

محمد التهامي طواهر
مسعود صديقي

المراجعة وتدقيق الحسابات

الآطار النظري والممارسة التطبيقية

دبورا (المطبوع حارس) الجامعة

تتكسي المراجعة دورا مهما في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، عن طريق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ثم التقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضعية الحقيقية للمؤسسة، والتأكيد على صحة ومصادقية المعلومات المقرر عنها من قبل المراجع باعتبارها أساسا لنجاعة القرارات الداخلية في تفعيل الأداء وتوجيه قرارات الاستثمار للأطراف الخارجية عن المؤسسة.

يتناول هذا الكتاب جل الجوانب النظرية والتطبيقية المؤطرة للمراجعة وتدقيق الحسابات، من خلال التطرق الى معاييرها والإجراءات العملية التي تحكم عملية المراجعة بإعطاء الإيضاحات الفنية والتقنية المرتبطة بمزاولة مهنة ووظيفة المراجعة.

كما يتناول هذا الكتاب النظام المحاسبي من خلال المبادئ التي تحكم خطوات المعالجة المحاسبية، ونظام الرقابة الداخلية بأبعاده النظرية والميدانية المرتبطة بالمقومات والإجراءات المعتمدة داخل المؤسسة.



المقدمة

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، إن هذه العملية تمكن المراجع من أن يبدي رأياً فنياً محايداً حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها و مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من بين أهم خطوات المراجعة، وذلك بغية اكتشاف مواطن الضعف فيه و من ثمة تسليط عملية المراجعة على هذه المواطن وتلافي مواطن القوة. يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية و جميع الإجراءات و المقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمان صحة و مصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية المختلفة في المؤسسة. إن التطور في أشكال هذه الأخيرة - المؤسسة الافتراضية، المؤسسات المتعددة الجنسيات- خاصة في ظل الظروف الاقتصادية الجديدة و المتجددة، أضحت بملي ضرورة تكيف نظام

1

هذا العمل للمعيار رقم 1 لسنة 2006
تقييمه من قبل المراجعين في 2003/41

مجلس التدقيق
الجمعية العامة
2003/41
مجلس التدقيق
الجمعية العامة

© ديوان المطبوعات الجامعية 2006-12

رقم البس: 4.01.4467

رقم ر.د.م.ك (I.S.B.N) 9961.0.580.5

رقم الإبداع 1 لعا نوبتي : 2003/41

الرقابة الداخلية مع الشكل الجديد للمؤسسة لاعتبار هذا النظام بمس الرقابة الإجرائية - السلوك - على العمل داخل المؤسسة.

يسعى المساهمين في ظل فصل الملكية عن التسيير في المؤسسات إلى ضمان ربحية أسهمهم ومن ثمة ضمان استمرارية نشاط المؤسسة الذي يتأتى عن طريق فرض رقابة إجرائية على جميع العمليات من جهة، ومن جهة أخرى تبين مراجعة توائم طبيعة نشاط المؤسسة وتمكن من إعطاء الصورة الصادقة عن المركز المالي الحقيقي لها.

في هذا المؤلف سوف نقوم بدراسة المراجعة و تدقيق الحسابات من المنظور النظري و التطبيقي بإعطاء الإيضاحات الفنية و التقنية خلال جميع أطوار الفصول.

يتناول الفصل الأول المراجعة في قالب تاريخي، أي نشأتها و تطورها، تعريفها والفروض التي تقوم عليها ثم الأهداف المتوخاة منها والأنواع العديدة لها انطلاقاً من الزوايا التي ينظر للمراجعة منها. يعالج الفصل الثاني معايير المراجعة المتعلقة بالعمل الميداني والعامة و معايير إبداء الرأي الفني المخايد الذي يتمخض عليها. يتطرق الفصل الثالث إلى المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس و الملاحظة، لاعتبار أن هذه المبادئ تشكل الإطار النظري الذي يجب أن يتقيد به منفذ العمليات المحاسبية في المؤسسة، وما لذلك من أثر على المركز المالي لها. بينما يتناول الفصل الرابع نظام الرقابة الداخلية من خلال تعريفه، وسائله و

الأهداف المرجوة منه و العوامل التي ساعدت على تطوره. يعالج الفصل الخامس مقومات نظام الرقابة الداخلية باعتبارها دعائم و ركائز أساسية يقوم عليها هذا النظام، فقوته تتوقف على قوة و متانة هذه المقومات. يتطرق الفصل السادس إلى إجراءات نظام الرقابة الداخلية الواجب اعتمادها بغية ضمان السير الحسن للتنظيم الوظيفي في المؤسسة، هذه الإجراءات تخص الجوانب التنظيمية و الإدارية و العمل المحاسبي وأخرى عامة. يتناول الفصل السابع الإجراءات العملية للمراجعة من خلال التطرق إلى أوراق العمل التي تثبت مسار العملية و كذا أنواع و وسائل الإثبات التي يعتمد عليها المراجع في القياس الكمي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة و كذا أشكال الأخطاء و الغش و مراجعة عناصر القوائم المالية الختامية - الأصول، الخصوم و حسابات التسيير - يتطرق الفصل الثامن إلى طريقة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق توجيه الأسئلة المختلفة المتعلقة بالبند المراد تقييمه. بينما يتناول الفصل الأخير دراسة حالة ميدانية لمؤسسة " BECAT spa " عن طريق استعراض الجوانب التنظيمية و الإدارية المطبقة في المؤسسة ومحاولة تقييمها و إعطاء حلولاً لبعض القيود الخاطئة.

في الأخير يمكن أن نوجز أهم الأسباب الداعية إلى إنجاز هذا العمل في الآتي:

- عدم توفر المراجع باللغة الوطنية للطلبة و المهنيين؛
- الاهتمام الخاص بهذا الموضوع من خلال إعداد جملة من الدراسات فيه و المشاركة في المنتقيات الدولية كمحاضرين؛

- الخبرة المهنية في المراجعة خاصة في الشركة الوطنية للمحاسبة؛

- الاحتكاك المستمر بالأكاديميين والمهنيين والطلبة، كان دافعا لنا لإنجاز هذا

العمل الذي سيكون موجها وكاشفا للبس والخلط بين المراجعة و الرقابة الداخلية وموضحا للجوانب الفنية و التقنية للعصرين.

هذا العمل المتواضع الذي هو في حاجة إلى المزيد من التطوير جاء لسد الفراغ الموجود في نقص الكتاب، وهو بذلك موجه إلى طلبة كليات العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية والمالية وإلى طلبة المدرسة العليا للتجارة والمدرسة الوطنية للإدارة و المعاهد الأخرى وكذا إلى جميع المهنيين والمهتمين بالموضوع من مسيرين للمؤسسات ليزودهم بأهم المعارف الضرورية لإحكام العملية الرقابية في المؤسسات الاقتصادية.

نقدم بالشكر المسبق إلى القاري الكريم على الملاحظات التي سوف تحظى بالدراسة لتحسين محتوى هذا الكتاب.

وفقنا الله لخدمة أمتنا

الفصل الأول

ماهية المراجعة

إن التطور الذي عرفته الحاجة الإنسانية للمنتجات الاستهلاكية قابله تطور مماثل لسد هذه الحاجيات، إذ تتوقف تلبيةها على تسويق هذه المنتجات عبر مناطق مختلفة، و في ظل سياسة التكامل بين المناطق، فقد ما ينتج في منطقة معينة لا ينتج في منطقة أخرى نظرا لاختلاف إقليمهما، ففي ظل تكريس مفهوم المؤسسة الذي يساير التطور الذي عرفته الحاجة الإنسانية بدا من الواضح احتواء هذه الأنشطة المختلفة في شكل مؤسسات تعمل على تحقيق أهداف معينة بالتوليف بين عوامل الإنتاج المختلفة، و الواقع أن هذا التطور في شكل المؤسسة و تعدد أصنافها أملى على بعضها فصل الملكية على التسيير من جهة و من جهة أخرى أعطى صلاحيات التصرف على مستوى مديريات المناطق المنتشرة جغرافيا خاصة في ظل الشركات المتعددة الجنسيات التي تشكل بعض مناطقها أهمية كبيرة من حيث رأس مال و المساهمة في الكتلة الإنتاجية الإجمالية المقدمة، لذا و بغية الحفاظ على أموال الملاك من أشكال السرقة و التلاعب و الإسراف و الوقوف على صحة السجلات و المستندات المحاسبية و مصداقية المعلومات المقدمة وحب تبيين مراجعة توائم التطور الذي عرفته الحاجة الإنسانية و المؤسسة على حد سواء أولا من خلال تطورها ونشأتها التاريخية

إذ أرجعها البعض إلى عهد قدماء المصريين و اليونانيين و ثانيا من خلال الفروض التي تقوم عليها و ثالثا من خلال الأهداف المتوخاة منها و رابعا من خلال أنواعها المختلفة على حسب شكلها و طبيعتها. لذلك سنعالج في هذا الفصل النقاط التالية:

- لمحة تاريخية عن المراجعة؛

- تعريف المراجعة؛

- فروض المراجعة؛

- أهداف المراجعة؛

- أنواع المراجعة.

1.1. لمحة تاريخية عن المراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال و الحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع و الاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم، فعلى حسب خالده أمين¹ فإن المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين و اليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة،

1 - خالده أمين. ع: علم تدقيق الحسابات؛ الناحية النظرية؛ مطبعة الاتحاد عمان 1980؛ صفحة 5.

و كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات و الأخطاء، بالتالي صحتها. المراجعة "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" و معناها يستمع.

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة و من جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى و التغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية و الاقتصاد العالمي بشكل عام، و التي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنورد جدول تميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة.

الجدول رقم (01.1)

التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاينة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، انحاكم التجارية و المساهمين.	الحاسب.	منع الغش، ومعاينة فاعليه، حماية الأصول.

2.1. تعريف المراجعة

سنحاول في هذا البند تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة و التي هي:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها (عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية)²

و عرف "BONNAULT" ET "GERMOND" المراجعة على أنها « اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف و على مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات و في الوضعية المالية و نتائج المؤسسة »³

كما عرف "خالد أمين" المراجعة على أنها « فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة

2- الصبان م.س و الفيومي م: المراجعة بين التنظير و التطبيق؛ الدار الجامعية

بيروت 1990؛ صفحة 18.

3- LIONNEL. C & GERARD. V: Op cit; Page 21.

من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

LIONNEL.C ET GERARD.V: Audit et control interne; aspects financiers; opération et stratégiques; 4^{ème} édition; Dalloze; paris 1992; page 17.

بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة⁴.

و عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها « مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل، استنادا على معايير التقييم، و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم⁵ ».

لم تكتف المنظمة بالتعريف السابق و أضافت توضيح ينظر من خلاله للمراجعة من منظورين تبعا للأهداف المتوخاة منها:

- تقدير نوعية المعلومات: أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة؛

- تقدير النجاعة و فعالية النظام المعلوماتي و التنظيم.

استنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة و هي:

4- خالد أمين، ع: مرجع سبق ذكره؛ صفحة 10

5- LIONNEL, C & GERARD, V: Op cit; page 22.

= الفحص؛

= التحقيق؛

= التقرير.

1.2.1 الفحص

يقصد به فحص البيانات و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها، أي فحص القياس المحاسبي و هو القياس الكمي و النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2.2.1 التحقيق

يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، و على مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

و بما أن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبية و المحافظة على استمراريته في ضل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها ليسمح لهذا الأخير بتوليد معلومات تكون بمثابة للوضعية الحقيقية للمؤسسة.

نشير إلى أن الفحص و التحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة و سليمة لنتيجة و مركز المؤسسة الحقيقي.

3.2.1. التقرير

يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة و ممرها.

3.1. فروض المراجعة

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة، لذلك سنورد أهم الفروض التحريية لها في الآتي⁶:

- قابلية البيانات للفحص؛
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة؛
- خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية؛

6- الصبان م.س و الفيومي م: مرجع سبق ذكره؛ صفحة 30.

العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل؛

مراقب الحسابات يزاوّل عمله كمراجع فقط.

1.3.1. قابلية البيانات للفحص

تتمحور المراجعة على فحص البيانات و المستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها. ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة و مصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى. تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:

- ملاءمة المعلومات؛
- قابلية الفحص؛
- عدم التحيز في التسجيل؛
- قابلية القياس الكمي.

2.3.1. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع و الإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، و العكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده

6.3.1. العناصر و الفترات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

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

7.3.1. مراقب الحسابات يزاوّل عمله كمرجع فقط

يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفقاً لما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة و المراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله، نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة و أن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.

4.1. أهداف المراجعة

انطلاقاً من التطور التاريخي للمراجعة و التعاريف المقدمة لها يظهر لنا جلياً تطوّر أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة و نتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات

جامعة سعد دحلب
البلدية
كلية العلوم الاقتصادية
و علوم التدبير
المكتبة

بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع و حقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

3.3.1. خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من

أية أخطاء و تواطئية
يشير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، و عدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

4.3.1. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

إن وجود نظام سليم و قسوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء و التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائياً، كما يجعل المراجعة اقتصادية و عملية بتبني المراجعة الاختيارية بدلاً عن التفصيلية.

5.3.1. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشراً حقيقياً للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي و الحقيقي لها.

الحاسبية من جهة أخرى، لذلك ستورد الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية⁷:

1.4.1. الوجود والتحقق

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا. حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات الحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين و كمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2.4.1. الملكية والمديونية

تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة و الخصوم التزام عليها. فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها و الديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق و حقيقة المعلومات الحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، و التي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

7- ليب ع و الفيومي م: أصول المراجعة؛ المكتب الجامعي الحديث؛ الأزاريطة؛ الإسكندرية 1998؛ صفحة 88.

3.4.1. الشمولية أو الكمال

بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات بات من الضروري على نظام المعلومات الحاسبية توليد معلومات معبرة و شاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات و المركبات الأساسية التي تمت بصفة إلى الحدث. بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة و صحة البيانات الحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات من جهة و من جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، و الذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصادقية لمخرجات نظام المعلومات الحاسبية.

4.4.1. التقييم والتخصيص

تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث الحاسبية وفقا للطرق الحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، و بانسجام مع المبادئ الحاسبية المقبولة قبولا عاما. إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش؛

- الالتزام بالمبادئ الحاسبية؛

- ثبات الطرق الحاسبية من دورة إلى أخرى.

- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة؛
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب و الأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظام و المؤسسة ككل؛
- تقييم الأهداف و الخطط؛
- تقييم الميكل التنظيمي.

انطلاقاً مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المراجع يستطيع أن يبدي رأي فني محاييد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية و عن صدق و مصداقية و صراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية. في الأخير نشر إلى أن الأهداف المتوخاة من المراجعة هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، و إذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

5.1. أنواع المراجعة

تعتبر مراجعة النظم المعلوماتية من بين أهم الوسائل القومية لهذه النظم و على وجه الخصوص نظام المعلومات المحاسبية الذي يراد منه توليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و ملائمة لاتخاذ القرارات، لذلك بات من الضروري على المؤسسة الاقتصادية العمل بنوع معين من المراجعة يناسب شكلها، حجمها و طبيعة نشاطها من جهة و

5.4.1. العرض و الإفصاح

تسمى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخزجات نظام المعلومات المحاسبية و المتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقاً للمعايير الممارسة المهنية، و تم تجهيزها بشكل سليم يتماشى و المبادئ المحاسبية. إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة و من جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6.4.1. إبداء رأي فني

يسمى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، و في إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص و التحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول؛
- مراقبة عناصر الخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛

من جهة أخرى يعطي مصداقية وصراحة أكثر للمعلومات وضمان لمستعملي القوائم المالية.

إن تبني نوع معين من المراجعة و ملائم للمؤسسة ولنظام المعلومات المحاسبية داخلها من شأنه أن يسمح بتحقيق الأهداف المتوخاة منها، و بالتالي المساهمة المباشرة في تقويم النظام المراجع و المحافظة على استمراريته. سوف نميز بين مختلف أنواع المراجعة انطلاقا من الزاوية المنظور من خلالها إلى المراجعة، و كذلك من زاوية القائم بها⁸.

- من زاوية الإلزام القانوني؛
- من زاوية مجال أو نطاق المراجعة؛
- من زاوية توقيت المراجعة؛
- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختيار؛
- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة.

1.5.1. من زاوية الإلزام القانوني

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض مؤسسات الشركات كشركة المساهمة و عدم إلزامية المراجعة إلى غيرها من مؤسسات الشركات كشركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة التضامن، لذلك سنميز بين نوعين من المراجعة في هذا البند.

8- الصبان م. س. و القويحي م. مرجع سبق ذكره؛ صفحة 41.

المراجعة الإلزامية؛
المراجعة الاختيارية.

1. المراجعة الإلزامية

و هي المراجعة التي يختم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المتوقعة له من خلال القانون المعمول به، و هذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة. نص المشرع الجزائري في القانون التجاري⁹ و في مادته رقم (609) على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى شركات المساهمة (الأموال).

2. المراجعة الاختيارية

و هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني و يطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، فقي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات المسؤولية المحدودة و ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية و عن نتائج الأعمال و المركز المالي. إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء و خاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد. نص

9 - القانون التجاري للجمهورية الجزائرية؛ المادة 609؛ صفحة 156.

المشرع الجزائري في القانون التجاري و في مادته (584) على تعيين مندوب للحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.

2.5.1. من زاوية مجال أو نطاق المراجعة

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

- المراجعة الكاملة؛

- المراجعة الجزئية.

1. المراجعة الكاملة

في هذا النوع من المراجعة يتناول للمراجع إطار غير محدد للعمل السذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات و السجلات و القيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل، فعملية المراجعة لا بد أن تتقيد بمعايير و مستويات المراجعة المتعارف عليها. و في ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات و كبر حجم أصناف منها، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم المراجع بفحصها بغية إصدار رأي فني محايد حول جميع المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المراجع على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختبارات.

نشير في الأخير إلى أن إتباع أسلوب العينة و الاختبار في المراجعة

زاد من اهتمام المؤسسات بنظام للرقابة الداخلية، لأن كمية الاختبارات و حجم العينة يعتمد في اختيارها على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.

2. المراجعة الجزئية

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

تسبب لما سبق، أصبح من الضروري تقيد هذا النوع من المراجعة بالعناصر الآتية:

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة؛

- إبراء ذمة المراجع من القصور و الإهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه؛

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

3.5.1. من زاوية توقيت المراجعة

يمكن أن ننظر من هذه الزاوية إلى أنواع المراجعة و نميز بين نوعين هما المراجعة المستمرة و التي هي غير محدودة بالوقت و المراجعة النهائية و

التي هي محدودة بالوقت و عادة ما تكون عند نهاية الدورة المحاسبية، لذلك ستطرق إلى النوعين التاليين من المراجعة و الناجمين عن هذه الزاوية:

- المراجعة المستمرة؛

- المراجعة النهائية.

1. المراجعة المستمرة

يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص و إجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة و وفقاً لبرنامج زمني مضبوط مسبقاً و يستجيب إلى الإمكانيات المتاحة، و الواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح إلى المؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المنوطة بها. في الأخير نشير إلى أن لهذا النوع من المراجعة محاسن و مساوئ هي على النحو الآتي:

أ. محاسن المراجعة المستمرة

- توفير الوقت الكافي لدى المراجع، مما يساعد على التوسع في نطاق الفحص و زيادة حجم الاختبارات و المجالات التي تخضع للتحقيق، بالتالي المراجعة بشكل وافي؛

- إمكانية عرض القوائم المالية الختامية في وقت مبكر من السنة، كون أن المراجع قام خلال السنة بالفحص و التحقق من البيانات و

السجلات المحاسبية مما يمكنه من إبداء رأي في محايد عن القوائم المالية محل الفحص في الوقت المناسب؛

- إمكانية كشف الأخطاء و الغش و التلاعب في وقت مبكر للعمل على تصحيح الأخطاء و تفادي حدوثها في المستقبل، و اتخاذ الإجراءات الكفيلة بمعالجة الغش و التلاعب و منع الوقوع فيه في المستقبل؛

- تحدث الزيارات المتكررة من المراجع وأعوانه شعوراً نفسياً لدى الموظفين فيمتنعون عن إكمال الأخطاء و الغش، مما ينقص احتمال حدوثها؛

- التنظيم الجيد للعمل من قبل المراجع في مكتبه، دون ضغط أو إرهاق موسمي، يسمح بحسن سير العمل و ارتفاع مستوى الأداء و نجاح المراجعة في تحقيق أهدافها.

ب. مساوئ المراجعة المستمرة

- احتمال قيام موظفي المؤسسة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود تم إثباتها في المستندات و السجلات بعد مراجعتها سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية الاختلاس، استناداً على أن المراجع لا يعود ثانية لفحص تلك المستندات و السجلات؛

- باعتبار أن اختبار المفردات من طرف المراجع يتم بصورة متقطعة سواء من يوم إلى آخر أو من جزء إلى آخر، فإن هذا الشكل قد يؤثر على مدى متابعة القائمين بالمراجعة لجميع الجوانب المرتبطة بمجال

الفحص وخاصة منها التي تحتاج إلى فترات طويلة لإتمامها، وكذلك قد يترتب على ذلك السهو من جانب المراجع خاصة فيما يتعلق بإتمام الاختبارات الضرورية للمفردات المختارة، مما قد يستغله العاملون بالمؤسسة لتحقيق بعض الأغراض الخاصة؛

- حدوث ملل لدى المراجع ولدى الموظفين نظرا للوقت الطويل المستغرق، إذ ربما يؤدي إلى تكوين علاقات شخصية بين الطرفين و يصبح عمل المراجع روتيني لا يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة من جهة، و من جهة أخرى يؤثر على حياد و استقلال المراجع الذي هو أحد أهم المعايير العامة للمراجعة؛

- إن الزيارات المتكررة و المستمرة للمراجع تعطل عمل موظفي المديرية محل المراجعة، كون أن هذه الزيارات تؤدي إلى ارتباك الموظفين عند أداء وظائفهم.

2. المراجعة النهائية

يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات و تحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي، و الواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل و يستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة.

نستطيع أن نميز بين المزايا و العيوب في هذا النوع من المراجعة عبر الآتي:

أ. مزايا المراجعة النهائية

- عدم إمكانية تلاعب الموظفين في المستندات و السجلات و كل ما يتعلق بالسنة المالية الماضية من معالجة للبيانات المحاسبية و القوائم المالية الختامية، باعتبار أن المعلومات التي تنصب عليها المراجعة تعود إلى سنة مالية سابقة؛

- انخفاض تكاليفها نسبيا مقارنة بالمراجعة المستمرة، اعتمادا في ذلك على الوقت المستغرق.

ب. عيوب المراجعة النهائية

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للمراجعة، مما يؤدي إلى عدم التمكن من إصدار حكم سليم حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في ظل العمليات العديدة للمؤسسة؛

- إن اكتشاف الأخطاء و التلاعب بعد انتهاء السنة المالية، قد يترتب عليه عدم إمكانية معالجة ما تم اكتشافه، مما يعكس صراحة عدم تمثيل المعلومات المحاسبية للمراجعة للحقائق داخل المؤسسة؛

- في ظل نقص عدد المراجعين الخارجيين في بعض المناطق، قد يستند إلى مراجع معين عدة أعمال للمراجعة مما قد يؤثر سلبا على نوعية العمل المؤدى من المراجع الذي يتبلور في الرأي الفني المقدم من طرفه.

يكون ممثل لمفردات المجتمع و هذا راجع إلى المشاكل الآتية:

- عدم تمثيل العينة المختارة لمفردات المجتمع ككل؛
- عدم الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختبار العينة؛
- الأخطاء الواردة عند عملية تقدير معالم المجتمع.

5.5.1. من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة

يمكن تقسيم المراجعة من هذه الزاوية إلى نوعين هما:

- المراجعة الخارجية؛
- المراجعة الداخلية.

1. المراجعة الخارجية

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة و صدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، و ذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول و الرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمين، المستثمرين، البنوك).

بغية الوقوف على ما سبق يمكن تحديد أهداف المراجعة المحاسبية

المحاسبية في النقاط التالية¹⁰:

« كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل؛

« كل عملية تم تسجيلها لا بد أن تكون:

عقوبة؛

مراجعة التقييم؛

مراجعة التسجيل؛

مراجعة في وقت وقوعها؛

مراجعة التمرکز.

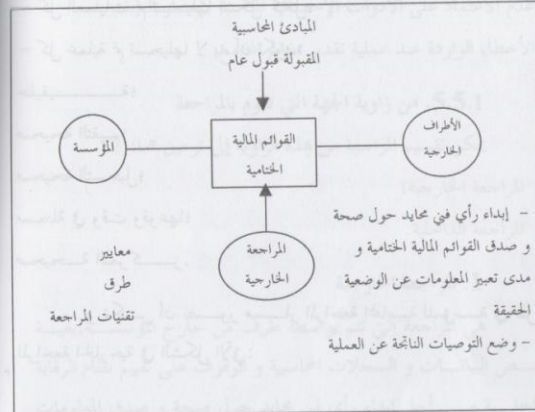
و يمكن أن نصور مسار المراجعة المحاسبية للمؤسسة في ظل

المراجعة الخارجية في الشكل الآتي:

10- BETHOUX. R & KREMPER. F & POISSON. M : L'audit dans le secteur public ; centre de librairie et d'éditions techniques ; Paris 1986; page 146.

الشكل رقم (01.1)

مسار المراجعة المحاسبية الخارجية



المصدر: Ibidem: page 147

نشأ هذا النوع من المراجعة بناءً على الاحتياجات المتزايدة للجهة المستمرة للمؤسسة من أجل فحص البيانات والسجلات المحاسبية و تقييم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية و يستخذ على أساسها القرارات. يمكن سرد التعريفين الآتين للمراجعة الداخلية:

عرف جميع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية على أنها « نشاط تقييبي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات الإدارية، و هي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى¹¹ ».

و عرّف كذلك "ETIENNE" « المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة، وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة¹² ».

من خلال التعريفين السابقين يظهر لنا بأن المراجعة الداخلية يقوم بها أطراف داخل المؤسسة من أجل الوقوف على النقاط الآتية:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية؛
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف؛
- مراجعة نظام المعلومات المحاسبية المولد الأساسي للمعلومات المحاسبية بشكل دوري؛
- فحص كافة السجلات و البيانات و المستندات المحاسبية؛
- حماية أصول المؤسسة.

11. العميرات أحمد صالح: المراجعة الداخلية، الإطار النظري و المختزى السلوكي؛ دار النشر للنشر و التوزيع؛ عمان 1990؛ صفحة 35.

12- ETIENNE.B: L'audit interne pourquoi et comment; les éditions d'organisation; france 1989; page 20.

في الأخير ستميز بين النوعين السابقين من المراجعة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (02.I)

التمييز بين المراجعة الداخلية و الخارجية

البيان	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
1- أهداف أو الأهداف	1- الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. 2- أهداف ثانوي: إكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية كفاء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على إكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.
2- نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
3- درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخضع لرغبات وحاجات الإدارات الأخرى.
4- المسؤولية.	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.

أ- نطاق العمل.	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائدة ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.
ب- توقيت الأداء.	يتم الفحص غالباً مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة

المصادر: الصبان م.س و الفيومي. م: مرجع سبق ذكره صفحة 44.

الفصل الثاني

معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة و الحكم على الجدوى منها. نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات الثلاثة الآتية¹:

المجموعة الأولى: المعايير العامة

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي و المهني في مجال ختمات المراجعة؛
- يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل؛

- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص و باقي الخطوات الأخرى و كذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني

1- شركس م.و: مراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية والإلكترونية؛ الطبعة الأولى، دار ذات السلاسل الكويت 1978؛ صفحة 25-26.

مجموعة الثانية: معايير العمل المثالي

التي و باقي الخطوات الأخرى و كذلك عند إعداد تقرير إنشاء الرأي.

- يجب على المراجع أن يبدل المعايير المهنية المعمول بها عند القيام

بمراجعة العمل؛

- يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في

مراجعة العمل؛

أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي و المهني في مجال

الأخرى أن يقوم بالتحقق و باقي الخطوات الأخرى؛

مجموعة الأولى: المعايير العامة

التي و باقي الخطوات الأخرى و كذلك عند إعداد تقرير إنشاء الرأي.

التي و باقي الخطوات الأخرى و كذلك عند إعداد تقرير إنشاء الرأي.

التي و باقي الخطوات الأخرى و كذلك عند إعداد تقرير إنشاء الرأي.

معايير الإخراجات

الفصل الثاني

بخالف ذلك؛

- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، و في الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة، يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، و يجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص و طبيعة الخدمة التي يقوم بها المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

1.11. المعايير العامة

1.1.11. معيار التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية

يحكم المهام المنوطة للمراجع إبان عملية المراجعة، بات من الأجلر على هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية و الكفاءة المهنية المطلوبة للإبقاء التام و الكفاءة المهنية، فعلى حسب النصوص الجزائية المنظمة لهذه المهنة تشترط على المراجع الحصول على الاعتماد كمراجع للحسابات الآتي²:

² المرسوم رقم 32 المؤرخ في 01 ماي 1999.

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً و كافياً و يجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين -إن وجدوا- بطريقة مناسبة و فعالة؛

- يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل و واف حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه و تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛

- يجب الحصول على أدلة و براهين كافية و مقنعة عن طريق الفحص و الملاحظة الشخصية و الاستفسارات و المصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها و تصويرها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التي تم استخدامها في إعداد و تصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد و تصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة؛

- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات و الإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما

1. عدم وجود مصالح مادية للمراجع

ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وأن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

2. وجود استقلال ذاتي

يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات و السجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.

في ظل توافر النقطتين السابقتين يمكن أن تحدد الأبعاد الدالة على استقلال المراجع.

أ. الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة: يستطيع المراجع في ظل هذا البند تحديد برنامج المراجعة و خطوات العمل و حجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها و كذا الجوانب و الأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل، مما لا شك فيه أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم أخذه من طرف المراجع في برنامجه

ب. الاستقلال في مجال الفحص: يعتبر المراجع مستقلا و حرا في اختيار حجم المفردات المراد فحصها من مجموع المفردات، إذ يستطيع

1. من ناحية التأهيل العلمي

أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة؛

2. من ناحية التأهيل العملي و الكفاءة المهنية

أن يكون قد أمضى التربص كخبر محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه (10) عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

في الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية و ندوات و تربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية و العلمية و الميدانية على حد سواء، و تمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي، العملي و الكفاءة المهنية.

2.1.11 معيار الاستقلال

يسمى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية، إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المراجع، لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المراجع:

المراجع في هذا الإطار فحص جميع البيانات، المستندات، السجلات و مسار عملية التجهيز للتقرير بعدها عن صحة و مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها.

جـ). الاستقلال في إعداد التقرير: يعتبر المراجع مستقلا في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص و التحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية، مع إظهار فيه كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص و إعطاء رأي في محاييد حول القوائم المالية الختامية، إذ ينبغي في هذا الإطار عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق في التقرير أو استبعاد بعض الحقائق ذات الأهمية منه.

3.1.II. معيار العناية المهنية

يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية و الجهود الممكنة و المناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها، انطلاقا من كون أن المراجع لا بد أن يفي بالمعيارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي و العملي و الاستقلال في أداء مهمته.

إن قياس درجة العناية المهنية للمراجع بغية تحديد مسؤوليته المهنية اتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية و المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، تكون من خلال تحديد و أداء الاختبارات المطلوبة و اللازمة و محتوى و شكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات و السجلات المحاسبية. يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى

العناية المهنية المطلوبة هي:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المتوقعة؛

- أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛

- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة و الضعف، الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات و غش و لا يمنع حدوث أخطاء؛

- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي؛

- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

في نهاية المعايير العامة تشير إلى أن معيار الاستقلال مع معياري بذل العناية المهنية و توافر التأهيل العلمي و العملي تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للمراجعة فعندما يكون المراجع مثالا غير مستقل و لم يبذل العناية المهنية اللازمة و ليس مؤهلا علميا أو عمليا، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.

يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية المراجعة من خلال اهتمامه على ما يجب القيام به و الفترة الزمنية اللازمة لذلك و توقيت عملية البدء في عملية المراجعة و الانتهاء منها، و تحديد المراجع الذي يقوم بفحص المفرادات

- تحديد مسؤولية المراجع القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مراجع و توقيع كل مراجع على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

2.2.2. معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المساهمة و لحجم المفرادات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية و مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته و الالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، لذا و بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات و مهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع و الحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق الآتية:

2.2. معايير العمل الميداني

1.2.2. التخطيط السليم لعملية المراجعة

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها و يأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة و الوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت الناح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة. تقوم عملية المراجعة على النقاط الآتية:

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية و الإجراءات المتعلقة بنظام للرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروض؛
- تحديد طبيعة رزمة عملية المراجعة و الإجراءات المطبقة في ظلها؛
- تنسيق العمل المراد تنفيذه.

في ظل هذا الإطار يمكن أن نحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية المراجعة و تخطيطها.

- يوضح برنامج المراجعة و بدقة نطاق الفحص من خلال اشتتماله على المفرادات المراد فحصها و خطوات الفحص و توقيته؛

- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المراجع و أعوانه بالأداء المتوقع و المثبت في البرنامج، و كذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية و التاريخ المتوقع لانتهاء منها؛

2.II. معايير العمل الميداني

1.2.II. التخطيط السليم لعملية المراجعة

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها و يأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة و الوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة. تقوم عملية المراجعة على النقاط الآتية:

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية و الإجراءات المتعلقة بنظام للرقابة الداخلية للمؤسسة؛

- تقييم درجة الثقة المبنية من نظام الرقابة الداخلية المفروض؛

- تحديد طبيعة رزمة عملية المراجعة و الإجراءات المطبقة في ظلها؛

- تنسيق العمل المراد تنفيذه.

في ظل هذا الإطار يمكن أن نحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية المراجعة و تخطيطها.

- يوضح برنامج المراجعة و بدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها و خطوات الفحص و توقيته؛

- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء

المنجز من المراجع و أعوانه بالأداء المتوقع و المثبت في البرنامج، و كذا

إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية و التاريخ المتوقع لالتهاء منها؛

- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية المراجعة من خلال احتوائه على ما يجب القيام به و الفترة الزمنية اللازمة لذلك و توقيت عملية البدء في عملية المراجعة و الانتهاء منها، و تحديد المراجع الذي يقوم بفحص المفردات؛

- تحديد مسؤولية المراجع القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مراجع و توقيع كل مراجع على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

2.2.II. معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة و لحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية و مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته و الالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، لذا و بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات و مهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع و الحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق الآتية:

1. طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة

تشتمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعملياتها، فعلى حسب "HAMINI"³، فالأسئلة تخص

الفصول الآتية:

- الأسئلة المتعلقة بالمشتريات؛
- الأسئلة المتعلقة بالأجور؛
- الأسئلة المتعلقة بالمخزون و الإنتاج؛
- الأسئلة المتعلقة بالمبيعات؛
- الأسئلة المتعلقة بالخزينة؛
- الأسئلة المتعلقة بالمستندات و الأسهم؛
- الأسئلة المتعلقة بالاستثمارات؛
- الأسئلة المتعلقة بالأموال الجماعية؛
- الأسئلة المتعلقة بالإعلام الآلي.

3- HAMINI. A: le control interne et élaboration du bilan comptable, entreprise publique économique; Opu; Alger 1991; page 57.

أ. الأسئلة المتعلقة بالمشتريات: يقصد من وراء هذه الأسئلة

تحقيق الأهداف الآتية:

- كل طلبات الشراء تمت بشكل سليم؛
- كل المشتريات و الخدمات المتحصل عليها تمت وفق الطلبات وتم طلبها؛
- كل الفواتير المتعلقة بالمشتريات تم بالمقابل الحصول الفعلي على نصوصها و تم تسجيلها؛
- كل النفقات مبررة و مسجلة.

ب. الأسئلة المتعلقة بالأجور: يقصد من وراءها تحقيق الأهداف

التالية:

- كل أجر يقابل مجهود عضلي تم تقديمه فعلا من طرف عامل معين؛
- كل الأجور تم حسابها وفق ما تنص عليها الاتفاقيات الجماعية؛
- كل الأجور تم حسابها بشكل سليم.

ج. الأسئلة المتعلقة بالمخزون و الإنتاج: بغية تحقيق الأهداف

الآتية:

- المخزونات تخضع لمراقبة محاسبية دورية؛
- كل المخزونات معروفة و محفوظة؛
- كل أسعار تكاليف الإنتاج مسجلة في قيم المخزون؛
- المخزونات مقيمة بشكل سليم.

د). الأسئلة المتعلقة بالمبيعات: يهدف من خلالها إلى تحقيق الآتي:

- كل المبيعات تمت فوترتها و تسجلها بشكل سليم؛
 - كل المبالغ المفوترة قابلة للتحقيق؛
 - كل التحصيلات تم تسجيلها بشكل سليم.
- هـ). الأسئلة المتعلقة بالخزينة: يقصد من ورائها تحقيق الأهداف التالية:

- وجود متابعة محاسبية سليمة للتدفقات المالية؛
 - النفقات لا بد أن تكون مرخصة من طرف شخص مؤهل؛
 - إعداد وثيقة لكل تسوية تمت؛
 - حماية كافية للسيولة الموجودة من كل الأخطار.
- و). الأسئلة المتعلقة بالسندات و الأسهم: يقصد من ورائها ضمان المتابعة و التسيير الجيد و السليم لكل السندات و الأسهم.

ز). الأسئلة المتعلقة بالاستثمارات: يقصد من ورائها ضمان العناصر الآتية:

- كل الاستثمارات مسجلة محاسبيا و متابعة و مقيدة تحت رقم معروف؛
- الجرد الفعلي للاستثمارات تم وفق ما ينص عليه القانون و يوافق الجرد المحاسبي؛
- عقود الاستثمار لا بد أن تكون مرخصة؛

حركة الاستثمارات تم تقييدها بشكل سليم.
ن). الأسئلة المتعلقة بالأموال الجماعية: يقصد من ورائها التأكد من العناصر الآتية:

- كل العمليات المتعلقة بالأموال الجماعية مرخص بها؛
- لسير الأسهم يتم بشكل واضح و صريح؛
- شهادات الأسهم محفوظة بشكل سليم؛
- التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالأموال الجماعية مقيدة بشكل سليم.

2. طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية

تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة المعتمد داخل المؤسسة موضوع المراجعة، إذ يقوم المراجع بتشخيص النظام من خلال الاستعرق إلى مقوماته و الإجراءات القائم عليها فيستطيع أن يحدد مواطن الضعف و القوة فيه اعتمادا على درجة امتثال إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كأن يجد مثلا تداخل في المسؤوليات و عدم تحديد الاختصاصات و إلى غير ذلك من عدم الالتزام بالإجراءات التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية. فعلم الالتزام بها يخلق فرص للتلاعب و الغش و لوقوع الأخطاء. إن الوصف الكتابي القائم على أساس التقييم الميداني لنظام الرقابة الداخلية، يمكن من تحديد مواطن القوة و الضعف في النظام، و هذا ما يسمح بتوجيه عملية المراجعة نحو مواطن الضعف لفحصها و استخراج منها الانحرافات الواقعة و التقرير عليها في ختام عملية المراجعة.

3. طريقة الملخص الكتابي

في ظل هذه الطريقة يقوم المراجع بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات و الوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية، بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع المراجعة.

في الأخير نشير إلى الخطوات الواجب إتباعها بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع المراجعة⁴.

- الخطوة الأولى: الفحص المبدئي؛

- الخطوة الثانية: اختبار الالتزام بالإجراءات و السياسات؛

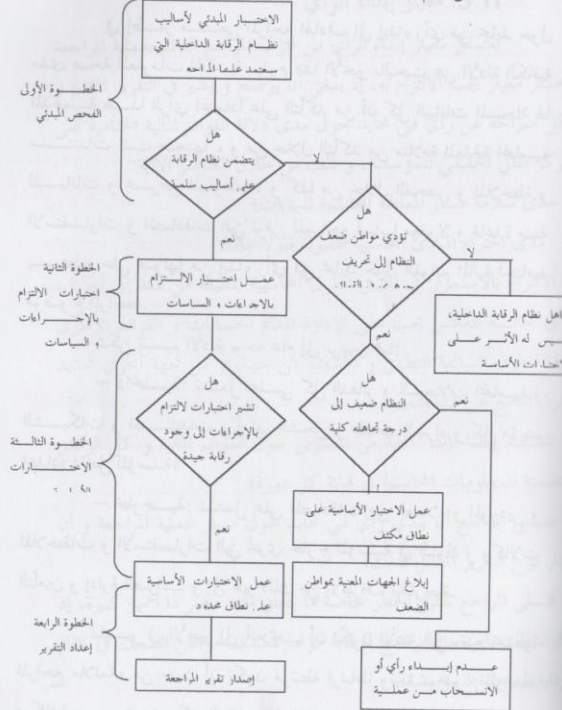
- الخطوة الثالثة: الاختبارات الأساسية؛

- الخطوة الرابعة: إعداد التقرير.

4- توماس و أمروسون. هـ: المراجعة بين النظرية و التطبيق، ترجمة حجاج أ. ح و سعيد

ك. د: دار المريح للنشر؛ الرياض السعودية 1989؛ صفحة 367.

شكل رقم (10.11) خطوات المراجعة في تقييم الرقابة الداخلية



المصدر: المرجع السابق، صفحة 368.

3.2.11. معيار كفاية الأدلة

في إطار مسعى المراجع الهادف إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية، يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي اعتماداً على التأكد من أن كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها، و من خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات و عرض المعلومات، و كذا من خلال الفحص و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات التي توفر للمراجع أساساً معقولاً و قاعدة متينة يستطيع على ضوءها من إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة.

يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما:

- داخلية: تشتمل على كل الدفاتر و السجلات المحاسبية و الشيكات و المستندات و أوامر الشحن و طلبات الشراء و كل ما يتم إعداده داخل المؤسسة؛

- خارجية: تشتمل على المصادقات من العملاء و الموردين و الملاحظات و الاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك و وكالات التأمين و إدارة الضرائب و إلى غير ذلك من الأطراف الخارجية.

نشير في الأخير إلى أنه يجب أن تكون الأدلة التي يقوم بجمعها المراجع ملائمة، من حيث أن تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بموضوع المراجعة و كافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص.

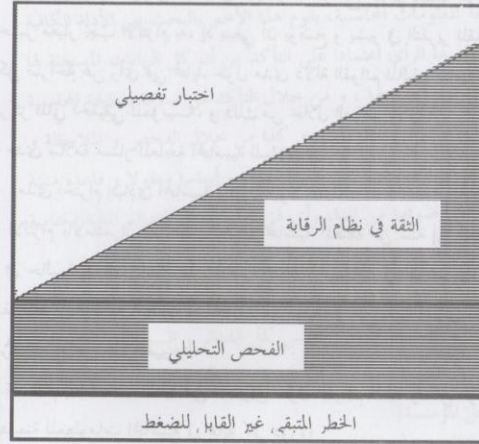
3.2.11. معيار إبداء الرأي

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الالتزام به، إذ ينبغي أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، و ذلك من خلال العناصر الآتية:

- مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات؛
- مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى، و في حالة العكس يجب على الإدارة تقديم الحسابات و القوائم الأخرى طبقاً للطرق السالفة التطبيق و الجديدة من جهة، و من جهة أخرى تحديد الفرق الناتج عن هذا التغيير؛
- تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية و كل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة؛
- على المراجع أن يبدى رأي فني محايد حول مسار عملية المراجعة و أن يختار نوع التقرير المقابل لذلك؛
- على المراجع تقليل الخطر خاصة ما يتعلق منه بعنصر ذا أهمية كبيرة، إذ يكون ذلك باستعمال برنامج للرقابة موجه لكشف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

الشكل رقم (20.11)

تغطية الخطر الواجب اختباره



المصدر: SIMONS.P: Op cit page 58

و الواقع أن يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني حول المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة، وذلك باستعمال أحد أنواع التقارير التالية :

- التقرير النظيف؛
- التقرير التحفظي؛
- التقرير السالب؛
- تقرير عدم إبداء الرأي.

1.3.11. التقرير النظيف

يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة و مركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته و إجراءاته، و كذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية. إن هذا التقرير يدل على تبني المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها و السالف ذكرها من جهة و من جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة، قد يتمتع المراجع عن إصدار التقرير النظيف نظرا للاعتبارات التالية:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كلياً أو جزئياً؛
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى؛
- عدم كفاية الأدلة و الإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية؛
- غياب معايير المراجعة المتعارف عليها كعدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح

للمراجع بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب، أو عدم إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة كالمصادقات التي تؤكد صحة أرصدة حسابات الزبائن و الموردين أو حساب البنك و إلى غير ذلك، أو في حالات أخرى كعدم توفر السجلات و الدفاتر و المستندات أو عدم التأكد من مبالغ التعويضات التي يجب أن تلتزم بها المؤسسة.

2.3.11. التقرير التحفظي

يعتبر التقرير التحفظي امتداد معدل للتقرير النظيف، كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، في هذا الإطار يشير المراجع إلى هذه التحفظات بكل وضوح و صراحة و يحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية و على القوائم المالية للمؤسسة و المركز المالي لها.

يرتبط التقرير النظيف بالأهمية النسبية لهذه التحفظات و بمدى تأثيرها على صحة المعلومات المحاسبية و المالية، إذ يشترط أن لا تؤثر هذه التحفظات إلى حد التظليل على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة و على القوائم المالية الختامية لها.

3.3.11. التقرير السالب

يصدر المراجع هذا التقرير، إذا قام بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها و رأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة و لم يراع في معالجتها و عرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، كأن يقيم و يسجل جزءاً كبيراً من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا عن التكلفة الحقيقية لها، أو يسجل جزء كبير من المصروفات الإيرادية على أنها مصروفات رأسمالية.

يحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراء القوائم المالية فإنه ينبغي على المراجع أن يصدر هذا الرأي، إلا إذا اعتقد فعلاً أن هناك خروجاً خطيراً جداً عن تطبيق المبادئ المحاسبية.

4.3.11. تقرير عدم إبداء الرأي

إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة و البراهين التي تساعد على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية المراجعة أو بسبب ظروف خارجة عن إرادة هذه الأخيرة و المراجع على حد سواء.

الفصل الثالث

المبادئ المحاسبية

يرتكز نظام المعلومات المحاسبية على جملة من المبادئ لقيت القبول العام عبر مراحل مختلفة من التطبيق العملي، إذ تحكم هذه المبادئ في مجملها خطوات وإجراءات المعالجة المحاسبية التي تنتهي بإظهار نتائج نشاط المؤسسة، وتلبية احتياجات الأطراف المستعملة للمعلومات المعبر عنها. وبما أن الإجراءات المحاسبية تركز على المبدأ الذي مفاده ضمان الملاءمة وصدقية المعلومات المحاسبية المعدة من طرف المحاسب، فإن هذا الأخير يتبع رزمة منهجية (Canevas Méthodologique) معلومة وثيقة بغية توليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

إن المبادئ المحاسبية بالشكل الذي هي عليه اليوم لم تنشأ كلها في وقت الوقت لتمثيل إطار نظري متكامل يحكم التطبيق العملي والممارسة المحاسبية، وإنما نشأ كل منها نشأة مستقلة و بظهور الحاجة إليه، ثم انتشر تطبيقها وحازت القبول العام، إلا أنه لا يمكن اعتبار هذه المبادئ كقواعد صلبة كانت نتيجة البحث انطلاقاً من مسلمات و بديهيات قاعدية.

جامعة سعد دحلب
البليدة
كلية العلوم الاقتصادية
و علوم التسيير
المكتبة

تصفية المؤسسة ليس هو الغرض العادي من إنشائها ما عدا في الظروف غير العادية التي قد تجبر المؤسسة عن التوقف على مزاولة نشاطها، لذلك و في ظل ما يوحى به مبدأ الاستمرار من أهمية كبيرة في تحديد ما يتضمنه العديد من المفاهيم و النتائج الحاسبية الهامة المترتبة عليه يمكن صياغة الآتي:

- إن فكرة استمرار المؤسسة في أعمالها ، يؤكد صراحة مقدارها على مزاولة نشاطها انطلافا من إمكانياتها المادية والبشرية الرامية إلى تحقيق أرباح في السنوات المستقبلية؛

- إن تقييم عناصر الميزانية و المكونات المادية للمؤسسة يمر حتما على التقييم وفقا للتكلفة التاريخية؛ أي ما يؤكد الاستمرارية في مزاولة النشاط، فالأصول الثابتة تظهر بالتكلفة التاريخية أولا، ثم يخفف منها تكلفة الاستعمال لهذه الأصول، أو ما يمكن أن يعبر عنه بالإهلاك بالنسبة للاستثمارات، ثم يظهر الباقي لهذه الأصول في شكل قيم صافية لها؛

- إن الالتزامات المستحقة على المؤسسة تمثل ديونا تستحق الدفع في المستقبل أي في التاريخ المحدد لسدادها، وفي هذا الأمر ما يؤكد فكرة استمرار المؤسسة في أعمالها.

ما تجسّد الإشارة إليه في ظل الظروف غير العادية و التي تضطر المؤسسة للتوقف عن مزاولة نشاطها و الذهاب بها نحو التصفية، هو سقوط افتراض الاستمرار، في هذه الحالة تخضع المؤسسة إلى إجراءات التصفية المتعارف عليها، و عليه يجب أولا تحويل موجودات المؤسسة من

لأنها ليست خالدة شأنها في ذلك شأن المبادئ المتعارف عليها في العلوم الدقيقة و العلوم التحريية. بل تعتبر هذه المبادئ كقواعد ذات صبغة أخلاقية (De Porte Déontologique) ناتجة عن تعميم الممارسة الحاسبية، و لتقت القبول في مختلف الدول و أصبحت نقاط استدلال لكل الأعمال الحاسبية على المستويين الوطني و الدولي.

انطلاقا مما سبق تظهر لنا ضرورة تحديد المبادئ الحاسبية التي تصف على الممارسة الحاسبية صبغة القبول العام، وفق التقسيم المقدم من طرف ¹SACID، الذي ميز بين المبادئ على النحو التالي:

- المبادئ المتعلقة بحقل الملاحظة؛
- المبادئ المتعلقة بالقياس؛
- مبادئ أخرى.

1. III. المبادئ المتعلقة بحقل الملاحظة

1.1. III. مبدأ الاستمرار

يسعى المساهمون من خلال إنشاء مؤسسة ما إلى ممارسة نشاط معين يكون موضوع التأسيس، في هذا الإطار تعمل المؤسسة على مزاولة نشاطها بصفة دائمة و مستمرة، بمعنى آخر فإن التفكير من قبل المؤسسين في

¹ - SACI. D: Comptabilité de l'entreprise et système économique; O.P.U ; Alger 1991. page 84.

جانفي و تنتهي في 31 ديسمبر، كما تجدر الإشارة إلى أن المخطط الخاسي الوطني نص على هذا المبدأ، في النقاط التالية:

- حدد تاريخ إقفال كل دورة محاسبية بتاريخ 31 ديسمبر (المادة 16)؛
- إجبـار المؤسـسات بالقيام في غـاية كل فـترة (عـند الإقفـال) بـجرد مفـصل لـاستثماراتها (المادة 17)، وكذلك القيام بـجرد مادي لكل عناصر المخزونات (المادة 20).

3.1.iii. مبدأ استقلالية الدورات

بما أن المبدأ السابق و المتعلق بالدورة المحاسبية، نص على ضرورة تحديد الفترة المحاسبية تبعا للسنة الميلادية، بمعنى من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر، فإنه ينبغي التعرف في ظل مبدأ استقلالية الدورات على النواتج و الأعباء و نتيجة نشاط كل دورة محاسبية، و على كل الوضعيات المختلفة لأجراء و عناصر الميرانية، بما في ذلك عناصر المخزونات و الحقوق و التخصيصات المتعلقة بها و كل التسديدات المرتبطة بالديون سواء كانت جباية أو شبه جباية أو ديون ناتجة عن عمليات الشراء المختلفة.

تأسيا بما سبق، يتضح أن كل دورة محاسبية تستفيد من نواتجها و لتحمل أعبائها. كما نص على ذلك المخطط الخاسي الوطني من خلال الأيام بتسجيلات محاسبية تخص الأعباء المتعلقة بسنة سابقة و وضعها في حساب خاص، حساب رقم (696: أعباء سنوات سابقة)، و كذلك بالنسبة للنواتج المتعلقة بسنة سابقة و أدرجها في حساب خاص، حساب

أصول ثابتة ومتداولة إلى نقدية، و يكون ذلك بتقييمها وفق سعر السوق (السعر الحالي) و بيعها، و تحصيل كافة الحقوق، كما يجب دفع جميع الالتزامات حسب أولويتها، و من الواضح أن أسس التقسيم في هذه الحالة تختلف عن الأسس في حالة الاستمرار، لذلك و رغم الاعتراف و تبني الاستمرار في نشاط المؤسسة إلا أنه لا يجب أن يفهم أن قياس النتائج المحققة من طرف المؤسسة سواء كانت رجاءم خسارة سوف يؤجل إلى أن يقضي أجل المؤسسة، بل يجب تقسيم حياة المؤسسات إلى فترات معينة عادة ما تكون من واحد جانفي إلى واحد وثلاثين ديسمبر من السنة نفسها، بقصد تحديد تكاليف ومصاريف السنة من جهة وتحديد نواتج ومداخيل السنة من جهة أخرى، و إعداد القوائم المالية الختامية المنصوص عليها قانونا. و من الواضح أن هذا المبدأ مدعم بمبادئ أخرى كمبدأ الدورة المحاسبية، استقلالية الدورات و التكلفة التاريخية و التي سيأتي بيانها.

2.1.iii. مبدأ الدورة الخاسية

إن الاستمرارية في نشاطات المؤسسة لفترة طويلة غير محددة، هو سرر لتحديد مددة زمنية معينة يمكن على ضوئها معرفة نواتج و أعباء المؤسسة و نتيجة نشاطها في هذه الفترة، ليمسح لها في الأخير من تحديد مواطن الأعباء و النواتج بالدقة اللازمة و معرفة مدى جدوى هذا النشاط. إن السنة الاجتماعية تحتوي على اثنا عشر (12) شهرا، و في أغلب المؤسسات تتوافق السنة الاجتماعية مع السنة المدنية، بمعنى أنها تبدأ من أول

1. المؤسسة الفردية

إن هذه المؤسسات لها ذمة مالية خاصة مكونة من أموال المستغل (حساب رقم 110: أموال الاستغلال)، تسجل في هذا الحساب قيمة العناصر المقدمة من طرف المستغل، أما حساب المستغل (حساب رقم 119: حساب المستغل)، تسجل فيه حركة الأموال المقدمة من طرف المستغل والتي هي متعلقة بالدفع أو الاقتطاع من أي طبيعة؟

2. مؤسسات الشركات

تشمل هذه المؤسسات على ثلاث أصناف من الشركات هي:

- شركات التضامن؛
- شركات ذات المسؤولية المحدودة؛
- شركات الأموال (المساهمة).

إن هذه الشركات تتميز بالشخصية المعنوية المستقلة عن تلك المتعلقة بالشركاء والمساهمين، باعتبارهم من وجهة نظر المشروع أطرافا خارجية، تسجل هذه الأطراف تعاملاتهم مع الشركة في حسابات معينة هي:

- حساب رقم 44: حقوق الشركاء والشركات الخليفة؛
 - حساب رقم 55: ديون تجاه الشركاء والشركات الخليفة.
- تأسيا: كما سبق يمكن تعريف الوحدة المحاسبية على أنها وحدة

رقم 797 (نواتج سنوات سابقة).

إن هذه المعالجة تضيي على المعلومات المحاسبية الملائمة، المصادقة والتعبير الصادق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، إذ أن الملاك والدائنين وحتى المدراء وغيرهم ممن يهمهم أمر الوحدة المحاسبية يرغبون في معرفة نشاطها المستمر على فترات متتالية، حتى يستطيعون اتخاذ الموقف الملائم منها وفي الوقت المناسب

4.1. III. مبدأ الوحدة المحاسبية

إن التصنيفات العديدة للمؤسسات التي أملاها الواقع الاقتصادي الجديد وتبناها التشريع، الذي نص وفقا لهذا المبدأ على أن لا يتم الأخذ بعين الاعتبار إلا الأحداث الاقتصادية التي لها علاقة بنشاط المؤسسة أو الوحدة القانونية، ففي هذا الإطار يقع على المحاسب تسجيل الأحداث التي لها تأثير على وضعية المؤسسة وليس على وضعية المالكين، إذ أن هذا المبدأ يربط و بجلاء التمييز بين شخصية المؤسسة وشخصية الملاك لها، كما يهدف إلى تحديد و توضيح مسؤولية المؤسسة تجاه الغير عن كل الالتزامات المتعلقة بنشاطها. إن لهذا التمييز أهمية عند نشوب نزاع بين المؤسسة والأطراف التي تتعامل معها، حيث يمكن رفع دعوة قضائية ضد المؤسسة باعتبارها شخصا معنويا لها ذمة مالية مستقلة عن ذمم المالك.

نلاحظ أن المشرع الجزائري ميز بين الذمم تبعا للتصنيفات العديدة للمؤسسات كالآتي:

- منح حسابات المؤسسة الصيغة القرارية وهذا الفائدة النسبية داخل المؤسسة؛
- السماح للمؤسسة بالتوقيع مقارنة مع مثيلاتها من المؤسسات التي تنشط في نفس القطاع.
- بعد الانتهاء من دراسة أهم المبادئ الحاسبية المتعلقة بحقل الملاحظة سوف نتناول فيما يلي المبادئ الحاسبية المتعلقة بقياس الأحداث الاقتصادية.

2. III المبادئ الحاسبية المتعلقة بالقياس

1.2. III مبدأ ثبات وحدة القند

- إن التعبير عن الأحداث الاقتصادية التي هي أحداث كمية في نظام المعلومات الحاسبية يتم حتما عبر وحدة قياس تتجسد في النقود. فالقياس النقدي لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة، من شأنه أن يعطي صورة رقمية عن الأحداث والمؤسسة في قوائمها المالية الختامية، بيد أن الاعتماد على النقود من شأنه أن يطرح مشكلا مضاعفا يتمثل في الآتي:
- هل الوحدة التقديرية المختارة - كمعيار - ثابتة مع الوقت؛
- هل تعتبر النقود معيارا ملائما للإطلاع على الواقع.
- و الواقع أن اعتماد النقود كأداة وحدة للقياس، يؤدي إلى حصر مجال نظام المعلومات الحاسبية بإعماله للأحداث والعلاقات الاجتماعية و الإنسانية الخارجة عن مجال السلع والخدمات.
- إن التقلبات في مستوى الأسعار يفقد القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقا

- اقتصادية، تقوم بنشاط معين سواء كانت تلك مشروعا فرديا أو شركة تضامن أو شركة مساهمة

5.1. III مبدأ الصديق (الصورة الصادقة)

- يسعى نظام المعلومات الحاسبية إلى توليد معلومات تلقى القبول لدى الأطراف المستعملة للمعلومات وقراء القوائم المالية الناتجة عن النظام المولد لها، إذ يفترض أن هذا النظام يعمل وفق المبادئ الحاسبية المتعارف عليها، وعلى رأسها مبدأ الصورة الصادقة الذي تداول لأول مرة سنة 1948، و لقي استعمالا واسعا في كل من الولايات المتحدة الأمريكية، و هولندا، و بريطانيا. إلا أنه لم يلق هذا المبدأ إسقاطا في الممارسة الحاسبية الفرنسية إلا بعد صدور المخطط الحاسبي المراجع (P.C.R) لسنة 1982، تبعا للتطبيقات التوجيهية الأوروبية الرابعة. و ما تجدر الإشارة إليه أن الصورة الصادقة تعتبر هدفا يبرحي بلوغه من نظام المعلومات الحاسبية باعتبار مخرجاته تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، و يتخذ على أساسها قرارات تعكس الرغبة في الاستثمار من طرف المساهمين الجدد أو الختمين أو قرارات داخلية تتخذ من طرف الإدارة المسيرة.
- انطلاقا مما سبق نلاحظ أن تطبيق هذا المبدأ يورجى إلى ضرورة تفصيل محتوى مخرجات نظام المعلومات الحاسبية على شكله من خلال التركيز على إعطاء صورة صادقة تمكن من التعبير القوائم المالية على الواقع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، إن اعتماد هذا المبدأ يسمح بما يلي:

انطلاقاً مما سبق، توجد عدة معايير لقياس قيمة الموجودات، إذ تدرج قيمتها في إحدى المراحل الآتية:

- الاستلام (التكلفة التاريخية)؛
- التحديد (تكلفة الاستبدال)؛
- البيع أو إعادة البيع (القيمة السوقية)؛
- الإنتاج (تكلفة الإنتاج).

من أجل السماح لنظام المعلومات الحاسبية بتوليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة في ظل مبدأ التكلفة التاريخية ينبغي اعتماد حلول من شأنها أن تضمن على عناصر البرازية الصفة الإستحداثية لسابرة هذه العناصر للواقع الاقتصادي المعاش، يمكن اعتماد الحلول الآتية:

- الإهلاكات: تعبر عن مقدار النقص الناتج عن استعمال الاستثمارات؛
- المؤنات: لمواجهة التدهور المحتمل لبعض عناصر الذمة المالية للمؤسسة؛
- إعادة التقسيم: يعبر عن تحديث قيم الاستثمارات مع أخذ بعين الاعتبار عامل التضخم.

4.2.III. مبدأ الحيلة و الحذر

يعتبر هذا المبدأ من بين أهم المبادئ التي تعطي ضماناً و أمناً للمعلومات الحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات الحاسبية كونه يقضي بعدم الأخذ في الحسبان أية إيرادات متوقعة سوف تحدث في المستقبل، كسحب

لأسباب ثبات وحدة النقد دلالتها ويؤدي إلى عدم التجانس في مراكز البرازية والقوائم المالية ذاتها. إذ أن قياس العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة يكون على أساس الإبقاء على القيمة الاسمية للنقد لا على القيمة الحقيقية المعسر عنها بالقدرة الشرائية، لذلك فإنه تحت هذه الشروط سيظهر حتما تساوت وعدم تجانس في الحسابات المكونة للقوائم المالية خاصة مع بروز ظاهرة التضخم بشدة في الآونة الأخيرة، وهو ما يجعل من المعلومات الحاسبية التي هي مخرجات النظام تفقد بعض مصداقيتها في عدم تماثلها مع المغزرات في الحيط والسياسة المالية و الاقتصادية.

2.2.III. مبدأ وحدة القياس

إن قياس الأحداث الاقتصادية في المؤسسات الاقتصادية الجزئية يكون حتماً وفق مبدأ ثبات وحدة القياس، تبعاً لهذا المضمّن نصّ المشرع الجزائري على استعمال الدينار الجزائري كوحدة قياس لكل التعاملات الاقتصادية، و ركز على ضرورة التسجيل الحاسبي بالنسبة للتدقيقات بالعملة الوطنية

3.2.III. مبدأ التكلفة التاريخية

إن قياس نتائج أعمال المؤسسة و تحديد مركزها المالي يقوم على أساس التكلفة التاريخية، إذ أن العمليات التي تقوم بها هذه الأخيرة و التي تؤثر على الوضعية الحقيقية: لها لا بد أن تكون موضوع للقياس في الوقت أو اللحظة التي تمت فيها.

الحقوق.

رغم بعض الانتقادات الذي يلقاها مبدأ الحيطة والحذر، إلا أنه لقي قبولاً واسعاً في الممارسة المحاسبية العملية من قبل المحاسبين، ومن قبل قراء القوائم المالية الختامية ومستعملي المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية، وذلك استناداً إلى أن المبالغة تؤدي إلى زيادة الخطر أو المخاطر، بينما يؤدي التحفظ إلى السلامة منها وتجنبها في المعالجة المحاسبية.

5.2. III مبدأ عدم التعويض

إن العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة تجعل هذه الأخيرة في علاقة دائمة مع مورديها و زبائنها، ففي حالات عدة يحتاج موردو المؤسسة إلى مستوياتها، كما تحتاج هي إلى مستويات زبائنها، إن هذه العلاقة المنشأكية من شأنها أن تخلق أرصدة دائنة و مدينة تجاه الموردين أو الزبائن، لذلك جاء هذا المبدأ ومنع المقاصة بين الديون و الحقوق التي هي تجاه شخص واحد، وفرض توضيح قيمة الدين و قيمة الحق في القوائم المالية الختامية على حد سواء، وأساس ذلك كون كل عملية لها إثبات و برهين مادية.

و في ختام السند كبر بأهم المبادئ المحاسبية التي تشكل القاعدة العملية لنظام المعلومات المحاسبية، نشير إلى أن نجاح هذا الأخير كوسيلة الإخبار والإفصاح عن حالة المؤسسة، يحتم الأخذ بالمبادئ الأساسية التي تشكل في مجملها منظراً للحقائق الاقتصادية للمؤسسة من وجهين مختلفتين:

نواتج مستقبلية سوف تحققها المؤسسة، مع الاحتياط و الأخذ في الحسبان للحسابات التي سوف تحدث في المستقبل انطلاقاً من الإعداد و إمكانيات مواردها، أي أن:

- أي نقص محتمل في قيمة الموجودات يمكن أن يؤثر على ذمة المؤسسة، ينبغي أن يحاط له و يتم تسجيله حتى وإن كان حدوثه ليس أكيداً؛

- بالمقابل لا يتم تسجيل الإيرادات المستقبلية أو المتوقعة إلا إذا تمت فعلاً.

إن تطبيق هذا المبدأ من شأنه أن يعطي مظهر قد تسيء إلى مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، و من بينها:

- المعالجة في معدلات الإهلاك بالنسبة للاستثمارات؛
- اعتبار بعض المصاريف الرأسمالية الإرادية و ذلك بغية تقليل قيمة الربح الذي يظهر في حساب النتيجة، و هو الأمر الذي يترتب عليه نقص قيمة الأرباح القابلة للتوزيع؛

- تكوير مخصصات المؤونات المختلفة لمقابلة النقص المتوقع في قيم بعض الأصول؛

- ربط تسجيل الإيرادات المحققة بالتسجيل، إذ لا يتم تسجيل الإيرادات الناتجة عن عملية بيع أو تأدية خدمات للعملاء في خلال الدورة إلا إذا تم تخصيصها فعلاً، استناداً إلى فكرة عدم التأكد من تحصيل هذه

كما لا يسمح بعملية إجراء المقارنات بين السنة التي هي موضوع التغير و السنة الماضية، إلا أن تغير الطرق الحاسبية قد يجد تبريره من خلال النقاط التالية:

- تغير بحس شروط النشاط؛
- طريقة استعمال الموجودات؛
- العلاقة مع جهات أخرى؛
- تلاشي الطرق المستعملة أو لوجود أخطاء فيها.

و نشير في الأخير إلى أن التغير في الطرق يكون بغية تحقيق مقارنات أفضل بين القوائم المالية في سنوات مختلفة، لإعطاء صورة صادقة على المؤسسة موضوع الدراسة.

2.3.iii مبدأ صراحة الرهين

يسمى نظام المعلومات الحاسبية من خلال تخرجاته إلى تلبية احتياجات الأطراف المستعملة لمعلومات ذات المصداقية و معرفة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك يجب على الحاسب أن يقوم بمعالجة و تسجيل الأحداث الاقتصادية في إطار النموذج الحاسبي الذي يولي مبدأ على أن يتم التسجيل الحاسبي على أساس برهان صريح يحتوي على كل المعطيات اللازمة للتسجيل من مبلغ، تاريخ، تحديد طبيعة الحدث و إلى غير ذلك من المعطيات الضرورية، مع صرف النظر عن مصدر الرهان سواء كان داخليا أو خارجيا.

- حقل الملاحظة، بفضل تطبيق المبادئ المتعلقة بالاستمرارية ، الوحدة ، الدورات و استقلاليتهما و الصورة الصادقة؛
- القياس، بفضل تطبيق المبادئ المتعلقة بثبات وحدة النقد، التكلفة التاريخية، الخطة والحذر و عدم التعويض.

3.iii مبادئ محاسبية أخرى

1.3.iii مبدأ ثبات الطرق المحاسبية

إن استمرار المؤسسة في نشاطها يختلف أوجهه من شأنه أن يعكس ضرورة الاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المنبثقة من طرف نظام المعلومات المحاسبية، بغية إجراء مقارنات على مستوى النتائج المحققة من سنة إلى أخرى أو على مستوى العناصر التي تكون القوائم المالية الختامية للمؤسسة، إذ يفترض أن رصيد أي عنصر في نهاية السنة هو الرصيد في بدايتها، كما يجب الاستمرار و الإبقاء على نفس الطرق التي عولج بها آنفا. إن الاستمرار على هذا المبدأ يعطي أمانا و صراحة لكل العناصر المكونة للذمة المالية للمؤسسة و المحددة لمركزها المالي فمثلا، إذا اُبعت المؤسسة طريقة التكلفة الوسيطة المرحجة في قياس تكلفة المواد المنصرفة إلى الإنتاج، فإنه لا ينبغي العدول عن إنتاج هذه الطريقة و الانصراف نحو الطرق الأخرى كطريقة (FIFO) ما دخل أولا يخرج أو لا أو طريقة (LIFO) ما دخل أخيرا يخرج أولا، لأن هذا التغير في الطرق يعطي تغييرا مواريا في عناصر القوائم المالية، و بالتالي يتعكس على مستوى ذمة المؤسسة،

أن النتائج التي ترتب على ذلك تكاد تكون منعقدة الأثر على مستوى القوائم المالية الختامية.

4.3. III. مبدأ الإفصاح

يعتبر الإفصاح في الوقت الراهن من المبادئ الحاسبية التي يمكن أن تسهم بفاعلية في إثراء قيمة المعلومات الحاسبية التي تظهرها القوائم والتقارير المالية في ظل المبادئ القائمة، والتي دون سواء قد تنقص من قيمة المعلومات. إن هذا المبدأ يقوم على إظهار التقارير والقوائم المالية لكل البيانات التي عولجت في شكل معلومات حاسبية يستفيد منها قراء القوائم المالية في اتخاذ قرارات تتعلق منها بالوحدة الحاسبية.

تأسياً بما سبق، يجب أن تظهر الوحدة الحاسبية في صورة تتفق مع أوضاعها الحقيقية في ظل الظروف والخطوة والمتغيرات الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية التي تؤثر فيها وتتأثر بها، كما يقودنا ترسيخ هذا المبدأ إلى إعداد تقارير مالية إضافية تفصيلية توضيحية بالإضافة إلى تلك التقارير والقوائم المعدة أساساً لخدمة مختلف قراء القوائم المالية.

5.3. III. مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

تسعى المؤسسة ذات الطابع الاقتصادي إلى تحقيق الربح من نشاطها المستمر، بغية المحافظة على نفسها من الدوبان والعمل على إمكانية تحقيق النمو في نشاطها، إذ أن النفقات التي تقوم بها المؤسسة يراد من ورائها تحقيق عائد يكمن في الإيرادات. و يقاس بلوغ أهدافها بقياس

إن احترام هذا المبدأ من شأنه أن يعطي ثقة أكبر إلى مستعملي المعلومات الحاسبية في المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، نظراً للأسباب التالية:

- المعلومات الحاسبية مؤسسة على براهين صريحة؛
- قابلية المراجعة سواء إلى التسجيلات الحاسبية أو إلى البراهين.

3.3. III. مبدأ الأهمية النسبية

إن تنوع العمليات التي يضادفها الحاسب خلال اليوم بغية معالجتها وتسجيلها حاسبياً، تنفاوت في درجة أهميتها عند الحاسب انطلاقاً من صغر وكرر المبالغ التي تقيم بها العملية، لذلك جاء هذا المبدأ ونص على ضرورة الأخذ و بجدية لكل المبالغ مهما كان صغرها، بل يجب الاهتمام بالبنود المختلفة التي تتكون منها القوائم المالية صغيرة كانت أم كبيرة. إن نظام المعلومات الحاسبية يهتم بالاستتم الذي تخل زباده أو نقصانه بالقوائم المالية الختامية و بقاعدة التوازن الأساسية بين عناصر المركز المالي و قائمة الربح، لذلك فإنه من باب أولى الاهتمام بكل بند في معالجة العمليات المتعلقة بالمؤسسة.

إن المحافظة على التوازن سواء على مستوى طرفي التسجيل الحاسبي أو على مستوى القوائم المالية الختامية يحتم على الحاسب تسجيل العمليات رغم صغر أو تفاهة قيمتها، إلا أن من مخلفات هذا المبدأ أن تكون عملية في حقيقتها رأسمالية وتعالج على أنها إيراده نظراً لصغر حجمها، سيما

انطلاقاً مما سبق يتبين لنا الحساب على أنه الركيزة الأساسية من خلال تجسيده للأحداث الحاسبية في شكل جدول مقسم إلى عمودين:

- العمود الأول من الجهة اليمنى يسمى المدين؛
- العمود الثاني من الجهة اليسرى يسمى الدائن.

إلا أن تسجيل أي حساب في الجهة المدينة أو الدائنة يخضع إلى طبيعة الحسابات و إلى سلوكها المنصوص عليها في المخطط الحاسبي الوطني والتي سنأتي بيانا لاحقا.

على حسب "SACT"²، يمكن أن ينظر إلى هذا المبدأ من خلال

النقاط التالية:

- من منظور التدفقات؛
- من منظور المدة؛
- من منظور ثنائي.

1. من منظور التدفقات

يؤسس هذا المنظور على العلاقة المستمرة بين المؤسسة و الأطراف الخارجية التي تدعمها طبيعة نشاطها. إذ أن الحركة الطبيعية لهذه الأخيرة تخلق تدفقات سواء خارجية أو داخلية، لذا نستطيع أن نميز بين نوعين من التدفقات

- تدفقات مالية؛

تجميعات الإيرادات بتجميعات النفقات. و يفترض هذا المبدأ أن يتم توجيه أعمال المؤسسة لصالح تحقيق أهدافها المسطرة مسبقا.

6.3.III. مبدأ حصة الحاسب

يعتبر هذا المبدأ الحاسب على أنه الشخص الذي ينبغي أن يكون فطنا في تسجيله للعمليات التي تكون بعد المعالجة في شكل معلومات يستفيد منها أطراف عدة من طالبيها، لذلك ينبغي أن يطبق كل المبادئ و القواعد التي تتشكل الممارسة الحاسبة و كل الإجراءات التي من شأنها أن تسهم في توليد معلومات ذات مصداقية و معيرة عن الرضعية الحقيقية للمؤسسة. أما فيما يخص المعالجة الحاسبية لمختلف النواتج و الأعباء فإنها تنقذ بالتالي:

- لا يسجل الناتج محاسبا إلا إذا تم فعلا؛
- يسجل العبء محاسبا إذا احتل وقوفه.

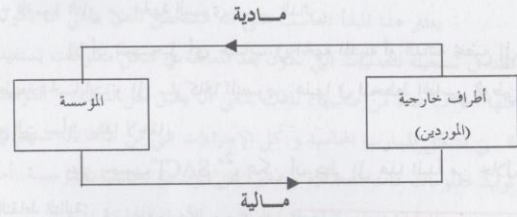
7.3.III. مبدأ القيد المزدوج

إن الأرضية الأولى لهذا المبدأ طرحها الإيطالي "لوجا باشيلو" (LOCU PACIOLO)، لأول مرة في القرن الخامس عشر (15)، و ربط طريقة القيد المزدوج بالإمساك الجيد للدفاتر الحاسبية، ثم بدأ تركيز اهتمام المفكرين على تبرير منطق القيد المزدوج عن طريق إضفاء صفة الشخصية المعنوية المستقلة لكل حساب من الحسابات المشكلة للقيد المزدوج، و عن طريق التركيز على القواعد و الإجراءات التفصيلية التي تحكم بتفاصيل تطبيق القيد المزدوج.

- تدفقات مادية.

الشكل رقم (01.III)

مسار التدفقات



المصدر: SACI. D Op cit page 94

يوضح الشكل السابق مسار التدفقات من وإلى المؤسسة. فعند

شراء هذه الأخيرة مثلاً لسلع أو مواد أو استثمارات تعتبر هذه الأشياء

تدفقات داخلية مادية، و يعتبر الطرف الآخر والمقابل من مبالغ مالية

تدفقات خارجية مالية، والعكس صحيح بالنسبة إلى الأعمال التجارية التي

تقوم بها المؤسسة والتي هي موضوع نشاطها.

و في الأخير يسجل التدفق الداخلي على حسب المخطط المحاسبي الوطني في

الجهة اليمنى "مدين"، ويسجل التدفق الخارجي في الجهة اليسرى "دائن".

2. من منظور الدفعة

تتألف ميزانية المؤسسة من جانبين، الأول يتعلق بالأصول و يقع في الجهة اليمنى و يضم كل من مجموعة الاستثمارات، المخزونات و الحقوق، بينما الثاني يتعلق بالخصوم و يضم كل من مجموعة الأموال الخاصة و الديون. فعلى حسب "Cibert"³، فإن أي حركة في عنصر من عناصر الميزانية توازيها حركة ماثلة في الجهة المقابلة، وصور ذلك في شكل معادلة هي على النحو الآتي:

$$A - (D + S) = 0$$

A: تمثل الأصول و هي عبارة عن الأصول الدائمة والمتداولة

D: تمثل الخصوم

S: الوضعية الحقيقية للمؤسسة، و تساوي الفرق بين A-D.

في الأخير نشير إلى أن حسابات الأصول تزيد وترتفع قيمها في

الجهة المدينية بينما تنقص في الجهة الدائنة، وحسابات الخصوم على العكس

تماماً من ذلك.

3. من منظور ثنائي

بعد التطرق إلى مبدأ القيد المزدوج من منظور التدفقات و الدفعة،

ستتطرق إليه من منظور ثنائي، أي بالجمع بين ما يتم على مستوى الميزانية

³ - CIBERT. A: comptabilité général; 6^{ème} édition; DUNOD; Paris 1980; page 13.

وبين ما يتم على مستوى حسابات التسيير في جدول حسابات النتائج الذي يضم مجموعتين.

- المجموعة السادسة: تتعلق بحسابات الأعباء؛

- المجموعة السابعة: تتعلق بحسابات النواتج.

و حاصل المجموعتين السابقتين يُخلق مجموعة أخرى تسمى المجموعة الثامنة تتعلق بحسابات النتائج.

إن هذا المنظور يسمح لنا بفرض رقابة داخلية على شكل و طبيعة التسجيلات المحاسبية التي تتم وفقاً لمبدأ القيد المزدوج، لأن الحصول على النتيجة من حسابات الميزانية لا بد أن يوافق الحصول عليها من حسابات جدول حسابات النتائج (T.C.R).

النتيجة = الأصول - الخصوم ← من الميزانية.

النتيجة = النواتج - الأعباء ← من جدول حسابات النتائج.

نستطيع صياغة المعادلتين السابقتين بالشكل التالي:

الأصول - الخصوم = النواتج - الأعباء

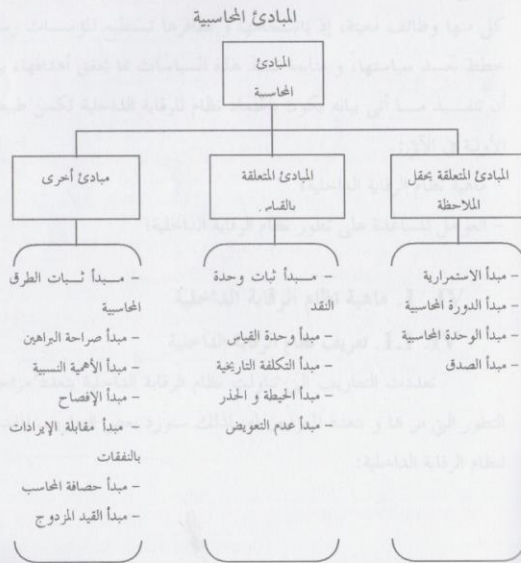
الأصول + الأعباء = الخصوم + النواتج

الاستعمالات الموارد

اعتماداً على المعادلة السابقة نشير إلى أن مجموع الموارد (الخصوم + النواتج) يساوي مجموعة الاستعمالات (الأصول + الأعباء).

في الأخير نستطيع أن نقدم شكلاً يوضح كافة المبادئ المحاسبية الآنف ذكرها.

الشكل رقم (02.III)



الفصل الرابع

نظام الرقابة الداخلية

إن تعدد أصناف المؤسسات و كبر حجمها و اتساع رقعة نشاطها و تنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها و تضافرها تستطيع المؤسسات رسم خطط تجسد سياستها، و متابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها، بيد أن تنفيذ ما أتى بيانه يكون باعتماد نظام للرقابة الداخلية تكمن طبيعته الأولية في الآتي:

- ماهية نظام الرقابة الداخلية؛
- العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية؛

IV. 1. ماهية نظام الرقابة الداخلية

IV. 1.1. تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها و بتعدد المعرفين له، لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

عرف "الصبان و الفيومي"، « نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

- حماية الأصول؛
 - اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛
 - تشجيع العمل بكفاءة؛
 - تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية»¹
- و على حسب "الصحن ونور" « نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع و ما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها و تنمية الكفاءة الإنتاجية و تشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم»².

حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، فنظام الرقابة الداخلية هو (الخطة التنظيمية و كل الطرق و المقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة و صدق البيانات المحاسبية و

1- الصحن .ع. ف و نور. أ: الرقابة و مراجعة الحسابات؛ مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر؛ الإسكندرية بدون سنة النشر؛ صفحة 263.

2- الصبان. م. س و الفيومي. مرجع سبق ذكره؛ صفحة 215-216.

تشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقاً للسياسات المرسومة»³

و على حسب منظمة الخراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين (OECCA) الفرنسية « نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق، بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول و نوعية المعلومات و تطبيق تعليمات المديرية و تحسين النجاح، ويرز ذلك بالتنظيم، و تطبيق طرق و إجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة»⁴.

نشير في الأخير إلى أن هذا التعريف قدم سنة 1977 من طرف منظمة الخراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين (OECCA)

و على حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن (نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، و مجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش و الأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر

3- BIRIEN, R & SENEAL, J: Contrôle interne et vérification édition preportaine INC; Canada 1984; page 36.

4 - LIONEL, C & GERARD, V : Op cit; page 35.

المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية⁵.

من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية، يتضح بأن هذا الأخير يعتمد على الوسائل الآتية بغية تحقيق أهدافه:

- الخطة التنظيمية؛

- الطرق والإجراءات؛

- المقاييس المختلفة.

IV. 2.1. وسائل نظام الرقابة الداخلية

1. الخطة التنظيمية

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تُتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة و أهداف المؤسسة، إذ تبين هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المستوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديرية التي تتكون منها المؤسسة. وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديرية يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منظم للمعلومات.

5 - Ibidem page 38.

نشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كآلاقي:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛

- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة؛

- تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط؛

- تعيين حدود ورحابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

إلا أن مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر النقاط التالية:

- البحث عن فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية؛

- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي؛

- حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة.

2. الطرق والإجراءات

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فيحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات و كل ما يخص إدارة

المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة و تمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

3. المقاييس المختلفة

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات؛
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

و في الأخير نشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية تشتمل على

صنفين من الرقابة

- الرقابة الإدارية؛
- الرقابة المحاسبية.

أ. الرقابة الإدارية

و هي تشتمل على خطة التنظيم و الوسائل و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة و ضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي و دراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة و إلى غير ذلك من أشكال الرقابة.

ب. الرقابة المحاسبية

و هي موضوع دراستنا، إذ تعبر عن الخطة التنظيمية و كافة الإجراءات المهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و الحسابات و درجة الاعتماد عليها و الوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، و من جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.

IV. 3.1. أهداف نظام الرقابة الداخلية

أجمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على أن الأهداف

المراد تحقيقها من هذا النظام هي:

- التحكم في المؤسسة؛
- حماية الأصول؛
- ضمان نوعية المعلومات؛

- تشجيع العمل بالكفاءة؛

- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

1. التحكم في المؤسسة

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة و في عوامل الإنتاج داخلها و في نفقاتها و تكاليفها و عوائدها و في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها و إجراءاتها، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، و المساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

على ضوء ما سبق نستطيع أن نقول بأن هذه العناصر التي تم سردها سواء المتعلق منها بعناصر التحكم أو المراد التحكم فيها أنشأت رقابة للتسيير في المؤسسة.

2. حماية الأصول

من خلال التعاريف السابقة ندرك بأن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية و حماية محاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق)، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء و المحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة و كذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة

لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.

3. ضمان نوعية المعلومات

بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، بيد أن تميز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:

- تسجيل العمليات من المصدر و في أقرب وقت ممكن؛
- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي و التأكد من البيانات المتعلقة بها؛
- تبويب البيانات على حسب صنفها و خصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة؛
- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها و القواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية؛
- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

4. تشجيع العمل بكفاءة

إن إحكام نظام للرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل و الكفاء لموارد المؤسسة، و حسن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها

عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

5. تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية

إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال و تطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع و احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية. من أجل التطبيق الأمثل للأمر، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه؛
- يجب أن يكون واضحا (مفهوما)؛
- يجب توافر وسائل التنفيذ؛
- يجب إبلاغ الجهات الأمرة بالتنفيذ.

2.IV. العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية و تعبر عن وضعيتها الحقيقية، لذلك بات من الضروري ربط مصداقية هذه المعلومات بقوة و متانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على النموذج المحاسبي، و الذي هي محل تقييم دائم من طرف المراجعة. إن حساسية و أهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمام به في ظل العوامل العديدة و

المساعدة على تطوره، و التي هي:

IV. 1.2. الأصناف العديدة للمؤسسات

عرفت المؤسسة أصنافا عدة و تقسيمات سواء من ناحية طبيعة نشاطها (تجارية، فلاحية، صناعية، خدمية) أو من ناحية طبيعتها القانونية (خاصة، عمومية) أو من ناحية حجمها (صغيرة، متوسطة، كبيرة)، إن هذه الأشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات و القطاعات التي يزداد الاستثمار فيها، لذلك أصبح من الضروري على المساهمين من تكوين مجلس إدارة تناقش فيه كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة و يقيم فيه عمل الهيئة المسيرة لها، هذا التقييم يكون مقارنة ما توصلت إليه الهيئة المسيرة من نتائج في شكل قوائم للمعلومات و كشوف تحليلية و موازنات تبرز بشكل مفصل كل أطوار النشاط داخل المؤسسة بما تم رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

IV. 2.2. تعدد العمليات

تقوم المؤسسة بعدة وظائف من حيث أنها تستثمر، تشتري، تحول، تنتج، تباع و تدخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات متفاوت من وظيفة إلى أخرى و من مؤسسة إلى أخرى، و في إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تنقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها و التي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة، مما سبق يظهر جليا بان نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكيف مع التنوع في العمليات .

IV. 3.2. توزيع السلطات والمسؤوليات

إن التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديريات الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون هذه المديريات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى مسؤولة أمام المديرية العامة، كون هذه الأخيرة مسؤولة على كل النشاطات التي تقوم بها المؤسسة أمام مجلس الإدارة الذي يقيم أداؤها بما فيه أداء المديريات الفرعية مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية وباستعمال كل الوسائل والإجراءات التي تكفل الأهداف المتوخاة من نظام الرقابة الداخلية.

و في هذا الإطار يجب على كل شخص من العاملين في المؤسسة أن يعرف الواجبات المسندة إليه وحدودها، مما يسمح له بالتصرف في حدود سلطته ومسؤوليته. إن هذا التقسيم الملائم للعمل والواجبات من شأنه أن يمنع التضارب بين الاختصاصات داخل المديرية الواحدة أو على مستوى المديريات الأخرى، كما أنه يقلل بقدر الإمكان من احتمالات وقوع الأخطاء، لذلك يمكن أن نميز بين الاعتبارات التالية التي يقوم عليها التقسيم الملائم للعمل:

- الفصل بين أداء العمل و سلطة تسجيله في دفاتر المؤسسة؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل و سلطة تسجيل العمليات المتعلقة به؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل و سلطة تقرير الحصول عليه؛
- تقسيم العمل الحسابي بين عدة أشخاص.

IV. 4.2. الحاجة الدائمة للمعلومات

يهدف نظام المعلومات إلى توفير المعلومات للأنظمة الأخرى داخل المؤسسة وخارجها وإلى نظام اتخاذ القرار بصفة خاصة. و باعتبار نظام المعلومات الحاسوبية أحد أنظمة المعلومات فهو يعمل على توليد مخرجات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية في الوقت والمكان المناسبين، من خلال معالجة سريعة للبيانات تسمح بإعادة فحصها في وقت لاحق، كما يعمل على إمداد الجهات المختلفة بالمعلومات المعبرة عنها. إن الحاجة المستمرة للمعلومات ناتجة عن الاستعمال الدائم لها، كون أن هذه الأخيرة تعتبر قاعدة تبنى عليها قرارات قد تؤثر على وضعية المؤسسة، خاصة ما يتعلق منها بشئها الذي يخص حاجيات إدارة المؤسسة التي تريد أن تطمئن على صحة المعلومات المقدمة لها بغية اتخاذ القرارات باستعمال وسائل نظام الرقابة الداخلية التي تتيح معلومات تلقى القبول من طرف مستعملها.

إن هذا الاستعمال المتميز لوسائل نظام الرقابة الداخلية كان عاملاً مساعداً لتطويره من خلال محاولة الحكم على المعلومات المقدمة للأطراف الطالبة لها و درجة مساهمتها في القرارات المتخذة.

IV. 5.2. حماية أصول المؤسسة

تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال إنشاء حماية مادية و محاسبية تتجلى الأولى في المحافظة على الأصول من العوامل الجوية أو من السرقة المادية لها، إذ يجب القيام بالتأمينات اللازمة سواء على المواد

الفصل الخامس

مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة، و من جهة ثانية يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها، بالتالي يستطيع هذا النظام تحقيق الأهداف المتوخاة منه. تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة و فعالية هذا النظام و العكس صحيح، لذلك سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:

- الهيكل التنظيمي؛
- نظام المعلومات المحاسبية؛
- إجراءات تفصيلية؛
- اختيار الموظفين الأكفاء؛
- رقابة الأداء؛
- استخدام كافة الوسائل الآلية.

المتواجدة في المخزونات أو على البضائع أو المنتجات المنقولة و التي هي على عاتق المؤسسة، و كذلك بالنسبة إلى كل الأصول الثابتة و الحقوق بما فيها الخزينة ضد الخسارة المتوقعة من خيانة الأمانة، و كذلك بالنسبة لكل عنصر من شأنه أن ينشأ خسارة تخص أصول المؤسسة، و تتجلى الثانية في حماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كل التحركات التي تمس أي عنصر من عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق) تسجيلا آتيا يتقيد بالنصوص المحاسبية و يستجيب لشكل نظام الرقابة الداخلية.

تعتبر حماية الأصول أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من خلال نظام سليم للرقابة الداخلية من شأنه أن يخلي المسؤولية المترتبة على الإدارة في منع الأخطاء و الغش أو تقليل احتمال ارتكابهما على الأقل.

IV. 6.2. اعتماد مراجعة اختيارية

يزيد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من المراجعة، كون المراجع يستند في النوع السابق من المراجعة على جزء معين من الكل من حجم المفردات المقدمة، و يكون ذلك باستعمال طريقة العينات في اختيار بعض المفردات التي ستجرى عليها المراجعة، في الأخير يعمم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تمثل الكل (المجتمع). يتوقف تحديد حجم العينة بشكل كبير على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة.

تبعاً لما سبق، يظهر لنا اعتماد هذا النوع من المراجعة كعامل أساسي في تطوير نظام الرقابة الداخلية، لأن متانته تتحكم في حجم العينة المختارة من طرف المراجع كما تجعل المراجع في اطمئنان خاصة فيما يتعلق بالجزء الثاني و الذي لم يكن موضوع الاختبار

1.V. الهيكل التنظيمي

من أجل الوقوف على نظام للرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه المتعلقة بالتحكم في المؤسسة، حماية الأصول، ضمان نوعية المعلومات، تشجيع العمل بكفاءة و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يحدد الوظائف والمديرين و يحدد سلطات كل منها بوضوح و دقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم.

و عليه تظهر حساسية و دور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن تصميم هذا الهيكل يراعى فيه العناصر الآتية:

- حجم المؤسسة؛
- طبيعة النشاط؛
- تسلسل الاختصاصات؛
- تحديد المديرين؛
- تحديد المسؤوليات و تقسيم العمل؛
- البساطة و المرونة؛
- مراعاة الاستقلالية بين المديرين (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، و ليست هي التي تقوم بحاسبة الأصول).

2.V. نظام المعلومات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانوناً و تستجيب إلى وضعية و طبيعة نشاط المؤسسة، و ضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، و يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات المحاسبية و دليل للحسابات يراعى في تصميمه تسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن و بأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة و الكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية والنفقات الاستهلاكية، انطلاقاً مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدققها؛
 - تبويب البيانات و وضع دليل مبوب للحسابات؛
 - تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.
- بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية، إضافة إلى ما تم ذكره على النظام في البند أعلاه، لذلك سوف نتطرق إلى العناصر المكملة لذلك:

- وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، كما توضح المسؤوليات (تكون مرقمة تسلسليا)؛
- وجود دليل للإجراءات و السياسات المحاسبية (يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات)؛
- إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات و متابعة تنفيذها؛
- وجود نظام تكاليف فعال (لقياس الأداء الفعلي).

3.V. إجراءات تفصيلية

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديريات المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل و الاحتفاظ بالأصل و مسك السجلات، أي أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها، و في هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع و كيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداعل المهام و خلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية و ذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر. إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب و الغش و الخطأ و يمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

4.V. اختيار الموظفين الأكفاء

مما لا شك فيه أن العامل الكفء يلعب دورا مهما في إنجاح و انسياب متبقيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين و الحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة. يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية:

- « شهادات في ميدان العمل؛
 - « خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته؛
 - « الالتزام بالسياسات المرسومة؛
 - « احترام نظام التدريب.
- كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز و الترقية يثير حماس العاملين، و يزيد من كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.

5.V. رقابة الأداء

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية و بما يكفل الالتزام بسياساتها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن

المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة و وضع إجراءات كفيلة بتصحيحه و تتمثل في الآتي:

1. الطريقة المباشرة

و تكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه؛

2. الطريقة غير المباشرة

و تكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).

6.V. استخدام كافة الوسائل الآلية

إن استعمال الآلة الحاسبة و تأليه العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن هذه التأليه توفر الآتي:

- دقة و سرعة المعالجة؛
- سهولة الحصول على المعلومات؛
- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة؛
- توفير الوقت؛
- تدعيم العمل بكفاءة؛
- خفض تكلفة المعالجة؛

- التحكم في المعلومات.

إن تأمين مسار المعالجة الآلية للبيانات يكون من خلال:

1. الالتحام

يجب أن يتم مسار المعالجة الآلية للبيانات وفق طرق و إجراءات منطقية منظمة و متجانسة؛

2. الوقاية

يجب أن يخضع مسار المعالجة الآلية للبيانات إلى شكل منظم للرقابة، بغية تدارك الأخطاء و الغش و إجراء التصحيحات اللازمة.

الفصل السادس

إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي و تحقيق الأهداف المتوخاة منه و جعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية و تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له، و تعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى، لذا سنتطرق في هذا البند إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر الآتية:

= إجراءات تنظيمية و إدارية؛

= إجراءات تخص العمل المحاسبي؛

= إجراءات عامة؛

1.VI. إجراءات تنظيمية و إدارية

تفص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم الحسابات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص و اختصاصها، توزيع و تحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول و مدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، و إجراءات أخرى لبعض

الاستراتيجيات الرقابية، الثلاث تدعى دراسة و وضع إجراءات رقابية، و هي:

و تشمل في الأولى تلك التي تتعلق بالرقابة العامة، فبالإضافة إلى ما سبق ذكره

1. الطريقة المباشرة

و تكون بالتحقق المباشر من المسؤول على العمل على أرض الواقع

ثانياً تلك التي تتعلق بالرقابة الجزئية، فبالإضافة إلى ما سبق ذكره

2. الطريقة غير المباشرة

و تكون باستعمال الأدوات المختلفة لرقابة (مراجعات عشوائية،

تدقيق محاسبي، تدقيق مالي، تدقيق قانوني، تدقيق بيئي، تدقيق أخلاقي،

تدقيق سلامة، تدقيق جودة، تدقيق أمن، تدقيق خصوصية، تدقيق

تدقيق كفاءة، تدقيق استدامة، تدقيق أخلاقيات العمل، تدقيق

تدقيق سمعة، تدقيق مسؤولية اجتماعية، تدقيق مسؤولية بيئية،

تدقيق مسؤولية ثقافية، تدقيق مسؤولية مدنية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

تدقيق مسؤولية إنسانية، تدقيق مسؤولية عالمية، تدقيق مسؤولية

هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر و داخل المصالح و إلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي.

VI. 2.1. تقسيم العمل

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة، يسعفه لتفسيها أو تداخلها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرعة و التلاعب، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:

1. الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله

إن الفصل بين وظيفتي الأداء و التسجيل الخاسي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات الخاسية، بالتالي نحصل على معلومات صادقة من المحدث بعد المعالجة.

2. الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله

إن هذا التقسيم في العمل يقلل من احتمالات سرقة الأصول، الأمر لأن الاحتفاظ بالأصل يكون ضمن اختصاصات موظف معين، و سجل العمليات المتعلقة بهذا الأصل يدخل ضمن اختصاصات موظف

الجانبي التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، و استخراج المستندات من أصل و عدة صوره، و إجراء حركة التقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل و فرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، و ضبط الخطوات الواجب إتقانها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا عواقبة الشخص المسؤول، لذلك ستطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية¹:

- تحديد الاختصاصات؛
- تقسيم العمل؛
- توزيع المسؤوليات؛
- إعطاء تعليمات صريحة؛
- إجراء حركة التقلات بين العاملين.

VI. 1.1. تحديد الاختصاصات

إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، الاجتماعية و التكنولوجية يكون حتما عبر تضافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، مما بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة بما لا يسمح بالفتارب الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصاتها و داخل كل مديرية يمكن أن

1- خالد أمين. ح. أ. مرجع سبق ذكره؛ صفحة 129.

- التحصيل.

الجموعة الثانية

- إعدادات الرواتب؛
- تسير الخزينة.

الجموعة الثالثة

- مسؤولية إثبات الحضور؛
- مسؤولية إعداد الرواتب.

الجموعة الرابعة

- مسؤولية تسير التعاونية؛
- مسك دفاتر الصندوق المتعلق بها.

الجموعة الخامسة

- التمثيل الاجتماعي للعمال؛
- تسير الأموال الاجتماعية.

الجموعة السادسة

- تسير المطاعم؛
- بيع تذاكر الطعام.

3. الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل و سلطة تقرير الحصول

عليه

إن الفصل بين سلطة تقرير الحصول على الأصل و الاحتفاظ به تقلل من احتمالات وقوع التلاعبات و من الاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.

4. تقسيم العمل الخاسي

انطلاقا من عدم انفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلفها هذا التقسيم بمراقبة عمل موظف معين بموظف آخر يقوم بالعملية بعده، لذلك يستطيع هذا التقسيم التقليل من فرص الأخطاء و التلاعب و التزوير و يزيد من فرص الكشف عنها حال وقوعها.

في الأخير نشير إلى ضرورة الفصل بين العمليات التالية و الفصل بين الموظفين القائمين بها، بحيث يقوم موظف معين بعملية من العمليات و لا يستطيع في ذات الوقت القيام بعملية أخرى من نفس مجموعتها².

الجموعة الأولى

- مسك بطاقات المخزون؛
- إعداد سنوات التسليم؛
- إعداد الفواتير؛

- مسؤولية مراقبة الإنتاج.

3.1. VI. توزيع المسؤوليات

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديرين والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على المنشآت وعمليات المؤسسة و على تسجيل هذه المنشآت و على التقرير بالعمليات و المرافقة عليها، بيد أن تحديد المسؤوليات تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته و التزامه تجاهها، فيحاسب و يراقب في حدود هذا الحال، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد و بدقة لتركيب الخطأ و عدم استطاعته التملص منه من جهة، و من جهة ثانية يظفي الجدية و الدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة و لن يستطيع أن يلقيه على غيره.

و في الأخير نرى و بوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة، تحديد الاختصاصات، تقسيم العمل، توزيع المسؤوليات و التي بانسجامها تحقق لنا شطرا كبيرا من نظام الرقابة الداخلية الفعال.

المجموعة السابعة

- شراء المواد؛
- استلام المواد.

المجموعة الثامنة

- تسير حضيرة السيارات؛
- تسير وصول البنزين.

المجموعة التاسعة

- عمليات الصندوق
- مسك اليومية المالية للصندوق؛

المجموعة العاشرة

- شراء المواد؛
- دفع الديون الناتجة عن الشراء؛
- بيع المتاحات؛
- قبض مبالغ بيع المتاحات.

المجموعة الحادية عشر

- مسؤولية الإنتاج؛

يبد أن حركة التقلات بين العاملين، لا بد أن تكون مدروسة و منبئية على أساس علمي و لا تتعارض مع السير الحسن للعمل، كتغير موظف من مصلحة المالية إلى مصلحة الخاسية أو إلى مصلحة البيع، و لا ينبغي في هذا الإطار تغير موظف من مصلحة الأمن أو البحث إلى مصلحة تختلف بشكل كبير عن العمل داخل المصلحة المتني لها كمصلحة المستخدمين مثلاً.

نشير إلى ضرورة أخذ كل موظف إجازته السنوية دفعة واحدة، و ذلك لإيجاد الفرصة لن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي خطأ أو الالعاب في ذلك العمل، و لإمكانية تدارك هذه الأخطاء و تصحيحها أو كشف التلاعبات و أخذ الإجراءات الملائمة لذلك.

2. VI. إجراءات تخص العمل الخاسي

يعتبر نظام المعلومات الخاسية السليم من بين أهم المقومات الملائمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات مهمة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل الخاسي من خلال التسجيل العمومي للمعاملات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، السهام بحد مفاجئ و عدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به. إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليه نظام الرقابة الداخلية المعال، لذلك سنطرق في هذا البند إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل الخاسي في النقاط الآتية:

4.1. VI. إعطاء تعليمات صريحة

عادة ما يشمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة، لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها، فالصراحة و الوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمية و تنفيذها على أحسن وجه، كأعطاء تعليمية صريحة بأن يقوم الموظف بالتوقيع على المستندات التي أعدها بغية تحديد مسؤوليته إتجاهها.

من أجل الوقوف على تعليمات يستطيع المنفذ تطبيقها على أحسن وجه، لا بد أن تتوفر هذه الأخيرة على العناصر التالية:

- الوضوح؛
- الصراحة؛
- الفهم؛
- احترام السلم التسلسلي للوظائف.

5.1. VI. إجراء حركة التقلات بين العاملين

إن إجراء حركة التقلات بين العاملين داخل المؤسسة يكون من صلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كون أن هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء و التلاعبات التي ارتكبها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته و تحت مسؤولياته.

المورد "أ" دائن للمؤسسة بقيمة تختلف عن القيمة الحقيقية بمقدار (س)، مما يوفر لنا معلومات غير صادقة و لا معبرة عن الوضعية الحقيقية، لذلك نرى و بوضوح ضرورة سن هذا الإجراء المدعم لمقومات نظام الرقابة الداخلية.

2.2. VI. 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 و استكمال بياناته؛
- عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط؛
- ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها و توضيح خطوات سيرها؛
- يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات، مما يساعد على إجراء عملية الرقابة و على العودة إليها عند الحاجة.

إن المبادئ السالفة الذكر، يمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند و من البيانات التي يحتويها، و في هذا الإطار لا بد أن يجمع المستند الشروط التالية:

- يجب أن يعد على مطبوعة مخصصة لهذا الشأن؛
- أن يتم إعداده بدون شطب، واضح و يحمل كل الإيضاحات اللازمة بغية تفادي الخلط أو التأويل؛

- التسجيل الفوري للعمليات؛
- التأكد من صحة المستندات؛
- إجراء المطابقات الدورية؛
- عدم إشراك موظف في مراقبة عمله.

1.2. VI. التسجيل الفوري للعمليات

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، إذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات و ضياعها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل، تمكن من السرعة في ترتيب و حفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي، الذي يكون بدون:

- شطب؛
- تسجيل فوق تسجيل آخر؛
- لا يلغى تسجيل معين، إلا وفق طرق معروفة كطريقة التمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح.

و على هذا، يمكن القول بأن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجاباً على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة و معبرة عن الوضعية الحقيقية و ملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة. كأن لا يقوم مثلاً محاسب معين بتسجيل عملية شراء معينة من طرف مورد "أ" بقيمة (س)، فعند معالجة البيانات التي تم تسجيلها يظهر لنا في الأخير بأن

على مستوى المؤسسة أو العكس، ثم إعطاء إمكانية البحث عن الانحرافات واسبابها قبل إعداد القوائم المالية الختامية، وذلك لإعطاء معلومات ذات مصداقية و معبرة عن وضعية الحساب البنكي للمؤسسة، ترتبط فعالية هذه

المقاربة بالشروط الآتية:

- يجب إجراء المقاربة على الأقل مرة في الشهر؛
- الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب أن يستلم الأوراق الواردة من البنك مباشرة وأن لا يدخل ضمن وظيفته تسيير الصكوك؛
- الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب أن لا يقوم بالتسجيل المحاسبي في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك؛
- إتباع طريقة واضحة لإجراء عملية المقاربة.

يمكن كذلك إجراء مقاربات دورية أخرى، يتمثل جلها في الآتي:

- مقارنة حسابات الموردين في المؤسسة بأرصدهم الحقيقية على مستواهم، وذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الدين الحقيقية وطبيعة الدائنين؛

- مقارنة حسابات الزبائن في المؤسسة بأرصدهم الحقيقية على مستواهم، وذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الحق و طبيعة الدينين؛

- مقارنة حسابات المخزونات بما هو موجود فعلا على مستوى المخازن، وذلك عن طريق عملية الجرد المادي للمخزونات؛

- أن يكون ممضى عليه من طرف المسؤولين المؤهلين، وأن يدخل في إطار اختصاصاتهم؛
- أن يحتوي على التاريخ.

3.2. VI. 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 و الخارجية و التي هي موضوع المراجعة المستندية، أي أن هذه المستندات يمكن أن تكون غير صحيحة مما يؤثر سلبا على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و بالتالي على القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

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

تأسيا بما سبق، نرى ضرورة إجراء كافة المقاربات الدورية التي يكون موضوعها مختلف عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج كإجراء مقارنة بين ما تم تسجيله في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك من مقبوضات و مدفوعات و ما تم على مستوى البنك، لاستخراج مختلف الانحرافات المتمثلة أساسا في بيانات سجلت على مستوى البنك و لم تسجل

4.2. VI. عدم إشراك موظف في مراقبة عمله

يكسب العصر البشري داخل أي نظام أهمية كبرى في تحقيق أهداف هذا الأخير و في المحافظة على السير الحسن له، كون أن التقيد الجيد بالقرارات والإجراءات تتوقف على هذا العنصر، لذلك أصبح من الضروري اعتماد الاختصاصات وتوزيع المسؤوليات داخل نظام المعلومات المحاسبية بما يتناسب مع موقع كل موظف داخل النظام و بما يستجيب إلى تدعيم معلومات 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 الممكنة وقوعها، والتي تخلق بأهداف نظام الرقابة الداخلية، فعند حدوث خطأ من المحاسب عن جهل للطرق و القواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه و كذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادرا عنه، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال و يتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية. عندما يقوم المحاسب "أ" بتسجيل عمليات تتعلق بإثبات دين معين مثلا فإن هذا التسجيل يراقب من طرف المسؤول عليه أولا ثم من طرف المحاسب "ب" الذي يسجل قيد التسوية بشكل أوتوماتيكي لأن المحاسب "ب" لا يستطيع تسجيل قيد تسوية الدين إلا إذا تم إثبات تسجيل الدين أولا.

- مقارنة حسابات الاستثمار بما هو موجود فعلا على مستوى المؤسسة، وذلك باستعمال عملية الجرد المادي للاستثمارات؛
- مقارنة حسابات الحقوق المختلفة بما هو موجود فعلا؛
- مقارنة حسابات الديون المختلفة بما هو حقيقي؛
- مقارنة حسابات المبيعات بما تم بيعه فعلا، وذلك بالاعتماد على الزبائن؛
- مقارنة حسابات الأعباء بما تم تحمله فعلا، كإجراء مقارنة تخصص حسابات مركبات الأجور بما تم على مستوى مصلحة الأجور في مديرية الإدارة العامة.

إن إجراء هذه المقاربات الدورية و مقاربات أخرى، يمكن إجراؤها في ظل ظروف أخرى و أنشطة أخرى، تمكن من تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية كما تمكن من تقرب ما تم التوصل إليه من خلال المعالجة المحاسبية إلى ما هو حقيقي على مستوى المؤسسة، أي ما يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

3.VI. إجراءات عامة

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي و الإداري و الإجراءات التي تخص العمل الخاسي سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها، و بتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة؛
- التأمين ضد خيانة الأمانة؛
- اعتماد رقابة مزدوجة؛
- إدخال الإعلام الآلي.

1.3.VI. التأمين على ممتلكات المؤسسة

تسمى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية و التكنولوجية و ذلك عن طريق الاستعمال الأمثل لمواردها و الحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها ضد كل الأخطار المحتملة، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية التي يتم استبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات و التخزين الجيد للمواد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق، فتلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات ضد أخطار السرقة أو الحريق بغية تفادي الخسائر.

2.3.VI. 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 سواء 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، إذ نجد من بينهم موظف معين يحصل قيم مبيعات المؤسسة مثلاً طوال اليوم و التي تقدر بمبالغ ضخمة فيجب في هذا الإطار التأمين عليه ضد خيانة الأمانة التي تكبد المؤسسة خسائر كبيرة و التي قد تؤثر على سيرورها الطبيعية، و كذلك الشأن بالنسبة للموظفين الآخرين.

3.3.VI. اعتماد رقابة مزدوجة

يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضماناً للمحافظة على النقدية، فعند شراء مادة معينة مثلاً ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة، وصل الاستلام الذي يكون ممضي عليه من الجهات المؤكدة لها ذلك، إذ بعد تسجيل الدين و مراقبة ملف العملية، يعد المشرّف على عمليات التسوية شيك ممضي عليه مدير المالية و الخاسبة في المرحلة الأولى، و في المرحلة الثانية

بعضه عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابلاً للسحب، إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على:

- حماية النقدية؛
- تفادي التلاعب و السرقة؛
- إنشاء رقابة ذاتية؛
- تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية.

4.3.VI. إدخال الإعلام الآلي

يعتبر الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظم المعلومات، فمن خلاله يمكن لأي نظام للمعلومات و لنظام المعلومات المحاسبية على وجه الخصوص مواصلة العمل بغية توليد معلومات بشكل سريع. إن إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة و تنفيذ العمل المحاسبي آلياً له مبررات عدة هي على النحو الآتي:

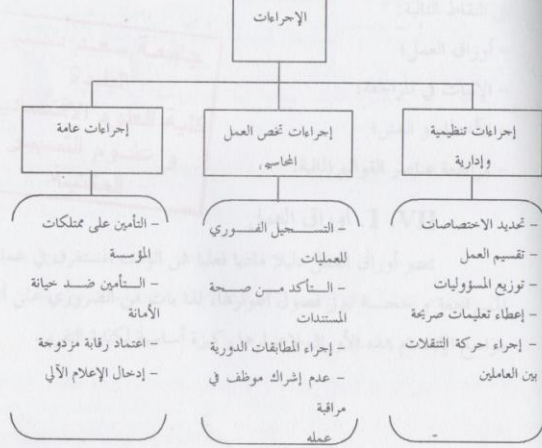
- حجم عدد العمليات؛
- السرعة في معالجة البيانات؛
- تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة؛
- إمكانية الرجوع أو استشارة المعطيات بسرعة.

و عليه، يمكن للمعالجة السريعة للبيانات المحاسبية في ظل استعمال الإعلام الآلي أن تعطي لنا قوائم مالية و محاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و تعكس السرعة سواء في المعالجة أو في إعداد هذه القوائم. بغية

السماح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت و المكان المناسبين من أجل اتخاذ القرارات أو تلبية حاجات الأطراف المستعملة للمعلومات، ينبغي إدخال هذه الوسيلة في أنظمة المعلومات الأخرى داخل المؤسسة و التي لها علاقة مباشرة بنظام المعلومات المحاسبية كنظام معلومات الأفراد، التسويقية، التمويلية، و الإنتاج. في الأخير نقدم شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها.

الشكل رقم (01.VI)

إجراءات الرقابة الداخلية



الإجراءات العملية للمراجعة

- أوراق العمل؛

- ## VII. 1. أوراق العمل

125

جامعة سعد بن
النبيرة
كلية العلوم الاقتصادية
و علوم التسيير
المكتبة

1.1.VII. أغراض أوراق العمل

انطلاقاً مما سبق يمكن أن تحدد الأغراض المتوخاة من أوراق العمل

للمراجعة في النقاط التالية:

1. دليل للعمل المنتهي

توضح أوراق العمل فصول أطوار عملية المراجعة وكذا الأسس

و الإجراءات المتبناة للوصول إلى النتائج ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

2. تقييم نظام الرقابة الداخلية

توضح لنا أوراق العمل الطريقة المتبناة لتقييم نظام الرقابة الداخلية

و النتائج المتوصل إليها من ذلك، بغية توجيه عملية المراجعة.

3. تنفيذ إجراءات المراجعة

تمدنا بسجل يوضح العمل الذي تم تأديته إلى غاية الانتهاء.

4. إعادة النظر في الاختبار

تسمح أوراق العمل بإعادة النظر في كيفية إعدادها من جهة و

من جهة أخرى في كيفية إجراء الاختبارات الضرورية لعملية المراجعة.

5. إعداد التقرير

تعتبر هذه الأوراق ركيزة يستطيع المراجع كتابة التقرير استناداً

عليها؛

تم تعريف أوراق العمل¹ على أنها (تشمل كل الأدلة و القرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، و الطرق و الإجراءات التي اتبعها، و النتائج التي توصل إليها، و بواسطتها يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير و القرائن لدى الفحص الذي قام به، و الدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص).

في إطار عملية المراجعة و تكوين ملفها من قبل المراجع ، ينبغي على هذا الأخير طرح الأسئلة الآتي بيانها بغية توضيح الرؤى لديه و المساهمة في تكوين أوراق للعمل يستند عليه لأغراض محددة و لإعداد التقرير، هذه الأسئلة هي على النحو الآتي:

- ما هي أنشطة المؤسسة ؟؟
- من هم الأشخاص المسؤولون عن مختلف أنشطة العمليات و الوظائف في المؤسسة ؟؟
- ما هو الهيكل و النظام القانوني المطبق على أنشطة المؤسسة ؟؟
- ما هي التطورات التاريخية للمؤسسة ؟؟
- ما هي الوسائل التقنية المطبقة على مستوى العمليات ؟؟
- ما هي الوسائل التقنية المطبقة على مستوى الوظائف ؟؟

¹ - الصبان م.م: مرجع سبق ذكره؛ صفحة 377.

كل ما يتعلق بالجانب القانوني.

أ. **عموميات:** تشتمل هذه النقطة على كل ما يتعلق بعقود التأسيس و عدد الأسهم و توزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم و النظام الداخلي للمؤسسة، و كل ما يصف عملياتها و أنشطتها و مراحل التصنيع الأساسية داخلياً و الخريطة التنظيمية مع ذكر أسماء و مراكز الأشخاص المسؤولين داخلياً و الوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها.

ب. **وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية:** يشتمل هذا البند على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية مع تقديم وصف مدقق لمقوماتها و مدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديرين و الوظائف.

ج. **الحسابات السنوية و التقارير:** يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من موجودات و مطالب و حسابات الواتج و الأعباء و حسابات الناتج و برامج المراجعة بالنسبة للسنوات الثلاثة الماضية، و كذا التقارير العامة و الخاصة و الاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.

هـ. **التحليل الدائمة للحسابات:** يكون من المفيد أن يحتفظ المراجع في ملفه الدائم على بعض التحليل الهامة التي أجريت على بعض

6. **دليل للمراجعة في السنوات القادمة**
يقوم المراجع عادة عند البدء في مراجعة سنة جديدة بدراسة أوراق العمل للسنة الماضية، بغية أخذ فكرة عن المؤسسة و عن عملية المراجعة السابقة و الإجابة عن الاستفسارات التي من الممكن أن يقدمها إلى إدارة المؤسسة.

2.1.VII أنواع أوراق العمل

باعتبارها وسيلة لتجميع أدلة الإثبات و القرائن التي يحتاج إليها المراجع لإبداء رأيه الفني حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية. سنعبر بين أنواع أوراق العمل في النقطتين التاليتين:

- الملف الدائم؛
- ملف الدورة الحالية.

1. الملف الدائم

يحتوي الملف الدائم على العناصر الآتية:

- عموميات؛
- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية؛
- الحسابات السنوية و التقارير؛
- التحليل الدائمة للحسابات؛
- كل ما يتعلق بالجانب الجبائي و الاجتماعي؛

موضوع المراجعة، لذلك نستطيع أن نقول بأن هذا الملف يحتوي على:

- برنامج تفصيلي لعملية المراجعة؛
- الحسابات السنوية للمؤسسة و كذا التحليلات المدعمة لأرصدها؛
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالورة موضوع المراجعة؛
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، و التقرير المدعم لذلك و الوثائق المستعملة في التقييم؛
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة؛
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك ، العملاء و الموردون؛

- المشاكل التي صادفت المراجع أثناء أداء مهمته.

في الأخير نشير إلى أن هذه الأوراق المدعمة لرأي المراجع ينبغي أن يعني بها هذا الأخير من خلال حاجتها من كل الأخطار سواء الطبيعية أو المتعلقة بغية تخريف المعلومات الواردة فيها، و ذلك عن طريق حفظها في أماكن خاصة و اتخاذ إجراءات تدعم حماية و تنظيم مكتب المراجع.

VIII. 2. الإثبات في المراجعة

سنعالج في هذا البند أدلة الإثبات في المراجعة باعتبار أن المراجع يقوم بفحص البيانات الحاسبية و المستندات و التحقق من المعلومات الحاسبية المقدمة بعد المعالجة بغية التقرير عليها و إبداء رأيه الفني

الحسابات بغية مقارنتها بالسنوات السابقة و أخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة، عادة ما تستخدم تحليل الحسابات المتعلقة بالمصاريف الإعدادية، الأسهم، القروض، الديون طويلة الأجل، الزبائن، اللوونات، الموردين، المخزونات و إلى غير ذلك من الحسابات التي يرى المراجع أهميتها انطلاقا من طبيعة نشاط المؤسسة.

(و). كل ما يتعلق بالجانب الجبائي و الاجتماعي: يختلف

المراجع بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب و الدالة عن نظام التصاريح الواجب إتباعه و عن المعدلات الواجب الخضوع لها، و كل ما يتعلق بالرقابة الجبائية و شبه الجبائية و الاشتراكات في الضمان الاجتماعي " CNASAT " نظرا لأهميتها و كذلك الشأن بالنسبة للوثائق المتعلقة بالعلاقات مع المنظمات العمالية داخل المؤسسة و النظام الاجتماعي داخلها.

(ز). كل ما يتعلق بالجانب القانوني: تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للنش القانوني للمؤسسة، مثل محاضر الاجتماع مجلس الإدارة و كذا العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات و الوثائق المتعلقة براءة الاختراع و ما يتعلق بالتقارير القانونية.

2. ملف الدورة الحالية

يختلف ملف الدورة الحالية عن الدائم كونه يخص جمع كافة الأدلة و القرارات المبررة للعمليات التي تم تسجيلها، و الطرق المتبعة خلال الدورة

المعايير حول مدى تعبير نتيجة أعمال المؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها. تستوقف صحة المعلومات على درجة اعتماد الأدلة المدعمة لذلك وعن الأساليب السليمة في المعالجة وقوة نظام الرقابة الداخلية المتبنى، لذا سنحاول التطرق إلى هذا البند من خلال العناصر الآتية:

- أنواع أدلة الإثبات؛
- وسائل الحصول على أدلة الإثبات.

1.2.VII. أنواع أدلة الإثبات

توجد أنواع عدة لأدلة الإثبات هي:

- الوجود الفعلي؛
- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات؛
- الإقرارات المعدة خارج المؤسسة؛
- الإقرارات المعدة داخل المؤسسة؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛
- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية.

1. الوجود الفعلي:

يعتبر الوجود الفعلي للمواد ولعناصر الأصول الثابتة دليل إثبات قسوي على الوجود، بيد أن الوجود لا يعكس بشكل آلي ملكية المؤسسة للموجودات المتوفرة ولا صحة وسلامة تقييمها، لذلك يجب على المراجع

إثبات ملكية المؤسسة للموجودات بكل أنواعها وصحة تقييمها وفقا للطرق المعمول بها.

2. المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات:

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

- مستندات تم إعدادها من طرف جهات خارج المؤسسة و مستعملة داخلها، كالفواتير المتعلقة بالشراء أو الكشفوف البنكية مثلا؛
- مستندات تم إعدادها داخل المؤسسة و مستعملة خارجها، كفواتير البيع والشيكات والتصاريح الجبائية وشبه الجبائية و إلى غير ذلك؛

- مستندات معدة و مستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر المحاسبية و وصول الاستلام والكشفوف الإجمالية للرواتب و إلى غير ذلك. عند بداية عملية الفحص المستندي ينبغي على المراجع مراعاة الاعتبارات الأساسية التالية:

- أن يكون المستند مستوفيا لكافة الشروط القانونية، فعلى سبيل

4. الإقرارات المدة داخل المؤسسة:

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

5. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

إن قوة و سلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلاً مادياً على سلامة و مصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية، كون أن هذا النظام يستعمل كمحدد أساسي لنطاق الاختبار بالنسبة للمفردات موضوع الفحص و المفردات التي لا يجري عليها الفحص، إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها و سلامتها من قوة نظام الرقابة الداخلية.

6. صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية

إن المعالجة المحاسبية للبيانات تمر عبر مراحل عدة و تستغرق وقت كبير خاصة في ظل المؤسسات ذات العمليات الكثيرة، مما يسمح بحدوث أخطاء تؤثر على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، لذلك ينبغي تألية المعالجة المحاسبية بشكل سليم يسمح بتفادي حدوث الأخطاء و تقليص الوقت المستغرق في المعالجة . إن تألية المعالجة المحاسبية و استعمال الآلات

المثال الفاتورة ينبغي أن تحتوي على التاريخ، اسم المؤسسة و عنوانها و رأس مالها و رقمها الجبائي و البنكي، اسم المؤسسة الموجه لها الفاتورة، تعيين المود و كميتها و سعرها الوحدوي والمبلغ الإجمالي والرسم ، الإضاء والختم؛

- أن يكون المستند خاصاً بالمؤسسة ومعززة لعملية تدخل في

نطاق نشاطها؛

- أن يكون المستند مستوفياً لجميع التوقيعات طبقاً لما تقتضيه

إجراءات نظام الرقابة الداخلية؛

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

3. الإقرارات المدة خارج المؤسسة:

تستقى هذه الإقرارات المكتوبة من أطراف خارجة عن المؤسسة، و تضم شهادات من الموردين والعملاء والبنوك على صحة أرصدة هذه الحسابات والمصادقة عليها أو عكس ذلك، إن هذه الإقرارات تعطي للمراجع دليل من خارج المؤسسة يؤكد المعلومات المقدمة أو ينفيها باعتبارها طرفاً فيها.

مادته 17 المتعلقة بالجرد الفعلي للاستثمارات و ما نص عليه الأمر الرئاسي رقم 19 المؤرخ في 27 جانفي 1982 و المتعلق بالجرد الفعلي لموجودات المؤسسة، يمكن من إعطاء دليل مادي على الوجود الفعلي للاستثمارات و المخزونات، و ذلك من خلال النتائج النهائية لعملية الجرد في جدول ممضي عليه من الأطراف القائمة بالعملية.

2. المراجعة الحسابية

يقوم المراجع وفق هذه الوسيلة بالتحقق من صحة العمليات الحسابية التي يقوم بها المحاسب أو التي تحتويها المستندات الحسابية و الكشف أو الدفاتر، و التأكد من أن التوازن حقيقي في العمليات الحسابية و ليس صوريا كالعملية الحسابية على الفاتورة، بغية توضيح المبلغ خارج الرسم و الرسم و المبلغ الإجمالي و مقابلة ذلك بالتدفق المالي الذي يحدث نتيجة عملية البيع أو الشراء مثلا.

3. المراجعة المستندية

تعتبر المراجعة المستندية وسيلة للحصول على أدلة الإثبات من خلال اعتماد التسجيل المحاسبي للعمليات على المستندات، لذلك يقوم المراجع بفحص المستندات بغية التأكد من صحتها و تطابقها مع الشروط الشكلية و الموضوعية الواجب توافرها و التحقق من أن لكل عملية و تسجيل محاسبي له مستند يعتمد عليه، و أن كل مستند قد تم تسجيله و لم

الحسابية يعتبر دليلا ماديا على صحة و انتظام الدفاتر و السجلات الحسابية.

2.2.VII وسائل الحصول على أدلة الإثبات

يعمل المراجع للحصول على أدلة الإثبات بغية التأكد من صحة و تعبير المعلومات المحاسبية المقدمة للوضعية الحقيقية للمؤسسة و ملائمتها لاتخاذ القرارات، و كذا محاولة تقوم و توجيه النظام المولد لها، و في ظل الإطار السابق يمكن للمراجع من تأسيس رأي في محابد حول القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة. سنميز بين وسائل الحصول على أدلة الإثبات من خلال النقاط التالية:

- الجرد الفعلي؛
- المراجعة الحسابية؛
- المراجعة المستندية؛
- المراجعة القياسية؛
- المصادقات؛
- الاستفسارات؛
- المقاربات.

1. الجرد الفعلي

يعتبر الجرد الفعلي أحد أهم الوسائل التي تمكن من الحصول على أدلة الإثبات، فإجراء الجرد وفق ما ينص عليه المخطط المحاسبي الوطني في

(ج). مصادقات بيضاء: في هذه الحالة يتم إعداد المصادقة بدون

رصيد و يطلب من الطرف الآخر التقرير عن الرصيد المتواجد في دفاتره.

6. الاستفسارات

تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة لإثبات صحة المعلومات المتحصل عليها و التأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف و الالتزام بالخطط، و من أجل تحقيق ذلك يمكن أن يكون الاستفسار شفويا أو تحريريا كحالات تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أو كحالات الاستفسار عن الأنماط و الطرق المحاسبية المتبعة أو عن الأساليب و الوسائل المتوفرة خلال السنة موضوع المراجعة.

7. المقاربات

تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة تثبت صحة ما تم تسجيله محاسبيا من عمليات، إذ يقوم المراجع مثلا بمطابقة التسجيلات المحاسبية المتعلقة بيومية البنك في المؤسسة بما تم فعلا على مستوى البنك من خلال الكشف الرسالة من قبله. إن فعالية هذه الوسيلة تكمن في التأكد من صحة المعلومات المحاسبية باستعمال كافة المعطيات المتاحة من قبل الأطراف الأخرى (داخلية أو خارجية)، وتضفي هذه الوسيلة على المعلومات المحاسبية مصداقية أكثر و قبولاً واسعاً لدى قراء القوائم المالية للمؤسسة.

يتم استبعاد أو إخفاؤه لإعطاء الصيغة الشمولية للمعلومات المحاسبية المقدمة لمستعملها.

4. المراجعة القياسية

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

5. المصادقات

هي عبارة عن اعترافات و شهادات من طرف المدينين و الدائنين بصحة الرصيد أو عدم صحته، إذ يتم إعدادها من طرف المؤسسة موضوع المراجعة بطلب من المراجع على أن يكون الرد موجه إليه مباشرة. تأخذ هذه المصادقات الأشكال التالية:

- (أ). مصادقات إيجابية: في هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير على صحة أو خطأ الرصيد الموضح في المصادقة؛
- (ب). مصادقات سلبية: في هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة و عدم التقرير في حالة صحته؛

1. أنواع الأخطاء

سنعالج في هذه النقطة الأنواع التالية.

أ. أخطاء الحذف أو السهو: تكون هذه الأخطاء عند عدم إثبات عملية بأكملها أو أحد طرفيها عند التسجيل الأولي لها في اليومية المساعدة، أو عدم ترحيل طرفي العملية أو إحداها إلى حساباتها الخاصة. يمكن أن يأخذ هذا النوع الشككين التاليين:

ب. السهو أو الحذف الكلي: الخطأ بهذا الشكل لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة كون الحذف مس طرفي القيد أو التسجيل المحاسبي له، لذا فالكشف صعب لكن ليس مستحيلاً وذلك باستعمال وسائل الحصول على أدلة الإثبات سواء بالمراجعة المستندية أو القياسية أو المطابقات. فعدم تسجيل تدفق مالي سهواً مثلاً، لا يؤثر هذا الحذف على التوازن الكلي لميزان المراجعة، لكن يعطينا معلومات لا نعتبر عن الرصيد الحقيقي للخرينة، لذا وبغية اكتشافه نستعمل وسيلة المقاربة بمطابقة ما تم تسجيله على مستوى البنك بما تم تسجيله فعلاً على مستوى المؤسسة، مما يعطينا انحراف يقدر بقيمة عدم تسجيل التدفق المالي ويمكننا من تصحيح و تسجيل القيد المحذوف.

ج. السهو و الحذف الجزئي: إن وقوع حذف جزئي لقيد معين يعطي لنا ميزان مراجعة غير متزن، مما يسمح و بسهولة من اكتشاف

3.VII. الأخطاء و الغش

يعتبر حدوث الأخطاء أمراً محتملاً للغاية في المستندات و السجلات و الدفاتر المحاسبية نظراً لتعدد عمليات المؤسسة و لخطوات المعالجة المحاسبية. أما الغش فيكون عند توفر النية لدى القائم به أو هو الخطأ العمدي، لذلك سنميز في هذا البند بين العنصرين التاليين:

- الأخطاء؛

- الغش.

1.3.VII الأخطاء

هي عبارة عن القيام بعملية أو جزء منها تخرج عن القواعد و التعليمات أو إسقاط عملية بأكملها بحسن نية أي عن غير قصد، إن هذه الأخطاء قد تسيء إلى مصداقية المعلومات المحاسبية انطلاقاً من عدم تمثيلها للحقيقة و عدم ملائمتها لاتخاذ القرارات المناسبة. إن معرفة أسباب ارتكاب الأخطاء تساعد على اكتشافها و من ثم تصحيحها. تلخص هذه الأسباب في العناصر الآتية:

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

- السهو أو عدم بذل العناية المهنية من قبل موظفي دائرة المحاسبة في أداء

الأعمال الموهود بها إليهم.

بعدماتم التطرق إلى الأسباب الدافعة لارتكاب الخطأ سوف نتطرق إلى أنواع الأخطاء.

– أخطاء متكافئة أو معوضة: يقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها البعض، فعند حدوث خطأ معين في تسجيل عملية معينة يحدث خطأ آخر و يعوض مقدار الفرق في التسجيل الأول بحيث لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة. فإذا حدثت عملية بيع لمتوجات إلى زبون معين بقيمة 7000 دينار جزائري و قام المحاسب بتسجيل العملية بقيمة 7250 دينار جزائري و حدثت عملية بيع أخرى إلى نفس الزبون بقيمة 5250 دينار جزائري و قام المحاسب بتسجيل 5000 دينار جزائري، فهذا الخطأ لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة لأنه خطأ تعويضي و لا يؤثر على المركز المالي للمؤسسة. يمكن اكتشافه باستعمال المراجعة المستندية و المصادقات.

– أخطاء فنية: تعتبر هذه الأخطاء من بين الأحداث التي تؤثر على وضعية المؤسسة الحقيقية و على ربحيتها و مركزها المالي، إلا أنها لا تمس بالتوازن على مستوى ميزان المراجعة، إذ يرجع كلها إلى الخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية أو عدم الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، كعدم تكوين المؤونات الضرورية لنفاذ النقص في الموجودات أو عدم إهلاك الاستثمارات بالنسب الكافية أو الخلط بين المصروفات الإيرادية و الرأسمالية. في الأخير نشر إلى أن هذه الأخطاء تعتبر خطيرة بسبب تأثيرها المباشر على نتيجة الدورة و المركز المالي، لذلك ينبغي على المراجع بذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بعملية المراجعة بغية اكتشاف هذه الأخطاء الفنية و الوقوف على تصحيحها أو الإشارة إليها في تقرير إبداء الرأي .

هذا الخطأ عن طريق المراجعة الحسابية و تصحيحه بإثبات الجزء المخدوف.

(د). أخطاء ارتكائية: تحدث هذه الأخطاء في العمليات الحسابية (الجمع، الطرح، الضرب و الترحيل)، يمكن أن يكون الخطأ عند إعداد المستندات أو عند المعالجة المحاسبية لها، لذا يمكن التطرق إلى هذا الخطأ من خلال التالي:

– أخطاء حسابية: إن هذه الأخطاء قد تؤثر و قد لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، فعند حدوث أخطاء الجمع مثلا في حساب مجموع المبلغ بكل الرسوم في فاتورة معينة لا يؤثر هذا الخطأ على توازن ميزان المراجعة، لكن حدوث خطأ حسابي في استخراج رصيد معين يؤثر على توازن ميزان المراجعة، و يمكن اكتشاف هذه الأخطاء عن طريق المراجعة الحسابية أو المصادقات.

– أخطاء رقمية: تحدث هذه الأخطاء عادة عند التسجيل الحاسبي للعمليات و عند ترحيلها إلى دفتر الأستاذ. فعند إثبات مستند معين بقيمة 5.400,00 دينار جزائري مثلا يتمثل في بيع متوجات إلى زبون معين بقيمة حقيقية تقدر بـ 4.500,00 دينار جزائري، فهذا الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة لكن تسجيل مبالغ مختلفة في طرفي القيد الحاسبي يؤثر على ميزان المراجعة، يستطيع المراجع اكتشاف الخطأ و الوقوف على تصحيحه باستعمال المراجعة المستندية و الحسابية و المصادقات.

- الرغبة في اختلاس بعض موجودات المؤسسة؛
- محاولة تغطية عجز معين في الصندوق أو اختلاس سابق؛
- محاولة إدارة المؤسسة التأثير على القوائم المالية الختامية لأغراض معينة؛
- محاولة التهرب الضريبي.

1. أنواع الغش

سنعالج في هذه النقطة الأنواع المختلفة للغش من خلال الطرق

المستعملة في ذلك.

(أ). **التلاعب في الدفاتر و السجلات:** يستعمل القائم بالغش

تصرفات عمدية بغية التلاعب في دفاتر و سجلات المؤسسة من أجل تغطية غش معين قائم به، و من أمثلة هذا النوع:

- إثبات مدفوعات وهمية و اختلاس قيمتها أو استعمالها في تغطية اختلاس سابق كإضافة أسماء وهمية إلى كشف أجور العمال أو تزوير إيصالات دفع وهمية؛

- عدم إثبات النقدية أو الشيكات المستلمة من العملاء؛

- عدم إثبات مبيعات نقدية و اختلاس قيمتها؛

- عدم إثبات بضائع واردة بسجلات المستودعات و اختلاسها أو استعمالها لتغطية اختلاسات سابقة على مستوى المستودعات.

(ب). **التلاعب في حسابات المؤسسة:** أحيانا تعمل إدارة

يمكن أن نشير إلى الطرق الكفيلة بتصحيح الأخطاء الواردة من خلال تبين إحدى الطرق التالية:

- الطريقة المباشرة: تكون بعكس القيد الخاطئ و تسحل القيد الصحيح؛
- الطريقة المختصرة: تكون بعكس طرف الخطأ في القيد و إثبات الطرف الصحيح للقيد؛
- طريقة التصحيح على نفس القيد؛
- طريقة التسم الصفري.

2.3.VII الغش

بعدما تم التطرق إلى الخطأ في البند السابق ستطرق في هذا البند

إلى الغش باعتباره خطأ عن قصد، أو كما عرفه "شركس"² على أنه ركافة التصرفات التي تقوم على أساس التدليس و خيانة الأمانة)، بمعنى التصرفات التي تقع عن قصد و عمد لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير. كما يمكن التطرق إلى الغش من المنظور المحاسبي على أنه التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات و السجلات أو المعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع.

في الواقع يمكن تحديد الأسباب الدافعة إلى ارتكاب الغش من خلال العناصر الآتية:

²- شركس م: مرجع سبق ذكره؛ صفحة 91.

- محاولة تحفيز المستثمرين الجدد للاكتتاب في أسهم المؤسسة.

د. **التلاعب في الحسابات قصد تخفيض نتيجة الدورة:** يعتبر

هذا الشكل عكس الشكل السابق كونه يعمل على تخفيض النواتج من خلال عدم تسجيل كافة المبيعات المتعلقة بالدورة المحاسبية وتأجيلها إلى دورات لاحقة، و عادة ما يكون بالتقييم السيئ للمنتجات المخزنة، عدم تسجيل كافة النواتج الأخرى، وكذلك يكون من خلال الرفع من الأعباء بالإفراط في المؤنات و مخصصات الاهلاكات، و تسجيل أعباء وهمية، التقييم السيئ لمخزون آخر الدورة المحاسبية.

يمكن أن نصنف المتبقيات الأساسية التي هي من وراء هذا

التلاعب في العناصر التالية:

- محاولة التهرب الضريبي؛

- محاولة الحصول على إعانات من طرف الدولة أو طلب فرض حماية على

منتجاتها؛

- تخفيض أسهم المؤسسة في البورصة للسماح من تحقيق أغراض شخصية؛

- السماح بتكوين احتياطات سرية.

ومما سبق يمكن أن نشر إلى أن التلاعب في الحسابات أقل حدوث

من التلاعب في الدفاتر و السجلات و لكنه أشد خطرا كون القائمين به موظفون سامون في المؤسسة ، لذلك و بغية التقليل من الأخطاء و ردع الغش ينبغي تبني نظام سليم و قوي للرقابة الداخلية في المؤسسة و قيام

المؤسسة على التلاعب في الحسابات و الدفاتر و السجلات المحاسبية، و يكون ذلك باستعمال طرق غير مشروعة بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة المؤسسة و مركزها المالي، يمكن أن يأخذ هذا التلاعب الشكلين التاليين:

- التلاعب في الحسابات قصد تضخيم نتيجة الدورة؛

- التلاعب في الحسابات قصد تخفيض نتيجة الدورة.

جـ. **التلاعب في الحسابات قصد تضخيم نتيجة الدورة:**

يكون هذا الشكل من خلال الرفع الغير مشروع في النواتج أو من خلال التخفيض غير المشروع في الأعباء، فالرفع للنواتج يكون بتسجيل مبيعات وهمية أو المغالة في تسجيل الإنتاج المخزن أو تسجيل نواتج أخرى وهمية، أما التخفيض في الأعباء فيكون من خلال عدم كفاية المؤنات و مخصصات الاهلاكات أو عدم تسجيل بعض الأعباء المتعلقة بالدورة المحاسبية.

قد تكون المتبقيات الأساسية من وراء هذا التلاعب هي:

- الاحتفاظ من قبل المسيرين بثقة أصحاب المؤسسة و إيهامهم بالتسيير الجيد؛

- زيادة نصيب المسيرين من المكافأة نتيجة الأرباح المحققة؛

- محاولة رفع أسهم المؤسسة في السوق المالية (البورصة) في حالة المؤسسة المسعرة؛

- التحقق من النواتج والأعباء.

1.4.VII. التحقق من الأصول الثابتة

تشتمل هذه النقطة على عناصر الاستثمارات (أراضي، تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية، قمينات و تركيبات)، إن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الاهلاكات السنوية المقابلة لاستهلاكها أو بعض التنازلات التي تخضع جزء من عناصرها.

انطلاقاً مما سبق يمكن أن نقول بأن التحقق من هذه العناصر و فحص العمليات خلال الدورة يعتبر بالنسبة للمراجع سهلاً مقارنة ببقية العناصر الأخرى، فيقوم بالتحقق منها عبر الآتي:

1. الكمال

يقوم المراجع في هذا العنصر من التأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية والنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي له، من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر كمعدلات النقل مثلاً و القيام بالمراجعة المستندية و الحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المحاسبية المقدمة على العنصر موضوع المراجعة، كما ينبغي أن يتأكد من صحة

المراجع بفحص أكبر قدر ممكن من المفردات إذا اكتشف أن النظام السابق تشوبه نقاط ضعف و ثغرات عديدة.

4.VII. مراجعة عناصر القوائم المالية

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول و الخصوم و جدول حسابات النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:

- الكمال: يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبياً؛
- الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية؛
- الملكية: يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول و التزامها بالنسبة لعناصر الخصوم؛
- التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم؛
- التسجيل المحاسبي: يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبياً بشكل سليم.

سنتناول في هذا البند مراجعة عناصر القوائم المالية من خلال

- التطرق إلى النقاط التالية:
- التحقق من الأصول الثابتة؛
- التحقق من المخزونات؛
- التحقق من الحقوق و الديون؛
- التحقق من الأموال المملوكة؛

التكلفة التاريخية).

5. التسجيل المحاسبي

يعمل المراجع على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، و أن كل الوثائق الدعمة لهذا التسجيل موجودة و مرفقة معه، كأن يسجل مثلا المحاسب الحصول على معدات المكتب انطلاقا من الملف الآتي:

- وصل الطلبية؛
- الفاتورة؛
- وصل الاستلام؛
- وصل التسليم.

في هذا الإطار يكون التسجيل من حساب 2451 معدات مكسب إلى حساب 522 دائنوا الاستثمارات بثمن الشراء زائد كل المصاريف المتعلقة بهذا الشراء.

2.4.VII. التحقق من المخزونات

تشتمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزن سواء التي تنتجها المؤسسة من منتجات تامة أو نصف مصنعة، أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية أو المشتريات المختلفة للمؤسسة بغية تكوين إنتاجها كالمواد الأولية أو البضائع، لذا بات

حساب الاهلاكات المقابلة لاستعمال العنصر و تسجيلها، ومدى تحميل كل عنصر للمصاريف المتعلقة به و عدم تحميله للمصاريف الأخرى.

2. الوجود

يقوم المراجع بالتحقق من الأصول الثابتة التي هي مسجلة في القوائم المالية الختامية، من أنما موجودة فعلا و مستعملة بما لا يتنافى مع إهلاكها، إذ يتم التأكد من هذا الوجود من خلال مقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر و سجلات المؤسسة.

3. الملكية

يتحقق المراجع من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في دفاتر و سجلات المؤسسة و التي هي ظاهرة في القوائم المالية، من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبت ملكية المؤسسة للأصل موضوع المراجعة.

4. التقييم

يعمل المراجع على التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة، و ذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد المصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء الحصول عليه، كما يتحقق من صحة حساب و تسجيل إهلاكه تبعا للطريقة المحددة (إهلاك ثابت، متزايد أو متناقص)، و مراعاة الثبات في طرق الإهلاك من سنة إلى أخرى و طرق التقييم للأصول الثابتة (التقييم وفقا لسعر السوق أو

من الواضح على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة للتحقق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة و المستمرة لعناصره من خلال الآتي:

1. الكمال

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

2. الوجود

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

3. الملكية

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

4. التقييم

ينبغي على المراجع التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة إلى أخرى، و تبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات كطريقة الداخل أولا خارج أولا (FIFO) مثلا أو طريقة التكلفة الوسيطة المرجعة (CMP).

5. التسجيل المحاسبي

يسعى المراجع إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً، و أن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا و مرفقة معه.

3.4.VII. التحقق من الحقوق و الديون

تعتبر الحقوق و الديون وجهان لعملة واحدة من حيث أن الديون تمثل التزاما على المؤسسة تجاه الغير و العكس صحيح بالنسبة للحقوق، لذلك نستطيع أن نقول بأن الديون هي نتيجة تدفق مادي إلى المؤسسة أو تدفق مالي أتى من القروض الطويلة و القصيرة الأجل، أما الحقوق فهي نتيجة تدفق مادي خارج من المؤسسة أو تدفق مالي متمثل في التسييلات المقدمة من طرفها، أن هذه التدفقات من شأنها أن تترجم العمليات العديدة التي قد تقوم بها المؤسسة، لذلك وجب على المراجع التحقق من الحقوق و الديون و من أرصدهما و كذا مكوّناتهما، فالحقوق مثلا تتكون من التسييلات المقدمة من طرف المؤسسة، حسابات العملاء و حسابات الخزينة، أما الديون فتتكون من الديون القصيرة و المتوسطة و الطويلة الأجل. يمكن أن يتحقق المراجع من هذين العنصرين من خلال النقاط التالية:

1. الكمال

تظهر المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة إلى مستعملها معلومات حول الديون و الحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار أرصدة مالية لكل حساب على جدى انطلاقا من تفاعل العمليات المختلفة سواء كانت سلبيا أم إيجابيا و أخذ الرصيد الأولي لكل حساب، لذا وجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات بغية الوقوف على معلومات

محاسبية معبرة.

2. الوجود

يعمل المراجع على التحقق من الوجود الفعلي للحقوق و الديون من خلال القيام بالمقاربات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا و بين ما هو مسجل عند الغير، كأن يتأكد من صحة رصيد المورد (س) مع ما هو مسجل عنده عن طريق المصادقات التي يتحصل عليها المراجع.

3. الملكية

إن الحقوق و الديون المسجلة في دفاتر و سجلات المؤسسة ينبغي أن تتعلق بها فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه. تأسيسا بما سبق ينبغي على المراجع أن يعمل وفق السابق و يتأكد من أن كل الديون و الحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة، فالحقوق حق لها و الديون التزام عليها.

4. التقييم

يستعمل المراجع المراجعة المستندية و الحسابية للوقوف على تقييم سليم لحقوق و ديون المؤسسة وفق طرق معتمدة للتقييم، كأن يستعمل طريقة التقييم وفقا لسعر السوق أو اعتماد نمط مدروس متفق عليه بين الطرفين سواء كان دائن للمؤسسة أو مدين لها لتقييم الديون و الحقوق.

للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم (ممتازة، عادية)

و حقوق المساهمين من ناحية الربح و رد رأس المال؛

- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة و الجمعية العامة بخصوص التخصيص و زيادة أو خفض رأس المال و تعديل حقوق المساهمين؛

- يفحص المكتسبين في الأسهم و يطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب و التخصيص و السداد الكلي لهم؛

- يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم إنجاه المؤسسة؛

- فحص سجل المساهمين و البيانات الواردة فيه من حيث عدد و قيم و شهادات الأسهم و كل ما يرتبط بالمساهمين؛

- في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

5.4.VII. التحقق من النواتج و الأعباء

تعتبر حسابات النواتج و الأعباء (حسابات التسيير) المكونات الأساسية لجدول حسابات النواتج (T.C.R) و بتفاعلهما تنتج حسابات

النتائج، فتمتيز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد

السنة الماضية لا يمكن نقله إلى السنة موضوع المراجعة، كون هذه الحسابات

تصف أسلوب التسيير التنبئي من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة

نفسها. إن التحقق من المعلومات المحاسبية المنطوية في حسابات النواتج و

الأعباء يكون عن طريق الآتي:

157

5. التسجيل المحاسبي

يغية تقديم معلومات محاسبية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة

ينبغي أن تعالج البيانات المتعلقة بالعمليات المختلفة للعنصر وفق

المبادئ المحاسبية المقبولة قولا عاما، و في هذا الإطار يجب تسجيل الحقوق و

الديون وفق ما نص عليه المخطط المحاسبي الوطني، و أن يستند هذا التسجيل

إلى وثائق تبرر العملية و التسجيل.

4.4.VII. التحقق من الأموال المملوكة

إن تفكير المستثمرين بالنشاط و الاستثمار في قطاع يؤدي لا

محالة إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني معروف و يعقد تأسيس يضمن حقوق

كل الأطراف المساهمة فيها، ففي هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم

و تقسم إلى أسهم تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته و يحدد في

ظليها عدد أسهمه، لذا وجب على المراجع التحقق من أسهم الشركاء و

عدها و من تقييمها بشكل سليم و تسجيلها بما يتوافق مع المبادئ

المحاسبية، و كذا تتبع تداول أسهم المؤسسة في السوق المالية و التأكد من

التوزيع السليم للأرباح و الخسائر الناتجة عن الدورة موضوع المراجعة و

كذا تخصيص الاحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة و القانون

المعمول به، ففي ظل الذي سبق يمكن سن أحكام عامة للتحقق من الأموال

المملوكة هي على النحو الآتي:

- التأكد من العقد الابتدائي، و القانون المنظم

3. التقييم

تظهر السجلات والأعباء بأرصدة فائضية في القوائم المالية الختامية، لذلك ينبغي على المراجع أن يتحقق من صحة تقييمها من حيث توثيقها وصحة معالجتها وتقييمها وفقاً لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى.

4. التسجيل الخاسبي

يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والسجلات والتأكد بالبداء الخاسبية المقبولة قوياً عاماً، إذ يجب تسجيل الأعباء والسجلات حال وقوعها وفقاً للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر الخاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة.

1. الكمال

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

2. الوجود

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

- الرواتب و الأجر.
- التقديرات الاقتصادية؛
- الخزائنات؛
- التقديرات الاقتصادية؛
- المبيعات؛
- التبرعات؛
- تأمين النظام من المخاطر المالية؛
- مدى صحة التنظيم الإداري؛

في كل حالة من هذه الحالات.

في كل حالة من هذه الحالات.

في كل حالة من هذه الحالات.

III. 1. VII. تقسيم النظام الإداري إلى أقسام

تقسيم النظام الإداري إلى أقسام

الفصل الثاني

المرجعة وتطبيق الحسابات

الفصل الثامن

09	النظام المحاسبي المستخدم من طرف المؤسسة		
	متلائم مع الاحتياجات؟		

2- تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي

	المرجع	ملف	
	التاريخ		
	الملاحظات	موضوع الاستمارة: النظام المحاسبي.	
	الجواب بنعم أو لا		
01		أ- هل للمؤسسة نظام تسيير إيزانية؟ ب- هل قواعد إنشاء الإيزانية موضوعة في تقرير مكروب؟ ت- في حالة الإيزانية الجزئية الموافق عليها من طرف الإدارة؟ ث- الفروق بين الإيزانية والحققة تحلل وتفسر من طرف المسؤولين؟ 02 أ- الأسس المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة تكون محددة بالكفاية؟ ب- كل التعديلات في المبادئ المحاسبية يكون موافق عليها من طرف الإدارة؟ 03 أ- هل تنسأ المؤسسة المهام كإعادة الدفتر المحاسبي؟ ب- تبرز تحليل الحسابات؟	

المرجعة وتطبيق الحسابات

الفصل الثامن

1- مدى صحة التنظيم المحاسبي

	المرجع	ملف	
	التاريخ		
	الملاحظات	موضوع الاستمارة: النظام المحاسبي.	
	الجواب بنعم أو لا		
01		هل يوجد مخطط لصلحة المحاسبة أ- هل توجد مهام محددة ومنفصلة لكل شخص في هذه الصلحة؟ ب- هل التحديد منظم يوميا؟ ت- هل التحديد يوضع في الحسبان تبديل الأشخاص عند العطلة؟ 02 هل يوجد دفتر لتحديد الإحراجات المحاسبية؟ 03 هذا الدفتر: أ- منظم يوميا ب- تحت مراقبة مسؤول كفاء 04 الإحراجات المعمول بها تسمح بتوزيع الدفتر على كافة الأشخاص الذين يتعلق بهم 05 هل يوجد مخطط محاسبي داخلي خاص بالمؤسسة؟ 06 التغدير المتقدم للمخطط المحاسبي خاضع للمراقبة اللازمة 07 مسلك الدفاتر والوثائق من قبل أشخاص معن عنهم 08 هل يوجد إحراجات يومية للدفاتر؟	

3- المشتريات

المرجع	ملف	
التاريخ		
الملاحظات	الجواب	موضوع الاستمارة: المشتريات.
01	بنعم أو لا	هل هناك قسم خاص بالمشتريات؟
02		هل هذا القسم مستقل تماماً عن؟
		أ- قسم الحسابات؟
03		ب- قسم الاستلام والشحن
		هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مسجلة عن كل عملية شراء؟
04		هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟
05		هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟
06		هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات؟
07		هل تعتمد أسعار الشراء على من موظف مسؤول بقسم المشتريات؟
08		هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص؟
09		إذا كان الأمر كذلك هل يقوم هذا القسم بأعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد؟
10		هل مثل هذه التقارير مسئلة الأرقام؟

04	أ- هل ضبط الحسابات الكلية هو إداري؟ ب- هل تدعم وظائف مبردة يصادق عليها من طرف مسؤول؟ ت- هل تسجيل على يومية العمليات المختلفة؟	05	أ- هل الخصم الخاص يقوم به أشخاص أكفاء؟ ب- هل الإجراءات المعمول بها كافية لأجل إظهار الأخطاء؟	06	أ- هل توجد حاسبة تحليلية كافية؟ ب- هل المعلومات المستخدمة تتابع من الحاسبة التحليلية وتتناول مع الحاسبة العامة؟
----	---	----	---	----	--

الفصل الثامن

المراجعة وتدقيق الحسابات

22	هل تعتمد جميع المردودات من مدين المشتريات بناءً على تقرير قسم الاستلام والفحص؟	
23	هل يخطر قسم الحسابات مردودات المشتريات بالسرعة الممكنة؟	

4-المبيعات

المرجع	ملف	
التاريخ		
الملاحظات	الجواب	نعم أو لا
	موضوع الاستمارة: المبيعات.	
01	هل هناك قسم خاص بالمبيعات؟	
02	هل تعرض طلبات العملاء على الائتمان بالمؤسسة للموافقة عليها؟	
03	هل إدارة الائتمان منفصلة عن قسم المبيعات؟	
04	هل هناك سياسة ثابتة للأسعار وشروط البيع؟	
05	إذا كان الأمر كذلك؟ هل تعتمد أية انحرافات عن سلوك موظف مسؤول؟	
06	في حالة عدم وجود سياسة ثابتة للأسعار وشروط البيع هل تعتمد الأسعار والشروط قبل تنفيذ الطلب من رئيس قسم المبيعات؟	
07	هل تستخدم إخطارات الشحن للعملاء من دفاتر مسئلة الأرقام؟	

الفصل الثامن

المراجعة وتدقيق الحسابات

11	هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص إلى؟	
	أ- قسم الحسابات	
	ب- قسم المخازن	
12	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام؟	
13	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟	
14	هل قسمك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	
1	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟	
5		
16	هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام الجري لأصققة شراء معينة؟	
17	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول؟	
18	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟	
19	هل ترفق بالشيك المحرر للمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟	
20	هل يوتر على الفاتورة المرفقة بالشيك ما يفيد تحرير شيك لأمر المورد بالقيمة؟	
21	هل ترفق المؤسسة من مشتريات البضاعة ومشتريات الأصول الأخرى؟	

المراجعة وتدقيق الحسابات

الفصل الثامن

5- المدفوعات النقدية

المرجع	ملف	
التاريخ		
الملاحظات	الجواب	نعم أو لا
	موضوع الاستثمار: المدفوعات النقدية.	
	هل تتم جميع المدفوعات ذات المبالغ الكبيرة بواسطة شيكات؟	01
	هل الشيكات والمبالغ يحتفظ بها في ملف خاص؟	02
	هل يلزم نظام المؤسسة وجود أكثر من توقيع على الشيكات؟	03
	هل هناك حظر بتوقيع الشيكات على يابض؟	04
	هل حدد التنظيم المالي من له حق توقيع الشيكات؟	05
	هل حق توقيع الشيكات يعطى لموظفين لا علاقة لهم بالسجلات المحاسبية أو النقدية؟	06
	هل هناك حظر بتحرير شيكات لحاملها؟	07
	هل تقوم دائرة الحسابات باستلام كشوف حسابات البنك شهريا مباشرة؟	08
	هل يقوم بإعداد تسوية البنك موظف لا علاقة له بالعمليات النقدية وأحدها التوقيع على الشيكات؟	09

الفصل الثامن

المراجعة وتدقيق الحسابات

08	هل تراجع الفواتير بدقة قبل إرسالها إلى العملاء من ناحية الكميات والأسعار والشروط؟
09	هل تربط الفواتير مع إشعارات الشحن باستمرار؟
10	هل الرقابة فعالة على أوامر البيع؟
11	هل تستخدم المؤسسة فواتير بيع مستمرة؟
12	هل يقوم الناجح بإرسال إخطارات الشحن إلى مخزن الفواتير مباشرة؟
13	هل تقسم المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الأجلة؟
14	هل يطابق مجموع هذه اليومية دوريا مع الحساب الإجمالي للمبيعات؟
15	هل تعتمد مردودات المبيعات من مدير قسم المبيعات قبل استلام البضاعة المردة وتقييمها بحساب العملاء؟
16	هل تمر مردودات المبيعات بقسم الاستلام أولا؟
17	هل تعالج المردودات التالية كما في المبيعات العادية. أ- المبيعات لموظفي المؤسسة؟ ب- المبيعات النقدية؟ ج- مبيعات الأصول الثابتة؟
18	هل هناك رقابة على مصروفات النقل والشحن للعملاء؟

المراجعة وتدقيق الحسابات

الفصل الثامن

6- المخزونات

المرجع	ملف	
التاريخ		
الملاحظات	الجواب	بنعم أو لا
01	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟	نعم
02	هل يقسم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام وتقدير صرف؟	
03	هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية؟	
04	هل تسيح الموسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد والبضائع تحت التشغيل والثامه الصنع؟	
05	هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن؟	
06	هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على الأقل كل سنة؟	
07	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن وماسكو تلك المخازن؟	

المراجعة وتدقيق الحسابات

الفصل الثامن

10	هل تقدم المستندات المريدة للدفع إلى المسؤولين بالموسسة عند توقيع الشيكات المتعلقة بتلك المستندات؟	
11	هل يقوم من له حق التوقيع على الشيكات بمراجعة وتدقيق تلك المستندات المريدة للدفع؟	
12	هل يقوم الموظف الذي يعد مقارنة البنك للتسوية بمراجعة الشيكات المنصرفة حسب كشف البنك، كما يتأكد مدى مطابقة البيانات المدونة بكشوف الشيكات التي ألغيت وهل يتحقق من تسلسل أرقام الشيكات؟	
13	هل الشيكات المعلق (لم تقدم للدفع) لمدة طويلة تخضع للمحوص والتسوية والمتابعة؟	
14	هل يؤشر على المستندات المريدة للصرف بما يتعلق بسحب شيك قديم؟	
15	هل يخضع حساب بنكي مستقل لتوزيع الأرباح؟	
16	هل يقوم موظف مسؤول بالتحقق من مصلحة التحويلات من بنك إلى آخر؟	

7-المقبوضات النقدية

المرجع	ملف	المرجع
التاريخ	موضوع الاستمارة: المقبوضات النقدية.	الملاحظات
الجواب	بنعم أو لا	
01	هل هناك استقلال بين واجبات أمين الصندوق وبين القائمين بالوظائف التالية: أ- تجهيز الإيصالات الدائنة وإرسال ما يثبت إلى المدينين ب- اعتماد الحقوق والمسموحات ج- تجهيز مذكرات التسوية. د- فتح البريد الوارد هـ- تجهيز المستندات للصرف واعتمادها و- تجهيز الشيكات أو أذون صرف الأجر واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها. ز- تجهيز أوراق الدفع أو أية التزامات أخرى أو توقيعها ح- الترحيل إلى دفتر الأستاذ ط- القيد في دفاتر المشتريات ي- إمساك عهدة الأوراق المالية أو أوراق القبض أو الأجر واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها ك- إمساك دفاتر العملاء والذمم	

08	هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لشخص مسؤول عن: أ- مفردات البضائع ببطينة الحركة ب- المفردات عدلية الحركة ج- المفردات التي تجاوزت الحد المعقول من حيث الكمية؟	
09	هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على: أ- بضائع الأمانة المرسلة إلى الغير؟ ب- بضاعة الأمانة للغير؟	
10	هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخزن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟	
11	هل هناك تأمين على أمانة المخازن ضد خيانة الأمانة؟	
12	هل يقضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمانة المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات؟	
13	هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات؟	
14	هل تعرض الفروق إن وجدت من الجرد الفعلي والدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها؟	
15	هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة؟	

الفصل الثامن

المراجعة وتدقيق الحسابات

13	هل هناك تأمين ضد خيانة الأمانة أو ضمانا آخر على الموظفين المختصين بالتقويضات؟	
14	هل هناك رقابة ومتابعة للمقبوضات الأخرى مثل الفوائد والعمولات والإيجارات والأرباح؟	

8- الرواتب والأجور

	المرجع	ملف	
	التاريخ		
	الملاحظات	موضوع الاستمارة: الرواتب والأجور.	
	الخواب		
	ينعم أو لا		
01		هل هناك نظام آلي؟	
02		هل تمسك بطاقات تسجيل الوقت لإعداد الرواتب؟	
03		هل تتطابق البيانات المسجلة بطاقات الحضور مع كشوف الغياب وأجور العمال في الكشوف؟	
04		هل يوقع رؤساء العمال في الكشوف؟	
05		هل إعداد الكشوف موزع على أكثر من موظف	
06		هل تتغير مهام هؤلاء الموظفين دوريا؟	
07		هل تعتمد التغيرات في فئات الأجور والعلاوات وتعيين الموظفين وفحصهم من قبل موظف مسؤول؟	
08		هل تمسك المؤسسة بطاقات حالة مدينة لكل عامل بدون فيها جميع البيانات اللازمة لإعداد كشوف الأجور؟	

الفصل الثامن

المراجعة وتدقيق الحسابات

02	هل تثبت المقبوضات النقدية بواسطة آلة تسجيل النقد؟	
03	هل تثبت المقبوضات النقدية بإيصالات أصلية	
04	هل تودع جميع المقبوضات النقدية اليومية بالبنك بالكامل؟	
05	هل يقوم بعملية الإيداع موظف آخر غير أمين الصندوق أو ماسك الحسابات الشخصية للمدين (الذمم)؟	
06	هل يتحقق شخص آخر غير الذي قام بالإيداع من استلام قسيمة الإيداع من البنك؟	
07	هل يقوم موظف آخر عددي أمين الصندوق باستلام الشيكات المفروضة؟	
08	هل يجري حردا دوريا مفاجئا للنقدية في المؤسسة؟	
09	هل هناك رقابة على دفاتر إيصالات القبض؟	
10	هل يتم تظهير جميع الخوالات أو الشيكات باسم المؤسسة وانتهى عليها؟	
11	إذا كانت للمؤسسة فروع فهل تقوم تلك الفروع بإيداع متحصلاتها في البنوك المحلية لحساب المركز الرئيسي الذي له وحدة حق السحب على هذا الحساب؟	
12	هل فتح الحسابات بالبنوك المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة؟	

الفصل التاسع

دراسة حالة

تعتبر مؤسسة "S.P.A BECAT" - شركة مساهمة - أحد المؤسسات الاقتصادية التي تنشط في قطاع صناعة الجلود، فتركز على صناعة المنتجات الأساسية التالية:

1. صناعة الأحذية؛
2. صناعة العاطف؛
3. صناعة الحقائب.

1- إليك فيما يلي ميزانية هذه المؤسسة عند تاريخ 2000/12/31

عناصر أصول

الوحدة مائة دينار جزائري

رقم الحساب	التعيين	2000
20	المصاريف الإعدادية	-
21	قيم معنوية	2054
22	أراضي	105933
24	تجهيزات الإنتاج	3316
25	تجهيزات اجتماعية	3070
28	استثمارات قيد الإنجاز	

09	هل تدقق كشوف الأجر حسابيا ومستنديا؟				
10	هل يقوم بصرف الأجر شخص خلاف من اشتركوا في إعداد الكشوف؟				
11	هل تعتمد الرواتب من موظف مسؤول قبل الصرف؟				
12	هل تصرف أجر الموظفون بالبيكيات أو عن طريق أوامر الدفع؟				
13	هل يخصص حساب بالبنك لدفع الأجر والرواتب؟				
14	هل يوقع الموظفون والعمال على إيصالات الاستلام؟				
15	هل توجد رقابة على سلفيات الموظفين؟				
16	هل توجد رقابة على الأجر والرواتب التي لم يستلمها أصحابها في حينها وتنتج صرفها ما بعد؟				
17	هل يقوم المراجع الداخلي بمخبر مفاتيح لعملية صرف الأجر؟				
18	هل الموظف الذي يقوم بسحب شيك بقيمة الأجر المستحقة له علاقة بقسم الحسابات أو عمدة الخزينة أو بتجهيز كشوف الأجر؟				

الفصل التاسع

المراجعة وتدقيق الحسابات

عناصر خصوم

رقم الحساب	التعريف	الوحدة مائة دينار جزائري
10	أموال جماعية	2000
12	علاوات المساهمة	12000
13	الاحتياطات	-
15	فروق إعادة التقييم	6700
18	نتائج رهن التخصيص	35694
19	مؤونات للخسائر والتكاليف	4305
18	نتيجة السنة	1039
1	الأموال الخاصة	2746
50	حسابات الأصول المائنة	62484
52	ديون الاستثمار	466
53	ديون المخزونات	6925
54	مبالغ الغفر	7953
55	ديون اتجاه شركات حليفة	7811
56	ديون الاستغلال	300
57	سلفيات تجارية	17366
58	ديون مالية	15674
5	مجموع الديون	3
/	مجموع الخصوم	56498
/		118982

الفصل العاشر

المراجعة وتدقيق الحسابات

114373	إجمالي الاستثمارات	/
58253	الاهلاكات	29
56120	الاستثمارات الصافية	2
15758	مواد و لوازم	31
-	منتجات قيد التنفيذ	34
4478	إنتاج تام	35
842	مخزون لدى الغير	37
21078	مؤونات نقص المخزونات	39
813	المخزونات الصافية	3
7	حسابات الخصوم المدينة	40
26	حقوق الاستثمارات	42
303	حقوق المخزونات	43
1594	ديون الشركات الحليفة	44
1127	سلفيات الاستغلال	45
37552	الزبائن	47
8100	الأموال	48
6112	مؤونات نقص الحقوق	49
42597	الحقوق الصافية	4
118982	مجموع الأصول	/

53933		القيمة المضافة	81
1418		ناتج أخرى	77
	38935	تحويل تكاليف الاستغلال	78
	4158	العامون	63
	1505	ضرائب و رسوم	64
	492	مصاريف مالية	65
	8861	مصاريف مختلفة	66
		مخصصات الاهلاكات	68
	1400	نتيجة الاستغلال	83
13537		ناتج خارج الاستغلال	79
	10508	تكاليف خارج الاستغلال	69
	3029	نتيجة خارج الاستغلال	84
1400		نتيجة الاستغلال	83
3029		نتيجة خارج الاستغلال	84
4429		النتيجة الخاصة للسنة	880
	1683	ضرائب على الأرباح	889
2746		نتيجة السنة المالية	88

2- جدول حسابات النتائج عند تاريخ 2000/12/31

الوحدة مائة دينار جزائري

رقم الحساب	التعريف	2000	دائنين	مدينين
	مبيعات البضاعة	70	168	
	بضاعة مستهلكة	60	150	
80	الخامش الإجمالي	18		
80	الخامش الإجمالي	18		
71	إنتاج مباع	76842		
72	إنتاج مخزون	4478		
73	إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة	706		
74	أداء خدمات	10536		
75	تحويل تكاليف الإنتاج	83		
61	مواد و لوازم مستهلكة	32920		
62	خدمات	5809		
81	القيمة المضافة	53933		

2.3- وصف الحركة المستندية

أ- بالنسبة للحصول على الاستثمارات: تتبع المؤسسة طريقة الانتقاء العشوائي في الحصول على المعدات المختلفة، فعند طلب توريد إلى المورد المتقي من أول مقابلة، بعد ذلك يقوم هذا الأخير بتوريد المؤسسة بالاستثمار ويرفق مع ذلك فاتورة، ثم تعد المؤسسة وصل الاستلام بصرف النظر عن الترتيب الزمني له، ثم يحول الملف إلى مصلحة المالية و الحاسبة بغية التسوية و السجل.

ب- بالنسبة لتسيير المخزونات: تتبع المؤسسة نفس طريقة العنصر السابق. بينما تستقبل المنتجات التامة في المخازن بسند الاستلام و تصرف هذه المنتجات وفق سند للخروج و فاتورة البيع، نشير هنا إلى أن بعض المبيعات تقضى نقدا من طرف عون تحت وصاية مصلحة التوزيع. تسير المواد الأولية و المنتجات في المخازن بطريقة لا تراخ بطاقات المخزن و لا طرق الخروج من المخازن المعروفة.

ج- بالنسبة لتسيير المستعملين: تعد مصلحة الإدارة العامة كشوف الأجور و ترسلهم إلى مصلحة المالية و الحاسبة بغية التسوية و التسجيل، نشير إلى الترقية العلمية البسيطة للموظفين و كما نقص الرسالة و التأهيل.

3- إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة
1.3- تنظيم المصلي للعمل

تضم مديرة الإدارة و المالية بالمؤسسة مصلحة الإدارة العامة و الوسائل و مصلحة المالية و الحاسبة، فتقوم المصلحة الأولى بتسيير شؤون العاملين و الأجور و الوسائل المختلفة بما فيها معدات الإنتاج، بينما تقوم الثانية بجميع العمليات المتعلقة بالحاسبة و المالية سواء منها متابعة الموارد المالية و القيام بالمعالجة الحاسبية للبيانات و متابعة النفقات المالية المختلفة. تتكفل مديرة التجارة بالترويج لمنتجات المؤسسة و متابعة التموينيات الواردة لها و عقد الصفقات و متابعة تنفيذها، حيث يكون ذلك من خلال مصلحة التموين و المخازن و مصلحة التوزيع.

تضم مديرة الإنتاج و التقنية كلا من مصلحة الإنتاج و مصلحة التقنية، فتكفل الأولى بإنتاج المنتجات المراد تسويقها، بينما تكفل الثانية بالتنظيم التقني للأشغال و الدراسة التقنية المتطورة على كل الإيفاضات و الأطروحات التقنية التي من شأنها أن تحسن من نوعية المنتج.

ف- بعد عملية الفحص تبين أن ما قيمته 15000.00 دج من

تسيقات المخزونات (ح-43) مرر ويخص المورد أحمد، الذي هو دائن للمؤسسة بنفس المبلغ، ويظهر ذلك على مستوى (ح-530 الموردين) في الميزانية؛

ق- باعت المؤسسة مجموعة من المحافظ و الأحذية و المعاطف

بمبلغ 256500.00 دج و لم تسلم الفاتورة للزبون مسعود، للعلم فقد سجل الحاسب القيد التالي:

من ح-470	256500.00
إلى ح-71	256500.00

ي- وصلت فاتورة الماطف للشهرين الآخرين من سنة 1999 بمبلغ 7850.00 دج خارج الرسم في غضون شهر فيفري من سنة 2000 ، فسجل الحاسب القيد العادي و لم يسجل قيد التحويل علي أهما أجراء تخص السنوات السابقة.

4- إليك المعطيات التالية:

أ- في 2000/03/25 تم شراء معدات بمبلغ 15000.00

دج بكل الرسوم (ر.ق.م 14%)، مع العلم أن الحاسب تجاهل مبلغ الرسم؛

ب- تم إهلاك معدات النقل بمعدل 10%، أي لمدة 10 سنوات

بدلا عن إهلاكها لمدة 5 سنوات، للعلم هذه المعدات تم الحصول عليها في 2000/01/13 بمبلغ 10200.00 خارج الرسم؛

ج- تنازلت المؤسسة عن آلة خياطة بمبلغ 13500.00 دج،

علما انه تم الحصول عليها بمبلغ 24000.00 دج خارج الرسم و الإهلاك

التراكمي يقدر بـ 12000.00 دج، و لم يسجل الحاسب سواء قيد

التنازل (قبض القيمة)؛

د- عند فحص المخازن تبينه أن ما قيمته 0.5% من المواد و اللوازم تلف تماما و بشكل عادي مسموح به، بيد أن الحاسب لم يسجل شيء؛

هـ- تبين من خلال الدراسة التسوية لمتاحات المؤسسة أن ما قيمته 10% من المنتجات التامة قد تنقذ قيمتها في حدود 5% في السنة القادمة، نتيجة لدخول منافسا جديدا، و الحاسب لم يسجل شيء؛

و- نتيجة للظروف العصيبة التي عكرها أحد الزبائن، تبين أن هذا الحق سوف لن يتم تحصيله والمقدر بـ 2% من إجمالي الحقوق علي الزبائن؛

أ- الهيكل التنظيمي الحالي لا يتماشى مع طبيعة عمل المؤسسة ومع شكلها القانوني، إذ ينبغي تعديله على أن يصبح في شكل مديريات برأسها رئيس مدير عام هذه المديريات هي على النحو الآتي:

- مديرية المالية والمحاسبة: ينبغي أن تحتوي هذه المديرية على دوائر تحكم من الفصل بين الوظيفة المالية والمحاسبية والقضاء على التداخل الموجود بينهما خاصة في ظل الشكل الحالي للهيكل التنظيمي، إذ توزع في ظله المسؤوليات بدقة ويقسم العمل بشكل يمكن من بسط رقابة داخلية تلقائية ودائمة بين الموظفين وداخل نفس المديرية.

- مديرية السعجارة: بغية الفصل بين وظيفة التموين والتخزين والبيع، ينبغي أن تحتوي هذه المديرية على دوائر تجسد الفصل بين الوظائف وتدعم نظام الرقابة الداخلية المعتمد داخل المؤسسة.

- مديرية التقنية والإنتاج: بغية الفصل في هذه المديرية بين الوظيفة التقنية والإنتاجية والأمنية وتجسيد ذلك في شكل دوائر يتم تقسيم العمل في ظلها وتحديد الاختصاصات بما لا يسمح بالتضارب بين عمل هذه الدوائر.

- مديرية الإدارة العامة: ينبغي أن تحتوي هذه المديرية على دوائر تحكم من الفصل بين الوظائف العديدة للمديرية المتمثلة خاصة في تسير الموارد البشرية، تسير الأحمور، تسير الوسائل العامة، تأهيل العاملين و إلى غير ذلك من الوظائف الموكلة لها.

المطلوب¹:

1- إبراز مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف مؤسسة "BECAT"؛

2- إجراء التورد الحاسوبية اللازمة على ضوء المعطيات المقدمة؛

الحل:

1- مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف مؤسسة "

"S.P.A BECAT

اعتمد المراجع طريقة الاستبيان لتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسة موضوع الدراسة، فقدم الأسئلة وفق ما يأتي بيانه في الفصل السادس، وبعد الرد استكشف الملاحظات التالية:

¹ يعتبر إنشاء الرأي الفني المجايد من قبل المراجع حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها من أهم مهامه، من هذا المنطلق تتوقف مهامه عند اكتشاف مواطن الضعف في النظام ومن ثمة الوقوف على أشكال الأخطاء والعش لتدعيم رآيه الفني، إذا فهو بذلك غير مسؤول عن تصحيح الأخطاء. فلما جاء المطلوب لتدعيم المعارف لدى الطلبة والمهنيين عن كيفية تصحيح الأخطاء لا كوظيفة إزمية على المراجع

ب- افتقاد الهيكل التنظيمي إلى دائرة المراجعة الداخلية: يفقد الهيكل التنظيمي لمؤسسة "S.P.A - BECAT" إلى دائرة للمراجعة الداخلية، تعمل من أجل تحقيق الأهداف الموكلة إليها من جهة و تساهم في تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة من جهة أخرى.

ج- الهيكل التنظيمي الحالي لا يساعد على تسلسل الاختصاصات و لا تحديد المسؤوليات و تقسيم العمل بشكل سليم، كونه مصمم بشكل لا يستجيب إلى حجم المؤسسة و طبيعة نشاطها.

د- أن نظام المعلومات المحاسبية داخل مؤسسة "S.P.A - BECAT" لا يسمح بتوليد معلومات دورية يستطيع المسير اتخاذ القرارات عليها، بل يولد معلومات سنوية في وقت متأخر من السنة موضوع النشاط. يرجع هذا التأخر للأسباب الآتية:

- البدء في معالجة البيانات المحاسبية: إذ يتم في هذا الإطار تسجيل بيانات شهر جانفي من سنة معينة في شهر ديسمبر من السنة نفسها؛

- تصميم العمل المحاسبي داخل المؤسسة لا يسمح بتوليد معلومات ظرفية كأن يتم تسجيل دين معين إلا إذا تم دفعه من قبل مصلحة المالية، و بالتالي يكون تسجيل الدين شكليا؛

- غياب المطابقات الدورية: تشير إلى غياب مطابقة الجرد المادي

للمخزونات و الاستثمارات بالجرد المحاسبي؛

- افتقاد المؤسسة لدليل دقيق للحسابات، يحدد فيه محتويات الحسابات؛

- افتقاد المؤسسة لدليل الإجراءات و السياسات المحاسبية التي توضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛

- غياب التأهيل العلمي و العملي لدى الموظفين؛

- غياب التدريب و الرسكلة للموظفين؛

- غياب أدوات التقوم و التحليل لنظام المعلومات المحاسبية و الأنظمة المعلوماتية الأخرى، مما لا يسمح بتوليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية و ملائمة لاتخاذ القرارات، و منها على وجه الخصوص (مراقبة التسيير، التحليل المالي، محاسبة التسيير و التخطيط).

هـ- غياب طريقة واضحة لانتقاء الموردين؛

و- غياب طريقة علمية لتسيير المواد الأولية في المخازن وكذا للمنتجات التامة؛

ف- غياب كشوف حضور المستخدمين.

2- القيود المحاسبية اللازمة على ضوء المعطيات المقدمة²:

²- تجدر الإشارة هنا إلى اعتماد طريقة عكس القيد في تصحيح الأخطاء، إذ يكون ذلك بعكس القيد الخاطئ وتسجيل القيد الصحيح.

د- العملية الرابعة

1- تسجيل قيد التلف المعادي

78790.00 610/حـ من

78790.00 310/حـ إلى

هـ- العملية الخامسة

1- تسجيل المرونة المتوقعة من النقص في قيمة المبيعات

22390.00 699/حـ من

22390.00 390/حـ إلى

و- العملية السادسة

1- تسجيل إعدام الحق على الرأثن

751040.00 694/حـ من

751040.00 470/حـ إلى

2- قيد استرجاع المرونة

751040.00 49/حـ من

751040.00 796/حـ إلى

أ- العملية الأولى

1- إلغاء القيد المسجل من قبل المحاسب

15000.00 522/حـ من

15000.00 243/حـ إلى

2- القيد الصحيح

من المذكرتين

13157.89 243/حـ

1842.11 457/حـ

15000.00 522/حـ إلى

ب- العملية الثانية

1- إضافة مخصصات الإهلاك

1020.00 682/حـ من

1020.00 2944/حـ إلى

ج- العملية الثالثة

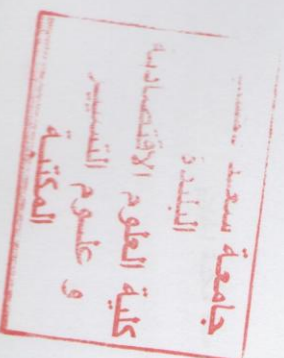
1- تسجيل قيد الاستبعاد

من المذكرتين

12000.00 2943/حـ

12000.00 692/حـ

24000.00 243/حـ إلى



ف- العملية السابعة

1- ترصيد الحسابات نتيجة سوء المتابعة من قبل المحاسب

من حـ/ 530 15000.00
إلى حـ/ 430 15000.00

ق- العملية الثامنة

1- إلغاء القيد المسجل من قبل المحاسب

من حـ/ 71 256500.00
إلى حـ/ 470 256500.00

2- القيد الصحيح

من حـ/ 478 256500.00
إلى حـ/ 71 256500.00

ي- العملية التاسعة

1- تسجيل أعباء السنوات الماضية بالتحويل

من حـ/ 696 7850.00
إلى حـ/ 75 7850.00

قائمة المراجع

1- باللغة العربية

- 01- أشتوي عبد السلام إدريس: المراجعة معايير وإجراءات؛ دار النهضة العربية؛ بيروت 1996.
- 02- الصبان محمد سمير: دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية؛ الدار الجامعية؛ الإسكندرية 1997.
- 03- الصبان محمد سمير و محمد القيومي محمد: المراجعة بين التنظير و التطبيق؛ الدار الجامعية بيروت 1990.
- 04- الصحن عبد الفتاح: مبادئ وأسس المراجعة علما و عملا؛ مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية.
- 05- الصحن عبد الفتاح و نور أحمد: الرقابة و مراجعة الحسابات؛ مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر؛ الإسكندرية بدون سنة النشر.
- 06- العمرات أحمد صالح: المراجعة الداخلية؛ الإطار النظري و المحتوى السلوكي؛ دار النشر للنشر و التوزيع عمان 1990.
- 07- الناغي. م. أ: المراجعة إطار النظرية و الممارسة؛ مكتبة الجلاء الجديدة؛ المنصورة 1992.

2- باللغة الفرنسية

- 13- **BELAIBOUD MOKHTAR**: Guid pratique d'audit financier et comptable; la maison des livres; 2^{ème} édition; Alger.
- 14- **BETHOUX .R & KREMPER. F & POISSON. M**: L'audit dans le secteur public; centre de librairie et d'éditions techniques; paris 1986.
- 15- **BIRIEN. R & SENEAL. J**: Contrôle interne et vérification édition preportaine INC; canada 1984; page 36.
- 16- **CAUMEIL.R**: Audit financier ; Guid pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations ; édition CLET ; France
- 17- **CIBERT A**: comptabilité general ; 6^{ème} edition; Dunod; paris 1980.
- 18- **COLLINS. L & VALLIN. G**: Audit et control interne, principes, objectifs et pratiques; 3^{ème} edition dalloz paris 1986.
- 19- **ETIENNE. BARBIER**: L'audit interne pourquoi et comment; les éditions d'organisation ; france 1989.
- 20- **HAMADACHE.N**: L'audit interne de l'entreprise; atelier nationale sur l'audit des entreprise à Annaba; ministre de la restructuration et de participation; OPU;

- 08- توماس. وليام و أمرسون هسنكي: المراجعة بين النظرية و التطبيق؛ ترجمة حجاج أ.ح و سعيد ك.د؛ دار المريخ للنشر؛ الرياض السعودية 1989.
- 09- خالد أمين. ع: علم تدقيق الحسابات؛ الناحية النظرية؛ مطبعة الاتحاد عمان 1980.
- 10- شركس و. م: مراجعة المفاهيم و الإجراءات في النظم المحاسبية و الإلكترونية؛ الطبعة الأولى؛ دار ذات السلاسل الكويت 1978.
- 11- فضالة. ع. أ: المراجعة العامة؛ دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع؛ القاهرة؛ القاهرة 1996.
- 12- لييب عوض و محمد القيومي محمد: أصول المراجعة؛ المكتب الجامعي الحديث؛ الأزاريطة؛ الإسكندرية 1998.

4.5.1. من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات

إن كبر حجم المؤسسات و تعدد عملياتها سواء الداخلية أو الخارجية، خلق صعوبة لفحص العمليات التي يقوم بها موظفي هذه المؤسسة مما قد يتجر سلبيًا على المعلومات الناتجة عن النظم المعلوماتية خاصة فيما يتعلق بدقة و تعبير هذه المعلومات للوضعية الحقيقية للحدث، إذ تتخذ هذه المعلومات كأساس لاتخاذ القرارات التي يتوقف صوابها على صحة الأساس، لذلك بات من الضروري وجود نوعين من المراجعة يتعلق الأول بمراجعة كل العمليات و المستندات و البيانات و طريقة تجهيزها و تعتبر مراجعة شاملة، و يتعلق الثاني منها بمراجعة اختيارية، تستند على العينة المختارة من مجموع المفردات المراد فحصها. سنعيز بين هذين النوعين من المراجعة في الآتي:

- مراجعة شاملة (تفصيلية)؛

- مراجعة اختيارية.

I. المراجعة الشاملة (التفصيلية)

تعتبر المراجعة الشاملة نوعاً تفصيلياً إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات و البيانات المحاسبية، و الواقع أن هذا النوع قد يكون شاملاً بالنسبة إلى بند معين و قد يكون شاملاً بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المراجع و أصحاب

المؤسسة السدي بوضع طبيعة و شكل المراجعة و البند أو الكل المراد مراجعته.

2. المراجعة الاختيارية

يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع فهم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على كل أو مجموع المفردات (المجتمع). بيد أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم و المتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات. لذلك نظهر لنا و بجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام و اكتشاف مواطن الضعف و القوة في الأجزاء المكونة له من ناحية و من ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة.

و ما دام أن المراجع يهدف من وراء فحصه للبيانات و السجلات المحاسبية إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير المعلومات المحاسبية للوضعية الحقيقية للمؤسسة، فإنه لابد من القيام بمراجعة العينة المختارة في ظل هذا النوع وفق الخطط التالية:

- المعالجة على أساس التقدير؛

- المعالجة على أساس القبول أو الرفض؛

- المعالجة الاستكشافية.

في الأخير نشير إلى الحكم الصادر عن مراجعة العينة، فقد لا