة، مسموح بها ومسجلة؛

- عد الكميات المخزنة في الجرد المادي تم بالطريقة المناسبة؛

[1] التقرير السنوي لمحافظ الحسابات، 2009، ص 07

- المخزونات تتمثل أساسا في المواد واللوازم (الوقود والزيون، قطع الغيار، لوازم المكتب)، قدرت قيمتها في 31 ديسمبر 2009 ب 629 72 دج.

قدم مراجع لحسابات التوصيات التالية:[1]

- تحديث إجراءات الشراء؛

- وضع إجراءات مكتوبة، لاتخاذها عند القيام بالجرد المادي؛

- نظرا لضرورة المخزونات بالنسبة لمؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائي، من الضروري وضع إجراءات مكتوبة لتسيير المخزونات، وذلك لضمان:

  - ✓ متابعة دخول وخروج المخزونات؛
  - ✓ سهولة جر المخزونات؛
  - ✓ ضمان التخزين الجيد، وحماية المخزونات.

3.2.2 الحقوق:

قدرت قيمة حقوق مؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية في 31/ 12/ 2009 ب 700 908 KDA. كما يوضح الجدول التالي:

[1] المرجع نفسه أعلاه، ص 08

الجدول رقم 02: حقوق المؤسسة في سنة 2009 **الوحدة: KDA**

رقم الحساب	البيان	المبلغ
42	**حقوق الاستثمارات:**	
421	سندات المساهمة	70
424	اقراضات	390
425	تسبيقات على الاستثمارت	971
426	كفالات مدفوعة	21 306
	المجموع	**22 737**
43	**حقوق مخزونات:**	
435	أمانات مدفوعة	3
	المجموع	**3**
45	**تسبيقات لحساب:**	
457	رسوم قابلة للاسترداد ودفعات على الحساب	82
459	الدفع لحساب	1101

	المجموع	**1 183**
46	**تسبيقات الاستغلال:**	
463	تسبيقات للعاملين (المستخدمين)	165
464	تسبيقات على الضرائب والرسوم	50 868
468	مصاريف سجلت سابقا	1 771
	المجموع	**52 804**
47	**حقوق الزبائن:**	
470	الزبائن	140 593
471	اقتطاع ضمان	983
472	الزبائن المشكوك فيهم	6 646
477	الدخول المستحقة	1 185
	المجموع	**149 407**
48	**أموال جاهزة:**	
4851	حسابات بنكية	207 906
4854	ودائع لأجل	400 000
486	حسابات لدى الصكوك البريدية	10 303
487	الصندوق	263

488	سلف مستديمة واعتمادات	64 094
	المجموع	**682 566**
	المجموع العام	**908 700**

المصدر: التقرير السنوي لمحافظ الحسابات، 2009، ص 09

توصل محافظ الحسابات إلى النتائج والتوصيات التالية:[1]

- رصيد الحساب 459 أغلبه من العلاوات العائلية والتعويضات المسبقة للمستفيدين من الصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية للموظفين خلال السنوات 2006– 2007. من الضروري القيام بالخطوات اللازمة من أجل تسوية هذه الوضعية؛

- حالة الاقتراب البنكي لحساب البنك الوطني الجزائري يظهر عدد مهم من العمليات في الانتظار، فمن الضروري إيجاد حل لها؛

- حالة الاقتراب البنكي لحساب الصكوك لبريدية يظهر شك بريدي لزبون بقيمة 00. 200 148 دج هذا الشك فقد على مستوى بريد الجزائر في جوان 2000، يجب حل هذا المشكل.

4.2.2 الأموال الخاصة:

الأموال الخاصة لمؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية في 31/ 12/ 2009 قدرت قيمتها 200 001 1 KDA. الجدول التالي يمثل تغيرات الأموال الخاصة.

[1] التقرير السنوي لمحافظ الحسابات، 2009، ص 10

الجدول رقم 03: تغيرات الأموال الخاصة للمؤسسة **الوحدة: KDA**

العنصر	الرصيد في 31/ 12/ 2008	تغيرات سنة 2009		الرصيد في 31/ 12/ 2009
		مدين	دائن	
الأموال الجماعية	54 500			54 500
الإحتياطات القانونية	5 450			5 450
الإحتياطات المنظمة	128 985			128 985
الإحتياطات الإختيارية	447 373		86 965	534 338
مؤونات	69 315	779	43 500	112 036
نتيجة الدورة			165 911	165 911
مجموع الأموال الخاصة	705 623	779	296 376	1 001 200

المصدر: التقرير السنوي لمحافظ الحسابات، 2009، ص 10

5.2.2 الديون:

بعد مراجعة حساب الديون، تم التوصل إلى ما يلي:

- المؤسسة قامت بعملية الفوترة للموردين بالسعر المتفق عليه للسلع والخدمات المستلمة (أو المسلمة)، وتم تسجيلها في الوقت المناسب وبطريقة صحيحة؛
- كل عمليات الشراء تم تسجيلها وتقييمها في الوقت المناسب.

تفاصيل ديون المؤسسة مقدمة في الجدول التالي:

الجدول رقم 04: ملخص ديون المؤسسة في 31/ 12/ 2009 **الوحدة: KDA**

رقم الحساب	البيان	المبلغ
53	**ديون المخزونات:**	
538	فواتير مستحقة	23
	المجموع	**23**
54	**اقتطاعات لحساب:**	
543	ضرائب على الدخل الإجمالي	2 455
545	اقتطاع المشاركات في الضمان الاجتماعي	59
547	رسوم مستحقة على المبيعات	44 476
	المجموع	**46 990**
56	**ديون الاستغلال:**	
562	دائنو الخدمات	27 419
563	المستخدمون	19 615
564	ضرائب الاستغلال المستحقة	55 448
566	دائنو المصاريف المتنوعة	9
568	هيئات اجتماعية	784
	المجموع	**103 276**

57	تسبيقات تجارية	
579	إيرادات في انتظار التحصيل	3 838
	المجموع	**3 838**
	المجموع العام	**154 127**

المصدر: التقرير السنوي لمحافظ الحسابات، 2009، ص 11

6.2.2 حسابات النتائج:

حساب نتيجة دورة 2009، مبين في الجدول أدناه:

الجدول رقم 05: نتيجة دورة 2009 **الوحدة: KDA**

البيان	المبلغ
الإيرادات:	
مبيعات البضائع	2 100
خدمات مقدمة	846 750
تحويل أعباء الإنتاج	4 620
إيرادات متنوعة	5 651
إيرادات خارج الاستغلال	21 793
المجموع	**880 914**
التكاليف:	

تكاليف الدورة	636 616
تكاليف خارج الاستغلال	23 936
المجموع	**660 552**
النتيجة الخامة للدورة	**220 363**

المصدر: التقرير السنوي لمحافظ الحسابات، 2009، ص 11

- غياب جدول يوضح نتائج الخمس دورات الأخيرة.

المطلب الثالث: دراسة وتحليل نموذج لتقرير محافظ الحسابات

من خلال الإطلاع على التقرير النهائي لسنة 2009 المقدم من طرف محافظ الحسابات لمؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية، تم ملاحظة ما يلي:

- التقرير لا يحتوي على التحفظات وإنما على ملاحظات وتوصيات فقط؛
- التقرير غير كامل، حسب ما تنص عليه الإتفاقية؛
- عدم عرض تغير حساب النتيجة لخمس الدورات الأخيرة؛
- عدم الإجابة على الإستبيان؛
- عدم إعطاء الأهمية الكافية لتقييم نظام الرقابة الداخلية بمختلف جوانبها بالرغم من ضرورتها؛
- عدم وجود الملاحق المبررة لعمل محافظ الحسابات والأرقام التي قام باستخدامها.

المبحث الرابع: مقارنة بين تقارير ثلاثة سنوات للمؤسسة

في هذا المبحث سيتم مقارنة مختلف العناصر الواردة في التقارير التي قدمها محافظ الحسابات، لسنوات 2008، 2009 و 2010، بهدف معرفة مدى الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات والتوصيات المقدمة من طرف محافظ الحسابات، إضافة إلى تقييم عمل محافظ الحسابات.

المطلب لأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية

الجدول التالي يلخص مختلف الملاحظات والتوصيات التي تم تقديمها من طرف محافظ الحسابات، لسنوات 2008، 2009، و 2010.

الجدول رقم 06: الملاحظات والتوصيات المقدمة من طرف محافظ الحسابات لسنوات 2008، 2009، 2010

السنة	2008	2009	2010
النتائج والتوصيات		– عدم وجود خلل كبير في الرقابة الداخلية؛ – ضرورة البحث عن طرق أكثر نجاعة في تسيير المخزونات؛	– القوائم المالية للمؤسسة في 30/ 06/ 2010 قدمت بالاعتماد على المخطط المحاسبي الوطني؛ – من الضروري الانتقال وبسرعة إلى استعمال النظام

		– ضرورة الإنتقال إلى النظام المحاسبي الجديد.	المحاسبي الجديد.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات للسنوات 2008، 2009، 2010

من خلال الجدول أعلاه، تم استخلاص أنه لا يعطى لعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وقتها وأهميتها، بحيث أنه تم ملاحظة عدم لأخذ بعين الاعتبار الملاحظات والتوصيات القليلة المقدمة من طرف محافظ الحسابات، خاصة بما يتعلق بالمرور إلى النظام المحاسبي الجديد لما لذلك من أهمية للمؤسسة.

المطلب الثاني: مراجعة حسابات المؤسسة

الجدول التالي يبين مختلف النتائج والتوصيات التي توصل إليها محافظ الحسابات، من خلال عمليات المراجعة التي قام بها لسنوات 2008، 2009، 2010.

الجدول رقم 07: مقارنة مراجعة حسابات المؤسسة لسنوات 2008، 2009، 2010

البيان	2008	2009	2010
الاستثمارات	– إيجاد حل لخطر فقدان ملف الاستثمارات، نظرا لوجوده على مستوى حاسوب واحد فقط؛	– إيجاد حل لخطر فقدان ملف الاستثمارات، نظرا لوجوده على مستوى حاسوب واحد	– إيجاد حل لخطر فقدان ملف الاستثمارات، نظرا لوجوده على مستوى حاسوب

	– تصليح فروق الجرد، بما فيه وسائل النقل المسروقة والمقدرة ب 370 15 KDA.	فقط؛ – تصليح فروق الجرد، بما فيه وسائل النقل المسروقة والمقدرة ب 370 15 KDA.	واحد فقط؛ تصليح فروق الجرد، بما فيه وسائل النقل المسروقة والمقدرة ب 370 15 KDA.
المخزونات	– ظهور فرق سلبي عند نهاية عملية الجرد المادي بلغت قيمته 96. 452 3 دج.	– تحديث إجراءات الشراء؛ – وضع إجراءات مكتوبة، لاتخاذها عند القيام بالجرد المادي؛ – وضع إجراءات مكتوبة لتسيير المخزونات.	
الحقوق	– رصيد حساب 459 أغلبه من العلاوات العائلية والتعويضات المسبقة للمستفيدين لحساب الصندوق الوطني للتأمينات	– رصيد حساب 459 أغلبه من العلاوات العائلية والتعويضات المسبقة للمستفيدين لحساب الصندوق الوطني للتأمينات	

	الإجتماعية للموظفين خلال السنوات 2006 و2007، من الضروري القيام بالخطوات اللازمة لتسوية هذه الوضعية؛ – حالة الاقتراب البنكي لحساب البنك الوطني الجزائري يظهر عدد مهم من العمليات في الانتظار، يجب إيجاد حل لها؛ – حالة الاقتراب لحساب بريد الجزائر يظهر شيك بريدي بقيمة 200 148 دج، هذا الشيك فقد على مستوى بريد الجزائر في جوان 2000، يجب حل هذا	الإجتماعية للموظفين خلال السنوات 2006 و2007، من الضروري القيام بالخطوات اللازمة لتسوية هذه الوضعية؛ – حالة الاقتراب البنكي لحساب البنك الوطني الجزائري يظهر عدد مهم من العمليات في الانتظار، يجب إيجاد حل لها؛	

	المشكل.		
الديون	عملية التدقيق للحسابين 470 (الزبائن) و 5471 (القيمة المضافة للمبيعات) أدت إلى اكتشاف عدم تسجيل القيمة المضافة لبعض الفواتير في التصريح الجبائي بقيمة 10. 982 117 8 دج، يجب لتصريح بها في سنة 2009.		
النتيجة		– عدم عرض جدول لنتائج الخمس سنوات الأخيرة.	– رقم الأعمال المسجل بتاريخ 30/ 06/ 2010 قدر ب 70. 557 722 396دج، ورقم الأعمال المصرح جبائيا لنفس الفترة هو 756 587 398دج أي

			يفارق 198.30 865 1دج يجب على المؤسسة إجراء التعديلات؛ – عدم عرض جدول لنتائج الخمس سنوات الأخيرة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقارير محافظ الحسابات للسنوات 2008، 2009، 2010

من خلال الجدول أعلاه، تم استخلاص ما يلي:

- بالرغم من المعرفة المسبقة للمشكل من طرف المؤسسة، إلا أنها لا تبحث عن الحلول المناسبة (غياب دور المراجعة الخارجية)؛
- المؤسسة لا تأخذ بعين الاعتبار التوصيات المقدمة من طرف محافظ الحسابات، بدليل تكرار نفس التوصيات لمدة ثلاثة سنوات متتالية بدون إحداث التغييرات المناسبة على مستوى المؤسسة؛
- محافظ الحسابات لا يقوم بإتباع الخطوات اللازمة لإعداد التقرير (عدم تقديم جدول تغير حساب النتائج لخمس الدورات الأخيرة والملاحق).

الخلاصة:

الدراسة التطبيقية التي تم القيام بها على مستوى مؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية، سمحت لي بالتوصل إلى نتائج تمكنني من معرفة مختلف المراحل المتبعة للقيام بعملية المراجعة الخارجية من طرف محافظ الحسابات، والتفطن لبعض الأخطاء عند القيام بهذه العملية مما يدل على أن أعمال محافظ الحسابات لا تؤدي بالشكل المطلوب خاصة فيما يتعلق بجانب الرقابة الداخلية، بحيث أنه يتم التركيز على الجانب المحاسبي للمؤسسة إضافة إلى أن المؤسسة لا تأخذ بعين الإعتبار كل الملاحظات والتوصيات لمدة ثلاث سنوات بدون إجراء التغييرات اللازمة.

فما الداعي من القيام بعملية المراجعة الخارجية إذا لم يتم الإستفادة منها لتحقيق كفاءة عالية وأداء فعال في التسيير، والإهتمام بالمراجعة الخارجية كوسيلة تمنك المؤسسة من فرض الرقابة الجيدة في مختلف أنشطتها للوصول إلى الأهداف المرجوة.

في الأخير، تم التوصل إلى أن عملية المراجعة الخارجية ضرورية وجد مهمة بالنسبة للمؤسسات الجزائرية بصفة عامة ومؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية بصفة خاصة في تحسين التسيير، تفادي عمليات الغش والإختلاس الممكنة الحدوث ورفع مستوى الأداء. لذلك يجب الحرص على إعطاء أهمية لتقييم الرقابة الداخلية للمؤسسة من طرف محافظ الحسابات لأنها الركيزة الاساسية للوصول إلى ذلك.

لذلك تم تقديم بعض الحلول والإقتراحات لعلها تثمر بفوائد مستقبلية لمراجعي الحسابات والمؤسسة.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

إن الهدف من هذه الدراسة هو إبراز دور المراجع الخارجي في تنظيم التسيير داخل المؤسسة من خلال مراجعة نظام الرقابة الداخلية وكشف الأخطاء ورفع مستوى مصداقية المعلومات من خلال علاج نقاط الضعف المتواجدة في النظام وسد الثغرات لتجنب الإختلاسات والتلاعبات بغية تحقيق إستراتيجية المؤسسة.

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: أهم المشاكل والصعوبات اخل المؤسسات الجزائرية ناتجة عن ضعف نظام الرقابة الداخلية نتيجة لضعف عملية المراجعة الخارجية: من خلال الدراسة تم التوصل إلى أن عملية المراجعة الخارجية لا تتم فعلا كما ينبغي ولا يتم اتباع جميع المراحل، ويتم التركيز على بعض العناصر في عملية المراجعة ون الأخرى. وبالتالي نستطيع القول بأن الفرضية الأولى صحيحة نسبيا.

الفرضية الثانية: المراجعة بما فيها المراجعة الخارجية تعتبر إحدى المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال: هذا ما تم إثباته في الجزء النظري بحيث أن استعمال أوات الرقابة المناسبة (المراجعة عامة والمراجعة الخارجية خاصة)، تعتبر من المقومات الاساسية لنجاح نظام الرقابة الداخلية وزيادة فعاليته.

الفرضية الثالثة: لا تختلف مراحل المراجعة الخارجية عن باقي أنواع المراجعة: تبين من خلال الدراسة التي تم القيام بها بأن مراحل المراجعة عامة هي نفسها، إلا أن المراجعة الخارجية تختلف في العملية الأولية (تعيين المراجع الخارجي والحصول على معرفة عامة حول المؤسسة).

الفرضية الرابعة: تعاني نسبة عالية من المؤسسات الجزائرية من النتائج السلبية للنظام الإشتراكي فالبرغم من التصحيحات والإصلاحات إلا أن تطبيق الرقابة الاخلية والمراجعة لا يزال ضعيفا: هذا ما تم التأكد منه في الجزء التطبيقي بحيث أنه لا يتم إعطاء الأهمية والوقت المناسبين لعملية المراجعة خاصة في المؤسسات العمومية.

النتائج المتوصل إليها:

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى ما يلي:

- عدم القيام بتقييم نظام الراقبة الداخلية بمختلف جوانبها من طرف محافظ الحسابات بليل استعماله لنفس الجمل تقريبا على مار ثلاث سنوات؛
- غياب الملاحق في التقرير النهائي لمحافظ الحسابات، وبالتالي فهو لا يقوم باتباع الخطة المتفق عليها مسبقا، وهذا كله يمس صحة عملية المراجعة الخارجية؛
- لا تأخذ مؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية بعين الإعتبار التوصيات المقدمة من طرف محافظ الحسابات، بدليل إعطاء نفس التوصيات لثلاثة سنوت متتالية دون البحث عن الحلول، فما الداعي من القيام بعملية المراجعة إذا لم يتم الإستعانة بنتائجها لتحسين التسيير اخل المؤسسة؛
- تم مراجعة حسابات المؤسسة كما ينبغي من طرف محافظ الحسابات.

الإقتراحات والتوصيات:

- استعمال طرق أكثر أمانا للحفاظ على البيانات بشكل يستطيع أي فرد من أفرا د المؤسسة الإطلاع عليها وفي الوقت المناسب؛
- الأخذ بعين الإعتبار التوصيات المقدمة من طرف محافظي الحسابات، والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة؛
- القيام بتقييم الرقابة الداخلية بشكل مفصل، فهي تعتبر القاعدة الأساسية للبدء في عملية مراجعة مختلف العناصر؛
- الإلتزام بما هو متفق عليه من طرف المؤسسة والمراجع على حد سواء؛
- يجب على محافظ الحسابات تبرير جميع الملاحظات المقدمة عن طريق وضع الملاحق في التقرير؛
- ضرورة المرور إلى استخدام النظام المحاسبي المالي الجدي من طرف المؤسسة؛
- برمجة تكوينات مستمرة للمراجعين؛
- فصل المهام بطريقة تمنع قيام فرد واحد من القيام بالمهمة كاملة من البداية إلى النهاية، ليتم اكتشاف الأخطاء.

المراجع:

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، الأردن؛

- ألفين أرينز و جيمس لوبك ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة: مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، 2002،السعودية؛

- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، 2007، مصر؛

- إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة: النظرية العلمية والممارسة المهنية، قسم المحاسبة لجامعة المنصورة، 2004، مصر؛

- ثناء القباني، المراجعة، الدار الجامعة، 2007، مصر؛

- جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، 2002/ 2003، مصر؛

- خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 1998، الأردن؛

- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، 2007، الأردن؛

- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، 2000، مصر؛

- عبد الفتاح محمد الصحن و فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، 2004، مصر؛

- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، 2000، مصر؛

- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة الخارجية، الدار الجامعة الجديدة للنشر، 2000، مصر؛

- عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، 2004، مصر؛

- عبد القادر الشيخلي، فن كتابة التقارير، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2004، الأردن؛

- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الدار الجامعية، الجزء الأول،2001؛

- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الدار الجامعية، الجزء الثاني، 2001؛

- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، الأردن؛

– عبيد سعد المطيري، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، 2004، المملكة العربية السعودية؛

– فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر ، مصر، 2002؛

– كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2006، مصر؛

– كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، 2008، مصر؛

– محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، 2007، مصر؛

– محمد الفيومي محمد وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2008، مصر؛

– محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005، الجزائر؛

– محمد تهامي الطواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة المهنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005، الجزائر؛

– محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية، 2002، مصر؛

– محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر على، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، 2002؛

– محمد قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية: دور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجيل، الطبعة الأولى، 1998، لبنان؛

– هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2004, الأردن؛

– وليم توماس وأجرسون هنلي مترجم من طرف: أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، 2006، مصر.

الجرائد:

– الجريدة الرسمية.

المذكرات:

– بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجيستير في علوم التسيير فرع نقود ومالية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، 2002؛

– بودربالة صارة حدة، دور المراجعة الخارجية في تحسين نوعية المعلومة المالية للتسيير دراسة حالة سونطراك، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجيستير في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، 2006.

المراجع باللغة الأجنبية:

- Henry- Pierr, Maders et Hran- Luc masselin, Contrôle interne des risques, Edition d'organisation, 2004, France ;
- Jean-Luc Sauget Lydia Koestler, Le contrôle comptable bancaire, 1998 , France;
- Lionnel et Gerard, Audit et contrôle interne aspects financiers; opérationnels et stratégiques, 4e édition, Dalloz, 1992, France ;
- Mohamed Hamzaoui, Audit et gestion des risques des entreprises et contrôle interne, Peason éducation, 2005, France ;
- Renard Jacques, Théorie et pratique de l'audit interne, Edition des organisation, 2004, France.

المواقع الإلكترونية:

- موقع فقه المعاملات الإسلامية: www.kantakji.com؛
- موقع وزارة المالية: www.mf.gov.dz.

الملخص

إن الإنتقال من الإقتصاد الموجه إلى الإقتصاد المفتوح في الجزائر أثر على المؤسسات منها العمومية بصفة خاصة، وقد فسر ذلك بضعف الرقابة الداخلية بالرغم من إلزامية القيام بالمراجعة الداخلية والخارجية التي تعتبر أحد المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فهذا دليل على عدم فعالية عملية المراجعة.

وهذا ما دفعني إلى تناول هذا الموضوع من خلال عرض مختلف المفاهيم حول الرقابة الداخلية والمراجعة، وتم التوصل إلى أن جودة نظام الرقابة الداخلية من شأنه الرفع من نوعية التسيير وضمان معلومات فعالة يمكن استعمالها في اتخاذ القرارات التسييرية. ولضمان ذلك يجب متابعة الرقابة الداخلية عن طريق ما يسمى المراجعة بنوعيها (الداخلية والخارجية) لتفادي عمليات الغش والإختلاس إضافة إلى اكتشاف الثغرات والبحث عن الحلول المناسبة.

وفي الأخير قمت بدراسة حالة مؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية، عن طريق دراسة مراحل تطبيق عملية المراجعة الخارجية في المؤسسة، وإجراء عملية مقارنة للتقارير المقدمة من طرف محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات لاستخراج نقاط الضعف وكذا محاولة تقديم بعض الإرشادات الضرورية. وتم التوصل إلى أن عدم القيام بعملية المراجعة الخارجية كما يجب يقلل من فعاليتها مما ينعكس سلبا على تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المصطلحات الأساسية:

- الرقابة؛
- الرقابة الداخلية؛
- المراجعة؛
- المراجعة الخارجية؛
- المؤسسة؛
- التقييم.