**المراجعة و التدقيق**

Aziz : النشر: 4:44 م الكاتب

# الفصل الأول : المراجعة

تمهيد:
إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطرا ف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.
ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه,وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر,وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.
وسوف نتناول في هذا الفصل:
1- ماهية المراجعة
2- مبادئ المراجعة وأنواعها
3- معايير المراجعة
المبحث الأول : ماهية المراجعة
لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته،بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفى نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة.
وفى هذا المبحث الأول نتطرق إلى :
1- التعاريف المختلفة للمراجعة
2 - التطور التاريخي للمراجعة
3 - أهمية المراجعة وأهدافها
المطلب الأول: التعاريف المختلفة حول المراجعة
التعريف الأول: التدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ و المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أ وخسارة و عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة .
و منه يتضح أن التدقيق علم له مبادىء ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أ صحاب هده المهنة، حاولت المنظمات المهنية و الجمعيات العلمية للمحاسبين و المراجعين إ رساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه و أسا ليبه و إجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية و محتويات الدفاتر و السجلات المالية وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة .
و تشمل عملية التدقيق ( ) :
1-الفحص: و هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
2-التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة .
3- التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية
التعريف الثاني : معنى كلمة المراجعة لغويا هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته .
لكن هناك فرع من فروع الدراسات المحاسبة والمالية يسمى عادة باسم المراجعة، في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم.وهي مراجعة الحسابات والفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها ( )
التعريف الثالث: مراجعة الحسابات لمنشأة ما تشتمل على دراسة أعمالها والنظم المتبعة في القيام بعملياتها ذات المغزى المالي وطريقة الرقابة والإشراف عليه وفحص سجلاتها القيود المحاسبية فيها وكذلك مستنداتها وحساباتها الختامية والتحقق من أصولها والتزاماتها وأي بيانات أو قوائم مالية أخرى مستخرجة منها بقصد

التثبت من أن الأعمال المحاسبية المعمول عنها مراجعة أو مقدمة عنها بشهادة المراجع صحيحة وتمثل ما تدل عن عمليات المنشأة المالية أو نتائجها أو الحقائق المتصلة بها أو مركزها المالي تمثيلا صحيحا بدون أي مبالغة أو تقصير يدل هذا التعريف أن المراجعة قد تكون جزئية أي مراجعة جزء معين فقط، من أعمال سواء كان هذا الجزء من أعمالها العادية أو الاستثنائية الغير متكررة أو إجراء بحث معين لمساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية وهو التعريف الشامل

التعريف الرابع: المراجعة هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة صحيحة وواقعية ، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفئ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى إعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج. ( )

وهذا التعريف يتضمن ما يلي:

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

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

السلامة والصراحة سيؤديان إلى الوصول إلى الصورة الصادقة التي تعكس القوائم المالية والوضعية الحقيقية لممتلكات المؤسسة ونتائجها وصافى مركزها المالي.

التعريف الخامس : وهو تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية. المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة. ( )

المطلب الثاني : التطور التاريخي للمراجعة

تشتق كلمة المراجعة أو التدقيقauditing من التعبير اللاتيني audire وتعني الاستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة

بدأت مهنة المحاسبة والتدقيق في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات بحيث لم يبرز تدقيق الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة لأنهما عمليتان مترابطتان لابد من وجوداهما معا، في أي نشاط ويسجل التاريخ فضل السبق لظهور مهنة المحاسبة والتدقيق لمصر حيث كان الموظفون العموميين فيها يحتفظون بسجلات لمراقبة الإيرادات وتدبير الأموال . وأن حكومتي مصر واليونان كانتا تستعينان بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة فكان المدقق في اليونان يستمع القيود المثبتة للدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها.

وأدى ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر إلى سهولة و تبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق، ولعبت كذلك السياسة المالية والضريبة دورا هاما وبارزا في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق أين ظهرت أداة رقابة جديدة هي الرقابة والفحص الضريبي،ويبين التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات أن أول جمعية للمحاسبين أنشأت في فينيسيا (شمال إيطاليا) سنة1581م وكان على من يرغب مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق أن ينظم إلى عضوية هذه الجمعية وكانت تتطلب سنوات ليصبح الشخص خبير محاسبة وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1969م شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق ثم اتجهت دول أخرى إلى تنظيم هذه المهنة.أما في الجزائر فكانت المؤسسات الجزائرية مقيدة بنصوص فرنسية إلى غاية 1975م غير أنه فى سنة 1970م كانت الرقابة على المؤسسات الوطنية مطبقة علبها نصوص قانونية.

تقوم الجمعية العامة أو مدير المؤسسة بتعيين مراجع الحسابات في كل مؤسسة ذات طابع صناعي أو تجاري وذلك لتؤمن من صحة حساباتها وتحليلها للوضع الخاص بالأصول والخصوم ولمأمور أو مراجع حسابات واجبات محددة كما أن له حقوق أيضا.

في بداية الثمانينات أصبحت المؤسسة الجزائرية تطبق عملية المراجعة مع تطبيق نظام الرقابة الداخلية المحكم بالنسبة للمؤسسة الوطنية أما في سنة 2000م فالجمعيات الممولة من طرف الدولة تفرض عليهم مراقبة ومراجعة حساباتها من طرف مأمور الحسابات .

المطلب الثالث:أهمية المراجعة وأهدافها

الفرع الأول:أهمية المراجعة

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفى مجالات الحياة بصفة عامة ، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني وتبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لابد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين وماليين واستلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين , وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسات سواء كانت

خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة ومراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة ، فأصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها. ( )

فأصبحت بذلك المراجعة كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان وأصبح لها خطورتها وأهميتها في الميدان الاقتصادي ويرجع السبب في أن المحاسبة ليست غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة لتحديد الغاية،هدفها خدمة الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المحاسبية ويعتمدون عليها في اتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية، ومن هؤلاء الأشخاص والمؤسسات التي يهمها عمل المراجع نجد المديرين الذين يعتمدون اعتمادا جليا وكليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها.

أما الفئة الثانية المستفيدة من عملية مراجعة المستثمرين الذين يعتمدون على القوائم المالية(الحسابات الختامية) وما فيها من بيانات والتي تقدمها المشروعات المختلفة قبل اتخاذ أي قرار بتوجيه مدخراتهم.

وينبغي أن نذكر الهيئات الحكومية المختلفة وأجهزة الدولة المحددة التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات الحسابية في أغراض كثيرة نذكر منها التخطيط الإستراتيجي التنفيذ والإشراف والمراقبة على المؤسسات التي لها مساس بالمرافق العامة وفرض الضرائب المختلفة وتحديد الأسعار وبعض السلع والخدمات الضرورية وتقرير المنح....الخ.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة.

هناك نوعين من الأهداف: أهداف تقليدية, وأخرى حديثة أو متطورة ( )

(أ) الأهداف التقليدية: بدورها تتفرع إلى:

1-(أ) أهداف رئيسية :

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها .
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2-(أ) أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أ ومستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

(ب) الأهداف الحديثة المتطورة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

كما أنه هناك أهداف أخرى ( )

- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

ومن خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها:

أولا: الشمولية:

نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا، عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

ثانيا: الوجود :

هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة ( استثمارات، مخزونات ) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى ( الديون . النفقات، الإيرادات ) يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديوانا أو إيرادات أو نفقات وهمية.

ثالثا : الملكية:

نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت

تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا ، تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولابد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، هذا بحيث إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.

رابعا : التقييـــــــــــم

معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقيمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

خامسا : التسجيل المحاسبي

نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب .

وأخيرا نتطرق إلي تطور دور وأهداف المراجعة تاريخيا من خلال النقاط التالية( )

- قبل عام 1900م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس و الأخطاء ،ولذلك كان التدقيق التفصيلي ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية .
- من 1905م إلى 1940م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.
- من 1940م إلى 1960م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.
- من 1960م حتى الآن: أضيفت أهداف عديدة
  - مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
  - تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة.
  - تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفرادالمجتمع.
  - القضاء علي الإسراف من خلال تحقيق أقصي كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
  - تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق علي العميل أو المنشآت محل التدقيق.

المبحث الثاني: مبادئ المراجعة وأنواعها

نتطرق في هذا المبحث أولا إلى مبادئ المراجعة وذلك بتحديد أركانها المتمثلة في

- ركن الفحص
- ركن التقرير

وبعد ذلك سنتعرض إلى مختلف أنواع عمليات المراجعة وذلك بالنظر إليها من عدة زوايا،لكي يسهل لنا تبسيط مفهومها وتحديد مختلف الحدود والغايات التي تصب إليها وعليه فقد قسمنا هذا المطلب إلى سبعة حدود.

- المراجعة من حيث طبيعة المؤسسة.
- المراجعة من زاوية نطاق التدقيق.
- المراجعة من حيث حتمية القيام بها.
- المراجعة من حيث وقت عملية التدقيق.
- المراجعة من حيث استقلاليتها وحيادها.
- المراجعة من حيث مجال الاهتمام.
- المراجعة من حيث الهدف.

المطلب الأول: مبادئ المراجعة ( )

ونقسم هذه المبادئ إلى ركنين (الفحص والتقرير)

أولا: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

(أ) مبدأ التكامل - الإدراك الرقابي -

يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثرها الفعلية المحتملة على كيانها.

(ب) مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:

يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

(ج) مبدأ الموضوعية في الفحص:

نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأى المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا

كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها.
(د) مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: نشير إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.
ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير:
(أ) مبدأ كفاية الاتصال: يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير
(ب)مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها,وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية, وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات .
(ج) مبدأ الإنصاف: يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية:
(د) مبدأ السببية: يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.
المطلب الثاني: أنواع المراجعة
وقد قسمنا هذا المطلب إلى سبعة فروع:
الفرع الأول: المراجعة من حيث طبيعة المؤسسة
تتضمن المراجعة نوعين:
1- مراجعة المؤسسات العمومية:
تنصب المراجعة العامة على المنشأة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعة، أما الأموال المستغلة في هذه المنشأة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المنشآت التجارية أو الصناعية ،إلا أن طريقة المراجعة واحدة في كلتا الحالتين وبصدور قانون يوليو 1961م (عهد الاشتراكية) انتقل عدد كبير من الشركات المساهمة إلى الملكية العامة بالرغم من احتفاظ هذه الشركات بصفتها القانونية وأصبح للدولة حق الرقابة عليها، وقد ترتب عن إصدار قانون رقم129 لسنة 1964م بشأن الجهاز المركزي مراجعة حسابات المؤسسة والهيئات العامة وما يتبعها من شركات وجمعيات ومنشآت، لأن انتقال المراقبة من مراقبي الحسابات الخاصين بجهاز مركزي يقتضي فترة انتقال، فإن القانون نص على جواز تعيين مراقبي الحسابات من بين من يزاولون المهنة خارج القطاع العام حتى يتم تشكيل إدارة خاصة بهذا الجهاز. ( )
2- مراجعة الشركات الخاصة: هي مراجعة المنشآت التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المراجع بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمـــــــة مثلا ملزمة بتعين مراجع خارجي ليراجع لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المراجع والهمة المسندة إليه ( )
الفرع الثاني: من زاوية نطاق عملية التدقيق
نتطرق إلى نوعين من عملية التدقيق
1- المراجعة الكاملة أو التدقيق الكامل:
كان التدقيق قديما وحتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش أي تدقيق كامل تفصيلي، إذ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة وكنتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق مستحيلا ومكلفا وغير عملي لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية وأدواتها وتحقيق نظام دقيق متين لها ،حيث أصبحت كمية الاختيارات وحجم العينة تتوقف على مدى مكانة ودقة أنظمة الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي والكامل الاختياري يقتصر على نظام التدقيق فقط وليس بالأصول والمبادئ المحاسبية.
2- التدقيق الجزئي أو المراجعة الجزئية:
هي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن و التأكد من جرد المخزون.
ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن خطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا

يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.

الفرع الثالث:من حيث حتمية القيام بالمراجعة:
نجد فيها نوعين: ( )
1- المراجعة الإلزامية: تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن تم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا لقواعد ونصوص وإجراءات المنصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.
وفي ضوء هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولوكانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤول إذا ما رضخ لهذه القيود.
2-المراجعة الاختيارية: في حقيقة الأمر إن مراجعة الحسابات الاختيارية تقرير القيام بها يرجع إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم وإلى غيرهم من أصحاب المسألة والمصلحة فيه، وبناء ذلك فإن عملية تعيين مراجع الحسابات في المشروعات الفردية أو شركات الأشخاص يرجع إلى أصحاب المؤسسة وفي بعض أنواع الشركات مثلا شركة الأموال فإن أمر تعيين مراجع الحسابات إلزامي بناء على النصوص والتشريعات الصادرة عن الدولة.
ويرجع ذلك إلى الدور الذي تلعبه المؤسسات في الاقتصاد القومي، وبناء على ذلك فإنه يتعين إسناد عملية مراجعة الحسابات لمراجع مستقل لشركات الأموال سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص.
الفرع الرابع: من حيث وقت عملية التدقيق:
يتضمن نوعين ( )
1-التدقيق النهائي: يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمنشأة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقيها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.
2-التدقيق المستمر: يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.
يتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.
الفرع الخامس:التدقيق حسب الهدف .
ينقسم هذا التدقيق إلى أربعة أقسام
1-التدقيق المالي:يتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وسجلات المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع وعن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المشروع.
2-التدقيق الإداري:من أجل تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة،على المدقق أن يتأكد من أن أموال المشروع يتصرف فيها بشكل اقتصادي. بحيث يحصل على أحسن أو أفضل منفعة لأقل تكلفة ممكنة ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة.
3-تدقيق الأهداف: يهدف هذا النوع إلى التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي تأسس من أجلها وتعني التدقيق القانوني وهو تأكد المدقق من أن المنشأة طبقت نصوص الأنظمة التي تصدرها الدولة، فمثلا على مدقق الحسابات التأكد من تطبيق الشركات لقانون الشركات رقم 14 الصادر 1964م وتعديلاته، بالإضافة إلى ذلك فإنه على المدقق التأكد من تقيد الشركة بنظامها الداخلي وعقد تأسيسها.
4-التدقيق الاجتماعي: التأكد من أن المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة والأهداف العامة تجاه البلد الذي تعمل به. فشركة المساهمة مثلا تسعى إلى تحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الأهداف الاجتماعية والصحيحة للمجتمع الذي تعمل لخدمته.
الفرع السادس: المراجعة من حيث استقلاليتها وحيادها
تتضمن هذا النوع من المراجعة نوعين منها ( )
1-المراجعة الداخلية: تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمشروع ودفاتره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل

تنفيذ السياسات والخطط الموضوعة، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها أو حدوثها.
ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للمراجعة بالمؤسسة لا يغني عن تكليف المراجع الخارجي بفحص ومراجعة حسابات، فالطريقة التي ينفد بها المراجع الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المراجع الداخلي.
2- المراجعة الخارجية: تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام.حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.
إن عمل المراجع الخارجي لا يقتصر على تحقيق الهدف السابق فحسب بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، والمراجعة الخارجية تقع عادة في نهاية المدة المالية كما أنها شاملة وكاملة حيث أن المراجع يعمل دون قيد ويتطلع على ما يريد متى ما شاء وهي إلزامية تفرضها القوانين إلا أنها اختيارية أي تتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية ومراجعتها دون القيام بمراجعة العمليات كلها. وختاما فإن تقرير المراجع الخارجي يرد نتيجة المراجعة وعادة ما يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسؤول عما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق مالية وآراء مسؤولة على ذلك تحددها القوانين السائدة والمعمول بها.
الفرع السابع : المراجعة حسب الاهتمام
وهي نوعين:
1-المراجعة المالية والمحاسبية
وهي أيضا تنقسم إلي نوعين:
أ-المراجعة القانونية: وهي مراجعة الحسابات الإجبارية بمقتضى القانون الذي يلزم كل مؤسسة تجارية على تعيين محافظ الحسابات لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. يقوم هذا المراجع المخول قانونا و المسجل في قائمة المراجعين القانونيين بتهمته التي ستنتهي بإصدار تقرير سنوي يتضمن ملاحظاته على حسابات المؤسسة ورأيه الفني المحايد بالمصادقة أو الرفض والتي هي حكم على سلامة وصراحة الحسابات السنوية للمؤسسة (الميزانية, جدول حسابات النتائج والجرد )، هذا النوع من الحسابات يتم عن طريق عمليات
صبر الآراء أي أن المراجعة ليست شاملة لكل حسابات المؤسسة ولكل أنظمتها كون هذه المهمة مكلفة، وهي خارج نطاق ما يطلب من محافظ الحسابات.
ب- المراجعة التعاقدية: وهي مراجعة يقوم بها مراجع مهني في إطار تعاقدي و الفحص هو تطهير الحسابات أي الحصول على حسابات واقعية وصحيحة أي الوصول إلى ميزانية جديدة وتعتمد هذه الطريقة في حالة وجود أخطاء كثيرة في الميزانية تمس بمصداقيتها ولا يكون بإمكان الإطارات المالية في المؤسسة المشغولين بالمهام الروتينية بعمليات البحث والتنقيب فتلجأ إلى طرف خارجي مختص بهذا العمل ويتطلب عدة سنوات لأنها مراجعة شاملة لمحاسبة المؤسسة ومحاولة تفسير كل الحسابات بالرجوع إلى تاريخ المؤسسة ثم اقتراح الحلول والتعديلات للوصول إلى القوائم الصحيحة.
2-المراجعة العملية: نشأة بعد المراجعة المالية والمحاسبية يتعلق الأمر بمراجعة أنظمة وإجراءات تسير المؤسسة والحكم على مدى فعاليتها وتحقيقها ولا يتعلق الأمر بمراجعة الحسابات.
المراجعة المالية والمراجعة العملية يتكاملان فيما بينهما بحيث أن نجاع التسيير ورشاد القرار يتعلق بجودة المعلومات المالية المعتمد عليها وفعالية وكفاءة أنظمة إجراءات التسيير.
المبحث الثالث: معايير المراجعة
سوف نتطرق في دراستنا لهذا المبحث لمختلف الضوابط والإجراءات التي تحكم مهنة المراجعة ، ولكي يتمكن من ذلك يجب أن يتصف بمؤهلات وصفات ويعرف حقوقه وواجباته ولهذا سوف نتطرق إليها بالتفصيل في المطالب الأربع التالية:
1-معايير المراجعة
2-مؤهلات وصفات المراجع
3-تعيين المراجع وأتعابه
4-حقوق وواجبات المراجع والمسؤولية التي عليه
المطلب الأول:معايير المراجعة
تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم

المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة:

1 - المعايير الشخصية

2- معايير العمل الميداني

3- معايير قواعد وضع التقرير

الفرع الأول:المعايير الشخصية

هذا الفرع يحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات و يتكون من ثلاث معايير:

المعيار الأول: التأهيل العلمي و العملي للمدقق ( )

في ما يلي:

- التأهيل العلمي والدراسي.

- التأهيل العلمي و الخبرة المهنية .

- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء الجداول التالية:

- جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين

- جدل المحاسبين أو المدققين

-جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين

- الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية لتدقيق واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية والغير رسمية، إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة الأزمة للمدقق للقيام بعمله وحسن أداءه وتحسين فعالية أداءه

المعيار الثاني: قاعدة الاستقلال( )

تتوقف على استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال ، يجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.

المعيار الثالث: قاعدة العناية المهنية الملائمة( )

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

وهي التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير.

المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين

تتطلب أولا اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق

.تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة، فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع، فهو ما يسمى ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص. ( )

المعيار الثاني: قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية( )

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة, والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءته ويمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية وهي:

-الإلمام بنظام الموضوع: يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام.

- تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام: قد يكون هذا الأخير سليما نظريا ولكنه غير مطبق واقعيا ويمكن ذلك

بتتبع العينات الإحصائية.
- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.

المعيار الثالث:قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات
ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.
المعيار الرابع: توثيق العمل
يوثق عمل المراجعة دوما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.
الفرع الثالث:قواعد وضع التقرير ة( ):
وهو آخر فرع حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمراجع ونجد فيه المعايير التالية:
المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبقة فيها المبادئ، ويتطلب من المدقق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية مبادئ متعارف عليها أم لا، والمقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقى تأيدا واستخداما ملائما وليس ضروري أن يكون استخدامه من قبل أغلبية المحاسبين، وينبغي على المدقق التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق أمرين:
- تحدد تأثير عمليات المشروع، وأنها تستخدم الأساس السليم الملائم لتحقق بالإيرادات ويعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها
- أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الانحياز وأن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها الطرق المحاسبية للمهتمين بالمركز المالي.
المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية
يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.
المعيار الثالث : قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية
يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملاءمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أقفلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.
ومن المفيد أن يأخذ المدقق الاعتبارات التالية للحكم على ملاءمة الإفصاح وكفايته:
- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.
- وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.
- القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.
- إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكا في معناها.
يحتاج قارئ أو مستخدم القوائم المالية إلى معلومات هامة عن الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء الإجراءات الرئيسية للتدقيق مما يحتم ضرورة الإفصاح عن تلك الأحداث، وحسب هذه الأخيرة يكون الإفصاح ضروري إذا كان لها تأثير مباشر أو غير مباشر بعناصر القوائم المالية والعكس صحيح. ( )
المعيار الرابع: قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية.
يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعلية يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ أربعة مواقف طبقا لقواعد التدقيق
- إبداء رأي دون تحفظات.

- إبداء رأي ينطوي على تحفظات
- إبداء رأي مخالف

تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاث اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه.

1- اعتقاد المدقق والذي يمكن أن يكون أقوى من مجرد الانطباع وأقل من المعرفة الإيجابية الكاملة بدقة وخبرة أو ضمان لتوفير الأسس المناسبة للتعبير عن رأيه ولذلك فعملية التدقيق ليست تأمينا أو تأكيدا أو ضمان لعدم وجود أي نوع من الغش أو الأخطاء لهذا فإن الاعتماد على تقرير المدقق ينطوي على درجة معينة من المخاطر, وتعتبر قواعد التدقيق محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير وملحوظ.

2- المدقق مقتنع بمستوى الدقة في القائمة المالية. ويتحمل عدم مسؤولية توافر الدقة الملائمة والكاملة ويضمن خلو القائمة من سوء العرض والتشويه الجوهري لتلك القوائم المالية بغض النظر عن مصدره خطأ أم تلاعب.

3- إن إبداء رأيه لا يقتصر على النتيجة النهائية لقائمة الدخل بل مسؤولا عن إبداء الرأي على مكونات القائمة التفصيلية وفقا لما استقر عليه في الممارسة العملية وذلك لأهمية القائمة ودورها في التحليل المالي.

المطلب الثاني:مؤهلات و صفات المراجع.

ويجب أن تتوفر فيه المؤهلات التالية:

- يجب أن تكون له شهادة الليسانس على الأقل في الاقتصاد (فرع العلوم المالية أو التسيير أو التخطيط) والليسانس على الأقل في العلوم التجارية والمالية (فرع المالية أو المحاسبية أو التسيير)وشهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع الاحتساب) أو شهادة جامعية تعادل في نفس الاختصاص شهادة الدراسات العليا في التجارة (فرع مالية أو محاسبية) وفضلا عن ذلك خبرة مهنية قدرها خمس سنوات في مجال المالية أو المحاسبة أو التسيير( )
- يجب أن يكون اسمه مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بحيث يتضمن هذا السجل ثلاث جداول( )
  - جدول المحاسبين
  - جدول محافظي الحسابات
  - جدول مساعدي المحاسبين

ولتنفيذ هذا السجل هناك إجراءات هي:

1- تقديم طلبات القيد أحد الجداول الثلاث للجنة القيد، الطلب يتوفر فيه اسم الطالب ولقبه وسنه وجنسيته ومحل إقامته ومؤهلاته العلمية وتاريخ حصوله عليها وتاريخ مزاولته المهنة.

2- تقرر اللجنة بعد التحقق من توفر الشروط في الطالب قيد اسمه في السجل ويجب على اللجنة أن تفصل في كل طلب مدة أربعة أشهر من تاريخ تقديمه وأن تعلن بقرارها فور صدوره وإلا اعتبر الطلب مرفوض.

الفرع الثاني: صفات المراجع.

تتمثل صفاته في( )

1- أن يكون مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية.

2- أن يكون المراجع على معرفة واسعة وإدراك لنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها عمليا وأن يكون قادر على فهم طريقة تقييد كل قيد وصياغته بالصورة الصحيحة فمن المستحيل على شخص أن يراجع عملية بصورة صحيحة أن إلا إذا كان قادرا على إعدادها محاسبيا, وعدم توفر هذا الشرط الأساسي في المراجع هو السبب الرئيسي في عدم كفاءته.

3- أن يكون على علم تام بأصول المراجعة ونظريتها وأن يكون ذا خبرة في هذا المضمار نتيجة لتمرينه وخبرته العملية التي اكتسبها أثناء مراجعته وأيضا يجب أن تكون له ثقافة عامة وواسعة.

4- أن يزود نفسه بالمعلومات الخاصة بالمنشأة التي يراجع حساباتها عن طريق زيادة أماكن الإنتاج فيها وأن يطلب شرح ما أغمض عليه من نواحيها الفنية.

5- أن يكون دقيقا غير متهاون في المشاكل التي يقابلها سواء كانت كبيرة أو صغيرة.

6- أن يكون سريع البديهة حاضر الفهم، لبقا في إلقاء الأسئلة ومولعا بمبادئ علم النفس التي يستخدمها عند معاملته مع الغير، لا داعي أن يسيء الظن بموظفي المنشأة إلا إذا جمع أدلة وقرائن تدين الموظف وله الحق أن يقدم قرار إدانته.

7- أن يكن حليما ودبلوماسيا في احتكاكه ومعاملته مع موظفي المؤسسة، وأن لا يقيم علاقات شخصية تغطي على عمله. وتغلب ميزاته للأمور وتجعله مجاملا لهم. بل يعمل في جو من الود والاحترام والتعاون لمنفعة المؤسسة.

8- أن يكون قوي الشخصية أمينا إلى أقصى حدود الأمانة, فهو يراقب حسابات الغير وهؤلاء يعتمدون على رأيه الفني السليم, كما يجب عليه أن يحافظ على أسرار عملائه.

9- أن يكون ذا جد ومثابرة على العمل شجاعا يقول الحق في تقريره دون موارية أو محاباة.

10-يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعيا، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين.

المطلب الثالث: تعيين المراجع وأتعابه
إن عملية اختيار مدقق الحسابات عملية معقدة وشاقة لذلك يجب أن تكون هناك معايير تستخدم للمفاضلة بينهم لذلك نتبع عدة خطوات منها كيفية تعيينه أو عزله.تغييره وأتعابه وآداب وسلوك المهنة المتبعة.
الفرع الأول: تعيين مدقق الحسابات وكيفية عزله وتغييره
ومن أجل تغييره يجب إتباع الخطوات التالية: ( )
1- يجب أن يتم اختبار مدقق الحسابات مرة كل ثلاث سنوات ويتم التجديد مرة واحدة.
2- يجب أن يتم اختيار مدقق الحسابات من قبل لجنة من مديري المؤسسات اعتمادا على كفاءته.
3- يجب الحصول على قائمة بجميع مدققي الحسابات الذين تقدموا للمنافسة وجمع معلومات متكاملة عنهم.
4- يتم اختبار ثمانية مدققين فقط من تلك القائمة.
5- يطلب منهم تقديم عرض مبدئي.
6- يتم فحص العروض بدقة كاملة، ويتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب وفريق التدقيق.
7- يتم مقابلة المدققين الثمانية، وطلب أية معلومة إضافية ويتم تصنيفهم إلى ثلاث فقط.
8- يسمح لمن تم اختياره لفحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقديم عرضه الرسمي المفصل.
9- تتم المفاضلة بين المدققين الثلاث بواسطة لجنة الاختبار وفقا للمعايير التالية:
1- مجموعة معايير إجراءات التدقيق.
2- مجموعة معايير تقارير التدقيق.
3- مجموعة معايير التأهيل العلمي والمهني .
4- مجموعة معايير تنظيم المكتب سمعته وعلاقاته.
5- مجموعة معايير جنسية فريق التدقيق.
6- مجموعة معايير الخدمات الأخرى.
أما بالنسبة لتغييره وعزله فاللجنة التي عينته هي التي تستطيع تغييره وعزله وهذا في جميع المؤسسات فعند تعيين المراجع توضع له ضمانات كافية للقيام بعمله في جو يخلو من التهديد في عمله وبدون أي ضغط من القائمين بإدارة المؤسسات، وعند اتخاذ قرار العزل يعطي للمراجع الحق في الرد على الأسباب التي من أجلها طلب عزله، ويكون كل قرار يتخذ في شأن استبدال مراقب بغيره على خلاف ما سبق.
الفرع الثاني: أتعاب المراجع وآداب وسلوك المهنة.
- تحديد أتعاب المراجع باتفاق بينه وبين عميله حيث من المفروض أن يكون تقرير الأتعاب بقرار من مجلس الإدارة بحيث يتقاضى المراجع أتعابه بعد إنجاز عمله أي بعد تقديم تقرير عن الميزانية العمومية وعلى هذا فإن أتعابه تعتبر مبلغا مستحقا بالنسبة لحساب السنة المالية التي قام بمراجعتها.
- أما بالنسبة للآداب وسلوك المهنة فإنها تقضي على المراجع الجديد أن يقوم بالاتصال بالمراجع القديم واستئذانه في قبول العمل المعروض عليه وأن يطلب منه تركه هذه المراجعة فمثلا قد يستقيل المراجع القديم لضغط عليه من مجلس الإدارة نظرا لوقوفه موقفا حازما فيما يخص قرارات مجلس الإدارة التي لا يراها متماشية مع الصالح العام للمؤسسة.....الخ، بحيث إذا تعرف المراجع الجديد على هذه الأسباب فإنها تفيده في موقفه إزاء قبول أو رفض عملية المراجعة المعروضة عليه.
وهذا المبدأ في السلوك المهني يساعد على رفع قيمة المهنة أمام أفراد الجمهور ويدل على تماسك أعضاءها مما يصعب على الأفراد والشركات استخدام المراجع في سبيل أغراضهم الخاصة. ( )
كما أن هناك أعمال تعتبر مخلة لآداب وسلوك المهنة وهي: ( )
1- إذا زاول عمل المراجعة للاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة طبقا للقوانين المعمول بها.
2- إذا منح المراجع عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله على عملية أو أكثر.
3- إذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع أخلاقياتها كإعلان وإرسال المنشورات.
4- إذا لجأ أو فاوض العملاء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به زميل آخر.
5- إذا لجأ إلى التأثير على موظفي أو معاوني زميل له ليتركوا خدمة الزميل ويلتحقوا بخدمته.
6- إذا لم يراع في اتفاقيته مع العملاء تناسب أتعابه مع الجهد والوقت وحجم الأعمال .
7- إذا سمح أن يقرن اسمه لتقديرات وتنبؤات لنتائج عمليات مستقبلية بطريقة قد تؤدي إلى الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات.
8- إذا وقع على بيانات تتعلق بالمنشأة وله مصلحة جدية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة.
9- إذا لجأ إلى منافسة زميل له في الحصول على عمل بطريقة عرض أتعاب وقبول أتعاب نقل بدرجة ملحوظة

عن أتعاب زميله دون سبب معقول.
10-إذا أفشى أسرار أو معلومات أو بيانات خاصة بعملاء علم بها عن طريق أداء عمله.
المطلب الرابع: حقوق وواجبات المراجع والمسؤولية التي عليه
المراجع شخص له حقوق كما له واجبات عليه القيام بها ويتحمل مسؤولية كبيرة اتجاه هذه الواجبات لأن مهنة المراجعة مهنة دقيقة وصعبة، فيجب أن يقوم بعمله كما يجب لكي لا تكون عليه في المستقبل أي جنحة أو جناية ويكون محافظ بالخصوص على الأمانة المهنية.
الفرع الأول: حقوق المراجع أو مدقق الحسابات
يتمتع المراجع بعدة حقوق منها: ( )
1- الإطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص حسابات الشركة.
2- الحق في الاستفسار والسؤال عن كافة البيانات والإيضاحات من المديرين أو غيرهم من كل ما يساعدهم على القيام بعملهم.
3- جرد خزائن الشركة ليقف على ما تحتويه من أوراق مالية أو غيرها وأن يتحقق من جميع موجودات الشركة والتزاماتها.
4- حق حضور الجمعية العامة، وأن يتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة إلى الاجتماع.
5- له الحق في دعوة الجمعية العامة للإنقاذ وذلك في حالات الاستعجال.
6- له الحق في موافاته بصورة الأخطاء أو البيانات التي يرسلها مجلس إدارة المساهمين لحضور الجمعية العامة.
الفرع الثاني: واجبات المراجع
تتمثل واجبات المراجع في:
1- فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية العمومية صحيحة.
2- التحقق من قيام الأصول والخصوم وأنه مطابق للأسس العامة للمحاسبة.
3- أن يقدم الاقتراحات التي يراها صالحة لحسن سير الشركة.
4- اختيار اختباراته للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام المراقبة الداخلية المطبق في المؤسسة بحيث ليس من واجبه مراجعة كافة العمليات بالدفاتر.
5- فرض أن الميزانية ملخصا حيويا لمراكز الحسابات المتعلقة بالأصول والخصوم وواجبه التحقق من سلامة هذه الفرضية.
6- على المراجع أن يتحقق من أن المؤسسة قد طبقة قواعد المحاسبة العامة.
7- على المراجع أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة.
8- على المراقب أن يحضر الجمعية العمومية ويتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الاجتماع.
9- أن يتلو المراقب تقريره على الجمعية العمومية.
الفرع الثالث: مسؤولية المراجع أو محافظ الحسابات.
إن مسؤولية المحافظين تكون إما مدنية أو جنائية فالأولى في حالة إهمالهم أو خطئهم في المراقبة أو عدم قيامهم أصلا بها أما الثانية فيسأل المراجع من الجرائم التي يرتكبها أو يشترك في ارتكابها ضد مصلحة الشركة. ( )
وأيضا: ( )
- يتحمل محافظو الحسابات المعتمدون المسؤولون طبقا لقانون الإجراءات الجزائية كل تقصير عن القيام بالالتزام القانوني.
- يترتب على محافظ الحسابات مسؤولية انضباطية تجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفة، ويتم الطعن في العقوبات الانضباطية أمام الشخص المختص طبقا للإجراءات المعمول بها، ويعتبر المراقب مخل بالأمانة المهنية أي غير مسؤولا: ( )
- 1- إذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء تأدية مهمته ولا تفصح عنها الأوراق التي تشهد بصحتها.
- 2- إذا لم يذكر في تقريره ما عمله من تحريف أو تمويه في هذه الأوراق.
- 3- إذا أهمل إهمالا مهنيا خطوة من خطوات فحصه أو تقريره.
- 4- إذا أبدى رأيا برغم عدم حصوله على البيانات الكافية لتأكيد الرأي ولم يشر إليه في تقريره.
- 5- إذا تغافل عن الحصول عن إيضاحات كان يمكنه الحصول عليها أثناء المراجعة.
- 6- إذا لم يتضمن في تقريره جميع الحدود التي فرضت عليه وكذا كل الانحرافات عما تتطلبه الأصول المهنية وما تقتضيه المراجعة المتفق عليها.
- نستخلص أنه يجب أن تكون هناك مؤهلات وصفات معينة تتوفر في الشخص لكي يصبح مراجع بأتم المعنى ويصبح له دور في المؤسسة حيث بفصله يتم إيضاح عدة أشياء من بينها صفة الرقابة الداخلية قوي أم ضعيف.

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة البداية بالنسبة لمهام مراقب الحسابات، والأساس الذي يرتكز عليه عند إعداده لبرنامج المراجعة، وتحديده لمدى الاختبارات التي سيقوم بها ومعرفة بأي نظام رقابة سيعمل.

# الفصل الثاني : الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية

تمهيـــــد:

إن التطور الذي شهده النشاط الاقتصادي ألزم على المِؤسسة أن تواكب هذا النمو الذي انبثقت عنه عدة وظائف أخرى يصعب عليها التحكم فيها جميعا ,كما تعددت الأطراف المتعاملة, مما دفعها إلى إيجاد وسيلة تضبط وتقيم وتحمي ممتلكتها من الضياع وكذا تضمن لها الاستمرار لتحقيق الأهداف المسطرة مسبقا وبالتالي تنظيم شامل لطرق أداء العمل والإشراف عليه وتوجهيه ومراجعته ومحاسبة القائمين بالأعمال لضمان صحة التنفيذ والتطبيق وسوف نتناول هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

1- الرقابة الداخلية

2-المراجعة الداخلية

المبحث الأول: الرقابة الداخلية

إن تعدد أصناف المؤسسات وكبر حجمها اتساع رقع نشاطها وتنع عملياتها أتى إلى تقسيم وظائف نشاطه في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة إذ بانسجامه وتضافر جهودها تستطيع المؤسسات تسطير إستراتجياتها, ومتابعة تنفيذها, بما يحقق هدفها, بيد أن تنفيذ ما أتى بيانه يكون بالاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وسوف نتناول هذا المبحث في ثلاث مطالب:

1- ماهية الرقابة الداخلية

2- نظام الرقابة الداخلية وإجراءات التقييم

3- مقومات وطرق فحص النظام

المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية

تمثل الرقابة الداخلية أداة للتخطيط والمتابعة والمراجعة في المؤسسة لذلك يجب أن نحسن اختيارها وسوف نتناول في هذا المطلب الفروع التالية:

1- تعريف الرقابة الداخلية

2- نظام الرقابة الداخلية

3- خصائص الرقابة الداخلية

4- أهداف الرقابة الداخلية

الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية

تتضمن الرقابة الداخلية عدة تعاريف منها:

1- نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول, اختيار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير لسياسات الإدارية في طريقها المرسوم( )

2- عرفتها الجامعية الأمريكية للمحاسبين بأنها الإجراءات والطرق المستخدمة في المشروع من أجل

3- الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر م( )

4- تعريف منظمة المحاسبين والمحاسبين المعتمدين oecca أنها مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق , بضمان الحماية الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة,ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة( )

الفرع الثاني: نظام الرقابة الداخلية

يتضمن هذا الفرع عدة وسائل منها : الخطة التنظيمية, الطرق والإجراءات, المقاييس المختلفة.

1- الخطة التنظيمية:

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ, محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة. إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد هذه الأهداف, وعلى الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديريات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات ولقد حددت عناصر أساسية للخطة التنظيمية وهي:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.

- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.

- تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط.
- تعيين حدود ورحابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

2- الطرق والإجراءات:
تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، فبإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول, العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة إذ تتمثل هذه الطرق في طريقة الاستغلال, الإنتاج والتسويق, تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديريات المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق. كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق هدفها المرسوم.
3- المقاييس المختلفة:
تستعمل هذه المقاييس في 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
وفي الأخير نشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية يشمل على صنفين من الرقابة: ( )
أ - الرقابة الإدارية: وهي تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق اكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية. إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري. سواء كانت برامج تدريب العاملين, طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة تقارير الأداء على الجودة والى غير كذلك من أشكال الرقابة.
ب- الرقابة المحاسبية:هي كافة الإجراءات الهادفة إلى تحقيق اختيار دقة البيانات المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.

الفرع الثالث: خصائص الرقابة الداخلية:
إن هذه الخصائص هي الأساسية التي تساعد المراجع على تقييم الرقابة الداخلية بحيث يستطيع أن يحكم على سلامتها وبالتالي يتخذ قراره بتوسيع أو تضييق نطاق اختياراته وغياب أي من هذه الخصائص تضع المراجع في موضع شك من ناحية التنظيم الداخلي للمشروع وبالتالي يحتاج إلى البحث علىأدلة إثبات إضافية والخصائص الأساسية نحددها في النقاط التالية:
1- خطة تنظيمية تكمل حسن سير العمل وانتظامه وذلك بتقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات الوظيفية.
2- أن يتم مباشرة تحديد الاختصاصات والمسؤوليات في وضوح تام للقضاء على تداخل الاختصاص وتضاربه.
3- وجود إجراءات تسجيلية مناسبة تتيح رقابة محاسبية فعالة الأصول والالتزامات وعلى الدخل والمصروفات.
4- وجود هيئة من العاملين على مستوى عال من الكفاءة.
وكل هذه الخصائص تؤدى إلى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
أسباب الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية:
إن ظهور إدارة علمية حديثة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة في المؤسسات الاقتصادية أدى إلى زيادة الاهتمام بالنظام الرقابي من بين هذه الأسباب نجد ما يلي:
- كبر حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى صعوبة الإطلاع على المؤسسة بالطرق الرقابية الحديثة.
- تحول عملية المراجعة من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة اختيارية على أساس العينات, الأمر الذي أدى إلى وجود نظام رقابي فعال, يحدد المراجع على ضوءه العينة التي يتولى فحصها.
- حاجة المؤسسة إلى تحقيق أقصى كفاءة ممكنة عن طريق نظام رقابي يضمن إنجاز خطط موضوعة مسبقا وفق المتاحات لديها.
- حاجة الأطراف الخارجية للمعلومات الدقيقة عن المؤسسة خاصة الدولة, وهذا لاتخاذ القرارات المناسبة بشأن الضرائب, وأهداف التخطيط على المستوى الوطني.
- الازدياد الهائل في كمية البيانات والمعلومات المحاسبية بشكل أوجب توافر ضوابط تضمن جودة هذه البيانات.
الفرع الرابع: أهداف الرقابة الداخلية( )

هناك عدة أهداف لنظام الرقابة الداخلية منها:
1- التحكم في المؤسسة: يعتبر التحكم في أهداف المؤسسة التي تسعى لتحقيقيها من أهم أهداف مجلس الإدارة والمسئولين التنفيذيين, ويحدث هذا عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات وعليه فإن تصميم وتطبيق نظام رقابي هو من مسؤولية الإدارة والمسيرين.
2- حماية أصول المشروع: ويقصد بها حماية المؤسسة لأصولها وسجلاتها حماية فعلية ونجد في هذا المجال حمايتين الأولى مادية ويقصد بها حماية الأصول من الأخطار التي يمكن أن تتعرض له من جراء العوامل الخارجية من سرقة أو تلف إذا لم تحفظ في مخازن مهيأة خصيصا لذلك أما الحماية الثانية فهي محاسبية ويقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل استلام المواد وإدخالها إلى المخزن وعملية الاستثمار وغيرها من الحالات.
3- ضمان الدقة وجودة المعلومات: ( )ويعتبر أهم الأهداف على الإطلاق, بحيث يوفر سواء للمؤسسة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المؤسسة، وبالتالي اتخاذ قرارات تكون صائبة في معظمها، وبالتالي فوجود أي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلبا على المؤسسة وعلى المتعاملين معها كذلك وهذا يؤدى إلى عدم دقة وصحة المعلومات المقدمة وبالتالي رهن مستقبل المؤسسة.
ضمان تطبيق المعلومات:
وهذا بغرض التأكد من جميع التعليمات المكتوبة وغير المكتوبة قد تم تنفيذها كما يجب، وعليه فقبل إصدار هذه التعليمات يجب التأكد من أن التعليمة ذات هدف واضح ومناسبة وبسيطة وموجهة لمسؤولين وأشخاص محددين، بعد ذلك يتم التأكد من أن التنفيذ قد تم بكل صرامة.
4- تحسين ورفع الأداء:وهذا ما نلاحظه من خلال التعاريف السابقة من حيث نجد أنها ركزت على عنصر رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة التي هي قدرة المؤسسة في الوصول إلى الهدف الذي حددته سابقا في إطار وظيفة معينة، أما عنصر الفعالية فهو أقل تركيز والذي يقصد به تحقيق المؤسسة لجزء من أهدافها بأقل التكاليف مع المحافظة على نفس الجودة والنوعية، هذه الأهداف يمكن تحقيقها في ظل وجود نظام معلوماتي ذا جودة عالية من الكم والكيف.
يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة
المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية وإجراءات التقييم
يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة لتحقيق الأهداف المتوخاة منه لذا وجب سن إجراءات من شأنها تدعيم مقومتها الرئيسية، وجاءت أيضا لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية السليمة، ولذلك سوف نتناول في هذا المطلب ثلاثة إجراءات:
1- إجراءات تنظيمية وإدارية
2- إجراءات محاسبية
3- إجراءات عامة
الفرع الأول: إجراءات تنظيمية وإدارية
وتشمل ما يلي:
1- تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام
2- توزيع الواجبات بين الموظفين حتى لا ينفرد شخص بعملية من البداية إلى النهاية.
3- توزيع الواجبات بين الموظفين ليساعد على تحديد تبعية الخطأ.
4- توزيع الواجبات بين الإدارة والموظفين بحيث يتم فصل الوظائف التالية:
- وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة.
- وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول.
- وظيفة القيد والمحاسبة
5- تنظيم موظفي الأقسام بحيث يكون موظفو كل قسم في غرفة واحدة.
6- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل.
7- منح تعليمات بأن يوقع كل موظف على المستندات لما قام به من عمل كإثبات.
8- استخراج المستندات الأصل وعدة نسخ منطبق الأصل وتوزيعها على الأقسام المعينة.
9- محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لآخر.
10-ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة.

الفرع الثاني: إجراءات محاسبية
تتمثل هذه الإجراءات في: ( )
1-إصدار تعليمات بإثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لتقليل من الغش والاحتيال.
2- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين.

3- استعمال الآلات الحسابية لسرعة ودقة المعلومات.
4- استخدام وسائل التوازن الحاسبي الدوري مثل المراجعة وحسابات المراقبة.
5- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة والكشوف والسجلات الواردة من الداخل.
6- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة ومطابقة ذلك للأرصدة الدفترية.
7- عدم السماح لموظف مراقبة عمله.
الفرع الثالث: إجراءات عامة
بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب الإداري والتنظيمي والإجراءات المتعلقة بالجانب المحاسبي نتناول في الفرع الأخير الإجراءات العامة المكملة لسابقتها.
1- التأمين على ممتلكات المؤسسة من كل الأخطار. ( )
2- إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة لأنه يعمل على:
- تحديد عدد العمليات
- السرعة في معالجة البيانات
- تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة
- إمكانية الرجوع أو معالجة المعطيات بسرعة
وهناك إجراءات أخرى تتمثل في:
3- وضع نظام لمراقبة البريد الوارد والصادر
4- استخدام وسيلة الرقابة الحدية.
5- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل توقيع الشيكات

المطلب الثالث: مقومات وطرق فحص النظام
إن تقييم ومراقبة نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية المراجعة الحديثة والتي تعتمد على المراجعة الاختيارية بدلا من المراجعة التفصيلية، ونلاحظ هذا من خلال المعيار الثاني لمعايير العمل الميداني الذي يحتم على المراجع تقييم نظام الرقابة الداخلية وعلى هذا الأساس سوف نتناول في هذا المطلب الأخير الفروع التالية:
1- العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية.
2- مقومات نظام الرقابة الداخلية.
3- طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.
الفرع الأول: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية
تشتمل على ما يلي:( ).
1- الأصناف العديدة للمؤسسات:عرفت المؤسسة أصنافا عدة وتقسيمات سواء من ناحية طبيعة نشاطها(تجارية، فلاحية،صناعية، خدماتية) أو من ناحية طبيعتها القانونية (خاصة، عمومية، شخصية، معنوية) أو من ناحية حجمها (صغيرة، متوسطة، كبيرة) إن هذه الأشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات والقطاعات التي يزداد فيه عمل الهيئة المسيرة لها.
2- تعدد العمليات:المؤسسة تقوم بعدة وظائف من حيث أنها تستثمر، تشتري، تحول، تنتج وتبيع. وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من مؤسسة إلى أخرى. وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو موضوع في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة.
3- توزيع السلطات والمسؤوليات: إن التوزيع 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 المكان والوقت المناسبين، على أن تكون هذه المديريات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى مسؤولة أمام المديرية العامة والتي هي بدورها مقيمة من طرف مجلس الإدارة وذلك على أساس ما سطر في الخطة التنظيمية.
4- الحاجة الدائمة للمعلومات:إن الحاجة المستمرة للمعلومات ناتج على الاستعمال لها، كون أن هذه الخيرة قاعدة تبنى عليها قرارات قد تؤثر على وضعية المؤسسة خاصة ما يتعلق منها بنسقها الذي يخص حاجيات 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 مستعمليها.
5- حماية أصول المؤسسة:( ) تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال إنشاء حماية مادية ومحاسبية فالأولى تتجلى في المحافظة على الأصول من العوامل الجوية.
والثانية تتجلى في حماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كل التحركات التي تمس عنصر من عناصر

الأصول ( الاستثمارات، المخزونات، الحقوق) تسجيلا آنيا يتقيد بالنصوص المحاسبية ويستجيب لشكل نظام الرقابة الداخلية. بحيث يعتبر هذا العنصر من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من خلال نظام سليم لنظام الرقابة الداخلية بحيث يسمو إلى منع الأخطاء والغش أو تقليل ارتكابها.

الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة وتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها من جهة أخرى. فمقومات نظام الرقابة الداخلية كأعمدة داخل المبنى تعكس قوة وفعالية هذا المبنى والعكس صحيح وسوف نتطرق إلى مقومات هذا النظام التي الممثلة في:

1- الخطة التنظيمية:( )يبين الهيكل التنظيمي توزيع السلطات والمسؤوليات على الوظائف بالمستويات الإدارية المختلفة كما تبين وسائل الاتصال الرسمي بينهم ومستويات الإشراف عليهم ومن خلال الهيكل التنظيمي يتم تحديد المسؤوليات والواجبات الخاصة بكل وظيفة منها بحيث تتناسب مع مقدرة الفرد الواحد، ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المشروع وحجمه ولابد أن تراعي فيه البساطة والمرونة القادمة أي تطورات مستقبلية.

2- نظام محاسبي سليم:( )

1- مبادئ وأسس وقواعد محاسبية تحكم المعالجة المحاسبية للعمليات المنشأة.

2- مجموعة مستندية، وتشمل المستندات الأصلية التي تحتوي على بيانات المنشأة وغيرها.

3- مجموعة دفترية تتضمن دفاتر اليومية والأستاذ.

4- الدليل المحاسبي: يتضمن قائمة بأسماء الحسابات الإجمالية الفرعية.

5- القوائم المالية والتقارير الأخرى وتشمل قائمة نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي والتقارير.

6- يقسم العمل المحاسبي بين الموظفين وذلك لكي يدقق كل موظف عمل الموظف الذي سبقه تجنبا للأخطاء والتزوير.

3- اختيار الموظفين الأكفاء:إن عامل الكفء يلعب دورا مهما في إنجاز وتحقيق مبتغيات المؤسسة. لذلك يعتبر العامل أحد المقومات الأساسية الذي يركز عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال ويراعي في الاختيار مايلي:

1- شهادات في ميدان العمل

2- خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته

3- الالتزام بالسياسات المرسومة

4- احترام نظام التدريب

الفرع الثالث: طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق يستخدمها المراقب لتقييم الرقابة تتمثل في: ( )

1- الاستبيان: هو عبارة عن قائمة من الأسئلة والاستفسارات توجه إلى موظفي المشروع للإجابة عليها وإعادتها للمدقق للتأكد منها عن طريق الاختبارات العينية للحكم على قوة النظام ولهذه الطريقة مزايا وعيوب فالأولى تتضمن ما يلي:

أ ـ سهولة التطبيق

ب- مرونة الأسئلة

ج - توفير الوقت

أما العيوب متمثلة:

أ- عدم مراعاة ظروف كل مشروع لأن النماذج مطبوعة بصيغة موحد

ب- لا يتغافل في التفاصيل الدقيقة وجود الاستبيان يقود إلى الاتكالية بالاكتفاء به وعدم وجود أي استفسارات أخرى.

2- الملخص التذكيري: هو أن يقوم المراقب بوضع وأسس نظام رقابة داخلية سليم ولا يغفل عن أي نقطة ومن عيوبه أنه لا يقود إلى تدوين كتابه وهذا الملخص متروك لكل مدقق على حدة.

3- التقرير الوظيفي: هو أن يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع وتحديد نقاط الضعف في المشروع ومحاسبتها، ويعاب عليه في صعوبة تتبع الشرح المطول للنظام وصعوبة التأكد في تغطية جميع جوانب نظام الرقابة الداخلية.

4- دراسة الخرائط التنظيمية: وهو أن يقوم المدقق بدراسة الخرائط التنظيمية ومن خلال دراسته يقيم نظام الرقابة الداخلية ويعاب على هذه الطريقة صعوبة رسم واستخلاص درجة متانة هذا النظام.

5- فحص النظام المحاسبي: وهو أن يقوم المدقق بفحص السجلات وأسماء.....وعهدتهم وكذلك المستندات والدورة المستندية ثم يحكم على متانة هذا النظام.

إن الهدف في كل هذه الوسائل هو الحكم على درجة كفاية ومتانة نظام الرقابة الداخلية.
6-خرائط التدفق: ( ) هي عرض بياني لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة، إن هذه الإجراءات تمكن المدقق من تقويم إجراءات نظام الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وبفترة وجيزة نسبيا.
وتتميز خرائط التدفق عن طريقة التقرير الوصفي وعن طريقة الأسئلة بأنها توضح خط سير العمليات بين أجهزة النظام بطريقة بسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها يدويا أو آليا أو الكترونيا، وأجهزة الإدخال والإخراج في حالة الأنظمة الآلية والالكترونية، وتستخدم في إعداد خرائط التدفق رموز تختلف عن الرموز المستخدمة لإعداد خرائط الإجراءات.

المبحث الثاني:المراجعة الداخلية
إن ضرورة تبني المؤسسة لوظيفة المراجعة الداخلية في هيكلها التنظيمي أصبح مسألة مهمة وملحة، وهذا للدور الذي تلعبه في تقييم النظام التسيري والمساهمة في تقويمه وتصحيحه.
لذا سنتناول في هذا المبحث موضوع المراجعة الداخلية. بحيث نتطرق إلى مختلف تعاريفها وخصائصها من خلال المطالب الثلاثة التالية:
1- ماهية المراجعة الداخلية
2- معايير تطبيق الراجعة الداخلية
3- منهجية المراجعة الداخلية
المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية
لقد كان ظهور المراجعة الداخلية بعد المراجعة الخارجية، ومن ذلك فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية ونقسم هذا المطلب إلى فرعين:
1- المراجعة الداخلية بين المفهوم والتطور
2- أهمية وأهداف المراجعة الداخلية
الفرع الأول: المراجعة الداخلية بين المفهوم والتطور
ظهرت فكرة المراجعة الداخلية في سنوات الثلاثينات بالولايات المتحدة الأمريكية ومن الأسباب التي أدت إلى ذلك رغبت المؤسسات الأمريكية في تخفيف عبئ المراجعة الخارجية عليها،حيث كانت التشريعات توجب على المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إخضاع حساباتها إلى تدقيق ومراجعة خارجية. وبقي دور المراجعة الداخلية مهمشا حيث لم تحض بالاهتمام الازم في بداية الأمر، إلى أن انتظم المراجعون الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة1941م وكونوا ما يسمى (بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها. ولكي تتماشى المراجعة الداخلية مع التطورات الحاصلة في الحياة الاقتصادية قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنوات 1947، 1957، 1971م.بحيث نجد التعريف الصادر سنة 1957م كالتالي:(المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل
يستعمل لمراقبة مجموعة الوظائف والنشاطات، فهي نشاط رقابي في أعلى مركز تنظيمي يمارس بتفويض من الإدارة العليا بهدف الملاحظة وإبداء الرأي حول فعالية الوسائل الرقابية الأخرى. ( )
ويعرفها معهد الفرنسي للمراجعين الداخليينifaci( المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمدرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى،إن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة،الهياكل واضحة ومناسبة) . ( )
كما أن هناك تعريف آخر يقول بأن ( المراجعة الداخلية أداة مستقلة من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى)
أما تعريف آخر نجد فيه (المراجعة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات التي تنشأ من داخل المؤسسة بغية مراقبة مختلف العمليات التسييريه ومدى تطبيق السياسات الإدارية المرسومة.
الفرع الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية
إن تطور مفاهيم المراجعة الداخلية كان له أثر كذلك على تطور الأهداف بحيث كان هدفها الأساسي في السابق هو اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والغش أما حاليا فهو المساهمة في تقويم النظام التسييري.
ويمكن أن نحدد هدفين للنظام رئيسيين للمراجعة الداخلية هما: ( )
-التقييم الدوري لسياسات المحاسبية والمالية وكل المتعلقة بها والتأكد من أنها تسيير حسب الخطة الموضوعة

دون انحراف.
التقييم الدوري لسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها للتحقيق أعلى كفاءة إدارية.
وهناك أهداف ثانوية أخرى تتمثل في:
- المحافظة على أملاك المؤسسة من الضياع أو سوء الاستعمال أو الاختلاس.
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستعملة في الدفاتر والسجلات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ومتابعة تنفيذها والقيام بتحليل البيانات تحليلا سليما.
- اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات في الوقت المناسب والعمل على تصحيحها ومنع تكرارها في المستقبل.
- مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة.
الأهمية:
تعد أهمية المراقبة الداخلية لكونها أداة رقابية فعالة تعمل على خدمة الفئات التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإستراتجية ومن هذه الفئات نجد كل من:
-إدارة المؤسسة: وتعتبر المستفيد الأول من عملية المراجعة، فهي تطلعها على النقائص الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطياتها.
- المستثمرون: تمكنهم نتائج المراجعة من اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم.
- البنوك والدائنون الآخرون: يعتبر تقرير المراجع مرجعا هاما لمختلف الدائنين للمؤسسة من خلال معرفتهم مدى سلامة المركز المالي للمؤسسة ودرجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة مستقبلا.
- إدارة الضرائب: وهذا لمعرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناءا على حصيلة المراجع الداخلي.
المطلب الثاني: معايير تطبيق المراجعة الداخلية
إن المراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين ومعايير، والمراجع شخص محترف متخصص مهمته تزداد تعقيدا من فترة إلى أخرى لما لتعقد عالم الأعمال اليوم وتعقد المحاسبات والمشاكل المالية منها القانونية والضريبية المطروحة على وجه الخصوص، وعليه ينبغي مراعاة معايير بعضها على الأقل أثناء قيامه بمهمته حتى لا يكون مقصرا وما ينجر على ذلك من عواقب وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى ثلاثة فروع:
1- معايير المراجعة الداخلية
2- نطاق تطبيق المراجعة الداخلية
3 - أنواع المراجعة الداخلية
الفرع الأول: معايير المراجعة الداخلية
تعتبر معايير المراجعة الداخلية المبادئ العامة والأسس التي تحكم أي عملية مراجعة، وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول إلى الأهداف الواجب تحقيقها، ولقد تطرقنا لهذه المعايير في الفصل الأول من البحث بشيء من التفصيل إلا أننا ارتأينا ذكرها بشكل موجز وهذا للتأكيد على أنه لا توجد اختلافات بين المعايير باختلاف الراجعة المعمول بها في المؤسسة وهذه المعايير هي كالتالي:
1- المعايير العامة
2- معايير الفحص الميداني
3- معايير التقرير
1- المعايير العامة: وهي المعايير المتعلقة بالشخص المراجع من حيث تكوينه الشخصي والعلمي وعليه فيتعين على المراجع أن يكون على درجة معتبرة من الكفاءة والمؤهلات العلمية والعملية التي تسمح له بأداء عمله بشكل صحيح، وتسمح له بالتحكم في عمله وأداءه لمهمته على أحسن وجه، كما يجب أن يتمتع بالاستقلالية التي يمكنه من الأداء الجيد دون أي ضغوطات من أي طرف كان. أما الميزة الثالثة التي يجب توفرها لدى المراجع هي بدل العناية المهنية الملائمة المناسبة وتعني حرص المراجع على أداء المهمة بطريقة صحيحة من خلال الاستعداد لها والالتزام بأداء معين وفق ما تنص عليه القوانين والعقد المبرم مع المؤسسة.
2- معايير الفحص الميداني: وهي تشمل المعايير والإجراءات المتبعة في تنفيذ عملية المراجعة لتحقيق الأهداف المرجوة، وهي تشمل إعداد برنامج المراجعة والتخطيط السليم للعملية والإشراف على عمل المساعدين بحيث تكون هذه الخطة تتمتع بالمرونة وتتضمن مجمل الخطوات الواجب القيام بها ونوعية الإجراءات التي سيتبعها وكذلك مجال عملية الفحص، وفيما يتعلق بالنقطة الثالثة فهي تتضمن معايير جمع الأدلة الملائمة والكافية من خلال عملية الفحص وهذا لتكون أدلة إثبات للنتائج التي توصل إليها وبالتالي اتخاذ الرأي السليم بشأن المستندات والقوائم المالية التي كانت محل الفحص. 3- معايير التقرير:
وهي المعايير الواجب إتباعها من طرف المراجع خلال إعداده للتقرير الشامل للمهمة التي كلف بها وهي تتضمن الإشارة إلى مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية بشكل عام وكذلك مدى الثبات في تطبيقها عبر مختلف الدورات السابقة. وهذا لاتخاذ عناصر مقارنة بين الدورات، أما النقطة الثانية فهي الإشارة إلى

ملائمة الإفصاح في القوائم المالية بالنظر إلى صحة التسجيلات في هذه القوائم وأنها تعبر حقيقة عن المركز المالي للمؤسسة وفيما يخص المعيار الثالث فهو يتعلق بمعيار إبداء الرأي بحيث يتطلب من المراجع إعطاء رأيه بشأن عملية المراجعة التي قام بها ويتضمن مختلف التوصيات والنصائح التي يمكن أن يقدمها لإدارة المؤسسة ويمكن أن يتضمن تقرير المراجع أحد الآراء التالية:

- إبداء رأي بدون تحفظ: ويكون عندما تكون القوائم المالية التي خضعت للفحص تعبر بصدق عن العمليات التي تمت وعن نتيجة المؤسسة ومركزها المالي.
- إبداء الرأي بتحفظ: ويكون عندما تكون القوائم المالية التي خضعت للفحص تعبر بصدق وحقيقة عن نشاط المؤسسة إلا أن هناك بعض التحفظات بشأنها أو بعض بنودها، لكنها لا تؤثر بدرجة كبيرة على شرعية ومصداقية البيانات المقدمة.
- إبداء رأي سلبي: وهو عندما يرى المراجع بأن المستندات لا تعكس بصدق عن وضعية المؤسسة وأن هناك تجاوزات خطيرة في السجلات تؤثر بشكل مباشر على المؤسسة حاليا أو في المستقبل.
- عدم إبداء الرأي: ويكون هذا عندما لا يستطيع المراجع أن يبدي رأيه حول العمليات التي قام بها لأسباب معينة نتيجة ضغوط أو عدم توفر الإثباتات أو غيرها من الظروف.

الفرع الثاني: نطاق تطبيق المراجعة الداخلية

يتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص وتقييم كفاءة وفعالية الأداء و ذلك بالنظر إلى :

- مراجعة النظام المحاسبي و نطاق الرقابة الداخلية بالإضافة إلى الإشراف على الأعمال ووضع التوصيات اللازمة بشأن المراجعين الداخليين
- مراجعة النظم الموضوعة للتأكد من الالتزام بالسياسات المخططة و الإجراءات و القوانين و اللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات و التقرير.
- فحص الكفاءة الاقتصادية و الإدارية و فعالية العمليات بالإضافة إلى الضوابط الغير إدارية في المؤسسة .
- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول،و التحقق من وجود تلك الأصول كلما كان ذلك ممكنا.

فحص المعلومات المالية والإدارية وقد يتضمن ذلك مراجعة الوسائل المتعلقة بتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير الخاصة بالمعلومات والاستفسارات عن بنود محددة بالإضافة إلى الفحص التفصيلي للعمليات والأرصدة والإجراءات.

مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعة وما إذا كانت العمليات والبرامج تنفذ كما هو مخطط.

الفرع الثالث: أنواع المراجعة الداخلية

تنقسم المراجعة الداخلية إلى قسمين مراجعة إدارية ومراجعة مالية

1- المراجعة المالية: وهي تعني مراجعة العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية :

- تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة.
- اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير وموازين المراجعة.
- التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختبار الإجراءات الخاصة بالاستيلام،

الجرد الفعلي للأصول والمخزون الثابتة مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.

2- المراجعة الإدارية: وهي المراجعة التي تشمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشطات الأخرى غير الناحية المالية أو المحاسبية ولذا فهي تتطلب معرفة السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة ومن المهام التي يتوجب القيام بها ما يلي:

- دراسة واختبار العمليات المختلفة مثل النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة الإنتاجية ومراقبة الجودة.
- التأكد من سير برنامج التدريب للموظفين والعاملين بالشركة، وتحديد مدى كفاءة هذه البرامج واقتراح سبل تطويرها وتحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في العمل.
- ملاحظة:
- المراجع الداخلي لا يتدخل في مهام مراقب التسيير الذي يقوم بوضع طرق التنبؤ وضمان سلامة السياسات العامة للمؤسسة،وإنما يتأكد فقط من أن هذه الطرق مطبقة جيدا وتستجيب للأهداف المرسومة. ( )

المطلب الثالث:منهجية المراجعة الداخلية

إن أهمية وظيفة المراجعة في الهيكل التنظيمي لأي المؤسسة يتطلب منها إتباع خطوات عمل واضحة واعتماد منهجية سليمة حرصا على دقة النتائج المتوصل إليها وكذلك أثر العملية على نشاط المؤسسة وبالتالي فللمراجعة خطوات عمل يجب إتباعها في إطار تنفيذ المهمة وإنجاحها، وهذه الخطوات كالتالي:

1- التخطيط الأولي لعملية المراجعة الداخلية

2- القيام بالمراجعة
3- تقرير المراجعة
الفرع الأول: التخطيط الأولي لعملية المراجعة الداخلية
وهي المرحلة التمهيدية في المراجعة، حيث يقوم المراجع بالإطلاع على المنشأة بغرض كسب معرفة ومعلومات عن المؤسسة وهذا من أجل تكوين الملف الدائم للمؤسسة وتتم هذه المرحلة عبر ثلاث خطوات هي:
1- الدراسة الأولية للمؤسسة: وهي تقتضي أن يقوم المراجع بدراسة أولية لنشاط المؤسسة حيث تحصل على مختلف البيانات والمعلومات عنها مثل "اسم وعنوان وتاريخ نشأة المؤسسة، شكلها القانوني، تنظيمها الإداري، نظام المراقبة الداخلية المطبق فيها، طرق الإنتاج وقنوات التوزيع وكذا الإجراءات المحاسبية المتبعة..."وغيرها من المعلومات التي يرى ضرورة الحصول عليها كما يقوم بتحديد نقاط القوة والضعف في نظام المؤسسة وهذا لكي يحدد الإجراءات التفصيلية التي تندرج في برنامج المراجعة.

إعداد برنامج المراجعة: ويتم إعداد هذا البرنامج بتحديد الأهداف التي يريد الوصول إليها، كما يظهر البرنامج نطاق العمل المطلوب من المراجع وكذلك الإجراءات التي سوف يتخذها أثناء أداءه للمهمة المكلف بها.
" برنامج المراجعة هو عبارة عن قائمة تحتوى على إجراءات المراجعة الواجب إتباعها للتحقق من البنود الواردة بالقوائم المالية لغرض الوصول إلى الأهداف الموضوعة مسبقا، وهذه الإجراءات هي الخطوات التفصيلية لعملية المراجعة" . ( )
2- توزيع الاختصاصات: ويقصد به تحديد موظفي مكتب المراجعة واختيار الكفاءات المناسبة، كما يجب على المراجع التوفيق بين المهارات المطلوبة وكفاءة الأفراد العاملين معه، هذا باعتبار المسؤول الأول والوحيد أمام إدارة المؤسسة ومختلف الأطراف المعينة بنتائج المراجعة.
الفرع الثاني: القيام بالمراجعة
في هذه الخطوة يقوم المراجع بعمله بصفة فعلية وتطبيق مختلف الإجراءات المتعلقة بها وكما تم تحديدها في البرنامج، وقد تختلف هذه الإجراءات تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية الصعوبات التي يمكن أن يصادفها. إلا أن هناك عناصر مرتبطة بأداء المراجعة هي:
التحقيق:
ويعني التأكد من مدى صحة ودقة العمليات وقدرة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ويجب في التحقيق التفريق بين الحقائق والآراء. بحيث يعتمد التحقيق أساسا على العمليات والحسابات وهو العنصر المشترك بين الراجعة الداخلية والخارجية.
التحليل:
ويقتضي الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الوقاية الداخلية والحسابات والإجراءات المحاسبية ومختلف السجلات والمستندات داخل نطاق الفحص
الاتزام: ويقصد به مدى التوافق بين السياسات الإدارية من جهة أخرى الانضباط في التنظيم.
التقييم:
وهو التقييم الشخصي للمراجع عن مدى كفاءة وفعالية مختلف السياسات المعمول بها في المؤسسة، بغية ترشيد الإجراءات وتطوير الأداء وتقديم الاقتراحات كذلك.
التقرير:
بحيث يبرز فيه المراجع الذي كان محل الفحص ومدى أهميته والطريقة التي تمت بها المعالجة مع النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة، ويفضل عرض هذا التقرير على المسؤول عن النشاط محل الفحص وهذا لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير بعض الأمور.
الفرع الثالث: تقرير المراجع
في هذه الخطوة يقوم المراجع بحوصلة لمجمل ما قام به من فحوصات لمختلف البنود مشيرا إلى مدى التزام المؤسسة في تطبيق المحاسبة المتعارف عليها وكذلك مدى الاستمرار في تطبيقها من خلال السنوات السابقة كما يشير إلى نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ونقاط القوة والضعف الموجودة فيه والسبل التي تؤدي إلى تحسينها مدعما كل هذه النتائج بإثباتات وبراهين مقنعة، وفي ختام تقريره يبدي التوصيات الازمة إلى تصحيح وتحسين الأداء إبداء كذلك لرأيه بصفة موضوعية حول حسابات المؤسسة سواء بالإيجاب أو السلب.

# الفصل الثالث : مراجعة عناصر القوائم المالية

تمهيد:

بعدما تعرضنا في الفصل السابق للمراجعة و تقييم الرقابة الداخلية الذي يضم المراحل التمهيدية للمراجعة و مؤهلات المراجع و الإجراءات المتبعة في جمع أدلة الإثبات و اختيار مدى صحتها و التي تختتم بإصدار الرأي في مدى صحة و سلامة العمليات التي قدمتها المؤسسة لتبدأ مرحلة أخرى تخص فحص القوائم المالية الختامية متمثلة في عناصر الميزانية و جداول حسابات النتائج ، و هذا بغية الوقوف على حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة .

المبحث الأول : التحقق من حسابات الأصول

تتمثل الأصول في الجانب الأيمن للميزانية المحاسبية ، و هي تشكل الموجودات التي تحوزها المؤسسة حيث تصنف إلى أصول ثابتة و متداولة و قيمة جاهزة ، و حسب المخطط الوطني المحاسبي فإن حسابات الأصول تتكون من الأصناف التالية:

- الصنف الثاني: الاستثمارات Les investissements ).
- الصنف الثالث: المحزونات (Les stocks).
- الصنف الرابع: الحقوق Les creanes )).

و بهدف الإحاطة بعملية التحقق من حسابات الأصول سوف تقوم بمراجعة كل صنف من هذه الأصناف على حدي .

المطلب الأول: مراجعة الإستثمارات

تعريف الاستثمارات : الاستثمارات هي مجموعة الوسائل و القيم الثابتة المادية و المعنوية المنقولة و غير المنقولة ، التي اشترتها أو أنجزتها المؤسسة بنفسها ، و ذلك ليس بغرض البيع أو التحويل ، بل لاستعمالها كوسيلة استغلال دائمة 1 ، و قد رتبت حسابات الاستثمارات في المجموعة الثانية من المخطط المحاسبي الوطني على النحو التالي :

1- الحساب 20: مصاريف إعدادية.
2- الحساب 21: القيم المعنوية.
3- الحساب 22: الأراضي.
4- الحساب 24: تجهيزات الإنتاج.
5- الحساب 25: تجهيزات اجتماعية.
6- الحساب 28 : استثمارات قيد التنفيذ .
7- الحساب 29 : اهتلاك الاستثمار .

الفرع الأول : التحقق من مصاريف إعدادية ( ح/ 20) :

هذا الحساب الرئيسي يتفرع إلى عدة حسابات فرعية يجب إتباع إجراءات لكل حساب على حدي 1 :

- الحساب (200 ) : مصاريف متعلقة بعقد الشركة

1- يجب مراجعة فاتورة أتعاب الموثق .
2- يجب مراجعة الوثائق التي تتحمل الحقوق و الرسوم المدفوعة و إدخالاتها في المحاسبة .

الحساب(201): مصاريف القروض

1- فحص العقود المتعلقة بالقروض و الشروط المطبقة للحصول عليها .
2- الاطلاع على النقاط الافتتاحية لحساب البنك .
3- الإطلاع على العمليات الحسابية للفوائد و أرباح الصرف .
4- مراقبة التسجيلات المحاسبية و التأكد من دقة حساباتها المدينة مع مراجعة إدخالاتها المحاسبية .

الحساب (202) : مصاريف الاستثمار

- مراقبتها تتم بالتأكد أن هذه المصاريف إما مصاريف تحرير العقود أو عمولات تدفعها المؤسسة للحصول على استثمارات.

- الحساب (203) : مصاريف التكوين المهني :

- إن هذه المصاريف خاصة بمشاريع غير إنتاجية ، مراقبتها تتم بالتأكد من أنها مصاريف دفعتها المؤسسة نظير تكوين عمالها و فنييها .

2- مراجعة الفواتير الخاصة بالتكوين .
3- التأكد من وجود تأشيرة مسئول التكوين .
4- مراجعة العمليات الحسابية المحملة في الوثائق .

- كما أن هناك حسابات فرعية أخرى تتمثل حساباتها في:

- الحساب (204) : مصاريف سابقة على الانطلاق :

1- مراجعة العمليات المحاسبية.

2- التأكد من التسجيلات المحاسبية .
3- التأكد من وجود التأشيرات الضرورية على الوثائق .
4- التأكد من أن كل المصاريف المحاسبية لهذا الحساب متعلقة بالمصاريف العادية لاستثمار مشروع في وقت التجربة.
- الحساب (205) : مصاريف الدراسات و الأبحاث :
إن هذه المصاريف المحاسبية لهذا الحساب متعلقة بالمصاريف العادية لاستثمار مشروع في وقت التجربة .
- الحساب (209) : إطفاء المصاريف الإعدادية :
هذا الحساب الرئيسي يتفرع إلى فرعين :
1-ح/ 2090 : إطفاء المصاريف المتعلقة بعقود الشركة .
2-ح/ 2091: إطفاء مصاريف القروض.
كلاهما يشتركان في مراجعة إطفاء المصاريف التي تتم بالتقادم، و مبدئيا 5 سنوات على الأكثر مع مراجعة البنية المستخدمة في الإطفاء و الحسابات.- .
الفرع الثاني: التحقق من القيم المعنوية(ح/21):
للتحقق منها يجب اتباع الإجراءات لكل حساب 1 :
- الحساب ( 210) شهرة المحل :
1- فحص عقود التوثيق و الأتعاب.
2- مراجعة مبالغ الاقتناء مع المقارنة بين المبالغ المثبتة في العقود دوما هو محمل في المحاسبة.
3- التأكد من أن الإمضاءات هي توقيع من له الحق في إمضاء العقود .
- الحساب (212) حقوق الملكية الصناعية و التجارية :
- يتم الفحص بالإطلاع على كل الاقتناءات من حقوق ، مقابل الانتفاع بالاختراع و علامة أو طريقة الصنع أو النموذج الصناعي أو الامتياز الفني ، هذا الانتفاع يتم في مقابل مقارنة بين المبالغ المثبتة و الوثائق و التسجيل المحاسبي .
الفرع الثالث: التحقق من الأراضي (ح/22):
يتفرع إلى ثلاثة حسابات 2 :
1- الحساب (220) أراضي للبناء و ورش .
2- الحساب (224) مقالع و مناجم .
3- الحساب (226) أراضي أخرى .
و هم يشتركون في الإجراءات التالية :
- إثبات وجود الأراضي مع تقيمها بمراجعة الجرد.
- الإطلاع على عقود التوثيق .
- مراقبة أسعار الشراء مع تسجيلاتها المحاسبية .
- التأكد من إدخال مصاريف الاقتناء في الحساب (202) مصاريف الاستثمارات في حالة التنازل على ملكية هذه الاستثمارات يجب تحديد أسعار البيع مع الشروط المتعلقة بالعقد و مراجعة تسجيل العقود المحاسبية المتعلقة بالتنازل على الاستثمارات بتحديد القيمة الناقصة أو الزائدة لها ، و عدم وجود أراضي تحت قيد الرهن ، أما أراضي المقالع و المناجم قابلة للاهتلاك ، لذا ينبغي الإطلاع على الاهتلاكات المطبقة .
الفرع الرابع : التحقق من تجهيزات الإنتاج (ح/24)
و هو أيضا يتفرع إلى الحسابات التالية ، و هذا حسب المخطط الوطني المحاسبي .
الحساب (240) : المباني :
- الإطلاع على وجود المبالغ الصناعية و الإدارية و التجارية .
- مراجعة أسعار الشراء الاقتناءات الجديدة و الشروط المحددة في عقد التوثيق .
- التأكد من توزيع سعر الشراء بين الأراضي و المباني .
و في حالة بناء مباني بالوسائل الخاصة بالمؤسسة ، ينبغي الإطلاع على مستندات العمل و المستندات التي تثبت المواد الأولية المستهلكة و حجم المصاريف و مراجعة مقابلاتها من المبالغ المسجلة في الحساب (73) إنتاج المؤسسة لذاتها .
الحساب (2940) إهتلاك المباني :
- مراجعة الحسابات و جدول الاهتلاكات .- التأكد من أن النسبة المطبقة تتوافق مع طبيعة المبالغ ( صلب، نصف صلب، خفيف )، و النسبة الأكثر استعمالا هي: مباني صناعية 5%، مباني تجارية 2-5 %.
الحساب (241) اهتلاك المنشآت الأساسية الهيكلية .
- التحقق من حسابات المنشآت تتم بنفس الطريقة المطبقة للتحقق من المباني ، و يكون نفس الشيء بالنسبة لاهتلاكها (2941) .

- الحساب (242) : اهتلاك الإنشاءات الحركية .
- التأكد من نموذج الاهتلاك المطبق هو نموذج الاهتلاك الخطي .
- مراجعة الحسابات و جدول الاهتلاكات .
* الحساب (243) معدات و أدوات :
- الإطلاع على فواتير الشراء للمعدات الجديدة .
- الإطلاع على سند العمل ( اليد العاملة ) و تحديد المواد الأولية المستهلكة بالنسبة للمعدات و الأدوات لتي تم صنعها من طرف المؤسسة.
- بعد كل تنازل عن ملكية " معدات و أدوات " تجري مراقبة للحالة الخاصة للاهتلاك ، و ذلك لتحديد تاريخ التنازل و من ثم نسبة الاهتلاك للسنة الأخيرة مع تحديد منحة القيمة المضافة المدخلة في الحساب (792) إيرادات الاستثمارات المتنازل عنها ، و هي تخضع إلى ضريبة أرباح الشركات .
* الحساب ( 2943 ) اهتلاك معدات و أدوات :
- التأكد من نموذج الاهتلاك المطبق ، و هو الاهتلاك الخطي و هو المستعمل في الجزائر .
- التأكد من أنه في حالة ما إذا نقصت قيمة المعدات و الأدوات فهذا راجع إلى التغير التقني الاهتلاكات .
- مراجعة جدول الاهتلاكات .
* الحساب (244) معدات نقل :
- مراجعة فواتير الموردين لكل الاقتناءات الجديدة المذكورة في البطاقة .
- مراجعة خاصة في حالة التنازل على ملكية معدات النقل، و ذلك بتحديد القيم الزائدة أو الناقصة جراء هذا التنازل، مع العلم أن سعر البيع يضم مصاريف الملحقات من القطع الإضافية و تكلفة صيانتها.
* الحساب (245) تجهيزات مكتب :
- بمساعدة الفواتير يتم تحديد الاقتناءات المحصلة خلال الدورة .
- أخذ القيم الزائدة أو القيم الناقصة من جراء التنازل على ملكيتها ثم إدخالها في حساب (792).
- التحقق من الحسابات ، و كذا جدول الاهتلاكات .
* الحساب (246 ) غلافات متداولة :
- تقييم وضعية عمليات الجرد الخاصة بالأغلفة .
- التحقق من مشتريات الدورة بالإطلاع على الفواتير المرفقة لها .
- التحقق من إخراجاتها و إعادة تحصيلها من عند الزبائن .
- في حالة التنازل عن ملكيتها ينبغي التأكد من أن القيم الزائدة أو الناقصة قد تم إدخالها في الحساب ( 792).
* الحساب ( 2946 ) اهتلاك أغلفة متداولة :
- التحقق من نسب الاهتلاكات المطبقة على الأغلفة .
- التحقق من الحسابات و جدول الاهتلاكات .
الحساب (247) تهيئات وتركيبات
- التأكد من أن فواتير الموردين و مذكرات الأشغال تم المصادقة عليها من طرف المهندس المعماري أو مسئول المؤسسة.
- يتم مراقبـــة المصاريف الخاصـة بإنجاز المؤسسة لذاتها بمراقبة الوثائق التي تثبت ( اليد العاملة )، و ما تم استهلاكه من مواد و مصاريف أخرى.
- يتم مراقبـــة المصاريف الخاصـة بإنجاز المؤسسة لذاتها بمراقبة الوثائق التي تثبت ( اليد العاملة )، و ما تم استهلاكه من مواد و مصاريف أخرى.
- التحقق كمن الأسعار المطبقة و جدول الاهتلاك .
الفرع الخامس : التحقق من التجهيزات الاجتماعية (ح/ 25)
و هو يتفرع إلى عدة حسابات للتحقق منها يجب إتباع الإجراءات لكل حساب ، و هذا حسب المخطط الوطني المحاسبي .
- الحساب (250) مباني اجتماعية :
في هذا الحساب نتبع نفس الخطوات بالنسبة للتحقق من حساب (240) مباني.
- الحساب (251) معدات :
نفس الإجراءات المطبقة للتحقق من الحساب (245) تجهيزات مكتب ، و نفس الشيء بالنسبة للاهتلاك (2951) و هو نفسه الاهتلاك (2945) .
- الحساب (252) أثاث و تجهيزات منزلية:
- نفس الإجراءات المطبقة على الحساب (245) تجهيزات مكتب .
نفس الشيء بالنسبة للاهتلاك (2952) هو (2945) .

الحساب(257) ترميمات
الإجراءات المطبقة في التحقق من الحساب (247) نطبقها في الحساب (257) و كذلك نفس الشيء بالنسبة للاهتلاك (2957) هو (2947) .
الفرع السادس : التحقق من الاستثمارات قيد التنفيذ .
تتمثل في :1
- التأكد من أن الاستثمارات قيد التنفيذ قد تم تسجيلها بسعر التكلفة.
- التحقق بعدم إجراء أي اهتلاك .
- التأكد من أن مبالغ الاستثمارات النهائية رحلت إلى حساب الاستثمار .
- التأكد من أن كل التسبيقات على الطلابيات محملة لمدنوا الحساب (28) و ليس لحساب الموردين .
المطلب الثاني : مراجعة المحزونات
نتناول في مراجعة المحزونات تحديد ماهيتها و تصنيفها ، و مختلف الإجراءات المرتبطة بمراجعتها .
الفرع الأول : تعريف المخزون و تصنيفه
يمثل المخزون كافة الأصول التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها بهدف بيعها أو استهلاكها في عملية الإنتاج ، و تتضمن المحزونات مجموع البضائع و المواد و اللوازم ، فضلات و مهملات، المنتجات التامة و المنتجات نصف المصنعة و قيد التصنيع ، و هي جميعه
من عناصر ذمة المؤسسة
و لقد ورد تصنيف المحزونات في المخطط الوطني المحاسبي إلي الحسابات التالية :
- الحساب (30): البضائع.
- الحساب (31): المواد و اللوازم.
- الحساب (33): منتجات نصف مصنعة.
- الحساب (34): منتجات قيد التنفيذ.
- الحساب (35): منتجات تامة الصنع.
- الحساب (36) : فضلات و مهملات .
- الحساب (37): محزونات خارج المؤسسة.
- الحساب (38): مشتريات.
- الحساب (39) : مئونات تدهور قيمة المحزونات .
الفرع الثاني : إجراءات فحص و مراجعة المخزون
و حتى يتم تنفيذ هذه الإجراءات يجب إتباع مايلي:
1- التحقق من الوجود
يقوم المراجع بالتحقق من الموجود بالتأكد من كميات المخزون المتبقية ، و يجري هذا الجرد دون الاستعانة بتسجيلات المخزون ، حيث يتم تمييز السلع ، عددها و وزنها و قياسها ، مع تسجيل نتيجة هذه العمليات في كشوف الجرد و إجراءات التسوية للأرقام التي توصل إليها الجرد الفعلي ، ينتهي بإعداد مذكرة التسوية للمخزون الذي يتضمن ما يلي :
- قيمة المخزون حسب الجرد .
- إضافة المبيعات التي تمت خلال الفترة لنهاية السنة المالية حتى تاريخ انتهاء
الجرد .
- طرح المشتريات التي دخلت في نهاية السنة ، حتى تاريخ انتهاء الجرد .
و لمراجعة كشوف الجرد يجب مراعاة ما يلي :
- أن يكون موقعه من طرف لجان الجرد و من موظف مسئول .
- مطابقة كشوف الجرد مع أرصدة بطاقات المخزون و أرصدة حسابات دفتر الأستاذ له
- مطابقة كشوف الجرد مع مسودتها حتى يمكنه اكتشاف التعديلات و الأخطاء التي نشأت من إعادة الكتابة في هذه الكشوف .
اختبار الأسعار التي يقوم بها المخزون و ذلك للتحقق من الطريقة المتبعة في التقويم و اختبار أسعار المخزون مع فواتير الشراء بالرجوع إلى حسابات التكاليف.
- التحقق من الصحة الحسابية لقوائم الجرد .
- كما ينبغي على المراجع أن يتحقق من وجود بطاقات المخزون حيث يرفق بكل صنف من الأصناف.
- المخزون بطاقة يسجل عليها أمين المخزون أو مسئول المخزن الكميات الداخلة
و الخارجة من الصنف بناء على المستندات و وثائق الإثبات المتمثلة في أوامر الدخول و أوامر الخروج ، و يسجل في البطاقة بيانات الصنف من حيث وصفه الدقيق ، دليله الرقمي و الحد الأقصى و الأدنى له ، و من حيث طبيعته مثل طريقة الحصر بالوزن ، القياس .....، و تظهر البطاقة الرصيد بعد كل عملية دخول أو خروج.

2- التحقق من الملكية :
تعتبر عناصر المحزونات داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس ، لذا يجب على المراجع أن يتحقق من ملكية العناصر انطلاقا من فواتير الشراء ، أوامر الطلبية و مذكرة الدخول ، فقد يكون جانب من المخزون خارج المؤسسة لسبب من الأسباب كوجود البضاعة بمستودعات الجمارك في انتظار تخليصها ، لذا يكفي أن يحصل المراجع على شهادات بكميات المخزون لدى الجهات التي تحتفظ به و التي تملكه المؤسسة في تاريخ الجرد ، أما المخزون المشترى و الذي سددت قيمته و لا زال خارج المؤسسة فيعتبر ملكا لها .
3- التحقق من صحة التقييم :
على المراجع التأكد من صحة تقييم المخزون طبقا للمباديء المحاسبية المتعارف عليها ، حيث أن أسس التقييم لا تتغير من سنة إلى أخرى ، و في حالة وجود انحراف في طريقة التقييم على المحاسب أن يلفت نظر الإدارة إلى ذلك ، و الطريقة المتعارف عليها و السائدة في عملية التقييم هي التكلفة المتوسطة المرجحة (ccc ) دون إهمال الطرق الأخرى كطريقة الداخل أولا يخرج أولا (FIFO ) و طريقة الداخل أخيرا يخرج أولا (LIFO)
- التحقق من التسجيل المحاسبي : يسعى المحاسب إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية ، و إن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا و مرفقة بيه 1 .
تتشكل الوثائق المدعمة للتسجيل المحاسبي من:
- أمر الشراء Bon de commands يتعلق بتاريخ طلب البضاعة اسم المورد ، تاريخ أمر الشراء ، الكميات و النوع ، الأسعار ، التوقيع و الختم .
- فواتير الشراء.
تعتبر فواتير الشراء السند الرسمي للمراجع ، و يجب التحقق من أن الفاتورة تشكل فعلا مستند لعملية التقيد و أنها رسمية و تحمل جميع تفاصيل البضاعة و أن تاريخها يخص الفترة محل المراجعة و أنها معنوية باسم المؤسسة ، و عند فحص فواتير الشراء على المراجع أن يتأكد من الأسعار ، الكميات ، العمليات الحسابية و من حساب TVA ، القيمة المضافة ، و مطابقة الفواتير لأوامر الشراء و الاستلام ، و يتأكد من أن البضاعة المشتراة تدخل في نطاق أعمال المؤسسة ، و على المراجع أن يراعي تخفيض الخصم من قيمة الفاتورة و إثباتها بصافي المبلغ .
- أمر الاستلام (Bon de receptions ) الذي يجب أن يتضمن معلومات تخص تاريخ وصول البضاعة ، اسم المورد ، تفاصيل عن البضاعة و رقمها ، رقم أمر الشراء ، الكمية المطلوبة ، الكمية المستلمة ، الكميات غير المطابقة ، التوقيع
و الختم.
المطلب الثالث : مراجعة الحقوق
تعتبر الديون جانب مهم في حياة المؤسسة، و هو دليل كمي لمجموعة العلاقات التي تربط المؤسسة بالغير، و التي تترتب عنها حقوقا.
تعريف الحقوق: الحسابات المدينة هي مجموعة من الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة جراء علاقتها بالغير، و هي تتضمن الصنف الرابع حسب المخطط المحاسبي الوطني الذي يصنفها إلى الحسابات الرئيسية التالية :
1- الحساب 40: حسابات الخصوم المدينة..
2- الحساب 41: حقوق الاستثمار.
3- الحساب 43: حقوق المحزونات.
4- الحساب 44: حقوق على الشركاء و الشركات الحليفة.
5- الحساب 45 : تسبيقات .
6- الحساب 46 : تسبيقات الاستغلال .
7- الحساب 47: حقوق على الزبائن.
8- الحساب 48: نقدية تحت الطلب.
9- الحساب 49 : مئونات تدني قيم الحقوق .
الفرع الأول : التحقق من الخصوم المدينة ح/40
- التأكد من تسجيل الأرصدة المدينة لحسابات الصنف الخامس في الطرف الأيمن لهذا الحساب .
- التأكد من الأسباب التي أدت إلى جعل أرصدة هذه الحسابات مدينة .
- تحليل الأرصدة و البحث عن الأسباب المؤسسة لهذه العمليات.
الفرع الثاني : التحقق من حقوق الاستثمار ح/ 42
الحسابات الفرعية الثلاثة الأولي و هي عبارة عن أوراق مالية و تشمل:
- سندات المساهمة (ح/421)، سندات التجهيز (ح/422)، سندات التوظيف (ح/423). للتحقق من هذه الحسابات على المراجع إثبات الإجراءات التالية 1 :
- فحص الجرد الخاص بهذه الأوراق المالية عن طريق الأوراق المالية ذاتها، أو عن طريق القانون الأساسي.

- الحصول على المصادقات من طرف المؤسسات المالية و النقدية ( البنك أو الخزينة ) .- التحقق من المبالغ المسجلة محاسبيا .
- التأكد من تكوين و تقدير المئونات .
- التأكد من التميز بين القيمة الأصلية للأوراق المالية و بين المصاريف الملحقة بالشراء و الاكتتاب .
- التأكد من تحصيل الإرادات المالية و تسجيلها المحاسبي .
* الحساب (424) " القروض "
- تحليل رصيد القروض دون التمييز بين القرض القصير و الطويل الأجل .
- فحص العقود أو الوثائق التي تثبت القرض.
- التحقق من الضمانات المقدمة في حالة عدم استرجاع القرض .
- التحقق من الإجراءات المتخذة عن القروض التي مرت عليها عدة سنوات و لم تسدد .
* الحساب (425) تسبيقات على الاستثمار :
- مقارنة الأرصدة مع العقود أو الطلابيات .
- طلب المصادقات و التأكيدات من موردين الاستثمار أو المقاولين.
- التحقق من ترصيد هذا الحساب عند الحصول على الاستثمار المعني .
* الحساب (246) " ضمانات مدفوعة " :
- التأكد من كشوف الضمانات المدفوعة لمساعدة المستندات .
طلب تأكيدات من الذين تحصلوا على هذه الضمانات .
الفرع الثالث : التحقق من حقوق المخزونات ح/ 43
يتفرع هذا الحساب إلى 3 حسابات ،للتحقق منها يجب إتباع الإجراءات لكل حساب 1
* الحساب (430) " تسبيقات الموردين " :
- مقارنة الأرصدة مع العقود و الطلابيات .
- طلب المصادقات و التأكيدات من الموردين .
- التحقق من ترصيد هذا الحساب عند وصول فاتورة المورد و استثناءا عند إلغاء الطلبية المعنية و استرجاع مبلغ التسبيق .
* الحساب (435) " أمانات مدفوعة " :
- التأكد من المبلغ المدفوع كضمان للغلافات القابلة للاسترجاع ، و ذلك بالرجوع إلى فاتورة الشراء .
- طلب المصادقات من الموردين .
- التحقق من رصيد الحساب مع مراعاة الآجال الممنوحة .
* الحساب (438 ) "حسومات واجبة القبض " :
- التأكد في نهاية السنة من مبلغ هذه الحسومات ، و مقارنته بما سجل في حساب الإرادات المتنوعة ح/779 .
الفرع الرابع : " التحقق من حقوق الشركاء و الشركات الحليفة ( ح/44)
- مقارنـــة المبالغ المسجلـــة في هذا الحساب بما تم تسجيلـــه في حســـاب الأموال الجماعية.
- التأكد استنادا إلى القانون الأساسي من مبالغ الأموال الجماعية قد تم تسجيلها محاسبيا .
- مراجعة نقل قيد الحساب ( Reversement) عن طريق عقود توثيق.
الفرع الخامس : (ح/45) " التحقق من تسبيقات على الحساب "
- مقارنة مبلغ الرسوم على القيمة المضافة (TVA) مثلا : يوميات المشتريات ، البنك و الصندوق .
- التأكد من مطابقة المبالغ المستحقة محاسبيا مع تلك المدرجة بالتصريحات الشهرية.
- التحقق من إجراء المقاصة بين حساب الرسم على القيمة المضافة (457) و حساب الرسوم المستحقة على المبيعات (547) .
الفرع السادس : التحقق من تسبيقات الاستغلال ح/(46) :
- الحسابات الفرعية الأربعة الأولى عبارة عن تسبيقات على الخدمات ح/ 462 ، العاملين ح/ 463 ، الضرائب ح/ 464 ، مصاريف مالية ح/465 ، تسبيقات مختلفة ح/466 . أما الحسابات الفرعية التالية تتضمن ما يلي (1):
الحساب (468) مصاريف مقيدة سلفا .
- التأكد من أن المبالغ المسجلة في هذا الحساب في نهاية الدورة الماضية حملت في حساب التكاليف المعنية.
- إتباع كل المبالغ المتراكمة لمختلف الدورات.
- التأكد من أن كل التكاليف المتضمنة في هذا الحساب تخص السنوات اللاحقة فقط.
* الحساب 469 " أعباء رهن التحميل " :
- التأكد من أصل تحركات هذا الحساب .
- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي له .

- فحص كل التسويات التي أجريت أثناء السنة محل المراجعة .
الفرع السابع : التحقق من حقوق الزبائن ح/47 :
يتكون هذا الحساب من الحسابات التالية :
1- الحساب 470: الزبائن.
2- الحساب 471:ضمانات محجوزة.
3- الحساب 478: فواتير قيد التحرير.
4- الحساب 479: أوراق القبض.
- الحساب 470 " الزبائن " :
- مطابقة أرصدة الزبائن الفردية بالرصيد الإجمالي للزبائن الظاهر بميزان المراجعة .
- مراعاة وجود بطاقة خاصة لكل زبون .
- فحص الأرصدة الدائنة لحسابات الزبائن الفردية .
- مراجعة التسجيلات المحاسبية للفواتير في يومية المبيعات .
- المراجعة الحسابية لمبالغ و معدلات الرسوم المطابقة (TVA) .
- مقارنة الفواتير مع أذونات الاستقبال و الطلبات .
- مقارنة فواتير المبيعات النقدية مع الإيرادات الخاصة بها .
- طلب المصادقات من الزبائن أصحاب هذه الأرصدة .
- دراسة تطورات ديون الزبائن المشكوكين فيهم.
- التحقق من تكوين مؤونات للزبائن المشكوك فيهم من صحة تقدير هذه المؤونات .
الحساب 471 " ضمانات محجوزة " :
- يتحقق من موضوعية و صدق مبلغ الضمانات .
- يقارن الحساب بيومية المبيعات .
الحساب 478 " فواتير التحرير " :
لا بد على المراجع من التحقق من ترصيد الحساب الخاص للسنة السابقة لسنة المراجعة مع حسابات الزبائن المعنية ، و في حالة العكس يطلب توضيحات و يلزم إجراء التسويات .
الحساب (479) " أوراق القبض "
- المشاهدة الفعلية لهذه الأوراق إذا كانت بحوزة المؤسسة ، أو يطلب مصادقات من الجهة المودعة لديها إذا كانت بصدد التأمين ، الخصم أو التحصيل .
- الإطلاع على عينة منها كاختبار .
- مراجعة أوراق القبض من النواحي الشكلية القانونية و الموضوعية .
- التأكد من التسجيل المحاسبي و المعالجة وفق المبادىء المحابية و النظام المحاسبي المعمول به في المؤسسة .
- الرجوع إلى مراسلات البنك بخصوص الأوراق المفروضة و المحصلة كإشعار الخصم .
الفرع الثامن : التحقق من النقدية تحت الطلب ح/48 .
يمثل هذا الحساب السيولة النقدية للمؤسسة و المودعة في البنك و الصندوق أو في المؤسسات النقدية، و هو يتفرع حسب المخطط الوطني المحاسبي إلى :
1- الحساب (483) حسابات لدى الخزينة .
2- الحساب (484) حسابات لدى المؤسسات المالية .
3- الحساب (485) حسابات بنكية .
4- الحساب (486) حسابات لدى الصكوك البريدية .
5- الحساب (487) الصندوق.
6- الحساب (488) سلفات مستديمة و اعتمادات .
7- الحساب (489 ) تحويلات الأموال .
الحساب 48 " تحويلات الأموال " :
- التأكد من أن حسابات تحويل رؤوس الأموال مرصده في مدة كاملة .
- في حالة فقدان التوازن بين المبالغ المدينة و المبالغ الدائنة، يجب تحليل الفرق و إتباع التأثير الضروري بين الحسابات المالية المتعلقة بحركات رأس المال 1 .
المبحث الثاني : التحقق من حسابات الخصوم (PASSIF) :
تمثل حسابات الخصوم الجانب الأيسر من الميزانية المحاسبية .
- خصوم داخلية: و هي التزامات المؤسسة اتجاه المساهمين و حملة السندات.
- خصوم خارجية: و هي التزامات المؤسسة اتجاه الأطراف الأخرى.
تتشكل حسابات الخصوم حسب المخطط المحاسبي الوطني من الأصناف التالية:

- الصنف الأول: الأموال الخاصة Les fond propr.
- الصنف الخامس: الديون Les dettes.

المطلب الأول : مراجعة الأموال الخاصة .

تعتبر الأموال الخاصة أول و أهم مصدر من مصادر التمويل للمؤسسة ، و تعرف بأنها مجموعة وسائل التمويل التي أحضرها المؤسسون و الملاك عند التأسيس ، فهي تتزايد من طرفها الأيسر و تتناقص من طرفها الأيمن .

و حسب ما ورد في المخطط المحاسبي الوطني ، فإن هذا الصنف يتضمن عدة حسابات رئيسية هي :

1- الحساب (10): أموال جماعية.
- الحساب (12): علاوات المساهمات.
3- الحساب (13) : الاحتياطات .
4- الحساب (17): حسابات الارتباط بين الوحدات.
5- الحساب (18): نتائج رهن التخصيص.
6- الحساب (19) : مؤونات الخسائر و الأعباء .

و تتدرج الأموال التي يحضرهـــا المساهمون في حسابي الأموال الجماعية ( ح/10)

و علاوات المساهمة (ح/12) بينما تسجل الأموال التي تركت تحت تصرف المؤسسة في الحسابات الأربعة الأخيرة .

الفرع الأول : التحقق من الأموال الجماعية (ح/10)

و هو ينقسم إلى الأهداف و إجراءات التحقق المتمثلة فيما يلي 1 :

* أهداف التحقيق:

تتمثل في :

- التأكد من صحة الشروط القانونية المتعلقة بحقوق الملكية و تكوين رأس المال و تسجيله أو بطريقة سداده.
- التأكد من صحة عرض بنود حقوق الملكية في الميزانية و من صحة البنود نفسها .
- التأكد من أن الإجراءات الخاصة بتعديل رأس المال قانونية .

* إجراءات التحقيق :

أثناء التحقيق من الأموال الجماعية ، على المراجع أن يقوم بالإجراءات التالية :

- الإطلاع على إجراءات تأسيس المؤسسة و نظامها الداخلي ، و على قرارات الجمعية العامة للمساهمين المعدلة لأحكام عقد التأسيس و النظام الداخلي ، و هذا للتعرف على رأس المال الاسمي .
- الإطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة غير العادية و على محاضر جلسات الإدارة فيما يتعلق بالتخصيص و زيادة رأس المال و تعديل حقوق المساهمين.
- مراجعة ما تم تحصيله فعلا من الأسهم الاغلي مكتتب فيها ، كما تتم مطالعة جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب و التخصيص و السداد .
- تدقيق المتحصلات من عملية الاكتتاب في الأسهم مع شعارات البنوك بالمقارنة مع ما تم تسجيله محاسبيا ، و قيد في سجل المساهمين و مراجعة البيانات الواردة في هذا الأخير من حيث العدد و أرقام شهادات الأسهم .
- فحص الأقساط المتأخرة على المساهمين و التأكد من اتخاذ المؤسسة الإجراءات القانونية الكفيلة بالمحافظة على حقوقها .
- التأكد من إأن عملية التنازل عن الأسهم قد تمت في السوق المالي.
- التأكد من أن البيانات الخاصة برأس المال قد ظهرت بشكل واضح و دقيق .

إن التحقق من رأس المال ليس معناه التحقق من وجوده نقدا في المؤسسة ، لأن رأس المال من الخصوم الوهمية و لا يبقى في صورته ، و إنما يتفاعل مع العمليات المختلفة في المؤسسة .

الفرع الثاني : التحقق من علاوات المساهمات (ح/12) .

يسجل في هذا الحساب قيمة الفائض عن قيمة أسهم المؤسسة ، أي المبلغ الزائد عن القيمة الاسمية عند التأسيس ، و حتى يتمكن المراجع من مراجعة هذا الحساب ، عليه إتباع الخطوات التالية :

- التأكد من القرارات الخاصة بزيادة رأس المال .
- التحقق من أن هذه القرارات قد صدرت وفقا للنظام الداخلي للمؤسسة و القوانين المعمول بها.
- التأكد من أن علاوات المساهمات و الإصدار قد تم ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها - مراجعة كيفية حساب هذه العلاوات و تسجيلها المحاسبي .

الفرع الثالث : التحقق من الإحتياطات (ح/13)

تتمثل احتياطات الأرباح التي تركت تحت تصرف المؤسسة لتحقيق هدف تسعى إليها لمؤسسة تطبيقا لأحكام قانون الشركات و حسب المخطط الوطني المحاسبي فإنه يتفرع إلى الحسابات التالية:

1- احتياطات قانونية ( ح /130).

2- احتياطات نظامية ( ح /131).
3- احتياطات النظام الأساسي ( ح / 132).
4- احتياطات تعاقدية ( ح /133).
5- احتياطات اختيارية ( ح / 134).
و لكي يتمكن المراجع من القيام بمراجعة حساب الاحتياطات يجب عليه :
- التحقق من تصنيف الاحتياطات حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
و اعتمادا على المخطط الوطني المحاسبي .
-التأكد من القرارات الخاصة بتكوين الاحتياطات .
-التأكد من احترام النسبة القانونية في تكوين الاحتياطات القانونية ( 5% من أرباح كل سنة مع مراعاة عدم تجاوز الرصيد 10% من رأس المال .
-مراقبة عدم استخدام الاحتياطي القانوني في التوزيع إلا في الحالات الاستثنائية
و الرجوع إلى الاقتطاع من الربح لإعادة تكوينه .
-تحديد نوع الاحتياطي الرأس مالي الغير قابل للتوزيع و فتح حساب خاص له بحيث لا يستخدم في توزيع الربح .
-التأكد من الاحتياطي الاختياري لا يتعدى النسبة القانونية .
الفرع الرابع : التحقق من حسابات الارتباط بين الوحدات ( ح /17)
يظهر هذا الحساب عندما تكون المؤسسة تملك عدة وحدات حيث تمسك هذه الوحدات بدورها محاسبة مستقلة لتجمع في نهاية السنة في مؤسسة الأم و يستعمل كوسيط بين المركز الرئيسي و الوحدات و بين الوحدات فيما بينها باعتبار المركز كوحدة من الوحدات .
و تتمثل إجراءات التحقيق من هذا الحساب من :
- تحليل جميع الأرصدة الدائنة و المدينة.
- إعداد المقارنة بين هذه الحسابات .
- التأكد من تسوية كل الإختلالات في نهاية كل دورة .
- فحص الحركات الموجودة بين حسابات المركز وفروعها .
الفرع الخامس : التحقق من نتائج رهن التخصص ( ح /18)
للتحقق من هذا الحساب على المراجع إتباع الخطوات التالية :
- مقارنة هذا الحساب مع حسابات نتيجة الدورة ( ح /88).
- مقارنة المبالغ الموزعة مع تقارير مجلس الإدارة الخاصة بهذا الشأن .
- التحقق من صحة التسجيل المحاسبي .
الفرع السادس : التحقق من مؤونات الخسائر و الأعباء ( ح /19)
يتم التحقق من هذا الحساب عن طريق قيام المراجع ب :
- فحص المبالغ المدخلة في هذا الحساب .
- التأكد من موضوعية الحسابات مع مراجعة معمقة المؤونات .
- التأكد من شرعية المؤونات و شرعية التسجيل المحاسبي لها .
المطلب الثاني: مراجعة الديون
الديون عبارة عن الصنف الخامس في الميزانية و هي تلك المبالغ المستحقة سواء على المدى الطويل و تسمى ديون طويلة الأجل التي تعقدها المؤسسة لكسب استثمارات، كمـــا أنها تتضمن كل الحسابـــــات التي تنتمي للحساب الرئيسي (52)
" ديون الاستثمارات الدائنة" و على المدى القصير نسمى ديون قصيرة الأجل المرتبطة مباشرة بالاستغلال العادي للمؤسسة و التي مدتها لا تتجاوز السنة و هي عموما كل الأموال الموجودة في الحسابات:
1- الحساب (52): ديون استثمارات دائنة.
2- الحساب (53): ديون محزونات دائنة.
3- الحساب (54): محجوزات للغير.
4- الحساب (55): ديون اتجاه شركاء و الشركات الحليفة.
5- الحساب (56): ديون استغلال دائنة.
6- الحساب (57) : تسبيقات تجارية .
7- الحساب (58): ديون مالية.
سنتطرق إلى كل هذا، في الفروع التالية :

الفرع الأول : التحقق من ديون إستثمارات دائنة ( ح /52)
إن هذا الحساب الرئيسي يتفرع إلى عدة حسابات منها :
1- الحساب (521) : إقتراضات بنكية .
2- الحساب ( 522) : إقتراضات الاستثمار .
3- الحساب ( 523) : إقتراضات أخرى .
هذه الحسابات الثلاثة تسترد في الإجراءات التالية :
- تحليل كل أرصدة القروض البنكية القصيرة ، المتوسطة ، الطويلة الأجل.
- فحص كل العقود و الوثائق المتعلقة بالقروض البنكية .
- التحقق في حالة القروض الخارجية بواسطة تسريح تحويل للبنك المركزي وكل الأعباء المالية المتحملة من طرف الشركة .
- التأكد من أن الفوائد التسبيقية في الحساب الجاري مستعمل ضمن الحدود التنظيمية إن وجدت .
- التحقق من جداول وفاء الدين ( سجل الاستحقاقات للقروض ).
- التحقق من انتظام الوفاء بالدين سنويا .
- التأكد من انتظام التسجيل المحاسبي لأصل القرض و الفوائد المحصل عليها مدرجة في الحسابات مسبقا أو الفوائد الجارية .
- تقارب مبالغ الفوائد مع حسابات "650" فوائد القرض .
- الطلب عند الحاجة للتأكد من أرصدة المؤسسات المالية .
الحساب "524" موردون ضمانات محجوزة .
- التحقق من أن كل المبالغ التي تم إحتجازها في شكل ضمانات .
- فحص صحة و سلامة التسجيلات المحاسبية .
- التحقق من وفاء الدين المسبق لفترة .
- إثبات أرصدة الحسابات في نهاية كل دورة .
الحساب "225" كفالات مقبوضة
- فحص صحة الكفاءات .
- التحقق من العقود التي حددت موقع الدفع مع الكتابات المسجلة في المحاسبة.
- التأكد من أن الوفاء بالدين قد سدد طبقا للبنود المنصوص عليها بالعقود .
- تحليل أرصدة كل عملية على خدي و الطلب كتابيا من المعني للمصادقة على هذه الأرصدة .
الحساب أمانات تحت التسديد "526"
- التأكد من وجود محاسبة فرعية أو المحاسبة المتعلقة بالأمانات الموضوعية مثل التغليف أو الوسائل .
- التحقق من تدقيق الحسابات طبقا للمهلة القانونية أو الشروط المتعلقة بوثائق الأمانات
الطلب عند الحاجة كتابيا للتأكد من أرصدة الأمانات .
الحساب "529" ديون إستثمارات دائنة :
يتفرع إلى الحساب 5290 أوراق مالية نحت الدفع تتعلق بالمحل التجاري ، للتحقق منه يجب إتباع الإجراءات التالية :
- تحليل كل الأرصدة.
- فحص سجل الاستحقاقات و تحديد الأنظمة المتدخلة مع الوثائق البنكية .
- تحليل بإمعان أسباب الأفعال الفاشلة و الغير مشرفة من طرف المؤسسة.
- التعمق في تحليل أفعال الفشل و الغير مشرفة، من طرف المؤسسة.
- التحقق و التعمق قي تحليل أفعال الفشل و الغير متعلقة بموردي البضائع، مواد ولوازم و مواد التجميل.
- التحقق من الطريقة المحاسبية للنتائج .
الفرع الثاني : التحقق من ديون مخزونات دائنة ( ح / 53 ) .
وهو يتفرع إلى فرعين 1 :
الحساب "530" موردون :
- المقارنة بين الحساب الرئيسي و الحسابات الفرعية المتعلقة بالموردين
- فحص كل الأرصدة المدينة لحسابات الموردين.
- المقارنة لمساعدة ميزان مراجعة الحسابات الفرعية المتعلقة بالموردين .
- التأكد من إدخالات يومية المشتريات في الحساب الرئيسي ، في الحسابات الفرعية و في الحسابات المقابلة ( الأعباء و الاستثمارات ) .
- مراقبة صحة القيود و التسجيل المحاسبي في يومية المشتريات.
- إجراء التسيير على الفواتير للتأكد من وجود قسيمة الطلبية ،التسليم و الاستقبال .

- التحقق من العمليات الحسابية و أسعار المواد مقارنة، بالتعريفة، العملة.....
- التحقق من الترقيم الداخلي لفاتورات الموردين ، و التأكد من وجود كل الأرقام .
- التحقق من الأنظمة بمساعدة يوميات الخزينة .
- فحص الإثباتات المتعلقة بالمشتريات المسددة نقدا .
- التأكد من الإيصال المحصل من الموردين على أنه مدرج في الحسابات .
- إثبات أرصدة حسابات الموردين.
- إعطاء تفسير للتأخيرات الموجودة في القوانين عند الحاجة .
- إجراء فحص لحسابات الموردين المسددة .
- الطلب عند الحاجة كتابيا لتأكيد أرصدة الموردين .

الحساب "538" فواتير تحت التسليم :

و فيها يتم :

- التأكد من أن المبالغ الموافقة لفاتورات الاستلام المتنبأ لإقفال الدورة السابقة ، جعلت شرعية ، و في حالة العكس ، طلب توضيحات و أخذ القرار بالتصحيحات اللازمة :
- التأكد من التأسيس الجيد للعمليات .
- التحقق من التصديق الموجود على الوثائق الموجه للتسجيل المحاسبي في اليومية للعمليات المتعددة.

الفرع الثالث : التحقق من محجوزات الغير ( ح / 54) .

هذا الحساب يتفرع إلى عدة فروع و للتحقق منها يجب إتباع إجراءات كل واحدة منها 1.

الحساب"543" ضرائب على الرواتب و الأجور :

- التأكد لمساعدة حالات الأجور ، المبالغ المتضمنة كل آخر شهر لإئتمان هذا الحساب
- مراقبة كتابات المسجلة في المحاسبة .
- التأكد على أن الدفع الشهري لهذه الضريبة في هذه المؤسسة ليس إلا جباية للحساب في الإدارة الضريبية .
- التأكد في نهاية الدورة على وجود المبالغ الضريبية المتعلقة بشهر ديسمبر (الدفع يكون قبل 15 جانفي للعام القادم ) .

الحساب "545" اشتراكات اجتماعية محجوزة :

- إجراء مقارنة بين التصريحات التي تدور ثلاث أشهر و دفتر الأجور.
- التأكد من الكتابات المسجلة في نهاية كل شهر مع الحالات الموجودة في الأجور و العمليات المتعددة.
- التأكد من خدمات المنح العائلية المقدمة للعاملين بالمؤسسة ، و هم مدينو الحسابات و اقتطاع المشاركات حسب النظام الذي يدوم ثلاثة أشهر .
- التأكد من أن الرصيد في نهاية الدورة ممثل بمبلغ الاشتراكات للثلاثي الرابع و حسم الإعانات الجاهزة المعدة لعناوين إعانات المنح العائلية .

الحساب"546" إعتراضات على الأجور:

- فحص الوثائق المتعلقة بوضع اليد التي سمحت باعتراضات على الأجور .
- التأكد من شرعية الدفع المسدد لحماية الهيأة التي تملك حق الاعتراض .

الحساب "547" رسوم مستحقة على المبيعات ( TUGP ):

- مراقبة رقم الأعمال النحقق و التأكد من حسابات الإنتاج و أعباء المبالغ المشرحة ، بدون إهمال حسومات التسليم ، التخفيضات و الديون الغير قابلة للتحصيل .
- التحقق من الحسابات و ذلك بالتأكيد قبلا من المعدلات المستعملة .
- التأكد من أن الضرائب المستردة محسومة من المبالغ القابلة للدفع و هذا حسب القانون .
- التحقق لو أن في نهاية الدورة الرصيد ممثل للضرائب المستحقة على مبيعات شهر ديسمبر .

الفرع الرابع: التحقق من ديون تجاه شركاء و شركات حليفة ( ح / 55)

و هو بدوره يتفرع على عدة حسابات و للتحقق منها يجب إتباع الإجراءات لكل حساب1

الحساب "551" مساهمات تحت التسديد :

إثبات وفاء الدين التابع لتخفيض رأس المال ( هذا يحدث في حالة الشركات الاقتصادية المختلطة و الشركات الخاصة ).

الحساب (555) الحسابات التجارية للشركاء :

( في المؤسسات ذات رأس مال أو الخاصة أو الاقتصادية المختلطة ).

- إجراء فحص دقيق لكل حركات الصندوق .
- فحص كل الوثائق التقريرية.
- الطلب عند الحاجة موافقة الشركاء فيما يخص أرصدتهم .

- التحقق من الفوائد و العمل على تقريب الحساب.
الحساب "556" قسائم وحصص تحت الدفع : (في المؤسسات الخاصة و العامة )
- التحقق من المحضر الرسمي للجمعيات أو مجلس الإدارة اللذين قرر و تعني النتائج .
- مراقبة الكتابات الملائمة لهذه التعيينات للفوائد .
الحساب "558" شركات حليفة ، دائنة :
- مقارنة حركات هذا الحساب مع الحسابات المناسبة في محاسبة الشركات الحليفة .
- فحص كل الوثائق ، الاتفاقيات أو العقود المرتبطة بالأطراف .
- فحص الكتابات المحاسبية و تحليل أرصدة الحسابات .
- الطلب عند الحاجة تأكيد الأرصدة للشركات الحليفة .
- عندما تكون الشركات الحليفة مستقلة ، يجب فحص الميزانيات و الملحقات المضدقة من طرف أعضاءها الأكفاء .
الفرع الخامس: التحقق من الديون ح/56
الحساب 562 دائنو الخدمات:
وهو يتفرع إلي عدة حسابات منها :
-العمل علي التقارب بين ميزان المراجعة والحسابات الفردية.
-البحث عن سبب الأرصدة الدائنة لهذه الحسابات.
-التأكد من الترحيلات في يومية الأعباء اوالعمليات المختلفة لهده الحسابات.
-فحص الحسابات المقابلة.
-التأكد من صحة القيد و التسجيل المحاسبي.
-مراقبة الأسعار بمقارنتها بالتعريفة والتصميمات .
- التحقق من العمليات الحاسبية .
- تحديد القوانين بمساعدة يوميات الخزينة .
-فحص كل الوثائق والإشغال والخدمات المسددة نقدا والتأكد من تأشيرة المسؤولين الموافقين علي النفقة
-إثبات أرصدة كل الحسابات.
-إجراء فحص دقيق للحسابات المترصدة.
-الطلب كتابي للمعنيين تأكيدا الأرصدة.
الحساب 563 العاملون :
-تقريب مجاميع يوميات الأجور لهذا الحساب .
-التحقق من القوانين بمساعدة يوميات الخزينة .
-العمل علي تقريب التسبيقات المدنية للحساب 463 يوميات الخزينة.
-التحقق إن الرصيد في نهاية ديسمبر موافق للجزء المستحق في عنوان الشهر الأخير للدورة لاسيما لأجور الغير معلنة من طرف العاملين الذين تركو الشركة.
-فحص عقود الأشخاص ذو المكافئات الجيدة و التحقق من شرعية الفوائد الممنوحة للأشخاص لمساعدة اتفاقية المؤسسة .
-التحقق من الحسابات المختلفة للعلاوات .

الحساب 564 ضرائب الاستغلال المستحقة :
ا-TUGPS ET TUGP
ب-TAIC
ج-VF الدفع الجزافي .
د-الضريبة علي BIC و الرسم العقاري.
ا-TUGPS ET TUGP
1-مراقبة أرقام الأرقام المعلنة للإدارة الضريبية (خاضع للضريبة. مخفف).
2-مراقبة الحسابات من جهة ومن جهة أخري التسجيل المحاسبي.
ب-TAIC
1-مراقبة رقم الإعمال المعلن .
2-إجراء المقارنة مع الحسابات 6420/6421 و 457.
3-التحقق من صحة المبالغ المقيدة والتسجيلات المحاسبية.
4-تحديد القوانين مع يوميات الخزينة .

ج-الدفع الجزافي
1-التحقق لو إن المبالغ المعلنة هي الأجور الخامة.
2-مراقبة العماليات المحاسبية.
3-التحقق من صحة التسجيلات المحاسبية .
4-العمل علي تقريب الدائن مع الحساب 640.
5-التحقق من القوانين المجارة بمساعدة الخزينة.
د-الضريبة علي BICوالرسم العقاري.
1-إجراء مقارن بين لائحة الحسابات و النتائج المعلنة سنويا.
2-التأكد من إن الدفع الأولي قد سدد قبل 20 فيفري و20 أوت و20 نوفمبر لكل سنة.
الحساب 565 دائنو المصاريف المالية.
-مراقبة صحة القيود و التسجيل المحاسبي.
-تحديد إجراءات الوفاء بالدين.
-التأكد في حالة الاستعداد بالموافقة من طرف البنوك دفع المبالغ مدينو الحساب485.
الحساب 566دائنو المصارف المتنوعة:
-التحقق من كل الوثائق المحملة للمصارف المختلفة.
- التحقق من الحسابات و الحسومات و التسجيل المحاسبي .
-التأكد من الدفع لهذا الحساب و التسبيقات المسجلة في الحساب 466.
الحساب688هيئات اجتماعية:
ويتم فيها مراقبة الحسابات التالية:
-الحساب 5680 صندوق الضمان الاجتماعي (CASRAL).
-الحساب 5861الصندوق الجزائري لتامين الشيخوخة (CAAV).
-الحساب 5682 الصندوق الصندوق العام للمدفوعات.
إن هده الحسابات الثلاثة أقفلت سنة 1984.
الفرع السادس التحقق من التسبيقات التجارية(ح/57):
يتفرع هذا الحساب إلي عدة حسابات منها
الحساب (750) تسبيقات و أقساط مستلمة من الزبائن :
-فحص الإثباتات الدقيقة التسبيقات المقدمة من الزبائن.
-تحديد المبالغ بمساعدة يوميات الخزينة.
-التاكد من إن التسبيقات استرجعت طبقا للقانون ومحاسبة الفاتورة.
الحساب (577) حسومات ستمنح:
-التأكد من أن الحسومات المستحقة في الدورة عدلت في السنة المقبلة.
-التحقق من الوثائق والحسابات بالتدقيق لهذه الحسومات.
-التحقق بالتساوي للتسجيل المحاسبي.
-إجراء تقارب مع الحساب 6694.

الحساب(578) إيرادات مقيدة مسبقا:
-إثبات المنتجات الدائمة في عنوان الدورة السابقة و إجراء التصحيحات اللازمة عند الحاجة
-التاكد من إن كل المبالغ المحملة لهذا الحساب متعلق بالدورة اللاحقة.
-فحص تطورات الحساب مقارنة بحسابات الدورة السابقة.
الحساب (579) مقبوضات رهن التحميل :
-فحص الوثائق الاثباتية لهذه العمليات و التاكد من شرعية الحسومات المحاسبية.
-إثبات الأرصدة وخصوصا حركات السنوات السابقة.
الفرع السابع : التحقق من حسابات التسيير
يتفرع إلي حسابين هما :
الحساب(538) أوراق الدفع :
-فحص سجل الاستحقاقات للدفع
-تحديد النتائج الغير متعلقة بالموردين و محاولة التعمق في الفحص .
-التحقق من الطريقة المحاسبية المستعملة .
-التحليل بمنهجية كل الانعكاسات الخاصة المدينة قي نهاية الدورة.

الحساب (588) تسبيقات بنكية :
-فحص العقود والوثائق اللازمة لهذه التسبيقات.
المبحث الثالث: التحقق من حسابات التسيير
تعتبر حسابات التسيير المكونة الأساسية لجدول حسابات النتائج(TRC ) وتتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار إن أرصدتها لا ترحل ولا تفتح حسابات جديدة عند بداية كل فترة .
لقد احتوي المخطط الوطني المحاسبي علي حسابات التسيير حيث تشغل الأعباء الصنف (6) بينما تحتل النواتج الصنف(7) والفارق بينهما يعطي النتائج التي أدرجت في الصنف(8).

المطلب الأول : مراجعة الأعباء.
تتضمن حسابات الأعباء -التكاليف-والتي تمثل حسابات الصنف (6) حسب(PCN) الحسابات الرئيسة التالية :
1-الحساب (60) بضاعة مستهلكة.
2-الحساب (61) مواد ولوازم مستهلكة.
3-الحساب (62) خدمات .
4-الحساب (63) مصاريف العاملين .
5-الحساب (64) ضرائب ورسوم.
6-الحساب (65) مصاريف مالية .
7- الحساب (66) مصاريف متنوعة.
8-الحساب (68) مخصص الاهتلاك.
9-الحساب (69) تكاليف خارج الاستغلال .
الفرع الأول : التحقق من البضاعة و مواد و لوازم المستهلكين 1.
- التحقق من التسجيل اليومي ، الأسبوعي و الشهري لجميع الإستهلاكات من البضائع الأولية .
- التحقق من التسلسل الرقمي لأذونات الخروج من المخارج ( Bon de sortie) .
- التحقق من أن تقييم تكلفة الإستهلاكات تتم على أساس متوسط التكلفة الرجعية
( CMP).
- مقارنة الاستهلاك مع الجانب الدائن من مخزون بضاعة ( ح /30 ) و مخزون مواد و لوازم (ح /31 ) .
- التحقق من أن حسابي بضاعة مستهلكة و مواد و لوازم مستهلكة مرصدين، يجعل حسابي الهامش الإجمالي ( ح /80 ) و القيمة المضافة ( ح / 81 ) مدنيين .

الفرع الثاني : التحقق من الخدمات ( ح / 62 ) .
يتضمن هذا الحساب العديد من الحسابات الفرعية، غير أنه ركز على حسابات معينة لما لها من أهمية و هي 2 :
الحساب621 إيجارات و تكاليف الإيجار :
تتم بفحص كل العقود الخاصة بالإيجار و مراقبة شروطه ) السعر، تاريخ الدفع ، تكاليف الترميم ) مع مراقبة المبالغ المدفوعة كتكاليف تتحملها المؤسسة ، إضافة ألى التأكد من شرعية المعالجة المحاسبية للاستثمارات الذي تم شراءه بعد أن كان مؤخرا
الحساب622 صيانة و إصلاحات :
تتم مراقبة هذا الحساب بمراجعة كل مصاريف الصيانة المقدمة من طرف الآخرين أو التي قامت بها المؤسسة بنفسها.
الحساب 625 مكافآت للغير :
تتم مراجعة حسومات العمولات ، الأتعاب و الإتاوات التي دفعتها المؤسسة و الإطلاع على الملاحظات المرافقة للبيانات التوضيحية .
الحساب 626 إشهار :
تتم مراجعة كل الوثائق التي تثبت العمليات الإشهارية التي قامت بها المؤسسة ، مع الإطلاع على شرعيتها و ملاحظة المسئولين على هذه الوثائق ، أما في حالة تقديم هدايا إلى الزبائن في إطار الإشهار ، يجب تحديد المستفيدين من ذلك و المبالغ المخصصة لها .الحساب627 انتقالات و استقبالات :
مراقبة كل مصاريف الانتقالات و المهام بالإطلاع على تواريخها من الانطلاق إلى الوصول ، و كذا فواتير ( المبيت ، الإطعام ، الفندق ، سيارة الأخرى و مصاريف ثانوية ) ، مع التأكد من وجود تأشيرات الختم على هذه الوثائق ، و مبالغها لا تتعدى الحد الأقصى المسموح بيه من طرف إدارة الضرائب .

الفرع الثالث : التحقق من مصاريف العاملين ( ح / 63 ) :

يحتوي هذا الحساب على الحسابات الفرعية الآتية 1 :
مكافآت المستخدمين ( ح / 630 ):
عند الفحص يقوم المراجع بما يلي :
- فحص الاتفاقات المبرمة مع العمال أو القانون الأساسي للوزارة الوصية.
- التحقق من العلاوات و التعويضات الممنوحة و المنصوص عليها في الاتفاقية أو في القانون الأساسي.
- التحقق من كيفية حساب الرواتب و الأجور .
- مراجعة أوراق التنقيط و الإمضاء لعمال المؤسسة.
- المراجعة الحسابية لبطاقات و سجل الرواتب و الأجور .
- مراجعة التسجيل المحاسبي للأجور و مقارنته سجل الرواتب و الأجور .
مساهمة في النشاطات الإجتماعية ( ح / 634 ) :
للتحقق يجب :
- فحص القرارات المتخذة بشأن مبلغ الميزانية المخصص للنشاطات الإجتماعية ، الرياضية و الثقافية .
- مقارنة المبلغ المدفوع مع المبلغ المقبوض المسجل في الدفاتر المحاسبة لهيئة الخدمات الاجتماعية للمؤسسة .
اشتراكات اجتماعية ( ح /635 ) :
للمراجعة يجب فحص التصريحات الثلاثية للضمان الاجتماعي للتحقق من قاعدة حساب الاشتراكات اعتمادا على سجل الأجور .
الفرع الرابع : التحقق من ضرائب و رسوم ( ح /64 ) :
تتم بالإطلاع على كشوف الأجور و كذا تسجيلاتها المحاسبية ، ومقارنتها بالتصريحات السداسية لإدارة الضرائب ، مع مبالغ الإشتراكات الشهرية في يومية الأجور و ماهو مصرح به لدى إدارة الضرائب ، و ملاحظة ما يقابلها في الحساب564 ( ضرائب الاستغلال المستحقة ) .
هذا الحساب يتفرع إلى 1 :
الرسم على النشاط المهني TAP ( ح / 641 ) :
تتم مراقبة هذا الحساب للإطلاع على التصريحات الدورية لرقم الأعمال المحقق (المجموعة 7 ) باستثناء نواتج متنوعة و نواتج مالية ، مع ملاحظة ما يقابل ذلك ضمن حساب 564 .
حقوق الجمارك ( ح /647 ) :
تتم مراقبة هذا الحساب بالإطلاع على الوثائق الجمركية و التأكد من هذه المبالغ التي قد تحملتها المؤسسة فعلا في إطار وارداتها من الخارج بالاعتماد على عقود الشراء نقوم بمراجعة ترتيبية الإدخالات المحاسبية .

الفرع الخامس : التحقق من مصاريف مالية ( ح / 65 ) .
المراجع يتبع الخطوات التالية للتحقيق :
- تحليل المبالغ المسجلة في هذا الحساب و التأكد من وثائق إثباتها .
- فحص عقود القرض المالي و ما نتضمنه من شروط.
- التحقق من العمليات الحسابية و التسجيل المحاسبي.
- التحقيق من الضمانات الممنوحة للبنك .
- مراجعة كيفية حساب أقساط الفائدة .
- التحقق من معدلات الفائدة المطبقة.
- مراجعة جدول القرض .
- مقارنة أقساط الفائدة المسجلة في الجدول مع الحسابات ( ح / 650 - ح /653 - ح / 655 ) .
-التحقيق من القيود المحاسبية المسجلة .

الفرع السادس : التحقيق من مصاريف متنوعة ( ح / 66 ) :
نطوي هذا الحساب على حسابين فرعيين هما : مصاريف التأمين ( ح / 660 ) و مصاريف متنوعة ( ح /669 ) ويتم مراجعتها بإجراء
مراقبة الحساب 660 تأمينات :
- فحص عقود التأمين.
- ملاحظة علاوتها و مدى تطليتها مع العمليات .
- مراجعة وعاء الحساب ( مبالغ المعنويات ، قيم العقارات ) .
- مراجعة مصداقية الإمضاءات التي تحر لها الوثائق .
- التأكد من معالجة المحاسبية لهذا الحساب .
- مراقبة الحساب669 مصاريف متنوعة أخرى :

- التأكد من شرعية الإمضاءات التي تحملها هذه الوثائق .
- فحص الوثائق التي تبرز 515 المصاريف .
- مراجعة الحسابات الترتيبية ، وصحت المعالجة الحسابية .
الفرع السابع : التحقق من مصاريف خارج الإستغلال ( ح /69 ) .
- تتم مراجعة هذا الحساب بفحص الوثائق المسجلة .
- التأكد من قاعدة الحسابات الخاصة بالصرف .
- الإطلاع على مصداقية الإمضاءات ( التأثيرات ) التي تحملها .
- التحقيق من العمليات الحسابية .
- مراقبة صحة المعالجة المحاسبية .
المطلب الثاني : مراجعة الإيرادات
1-الحساب (70 ): مبيعات بضائع.
2-الحساب (71 ): إنتاج مباع.
3-الحساب (72 ): إنتاج مخزون.
4-الحساب ( 73 ) : إنتاج المؤسسة لذاتها .
5-الحساب (74 ): أداء خدمات.
6-الحساب (75 ): تحويل تكاليف الإنتاج.
7-الحساب ( 77 ): إيرادات متنوعة.
8-الحساب (78 ): تحويل تكاليف الاستغلال.
9-الحساب ( 79 ): إيرادات خارج الاستغلال.
الفرع الأول : التحقق من مبيعات البضائع ( ح / 70 )
- التحقق من البضائع المباعة للعمال و الشركاء .
- مقارنة فواتير البيع مع الطلبات المقدمة من طرف الزبائن و مع أذونات الخروج و المخازن ( Bon de sortie ) .
- مراجعة جدول التسعيرة المطبقة .
- التحقق من التسلسل الرقمي لفواتير البيع و أذنات الخروج .
- التأكد من حفظ فواتير البيع الملغاة .
- التحقق من الشروط المطبقة و المزايا الممنوحة للزبائن .
- المراجعة الحسابية لفواتير البيع .
- التحقق من صحة التسجيل المحاسبي .
الفرع الثاني : التحقق من إنتاج مباع ( ح / 71 )
- مراجعة المحاسبة التحليلية للمؤسسة إن وجدت.
- مراجعة القيود المحاسبية المسجلة ، و فحص وثائق الإثبات المئوية ( أذونات الاستقبال من طرف المخازن ، أذونات الخروج و الفواتير ) .
- التحقق من أسس تقييم الإنتاج المباع .
- مراجعة فواتير البيع.
الفرع الثالث : التحقق من إنتاج المخزون ( ح / 72 )
- إجراء مقارنة بين الحساب72 و الحساب المخزونان ( إنتاج نصف مصنف ، إنتاج قيد الصنع ، إنتاج نام ، فضلات و مهملات ) .
- التأكد من أن المبالغ الدائنة في الحساب72 تمثل في نهاية السنة أرصدة مدينة في حساب المخزونات .
- مراجعة مصداقية التأشيرات التي تحملها وثائق العمليات الحسابية .
الفرع الرابع : التحقق من إنتاج المؤسسة لذاتها ( ح / 73 )
- التأكد من أن المبالغ الموجودة في هذا الحساب هي خاصة بأشغال أو إنتاج المؤسسة لذاتها و ليس لهدف البيع .
- مراجعة استعمالات المئونة المشكلة في الدورة السابقة أو إدخالها في حساب تكاليف خارج الاستغلال.
- مراجعة العمليات الحسابية و تسجيلها المحاسبي .
الفرع الخامس : التحقق من أداء خدمات ( ح / 74 )
- تقرب أو مقارنة حساب 74 مع حسابات الحقوق و حساب 81 ( القيمة المضافة ) للرصيد.
- التحقق من صحة التسجيلات المحاسبية .
الفرع السادس : التحقق من تحويل تكاليف الإنتاج ( ح / 75 )
- مقارنة المبالغ المسجلة في هذا الحساب بحساب 69 ( تكاليف خارج الاستغلال ) وحساب 81 ( القسمة المضافة ) .

- التحقق من مصداقية التأثيرات الموجودة على الوثائق المبرزة للعمليات و التسجيلات المحاسبية.
الفرع السابع : التحقق من الإيرادات المتنوعة ( ح /77 )
- مقارنة الوثائق الخاصة لهذا الحساب و حسابات الحقوق ، و حساب 83 نتيجة الإستغلال و استخراج الرصيد في نهاية الدورة .
- مراجعة العمليات الحسابية و التسجيلات المحاسبة و مصداقية التأثيرات التي تحملها .

الفرع الثامن : التحقق من تحويل تكاليف الإستغلال ( ح / 78 )
- فحص كل العمليات و مقارنتها من جهة بالحساب (69 ) و المبالغ المدنية للحسابات ( 64،63،66،67،68 ) من جهة أخرى و كذا المبالغ الدائنة للحساب ( 83 ) من أجل استخراج رصيد الحساب 78 .
الفرع التاسع : التحقق من إيرادات خارج الإستغلال ( ح / 79 )
- التحقق من مصدر هذه الإيرادات و ذلك بالرجوع إلى :
- استثمارات المتنازل عنها و إهتلاكاتها .
- ديون الزبائن المشكوك فيه.
- استرجاع مؤونات الدورات السابقة .
- أمانات أخرى محصل عليها .
- التأكد من تأثيرات المسئولين على وثائق الإثبات المؤيدة للقيود المحاسبية .
المطلب الثالث : مراجعة النتائج
تحدد النتيجة حسب مراحل تحقيقها و لكل مرحلة نتيجتها بحيث هي فرق بين التكاليف و الإيرادات فيحدد المخطط الوطني المحاسبي أهمية تحديد النتائج المرحلية لتكون النتيجة النهائية أكثر تعبيرا على وضعية الشركة و هي :
الحساب (80 ) الهامش الإجمالي.
وأيضا 1 :
1-لحساب ( 81 ): القيمة المضافة .
2-الحساب (83 ): نتيجة الإستغلال .
3-الحساب (84 ): نتيجة خارج الإستغلال .
4-الحساب ( 88 ): السنة المالية.
5-الحساب (880 ): النتيجة الإجمالية للدورة المالية.

الفرع الأول : التحقق من الهامش الإجمالي ( ح /80 )
تتمثل في
- مقارنة المبلغ المسجل في هذا الحساب مع أرصدة حسابات المجموعة (6 ) و المجموعة (7 ) .
- التأكد من صحة حسابها الفرق بين قيمة المبيعات و تكلفة شرائها ( المباشرة ) .
الفرع الثاني : التحقق من القيمة المضافة ( ح /81 )
مقارنة المبالغ المسجلة في هذا الحساب مع الفرق بين المدخلات و المخرجات أي
( الحساب 71 ، 72 ، 73 ،75 ، 74 ) . و الحسابين (62، 61) مضافا إلى هذا الفرق قيمة الهامش الإجمالي 2 .
الفرع الثالث: التحقق من نتيجة الإستغلال ( ح / 83 )
- التأكد من أن هذه النتيجة متأتية من نشاط الأصلي للمؤسسة و هي الفرق بين إيرادات الإستغلال أي الحسابين 78 ، 77 ، و بين أعباء الإستغلال أي الحسابات التالية 63، 64 ، 65 ، 66 ، 68 .مضافا إلى هذا الفرق القيمة المضافة .
- التأكد من صحة المعالجة المحاسبية لهذا الحساب .
الفرع الرابع : التحقق من نتيجة خارج الإستغلال ( ح / 84 )
المقارنة بين المبلغ المسجل في هذا الحساب مع الفرق بين الإيرادات خارج الإستغلال و مصاريف خارج الإستغلال أي الفرق بين79 و69 .
تحليل الرصيد المحول للحساب 88 السنة المالية .
الفرع الخامس : التحقق من السنة المالية و النتيجة الإجمالية للدورة المالية
( ح / 88 و ح /880)

تتم المراقبة بمقارنة المبلغ المسجل في ح / 880 و مجموعة كل من نتيجة الإستغلال و نتيجة خارج الإستغلال ، و التأكد من صحة المعالجة المحاسبية له .
أما الحساب 88 فهو الفرق بين النتيجة للدورة المالية الإجمالية و الحساب889الضرائب على الرابح، مع الإطلاع على صحة المعالجة المحاسبية للحساب 88.
عند قيام المراجع بالحقق من القوائم المالية الختامية للمؤسسة و هو معزز بمجموعة من المعايير إنما يهدف إلى إبراز الصورة الحقيقية لهذه القوائم التي أعدتها المؤسسة ، و ماهي درجة مصداقيتها و دلالتها المحاسبية إستنادا إلى إجراءات واضحة و محددة .
و لابد من الإشارة إلى المشاكل التي تعترضه أثناء أدائه لمهمته طالما أن الإدارة بإمكانها أن تؤثر تأثيرا مباشرا على القوائم المالية ، و في ظل تعارض مصالح المستفيدين من هذه القوائم يتوجب على المراجع الإلمام الكلي بالقوائم النظرية للمراجعة و التطورات الحاصلة فيها .