

الرقم التسلسلي:....

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة  
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية  
قسم العلوم التجارية



مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

تخصص: علوم تجارية  
فرع: إدارة الأعمال  
إعداد الطالب: سردوك فاتح

الموضوع:

# دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية - دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL) بالمسيلة-

نوقشت علنيا يوم: 2004/04/26 أمام لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة سطيف	أستاذ محاضر	د.صالح صالح
مقررا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر	د.عثمان حسن عثمان
ممتحنا	جامعة سطيف	أستاذ التعليم العالي	أ.د. عماري عمار
ممتحنا	جامعة باتنة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. علي رحال

السنة الجامعية : 2004/2003

## المقدمة

شهدت المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وضعية صعبة في ظل التحولات الاقتصادية، ومجمل التحولات الاجتماعية والسياسية المؤثرة على الاقتصاد الوطني، ولقد تعددت الآراء والتحليل حول الأسباب المؤدية لهذه الوضعية، حيث يرجع بعض الخبراء والمحللين هذه الوضعية الى المنهج الاقتصادي المتبع بعد الاستقلال، ومنهم من يرجعها الى إشكالية عدم تجاوب المؤسسات من الناحية التنظيمية والقانونية لمختلف متغيرات البيئة الاقتصادية، وفي ظل هذه التحليل فان أغلب المحللين يرجعون هذه الوضعية الى إشكالية التسيير، وتحول الهدف من مجمل الإصلاحات التي تستفيد منها هذه المؤسسات الى محاولة لتسيير الأزمة وليس حلها.

ويجسد هذا الطرح الأخير زيادة تدهور وضعية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، بالرغم من مجموعة الإصلاحات التي استقادت منها من خلال التطهير المالي والاستقلالية المالية، فبالرغم من الأموال الطائلة التي وجهتها الدولة الى هذه الإصلاحات وتخليص المؤسسة من الأعباء المالية ومجمل ديونها التي تنقل كاهلها، ومنحها الاستقلالية كي تنتج لها مجالا أكبر لاتخاذ مختلف القرارات فيما يتوافق مع البيئة المحيطة بها بمجمل متغيراتها، إلا أن وضعية هذه المؤسسات بقيت تشهد وضعية متدهورة انعكست على مختلف جوانب الحياة الاقتصادية، وهذا التدهور المستمر يرجع أساسا الى عدم تأهيل هذه المؤسسات والنهوض بوضعيتها في جميع المجالات وعلى رأسها الجانب التسييري، من أجل تبني التغيرات الاقتصادية الجديدة والتوجه الواضح والمعتمد لاعتماد الاقتصاد الحر، وهذا جسده مختلف الاتفاقيات المبرمة في هذا المجال بما فيها مؤخرا إمضاء بروتوكول الشراكة الأوروبية الجزائرية، والإلغاء التدريجي للقيود الجمركية مما يضع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في منافسة حرة بمحيط جديد يتسم بالمخاطرة والانفتاح ويقر آليات السوق ويتطلب التجاوب السريع وبالاقتصاد في الوقت والتكلفة، وهذا ما توفره أنظمة المعلومات من معلومات فعالة وملبية لجميع حاجيات المستفيدين منها سواء على المستوى الداخلي للمؤسسة أو على المستوى الخارجي والمتمثلة في الضرائب والجهات الحكومية المختلفة وكذلك الشركات المنافسة والشركاء وغيرهم من من تحقق لهم هذه المعلومات منفعة معينة.

يظهر في ظل البيئة الاقتصادية الحالية الدور الفعال للمعلومات، والحاجة الماسة إليها في اتخاذ مختلف القرارات في مجال إدارة الأعمال، حيث تعرف إدارة الأعمال من وجهة نظر المعلومات على أنها عملية تحويل وترجمة المعلومات في شكل أفعال، وهذه الأفعال هي ما يطلق عليها بالقرارات، حيث ينظر الى المعلومات ومن هذا التعريف على أنها تعتبر المقوم والموجه للقرار، والذي يتكون منها أساسا، وهذا ما توفره المعلومات من أمن وضمن كمتطلبات ضرورية في عالم الأعمال، وبالتالي تطالب المؤسسات الاقتصادية بتوفير معلومات معبرة عن مركزها المالي ونتائج أعمالها، وهذا ما يوفره نظام المعلومات المحاسبية من معلومات محاسبية باعتبارها وسيلة الإثبات اتجاه مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، وذلك حول مركزها المالي ونتائج أعمالها، وباعتبار هذه المعلومات هي مخرجات النظام الإداري المستفيدة منها مختلف الجهات.

إن اعتبار المعلومات المحاسبية وسيلة إثبات اتجاه الغير إضافة الى كونها وسيلة للتسيير، يتطلب أن تتميز هذه المعلومات بالمصداقية والصحة وتعبيرها العادل عن الوضعية المالية للمؤسسة، وهذا إضافة الى الملائمة والتجاوب مع مختلف احتياجات الأطراف المستفيدة منها، ويبعث فيها الثقة عند اعتماد هذه المعلومات في مختلف مجالات اتخاذ القرارات المختلف من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.

إن تمتع المعلومات بخاصية الصحة والمصداقية يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل نظام المعلومات في إطار النظام العام للمعلومات، وهذا ما توفره مختلف أعمال المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية، إلا أن المراجعة الخارجية تمثل ضمان أكبر حول مصداقية مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والحياد في الرأي، واعتمادها الكبير على المستوى الدولي كمعيار لمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها العادل لوضعية المنشآت، وكذلك في ظل الجهود المتعددة من أجل التحديد الدقيق للأساس النظري لها إضافة الى دعم الممارسات المهنية.

وتظهر الحاجة الى المراجعة الخارجية على مستوى الجزائر في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات، وعدم تقيد هذه الأخيرة بإجراءات وسياسات هذه الأنظمة، مما لا يوفر القدر الكافي من الرقابة والدعم لنظام المعلومات المحاسبية بهذه المؤسسات، من أجل توفير معلومات تلبي حاجيات الأطراف المستفيدة منها مع القدر المطلوب من الثقة في محتوياتها وتمكن من الحصول على اتخاذ قرارات مناسبة من حيث الوقت والتكلفة.

توفر المراجعة الخارجية إضافة الى كونها وسيلة رقابية، وسيلة لتحسين التسيير بالمؤسسة وتأهيل المؤسسة من الجانب الإداري بمختلف وظائفها، وهذا من خلال اكتشاف مختلف عناصر الخلل والأخطاء وتجنبها في الدورات المقبلة من خلال اعتماد التغذية العكسية (Feed back)، وتصحيح الأخطاء وعناصر الخلل دوريا، وهذا ما تتطلبه المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من أجل تأهيلها والنهوض بوضعيتها للتجاوب مع مختلف المتغيرات التي تميز البيئة الحالية.

وبالتالي فقد أصبحت صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية كمخرجات للنظام الإداري، تعتمد على مدى تبني هذا النظام لمراجعة الحسابات الخارجية المستقلة، ومدى التزام المراجعين بالؤسس النظرية لهذا العلم، ولمختلف المعايير التي تحكمها وتنظم ممارستها المهنية، فلقد أصبحت مراجعة الحسابات كشهادة جهة مستقلة محايدا مقياسا للتمثيل الصحيح والعادل للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وهذا ما يتطلب التحديد الدقيق لمعايير هذا العلم ومختلف المبادئ والؤسس التي تحكمه، وهذا ما تبرزه الجهود المتعددة على مستوى المنظمات العالمية للمراجعة من أجل التحديد الدقيق لكل ما يتعلق بالمراجعة كعلم ومهنة، وكذلك السعي وراء توحيد مختلف آليات المراجعة.

ومن مجمل ما سبق فإن السؤال الأساسي الذي تحاول هذه المذكرة الإجابة عليه، يمكن صياغته على النحو التالي:

الى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، وتمثيلها بصحة وبعداة للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وملاءمتها لجميع الجهات المستفيدة من هذه المعلومات.

وهذا التساؤل الرئيسي بدوره يقود الى طرح عدة أسئلة فرعية كما يلي:

1- ما مدى دعم الأساس النظري الذي تقوم عليه مراجعة الحسابات كمهنة مستقلة، في تطبيقها وتلبية حاجيات جميع الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية في مختلف مجالات اتخاذ القرار، واستجابتها لاحتياجات الاتجاهات الحديثة للتسيير.

2- الى أي مدى يمكن ضبط الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية الحسابات، من أجل الوصول الى إبداء المراجع الخارجي المستقل لرأي محايد وموضوعي حول مصداقية المعلومات المحاسبية للمنشأة وتمثيلها للوضع الحقيقية لها،

3- الى أي حد يمكن تنظيم وتحديد إجراءات وطرق الممارسة العملية للمراجعة الخارجية للمعلومات المحاسبية، من أجل تقييم عمل النظام المحاسبي بالمؤسسة ودعم فعاليته في إنتاج معلومات تكسب ثقة المستفيدين منها.

وللإجابة على مجمل هذه الأسئلة فانه سيتم الانطلاق من الفرضية الرئيسية التالية:

إن تبني المؤسسة الاقتصادية للمراجعة الخارجية للحسابات في ظل وجود إطار نظري سليم للمراجعة يقوم على مجموعة من الفروض والمبادئ والمعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، يدعم الجانب العملي والممارسة المهنية للمراجعة وينظم تطبيقها ويدعم فعاليتها، ويمكن من الحصول على معلومات محاسبية تتسم بالمصداقية والعدالة في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وتلبي حاجيات مختلف المستفيدين منها.

انطلاقا من هذه الفرضية الرئيسية فانه يمكن صياغة الفرضيات الفرعية كما يلي:

1- إن الإطار النظري للمراجعة الخارجية للحسابات يدعم تحقيق الأهداف المرجوة منها ويضمن فعاليتها، وهذا من خلال مجموعة المعايير التي تنظمها وتستجيب لمختلف متغيرات البيئة الاقتصادية، وحاجياتها من المعلومات المحاسبية.

2 - يعتبر التحديد الدقيق لمجمل مبادئ ومعايير مراجعة الحسابات أساسا نظريا سليما لدعم ممارسة مراجعة الحسابات كمهنة مستقلة بذاتها، تقدم خدمات لعدة أطراف وفقا لؤسس موحدة ومتعارف عليها.

3- تنظم الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات مجموعة من الإجراءات، التي تدعم تنظيم عملية المراجعة وتخطيط تنفيذها، من خلال التحقق من فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، وفحص فعالية نظام المعلومات المحاسبية وصحة ومصداقية مخرجاته.

إن اختيار هذا الموضوع من أجل دراسته لم يكن وليد الصدفة، بل كان نتيجة لعدة اعتبارات وأسباب موضوعية، والتي تتمحور أساسا حول المستجدات الحديثة في مجال التسيير، إضافة الى متطلبات البحث العلمي في هذا المجال. ويمكن اختصار أهم هذه المبررات فيما يلي:

1- إن الوضعية الحالية التي تعيشها المؤسسة الاقتصادية، ومختلف المساعي الرامية للنهوض بوضعية هذه المؤسسات، وتأهيلها للاستجابة لمختلف التغيرات التي يشهدها الاقتصاد الوطني، تبعث على البحث ومحاولة التطرق ولو الى أحد مجالات تأهيل هذه المؤسسات في المجال المحاسبي، حيث أن المراجعة على الخصوص تعتبر من أهم آلياته.

2- إن المساعي الدولية للتوحيد والانسجام في أعمال المراجعة والمحاسبة بصفة عامة، أصبحت مطلبا إجباريا في ظل الانفتاح على اقتصاد السوق، وهذا ما يتطلب التحديد الدقيق لمراجعة الحسابات كعلم وكمهنة على المستوى الوطني وهذا على غرار ما تشهده باقي الدول المجاورة والتي كانت السبابة لذلك كالمغرب وتونس.

3- إن المتطلبات الحديثة للاقتصاد الوطني وازدياد الطلب على معلومات دقيقة وفعالة، تركز الحاجة الى اعتماد مراجعة الحسابات كوسيلة تسيير وكشاهد على مصداقية هذه المعلومات.

4- إن مجال إدارة الأعمال كميدان دراسة بمختلف أبعاده، يفتح مجالا واسعا للدراسة حول المعلومات بمختلف أبعادها، وتعتبر مراجعة الحسابات ميدانا خصبا للدراسة لما يربطها بالمعلومات كالمادة الأولية للعمل، حيث يفتح مجالا غير محدودا ومتجددا للبحث في ظل التغيرات والمرونة التي تتمتع بها آليات مراجعة الحسابات كمهنة، وما تتطلبه من وُسس نظرية.

تكم أهمية الدراسة في كونها تعالج موضوعا يعتبر من أهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا، والتي تعتبر موضوع الساعة من حيث أنها تعالج إشكالية مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل البيئة الحالية والتي أصبحت المعلومة فيها من أهم المتغيرات التي تحكمها.

كما تعتبر هذه الدراسة حلقة من سلسلة الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع، وتتبع للمستجدات والتطورات التي تشهدها مراجعة الحسابات، حيث يعتبر البحث في ميدان مراجعة الحسابات نقطة الوصل بين الدراسات العلمية والممارسة المهنية، وهذا ما يعطي الموضوع أهمية نسبية لدى الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية، ويبعث على محاولة البحث في مختلف جوانبه النظرية كدعم للممارسة العملية لمراجعة الحسابات.

كما يعتبر البحث في هذا الموضوع محاولة لكسر الجمود الذي يشهده هذا المجال، كما أن الدراسة في هذا المجال تتيح إمكانية مواصلة البحث في الموضوع.

ويهدف هذا البحث الى إيضاح ولو بعض الغموض على مجال مراجعة الحسابات، والتهيئة والتمهيد لدراسات أخرى في هذا المجال، وتوضيح الوُسس النظرية والإطار العملي، ومحاولة التوفيق بينهما من أجل الوصول الى تحقيق التوفيق بين ما تحققه مراجعة الحسابات وبين ما تنتظره مختلف الأطراف منها، وهذا ما يطلق عليه بمحاولة التقليل من الفجوة التوقعية، وهو ما يعتبر ميدان دراسة مستقل بذاته.

كما يهدف هذا الموضوع الى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات الملائمة في ظل المتطلبات المتزايدة للنظم الجديدة للتسيير، وفي ظل اعتماد المراجعة لجملة من التقنيات الحديثة.

ونظرا لمشاكل التسيير والتي تشهدها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وضعف أنظمة الرقابة الداخلية بها، والاعتماد المنخفض للمراجعة الداخلية والتي تعتبر من أهم وسائل دعم المراجعة الخارجية، فإن الأمر يتطلب تحديدا دقيقا وشاملا لمختلف جوانب هذه المهنة كأهم المهن التي اكتسحت جميع المجالات كمراجعة المحيط، مراجعة الأمن ومراجعة المعلوماتية.

من أجل الإجابة على التساؤلات التي تم طرحها، واختبار الفرضيات المتبناة، سيتم اعتماد مجموعة من مناهج البحث والتي تتمثل في المنهج التاريخي من أجل الوقوف على مجمل التطورات التاريخية التي شهدتها مراجعة الحسابات وتطور معاييرها ومجمل التطورات التي شهدتها، وسيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من أجل توضيح وفهم الإطار النظري والعملي الذي تقوم عليه مراجعة الحسابات من معايير وإجراءات وطرق ممارستها المهنية، كما سيعتمد منهج دراسة الحالة من أجل إسقاط مجمل ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للدراسة على الشركة محل الدراسة وهي الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL).

سيتم تناول هذا الموضوع من خلال ثلاثة فصول، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة اشتملت على النتائج التي تم التوصل إليها، ومجموعة من التوصيات التي تبدو ضرورية.

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات، والتي سيعتمد فيها مدخل للمعلومات المحاسبية، يتضمن مجمل المفاهيم العامة حول المعلومات المحاسبية والنظام المولد لها، كما سيتم تتبع التطور التاريخي لمراجعة الحسابات من خلال مدخل لمراجعة الحسابات يتضمن كذلك أهم تعاريفها ومجمل خصائصها ومبادئها وفروضها، مع التطرق الى مختلف تصنيفات المراجعة وفقا لؤسس محددة، إضافة الى تحديد أهم مجموعات المعايير التي تقوم عليها مراجعة الحسابات، والتي تمثل مجموعات المعايير المتعارف عليها والتي تلقى قبولا عاما.

الفصل الثاني: الإطار العملي لمراجعة الحسابات، والذي سيتم من خلاله تتبع مختلف مراحل المراجعة الخارجية للحسابات والممارسة المهنية وهذا انطلاقا من التنظيم الداخلي لمكتب المراجع وإشرافه على المساعدين، مروراً بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك التحديد الدقيق لمجمل الأدلة والقرائن التي يقيم عليها مراجع الحسابات رأيه، كما سيتم التطرق من خلال هذا الفصل الى مراجعة عناصر القوائم المالية، وكذلك التقرير عن نتائج المراجعة في ظل المعايير المعتمدة دولياً.

الفصل الثالث: دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL)، حيث سيتم التعريف بالشركة محل الدراسة من حيث نشأتها وتبعيتها لمجموعة ميتانوف، وهذا من خلال الوقوف على الصفة القانونية للشركة ومجمل مهامها والتنظيم المعتمد بمجموعة الوحدات التابعة لها، وسيتم تتبع انتاج المعلومات المحاسبية على مستوى الشركة حتى وصولاً الى عملية التجميع لإنتاج القوائم المالية محل المراجعة، ويتم بعد ذلك التتبع والتحليل لعملية مراجعة عناصر القوائم المالية وفحص رأي المراجعة للدورات المحاسبية 1999، 2000 و2001 وهذا من أجل الوقوف على مدى دعم المراجعة الخارجية للحسابات لمصادقية المعلومات المحاسبية لشركة أقال محل الدراسة.



## الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات

إن أهم الاتجاهات المعاصرة في نظم المعلومات هو نمو الدور الاستراتيجي لنظم المعلومات المبنية على استخدام الحاسوب، فقد أصبحت المعلومات جزءاً لا يتجزأ من نسيج الإدارة ومورداً أساسياً تعتمد عليه في تدعيم العملية الإدارية واتخاذ القرارات الإدارية ومساعدتها في تقديم منتجات جديدة، واكتساح أسواق جديدة وتحسين جودة الأداء وتخفيض التكاليف، والتحدي الكبير أمام الإدارة هو كيفية استخدام مورد المعلومات كأداة استراتيجية.

حيث تعتمد إدارة المنشأة على مجموعة من المعلومات المحاسبية كتعبير عن النشاطات المختلفة للمنشأة ومركزها المالي، وكذلك تلك المتعلقة بالمنشآت الأخرى المرتبطة مع المؤسسة سواء الدائنة أو المدينة أو المنافسة في ظل عمليات اتخاذ القرار وهذا ما يتطلب توفر معلومات صادقة وصحيحة.

وفي ظل الاستخدام المتزايد للمعلومات والاستفادة منها في مختلف المجالات، فإنه من الضروري ملاءمة هذه المعلومات ومصادقيتها والثقة فيها كقاعدة صحيحة لمختلف المجالات، وبالتالي فإن الحاجة إلى جهة مستقلة تشهد على مصداقية وصحة هذه المعلومات ظهرت منذ الحاجة إلى المحاسبة، فمراجعة الحسابات تعطي تأكيداً على صدق هذه المعلومات وتتيح مجالاً أكبر من الأمان وتقليل المخاطر عند استخدام هذه المعلومات على اعتبار أن المراجعة تمثل الطرف الثالث والمستقل والذي يقوم بإبداء رأيه بكل موضوعية في ظل المعايير التي تنظم هذا العلم وتدعم جانبه العملي.

لقد شهدت مراجعة الحسابات اهتماماً كبيراً في جميع دول العالم المتقدم، وظهرت الجهود الرامية إلى التوحيد المحاسبي وتنميط عمل المراجعة ولغة التعامل بظهور المنظمات العالمية للمراجعة، حيث أن المعايير التي تمثل الأساس النظري والمتعارف عليها والتي تلقى قبولا عاماً أصبحت مجالاً خصباً للبحث في ظل تطور نوعية الخدمات التي يجب أن توفرها مهنة المراجعة والأساس النظري اللازم لذلك، وهذا نتيجة التغيرات الاقتصادية والتطورات في فلسفة وأساليب الإدارة، وفي ظل هذه التغيرات أصبح من الضروري توفر أساس نظري سليم لدعم الجانب العملي لممارسة مراجعة الحسابات والوصول إلى معلومات محاسبية خضعت لعملية المراجعة وتعتبر قاعدة صحيحة لمختلف الاستخدامات والمتطلبات الحديثة للنشاط الاقتصادي.

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري لمراجعة الحسابات، وذلك من خلال الوقوف على المادة الخام لعملية المراجعة وهي المعلومات المحاسبية والنظام المولد لها، كما أنه سيتم اعتماد مدخل لمراجعة الحسابات يتم التطرق فيه إلى التطور الذي شهدته مراجعة الحسابات والأهداف المرجوة منها، وسيتم التطرق كذلك إلى مختلف أنواع مراجعة الحسابات حسب المنظور الذي ينظر منها إليه، كما سيتم التطرق إلى أهم المعايير التي تنظم وتدعم استقلالية مراجعة الحسابات وممارستها المهنية وتدعم الأهداف المرجوة منها.



## المبحث الأول: المدخل إلى المعلومات المحاسبية

يعتبر الخلل في نظام المعلومات المحاسبية سواء كان هذا الخلل تشغيلي أو بتدخل أطراف معينة سببا للعديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، كون مخرجات هذا النظام من المعلومات المحاسبية تكون بالضرورة لا تلبي حاجيات مستخدميها من ما يجب أن يتوفر في المعلومة من خصائص معينة، وبالتالي يؤدي هذا إلى عدة مشاكل تشغيلية على مستوى المنشأة وكذلك بالنسبة للأطراف الأخرى المستفيدة من هذه المعلومة في مختلف القرارات. وبالتالي فمن الضروري الوقوف على المفاهيم العامة للمعلومات من حيث الخصائص والقيمة، والمعلومات المحاسبية بالدرجة الأولى كونها المعبر الرئيسي عن نشاط المنشأة وأعمالها وما يكتسبه النظام المولد لها وهو نظام المعلومات المحاسبية من أهمية، كون فعالية هذا النظام تتيح معلومات محاسبية تتمتع بالخصائص المطلوبة فيها من دقة وصحة وملائمة وهذا بالنسبة لمختلف الأطراف المستفيدة منها سواء داخل المنشأة أو خارجها.

## المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المعلومات

تعتبر المعلومات قاعدة لاتخاذ القرارات المختلفة داخل المؤسسة، من حيث وظائف الإدارة وخارج المؤسسة من طرف الجهات التي لها مصالح وعلاقات معينة مع المؤسسة، ونظرا للأهمية التي تكتسبها هذه المعلومات كقاعدة لاتخاذ مختلف القرارات فسيتم التطرق بصفة عامة إلى المعلومات من حيث المفهوم، الدور والقيمة والخصائص.

### أولاً: مفهوم المعلومات

هناك عدة تعاريف للمعلومات، فحسب RESEAU فإن المعلومات " هي عبارة عن مجموعة من الأخبار تحمل معارف مطلوبة حول موضوع معين، إذا فهي تأخذ صبغة العملية -عمل الأخبار- وتحمل مضمون - ما يتم الإخبار به- وهذا من أجل الوصول إلى فهم جيد للمحيط".<sup>1</sup>

كما عرف الدكتور محمد شوقي بشادي المعلومات " إنها مجموعة الحقائق المرتبطة بالأحداث والتي يمكن التعرف عليها وقياسها، وغالبا ما تكون مستقلة عن بعضها".<sup>2</sup> وكما عرفت المعلومات على أنها كل أشكال المعرفة التي يتم توصيلها وتتعلق بحقيقة معينة أو حدث بذاته، أو هي عبارة عن مجمل المعارف التي نحصل عليها سواء من خلال عمليات الاتصال والبحوث أو التعليم أو غيرها من مصادر المعرفة والثقافة والعمل.<sup>3</sup>

ومن التطرق لمجمل هذه التعاريف يمكن الوصول إلى أنها تتمحور حول العناصر التالية كما يلي:  
- تستخدم المعلومات في مجالات اتخاذ القرار بتزويد الإدارة بالمعلومات، حول البدائل المتاحة من أجل اختيار البديل الأمثل.

- تعتبر المعلومات وسيلة للاتصال، تمكن المؤسسة من التفاعل مع محيطها الخارجي، من أجل ممارسة نشاطها وتحقيق أهدافها، وكذلك ضمان الاتصال بين جميع الأنظمة داخل المؤسسة لحسن سير العمل داخلها.

<sup>1</sup> RESEAU Martine : économie d'entreprise, organisation, gestion, stratégie d'entreprise. édition eska, paris, 1993, p71.

<sup>2</sup> محمد شوقي شادي: دراسات في النظم المحاسبية، نظم المعلومات المحاسبية و الحاسب الإلكتروني، دار النهضة العربية، بيروت، 1998، ص36.

<sup>3</sup> أحمد محمد المصري: الإدارة الحديثة، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، 2000، ص205.

تتمتع فعالية المعلومات في كونها تتيح المجال للمقارنة بين مختلف البدائل المتاحة، أو بمعنى آخر كونها قاعدة لاتخاذ مختلف القرارات، مادامت هذه المعلومات تتصف بالمصداقية والدقة ومجمل الخصائص المطلوبة فيها، وكذلك تجاوب هذه المعلومات مع ما تتطلبه مختلف الجهات المستفيدة منها، كونها تستخدم في الجانب الحسابي وكذلك الجانب النوعي، وكونها تستخدم كمعيار للحكم على أحداث وإجراءات معينة.

## ثانياً: دور المعلومات

من خلال التطرق لمفهوم المعلومات يمكن الوصول إلى أن دور المعلومات، وبصفة عامة يمكن في عنصرين رئيسيين:

- تعتبر المعلومات وسيلة للربط والتنسيق بين مختلف وظائف وأقسام المنشأة.
- تعتبر المعلومات الركيزة الأساسية في اتخاذ القرار سواء بالنسبة للمنشأة في حد ذاتها، أو بالنسبة للجهات المستخدمة لمخرجات هذه المؤسسة سواء السلعية أو المعلوماتية.

كما يمكن التطرق إلى دور المعلومات بتعمق أكثر كما حددها CHOKRON في أربعة أدوار رئيسية وهي:<sup>1</sup>

### 1- المعلومات أداة ودعم لمسارات التسيير:

يعتبر مسار التسيير عبارة عن عملية الربط والتوفيق بين مختلف الأنشطة والقرارات، بغية خلق قيمة مضافة من طرف المؤسسة، وبهذا وضمينا نجد أنفسنا أمام مسار للتموين، مسار لتنظيم طلبات الزبائن، ومسار لترتيب طلبات الإنتاج وهذا يتطلب من مختلف العمليات المكونة للمسار أن تكون مترابطة فيما بينها، مادامت تنتج وتستهلك معلومات تخزن وتعالج وتوزع، بحيث يتشكل النظام المعلوماتي لهذا المسار من رسالة المعلومات المتعلقة بهذا المسار، وكذلك الملفات والسجلات التي تحتوي على هذه المعلومات.

حيث تعتبر المؤسسة عبارة عن مجموعة من مسارات التسيير، التي تضمن الإمداد بالمعلومات الكافية والملائمة من أجل ضمان استمرارية المؤسسة.

### 2- المعلومات كأداة للاتصال داخل المؤسسة:

فلقد أصبح دور المعلومات في مجال الاتصال واضحاً خاصة في ظل التقنيات الحديثة، ففي إطار التنسيق بين مختلف أطراف ونشاطات المؤسسة والربط بينها لأن المعلومات كذلك تساعد الإدارة على تصور ما يحيط بها من مواقف، وتفسير ما يحدث من ظواهر وأحداث وصولاً إلى التنبؤ الدقيق بما يمكن أن يحدث في المستقبل ومن ثم تتاح الفرصة للإدارة لتعظيم قدراتها على إجراء الاتصالات الكافية والملائمة.<sup>2</sup>

ولقد أدت التقنيات الحديثة في مجال الاتصال إلى إبراز هذا الجانب خاصة في ظل:

- علم المكتبية (bureautique).
- قواعد البيانات ( les bases des données ) مثل ( ACCESS ).
- مختلف برامج الاتصال في ظل التقنيات الحديثة.

<sup>1</sup> CHOKRON Reix : planification des système d'information et stratégie d'entreprise, dans : la revue française de gestion, n° 61 'paris ,jan/fev 1987, p87.

<sup>2</sup> أحمد محمد المصري، المرجع السابق، ص 206.

- شبكات الاتصال المختلفة ( شبكات الاتصال - Local area net work - ، شبكة الاتصال -Wide Area network- ، البروتوكول -Sistubued système-) <sup>1</sup>.  
كما فتحت الشبكة العنكبوتية (INTERNET) ثورة وفترة نوعية في مجال المعلوماتية والاتصالات، من حيث مقاييس الوقت، التكلفة والملائمة و الأمان.

### 3-المعلومات كأداة لدعم الخبرات الفردية بالمؤسسة:

تساهم المعلومات في رفع القدرات المعرفية للأفراد الذين يشكلون المؤسسة، والتي تستمد قدرتها المعرفية وذكائها (I'intelligence de l'entreprise) من مجمل معارف وقدرات أفرادها وبالتالي تحسين ذكاء المؤسسة ككل، فأصبح من الضروري دعم القدرات الفردية في مجال التجميع، التصفية ومعالجة المعلومات، وقد دعمت تكنولوجيا المعلوماتية هذا الطرح خاصة وأنها تمكن الأفراد من ذلك كونها تتيح لهم مايلي:

- إمكانية تخزين المعلومات لمدة زمنية واستعمالها عند الحاجة.
- نظام متعدد الوظائف يساعد على اتخاذ التدابير الملائمة في ظل وجود نماذج توضيحية على مختلف العمليات، وكذلك إرشادات توجيهية.

### 4- المعلومة كأداة ربط مع المحيط:

إن مجمل الاستخدامات السابقة للمعلومات، والتكنولوجيا المرافقة لها لا تقتصر فقط في الاستعمال الداخلي على مستوى المنشأة، فإن للمعلومة دورا مهما ومؤشرا على مستوى المحيط الخارجي للمنشأة وبعده طرق مختلفة منها على سبيل المثال:

- كمعلومة مزدوجة في منتج معين (ضمن المركبات المعلوماتية للمنتج )، أو تخصيص فضاء في صفحات الانترنت لتسهيل الإطلاع عليها من طرف مختلف المستهلكين وبأقل تكلفة وفي أقل وقت.
- في شكل شبكات الاتصال لأنظمة المعلومات يبين المؤسسات المختلفة من أجل إنشاء و/ أو تغيير علاقات جديدة دعما للمركز التنافسي للمنشأة.

## ثالثا : قيمة المعلومات

تلعب المعلومات دورا مهما في زيادة القدرات والقيمة المعرفية لدى الفرد، والذي يحصل عليها حتى يتمكن من القيام بتصرف معين أو اتخاذ قرار معين، ويصعب عادة تحديد قيمة المعلومات بدقة، وتحدد قيمة المعلومات عادة من جهة نظر الفرد والجهة التي تقوم باستخدامها، فالطرف المستخدم للمعلومة هو الوحيد الذي يستطيع تحديد المقدار الذي يتحصل عنه من المعرفة عن طريق هذه المعلومات، وتجدر الإشارة إلى أن هذه القيمة تكون عادة تقديرية وبعيدة نوعا ما عن الجانب الموضوعي.

وفي إطار التطرق لقيمة المعلومات، فانه من الضروري التطرق إلى تكلفتها، وحسب KHENETH J.ARROW " فإن تكلفة المعلومة يمكن أن تكون تكلفة اتصال أو تكلفة معاينة أو إطلاع من طرف

كل أعضاء المنشأة، الذين يمكن أن نخضعهم لمقياس أو معدل معين كمعدل نقلها -taux de transmission- أو معدل الدقة والضبط -taux de précision- وهذه التكاليف في الجانب الأكبر منها هي تكاليف في رأس المال <sup>1</sup>.

<sup>1</sup> إسماعيل السيد: نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، بدون تاريخ نشر، ص80-84.

## رابعاً : خصائص المعلومات

إن التطرق إلى خصائص المعلومات قد يقلص إلى قدر ما من صعوبة تقدير قيمة المعلومات، إذا أخذت هذه الخصائص بعين الاعتبار وتتمثل هذه الخصائص في الآتي:<sup>2</sup>

### 1- إمكانية الوصول إلى المعلومات:

وتعتبر هذه الخاصية عن السهولة والسرعة في الحصول على المعلومات، ويمكن قياس سرعة الحصول على المعلومات بالزمن الذي يتم استهلاكه ثم تحويل هذا الزمن إلى ما يعادله من وحدات نقدية.

### 2- الشمول:

وتشير هذه الخاصية إلى درجة الكمال في المعلومات، وبما أن خاصية الشمول ليست أمراً مطلقاً فإن اعتماد الأنظمة المعدلة والرقابة والمراجعة، أمر مهم من أجل ضمان عدم إغفال أي تسجيلات في البيانات مما يؤثر على شمول المعلومات وتغطيتها لكل الأحداث.

### 3- الدقة والصحة:

تشير هذه الخاصية إلى مدى خلو المعلومات من الخطأ، ومن المعروف أن هناك نوعان من الأخطاء التي قد ترتكب عند تناول عدد كبير من البيانات وهي أخطاء النسخ والأخطاء الحسابية، وفي ظل استخدام الحاسوب والبرامج المسطرة للقياس والتحليل، أصبح من السهل تحديد خاصية الدقة والصحة كميًا، كاستخدام البرامج الإحصائية في هذا المجال، وعادة ما تكون الأخطاء نتيجة مايلي:<sup>3</sup>

- استخدام طريقة غير دقيقة لقياس وجمع البيانات.
- عدم النجاح في إنتاج البيانات من المعلومات.
- عدم تشغيل كل البيانات أو إهمال بعضها.
- أخطاء في تسجيل البيانات.
- الخطأ في ملف حفظ المعلومات.
- تغيير المعلومات العمدي، أي التزوير في البيانات.

وبالتالي فإن المستخدم لا يستطيع اكتشاف هذه الأخطاء، وبالتالي يظهر هنا دور الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية والخارجية، والتي تعطي درجة معينة من الثقة للمستخدمين في المعلومات المستخدمة.

### 4- الملاءمة:

تعتبر هذه الخاصية عن مدى ملاءمة المعلومات لاحتياجات مستخدميها، وتختلف الملائمة بالنسبة للمعلومة على أساس الغرض الذي تستخدم فيه، وبالتالي يصعب عادة قياسها. وتعتبر المعلومة ملاءمة إذا كانت قادرة على التغيير والتأثير في القرارات، ويظهر التأثير الكبير على قرارات المستفيدين من المعلومات في البورصة فيما يتعلق بقرارات الشراء والبيع.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> KENNETH J. arrow : Théorie de l'information et des organisation, édition dunod , paris, 2000, p 31.

<sup>2</sup> إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون: نظم المعلومات الحاسوبية في شركات التأمين و البنوك التجارية، الدار الجامعية، بدون تاريخ نشر ومكان نشر، ص23-25.

<sup>3</sup> علي عبد الهادي مسلم: مذكرات في نظم المعلومات الإدارية، المبادئ و التطبيقات، مركز السمة الإدارية، القاهرة، 1994، ص 99 .

#### 5- التوقيت:

تعتبر هذه الخاصية عن الوقت المستغرق لإدخال البيانات وإجراء العمليات التشغيلية عليها، وتقرير النتائج إلى مستخدميها ويتعين تخفيض زمن الحصول على المعلومات مما يزيد فعالية خاصية التوقيت.

#### 6- الوضوح:

تشير هذه الخاصية إلى درجة خلو المعلومات من الغموض والعناصر المبهمة، ويمكن قياس قيمة الوضوح عن طريق مقارنتها بقياس تكلفة تعديل التقارير.

#### 7- المرونة:

تعني المرونة إمكانية استخدام المعلومات عن طريق أكثر من مستخدم واحد، وهذا ما يتيح شبكات الاتصال الحديثة بدرجة كبيرة، ويصعب عادة قياس هذه الخاصية.

#### 8- القابلية للتحقق:

تعتبر هذه الخاصية مبدءاً نسبياً، فهي تشير إلى درجة الاتفاق بين عدد من مستخدمي المعلومات والذين هم بصدد فحص نفس المعلومات.

#### 9- عدم التحيز:

وتعني هذه الخاصية عدم وجود أي تغيير أو تحريف عمدي في المعلومات، بغرض التضليل أو التأثير على شخص أو جهة معينة تستخدم هذه المعلومات من أجل اتخاذ قرارات معينة أو القيام بتصرفات وإجراءات معينة. تساهم خاصية عدم التحيز بدرجة معينة في زيادة مصداقية المعلومة، وبالتالي زيادة ثقة مختلف الجهات المستفيدة منها. وتخص هذه الخاصية المعلومات المحاسبية بالدرجة الأولى، ذلك لكونها تعتبر المعلومة الأكثر استخداماً وفعالية لدى الجهات المستفيدة منها، وكونها المعبر عن مخرجات النظام الإداري.

### المطلب الثاني: نظام المعلومات المحاسبية وتوليد المعلومات المحاسبية

يشمل النظام العام للمعلومات مجموعة من أنظمة المعلومات الفرعية كنظام المعلومات التسييرية، نظام المعلومات المالية ونظام المعلومات المحاسبية والذي يقوم بجمع، تبويب، معالجة، تحليل وتقديم المعلومات في شكل قوائم مالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج والملاحق الأخرى) إلى مختلف الجهات المستفيدة منها في مجالات مختلفة، وهذا ما يوضحه الشكل رقم (01). وسيتم التطرق إلى نظام المعلومات المحاسبية ومخرجاته من المعلومات المحاسبية، والتي تمثل منطلق لاتخاذ القرار من مختلف الجهات المستخدمة لها، بما فيها الجهات الخارجية الرقابية، والتي تشمل مراجع الحسابات الخارجي.

### أولاً: تعريف نظام المعلومات المحاسبية

<sup>1</sup> NACIRI Ahmed et GED Alain : la bourse et la comptabilité, la revue française de la comptabilité, N°175, jan1987, paris, p61.

يعرف نظام المعلومات المحاسبية بكونه نظام فرعي للنظام العام للمعلومات، وهناك عدة تعاريف لنظام المعلومات المحاسبية، لذلك سيتم عرض بعض التعاريف والوصول إلى أهم عناصرها. فقد عرف الدكتور السيد عبد المقصود دبيان نظام المعلومات المحاسبية " إن نظام المعلومات المحاسبية يمثل شبكة الاتصال الرسمية التي تنتج تلقائياً المعلومات المفيدة، والتي تساعد المنفذين في تحقيق الأهداف الأساسية والفرعية المحددة مقدماً من خلال التنظيم".<sup>1</sup>

كما يعرف كل من ( C. Grenier et J.Bonne bouche ) نظام المعلومات المحاسبية والمحاسبة عامة كنظام للمعلومات على أنه نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بـ:<sup>2</sup>

- إدخال ، ترتيب ، تسجيل ، البيانات بقاعدة مشفرة ( مرقمة).
- الحصول بعد المعالجة المناسبة للبيانات على مجموعة من المعلومات، التي تتوافق مع حاجات مستخدمي المعلومات.

ومن أجل ضمان النوعية والشمول في المعلومات فإنه يجب احترام ما يلي:

- احترام المبادئ ( المبادئ المحاسبية ).
- أن يستجيب التنظيم المعتمد إلى متطلبات الرقابة والفحص.
- القيام بتوضيح الطرق و الإجراءات وتحديدها.
- استخدام مصطلحات موحدة.

ولقد عرف الدكتور صلاح الدين عبد المنعم مبارك نظام المعلومات المحاسبية على أنه " ذلك الجزء من نظام المعلومات الكلي الذي يختص بتجميع وتشغيل وتخزين واسترجاع البيانات الكمية النقدية وغير النقدية لأغراض توفير المعلومات لمتخذي القرار من خلال التنظيم".<sup>3</sup>

ومن خلال هذه التعاريف فإنه يمكن الوصول إلى العناصر التالية:

- يعتبر نظام المعلومات المحاسبية شبكة الاتصال الرئيسية بالمؤسسة والمعتمدة رسمياً.
- يهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لسير نشاط المؤسسة وقياس نتائجها ومتابعتها.
- تتمثل خصوصية نظام المعلومات المحاسبية في كونه يعالج معلومات خاصة، وهي المعلومات المحاسبية والتي تعبر عن تدفقات مالية.
- إضافة إلى كون نظام المعلومات المحاسبية مصدر للمعلومات داخل المؤسسة فإنه يمد مختلف الأطراف الخارجية بالمعلومات المحاسبية التي تستغلها في اتخاذ القرارات في مجالات متنوعة.

<sup>1</sup> السيد عبد المقصود دبيان: تصميم النظام المحاسبي في المنشأة المالية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1987، ص6.

<sup>2</sup> C. Grenier et J. Bounne bouche : Système d'information comptable, édition foucher , paris , 1998, p25.

<sup>3</sup> صلاح الدين عبد المنعم مبارك: اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2001، ص69.

الشكل رقم (01) : نظام المعلومات المحاسبية كنظام فرعي من النظام العام للمعلومات.



**المصدر: DOURNEAU .J.P : pertinence et amélioration du système d'information comptable dans les PME, dans : la revue française de la comptabilité, n° 204, paris, sept 1989, p63.**

**ثانيا: مبادئ ومقومات نظام المعلومات المحاسبية**

يقوم نظام المعلومات المحاسبية على عدة مبادئ ومقومات، والتي تدعم فعاليتها وتضمن أساس نظري سليم من أجل الممارسة المهنية.

**1-مبادئ نظام المعلومات المحاسبية:**

يقوم نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من المبادئ وهي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> لعماري احمد: طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 01، نوفمبر 2002، ص57-59.



- أ- مبدأ التكلفة المناسبة.
  - ب- مبدأ الثبات في إعداد التقارير.
  - ج- مبدأ العمل الإنساني في إعداد التقارير.
  - د- مبدأ الهيكلية.
  - هـ- مبدأ الضبط والرقابة الداخلية.
  - و- مبدأ المرونة.
  - ز- مبدأ إعداد التقارير.
- وسيتّم التطرق لهذه المبادئ باختصار.

#### أ- مبدأ التكلفة المناسبة:

يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي توفر للإدارة احتياجاتها من المعلومات، وتحقق لها الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة ومناسبة لحجم المؤسسة وإمكاناتها المالية.

#### ب- مبدأ الثبات في إعداد التقارير:

إن نظام المعلومات المحاسبية يجب أن تكون مخرجاته من التقارير المالية الختامية، معدة بطريقة موحدة وثابتة في كل الدورات ليعطي إمكانية المقارنة.

#### ج- مبدأ العمل الإنساني في إعداد التقارير:

مادام أي نظام لا يعمل تلقائياً بل من خلال الأفراد وبواسطتهم، فإنه من الضروري مراعاة جانب العلاقات الإنسانية، وذلك بالتركيز على توفير الظروف الملائمة و المحفزة للأفراد لأداء مهامهم بشكل جماعي.

#### د- مبدأ الهيكلية:

حيث يجب أن يراعى في تصميم نظام المعلومات المحاسبية ما يتضمنه الهيكل التنظيمي من خطوط للسلطة والمسؤولية، والتي تحدد أساليب الضبط والرقابة الداخلية، وتحدد كذلك مسار تدفق البيانات والمعلومات من وإلى نظام المعلومات المحاسبية.

#### هـ- مبدأ الضبط والرقابة الداخلية:

يجب أن يتوفر نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من الإجراءات التنظيمية المتكاملة، والتي تضمن دقة وصحة المعلومات المحاسبية، لتكون كقاعدة سليمة في اتخاذ القرارات، وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم الضبط الداخلي أضيق نطاقاً من مفهوم الرقابة الداخلية لأنه يوفر الأساليب التي تساعد على التحقق التلقائي من صحة البيانات، وكمثال على الضبط الداخلي يظهر استخدام حسابات المراقبة ونظام الجرد المستمر والجرد الفعلي المادي، كما تتطلب الرقابة الداخلية داخل المؤسسة ضرورة وجود خطة تنظيمية سليمة تحقق الفصل بين الوظائف والمسؤوليات، إضافة إلى تحديد السلطات والمسؤوليات.<sup>1</sup>

#### و- مبدأ المرونة:

يجب أن يتصف النظام المحاسبي بالمرونة كي يستجيب لمختلف التغيرات التي تحدث في المستقبل، ولكن مع مراعاة مبدأ الثبات والاستمرار في عرض البيانات.

<sup>1</sup> السيد عبد المقصود ديبان ومحمد الفيومي محمد: تصميم نظام المعلومات المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص28.

ز- مبدأ إعداد التقارير:

تعتبر التقارير هي المخرجات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية، وبالتالي يجب أن يكون هذا النظام قادراً على إصدار التقارير الداخلية والخارجية والتي تعتبر وسيلة الاتصال بين مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة، ويجب أن تتصف هذه التقارير بالدقة والمصداقية كي تكون أساساً للمفاضلة بين مختلف البدائل المتاحة لاتخاذ القرارات الملائمة.

2- مقومات نظام المعلومات المحاسبية

يعتمد نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من المقومات التي تتكامل فيما بينها من أجل الحصول على معلومات فعالة في مختلف الاستخدامات سواء الداخلية أو الخارجية، ومن أهم هذه المقومات مايلي:<sup>1</sup>

- أ- المستندات
- ب- الترميز
- ج- دليل الحسابات
- د- مكننة العمل المحاسبي
- هـ- التقارير
- و- دور الرقابة في النظام المحاسبي

أ- المستندات:

تمثل العمليات المالية مدخلات نظام المعلومات المحاسبية، والتي يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية، ويعتبر توفر المستندات ضرورياً كونها هي التي يتم التشغيل بموجبها.<sup>2</sup> تحكم هذه المستندات مجموعة من المبادئ وهي:

- استخدام أقل عدد من المستندات.
- التبسيط والوضوح في تصميم المستندات وإهمال كل ما هو غير ضروري من المعلومات.
- استخدام عدة صور من نفس المستند.
- منع الازدواج في جمع البيانات وتسجيل العمليات.
- يجب أن تستجيب هذه المستندات لمتطلبات الرقابة.

وتعتبر المستندات في دورتها المنتظمة أداة هامة للنظام المحاسبي حيث يعتمد عليها في جمع البيانات والمعلومات.

ب- الترميز:

يمكن تعريف الترميز على أنه وضع أرقام أو حروف هجائية أو علامات أو صور أو ألوان لتمييز مفردات كل عنصر عن غيرها، ويحقق الترميز الأغراض التالية:

- تسهيل عملية تجميع المعلومات.
- تسهيل عملية الاتصال والسرعة في إنجاز العمليات.
- تقليل احتمالات الوقوع في الخطأ.
- تسهيل إدخال أنظمة الحاسوب، واعتماد قواعد البيانات (Les bases des données).

ج- دليل الحسابات:

يعرف الدليل المحاسبي للحسابات على أنه عملية اختيار وتحديد سمات الحسابات المعبرة عن

<sup>1</sup> لعماري أحمد، المرجع السابق، ص 59-62.

<sup>2</sup> السيد عبد المقصود دبيان، المرجع السابق، ص 7-8.

المعاملات المالية، والتي تتم بالوحدة المحاسبية، وتجميعها وتسويتها في مجموعات رئيسية وفرعية متجانسة، ثم وضعها في إطار عام وإعطائها رموزاً وأرقاماً مميزة لكل منها.

#### د - مكنة العمل المحاسبي:

نظراً للتطورات الحديثة والثورة التي يشهدها مجال المعلوماتية والتي شملت جميع جوانب النشاط الاقتصادي، وإضافة إلى كبر حجم المشروعات وازدياد الحاجة إلى البيانات والتحليلات بصورة دقيقة ومفصلة وسريعة، فإن استخدام الحاسوب أصبح أمراً ضرورياً نظراً لما يوفره من ميزات كثيرة كالدقة والسرعة الفائقة، الأمر الذي يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة بناءً على معلومات جاهزة وفي وقت قصير.

ويجب إيضاح نقطة هامة وهي أن مثل هذه التجهيزات والأنظمة (أنظمة الإعلام الآلي) لن تلغى مهام المحاسب الأساسية، بل سوف تضيف إليها مهام تحليل الأنظمة وتصميم البرامج.<sup>1</sup>

#### هـ - التقارير:

تعتبر التقارير أداة الاتصال بين مختلف المستويات الإدارية وتعد من أهم وسائل الرقابية، وبالتالي يجب أن يتم إعداد هذه التقارير في الوقت المناسب، وأن تكون المعلومات الواردة فيها معروضة بلغة واضحة، نمطية وقابلة للفهم وأن تقسم بتميز ملائم يجعلها أكثر وضوحاً دون إخفاء أي تفاصيل مهمة.

#### و- دور الرقابة في نظام المعلومات المحاسبية:

- 2 يلبي نظام المعلومات المحاسبية متطلبات الرقابة الداخلية من خلال:
- المستندات الداخلية الكافية والشاملة لمجمل النشاطات.
- دليل الإجراءات (guide des procédures) والذي يوضح الإجراءات والطرق والسياسات المحاسبية المعتمدة في المنشأة.
- إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات ومتابعة التنفيذ.

#### المطلب الثالث: المعلومات المحاسبية

يهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى توليد معلومات محاسبية تلبي حاجيات مختلف الأطراف المستفيدة منها سواء داخل المؤسسة أو خارجها، وتعتبر المعلومات المحاسبية وسيلة الإثبات اتجاه الغير، كونها تعتبر مخرجات النظام الإداري، ويكمن الاختلاف بين المعلومات الإدارية بصورة عامة والمعلومات المحاسبية كون المعلومات الإدارية تعبر عن مختلف الأحداث والعمليات المتعلقة بنشاط المؤسسة بصفة عامة، بينما المعلومات المحاسبية تتعلق بتدفقات حقيقية ومالية ناتجة عن أحداث أو حركات اقتصادية مادية ويعبر عنها بوحدات نقدية، فالمعلومات المحاسبية تعتبر معلومات خاصة والتي تتعلق بمتدفقات مالية ويعبر عنها برموز معينة معتمدة في المحاسبة (أرقام الحسابات).  
ونظراً لأهمية المعلومات المحاسبية في مختلف مجالات اتخاذ مختلف القرارات القرار على المستوى الداخلي والخارجي كمعلومة مفيدة وصحيحة صالحة لمختلف مجالات التسيير لذلك فمن الضروري تتبع مراحل معالجتها والجهات المستفيدة منها.

<sup>1</sup> السيد عبد المقصود ديبان ومحمد الفيومي محمد، المرجع السابق، ص5.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص222.

## أولاً: معالجة المعلومات المحاسبية

إن الإعلام الآلي قد غير جذريا طرق العمل المحاسبي ومعالجة المعلومات المحاسبية، إلا أن المبادئ الأساسية تبقى هي المنطلق الأولي لهذه العملية، فمعرفة الطرق التقليدية (نظم معالجة المعلومات المحاسبية) تعتبر ضرورية ولا غنى عنها في فهم نظام المعلومات المحاسبية الآلي (في ظل استخدام الحاسوب)، ولذلك سيتم التطرق لمعالجة المعلومات المحاسبية كمايلي:

- 1- المعالجة التقليدية للمعلومات المحاسبية
- 2- المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية (في ظل استخدام الحاسوب)

### 1- المعالجة التقليدية للمعلومات المحاسبية:

يعد استخدام الطرق التقليدية لمعالجة المعلومات المحاسبية استخداما مبدئيا في إطار المعالجة اليدوية للمعلومات المحاسبية، وهذه الطرق تختلف وتتقسم حسب قابليتها لإمكانية تقسيم العمل خلال مرحلة إدخال البيانات، فالنظام الكلاسيكي يتميز بيومية وحيدة، أما بقية الأنظمة فتتميز بيوميات متعددة، وتتمثل المعالجة التقليدية في الأنظمة التالية:

- أ- النظام الكلاسيكي.
- ب- الأنظمة ذات اليوميات المساعدة.

#### أ- النظام الكلاسيكي:

في هذا النظام فان شخصا واحدا هو الذي يمسك اليومية العامة ودفتر الأستاذ، حيث يسجل فيها يوميا العمليات التي قامت بها المؤسسة انطلاقا من الوثائق المثبتة لها، ويتم ترحيل التسجيلات يوميا من اليومية إلى دفتر الأستاذ. وفي الوقت الحالي فان هذا النظام ليس له سوى قيمة تعليمية ويعتبر كأساس نظري فقط.<sup>1</sup> والشكل رقم (02) يوضح كيفية معالجة المعلومات المحاسبية باستخدام النظام الكلاسيكي.

#### الشكل رقم ( 02 ): النظام الكلاسيكي لمعالجة المعلومات المحاسبية



المصدر: محمد بوتين: المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص63.

وباختصار يمكن ملاحظة العناصر التالية في هذا النظام وهي:<sup>2</sup>

- يساهم هذا النظام بالدرجة الأولى في الجانب التعليمي للمحاسبة، ولكن يبقى منفصلا عن حياة المؤسسة وتسييرها.
- يستعمل هذا النظام فقط في المؤسسات الصغيرة جدا.
- يعتبر هذا النظام معجم مختصر وقديم، أي أن مفردات هذا النظام قديمة ولا تتجاوب مع متطلبات المؤسسة وتسييرها في ظل البيئة المتغيرة.

<sup>1</sup> KHAF Rabi Med zine : Technique Comptable, Berti édition, 4<sup>ème</sup> édition, Alger, 1999, P16.

<sup>2</sup> C.Grenier et J.Bonne bouche, opcit, P327.

- إن الإجراءات في هذا النظام تعقد عمليات الاستنباط في العمليات الآلية البسيطة.

#### ب- الأنظمة ذات اليوميات المساعدة:

لقد تم تصميم هذه الأنظمة أساساً من أجل تجنب مساوئ التنظيم الكلاسيكي، وقد ركزت على أولوية تحقيق الهدفين التاليين:

- إمكانية تقسيم العمل على مستوى إدخال البيانات.

- تقليص حجم البيانات عن طريق إجراء التجميع المرحلي.

إن فهم الأنظمة ذات اليوميات المساعدة في الوقت الحالي تتخلله بعض الصعوبات، حيث تعتمد هذه الأنظمة في بيئة يتم فيها مسك العمل المحاسبي يدوياً، وحيث أن محاسن ومزايا الحاسوب جلية وواضحة إن لم نقل أنها أصبحت بديهية كمسك الحسابات يومياً وفي الوقت الحقيقي دون القيام بعملية الترحيل... الخ، فهذا يخلق صعوبة في تصور أن هذه الأنظمة كانت تتولى المهمة والعمل الواقعي والملموس للمحاسبة.

ولا يمكن تجاهل هذه الأنظمة كلياً، حيث أنها حتى وإن لم تكن مستخدمة في شكلها الأولي فإن مبادئها، أبجدياتها ومصطلحاتها تبقى متواجدة في الأنظمة الآلية، كما يساعد التطرق لهذه الأنظمة في تسهيل فهم مختلف مهام البرامج المستخدمة في الأنظمة المحاسبية المستخدمة للحاسوب.

سيتم التطرق للأنظمة ذات اليوميات المساعدة كمايلي:

- النظام المركزي.

- النظام الكلاسيكي ذو اليوميات المساعدة.

#### - النظام المركزي:

يقوم هذا النظام على فكرتين متكاملتين وهما تقسيم العمل و بعد ذلك القيام بتجميعه وتركيزه

(Centralises).

إن تقسيم العمل يتم في نفس المرة في الزمن وفي المجال أو الحيز، حيث تظهر بوضوح الأعمال و المهام التي يتم أدائها يومياً وشهرياً (أعمال نهاية السنة ليست ذات علاقة مباشرة)، كما يتم تقسيم العمل في المجال حيث أن تسجيلات العمليات يتم عن طريق مجموعات متجانسة (مشتريات، مبيعات... الخ). وذلك في عدة يوميات مختلفة تسمى باليوميات المساعدة.

فالنظام المركزي يقوم على أساس استبدال دفتر اليومية الواحد بمجموعة من الدفاتر، إذ تخصص في هذا النظام يومية مساعدة للعمليات المحاسبية ذات الطبيعة الواحدة الكثيرة والمتكررة.<sup>2</sup> أما عملية التجميع فإنها تتم كل شهر ولا تتم إلا بالنسبة للمعلومات المجمعة.

ففي النظام المركزي فإن الترتيب والتصنيف الأولي للوثائق المحاسبية يلعب دوراً مهماً جداً، حيث أن الوثائق المحاسبية (فواتير، شيكات... الخ) يتم ترتيبها ثم يتم تجميعها على أساس خصائص العمليات التي نتجت عنها، وكل مجموعة متجانسة تخصص و تسند لها يومية مساعدة.

#### - النظام الكلاسيكي ذو اليوميات المساعدة:

يقوم هذا النظام على نفس مبادئ النظام المركزي، إلا أن الترحيل إلى الحسابات يحتوي على

معلومات تفصيلية.

إن اليوميات المساعدة هي عبارة عن تقسيم اليومية الوحيدة في النظام الكلاسيكي، فعملية التجميع الشهرية تأخذ مجاميع اليوميات المساعدة، وهذا الإجراء يتوافق مع المتطلبات القانونية و يتيح عمليات الرقابة والمقارنة مع ميزان المراجعة.

<sup>1</sup> Ibid, P327.

<sup>2</sup> محمد بوتي، المرجع السابق، ص64.

تقوم طرق الحاسوب المعتمدة في النظم المحاسبية أساسا على هذا النظام. وتجدر الملاحظة إلى أنه في كل من النظامين المركزي والنظام الكلاسيكي ذو اليوميات المساعدة فإن تنظيم اليوميات وكذلك دليل الحسابات يجب أن يحدد بعناية ودقة من أجل تجنب تكرار التسجيل.

- وكخلاصة للأنظمة المحاسبية ذات اليوميات المساعدة يمكن الوصول إلى العناصر التالية:
- تمكن هذه الأنظمة من التقسيم الجيد والمناسب للعمل.
  - تتيح هذه الأنظمة الحسابات الفردية وكذلك حسابات جماعية.
  - تعتبر الحسابات في هذه الأنظمة هي الدعامات الأساسية للمعلومات.
  - باعتماد هذه الأنظمة فإن ميزان المراجعة الشهري ودفتر الأستاذ هي الوثائق المفيدة والمجدية بالنسبة للمسير أو مراجع الحسابات.
  - تمكن هذه الأنظمة من التنظيم الدقيق للعمل و وضع أسسه.

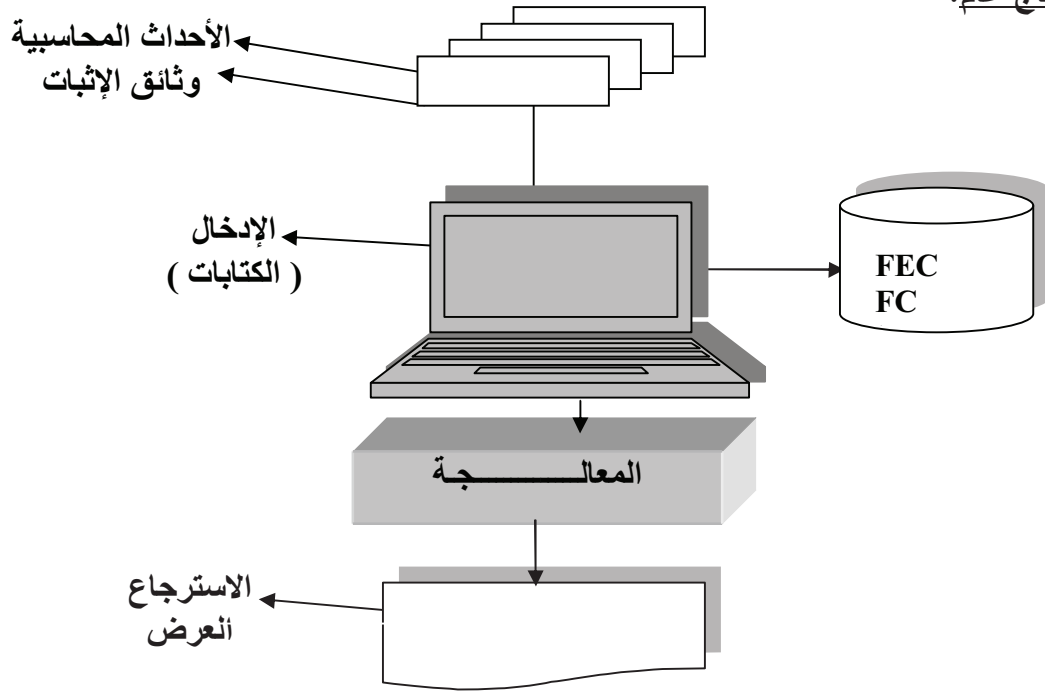
## 2- المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية ( في ظل استخدام الحاسوب ):

تتيح المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية إعدادا سريعا ودقيقا للقوائم المالية ومختلف التقارير المالية من خلال المعالجات الآلية واعتماد قواعد البيانات كما يوضحه النموذج العام بالشكل رقم (03). حيث يتم تجميع بيانات قيود اليومية الخاصة بالفترة المالية، وكذلك قيود التسويات التي يتم إعدادها في نهاية الفترة، وتخزينها على ملف عمليات اليومية، ويتم معالجة البيانات بواسطة الحاسوب لإعداد التقارير المالية باستخدام البيانات المخزنة على ملف عمليات اليومية وملف دليل الحسابات، وملف الأستاذ العام وبرنامج التقارير المالية (Financial statements file)، و يوضح الشكل رقم (04) إعداد مختلف التقارير المالية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية باعتماد ملفات لكل من عمليات اليومية، دفتر الأستاذ وملف للحسابات وهذا من أجل الحصول على مختلف التقارير المالية (الميزانية العامة، جدول حسابات النتائج ومختلف التقارير الأخرى)، وهذا بعد أن تتم المعالجة الآلية لهذه المعلومات في ظل اعتماد قواعد البيانات وإجراءات تحديث هذه الملفات. تحتاج هذه المعالجة الآلية إلى معالجات أخرى مستقلة للبيانات، وذلك لتحديث ملفات الأستاذ الفرعية كالعملاء والمخزون... الخ، ويتم إعداد التقارير المالية المطلوبة وتحديث ملفات الأستاذ بانتهاء معالجة بيانات ملف عمليات اليومية والأستاذ العام.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ستيفن أ. موسكوف و مارك ج سيمكن: نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، مفاهيم وتطبيقات، ترجمة: كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص210.

الشكل رقم (03): نموذج للمعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية

نموذج عام:



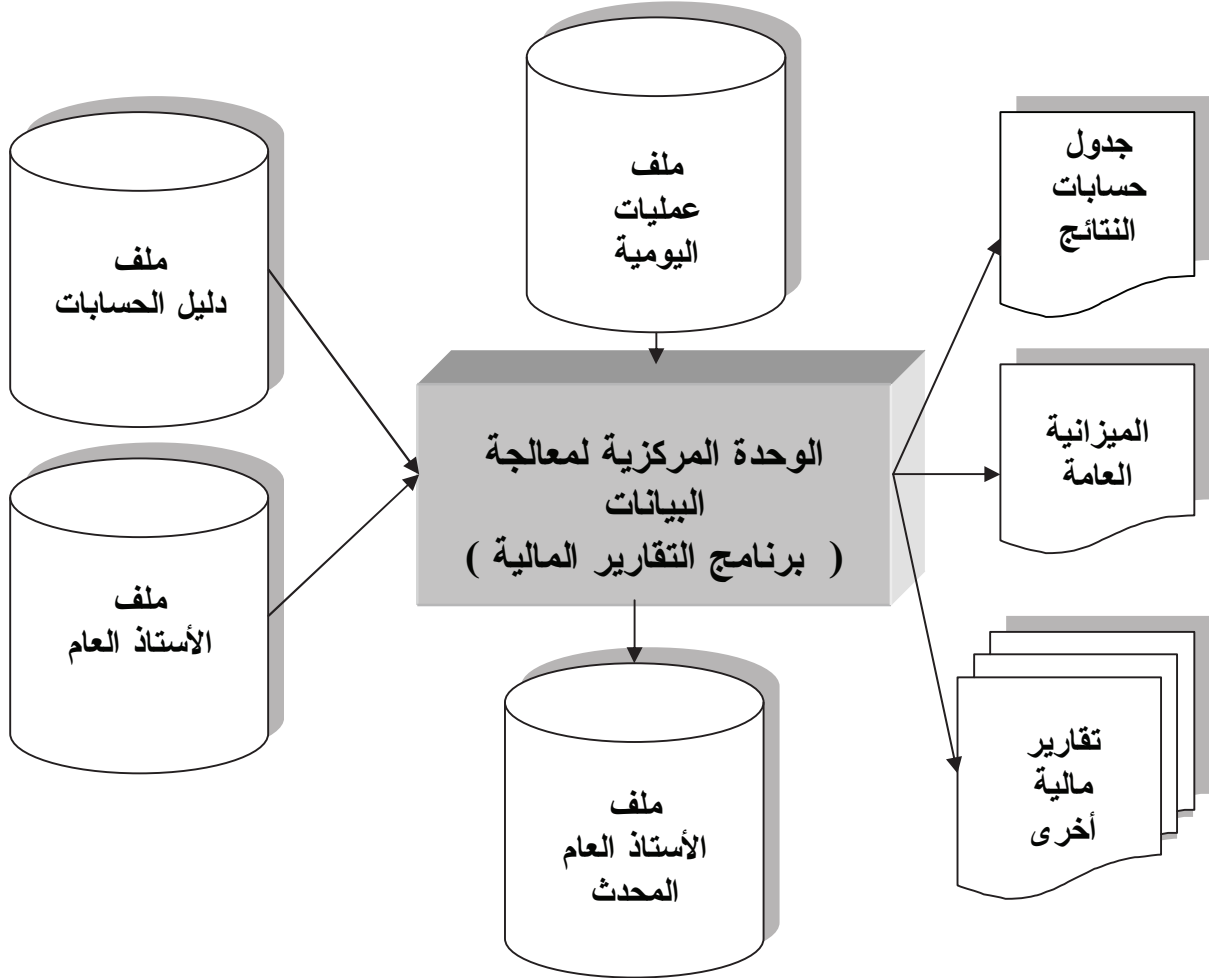
FEC : fichier des écritures comptables

FC : fichier des comptes

المصدر : C'Grenier et J. Bonne bouche : système d'information comptable, édition Foucher, paris, 1998, p330.



الشكل رقم ( 04 ): معالجة البيانات المحاسبية المختلفة بالحاسوب لإعداد مختلف القوائم المالية والتقارير.



المصدر: ستيفن أ. موسكوف ومارك ج. سيمكن: نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، مفاهيم وتطبيقات، ترجمة: كمال الدين سعيد، دار المريح للنشر، الرياض، 2002، ص 210.

إن المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية تتيح عدة مزايا، وسيتم التطرق لهذه المعالجة وما توفره من مزايا لها من خلال مايلي:

أ- إدخال البيانات.  
ب- استغلال البيانات.

#### أ- إدخال البيانات:

- إن البيانات المحاسبية التي تعتمد على وثائق الإثبات المحاسبية يتم إدخالها بطريقة تسمح بإجراء تطبيقات أخرى وبطريقة مباشرة.
- يتم حفظ القيود في ملف القيود المحاسبية (fichier des écritures comptables)، ويتم هذا بعد مجموعة من عمليات الرقابة الآلية (الأوتوماتيكية).
- إن معالجة المصادقة ( Traitement de Validation ) تجعل حفظ القيود غير قابل للعكس وتسمح باعتماده في الحساب النهائي.

- يتم تحديث الحسابات ووضعها في ملف الحسابات (Fichier des cotes)، ويتم هذا بعد المصادقة على القيود.

#### ب- استغلال البيانات:

إن المعالجات التي تتم في نظام المعالجة الآلية من الإدخال، الرقابة والمصادقة تسمح بتغذية و إمداد قاعدة البيانات المحاسبية التي سيتم استعمالها من أجل:

- الحصول على منشورات مطبوعة (اليوميات، الحسابات و الميزان).
- التفحص على شاشة العرض.
- إجراء مجموعة من معالجات أخرى لاحقه.

وتجدر الإشارة هنا إلى الانفصال بين إدخال البيانات واستغلالها والنتائج عن اعتماد قواعد البيانات المحاسبية، والتي تمثل الأساس في الانفصال بين النظم المحاسبية التقليدية والنظم الحالية. وتتطلب المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية مايلي:<sup>1</sup>

- التحليل التفصيلي للمشاكل والتحديد الدقيق للأعمال المطلوب تنفيذها.
- وضع تنظيم وظيفي يحدد مختلف مراحل العمل المنجزة على الآلة.

كما تلعب البرامج المحاسبية دورا هاما في فعالية الأنظمة المحاسبية، ويقصد بهذه البرامج برامج التطبيقات المخصصة لتطبيقات العمل المحاسبي ( الفوترة، التسيير، تسيير المخزون، المقاربات البنكية...الخ) وهذه البرامج تكون جاهزة للاستعمال كبرامج مخصصة لمهمة محاسبية معينة، أو في برنامج شامل (un progiciel).

#### ثانيا : استعمال المعلومات المحاسبية

تعتبر المعلومات المحاسبية وسيلة الإثبات اتجاه الغير، فإضافة إلى الاستعمال الداخلي على مستوى المنشأة، تستفيد منها مختلف الجهات الطالبة لها خارج المنشأة لها وفي مجالات مختلفة، وسيتم التعرض للجهات المستفيدة من هذه المعلومات ومجالات استخدامها.

إن الجهات المستفيدة من معلومات المحاسبية على العموم تصنف إلى صنفين وهما مستفيدون داخليون ومستفيدون خارجيون، ومن جهة أخرى نجد مستفيدين مباشرين ومستفيدين غير مباشرين كما يوضحه الجدول رقم (01)، وسيتم التطرق إلى استعمال المعلومات المحاسبية وفق هذه التصنيفات كما يلي:

- 1- المستفيدون الداخليون والخارجيون.
- 2- المستفيدون المباشرون والغير المباشرين.

<sup>1</sup> ABDALLAH. Bougheba : Comptabilité générale approfondie, Berti édition, Alger, 2001, p40.

الجدول رقم (01): تصنيف الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية

التصنيف	المستفيدون الداخليون	المستفيدون الخارجيون
المستفيدون المباشرون	الطاقم الإداري بمختلف أعضائه	1- أصحاب رأس المال 2- الدائنون 3- المستثمرون 4- الممولون 5- الموردون 6- مصلحة الضرائب 7- المستشارون 8- الاتحادات النقابية
	المحللون الماليين التابعون للمنشأة (الداخليون)	
المستفيدون غير المباشرين	1- العمال 2- النقابات	1- الوزارات الوصية 2- العملاء 3- السوق المالية 4- المنشآت المالية 5- الدائنون المحتملون 6- الموردون المحتملون

المصدر : HAMMID Temar: *Doctrine et Méthodologie de la Comptabilité de L'entreprise*, OPU, Alger, 1983, p03

1- المستفيدون الداخليون والخارجيون:

- وفقا لهذا التصنيف فإنه سيتم التطرق إلى الاستعمال و الاستفادة من المعلومات كمايلي:
- أ- المستفيدون الداخليون من معلومات المحاسبية.
- ب- المستفيدون الخارجيون من المعلومات المحاسبية.

أ- المستفيدون الداخليون من معلومات المحاسبية:

- وتتمثل هذه الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية من داخل المنشأة كطاقم إدارة وتسيير المؤسسة والذي يستخدم الأداة المحاسبية في توليد المعلومات وفقا لتوجيه الإدارة.<sup>1</sup>
- وعلى العموم فإن المستعملين الداخليين للمعلومات المحاسبية يتمثلون في:
- هيكل القيادة الإدارية في المؤسسة.
  - مختلف المديریات التي تتكون منها المؤسسة.

ب- المستفيدون الخارجيون من المعلومات المحاسبية:

- يتمثل المستفيدون الخارجيون من المعلومات المحاسبية في مختلف الأطراف الخارجية عن المؤسسة بغض النظر عن نوع المعلومات المطلوبة والمجال الذي تستخدمها فيه.
- يتمثل المستفيدون الخارجيون في الأطراف التالية:

<sup>1</sup> SACI Djelloul : comptabilité d'entreprise et le système économique, l'expérience algérienne, OPU, Alger, 1991, p72.

<sup>2</sup> Ibid, p74.

- المساهمون
- البورصة
- إدارة الضرائب
- الحكومة
- المستثمرون
- الدائنون
- مراقبوا ومراجعوا الحسابات
- الأطراف الأخرى المستخدمة للمعلومات المحاسبية

#### - المساهمون:

إن المعلومات المحاسبية تساعد المساهمين على اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بشراء الأسهم أو بيعها، حيث أن المساهم يحاول دائما تقييم عمل إدارة المؤسسة من خلال مخرجات النظام الإداري والمتمثلة أساسا في المعلومات المحاسبية، فيما يتعلق بالربحية وسلامة المركز المالي، وكذلك إمكانية التنبؤ بنشاط المؤسسة وباستمراره والاتجاه المتوقع له في ظل معطيات البيئة الحالية التي تتواجد بها هذه المؤسسة، فالمعلومات المحاسبية تتيح للمساهمين إمكانية التنبؤ وفي مجالات متعددة كالاتي:<sup>1</sup>

- التنبؤ بربح السهم (Le bénéfice d'action).

- التنبؤ بالقدرة على الوفاء (La solvabilité).

- التنبؤ بالقدرة على السداد (La solvabilité).

و بالتالي أصبح من الضروري حصول المساهمين على صورة واضحة عن المؤسسة وذلك من خلال مختلف القوائم والتقارير المختلفة والتي تعبر عن وضعية المؤسسة ومركزها المالي، وحيث أن المساهمين ليسوا كلهم ذوي خبرات وكفاءات ميدانية فإنه تظهر هنا الحاجة الماسة إلى الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات من أجل إبداء رأيهم الفني المحايد والمعلل حول دقة ومصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة، مما يتيح للمساهمين مستوى معين من الثقة عند اتخاذ القرارات المختلفة.

#### -البورصة:

إن المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسات التي تطرح أسهمها في البورصة، تمثل الوضعية الآتية لهذه المؤسسات والتي تعكسها أسعار الأسهم في البورصة، إذ تعتبر أسعار أسهم المؤسسات في البورصة أفضل مقياس لمركز هذه المؤسسات ونجاحها، وهذا على اعتبار أن هذه المؤسسات تزود البورصات بمعلومات كافية وأنية في فترات محدودة تسمح لها بتلبية احتياجاتها من المعلومات المحاسبية في مجال أسعار الأسهم.

#### -إدارة الضرائب:

إن مختلف القوائم والتقارير المالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج ومجمل الملاحق الأخرى)، وما تتضمنه من معلومات محاسبية يمثل الوسيلة الفعالية والدقيقة في تحديد الوعاء الضريبي للمنشأة والذي على أساسه يتم حساب الضرائب التي تخضع لها المؤسسة بأكبر قدر من الموضوعية.<sup>2</sup> إدارة الضرائب تعتمد على المعلومات المحاسبية للمنشأة من أجل التأكد من مدى التزامها بالقوانين المالية و الجبائية، كذلك من أجل ضمان العدالة في فرض الضرائب المختلفة على المؤسسات.

<sup>1</sup> Séminaire Animé par Mr : MELIANI Hakim et BERRAGI Tidjani, ayant pour thème "L'utilité de l'information comptable", tenue au département science de gestion Université de Biskra, 29-30 Octobre 2002.

<sup>2</sup> SACI Djelloul, opcit, p118.

- الحكومة:

تعتبر المعلومات المحاسبية للمؤسسات المختلفة في الدولة الواحدة الأساس الذي يتم اعتماده في صياغة معلومات المحاسبة الوطنية.

- المستثمرون:

تعتبر المعلومات المحاسبية للمنشأة قاعدة لاتخاذ القرار بالنسبة للذين يرغبون في الاستثمار في هذه المنشأة، فهذه المعلومات تمكن المستثمرين من إمكانية التنبؤ بالأرباح المستقبلية والمخاطر المحتملة.

- الدائنون:

تسعى مختلف الأطراف الدائنة للمنشأة والممولة لها إلى الاطمئنان على قابلية و إمكانية سداد المؤسسة لديونها، من خلال المعلومات المحاسبية التي توضح الوضع المالي الحقيقي للمنشأة المدينة.

- مراقبو ومراجعو الحسابات:

في إطار أداء مراجع ومراقب الحسابات لمهامه والتمثلة أساسا في إبداء الرأي الفني والمحاييد حول صحة ومصداقية القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة، فإنه يعتمد على المعلومات المحاسبية كمنطلق لأداء مهامه.

- الأطراف الأخرى المستفيدة من المعلومات المحاسبية:

بالإضافة إلى مختلف الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية والتي سبق ذكرها نجد المنظمات والهيئات العليا، والعدالة والمحللون الماليون، والنقابات العمالية، والمؤسسات الأخرى وغيرها.

2- المستفيدون المباشرون وغير المباشرين:

يتمثل المستفيدون المباشرون من المعلومات المحاسبية في المستفيدين الذين لديهم مصالح مباشرة مع نشاط المؤسسة كإدارة المؤسسة، أصحاب رأس المال والمستثمرون والممولون والموردين والعملاء.

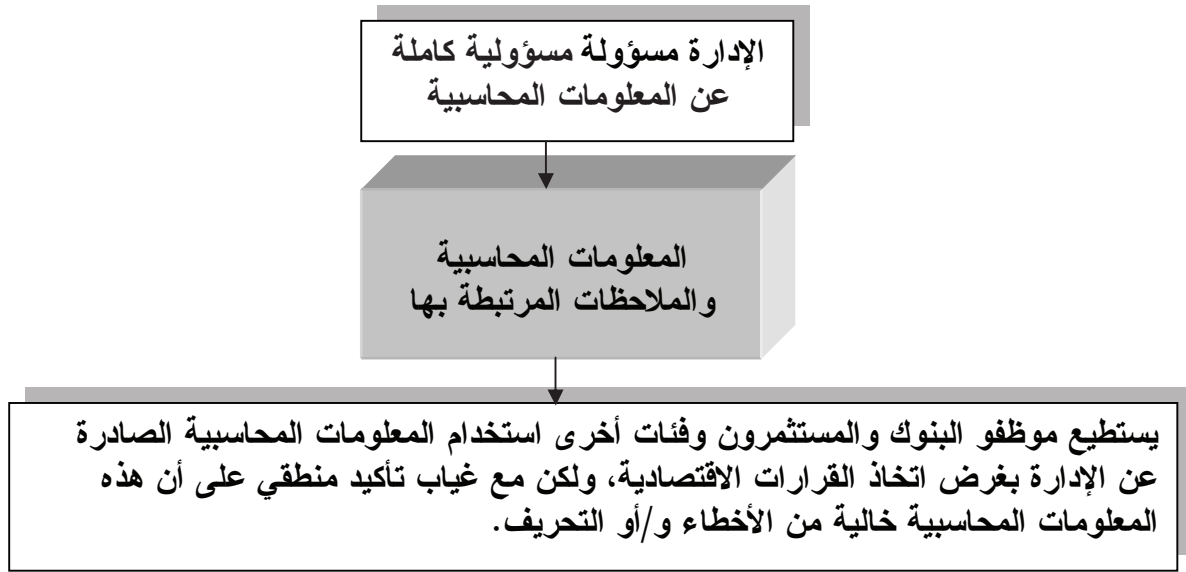
أما المستفيدين الغير مباشرين فهم الذين ليست لهم علاقة مباشرة مع المؤسسة، ولا يرتبط نشاطهم ارتباطا كبيرا بنشاط المؤسسة كالنقابات العمالية والشركاء ومنظمات وهيئات البحث العلمي، ومراكز البحث والإحصاء والدائنين والموردين المحتملين والشركاء الاجتماعيين بصفة عامة.

ثالثا: مراجعة الحسابات كمعيار لمصداقية المعلومات المحاسبية

يتضح من مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمرا ضروريا، ولذلك فإن عملية مراجعة الحسابات الخارجية (المستقلة) للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث يقوم عادة مراجع الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي ويعتمد في محتواه على مجموعة الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال، وهذا على اعتبار أن مراجع الحسابات هو طرف خارجي مستقل عن المنشأة المعنية، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمنشأة.

في ظل هذا الاستخدام المتزايد للمعلومات المحاسبية والمتنوع ومن أجل ضمان قدر معين من الفعالية، فإنه يجب أن تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولة عن إعداد ومراجعة واستخدام هذه المعلومات، ففي ظل عدم وجود مراجع خارجي مستقل فإن الإدارة تكون مسؤولة مسؤولية كاملة عن ما تقدمه محتويات المعلومات المحاسبية، ويتطلب هذا من الإدارة اتخاذ قرارات وإجراءات رقابية دقيقة، ويوضح الشكل رقم (05) المسؤولية الكاملة للإدارة عن المعلومات المحاسبية في ظل غياب المراجعة الخارجية.

الشكل رقم (05): المسؤولية الكاملة لإدارة المنشأة عن المعلومات المحاسبية في ظل غياب المراجعة الخارجية



المصدر: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: دليل استخدام البيانات المالية، مجلة المحاسب القانوني العربي، عمان، العدد 74، سبتمبر/أكتوبر 1996، ص 16.

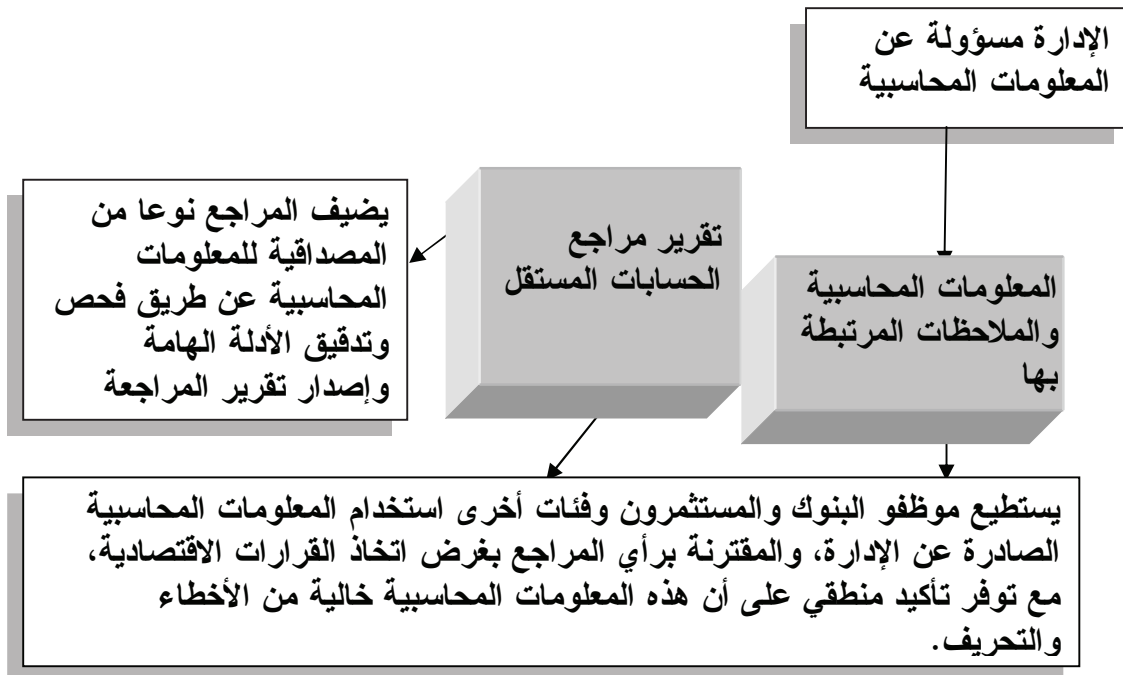
كما أن مراجعة المعلومات المحاسبية من طرف المراجع الخارجي المستقل لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الإدارة، حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياساً لمدى الصحة والمصدقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات، حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر، بحيث توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة (صادقة) حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإن رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل والذي يترجمه تقريره، يمثل مقياساً لمصدقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معداً وفقاً للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف والمقبولة قبولاً عاماً والتي تعزز عملية مراجعة الحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف مع افتراض استقلال المراجع وإطلاعه على المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة، إضافة إلى تمتع المراجع بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية.

يسعى مراجع الحسابات إلى التأكيد المنطقي على أن البيانات المحاسبية معدة بطريقة عادلة وصادقة من خلال:<sup>1</sup>

- التأكد من أن المعاملات والمبالغ المالية الواجب تسجيلها في البيانات المالية قد تم إدراجها في التقارير الملحقة بالبيانات المالية.
- التحقق من أن الموجودات والمطلوبات المدرجة في البيانات المالية كانت موجودة في تاريخ الميزانية، وأن المعاملات المدرجة قد وقعت خلال الفترة التي تغطيها هذه البيانات.
- التأكد من أن أصول المؤسسة مملوكة لها، وكذلك مجمل المطلوبات المدينة بها المؤسسة حتى تاريخ الميزانية قد تم ذكرها في التقارير المالية.
- التأكد من أن القيم والمبالغ المدرجة في البيانات المالية ( الموجودات، المستحقات والعائدات و المصاريف) قد تم تقديرها وتقييمها بصورة مناسبة ومنسجمة مع المبادئ المحاسبية.
- التحقق من أن قيم ومبالغ البيانات المالية قد تم تصنيفها ووضعها والإفصاح عنها بصورة مناسبة ومنسجمة مع الأصول المحاسبية.

حيث أن المصادقية والعدالة في التمثيل بالنسبة للمعلومات المحاسبية تتحقق من خلال قيام المراجع بمجمل هذه العناصر في ظل احترامه للمبادئ والمعايير المتعارف عليها المقبولة قبولاً عاماً. ويوضح الشكل رقم (06) دور تقرير مراجع الحسابات كتأكيد موضوعي على مصداقية المعلومات المحاسبية.

الشكل رقم ( 06): دور تقرير مراجع الحسابات في مصداقية المعلومات المحاسبية .



المصدر: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: دليل استخدام البيانات المالية، مجلة المحاسب القانوني العربي، عمان، العدد 74، سبتمبر/أكتوبر 1996، ص17.

<sup>1</sup> جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: دليل استخدام البيانات المالية، مجلة المحاسب القانوني العربي، عمان، العدد 74، سبتمبر/أكتوبر 1996، ص16-17.



## المبحث الثاني: المدخل في مراجعة الحسابات

تواجه مراجعة الحسابات كمهنة العديد من المشاكل، والناجئة عن التغيرات والتطورات البيئية المحيطة، ومجمل هذه التغيرات التي تشهدها مراجعة الحسابات من الجانب العملي تتطلب أساساً نظرياً يستجيب لمختلف هذه التغيرات، وهذا ما شهدته مراجعة الحسابات والتي ظهرت منذ الحضارات الأولى وبدائية حاجة الحكام الى مراقبة أعمال أعوانهم، فمراجعة الحسابات كعلم متطور تتمتع بأساس نظري يتيح امكانيات العمل في ظل هذه البيئة المتغيرة باعتماد جملة من الفروض التي تقوم عليها مراجعة الحسابات من الجانب النظري وتدعم العمل الميداني لها، وتحديد الأهداف المرجوة منها من أجل تحديد الوسائل والتقنيات المطلوبة لتحقيق هذه الأهداف.

وكمدخل للجانب النظري لمراجعة الحسابات فإنه من الضروري تتبع التطور التاريخي الذي شهدته مراجعة الحسابات وأهم التعاريف التي اعطيت للمراجعة من طرف المنظمات المهنية المختلفة، وكذلك الوقوف على أهميتها وتطور أهدافها.

### المطلب الأول: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات

يعتبر تطور المحاسبة عبر التاريخ عبارة عن المرآة العاكسة لتطور الحضارة فكما تقدمت الحضارات وجدت المحاسبة مكانة مهمة فيها وتطورت أساليبها وطرق تطبيقها، وأصبحت أهميتها والحاجة إلى معلوماتها مهمة وواضحة، ومن هنا نشأت الحاجة إلى ضرورة إيجاد طريقة للتأكد من سلامة ومصداقية المعلومات التي تقدمها السجلات، وبالتالي كان تطور المراجعة مرتبطاً بتطور المحاسبة التي تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها المختلفة، لذلك سيتم التطرق للتطور التاريخي لمراجعة الحسابات على المستوى العالمي مع تتبع هذه التطورات كذلك على مستوى الجزائر.

### أولاً: التطور التاريخي للمراجعة على المستوى العالمي

ظهرت الحاجة إلى مراجعة الحسابات أولاً لدى الحكومات، وذلك لحاجتها لمراقبة موظفيها الذين يقومون بتنفيذ المتحصلات والمدفوعات نيابة عنها.

حيث تدل الوثائق التاريخية على أنه تم استخدام المراجعة في حكومات قدماء المصريين، اليونانيين والإغريقين الذين اشتهروا بدقة تنظيم حساباتهم، فقد استخدموا المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة للفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، حيث أن كلمة تدقيق (Auditing) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) ومنعها يستمع.<sup>1</sup>

ولقد اتسع مجال ونطاق المراجعة ليشمل ممتلكات، منشآت ومشاريع القطاع الخاص نظراً لاتساع مجال التجارة الداخلية وانتشار التجارة الخارجية وانفصال الملكية عن الإدارة، فازدادت الحاجة إلى من يراجع ويراقب أعمال الإدارة لصالح أصحاب رأس المال.

يعتبر التطور الذي شهدته علم المحاسبة بفضل اكتشاف نظام القيد المزدوج مساهماً كبيراً في تطور علم المراجعة، فلقد وضعت أسسه من طرف Luca Pachilio الذي حدد مبدأ القيد المزدوج في موسوعته -Summa di Arithmetica, Géométrica, propotioni et propotionalita- سنة 1494.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص17.

<sup>2</sup> LIONEL Collins et GERARD Valin : Audit et Contrôle interne, principes objectifs et méthodes, Dalloz, 3<sup>ème</sup> édition, paris, 1986, p10.

ولقد أدى استعمال نظام القيد المزدوج إلى تسهيل استعمال المحاسبة وبالتالي انتشارها، وازدياد الحاجة لمراجعة مخرجات المحاسبة من بيانات ومعلومات محاسبية، خاصة بعد اتساع الملكية الفردية والجماعية وظهور شركات الأسهم (شركات المساهمة) التي جسدت فصل الملكية عن الإدارة والحاجة إلى من يراجع الحسابات والمراجعين كوكلاء عن المساهمين لمراقبة أعمال الإدارة.

ولقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة كمهنة حرة منذ القرن التاسع عشر بظهور عدة منظمات مهنية في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في إيطاليا وهي LI COLLEGIO DEL ROXANTI- في فينسيا عام 1581، إضافة إلى مدرسة ميلان التي أنشئت عام 1739 م.

أصبحت مراجعة الحسابات مهنة مستقلة بذاتها وبالتحديد منذ سنة 1854 حيث أنشئت أقدم منظمة مهنية حالية وهي:

L'institute of chartered accountants in Scotland- (منظمة المحاسبين القانونيين في بريطانيا)، حيث أصبحت مهمة مراجعة الحسابات مهنة مستقلة بذاتها.<sup>1</sup>

ولقد ازداد الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات وانتشارها خاصة بظهور قانون الشركات عام 1867م والذي ينص على إلزامية القيام بالمراجعة من أجل حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم.<sup>2</sup>

وتلتها عدة دول أخرى كفرنسا عام 1881م، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 حيث تم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA-American institute of certified public accountants) سنة 1916، وألمانيا عام 1896م، وكندا عام 1902م وأستراليا عام 1904م ولندن عام 1911م، وبهذه الوثيرة حتى أصبحت مهنة المراجعة والمنظمات المهنية منتشرة في جميع الدول. ظهرت أول النصوص التقنية للمراجعة من طرف Dicksee بعنوان -Auditing- عام 1895م، وكذلك Savigny بعنوان -le contrôle des comptes- عام 1901م.

منذ سنة 1941م فان تقرير مراجع الحسابات الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية أصبح يتضمن ملاحظة بضرورة احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وفي فرنسا تم إنشاء مجلس خاص (OECCA-Ordre des expert comptable et commissaire aux comptes) وهو مجلس الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين باعتباره الجهة الرسمية المشرفة على المراجعة سنة 1945 سنة، وفي سنة 1967م تم إنشاء لجنة أعمال البورصة (la commission des opérations de bourse) بفرنسا، كما أنه تم نشر معايير المنظمة الفرنسية لمحافظي الحسابات (CNCC- Commission national des commissaires aux comptes) وذلك منذ سنة 1969م.

في سنة 1978 تم اقتراح معايير المراجعة الداخلية من أجل محاربة الأعمال الغير قانونية، من طرف المنظمة الأمريكية (The foreign corrupt practice act(USA)).

ولقد تم إنشاء اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC) في ظل تزايد المساعي الدولية من أجل وضع معايير موحدة لمهنة المحاسبة والمراجعة سنة 1973م، وفي إطار هذه المساعي تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC-International federation of accountants) سنة 1977م.

<sup>1</sup> إبراهيم عثمان شاهين: المراجعة، دراسات معاصرة وحالات عملية، دار الهاني للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، القاهرة، 1981، ص41.

<sup>2</sup> LIONEL Collins et GERARD Valin : Audit et Contrôle interne, principes objectifs et méthodes, opcit, p10.

مع تعدد الهيئات والمنظمات الدولية للمراجعة تم الاتفاق على تحديد العلاقة والفرق بين المراجعة والخدمات الاستشارية للمراجعة في نهاية سنة 1980م، وتم اعتمادها من طرف معظم مكاتب ومنظمات المراجعة وتحديد مجال الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع. إن التطورات التي شهدتها مراجعة الحسابات كانت نتيجة لمتطلبات الحياة الاقتصادية، وهذا في إطار التوفيق بين الوُسس النظرية ومتطلبات الممارسة المهنية، تجاوبا مع تطور أهداف المراجعة، كما يوضحه الجدول رقم(02).

الجدول رقم(02): التطور التاريخي لمراجعة الحسابات

الفترة	الأمْر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
1- من سنة 2000 قبل الميلاد إلى سنة 1700م	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين أو الكاتب	معاينة مختلصي الأموال وحماية الممتلكات
2- من 700 إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمهنيين	المحاسب	منع الغش ومعاينة المختلصين وحماية الممتلكات
3- من 1850 إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهنيا أو قانوني	تجنب الغش والتأكد من مصداقية الميزانية
4- من 1900 إلى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهنيا في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش والأخطاء وتأكيد مصداقية القوائم المالية التاريخية
5- من 1940 إلى 1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص خبير مهنيا في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	الشهادة على مصداقية وعدالة القوائم المالية التاريخية
6- من 1970 إلى 1990م	الحكومة، المنظمات والمساهمين	شخص خبير مهنيا في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	الشهادة على نوعية الرقابة الداخلية واحترام معايير المراجعة والمحاسبة
7- بعد سنة 1990م	الحكومة، المنظمات والمساهمين	شخص خبير مهنيا في المراجعة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير والحماية ضد الغش على المستوى العالمي

المصدر: LIONEL Collins et GERARD Valin : Audit et Contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 1992, p17.

## ثانيا: تطور المراجعة في الجزائر

- سيتم تتبع التطور الذي شهدته مراجعة الحسابات في الجزائر من خلال مجمل التشريعات التي تنظم هذه المهنة في ظل المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- فلقد اعتمدت الجزائر مجموعة من التشريعات فيما ينظم مهام وواجبات المراجعين الخارجيين، والذين يتمثلون في حالة الجزائر في محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، ويظهر تطور الاهتمام بالمراجعة كمهنة من خلال التشريعات التالية:<sup>1</sup>
- مرسوم تنفيذي رقم 92-02 مؤرخ في 13 يناير 1992م، يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.
  - قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994م، يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.
  - قرار يتضمن كيفية نشر معايير تقدير الاجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
  - مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 أبريل 1996م، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
  - مرسوم تنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 25 سبتمبر 1996م، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.
  - مرسوم تنفيذي رقم 96-431 مؤرخ في 30 نوفمبر 1996م، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، مراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري، وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.
  - مرسوم تنفيذي رقم 97-457 مؤرخ في 01 ديسمبر 1997م، يتضمن المادة 11 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991م والمتعلق بمهنة الخبير محاسبي، محافظ لحسابات والمحاسب المعتمد.
  - مرسوم تنفيذي رقم 97-458 مؤرخ في 01 ديسمبر 1997م، والذي يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ 13 يناير 1992م، الذي يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
  - مقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994م، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.
  - مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999م، يتضمن الموافقة على الاجازات والشهادات، وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق لممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
  - مرسوم تنفيذي رقم 01-351 مؤرخ في 10 نوفمبر 2001م، يتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999م، والمتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلق بكيفيات استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات أو المنظمات.
  - مرسوم تنفيذي رقم 01-421 مؤرخ في 20 ديسمبر 2001م، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992م، المعدل والمتمم والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
- ومن خلال ما سبق نجد أن تطور مراجعة الحسابات كان مقرنا بتطور المحاسبة وأساليبها فتطورت معاييرها وتقنياتها، واكتسحت عدة مجالات كالمراجعة الإدارية، والاجتماعية وغيرها وأدخلت عدة

<sup>1</sup> Ministre des finances, direction général de la comptabilité, Recueil de textes législatif et réglementaires relatifs a la normalisation de la profession comptable, dans : collection comptabilité, n°01, Alger, 2002, p1-2.

أساليب حديثة على ممارساتها، كالمراجعة التحليلية والمراجعة باستخدام التقنيات الإحصائية، وإدخال تقنيات الحاسوب من خلال البرامج المختلفة.

## المطلب الثاني : تعريف مراجعة الحسابات

لقد تعددت تعريف المعلومات، ولذلك سيتم التطرق إلى أهم تعريف مراجعة الحسابات والوقوف على أهم عناصرها وذلك من أجل التحديد الدقيق لمراجعة الحسابات.

عرف كلا من Lionel et Gérard مراجعة الحسابات على أنها " عبارة عن الاختبار والفحص الذي يقوم به مهني كفاء ومستقل، من أجل إبداء رأيه المعلن على دقة وعدالة ومصداقية الميزانية وحسابات النتائج بالنسبة المنشأة المعنية بالمراجعة." <sup>1</sup>

كما عرف الدكتور يوسف محمد الجربوع المراجعة على أنها " فحص القوائم المالية، وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية." <sup>2</sup>

أما الدكتور خالد أمين عبد الله فلقد عرف المراجعة على أنها " فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة." <sup>3</sup>

يعتبر التعريف الحديث للمراجعة هو التعريف الصادر عن لجنة مفاهيم المراجعة، والمنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية حيث عرفت المراجعة بأنها " عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات، وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدم المعلومات المهمتين بذلك التحقيق." <sup>4</sup>

وحسب هذا التعريف الأخير فإنه يمكن تحديد ماهية مراجعة الحسابات في النقاط التالية:  
- مراجعة الحسابات عملية منظمة، وهذا يعني أن الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات يتم وفق برنامج المراجعة المعد مسبقا.

- تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية.  
- يمثل الحكم الشخصي للمراجع دورا أساسيا في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعية، وتحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.

- يعد تقرير مراجع الحسابات جوهر عملية المراجعة، لأنه الرسالة الاتصالية أو الوسيط بين المرسل (مراجع الحسابات) والمستلم (المستفيدين من المعلومات)، كما أن النتائج التي يظهرها الرأي الفني المحايد تكتسي تأثيرا كبيرا على سلوك المستفيدين من المعلومات المحاسبية، وذلك من حيث ترشيد أحكامهم وتوجيههم في اتخاذ القرارات.

- المقصود بعملية المراجعة في هذا المجال هي المراجعة الخارجية أي التي يقوم بها مراجع الحسابات من خارج المنشأة، ويتمثل دور المراجع هنا في الدراسة الانتقادية للمعلومات المقدمة إليه بغرض إعطاء قدر من الثقة في دقة ومصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية بالنسبة للمستفيدين منها.

<sup>1</sup> LIONEL Collins et GERARD Valin : Audit et Contrôle interne, principes, objectifs et méthodes, opcit, p21.

<sup>2</sup> يوسف محمد الجربوع:مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2000، ص7.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، المرجع السابق، ص 13.

<sup>4</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر، عمان، 2000، ص7-8.

من مجمل التعاريف السابقة للمراجعة الحسابات يمكن استخلاص ثلاثة عناصر أساسية ترتكز عليها مراجعة الحسابات وهي:

- الفحص
- التحقيق
- التقرير

#### - الفحص:

ويقصد به فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المنشأة، أي فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتسويتها، وهذا بالرجوع إلى أدلة وقرائن الإثبات المختلفة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية.

#### - التحقيق:

يقصد بالتحقيق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المنشأة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي لوضع المنشأة الحقيقية في فترة زمنية محددة، وبصورة صحيحة وصادقة.

ويظهر أن كلا من وظيفتي الفحص والتحقيق هما وظيفتين مترابطتين ومتكاملتين، يهدفان إلى تمكين المراجع من إبداء رأيه حول ما إذا كانت عمليات القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة المنشأة ومركزها المالي.

#### - التقرير (إبداء الرأي)

يقوم المراجع بإبداء رأيه من خلال التقرير، والذي هو عبارة عن عملية بلورة لرأي مراجع الحسابات في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية حول مصداقية القوائم المالية وتمثيلها العادل لوضع المنشأة، وهذا استناداً إلى نتائج الفحص والتحقيق من طرف المراجع، فالتقرير الذي يعده المراجع يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة، سواء الأطراف داخل المنشأة أو الأطراف الخارجية، كشهادة على مصداقية هذه المعلومات.

### المطلب الثالث : فروض ومبادئ مراجعة الحسابات

يدعم الممارسة العملية لمراجعة الحسابات أساساً نظرياً يقوم على مجموعة من المبادئ والفروض، والتي تعتبر بمثابة الأساس للأداء المهني لمراجعة الحسابات والتي تتيح فهم مختلف عناصرها وتتبع تطوراتها.

#### أولاً: فروض مراجعة الحسابات .

يعرف الفرض على أنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبّر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.<sup>1</sup> كعلم مستقل ومهنة حرة تستند مراجعة الحسابات الى عدة فروض تدعم جانبيها النظري والميداني، ومن أهم هذه الفروض مايلي:

<sup>1</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص7.



- 1- فرض عدم التأكد
- 2- فرض استقلال المراجع
- 3- فرض توافر تأهيل خاص للمراجع
- 4- فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية
- 5- فرض الصدق في محتويات التقارير

#### 1- فرض عدم التأكد:

- يرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية:
- عدم التكامل في استخدام البيانات المحاسبية.
  - عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.
  - غياب نظام جيد للاتصال في الهيكل التنظيمي.
  - يجسد فرض عدم التأكد الحاجة إلى ضرورة وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية من أجل إزالة حالة عدم التأكد.

#### 2- فرض استقلال المراجع:

- حسب هذا الفرض فإن مراجع الحسابات عبارة عن الحكم الذي يعتمد على رأيه الفني المحايد فيما كلف به من مهام، ويعتمد فرض استقلال مراجع الحسابات على نوعين من المقومات وهما:
- المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخصية مراجع الحسابات وتكوينية العلمي والعملية.
  - المقومات الموضوعية: وهي عبارة عن مجمل التشريعات التي تصدرها الهيئة المهنية من أحكام وقوانين و ضمانات.
- وهذا الفرض يجسد حق مراجع الحسابات في الإطلاع على مختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية والحصول على مختلف البيانات اللازمة من المنشأة المعنية بالمراجعة، وكذلك يفسر هذا الفرض حق مراجع الحسابات في إبداء الرأي المعارض في التقرير.

#### 3- فروض توافر تأهيل خاص للمراجع:

- يفسر هذا الفرض ضرورة توفر قدر علمي لدى مراجع الحسابات لأداء عمله، ذلك لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند أدائه لمهامه، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في المراجعة قد يتعرض لعدة مشاكل محاسبية و/أو ضريبية و/أو فنية.

#### 4- فروض وجود نظام كاف وسليم للرقابة الداخلية:

- ضمانا لحسن سير العمل داخل المنشأة تم وضع نظام الرقابة الداخلية، وهو نظام يشمل مجموعة من عمليات المراقبة المحاسبية التي تهدف إلى اختيار دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، وعمليات الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تحقيق أعلى كفاءة إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان سير السياسات الإدارية وفقا للخطط المرسومة، كما يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو سرقة أو سوء استخدام وهذا عن طريق الضبط الداخلي، ومن وسائله تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات.

#### 5- فرض المصدقية والعدالة في تقرير المراجع:

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص20.



حسب هذا الفرض وباعتبار مراجع الحسابات محل الثقة من جميع الأفراد الذين لهم مصلحة في داخل المنشأة أو خارجها، فإن التقرير الذي يقدمه المراجع يفترض فيه الصدق، ويعتبر الأساس الذي ينطلق منه في توزيع الأرباح و قبول الإقرار الضريبي.

## ثانياً: مبادئ مراجعة الحسابات

إن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم عملية التدقيق، ومراجعة الحسابات تقوم على عدة مبادئ وهذه المبادئ تنقسم إلى مجموعتين حسب أركان عملية المراجعة وهي:

1- مبادئ مرتبطة بركن الفحص والتحقيق.

2- مبادئ مرتبطة بركن التقرير.

### 1- المبادئ المرتبطة بمرکز الفحص والتحقيق:

تتمثل هذه المبادئ في مايلي:

أ- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي.

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري.

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص.

د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية.

### أ- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:

يقصد بهذا المبدأ المعرفة الكاملة بطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية والمحملة على المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جانب، ومعرفة وتحديد احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية من جانب آخر.

### ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري:

وحسب هذا المبدأ فإن الفحص يجب أن يشمل جميع أهداف المنشأة سواء الرئيسية أو الفرعية، إضافة إلى مختلف التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

### ج- مبدأ الموضوعية في الفحص:

ويعني هذا المبدأ ضرورة استبعاد الحكم والتقرير الشخصي أثناء عملية الفحص، ويتحقق ذلك عن طريق الرجوع والاستناد إلى العدد الكافي من أدلة وقرائن الإثبات التي تدعم رأي المراجع وتؤيده، خاصة إذا تعلق الأمر بالعناصر ذات الأهمية الكبيرة نسبياً، والتي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها كبير نسبياً.

### د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:

يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بالإضافة إلى فحص الكفاية الإنتاجية، نظراً لأنها تساهم لحد كبير في تكوين الرأي الصحيح لدى مراجع الحسابات عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي المؤسسة والذي هو عبارة عن تعبير على ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص 23-24.

## 2-المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

تتمثل هذه المبادئ في:

أ-مبدأ كفاية الاتصال.

ب-مبدأ الإفصاح.

ج-مبدأ الإنصاف.

د-مبدأ السببية.

### أ-مبدأ كفاية الاتصال:

يشير هذا المبدأ إلى الأخذ بعين الاعتبار أن تقارير مراجع الحسابات تعتبر أداة لنقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع الجهات المتعاملة معها لتبعث على ثقتهم بها، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه التقارير  
يعتبر مبدأ الاتصال من أهم مبادئ ركن التقرير نظراً لأن تقارير مراجع الحسابات تعتبر الاتصال الوحيد بين مراجع الحسابات والمساهمين.

### ب-مبدأ الإفصاح:

يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير مراجع الحسابات توضح مدى تنفيذ أهداف المنشأة، ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها.  
ينص هذا الإفصاح على ضرورة إظهار نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، المستندات والدفاتر والسجلات.

### ج-مبدأ الإنصاف:

حسب هذا المبدأ فإنه يجب أن تكون محتويات وعناصر تقرير مراجع الحسابات منصفة وعادلة لجميع الجهات المرتبطة بالمنشأة، سواء الأطراف الداخلية أو الخارجية.

### د-مبدأ السببية:

ينص مبدأ السببية على أنه يجب أن يشتمل تقرير مراجع الحسابات على تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجهه به، وأن توضع الاقتراحات على أساس أسباب موضوعية.  
بصفة عامة فقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFA) المبادئ العامة للمراجعة، وأكد على أن يلتزم بها المراجع أثناء أدائه لمهامه وهي:

- الاستقلالية

- الكرامة

- الموضوعية

- الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة

- السرية

- السلوك المهني

- المعايير الفنية

<sup>1</sup> LIONEL Collins et GERARD Valin: Audit et Contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 1992, p350.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص25.

## المطلب الرابع : أهداف مراجعة الحسابات

من خلال تتبع التطور التاريخي لمراجعة الحسابات يتضح أن أهداف مراجعة الحسابات انتقلت من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش إلى البحث على الدقة والمصداقية والعدالة في مخرجات النظام المحاسبي أي المعلومات المحاسبية (كما يوضحه الجدول رقم (03)).  
ولقد أحدث القضاء الإنجليزي تغييرا كبيرا في تطور وتحول أهداف المراجعة من خلال قضية خليج الأقطان 1896م، حيث قال القاضي LOPASE عبارته المشهورة في وصف مراجع الحسابات " إن مراجع الحسابات في أدائه لمهامه، شبيهه بكلب الحراسة وليس كلبا ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين ".  
مع الإشارة إلى أنه منذ بداية السبعينات اتجه الاهتمام إلى تحقيق أهداف مراجعة الحسابات في ظل استخدام الحاسوب.

### الجدول (03) التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص
1850-1500م	- الكشف عن التلاعب	- بالتفصيل
1850-1905م	- الكشف عن التلاعب والأخطاء	- بالتفصيل وظهور بعض الاختبارات
1905-1933م	- تحديد مدى وصحة تقرير المركز المالي - الكشف عن التلاعب والأخطاء	- بالتفصيل - مراجعة اختباريه
1933-1940م	- تحديد مدى صحة ومصداقية تقرير المركز المالي - الكشف عن التلاعب والأخطاء	- مراجعة اختباريه
انطلاقا من 1940م	- تحديد مدى صحة ومصداقية تقرير المركز المالي	- مراجعة اختباريه

المصدر : Lionel Collins et Gérard Vallin : Audit et Contrôle interne, principes : objectifs et méthodes, Dalloz, 3<sup>ème</sup> édition, paris, 1986, p19.

إن استعراض تطور أهداف مراجعة الحسابات، يوضح أن الأهداف المرجوة منها أصبحت تشمل عدة نواحي، ويمكن سردها كمايلي:

- إن الهدف الرئيسي لمراجعة الحسابات هو تحديد مدى دقة ومصداقية تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال المنشأة، أي أن الغرض من اعتماد مراجعة الحسابات يتمثل أساسا في إظهار نتائج المنشأة بصورة سليمة، و إبراز المركز المالي السليم لها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص9.

-التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر التي تشملها ميزانية المنشأة وبقية القوائم المالية موجودة فعلا، كالتأكد مثلا من أن جميع الأصول التي امتلكتها المنشأة قد ظهرت في السجلات بكمية وقيمة حقيقية ومناسبة، وقدرت بما يتماشى مع القواعد المحاسبية المعتمدة، أخذا بعين الاعتبار تنوع المعايير المستخدمة في تقييمها.

كما تحقق المراجعة في جانب الملكية و المديونية عن طريق التأكد من أن جميع حقوق المنشأة إضافة إلى مخزوناتا تمثل حقا قانونيا ومثبتا، وأن جميع ديون المنشأة اتجاه الأطراف المختلفة هي مستحقة فعلا بالقيمة وفي التاريخ المحدد، فهذه الإجراءات تجسد هدف المراجعة في إعطاء الصورة الصادقة والسليمة لوضعية المنشأة لمختلف الأطراف المعنية بوضعية المنشأة.

- الحصول على صورة كاملة وشاملة لجميع أحداث المنشأة، من أجل الوصول إلى الشمولية في المعلومات التي يولدها النظام المعلوماتي، حيث يقوم المراجع بتنظيم وبتبويب هذه المعلومات بعد التأكد من دقتها الحسابية بمختلف أدلة الإثبات المتوفرة من سجلات وغيرها، وذلك في شكل يجعلها شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمنشأة.

- تهدف المراجعة إلى تقييم مختلف الأحداث المحاسبية، كإطفاء المصاريف الإعدادية وامتلاك الاستثمارات، على أساس الطرق المعمول بها محاسبيا وانسجاما مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وهذا من أجل الدقة في الحسابات المعنية.

- تهدف المراجعة إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة، ومطابقتها مع الأهداف الموجودة.<sup>2</sup>

يدعم هذا الهدف استقلال المراجع وخروجه عن مجال سلطة إدارة المنشأة محل المراجعة.

- زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وذلك بعد الاختبارات التي يتم إجرائها على هذا النظام من أجل قياس متانته، وكذلك عن طريق تتبع مختلف الإجراءات والمهام.

- التقليل من الإسراف عن طريق تحقيق أكبر قدر من الكفاية وتحديد المسؤوليات.

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، وكذلك دراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة لأخذها بعين الاعتبار في المستقبل، وكذلك عن طريق مقارنة نتائج الأعمال بالنسبة لما كان مستهدفا منها.

- تجدر الإشارة أن لمراجعة الحسابات عدة أهداف ذات بعد إستراتيجي ومنها إبداء الرأي والتوقع بإمكانية استمرار نشاط المنشأة وآفاق نشاطها من نقصان أو زيادة مستقبليا.

## المطلب الخامس: أهمية مراجعة الحسابات

ترجع أهمية مراجعة الحسابات إلى كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة جهات مختلفة تستفيد من مختلف القوائم المالية التي تمت مراجعتها وتدقيقها، وتعتمدها في اتخاذ قراراتها سواء على المدى القصير أو البعيد، وكذلك رسم سياساتها و إستراتيجيتها، ومن أمثلة هذه

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن: مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص21.

<sup>2</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا: دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص189.

الجهات نجد فئة المديرين، وفئة المستثمرين سواء الحاليين أو المستقبلين والبنوك و رجال الأعمال و الاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال والباحثين، وغيرهم من الجهات التي تجد في المعلومات المحاسبية المختلفة والتي تمت مراجعتها، قاعدة من البيانات تتسم بالدقة والمصداقية والعدالة.

سيتم التطرق لأهمية مراجعة الحسابات على أساس الجهات المستفيدة من خدماتها كما يلي: <sup>1</sup>

- إدارة المؤسسة
- المستثمرون
- البنوك
- الجهات الحكومية

### أولاً: إدارة المؤسسة

يفترض في إدارة المشروع أن تعتمد اعتماداً كلياً على المعلومات المحاسبية في وضع السياسات والخطط ومراقبة و تقييم الأداء، ومن هذا الافتراض فعلى المنشأة أن تحرص على أن تتم مراجعة تلك المعلومات من قبل هيئة فنية محايدة والمتمثلة في مراجع الحسابات المستقل (الخارجي)، وبالتالي فإن استقلال مراجع الحسابات وحياده يزيد من درجة الثقة في هذه المعلومات والاعتماد عليها. كما أن هذه المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تعتبر وسيلة للحكم على إدارة المنشأة من حيث التزامها بالأهداف المسطرة، ويتيح لمجلس الإدارة اتخاذ القرار بإعادة انتخابهم أو استبدالهم.

### ثانياً: المستثمرون

تعتمد فئة المستثمرين على القوائم المالية التي تمت مراجعتها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص المدخرات والاستثمارات، بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن في ظل اختيار البديل الأمثل من مجمل البدائل المتاحة مع اعتبار توفر الثقة في مصداقية هذه المعلومات. فالمعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تقلل من نسبة المخاطرة في اتخاذ القرارات المختلفة من طرف المستثمرين.

يعتبر تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد، أمراً يطمئن ويزيد ثقة المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من احترام وعدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات ومختلف العقود القانونية الأخرى.

### ثالثاً : البنوك

تسعى معظم المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم من أجل مزاولة نشاطها وضمان استمراره، فتقوم بطلب الحصول على قروض و تسهيلات بنكية من البنوك والمؤسسات المالية، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي و نتيجة الأعمال لتلك المؤسسات، وهذا من أجل ضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في الأجل المحددة.

<sup>1</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص8-9.

ازدادت أهمية مصداقية المعلومات خاصة في الأونة الأخيرة بالانتشار الكبير للتجارة الإلكترونية وتعد عمليات التمويل من طرف البنوك في ظل الغموض وعدم دقة المعلومات المحاسبية حول هذه المؤسسات التي تمارس التجارة الإلكترونية، وبالتالي ازدادت مخاطر التمويل في ظل التجارة الإلكترونية.

حيث تشير بعض لدراسات في هذا المجال الى غموض المعلومات المحاسبية للتجارة الإلكترونية في ظل البورصة الإلكترونية والتعامل بالأسهم و الأوراق المالية عبرها، وأكدت على المشاكل والمخاطر التي عانت منها أسواق الاقتصاد الجديد بسببه موضة التمويل التي طالت شركات الإنترنت بشكل غير مدروس، وفي ظل غموض المعلومات المحاسبية المتداولة في التجارة الإلكترونية<sup>1</sup>.

### ثالثاً: الجهات الحكومية

تعتبر المعلومات المحاسبية التي تصدرها المشروعات المختلفة قاعدة للبيانات تعتمد عليها بعض أجهزة الدولة في عدة أغراض، كمرقبة النشاط الاقتصادي أو فرض الضرائب المختلفة أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة. ولا يمكن للدولة القيام بهذه الأعمال بدون قاعدة بيانات موثوق فيها و معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصاً دقيقاً وإبداء الرأي الفني المحايد و العادل حولها. ويقصد بقاعدة البيانات مجموعة المعلومات التي تم تصنيفها وهيكلتها في سجلات بطريقة منطقية متناسقة، ويتم استخدام هذه البيانات في مختلف القرارات، إذ تستعملها بعض الجهات الحكومية في تحديد الأسعار و تقرير الإعانات لبعض الصناعات... الخ.

لقد أصبحت المحاسبة تخدم جميع فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد فئات المجتمع المختلفة في قراراتها الاقتصادية على المعلومات المحاسبية التي اشتمالها القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات والمشاريع الاقتصادية المختلفة. ولكي تصبح هذه الخدمة التي تقدمها المحاسبة لفئات المجتمع فعالة وحقيقية فإنه يجب أن تكلف هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي مستقل محايد(المراجع الخارجي) بفحص تلك البيانات فحصاً انتقادياً منظماً ودقيقاً، وإبداء الرأي الفني المعلل والموضوعي حول مدى صحة ومصداقية هذه المعلومات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، ومدى عدالة القوائم المالية في تمثيل وضع المنشأة المالي ونتائج نشاطها.

### المبحث الثاني : تصنيف مراجعة الحسابات

يمكن تصنيف مراجعة الحسابات إلى عدة تصنيفات وتبويبات، وكل تبويب يتضمن أنواع مختلفة لعملية مراجعة الحسابات، إلا أن هذا التنوع والتعدد هو تنوع وصفي، أي أنه لا يتعرض إلا للجانب الوصفي للمراجعة فقط، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع هذه الأنواع تبقى واحدة. حيث أن مفهوم مراجعة الحسابات ومبادئه العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى عملية المراجعة.

<sup>1</sup> إبراهيم محمد: الاتصالات والتجارة الإلكترونية: مجلة الاقتصاد والأعمال، المنشأة العربية المصرفية، الكويت، عدد 260، أغسطس، 2001، ص54.

و يمكن تقسيم أنواع مراجعة الحسابات كمايلي:<sup>1</sup>

- من حيث النطاق
- من حيث الوقت
- من حيث المسؤولية
- من حيث درجة الإلزام
- من حيث الشمول والمسؤولية في التنفيذ

مع الإشارة إلى أنه يمكن استخدام أكثر من أساس للتبويب في آن واحد.

### المطلب الأول: تصنيف مراجعة الحسابات من حيث النطاق

يمكن أن تقسم مراجعة الحسابات حسب مجالها أو نطاقها إلى:

- مراجعة كاملة
- مراجعة جزئية

### أولاً: المراجعة الكاملة

تعرف المراجعة الكاملة بأنها المراجعة التي تخول لمراجع الحسابات إطاراً غير محدود للعمل الذي يؤديه، ولا يعني هذا فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة. لقد كان هذا النوع من المراجعة كاملاً تفصيلياً، حيث كان مراجع الحسابات يفحص القيود والعمليات بصفة شاملة يوم كانت المؤسسات التي يتم مراجعة حساباتها صغيرة الحجم والنشاط، ثم تحول هذا النوع إلى المراجعة الكاملة الاختيارية نتيجة للتطور الذي حدث في عالم الأعمال وما صاحب ذلك من ظهور الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة. ولقد زاد إتباع أسلوب العينة والاختبار من اهتمام المنشأة بأنظمة الرقابة الداخلية لأن كمية الاختيارات وحجم العينات كان يعتمد على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية، حيث يقوم مراجع الحسابات بزيادة نسبة اختباره في حالة ضعف هذا النظام وكثرة الاختلالات به. إذا اعتمد مراجع الحسابات المراجعة الكاملة فإنه يتعين عليه أن يقدم الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة التقارير المالية ككل، وبغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره، حيث أن مسؤولية المراجع تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، وفي هذه الحالة يترك لمراجع الحسابات حرية تحديد المفردات التي تشملها اختباره وذلك دون التخلي عن مسؤوليته الكاملة عن جميع المفردات.

### ثانياً : المراجعة الجزئية

يقصد بالمراجعة الجزئية المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة، أو هي بمثابة ذلك النوع من المراجعة الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المراجع للعمليات المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار أن الجهة التي تعين مراجع الحسابات هي التي تحدد العمليات المطلوب مراجعتها وتدقيقها على سبيل الحصر.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، المرجع السابق، ص27.



وفي هذه الحالة فإن مسؤولية المراجع تتحصر في مجال المراجعة المكلف بها، وحتى لا ينسب إلى المراجع أي اتهام بالتقصير في أداء مهمته فإنه يجب أن يكون هناك اتفاق كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة، والهدف منها هو أن يتمكن مراجع الحسابات من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها.

إن مراجعة الحسابات سواء كانت كاملة أو جزئية تتوقف على الإلزام القانوني لهذه المؤسسات وعلاقتها بالمالك، ولذلك فإن الشركات المساهمة تتبع المراجعة الكاملة بينما بالنسبة لشركات الأشخاص والمؤسسات الفردية فإن ذلك يتوقف على طبيعة الاتفاق وعقد الشركة (الأشخاص) لتحديد طبيعة المراجعة وحدودها.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني: تصنيف مراجعة الحسابات من حيث الوقت

انطلاقاً من منظور الوقت الذي تتم فيه مراجعة الحسابات ومختلف الأعمال المرتبطة بها، فإن مراجعة الحسابات تنقسم إلى نوعين:<sup>2</sup>

- المراجعة المستمرة
- المراجعة النهائية

### أولاً: المراجعة المستمرة

تعتبر مراجعة الحسابات المستمرة هي المراجعة التي يتم فيها تتبع حسابات المنشأة أولاً بأول خلال السنة، حيث يقوم مراجع الحسابات بالتردد على المنشأة من وقت إلى آخر وعلى فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت خلال السنة المالية.

إن هذا النوع من المراجعة يعتبر مناسباً لشركات الأموال، وغيرها من المؤسسات والشركات التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث يحتاج إلى وقت طويل لفحصها، كما أن المراجعة المستمرة توفر للمراجع الوقت الكافي خلال فترة مهمته مما يساعده على التوسع في عملية المراجعة، وبالتالي تؤدي إلى التقليل من فرص ارتكاب الغش والتلاعب، إضافة إلى سرعة اكتشاف الأخطاء.

وفي حالة الجزائر فإن القانون ومن خلال عدة مواد مكن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، وهما اللذان يمارسان مهنة المراجعة في الجزائر، من الإطلاع على مختلف السجلات والموازنات ومختلف الإجراءات التي يشملها نظام الرقابة الداخلية.

حيث نصت المواد من 35 إلى 39 القانون 91-08 الموافق لـ 27/04/1991م على صلاحيات محافظ الحسابات لتسهيل له فهم نظام الرقابة الداخلية، من أجل أداء المراجعة وفق برنامج العمل الذي قام بوضعه.

ومثال ذلك ما ورد في المادة 35 من هذا القانون: "يمكن لمحافظي الحسابات وفي أي وقت إن يطلعوا على السجلات، الموازنات والمراسلات والمحاضر بصفة عامة وعلى كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة...".<sup>3</sup>

بالرغم من أن هذا النوع من المراجعة له عدة مزايا تدعم استخدامه ففي نفس الوقت فإن استخدامه تحيطه عدة مخاطر وعيوب لذلك سيتم التطرق لها بالتفصيل كمايلي:

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص12.

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، المرجع السابق، ص48.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 20، الموافق لـ 27 أبريل 1991، ص27.

## 1- مزايا المراجعة المستمرة:

- توفر المراجعة المستمرة مجموعة من المزايا للمنشأة محل المراجعة والمراجع في حد ذاته كمايلي:
- توفر المراجعة المستمرة الوقت الكافي لمراجع الحسابات للتعرف على المنشأة بصورة أفضل، وبما أن مراجع الحسابات يتحمل مسؤولية المراجعة في المنشأة فإنه يعتبر مركز من مراكز المسؤولية في المنشأة، وباعتباره مركز من مراكز المسؤولية في المنشأة، فإنه ملزم كباقي مراكز المسؤولية الأخرى على أن يتعرف على جميع جوانب نشاط المنشأة وأهدافها وكل ما عليه فعله من أجل الوصول الى الأهداف المسطرة.
  - تساعد المراجعة المستمرة على سرعة اكتشاف الأخطاء والغش في وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية السنة المالية.
  - إن وجود مجال زمني واسع لعملية المراجعة يؤدي إلى سير العمل بشكل منتظم بمكتب المراجعة و في المنشأة ككل، وبالتالي تجنب الإرهاق الموسمي وتوزيع العمل على طول السنة.
  - تقلل مراجعة الحسابات المستمرة من فرص التلاعب بالدفاتر، لما للزيارات المتكررة من طرف مراجع الحسابات المنشأة محل المراجعة من أثر نفسي على موظفي المنشأة.
  - ونظرا لكثرة مزايا المراجعة المستمرة في مجال التقليل من الغش والتلاعب، فإنه يطلق على هذه المراجعة بالمراجعة المانعة والمصححة في وقت واحد.

## 2- عيوب المراجعة المستمرة:

- وعلى الرغم من مزايا المراجعة المستمرة إلا أن العمل بها قد يبرز عدة عيوب ومن أهمها:
- احتمال قيام موظفي المنشأة بتغيير أو حذف أرقام أوقيود بالمستندات والسجلات بعد مراجعتها، سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية اختلاس، اعتمادا على أن مراجع الحسابات لا يقوم بمراجعة تلك المستندات والسجلات.
  - إن زيارات مراجع الحسابات المستمرة للمنشأة من فترة إلى أخرى ليقوم بمراجعة ما يكون قد اثبتت بالدفاتر والسجلات تؤدي إلى تعطيل عمل موظفي مصلحة المحاسبة.
  - احتمال سهو المراجع عن إتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في آخر زيارة للمنشأة.
  - إن الزيارات المتكررة لمراجع الحسابات تطرح احتمال نشوء صلات تعارف و صداقة بينه وبين موظفي المنشأة، مما يسبب له حرجا وضغطا نفسيا، عند اكتشافه للغش أو أخطاء في دفاتر المنشأة، أو عند كتابته لتقريره.
  - يوجد احتمال تحول عملية المراجعة المستمرة إلى عمل روتيني آلي رتيب.

وبالرغم من هذه العيوب التي تعكر عملية المراجعة، فإن بإمكان مراجع الحسابات تجنبها بعدة إجراءات كمايلي:

- يستطيع مراجع الحسابات إعداد برنامج للمراجعة على أساس مراعاة مواعيد العمل.
- يمكن للمراجع وضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات لتحديد الحسابات التي تمت

<sup>1</sup> MEZACHE Ali : L'entreprise publique algérienne et les nouvelles reformes économiques éléments d'analyse d'une nouvelle dynamique de gestion، Thèse doctorat en sciences économiques، sous la direction de : A. Boukhezar، faculté des sciences économiques et des sciences de gestion، université d'Alger، Alger، 1999، p521.

<sup>2</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص15.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، المرجع السابق، ص29-30.

مراجعتها، من أجل تجنب احتمال تغييرها بعد علمية مراجعتها لغاية تاريخ المراجعة، وكذلك لتجنب النسيان.

### ثانياً: المراجعة النهائية

تعتمد المراجعة النهائية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المراجع يبدأ عمله بعد أقفال الدفاتر و ترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد مراجعتها، كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة، وذلك لعدم تردد المراجع ومساعدته على المنشأة، بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية المراجعة. تعتبر تكاليف المراجعة النهائية منخفضة نسبياً مقارنة بالمراجعة المستمرة. بالرغم من هذه المزايا التي تتمتع بها المراجعة النهائية، إلا أن هناك خطر حدوث الاحتمالات التالية:

- تأخر النتائج.
- حدوث ارتباك في مكتب المراجعة نظراً للضغط الموسمي الناتج عن المراجعة.
- عدم اكتشاف الغش، الأخطاء والتلاعب.
- عدم قيام مراجع الحسابات بالفحص على المستوى المرغوب.

وترجع هذه الاحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية مراجعة الحسابات، وذلك لأن المراجع يلتزم بإنهاء عملية المراجعة وإبداء الرأي الفني المحايد في تاريخ محدد وفقاً لقانون الشركات ونظام الشركة، أوفي ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات واحدة أو متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب المراجعة.

### المطلب الثالث: تصنيف مراجعة الحسابات من حيث المسؤولية

يمكن تقسيم مراجعة الحسابات حسب الجهة المسؤولة على تنفيذها من داخل المؤسسة أو من خارجها والتمثلة أساساً في المراجع الخارجي المستقل، إلى نوعين وهما:

- المراجعة الداخلية
- المراجعة الخارجية

### أولاً: المراجعة الداخلية

يقوم بالمراجعة الداخلية هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للمنشأة أو الشركة، وذلك من أجل حماية أموال المنشأة وتحقيق أهدافها، بواسطة اكتشاف الغش والخطأ ومعالجتها، بالإضافة إلى رفع الكفاءة الإنتاجية والقضاء على الإسراف والضياع، والإشراف على تقديم البيانات المالية اللازمة للإدارة لاستخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات.

تمثل المراجعة الداخلية أحد عناصر الرقابة الداخلية ووسيلة لحصول الإدارة على المعلومات المستمرة حول كفاءة تنفيذ الهام في الأقسام المختلفة للمنشأة وكفاءة النظام المحاسبي، كمؤشر على صحة المعلومات المحاسبية، ومن أجل الحصول على صورة صحيحة للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

### ثانياً : المراجعة الخارجية

وهي المراجعة التي تقوم بها جهة مستقلة عن المنشأة، ولا تخضع لإشراف الإدارة وتعتمد هذه

المراجعة خصوصا في الشركات المساهمة كوكيله عن المساهمين، وتطبق إدارة الشركة هذه المراجعة على أساس القانون الأساسي لها، وكذلك بقانون الشركات المعمول به. ويجب أن لا يتبادر إلى الأذهان أن وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يغني عن المراجعة الخارجية وهذا لأن المراجع الداخلي خاضع بالتبعية للإدارة ويخدم أهدافها، بينما المراجع الخارجي يتمتع بخاصية الاستقلالية، حيث يعتبر المراجع هنا وكيل بأجر عن مجموعة المساهمين أو أصحاب المشروع.

تعتبر المراجعة الداخلية عاملا مساعدا للمراجعة الخارجية، حيث أنه بوجود المراجعة الداخلية فإن مراجع الحسابات ينظر بصورة فيها نسبة من الثقة إلى نوعية صحة ومصداقية حسابات المنشأة ونتائجها، بل بإمكانه أن يعتمد على بعض أعمال وإجراءات المراجعة الداخلية.<sup>1</sup>

وبالتالي يمكن القول بأنها هناك تكامل بين كل من المراجعة الداخلية والخارجية ويتمثل فيما يلي:  
- وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يعني تقليص حجم الاختيارات التي يقوم بها المراجع الخارجي وتوفير الوقت والجهد.

- إن وجود المراجعة الداخلية لا يغني عن المراجعة الخارجية وهذا يجسد ويؤكد صفة التكامل، ولكن بالرغم من التشابه والتعاون المتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إلا أن هناك عدة اختلافات بينهما (كما يوضحها الجدول رقم (04))، ويمكن توضيح هذا الاختلاف من النواحي التالية:

- من حيث الهدف
- من حيث العلاقة بالمنشأة
- من حيث التوقيت المناسب للأداء
- من حيث المستفيدين

<sup>1</sup> JAQUES Renard : Théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, 3<sup>ème</sup> édition, paris, 1987, P69.

جدول رقم (04): الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية

البيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1	الهدف	تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف، واكتشاف الغش والتلاعب في الحسابات. - التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط، واتخاذ القرارات وتنفيذها
2	علاقة القائم بعملية المراجعة بالمنشأة.	موظف داخل المنشأة (تابع ) شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة ( مستقل).
3	نطاق وحدود المراجعة	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع، كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي تسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات للقيام بمراجعة جميع عمليات المنشأة.
4	التوقيت المناسب للأداء	يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. - اختياريًا وفقا لحجم المنشأة
5	المستفيدون	إدارة المنشأة - قراءة التقارير المالية. - أصحاب المصالح. - إدارة المنشأة.

المصدر: أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر، عمان، 2000، ص18.

المطلب الرابع: تصنيف مراجعة الحسابات من حيث درجة الالتزام

إن تقسيم مراجعة الحسابات حسب درجة الالتزام على القيام بها يظهر نوعين رئيسيين وهما:

- المراجعة الإلزامية
- المراجعة الاختيارية

## أولاً: المراجعة الإلزامية

إن المراجعة الإلزامية هي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقاً لأحكام القوانين (مثل قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها). ويتم تعيين مراجع الحسابات من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه، وفي حالة تعدد المراجعين فإنهم مسؤولين بالتضامن، واستثناءاً من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراجع الأول، ومن الضروري أن تكون المراجعة في هذه الحالة كاملة اختباره. إن المراجعة الإلزامية تتميز بعنصر الإلزام وبالتالي فإنه يترتب على عدم القيام بهذه المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقاب.

بالنسبة للجزائر فمن أمثلة المراجعة الإلزامية، مراجعة حسابات شركات المساهمة كما نصت المادة 715 مكرر 4 لمرسوم القانون التجاري 93-08 الموافق لـ 1993/04/27 والتي نصت على ما يلي: "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة والموازنة، وصحة ذلك".<sup>1</sup> وفي هذه المادة إشارة واضحة إلى مجال عمل المراجع من حيث الفحص والمراجعة وإبداء الرأي وكذلك التأكيد على ضرورة حياد المراجع في إبداء الرأي وعدم تدخله في التسيير أي أن دور المراجع هنا يعتبر دوراً استشارياً.

لقد نص المشرع الجزائري في القانون التجاري المادة رقم 609 على إلزامية تعيين مراجع الحسابات للقيام بالوظائف المكلف بها قانوناً، وضرورة تعيين مندوب حسابات في قانون التأسيس لشركات الأموال المساهمة. "يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس الرقابة الأولون ومندوبوا الحسابات الأولون في القوانين الأساسية".<sup>2</sup>

## ثانياً : المراجعة الاختيارية

إن الأصل في المراجعة هو أن تكون اختيارية، ويرجع قرار القيام بها إلى أصحاب المنشأة أو أعضاء مجلس الإدارة، وإلى غيرهم من أصحاب المصالح فيها ففي المراجعة الاختيارية لا يوجد إلزام قانوني يحتم القيام بها، وهذه المراجعة تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة. إن المراجعة الاختيارية تناسب شركات الأشخاص والمنشآت الفردية، لأن المراجعة تفيد في زيادة الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من مراجع الحسابات عند تحديد الشركاء المتضامنين عند الانضمام أو الانفصال، كذلك اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من المراجع عند طلب الاستفادة من القروض والتسهيلات الائتمانية فضلاً عن الأمل في قبول الإقرارات المقدمة من المنشأة للضرائب وعدم التعديل فيها واعتمادها.<sup>3</sup> ويمكن تطبيق هذا النوع من المراجعة على مختلف نشاطات المنشأة كالمراجعة الجبائية ومراجعة الموارد البشرية وغيرها.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الموافق لـ 27 أبريل 1993، ص 32.

<sup>2</sup> حسين مبروك: الكامل في القانون التجاري، منشورات دحلب، الجزائر، 2000، ص 281.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص 20.

وقد أشار القانون التجاري الجزائري إلى تعيين المراجع بصفة اختيارية وذلك من خلال المادة 584 والتي نصت على تعيين مندوب للحسابات عند الحاجة إليه أي بصفة اختيارية.<sup>1</sup>

### المطلب الخامس : تصنيف مراجعة الحسابات من حيث الشمول والمسؤولية في التنفيذ

من هذا المنظور فإنه مراجعة الحسابات وعلى أساس مدى شمول الفحص لمختلف العناصر في المنشأة، والمسؤولية التي تقع على عاتق المراجع على أساسها، تنقسم إلى نوعين وهما:

- المراجعة العادية
- الفحص لغرض معين

#### أولاً: المراجعة العادية

وهي المراجعة التي سبقت الإشارة إليها من أنها فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي المراجع الفني المحايد حول ذلك.

وغالباً ما يرجح ويلجأ المراجع إلى إتباع المراجعة الاختيارية، ويعتبر مسؤولاً بالطبع على أي إهمال أو تقصير في ممارسته لحذره المهني، أي أدائه للعناية المعقولة المتوقعة من شخص عادي يزاول المهنة في نفس الأحوال والظروف القائمة في المنشأة محل المراجعة.

#### ثانياً: المراجعة لغرض معين (الفحص لغرض معين)

يهدف هذا النوع من المراجعة إلى البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص، وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبقت مراجعتها مراجعة عادية بهدف الخروج برأي فني محايد ومعلل حول المركز المالي ونتائج الأعمال.

من الأمثلة على المراجعة لغرض معين، فحص الدفاتر والسجلات بهدف كشف غش ما أو التعرف على أسباب اختلاس معين، أو بغرض تحديد الشهرة في حال خروج شريك أو انضمام آخر أو لتحديد قيمة السهم في حالة الدمج أو في حالة حساب تركه تشمل على أسهم وغير ذلك.

ويجب أن لا يتبادر للأذهان أن هناك أي تعارض بين وجود مراجعة عادية ووجود المراجعة أو الفحص لغرض معين لأن كلا منهما يهدف إلى غرض مختلف.

يختلف الفحص لغرض معين عن المراجعة الجزئية لأن المراجعة لغرض معين لا تشترط أن تكون لغرض خاص بنشاطات المنشأة وبناء على طلب من إدارتها، بينما تتم المراجعة الجزئية بناء على طلب من إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة، كما يهدف الفحص لغرض معين إلى إظهار جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة بالمنشأة.

إن المراجع لا يعتبر مسؤولاً في المراجعة العادية إذا ما ثبت أنه قد مارس حذره المهني في قيامه بعمله وإعداده للتقرير، أما في حالة الفحص لغرض معين فهو مسؤول عن كل إهمال أو تقصير ينشأ عن عدم تنفيذه للشروط المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرفين فمسؤوليته الكبرى هنا تعاقدية.

<sup>1</sup> حسين ميروك، المرجع السابق، ص 263.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، المرجع السابق، ص 32.



### المبحث الثالث : معايير مراجعة الحسابات

تقوم مراجعة الحسابات كمختلف العلوم والمهن المتطورة على عدة معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في أطرها ويسهرون على احترامها في الممارسة العملية في كافة مراحل العمل.

تعتبر معايير مراجعة الحسابات المتعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا المرشد للقضاء وللمحاكم والممارسين للمهنة وللدارسين أو المدرسين لهذا العلم والعمل، ووفقا لهذه المعايير يتحقق توفير معلومات محاسبية تستجيب لمتطلبات وحاجيات مختلف الأطراف المستفيدة منها، على اعتبار أنها تعطي صورة صادقة عن الوضعية الحقيقية للمنشأة.

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في 1954م، ضمن كتاب بعنوان -معايير المراجعة المتعارف عليها- وقد تضمن هذا الكتاب على معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:<sup>1</sup>

- **معايير عامة:** وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، و من هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.
  - **معايير العمل الميداني:** وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة.
  - **معايير إعداد التقرير:** وهي عبارة عن مجموعة التقارير المتعلقة بإعداد التقرير و شروط ذلك التقرير.
- وتعتبر هذه المعايير المعمول بها في معظم دول العالم، لأنها تعتبر بمثابة المستويات المثلى تقريبا.

### المطلب الأول: المعايير الشخصية (العامة)

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بالشخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمراجع الحسابات الخارجي، و تتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير كالاتي:

- **التأهيل العلمي والعملية:** يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على التدريب التقني الملائم والكفاءة اللازمة في مراجعة الحسابات.
- **الاستقلال:** على مراجع الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي ترتبط بالمهمة المكلف بها.
- **العناية المهنية الملائمة:** على مراجع الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة ووضع التقرير.

### أولا: معيار التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات

إن التدريب اللازم لمهمة مراجع الحسابات الخارجي المستقل يشمل منهاجا علميا موسعا، تلبية دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها، وتجدر الإشارة أنه ليس من المطلوب من مراجع الحسابات أن يكون خبيرا أو ملما بتخصص معين أو بفرع آخر من فروع المعرفة، مثل القانون أو الإحصاء أو غيرها، إذا أن المراجع يستطيع أن يستعين بالخبرات المتخصصة في المجالات التي يحتاج إليها، ومن المتفق عليه أن تعليم المراجعين وتدريبهم ينطوي على مسؤولية شخصية ومسؤولية

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، المرجع السابق، ص 55.

مهنية، فمن ناحية من يرغب أن يكون مراجعا ينبغي أن يتوفر لديه الاستعداد والتفكير السليم والرغبة في ممارسة العمل كمراجع، ومن الناحية المهنية فإنه يقع على عاتق المراجعين ذوي الخبرة تدريب المراجعين حديثي العهد، من خلال عملية التوجيه والإشراف السليم على أعمالهم.

تلعب المنظمات التي تشرف على المهنة في معظم دول العالم دورا كبيرا في مجال تعليم وزيادة خبرة أعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية وتوجيهات وتوصيات وبحوث، كما يشمل التدريب في المراجعة على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تنظمها وتعقدتها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال والإحصاء وغيرها.

فمراجع نظام المعلومات المحاسبية يجب أن ينمي خبراته ومهاراته التقنية بطريقة مستمرة، وتحديثها (تجاوبا مع الاتجاهات الحديثة) عن طريق التكوين المهني المستمر والمناسب.<sup>1</sup>

وفي حالة الجزائر فقد أشار القانون الجزائري إلى ضرورة توفر التأهيل العلمي في مراجع الحسابات والذي يتمثل في محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، إذا يشرط في من يمارس مهنة

المراجع الشروط التالية:

- التأهيل العلمي والعملية، حيث يجب أن يكون المترشح متحصلا على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية أو أي شهادة أجنبية معادلة:

• ليسانس في العلوم المالية.

• ليسانس فرع مالية ومحاسبة ( المدرسة العليا للتجارة).

- إضافة إلى هذه الشهادات يشترط أن يزاول اما تدريبا مهنيا كخبير محاسب مدته سنتان ليتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني، وأثبتت خبرة قدرها 10سنوات في الميدان المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته 6 اشهر.

وقد حدد القانون الجزائري عدة شهادات أخرى مقرونة بالخبرة العملية.

ويلاحظ أن هناك ترابط بين التأهيل العلمي والعملية إذ يتم ربط الشهادات بتربص الخبرة أو بإثبات سنوات الخبرة في الميدان.

ومما سبق يمكن الوقوف على أهم عناصر هذا المعيار وهي:

- التأهيل العلمي أو الدراسي.

- التأهيل العملي والخبرة المهنية.

- الربط بين التأهيل العلمي والعملية ومتطلبات الأداء المهني.

## ثانيا : معياراستقلال المراجع

يقصد بالاستقلال القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فعلى مراجع الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها.

الاستقلال في التفكير هو في الأساس حالة فكرية، إذ على مراجع الحسابات أن يكون رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل، كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية التي يبدي المراجع فيها رأيه، خاصة وأن الدائنين والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرهم من الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية يعتمدون على رأي مراجع الحسابات بصفته خبيرا مستقلا ومحايذا.

ولا يكفي أن يكون مراجع الحسابات مستقلا ظاهريا بل يجب توفر الاستقلال الواقعي، وهذا يعتمد على

<sup>1</sup> Http: // WWW.ISACA.ORG/ STANDARD / STAND 2.HTM, Copyright © 2002, ISACA, Information systems Audit and control association.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 32، الموافق لـ 01 ماي 1999، ص5.

مستوى المراجع الأخلاقي.<sup>1</sup>

أثار معيار استقلال وحياد المراجع الكثير من الجدل والنقاش بين المحاسبين والمراجعين وغيرهم من الجهات المهتمة بالمراجعة، وذلك لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة ارتباط هذا المفهوم بالحالة الذهنية للمراجع.

كما أن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالمنشأة التي يقوم بمراجعتها بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تصنف بالسرية قد تثير شكوكا لدى الجهات المختلفة، والتي لا تدرك أهمية حيادية تلك المعلومات ولا الضوابط الموضوعية على استخدامها من طرف مراجع الحسابات على أساس حياده واستقلاله، لذلك سيتم التطرق لأهم العناصر التي تدعم استقلاليته من خلال النقاط التالية:

- يجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ويجب أن تتميز أعماله بالعدالة لجميع الأطراف والفئات المختلفة، فتميز المراجع بالأمانة المهنية يجعل آراءه غير متحيزة لأي جهة، ويجب أن يفتتح مستخدموا القوائم المالية باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين فإن آراءهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين، ولكي يثق مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين، فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم.

- إن ظهور مراجع الحسابات بمظهر الاستقلال والحياد يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته ويمكن ذلك من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماما من الجمهور أكثر من الحالة العقلية، كما أن النظرة السلوكية لعمل مراجع الحسابات تمكن من تحديد المؤشرات التي قد تضغط على استقلالية وحياده وتخرجه من الاستقلال التام، وبالتالي يمكن بناء على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع.

- تمثل إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة تمثل مصدر الضغط الأكبر على مراجع الحسابات، كما أنها في الوقت نفسه تشكل مصدرا لعدم ثقة مستخدمي القوائم المالية، ويمكن التطرق إلى الضغوط التي تمارسها الإدارة على مراجع الحسابات المستقل في العناصر التالية:

- عند قيام المراجع بوضع برنامج المراجعة وتحديده للاختبارات والإجراءات ووقت القيام بها فتنحصر إدارة الشركة على التركيز على نقاط معينة دون الأخرى، كما أنها لا تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والتي يرى المراجع ضرورة الحصول عليها، نظرا لخوفها من اكتشاف تلاعبها أو حرصا على بعض الأسرار.<sup>2</sup>
- عند قيام المراجع بعملية الفحص واجراء الاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات، وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية وقيامه بالإجراءات الضرورية للتحقق من وجود أصول المنشأة ومن ملكيتها لها وعدم وجود مرهونات عليها لصالح الغير، ومتابعة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، حيث تتدخل إدارة المنشأة في عمل المراجع وتجعله يركز على بعض البنود دون الأخرى.
- عند قيام المراجع بكتابة التقارير ورغبتها في تعديل رأي مراجع الحسابات أو إجماعه عن الإفصاح عن بعض الحقائق المالية التي تهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية.

ضمانا لاستقلال المراجع وحفظا لحياده فإن على مراجع الحسابات أن لا يتدخل في تسيير المنشأة، بمعنى التدخل والتطرق المباشر في الإجراءات التي تتعلق بالتسيير والتي أصلا مسندة للإداريين وفقا للتشريعات والمراسيم المختلفة.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، المرجع السابق، ص57.

<sup>2</sup> Société national de comptabilité: relations dirigeants d'entreprise et commissaires aux comptes, dans: la Revue Algérienne de Comptabilité et d'audit n°1, 1<sup>ère</sup> trimestre 1994, Alger, p36.

يكتسي معيار الاستقلال أهمية كبيرة، حيث يعتبر عنصر الاستقلال عنصرا مهما في ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في المعلومات التي قام مراجع الحسابات بمراجعتها وبالتالي يجب أن يتم التعرف على أهم الضغوط التي يتعرض لها مراجع الحسابات والتي تؤثر على رأيه الفني، وتعتبر إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة من أهم الجهات التي يمكن أن تضغط على مراجع الحسابات، سواء كان تأثيرا مباشرا أو غير مباشر بمختلف وسائل الضغط التي تؤثر بها الإدارة على المراجع، والتي تتمثل أساسا في طريقة التعيين أو العزل أو تحديد الأتعاب، لذلك سيتم التطرق لاستقلالية المراجع من خلال مايلي:

- 1-التعيين
- 2- العزل
- 3- الأتعاب
- 4- وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة
- 5- قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة

### 1-التعيين:

ان قيام المنشأة بتعيين مراجع الحسابات يعطيها الفرصة لممارسة بعض الضغوط عليه مادامت سلطة التعيين بحوزة إدارتها، وفي هذا المجال ولتجنب هذا الضغط نجد أن بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) ومن أجل دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي المستقل، فقد أوكلت حق التعيين وتحديد الأتعاب إلى لجنة المراجعة الخارجية بالمنشأة حتى لا تمارس إدارتها أي ضغط على المراجع.

حدد القانون التجاري الجزائري كيفية تعيين مراجع الحسابات من خلال المادة 715 مكرر 04 (المرسوم التشريعي 93-08 مؤرخ في 25/04/93) " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، وتختارهم من بين المهنيين المسجلين بجدول المصنف الوطني ".  
و يلاحظ أن القانون التجاري الجزائري ترك حرية تعيين المراجع الخارجي إلى مجلس الإدارة، وهذا ما يمنحها مجال معين للضغط على المراجع.

### 2- العزل:

إن تمتع إدارة المنشأة بصلاحيه عزل مراجع الحسابات الخارجي المستقل يمثل مصدر تهديد لاستقلالية وحياد المراجع، بحيث تقوم الإدارة بعزل المراجع إذا لم يلبي مطالبها ويتبع توجيهاتها، ويوصي في هذا المجال أن يقوم المراجع الجديد بالاتصال بالمراجع القديم للوقوف على أسباب عزله، وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارسها إدارة المنشأة على حياده واستقلاله قبل تعيينه عوضا عنه، وتلعب الجمعيات والمؤسسات المهنية دورا هاما في التأكيد على هذه الإجراءات.  
تطرق القانون التجاري الجزائري الى انتهاء مهمة مراجع الحسابات في الحالة العادية والمتمثلة بانتهاء مدة المهمة الموكلة له وهي ثلاث سنوات، إضافة إلى حالات العزل والتي تطرق لها القانون التجاري من خلال المادتين 715 مكرر 8، 715 مكرر 9، والتي أعطت للمساهمين الذين يمثلون على الأقل (1/2) من رأس مال الشركة، حق اللجوء إلى العدالة عن طريق الجهات المختصة بطلب عزل المراجع وإنهاء مهامه بناء على أسباب مبررة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص 43-45.

<sup>2</sup> حسين مبروك، المرجع السابق، ص 337.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 340.

### 3- الأتعاب:

يعتبر تحكم المنشأة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي عاملاً يعرض المراجع لتخفيض أتعابه إذا لم يتم بتنفيذ مطالب وتعليمات الإدارة، لذلك نجد أنه بموجب توصيان بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أسند حق تحديد أتعاب المراجع الخارجي إلى لجنة الشؤون الخارجية، وذلك ضماناً لعدم تدخل الإدارة في تحديد أتعاب المراجع وحماية استقلاليتها وحياده.

أشار القانون الجزائري من خلال المادة 44 من القانون رقم 91-03 المؤرخ في 27/08/91م إلى أن أتعاب مراجع الحسابات تحددها الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع المراجع، وقد أشارت هذه المادة إلى أنه لا يمكن أن يتلقى مراجع الحسابات أي أجر أو امتياز تحت أي شكل كان.<sup>1</sup>

### 4- وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة:

تعتبر ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في استقلال المراجع الخارجي من الأمور الهامة لمراجع الحسابات الخارجي، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تطعن في هذا الاستقلال في نظر الأشخاص العاديين، فلكي يكون المراجع مستقلاً يجب عليه أن يكون مستقلاً نهائياً، ولكي يتم الاعتراف باستقلال المراجع يجب أن يكون حراً من أي التزامات تجاه العميل الذي يراجع حساباته، أو أن تكون للمراجع مصلحة في الإدارة أو الملكية.

إن مراجع الحسابات الخارجي الذي يراجع حسابات شركة يكون هو عضواً في مجلس إدارتها قد يكون مستقلاً من الناحية الذهنية، ولكن لا ينتظر من مستخدمي القوائم المالية أن يقبلوا بصفة الاستقلال هذه لأن المراجع في حقيقة الأمر أصبح يراجع قرارات قد ساهم هو جزئياً في اتخاذها.

وفي هذا الصدد نجد أن معظم القوانين في دول العالم قد نصت على ضرورة عدم وجود مصالح مشتركة سواء كانت مالية أو اقتصادية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة أو الشركة التي يراجع حساباتها، كما تملك أسهم أو العمل لدى المنشأة أو الحصول على قرض منها.

نص القانون التجاري الجزائري على عدم تعيين مراجع الحسابات في حالة وجود مصالح اقتصادية له في المنشأة في الحالات التالية:<sup>2</sup>

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بما في ذلك القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة للشركة.
- القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين و أزواجهم، أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك (1/10) رأسمال الشركة، أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك (1/10) رأسمال هذه الشركات.
- أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مراجع الحسابات أجرة أو مرتباً، أما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس الرقابة.
- الأشخاص الذين منحتهم المنشأة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مراجع الحسابات في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

### 5- قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة:

يعتبر قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال، وفي هذا المجال يطرح التساؤل حول كون قيام

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 20، الموافق لـ 16 شوال 1411، ص 656.

<sup>2</sup> حسين مبروك، المرجع السابق، ص 338-339.

المراجع بتلك الخدمات يجعل مختلف الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية والمستفيدة من المراجعة تشك في حياده واستقلاله.

أصدرت مؤسسات المراجعة الكبرى مجتمعة في سنة 1991م ورقة عمل لبحث هذا الموضوع لقناعته بأن هذا الاعتقاد غير صحيح، وعلى العكس فإن احتياجات العموم والمساهمين والعملاء تخدم أفضل إذا كان مراجع الحسابات يقدم خدمات متعددة بما فيها المراجعة والاستشارات الضريبية الإدارية والتنظيمية الممكنة.

وفي هذا المجال ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أن قيام المراجع بتلك الخدمات لا يؤثر نظرياً على استقلال المراجع، طالما أن المراجع لا يتخذ القرارات الإدارية، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية، كما يرى بعض الكتاب أنه طالما أن المراجع تعتبر خدماته هي مجرد النصيحة والاستشارة ولا يساهم في اتخاذ القرارات، فإن استقلاله وحياده لن يتأثر.

كما أنه عند قيام مراجع الحسابات الخارجي بإعداد الإقرار الضريبي عن العمل الذي يراجع حساباته، يقدم ضماناً إلى مصلحة الضرائب بأن هذا الإقرار يعرض فيه المراجع الأرباح حسب التعليمات المطلوبة، كما أنه عند تقديم الخدمات الضريبية يفسر الشك لصالح العميل طالما أن هناك مبرراً قانونياً مقبولاً يؤيد هذا الموقف.

### ثالثاً: معيار بذل العناية المهنية الملائمة

يقصد بهذا المعيار بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني في أداء المراجع لعملية المراجعة وفي أعداده للتقرير، وهناك من بعض الكتاب والمختصين من يطلق على هذا المعيار بالحذر المهني المعقول.

وعلى العموم فمتطلبات هذا المعيار تتمثل فيما يلي:

- يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يبذل العناية المهنية المطلوبة منه وبطريقة كافية وملائمة، عند قيامه بفحص وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات والقوائم المالية المعروضة عليه من إدارة المنشأة أو الشركة محل المراجعة، كما يجب عليه أن يتحقق من جميع بنود الميزانية وحسابات النتائج ومختلف القوائم المالية.

- يجب أن يستدل مراجع الحسابات الخارجي في تحديد مستوى العناية المهنية المناسبة بالدراسة والفهم لمسؤولياته القانونية والمهنية.

تعتبر المسؤولية القانونية التي يحددها القانون للمراجع بمثابة الحد الأدنى للعناية المهنية التي يجب توافرها في أعمال المراجعة، وبما أن المسؤولية المهنية تحدد الحد الأدنى للعناية المهنية فإن مهمة المراجعة وما تحدده وتفرضه من مسؤولية تحاول رفع العناية المهنية عن ذلك الحد الذي يحتمه القانون.

- تتطلب العناية المهنية من مراجع الحسابات الخارجي وضع خطة وبرنامج ملائمين لتنفيذ عملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين، وذلك عن طريق متابعة تقدمهم في أداء المهام المفوضة لهم.

<sup>1</sup> فؤاد محمد علاء الدين: مدقق الحسابات والخدمات الاستشارية، المحاسب القانوني العربي، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، العدد 77، آذار/ نيسان، 1993، ص 20.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، المرجع السابق، ص 57.



- تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أحد أهم متطلبات العناية المهنية الملائمة، حيث تعتبر هذه الدراسة والتقييم لنظام الرقابة الداخلية أساساً لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات المراجعة، كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على الأدلة في المراجعة، وإنما يحدد أيضاً درجة العمق المطلوبة في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضاً الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة، كما يحدد درجة التركيز النسبي على مختلف الإجراءات.

- تتطلب العناية المهنية من المراجع الخارجي الحصول على مختلف أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال عملية الفحص والملاحظة ومختلف الإجراءات، من أجل توفير أساس ملائم لإبداء الرأي حول مختلف القوائم المالية، ومن الضروري أن تكون تلك الأدلة كافية من حيث الكم والنوع.

تجب الإشارة إلى أنه تبقى العناية المهنية مستمرة لتشمل جميع مراحل المراجعة وصولاً إلى إعداد التقرير، حيث تعتبر المعايير العامة من أهم المعايير العشرة للمراجعة، إذ أن عدم توفر أحد تلك المعايير يجعل باقي المعايير بدون معنى وغير موضوعية، فإذا قام بالمراجعة شخص غير مؤهل علمياً ومهنيًا بشكل ملائم، أو غير مستقل أولم يبذل العناية المهنية الملائمة فإنه لن يكون هناك معنى لعملية المراجعة مع توافر باقي المعايير، ولا تحقق المراجعة الأهداف المرجوة منها.

### المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

يطلق على هذه المعايير بمعايير العمل الميداني نظراً لأنها تمثل معايير تنفيذية ترتبط بالجانب التنفيذي لعملية المراجعة وليس بالجانب التنظيمي، والمرتبطة بالمعايير العامة للمراجعة.

تتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير كما يلي:

- **التخطيط والإشراف:** إذا يجب على المراجع وضع مخطط شامل لعملية المراجعة، كما يجب عليه الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم.
- **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يجب على المراجع القيام بدراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعتمد ليكون منطلقاً وأساساً يعتمد عليه أثناء قيام المراجع بمهمته.
- **أدلة قرائن الإثبات:** يجب التوصل إلى عناصر الإثبات الجديرة بالثقة وذلك بالمعينة والملاحظة التحري والإثبات، والذي من شأنه أن يكون أساساً معقولاً ومبرراً لإبداء الرأي الفني المحايد والمعلل حول المعلومات المحاسبية.

### أولاً: معيار التخطيط والإشراف

يقصد بهذا المعيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الجاد على أعمال المساعدين، إذ يتطلب هذا من مراجع الحسابات ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقاً لخطة ملائمة، كما يتطلب هذا المعيار التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية بمكتب المراجعة وفقاً لخطة ملائمة، كما يتطلب كذلك التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية لمكتب المراجع، والقادرة على إنجاز عملية المراجعة بمستوى مهني يكسب الثقة مع حل جميع المشاكل العالقة بين مساعديه وإدارة المنشأة والاطمئنان لأدائهم للمهام الموكلة إليهم حسب الخطة المرسومة.

يتطلب توجيه وتخطيط مهمة المراجعة من مراجع الحسابات أن يأخذ صورة شاملة على المنشأة، كي تمكنه من توجيه مهمته على أساس الأنظمة المختلفة في المنشأة، من هذه الوجهة وكهدف

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، المرجع السابق، ص58.



أولي فان مراجع الحسابات يمكن أن يأخذ صورة أولية عن الحسابات وكذلك البرمجة الأولية لوسائل الرقابة والتخطيط التي سيعتمدها في مهمته اللاحقة والتي تتيح له مايلي:

- تحديد مجال الفحص والرقابة على أساس من درجة الثقة.
- تنظيم تنفيذ المهمة الموكلة له من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة مع اكبر قدر من الفعالية واحترام المدة المتفق عليها.

يفترض أن يوفر التخطيط السديد لتنفيذ مهمة المراجعة تنظيماً ملائماً لمكتب المراجع والتنسيق بين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل، وكلما زاد عدد الأفراد القائمين على مهمة المراجعة كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات والمسؤوليات، كما يجب أن تجرى كل أعمال المراجعة بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية أو بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص آخر أسندت إليه سلطة الشريك ومسؤوليته، وتبقى المسؤولية على عاتق صاحب المكتب الفردي في ضمان القدر الكافي واللازم من المراجعة للعمل الذي يقوم به شخص سواه تحت إدارته، كما أنه على مراجع الحسابات توقيع جميع الرسائل أو التقارير التي تعتبر تعبيراً عن رأيه أو تكليف غيره بتوقيعها مع الإبقاء على مسؤوليته القانونية.

لكي يتم تخطيط عملية المراجعة تخطيط سليماً وكافياً، يتوجب على مراجع الحسابات القيام بالخطوات التالية:

- الاتصال بمراجع الحسابات الخارجي السابق.
- جمع المعلومات عن المشروع وفهم طبيعة أعماله والقطاع الذي ينتمي إليه.
- الحصول على معلومات عن النظام المحاسبي والسياسات والإجراءات المحاسبية.
- إجراء تقييم مبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية، والتي ينوي المراجع الاعتماد عليها.
- إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية المراجعة، وتحديد عنصر الوقت نظراً لارتباط مهمته بمدة محددة، لذلك على مراجع الحسابات أخذ عنصر الوقت بالاعتبار من حيث:

- توقيت تعيين مراجع الحسابات الخارجي.
- توقيت القيام بالمراجعة.
- توقيت إجراءات عملية المراجعة.
- تحديد بنود القوائم المالية التي من المنتظر أن تحتاج إلى تسوية.
- طبيعة التقارير المتوقع تقديمها.
- دراسة مسؤوليته القانونية تجاه العميل الذي يراجع حساباته.
- دراسة مسؤوليته المهنية من أجل رفعه شأن المهنة وزيادة احترام المجتمع لها.

## ثانياً: معيار دراسة وتقسيم نظام الرقابة الداخلية

يحتوي نظام الرقابة الداخلية على مجمل الطرق والأساليب التي تتبناها إدارة المنشأة بما في ذلك مجلس إدارتها ومسيريها وموظفيها، لتوفر لها تأكيداً معقولاً بتحقيق أهداف المنشأة التالية:

- حماية أصول المنشأة، والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها ودقة السجلات المحاسبية واكتمالها.

<sup>1</sup> Société national de comptabilité : mission de commissariat aux comptes dans : la Revue Algérienne de Comptabilité et d'audit, n°14, 2<sup>ème</sup> trimestre 1997, Alger, p 10.

<sup>2</sup> يوسف محمد الجربوع: المرجع السابق، ص 57-58.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص 27.

- فاعليته وكفاءة الأحداث والعمليات أو الظروف التي تتأثر بها المنشأة بما في ذلك استخدام الموارد بكفاءة وبشكل ملائم وزيادة الإنتاجية.  
- التقيد بالأنظمة، التعليمات والسياسات التي تتبناها الإدارة لتحقيق أهداف المنشأة بكفاءة وبطريقة منظمة.

عرفت المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات (OECCA) طرق وإجراءات وأساليب الرقابة الداخلية على أنها عبارة عن مجموعة تعليمات تنفيذ المهام ومختلف الوثائق المستخدمة وكيفية توزيعها والاحتفاظ بها وما يجب أن تحتويه، وترخيص العمليات واعتمادها، وتسجيل ومعالجة المعلومات اللازمة لاستمرارية المنشأة ومراقبتها.<sup>1</sup>

ينبغي على مراجع الحسابات تحديد مدى صلاحية وملائمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الفحوص والاختبارات التي ستحدد مجال تطبيق إجراءات المراجعة، فإضافة إلى كون ضعف أوقوة هذا النظام يحدد طبيعة أدلة المراجعة، فإنه يحدد العمق المطلوب في فحص هذه الأدلة والتوقيت الملائم لإجراءات المراجعة ودرجة التركيز النسبي على الإجراءات.

ويفترض في مراجع الحسابات أن يواصل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يستطيع الإلمام بالإجراءات والأساليب التي تستخدمها المنشأة، وينبغي أن يركز الفحص على مختلف عناصر النظام لمعرفة عناصر الخلل وعدم الملائمة.

ويتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال ثلاث خطوات أساسية وهي:

- أخذ صورة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل المنشأة عن طريق المتابعة والملاحظة، ويتم هذا عادة باستخدام قائمة الاستقصاء (الإستبيان) النموذجية التي تحدد الكيفية التي يعمل بها نظام الرقابة الداخلية، كما يستخدم المراجع عدة طرق أخرى لجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية كالتقرير الوصفي أو خرائط التدفق.<sup>2</sup>

- مقارنة الإجراءات الموضوعية والمستخدم في نظام الرقابة الداخلية بالنماذج المثلي لتلك الإجراءات لتحديد مدى ملائمة ودقة هذه الإجراءات المستخدمة مع الأخذ في عين الاعتبار الظروف الواقعية للمنشأة.

- الوصول إلى تحديد طريقة العمل الفعلية لنظام الرقابة الداخلية والمطبقة في الواقع، حيث أنه ونتيجة لعدم إلمام بعض العاملين بالإجراءات المطلوبة لعمل النظام قد يؤدي هذا إلى عدم تطبيق ما نص عليه الجانب النظري لنظام الرقابة الداخلية في الواقع أي في نشاط المنشأة الحقيقي.<sup>3</sup>

إن مختلف الإجراءات الاختبارات التي يقوم بها المراجع في إطار دراسة مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية قد تؤدي إلى إظهار اختلاف عن الحالة الأولية التي يوصف بها هذا النظام، وهذا بدوره يقتضي من المراجع تعديل برنامج المراجعة وتنقيحه، وقد يؤدي هذا التعديل والتنقيح إلى توسيع مجال اختبارات المراجعة والتغير في الأهمية والتركيز النسبيين بين مراحل المراجعة، كما يمكن أن تؤدي إلى تغير أو تعديل توقيت إجراءات المراجعة.

### ثالثاً : معيار أدلة وقرائن الإثبات

يعبر هذا المعيار عن ضرورة حصول المراجع على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات

<sup>1</sup> [Http://WWW.SOCPA.ORG.SA/AU-05/INDEX.HTM](http://WWW.SOCPA.ORG.SA/AU-05/INDEX.HTM), Copyright © 2002, SOCPA, Saudi organization for certified public accountants.

<sup>2</sup> OECCA : Le Contrôle interne, édition Comptable Malshebre, Paris, 1977, P 73.

<sup>3</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص 102.

الملائمة، لتكون أساسا سليما يرتكز عليه عند إبداء رأيه الفني المحايد والمعلل حول التقارير المالية، ولهذا الغرض فإن المراجع يعتمد عدة طرق كالفحص المستندي، والمراجعة الحسابية والانتقادية والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها.

ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بصفة عامة إلى فئتين كمايلي:<sup>1</sup>

- **الأدلة الداخلية:** ومن أمثلة الأدلة الداخلية نجد كل ما هو موجود داخل المنشأة، مثل دفاتر الحسابات والشيكات ومستندات القيد وأوامر الشحن وطلبات البضائع وبطاقات العمل وقوائم حسابات البنوك والعقود وملفات حفظ الرسائل، ومحاضر جلسات مجلس الإدارة أو الهيئات العمومية للمساهمين ومختلف اللجان.

- **الأدلة الخارجية:** تشمل الأدلة والقرائن الخارجية المصادقات من العملاء والموردين، ونتائج الإطلاع أو الملاحظة والاستفسارات التجارية خارج المشروع تحت المراجعة، إضافة إلى المصادقات الصادرة عن المدينين أو الدائنين ورسائل المحامين وقوائم أسعار البضاعة والسجلات الحكومية، وكذلك الأنظمة التي تخضع لها المنشأة محل المراجعة.

كما تستخدم هذه الأدلة والقرائن الخارجية في تدعيم وتأييد البيانات الداخلية وتعزيزها.

يجب أن تكون الأدلة والقرائن التي يقوم مراجع الحسابات بجمعها ملائمة بالدرجة الأولى وكافية ثانيا، فالقرائن والأدلة الملائمة هي تلك التي تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة وان الوسيلة المستعملة في جمع تلك الأدلة مناسبة كذلك، أما كفاية الأدلة والبيانات فهذا عائد لتقدير المراجع وحكمة الشخصي، إذ يجب على مراجع الحسابات تقييم تلك الأدلة والبيانات بالاعتماد على خبرته وتقديره المهني.

### المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير

ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمراجع الحسابات وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير:

- **احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** إذا يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- **إثبات تطبيق المبادئ المحاسبية:** يجب أن يوضح التقرير الظروف التي أدت إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وبثبات من سنة الأخرى.
- **كفاية المعلومات:** يجب أن يبين التقرير الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك.
- **إبداء الرأي:** يجب أن يبين التقرير رأي المراجع الفني المحايد والمعلل حول القوائم المالية، وفي حالة تعذر على المراجع إبداء رأيه يتوجب عليه ذكر الأسباب في التقرير.

### أولاً: معيار احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يجب التقرير عن ما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ان هذه المبادئ هي عبارة عن قواعد و أصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل، والتي صادق عليها مؤلفون وأكاديميون وهيئات ومنظمات معمدة، والذين يعتبرون

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، المرجع السابق، ص59.

مرجعا موثوقا به محاسبيا على أن تمثل توجيهها سليما في التوصل إلى القرارات المالية.<sup>1</sup> إن هذه المبادئ والقواعد لا يمكن اعتمادها كقواعد طبيعية، نشأت نتيجة البحث انطلاقا من بديهيات أساسية ومسلّمات لأنها ليست دائمة كما في المبادئ المتعارف عليها في العلوم التجريبية، بل تتغير هذه المبادئ كحصيللة لتعميم السلوك والممارسة المحاسبية.<sup>2</sup> كما لا يقتصر هذا المعيار على التحقق من مدى اعتماد المبادئ المحاسبية المستخدمة، ولكن يتعداه إلى التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ، ولا يتطلب هذا المعيار من المراجع أن يقوم بإعداد قائمة بالمبادئ المحاسبية والطرق المستخدمة، ولكن يطالب فقط بإبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المستخدمة في الوصول إلى الحسابات الختامية للنتائج والميزانية مقبولة أم لا.<sup>3</sup> تقسم هذه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها على أساس هذا المعيار إلى المجموعات التالية:

- المبادئ العامة: تتمثل هذه المبادئ في الآتي:

- مبدأ الحيطة
- مبدأ الثبات
- مبدأ الشمول
- مبدأ الأهمية النسبية
- مبدأ الإفصاح

- المبادئ العلمية المرتبطة بالربح: ويمكن إجمالها في الآتي:

- مبدأ تحقق الإيراد
- مبدأ التكلفة في قياس النفقة
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

- المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي: تتمثل هذه المجموعة فيما يلي:

- مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاستهلاك
- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا

## ثانيا: معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية

ينبغي أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، ويهدف هذا المعيار إلى ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وتأثيرها على القوائم المالية. يجب أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى حالات استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ آخر متعارف عليه، كلما ترتب عن هذا الاستبدال آثار جوهرية في الحسابات المعنية، ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري من أجل أن يعلم من يطلع على حسابات المنشأة بأن تغيرا قد طرأ على المبادئ المحاسبية المعتمدة، ولأن عدم الإفصاح عن حدوث التغيير قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من طرف الجهات التي تستخدم هذه المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، المرجع السابق، ص60.

<sup>2</sup> SACI Djelloul, opcit, p82.

<sup>3</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص28-29.

وكمثال على ذلك فإن التعديل في معدلات الاهتلاك نتيجة زيادة استعمال الآلات يعتبر تغيراً في نظام العمل، ولكن تغيير الطريقة المتبعة في حساب الاهتلاكات من طريقة القسط الثابت إلى المتناقص يعتبر خروجاً عن مبدأ الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية، وكمثال آخر على الخروج عن مبدأ الثبات تغيير طرق جرد المخزون السلعي وتسييرة من طريقة ما دخل أولاً خرج أولاً إلى طريقة ما دخل أولاً خرج أولاً (LIFO- FIFO)\*.

تكمن أهمية معيار الثبات في أنه يعطي ضماناً وأساساً كافياً لإمكانية مقارنة القوائم المالية المنشأة خلال عدة سنوات، أو مقارنتها مع القوائم المالية لمؤسسات مماثلة.

### ثالثاً : معيار كفاية المعلومات

يتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات أن يتحقق من مدى ملائمة الإفصاح كما تعبر عنه القوائم المالية، وكذلك ما إذا كانت تلك القوائم المالية تحتوي على كل ما يجب أن تشملها من بيانات ومعلومات، فعلى مراجع الحسابات أن يتحقق من صدق المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، وأن يعتمد على الفحص والمراجعة في كل العمليات إلى تؤدي إلى تضليل مستخدم هذه القوائم المالية أو إخفاء أمور عملية، تدعم هذا المعيار القوائين المعتمدة والتي تحدد العناصر الواجب توفرها في هذه القوائم.

تشتمل هذه القاعدة على شكل البيانات المحاسبية وترتيبها والمصطلحات المستعملة فيها والملاحظات المرفقة بها والأسس التي بنيت عليها الحسابات المدرجة فيها، وكذلك الالتزامات الطارئة وحقوق الغير في الموجودات وحصص الأرباح الممتازة المتأخرة دفعها وأي حصر على توزيع حصص الأرباح، والمعلومات المناسبة المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل وبحقوق المساهمين.

يظهر جانب التقدير الشخصي الفني للمراجع في تحديد المعلومات ذات الأهمية التي تقتضي الإفصاح عنها، كما أن الأهمية النسبة للعناصر التي تتطلب الإفصاح عنها لا تتوقف على أهمية العنصر فقط ولكن كذلك على أهمية المعلومات المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها في مختلف مجالات اتخاذ القرار.

### رابعاً : معيار إبداء الرأي

ينبغي على مراجع الحسابات المستقل أن يبدي رأيه الفني المعلن في القوائم المالية ككل، وفي الحالات التي يمتنع فيها عن إبداء رأيه في عناصر معينة فيتوجب عليه أن يدرج في تقريره الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء الرأي، كما يجب أن يوضح المراجع في تقريره بطريقة قاطعه طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، ويعطى هذا المعيار نوعاً من الحماية لمراجع الحسابات من حيث تحديد المسؤولية التي قبل بها مادام قد أقر على مصادقته على القوائم المالية.

وتتضمن حالات لإبداء الرأي من طرف مراجع الحسابات فيما يلي:

- إبداء رأي دون تحفظات (رأي نظيف)
- إبداء رأي مع التحفظات (رأي مقيد)
- إبداء رأي مخالف أو رأي عكسي (رأي معارض)
- الامتناع عن إبداء الرأي (رأي سلبي)

وتمثل المعايير العشرة السابقة الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم بها مراجع الحسابات في أدائه لمهمته، وهذه هي المعايير المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية أولاً، وفي معظم

\* - LIFO: Last in first out. - FIFO: First in first out.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، المرجع السابق، ص 61.

الدول المتقدمة محاسبيا وقد تم تثبيت هذه المعايير في معظم الدول بما فيها الجزائر، ولكن مع الإشارة إلى أن تبني هذه المعايير قد تم في هذه الدول كعرف وليس كقانون، وبالتالي يظهر هنا دور الهيئات والمنظمات المهنية لتعطي صفة الإلزام لهذه المعايير، وتجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير تتطلب المزيد من الدراسة و التحليل والإلزام نظرا للتطورات التي يعرفها علم المراجعة من اعتماد التقنيات الحديثة للمعالجة والتحليل والرقابة في ظل استخدام الحاسوب واعتماد الطرق الإحصائية، مما يتطلب توافق هذه المعايير وتنظيمها مع بيئة الممارسة المهنية الحالية.

### المبحث الرابع: المراجعة في ظل استخدام الحاسوب والإجراءات التحليلية

إن الأهداف الشاملة ونطاق عملية المراجعة لا تتغير عندما يتم تنفيذ المراجعة في بيئة المعالجة الآلية للبيانات، وبالعوم فان تطبيق إجراءات المراجعة قد يتطلب من المراجع النظر في الطرق التي تستخدم الحاسوب باعتباره أداة للمراجعة. كما تتيح الإجراءات التحليلية مجالا أكبر للحصول على أدلة وقرائن الإثبات والاكتشاف المبكر للأخطاء، ويضيف الحاسوب دفعا أكبر في استخدام مختلف البرامج في مجال التحليل باستخدام الإجراءات التحليلية، وسيتم التطرق لها نظرا لأهميتها المتزايدة في ظل المتطلبات المتجددة لعمل المراجع الخارجي في ظل اعتماد الحاسوب واستخدام الإجراءات التحليلية. وسيتم التطرق الى ماهية المراجعة الالكترونية وأهميتها والمسؤولية التي يتحملها المراجع في أدائه للمراجعة الالكترونية ومختلف الطرق المتبعة في أداء مختلف مراحل المراجعة الالكترونية، من أجل الوقوف على جميع متغيرات هذا الاستخدام، إضافة الى مجمل الإجراءات التحليلية المعتمدة في المراجعة.

### المطلب الأول: ماهية المراجعة الإلكترونية وأهميتها

تشهد المحاسبة بصفة عامة والمراجعة بصفة خاصة تطورا مهما تسيرا مع توفر أنظمة الإعلام الآلي المعتمدة بهما والتقنيات الحديثة والتي سهلت مهنة المراجعة وعززت أهدافها، وفي ظل بيئة المعالجة الالكترونية للبيانات والتي أصبحت تعتمد على أغلب المؤسسات فان المراجعة الالكترونية أصبحت حتمية في ظل هذه البيئة. سيتم التطرق لتعريف المراجعة الالكترونية والحاجة الى هذه المراجعة الخاصة للتطبيقات الالكترونية.

### أولا: تعريف المراجعة الإلكترونية

إن أهداف المراجعة تبقى نفسها حتى في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات وبالتالي يمكن تعريف المراجعة الالكترونية (في ظل استخدام الحاسوب) على النحو التالي " هي عملية جمع وتقييم لتحديد ما إذا كان استخدام الكمبيوتر يساهم في حماية أصول المنشأة، ويؤيد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة ". يتضح من خلال هذا التعريف أن المراجعة الالكترونية تسعى إلى تحقيق نفس أهداف المراجعة اليدوية من حيث:

<sup>1</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص 387.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 388.



- إبداء الرأي
  - خدمة الإدارة
- وبالرغم من تغير البيئة التي يعمل فيها المراجع من المعالجة اليدوية إلى المعالجة الالكترونية فإن أهداف المراجعة الخارجية تبقى كما هي، ولكن أساليب المراجعة وإجراءاتها هي التي تحتاج إلى تعديلات أساسية وصولاً إلى تحقيق أهداف المراجعة.
- حيث أن المراجع الخارجي وفي ظل هذا النظام التشغيلي يجب أن يركز على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، على أساس أن هذه المهمة تحدد نطاق مراجعته التي تشمل العناصر التالية:
- فحص ومراجعة نظام إدخال البيانات للحاسب الآلي
  - فحص ومراجعة إعداد البيانات بالحاسوب
  - فحص ومراجعة النتائج

## ثانياً: الحاجة إلى مراجعة خاصة للتطبيقات الالكترونية

على الرغم من الاتفاق في الأهداف بين المراجعة اليدوية والمراجعة الالكترونية إلا أنه يوجد العديد من الاختلافات بينهم، ولذلك فإن الأمر يتطلب وجود مراجعة خاصة للتطبيقات المحاسبية الالكترونية وبالتالي سيتم الوقوف على أهم التغيرات التي تتخلل مراجعة الحسابات في ظل بيئة المعالجة الالكترونية للبيانات كما يلي:

- 1- التغيرات التي حدثت في مسار المراجعة
  - 2- التغيرات التي حدثت في طرق الرقابة الداخلية
  - 3- التغيرات الناتجة عن استخدام الحاسوب في المراجعة
- وتشمل هذه التغيرات مجموعة من الجوانب والعناصر سيتم شرحها كما يلي:

### 1- التغيرات التي حدثت في مسار المراجعة:

- وتتمثل هذه التغيرات فيما يلي:
- إلغاء أو تخفيض العمل المعتمد على الأوراق
- إلغاء أو تخفيض التعاقب في الأوراق

### 2- التغيرات التي حدثت في طرق الرقابة الداخلية:

وتتمثل هذه التغيرات في النقاط التالية:

#### أ - الرقابة على الإدخال المجمع للبيانات:

- وتتم من خلال مايلي:
- الرقابة باستخدام توازن المجاميع من خلال تعدد وسائل التخزين.
- الرقابة بالقيم الكلية للمجموعة (مجموعة الأصول)

<sup>1</sup> محمد الفيومي: مراجعة النظم المحاسبية المستخدمة للحاسب، الإشعاع للنشر، الإسكندرية، 1993، ص303.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص301.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة: التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص192.



- الرقابة باستخدام حرف التدقيق من خلال برنامج خاص لحساب حرف المراجعة، وهذا لكل رقم حساب في النظام المحاسبي الالكتروني للمنشأة.

**ب- الرقابة على نظم الإدخال المباشرة:**  
وتتمثل في النقاط التالية:

- الرقابة الأولية لمدخلات البيانات: وتشمل هذه الرقابة مايلي:
  - الرقابة بالنظر الى وحدة العرض المرئي.
  - الرقابة باستخدام لوحة المفاتيح أو آلة التدقيق.

- الرقابة على نظم الإدخال المباشر: وتتم هذه الرقابة من خلال تتبع البرامج التي تتيح عمليات التحويل والإدخال المباشر للبيانات

### 3- التغييرات الناتجة عن استخدام الحاسوب في المراجعة

حيث يؤدي استخدام الحاسب الالكتروني إلى السرعة في إنجاز الأعمال بالنسبة للمراجعة والتي يمكن التعبير عنها من خلال:

- الاختبار العشوائي لعينات التدقيق
- طباعة المصادقات
- عمل مسح لملفات البنود الجوهرية بالقوائم المالية.
- فحص واختبار التحرك البطيء للمخزون.
- فحص واختبار حسابات المدينين التي استحققت أو أعدمتم.
- فحص النسب والاتجاهات، ومقارنة بيانات السنة الحالية مع بيانات السنوات المالية السابقة، ومقارنة بيانات الموازنات التخطيطية والمعايير الرقابية ببيانات الأداء الفعلي.

كما أنه يمكن إضافة التغييرات التالية إلى التغييرات السابقة كما يلي:

- التغييرات الحادثة في حفظ البيانات
- التغييرات في كفاءة الأفراد الأخصائيين كجزء من فريق المراجعة
- التغييرات في تخطيط عملية المراجعة
- التغييرات في تحديد المخاطر
- التغييرات الحادثة في إجراءات المراجعة

### المطلب الثاني: مسؤولية المراجع في ظل استخدام الحاسوب

تشمل مسؤولية المراجع في ظل استخدام الحاسوب في المعالجة المحاسبية للبيانات جميع النواحي المتعلقة بهذه المعالجة من حيث المراحل والبرامج ومختلف الأطراف ذات التأثير المباشر على عملية المعالجة الالكترونية للبيانات، ويمكن التطرق لمسؤولية المراجعة في ظل المعالجة الآلية للبيانات من خلال:

- مسؤولية مراجع الحسابات في اختبار نظم معالجة البيانات المحاسبية الالكترونية
- مسؤولية المراجع اتجاه برامج وأجهزة الحاسوب

## أولاً: مسؤولية مراجع الحسابات في اختبار نظم معالجة البيانات المحاسبية الالكترونية

يقع على عاتق مراجع الحسابات مسؤولية اختبار نظم معالجة البيانات المحاسبية الكترونياً، وقد أوصت بها نشرة معايير المراجعة رقم (20)، والصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والتي تختص بمسؤولية المراجع عن تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وكذا مسؤوليته عن التقرير عن ذلك إلى إدارة المنشأة، والتي كان نصها كالتالي:

” يجب على مراجع الحسابات أن يبلغ إدارة المنشأة بأي مواطن ضعف جوهري في نظام الرقابة الداخلية أثناء عمليات فحص التقارير المالية والتي لم يتم معالجتها قبل فحصها“<sup>1</sup>.  
فعلى مراجع الحسابات أن يقوم بتحليل نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام أسلوب تحليل المخاطر والخسائر المحتملة، كما يتم اتخاذ القرار بمدى ضرورة إنشاء أساليب رقابة وقائية لكل نوع من المخاطر، والتي تتمثل في الآتي:

- أخطاء الموظفين و المبرمجين ( معد البرنامج، مشغل الأجهزة، مستخدم النظام )
- خلل الأجهزة والبرامج ( البرامج، الصيانة، الأجهزة )
- الغش والتلاعب ( اختلاس، مصادرة الملفات، التجسس، تعديل البرنامج )
- خلل في خطوط الاتصال (خطوط الكهرباء)
- الحرائق والتخريب المعتمد
- الكوارث الطبيعية ( زلزال، فيضانات، البرق )

## ثانياً : مسؤولية المراجع اتجاه برامج وأجهزة الحاسوب

إن رئيس قسم معالجة البيانات (التشغيل الالكتروني للبيانات) يعتبر صاحب المسؤولية النهائية في اختيار كافة برامج الحاسوب المستخدمة في معالجة البيانات.  
أما المراجع فتتمثل مسؤوليته في التحقق من وجود إجراءات سليمة لاعتماد البرامج والتعديل فيها، والتأكد أن موظفي مصلحة المحاسبة يتبعون هذه الإجراءات خلال عمليات معالجة البيانات المحاسبية وذلك وفقاً للخطوات التالية:<sup>3</sup>

- التأكد من إثبات كافة التعديلات في البرامج على نموذج طلب تعديل البرامج.
- التأكد من حساب تكلفة البرامج بدقة، وأنه تم اعتماد التعديلات المرتفعة التكلفة بواسطة لجنة متخصصة.
- التأكد من اعتماد كل من معدي البرامج ومستخدمي نظام الحاسوب نموذج مواصفات البرامج، والتي تعتبر بمثابة تصريح بإعداد البرامج أو تعديلها.
- مقارنة التعديلات في البرنامج مع البرنامج الجاري استخدامه في معالجة البيانات والموجودة في مكتبة برامج الحاسوب.
- التأكد من مطابقة مستندات توثيق البرامج مع مستندات إعداد أو تعديل البرامج.
- مراجعة وظيفة المسؤول عن مكتبة الحاسوب، وخاصة المتعلقة بمستندات توثيق طلبات تعديل البرنامج.

<sup>1</sup> يوسف محمد جربوع، المرجع السابق، ص 388.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 389.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 203-204.

ويعتبر قيام المراجع بهذه الخطوات أو الإجراءات نوعاً من أنواع الرقابة الوقائية لضمان وسائل رقابية ملائمة في هذه المرحلة من مراحل معالجة البيانات الحاسوبية الكترونياً، وهذا يتطلب من المراجع معرفة جميع المخاطر المحيطة بالمعالجة الالكترونية للبيانات الحاسوبية، ومختلف الأطراف التي تحدث هذه الأخطاء إضافة إلى الأطراف التي تمثل عنصر الوقاية والحماية لهذه الأنظمة وما تتكون منه سواء الأجهزة أو البرامج، وسيتم تلخيص هذه النقاط في الجدول رقم (05)، من أجل الوقوف على العلاقة بين الخطر المحتمل ومختلف الموظفين في المنشأة المشاركين في المعالجة الالكترونية للمعلومات محل المراجعة.

الجدول رقم(05): العلاقة بين المخاطر ومختلف أطراف المنشأة في المراجعة الالكترونية

نوع الخطر	المتسبب				الوقاية والحماية			
	E	S	E	U	E	S	E	U
	T	Y	X	T	T	Y	X	T
	U	S	P	I	U	S	P	I
خطر الأجهزة			√				√	
الأعطال والخلل الوظيفي للأجهزة والبرامج الأساسية		√	√			√	√	
أخطاء إدخال، نقل واستعمال المعلومات	√	√			√		√	√
أخطاء الاستغلال			√				√	√
أخطاء التصميم والتحقق	√				√		√	√
سرقة وتخريب الأجهزة	√	√	√	√	√	√	√	√
الغش وتهريب الأجهزة	√	√	√	√	√	√	√	√
عدم السرية واختلاس المعلومات	√	√	√	√			√	√
اختلاس البرامج(نسخ غير مصرح بها)	√	√	√	√	√		√	√
إضراب على مستوى دائرة الإعلام الآلي	√	√	√					

ETU : personnels d'études informatiques (الموظفين المكلفين بدراسات الإعلام الآلي)

SYS : personnels de l'équipe système (الموظفين المكلفين بالأنظمة)

EXP : personnels d'exploitation (الموظفين المكلفين بالاستغلال)

UTI : personnels utilisateurs (الموظفين المكلفين بالاستعمال)

المصدر: LIONEL Collins et GERARD Valin : Audit et Contrôle Aspects Financiers Opérationnels et stratégiques, Dalloz, 4<sup>ème</sup> édition, paris, 1992, p190.

## المطلب الثالث : طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب

سيتم التطرق إلى طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب كما نص عليها معيار المراجعة الدولي رقم (16)، الذي تضمن وصفا لطرق المراجعة بمساعدة الحاسوب ثم استخداماتها ومختلف الاعتبارات المتخذة عند اعتماد المراجعة الالكترونية وطرق القيام بها.

### أولاً: وصف طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب

سيتم التطرق الى نوعين من طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب، حيث يعتبران من أكثر الأنواع الشائعة لطرق المراجعة بمساعدة الحاسوب وهما:<sup>1</sup>

- 1- برامج الحاسوب الخاصة بالمراجعة
- 2- بيانات الاختبار المستخدمة لأغراض المراجعة

ويمكن تعميم ما تضمنه معيار المراجعة الدولي رقم (16) من إرشادات حول هذين النوعين على جميع أنواع المراجعة بمساعدة الحاسوب.

### 1- برامج الحاسوب الخاصة بالمراجعة:

تتكون برامج الحاسوب الخاصة بالمراجعة من برامج آلية يستخدمها المراجع كجزء من إجراءاته في المراجعة، وذلك لمعالجة البيانات ذات الأهمية الخاصة للمراجعة ضمن النظام المحاسبي للمنشأة، وعلى العموم فإنه يمكن تصنيفها إلى ثلاثة أنواع وهي:

- أ- البرامج المتكاملة
- ب- البرامج المعدة لأغراض محددة
- ج- البرامج المساعدة

### أ- البرامج المتكاملة:

وهي برامج الحاسوب ذات الصيغة العامة والمصممة للقيام بمهام معالجة البيانات وفق رغبة المراجع، حيث تعد العديد من شركات المراجعة ومكاتب المراجعة الكبيرة برامج عامة لاستخدامها في حالات العميل الذي يستخدم الحاسوب. من أهم الإمكانيات الأساسية التي توفرها هذه البرامج لمساعدة المراجع في عملية المراجعة مايلي:<sup>3</sup>

- الوصول إلى ملفات المعلومات والبحث عن البيانات واستخراجها.
- إيجاد حلول لمشاكل رياضية.
- إجراء اختبارات منطقية.
- إنتاج تقارير معينة يطلبها المراجع.

<sup>1</sup> جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي، في: مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 89، آذار- نيسان 1995، ص16.

<sup>2</sup> جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي، المرجع السابق، ص16.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص337.

- تحديد حجم العينة العشوائية والمساعدة في استخدام العينات الإحصائية في المراجعة.<sup>1</sup>  
ومن أهم برامج المراجعة الجاهزة على المستوى الدولي مايبي:

- AUDASSIST
- AUDITAPE
- AUDITPAK II
- AUDITRONICS 32.
- STARTA
- SYSTEM 2190

#### ب- البرامج المعدة لأغراض محددة:

وهي برامج الحاسوب المصممة لتنفيذ أعمال المراجعة في ظروف محددة، وقد يقوم المراجع بإعداد هذه البرامج أو تقوم المنشأة بإعدادها أو الاستعانة بمبرمج خارجي يعينه المراجع لذلك. في بعض الحالات قد يجد المراجع أن البرامج الحالية للمنشأة في وضعها الأصلي أو المعدل مناسبة لاستخدامها في مهمته، مثل احتساب الفوائد و الرواتب وغيرها وأنه باستعماله للبرامج التي سبق وأعدّها العميل يوفر الوقت والجهد المطلوبين لإعداد برامج خاصة بعمله وتطبق على حالة عميله.

#### ج- البرامج المساعدة:

تستخدم هذه البرامج من طرف المنشأة لتنفيذ مهام معالجة البيانات العامة مثل الفرز واحداث وطبع البيانات. وبصفة عامة فإن هذه البرامج غير مصممة لأغراض المراجعة، وبالتالي فإنها قد لا تحتوي على خصائص معينة مثل عدادات التسجيل الآلية أو مجاميع المراقبة.

#### 2- بيانات الاختبار:

تستخدم بيانات الاختبار في تنفيذ إجراءات المراجعة من خلال إدخال البيانات ( كعينة من العمليات) في نظام الحاسوب، ومقارنة النتائج التي تم الحصول عليها بنتائج محددة مسبقا. وتهدف هذه الطريقة (طريقة اختبار العمليات الكترونيا) إلى اختبار مدى صحة برامج العميل وتحديد قدرتها على اكتشاف الأخطاء والتمييز بين العمليات الصحيحة وغير الصحيحة.<sup>3</sup>  
تتطلب طريقة بيانات الاختبار أن تحتوي العمليات الصورية التي تخضع للاختبار على جميع أنواع الأخطاء المحتمل وقوعها في مثل هذا النوع من العمليات الفعلية، وذلك حتى يتمكن المراجع من تقييم إجراءات الرقابة الوضعية التي تدخل في تصميم برنامج العميل، كما يجب بعد أن تتم معالجة بيانات الاختبار بأسلوب المعالجة العادية للمنشأة، أن يتأكد المراجع من أن عمليات الاختبار قد ألغيت تلقائيا من السجلات المحاسبية للمنشأة.

#### ثانيا: الاعتبارات المتخذة عند استخدام طرق المراجعة بالحاسوب

يجب على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة أن يأخذ باعتباره استخدام مجموعة مناسبة

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة: التدقيق الحديث للحسابات، المرجع السابق، ص208.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية، المرجع السابق، ص 342.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 338.

من الطرق اليدوية وطرق المراجعة بمساعدة الحاسوب، وعندما يقرر المراجع فيما إذا كان سيستخدم طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب فإن عليه أن يأخذ باعتباره العوامل التالية:

- معرفة وخبرة المراجع بالحاسوب.
- مدى توفر طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب ولوائح الحاسوب المناسبة.
- عدم الجدوى العملية للاختبارات اليدوية
- الفاعلية و الكفاءة
- التوقيت

### ثالثا : استخدامات طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب

يمكن استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب عند تنفيذ العديد من إجراءات المراجعة، بما تحتويه من إجراءات كالآتي:

- اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة كاستخدام برامج الحاسوب الخاصة بالمراجعة من أجل اختبار جميع (أو عينة من ) العمليات في ملف الحاسوب
- إجراءات المراجعة التحليلية، مثل استخدام برامج الحاسوب الخاصة بالمراجعة من أجل تحديد التقلبات أو البنود غير العادية.
- اختبار الالتزام بالضوابط العامة للمعالجة الآلية للبيانات، مثل استخدام بيانات الاختبار من أجل اختبار إجراءات الوصول إلى مكتبات البرامج.
- اختبارات الالتزام بضوابط تطبيق المعالجة الآلية للبيانات، مثل استخدام بيانات الاختبار من أجل اختبار كيفية عمل الإجراءات المبرمج.

### رابعا : المراجعة حول الحاسوب والمراجعة من خلال الحاسوب

في إطار التطرق لطرق المراجعة بمساعدة الحاسوب (المراجعة الالكترونية) فإنه من الضروري توضيح المنهجين الذين يتبعهما المراجع في الحالات التي يستخدم فيها العميل الحاسوب وهما:

- 1- المراجعة حول الحاسوب: ويطلق عليها اختبارات الرقابة بدون الحاسوب (Test of the control without the computer).
- 2- المراجعة من خلال الحاسوب: ويطلق عليها اختبارات الرقابة بالحاسوب (Test of the control with the computer).

#### 1- المراجعة حول الحاسوب:

- يمكن تعريف المراجعة حول الحاسوب على أنها " تتبع مسار المراجعة نقطة دخول البيانات في أجهزة الحاسوب، ثم متابعتها عند نقطة خروجها من الأجهزة في شكل تقارير ورقية مطبوعة." <sup>2</sup>
- تتم المراجعة حول الحاسوب من خلال الآتي:
  - مراجعة المستندات الأصلية.
  - التحقق من خطوات إعداد المدخلات وفي صحة إدخال البيانات بالشكل الملائم.

<sup>1</sup> جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: طرق المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي، المرجع السابق، ص19.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة: التدقيق الحديث للحسابات، المرجع السابق، ص197.

- التحقق من مخرجات الحاسوب، حيث يقوم المراجع بمطابقة مخرجات الحاسوب مع نتائج العمليات الحسابية اليدوية لنفس مداخلات البيانات كاختبار لصحة معالجة البيانات إلكترونياً.
- مراجعة وفحص ومقارنة محتويات الملف الرئيسي قبل وبعد تحديثه للتأكد من صحة تحديث ما يحتوي من بيانات / معلومات.

## 2- المراجعة من خلال الحاسوب:

- إن المراجعة من خلال الحاسوب تعني "تتبع خطوات المراجعة من خلال الحاسوب في مرحلة عمليات الحاسوب الداخلية لمعالجة البيانات المحاسبية إلكترونياً، وذلك بهدف فحص أساليب الرقابة على معالجة البيانات والتحقق من صحة أدائها محاسبياً".<sup>1</sup>
- من ما سبق يمكن استخلاص أن المراجعة من خلال الحاسوب تعتمد على:
- إعداد مجموعة خاصة من العمليات الاختبارية
  - التحقق من صحة برامج الحاسوب نفسها
  - استخدام شبكة الاختبارات المتكاملة، وهي طريقة للمراجعة من خلال الحاسوب تمكن المراجع من اختبار كل الخطوات المحاسبية والإجراءات المستخدمة خلال معالجة بيانات عمليات المنشأة.

## المطلب الرابع: استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة

قبل التطرق إلى المراجعة التحليلية فإنه تجدر الإشارة إلى أن الهدف من استخدام المراجع للإجراءات التحليلية هو تخفيض مخاطر الاكتشاف (Detection Risk)، والتي يمكن التعبير عنها بالنموذج التالي:<sup>2</sup>

$$DR = AR / (IR \times CR)$$

حيث أن:

- خطر الاكتشاف (Le Risque de détection) DR:
- خطر المراجعة (Le Risque d'audit) AR:
- الخطر الجوهري (Le Risque Inhérent) IR:
- خطر الرقابة (Le Risque de Contrôle) CR:

وبالتالي فإن مخاطر الاكتشاف تعتمد على إستراتيجية المراجعة الأولية وعلى مستوى التخطيط للاختبارات الجوهرية. ونظراً لما تنتجه الإجراءات التحليلية من مزايا لتسهيل عملية المراجعة فإنه سيتم التطرق إلى طبيعة الإجراءات التحليلية وأهم استخداماتها في المراجعة.

## أولاً: طبيعة الإجراءات التحليلية

سيتم التطرق إلى طبيعة الإجراءات التحليلية من خلال ماهيتها وأهدافها وكذلك أهميتها.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة: التدقيق الحديث للحسابات، المرجع السابق، ص 199.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 256.



## 1- ماهية الإجراءات التحليلية وأهدافها:

كما أشار لها المعيار الدولي رقم (520) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حيث أنه يجب على المراجع استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط والمراحل النهائية للمراجعة وربما تستخدم في المراحل الأخرى. يقصد بالإجراءات التحليلية بالدرجة الأولى تحليل النسب المهمة، والتي تشمل اتجاهات نتائج الفحص المتأرجحة والعلاقات المتعارضة مع المعلومات المناسبة الأخرى أو الانحراف عن المبالغ المتبأ بها.

وفي الوقت الحالي أصبح القيام بإجراءات المراجعة التحليلية ضرورة ملحة ومطلب أساسي لمختلف الجهات، متمثلة في مراجع الحسابات نفسه والمجتمع المالي وإدارة المنشأة والحكومة... الخ.<sup>2</sup> إن أهداف المراجعة يمكن أن تكون ذات بعد إستراتيجي، من حيث المساعدة في رسم الخطط والسياسات ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المسطرة، وكذلك إبداء الرأي والتوقع حول إمكانية استمرار نشاط المنشأة من نقله وتوقفه مستقبلياً، فإن الإجراءات التحليلية تخدم هذه الأهداف الإستراتيجية أو الأهداف الحديثة التي كانت نتيجة التطور الاقتصادي المتسارع.

كما تستخدم الإجراءات في تحقيق الأهداف التالية:<sup>3</sup>

- مساعدة المراجع في جوهر التخطيط، الوقت والنطاق لإجراءات المراجعة الأخرى.
- كإجراء جوهري (Substantive) عندما يكون استخدامها أكثر فعالية وكفاءة عن الاختبارات التفصيلية لتخفيض خطر الاكتشاف (DR) لتأكيد بيانات (قوائم) مالية معينة.
- كمعينة شاملة (Overall Pervious)، استعراض للقوائم المالية في مرحلة العرض النهائي للمراجع.

إن أهداف الإجراءات التحليلية تختلف حسب مرحلة المراجعة التي تستخدم فيها، وبالتالي يمكن التطرق للمراحل التي تتم فيها هذه الإجراءات والأهداف المرحلية المرجوة منها كمايلي:<sup>4</sup>

- تتم الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط الأولى لتساعد في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة الأخرى، وفي تحديد الأمور الخاصة التي تحتاج الى اهتمام خاص أثناء المراجعة والفحص.
- تطبق الإجراءات التحليلية أثناء تنفيذ الفحص فيما يتعلق بالإجراءات الواجب إتباعها لمراجعة عناصر فردية للمعلومات المالية.
- تعتمد الإجراءات التحليلية عند الانتهاء من الفحص كمراجعة شاملة للمعلومات المحاسبية.

## 2- أهمية الإجراءات التحليلية:

ويجب أن يتم التنبيه أولاً إلى أن تطبيق الإجراءات التحليلية يعتمد على العلاقات بين البيانات الموجودة واستمرار هذه العلاقات في ظل غياب المعلومات في الظروف المضادة، فمخرجات النظام المحاسبي من بيانات ومعلومات وفي ظل وجود هذه العلاقات تصبح أكثر دقة وصحة كأدلة للمراجعة.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة: التدقيق الحديث للحسابات، المرجع السابق، ص255.

<sup>2</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص295.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة: التدقيق الحديث للحسابات، المرجع السابق، ص258.

<sup>4</sup> محمد شوقي عطاء الله: دراسات متقدمة في المراجعة، مكتبة الشباب، القاهرة، 1994، ص87.

إن أهمية نتائج الإجراءات التحليلية سوف تعتمد على تقدير المراجع لخطر الاعتماد على الإجراءات التحليلية، والتي ربما تحدد العلاقات المتوقعة، وفي الحقيقة إن الأخطاء المادية تكون موجودة.

كما أن مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية والذي يحدده المراجع يعتمد على العوامل التالية:<sup>1</sup>

- الأهمية النسبية للمفردات المعالجة.
- إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة مباشرة لنفس أهداف المراجعة.
- دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من تطبيق الإجراءات التحليلية.
- تقديرات المراجع للمخاطر الجوهرية ومخاطر الرقابة.

كما أن اعتماد الإجراءات التحليلية وأهميتها تزداد عندما تكون للمراجع ثقة أكبر في الاعتماد على المعلومات وبالتالي في نتائج الإجراءات التحليلية، وكذلك فإن اختبارات الرقابة على المعلومات غير المالية يمكنها ملازمة اختبارات الرقابة المحاسبية المرتبطة بها، وكمثال على ذلك الرقابة على فواتير البيع التي تكون مقترنة بالرقابة على الوحدات المباعة المسجلة. وتزداد أهمية الإجراءات التحليلية في تحديد التقلبات أو العلاقات غير المتوقعة مع المعلومات الملائمة الأخرى التي تم الحصول عليها أو الانحراف عن المبالغ المتنبأ بها، وبالتالي يكون دور المراجع في هذه الحالة هو الفحص والحصول على التفسيرات الكافية وإقامة الدليل المناسب.

## ثانياً: استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة

لقد أكد بيان معايير المراجعة رقم (56) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام 1988م على أن الدليل الذي يمكن الحصول عليه يجب أن يتم من خلال نوعين من الإجراءات، أولها المراجعة التفصيلية والتي تشمل العمليات والأرصدة وثانيها الإجراءات التحليلية للمعلومات المالية والمحاسبية.<sup>2</sup>

وبناء على ما سبق فإن الإجراءات التحليلية للمعلومات المالية يقصد بها قيام المراجع باستخدام بعض الأساليب العلمية والمهنية في تحليل الاتجاهات والتغيرات كاستخدام ما يلي:

- النسب المحاسبية
- نماذج التنبؤ بعناصر القوائم المالية
- الأساليب الرياضية والإحصائية: ومن أمثلتها مايلي:
  - أسلوب تحليل الانحدار
  - المسار الحرج
  - السلاسل الزمنية
  - النظم الخبيرة

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة: التدقيق الحديث للحسابات، المرجع السابق، ص 261.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 263.

تهدف الإجراءات التحليلية إلى الكشف عن بعض المؤشرات أو علامات التحذير ( Warning Signs)، كما يتوقف توقيت استخدامها على أهداف المراجع، حيث أن هذه الإجراءات تكتسي أهمية كبيرة في مرحلة التخطيط لعملية مراجعة الحسابات ومن جهة أخرى تعتمد إستراتيجية الإجراءات التحليلية على الشمولية والتي تنحصر في:

- دراسة المخاطر والربحية للوحدة.
- التحليل الأفقي والتحليل الرأسي للقوائم المالية.

### 1- دراسة المخاطر والربحية للوحدة:

في ظل زيادة حجم المشاريع وتطورها أصبحت النظم الاقتصادية نظم مفتوحة تؤثر وتتأثر بالبيئة، وبالتالي فإن أي نشاط اقتصادي سوف يخضع لنوعين من المخاطر وهما:

- أ- المخاطر الاقتصادية
- ب- المخاطر المالية

#### أ- المخاطر الاقتصادية

حيث تتأثر المخاطر الاقتصادية بالعوامل التالية:<sup>1</sup>

- عدم التأكد الناتج عن عدم توفر المعلومات الكاملة لدى متخذي القرارات الاقتصادية.
- طبيعة النشاط الاقتصادي: والتي تتمثل في
  - أنشطة ذات مخاطر عالية (أذواق المستهلكين).
  - أنشطة ذات مخاطر منخفضة (المنفعة العامة).
- البيئة الاقتصادية والسياسية والقانونية، ويتأثر هذا العامل ب:
  - الموقع الجغرافي للوحدة
  - النظام الاقتصادي والسياسي للدولة
  - القوانين السارية

وعلى العموم كلما زاد التدخل الحكومي كلما زادت المخاطر الاقتصادية والعكس صحيح.

#### ب- المخاطر المالية:

إن المخاطر المالية وكما أشار لها (PATRICE VIZZAVONA)، من حيث أن الفرق الأساسي بين تكلفة الأموال الخاصة وتلك الخاصة بالأموال الخارجية (الديون) يكمن في أن الأولى تعوض في حال كانت النتيجة المحاسبية الصافية للمؤسسة ربح، أما الثانية فهي تعوض أو تسدد مهما كانت النتيجة سواء ربح أو خسارة و باعتماد المؤسسة لمدة طويلة على الاستدانة ( القروض) فإنها ستتحمل بالتالي مصاريف مالية ثقيلة لا يمكن تحملها، ووفقا لهذه الفرضية فإن الهامش الإجمالي للتمويل الذاتي المضغوط والمقيد بالمصاريف المالية لا يمكن للمؤسسة من التمويل الذاتي وبالتالي ستحاول الحصول على قروض جديدة وتحمل مصاريف مالية جديدة وتستمر هذه الحلقة حتى الإفلاس.<sup>2</sup>

فالمخاطر المالية تعتمد على الهيكل التمويلي للوحدة أو بمعنى آخر نسبة القروض الى رأس المال

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة: التدقيق الحديث للحسابات، المرجع السابق، ص 264-265.

<sup>2</sup> PATRICE Vizzavona: Gestion Financière, Berti edition, 9<sup>ème</sup> Edition, Alger, 1999, P 81.

( قصيرة الأجل -متوسطة الجل - طويلة الأجل )

ومن مجمل ما تقدم فإنه يتضح أن الوحدة لا يمكنها التحكم في المخاطر الاقتصادية ولكن يمكنها التحكم في المخاطر المالية لأنها مرتبطة بعوامل خاصة بالوحدة نفسها.

**2- التحليل الأفقي و التحليل الرأسي:**

يعتبر التحليل الأفقي والرأسي من أهم الوسائل التي تتيح عملية المقارنة على مستوى القوائم المالية للمنشأة، أو مع القوائم المالية لمؤسسات مشابهة من نفس قطاع النشاط، والذي يتيح تتبع التغيرات والتقلبات الغير عادية.

**أ- التحليل الأفقي:**

إن التحليل الأفقي يعني دراسة النسب المئوية المالية لشركة معينة على عدد من السنوات ( من خمس الى عشر سنوات )، وذلك لاكتشاف أي أخطاء غير عادية أو أي انحرافات كبيرة في الميزانية وجدول حسابات النتائج.<sup>1</sup>

هذا النوع من التحليل يلائم غرض مراجع الحسابات أكثر من غرض المحلل المالي من خارج المؤسسة، فإذا اكتشف المراجع أي انحرافات في بعض النسب المئوية، أدرك أن الحسابات التي تتكون منها تحتوي على أخطاء يجب مراجعتها والوصول الى أسباب هذا الخطأ، فمثلا إذا وجد المراجع أن هناك انحراف في نسبة مجمل الربح للعام موضوع المراجعة عن السنوات السابقة أدرك المراجع أن هذا الخطأ يمكن أن ينتج من خطأ في المبيعات أو المشتريات، أو بضاعة آخر المدة أو جميع هذه الحسابات مجتمعة.

**ب- التحليل الرأسي:**

يقصد بالتحليل الرأسي دراسة نسب الشركة المالية في سنة معينة مع شركات أخرى مماثلة تعمل في نفس المجال لنفس السنة، ولهذا فإن المحلل المالي من خارج الشركة يولي هذا النوع من التحليل أهمية خاصة أكثر من النوع الأول لأنه يعكس مدى نجاح الشركة أو عدم نجاحها بالمقارنة مع شركة أخرى مماثلة تعمل في نفس المجال.

يمكن القول أن استخدام المراجع للنسب المئوية للحسابات يشكل استطلاعاً أولياً يرشده إلى بنود الميزانية أو في جدول حسابات النتائج، والتي بها أية انحرافات والتي يجب أن يوليها عناية أكثر من غيرها في الفحص والمراجعة، لاكتشاف الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات ومعالجتها بطريقة سليمة.

<sup>1</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص 304.

## الفصل الثاني: الإطار العملي لمراجعة الحسابات

لقد تم التطرق في الفصل الأول الى معايير العمل الميداني، والتي تتمثل اساس تنظيم الممارسة المهنية من حيث الخطيط و الاشراف، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية و الحصول على ادلة الاثبات الكافية والملائمة، وعلى المراجع أن يعمل في ضوء هذه المعايير (معايير العمل الميداني) في تنفيذ عملية المراجعة، والتي تعتبر بمثابة المنظم للجانب التطبيقي لعلم المراجعة الذي شهد تطورا كبيرا من حيث الجانب العملي بظهور التقنيات الحديثة في مجالات متعددة والتي كرسبت وبسطت الممارسة المهنية في مجال تنفيذ مهمة المراجعة، والمتمثلة في ابداء الراي حول مصداقية المعلومات المحاسبية وهذا التحسن يظهر جليا من حيث مقاييس الوقت والتكلفة.

كمهمة مكلف بها المراجع خلال فترة محددة وفي ظل شروط معينة ومسؤولية محددة، فان على المراجع أن يقوم بتنفيذ عملية المراجعة وفقا لخطة ملائمة، كما يتطلب هذا من المراجع أن يقوم بتنظيم مكتبه على أساس التخصيص السليم للوظائف الفنية والادارية، والقادرة على انجاز عملية المراجعة بمستوى مهني يحوز ثقة المستفيدين من أعمال المراجعة، وأخذ كل هذه الأمور بعين الاعتبار تسهل على المراجع وضع برنامج لأداء مهمته.

وكمرحلة أولية في عملية المراجعة فان على المراجعة أن يقوم باختبار نظام الرقابة الداخلية المعتمد داخل المنشأة وهذا بعد أن يأخذ صورة شاملة عن المنشأة محل المراجعة، حيث تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بمثابة نقطة الانطلاق التي يركز عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل عند اعداده لبرنامج المراجعة، وتحديد الاختبارات التي التي سيقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق اجراءات المراجعة.

كما أن المنشأة تعتمد هذا النظام من أجل ضمان العمل على اساس السياسات المسطرة من أجل الوصول الى الأهداف المرجوة، فان نتائج الدراسة والتقييم لهذا النظام من حيث الضعف والقوة تحدد طبيعة الحصول على أدلة وقرائن الاثبات، وعلى المراجع ان يستمر في فحص وتقييم هذا النظام حتى يصل الى الالمام بالأساليب والاجراءات التي تستخدمها المنشأة، وهذا مما يسهل عملية مراجعة عناصر القوائم المالية من أجل التقرير عن صحتها مصداقية القوائم المالية وتمثيلها للوضعية الحقيقية للمركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها، حيث يمثل تقرير مراجع الحسابات الخارجي المستقل المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي يبدي فيه رأيه حول المعلومات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة.

ونظرا لما يتطلبه الجانب العملي من مجمل الخطوات السابقة فانه سيتم تناول العناصر التالية في هذا الفصل الذي يمثل الممارسة الميدانية لمراجعة الحسابات من خلال تخطيط عملية المراجعة والاشراف على المساعدين ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كأهم المؤشرات في تنفيذ عملية المراجعة، كذلك سيتم تناول كيفية الحصول على ادلة الاثبات الكافية والملائمة في المراجعة والتي تدعم رأي المراجعاً، اضافة الى ذلك سيتم الوقوف على طرق مراجعة عناصر القوائم المالية ثم التقرير عنها في نهاية عملية المراجعة وبالتالي سيتم النطرق الى مختلف أنواع التقرير بالمراجعة ومختلف أنواع الراي التي يصدرها المراجع في نهاية مهمته.

## المبحث الأول : تخطيط عملية المراجعة و الإشراف على المساعدين

ان مهمة المراجعة والتي يكلف بها مراجع الحسابات يمكن أن تكون لمنشأة وُنشئت حديثاً، أو لمنشأة مستمرة في نشاطها وتم استبدال مراجع حساباتها سواء لعدم اعادة تعيينه أو اسقالته أو عزله أو وفاته.

في جميع هذه الحالات فإن على المراجع اتخاذ جملة من الخطوات التمهيدية اثناء بدئه لعملية المراجعة، وما يتطلبه ذلك من رسم خطة للعمل وبرنامج للأداء، وما يقتضيه استعماله لأوراق وعلامات والإحتفاظ بمذكرات وملفات خاصة بعملية المراجعة المعينة. وبالتالي سيتم تناول هذه النقاط والنواحي اضافة الى التطرق بإختصار الى كيفية تنظيم مكتب المراجع و العنصر البشري فيه وذلك لأهميته في نجاح عملية المراجعة في حد ذاتها.

### المطلب الأول: التنظيم الداخلي لمكتب المراجع

إن التنظيم الداخلي للمكتب يختلف من شخص لآخر (المراجع) وذلك تبعاً لحجم العمل وطبيعته، وكذلك تبعاً للشكل القانوني للمكتب في حد ذاته، فإذا كان المراجع يمارس عمله لوحده فإنه يجمع في أدائه كل الوظائف.

في حالة ما اذا كان المكتب ملكاً لشركة من المراجعين (الخبراء المحاسبين أو/ومحافظي

الحسابات) فإنه بصفة عامة يكون مقسماً الى القسمين الرئيسيين التاليين:

- القسم الفني: يشمل مختلف أعمال المراجعة والضرائب و المحاسبة بمختلف انواعها.

- القسم الإداري: يشمل مختلف المستخدمين وادارة المكتب الداخلية.

ويلعب العنصر البشري في مكتب المراجع وفي أدائه لمهمته سواء اختلفت من حيث المدة

أو من حيث الطبيعة دوراً هاماً، حيث ان مهمة المراجع تتطلب مجموعة من الأشخاص ذوي التكوين المحاسبي والمالي، والذين يملكون مستويات تدرجية مختلفة جداً.

وسيتيم اعطاء الترتيب التالي والصادر عن المعهد الفرنسي للخبراء المحاسبين (IFEC)\* كما

يلي:

- المستوى الأول : الشركاء ( الخبراء المحاسبين ) - Associé ( partner )
- المستوى الثاني : مدير القسم - Chef de groupe ou mission ( managers )
- المستوى الثالث : المساعد الأول ( مساعد التأطير ) - Assistant d'encadrement (senior)
- المستوى الرابع : المساعد ( مساعد مثبت ) - Assistant confirmé ( semi senior )
- المستوى الخامس : المساعدون تحت التدريب ( مساعد مبتدىء ) - Assistant débutant (junior)

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص204.

\* IFEC : Institut français des experts Comptable

<sup>2</sup> MOKHTAR Belaiboud : guide pratique d'audit financier et comptable, la maison des livres, Alger, 1982, p88.

## أولاً: الشركاء (الخبراء المحاسبين)

إن هذا المستوى يكون في حالة المكاتب التي يكون لها عدة ملاك أو شركاء، وكذلك في المؤسسات التي يكون فيها مدير لوظيفة المراجعة المحاسبية.

يمكن تقسيم مهام الخبراء المحاسبين الذين يشكلون الشركاء على عدة مستويات كمايلي:

1- في مكاتب المراجعة

2- في المؤسسات

### 1- في مكاتب المراجعة:

تتمثل مهام الشركاء في مكاتبهم كمايلي:

- البحوث

- التوقيع على التقارير ومراقبة مجمل الأعمال

- تسيير المكتب

### 2- في المؤسسات:

إضافة الى المهام المكلف بها الشركاء على مستوى مكتبهم، فإن الخبراء المحاسبين مكلفين

بأداء عدة مهام على مستوى المؤسسات التي يقومون بمراجعتها كمايلي:

- العلاقات مع الإدارة العامة والهيكل المركزية الوظيفية ومختلف اللجان الخاصة

- تحديد البرامج

- مراقبة الأعمال المختلفة والتوقيع على التقارير

- تسيير العنصر البشري (المستخدمين)

## ثانياً: مدراء الأقسام

هذه الفئة من الأشخاص تشكل الهيكل الرئيسي، حيث أن مدراء الأقسام هم مجموعة الإطارات في هذا المستوى الذين لهم مسؤولية برامج الرقابة، وكذلك الإشراف على أعمال مرؤوسيههم والتقارير عن الأعمال الى المستوى الإداري الذين يخضعون له، ويكون عادة مراجعا رئيسيا في المكتب وتعهد إليه بعض الأعمال حيث يخول بعض السلطات والصلاحيات، فعندما تزداد واجبات الشركاء بحيث تتعدم سيطرتهم على كافة أوجه نشاط المكتب من قبلهم فيفوضون جزءا من ذلك الى مديري الأقسام.

## ثالثاً: المساعدون الأوائل (مساعدى التأطير)

إن مدير القسم هو عبارة عن رجل الميدان حيث انه يشرف على مجموع المساعدين في القسم في إكمالهم لمهامهم، فمدير القسم يشرف على قسمة ويكون مسؤولا عن إنجاز العمل وتنفيذ برامج المراجعة، مع الإشراف التام على أعمال المساعدين الأول ومن دونهم، ولكنه يرجع في الشائك من الأمور إلى الشركاء، وتوكل الأعمال الهامة والمهام الخطيرة الى المساعدين الأوائل أما المهام الأقل خطورة فتوكل الى المساعدين.

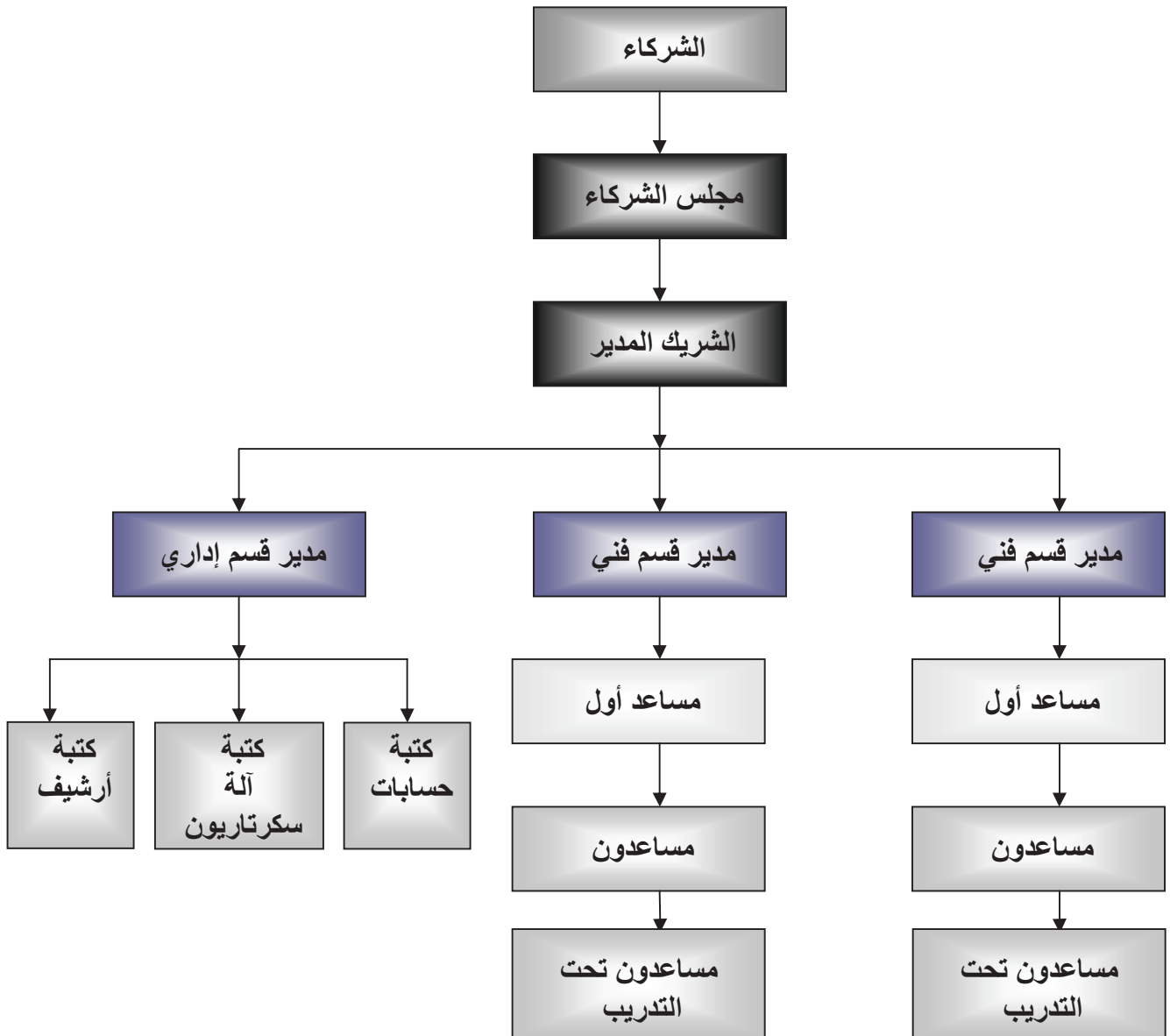
## رابعاً: المساعدين المثبتين والمساعدين تحت التدريب (مساعدين مبتدئين)

وهم منفعدي البرامج الذين يقومون بمختلف المهام القابلة للإعادة والمراجعة تحت إشراف مدراء



الأقسام، ولا تشترط فيهم دراسة مهنية متخصصة بالنسبة للمراجعة. في ظل وجود قسم فني وقسم إداري فإنه يتم الإشراف على القسم الواحد من قبل مدير يكون عادة أحد الشركاء، وبالتالي تنفرع الأقسام في داخلها أيضا، فقسم المراجعة قد يتفرع إلى شعب لأعمال البنوك، التأمين، الضرائب... الخ. وفي حالة تعدد الشركاء فإنهم يشكلون إداريا مجلس الشركاء الذي يرسم السياسات العامة لمكتب المراجعة بكامله، وتلك السياسات التي يقوم الشريك المدير برؤية تنفيذها. و الشكل رقم (07) يوضح التنظيم الإداري لمثل هذا المكتب من مكاتب مراجعة الحسابات.

الشكل رقم (07): التنظيم الإداري لمكتب مراجعة الحسابات



المصدر: خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص 205.

وبالرجوع إلى هذه الحالة من التنظيم الإداري لمكتب المراجعة فبالإضافة إلى مختلف الأشخاص الذين يتكون منهم مكتب مراجع الحسابات وهم:

- الشركاء
- مدير القسم
- المساعدون الأوائل
- المساعدون تحت التمرين
- موظفو القسم الإداري

فإنه قد يكون في المكاتب الكبيرة خبراء للضرائب فيما يتعلق بعمليات المراجعة، وكذلك أحد المحامين ليكون مسؤولاً عن قضايا المكتب القانونية.

### المطلب الثاني: الإجراءات التمهيدية في عملية مراجعة الحسابات

من أجل تحسين فعالية المراجعة وتحسين كفاءتها، فإنه على المراجع أن يتبع بعض الإجراءات المهنية للقيام بعملية المراجعة الجديدة وهي كالتالي:<sup>1</sup>

- التأكد من صحة تعيينه مراجعاً للحسابات.
- التأكد من نطاق عملية المراجعة.
- الحصول على معلومات تمهيدية عن المنشأة.
- القيام بزيارة استطلاعية للمنشأة.
- فحص النظام المحاسبي للمنشأة.
- الإطلاع على الحسابات الختامية و القوائم المالية للفترات السابقة.
- التعرف على العاملين في المنشأة ومدى مسؤولية كل منهم.
- فحص مراكز المنشأة من الناحية الضريبية.
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

وسيتم التطرق إلى هذه الإجراءات مع بعض من الشرح.

### أولاً: التأكد من صحة تعيينه مراجعاً للحسابات

ويختلف التأكد من صحة التعيين باختلاف شكل المنشأة على النحو التالي:<sup>2</sup>

- منشآت الأفراد: يتم التعيين بموجب عقد اتفاق أو تكليف مكتوب من أصحاب المنشأة.
- منشآت المساهمة: فإذا كانت الشركة جديدة فإن على المراجع الإطلاع على عقد الشركة والنظام الداخلي حيث يرد اسم المراجع، وأما إذا كانت الشركة مستمرة فيمكن للمراجع التأكد من تعيينه بالرجوع إلى قرار الجمعية العامة الذي يثبت ذلك.

### ثانياً: التأكد من نطاق عملية المراجعة

يجب تحديد نطاق عملية المراجعة فقد تكون شاملة أو جزئية، ولكن لا بد من تحديد نطاقها في

<sup>1</sup> محمد سعيد شهبان: الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات، جمعية عمال المطابع، القاهرة، بدون تاريخ نشر، ص55-56.

<sup>2</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص129.

العقد المبرم بين المراجع وعميله، هذا في شركات الأشخاص والمشاريع الفردية أما في شركات المساهمة ففيها إلزامية وليس فيها تحديد لنطاق المراجعة.

### ثالثا: الحصول على معلومات تمهيدية عن المنشأة

يجب أن يتعرف المراجع على المنشأة التي أسندت له مراجعتها، ويختلف هذا العمل بحسب الشكل القانوني للمنشأة، ففي شركات المساهمة عليه أن يطالع على العقد التأسيسي والنظام الداخلي للشركة، وذلك للتعرف على مقر الشركة ومركزها القانوني، ومدة الشركة وغرضها ورأسمالها والسلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والأحكام الخاصة بانعقاد الهيئة العامة والتصويت على قراراتها، والقوانين الخاصة بالسنة المالية وإعداد القوائم المالية وتوزيع الأرباح، وأحكام الاحتياطات. أما في شركات الأشخاص فعلى المراجع الإطلاع على عقد الشركة لمعرفة رأس المال الإجمالي وحصص كل شريك والجهة التي تقوم بالإدارة وكل المعلومات الأخرى التي تمكن المراجع من الحصول على صورة شاملة عن المنشأة.

### رابعا: زيارة استطلاعية للمنشأة

على المراجع القيام بزيارة المنشأة ليطالع على سير العمل فيها والنواحي الفنية من الإنتاج والتخزين وتسلسل العمليات، بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعداد برنامج المراجعة بعد أن يتفهم طبيعة المشروع وعملياته.

### خامسا: فحص النظام المحاسبي للمنشأة

على المراجع أن يقوم بدراسة النظام المحاسبي المتبع سواء دفتريا أو آليا، والإطلاع على السجلات والدفاتر الإلزامية والاختيارية، والإلمام بخطوات التسجيل والترحيل وما إلى ذلك، لأنه ملزم في النهاية بإصدار رأي محايد يتضمن الحكم حول مدى انتظام الدفاتر والسجلات.

### سادسا: الإطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية للفترات السابقة

ويتم هذا الإطلاع إذا كانت المنشأة قائمة ومستمرة وذلك لمعرفة المركز المالي وتطوره. كذلك فإنه على المراجع الإطلاع على تقارير المراجعة السابقة وتقارير مجلس الإدارة وفحص ما قد ورد فيها من تحفظات بدقة، للتأكد عما إذا كانت هذه التحفظات ما زالت قائمة من عدمه في السنة المالية التي سوف يراجع حساباتها.<sup>1</sup>

### سابعا: التعرف على العاملين في المنشأة ومسؤولية كل منهم

فعلى المراجع أن يحصل على كشف بأسماء، وصورة عن التواقيع خصوصا الهامة منها والملزمة للشركة قانونا، ومعرفة حدود السلطة والمسؤولية بها.

### ثامنا: فحص مركز المنشأة من الناحية الضريبية

<sup>1</sup> محمد سعيد شهوان، المرجع السابق، ص 57.

وذلك كي يتأكد المراجع من صحة البيانات الواردة بالقوائم المالية، حيث يقوم المراجع بذلك ليفتتح من كفاية الاقتطاعات الضريبية.

### تاسعا: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

وتعتبر من أهم الخطوات لان عملية المراجعة تحولت من كاملة تفصيلية إلى اختبارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية والاختبارات، وتتوقف كمية الاختبارات وحجم العينة على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد.

وهكذا فعلى المراجع مراعاة جميع هذه النواحي إذا كان يقوم بعملية المراجعة للمشروع للمرة الأولى، باستثناء الإطلاع على الحسابات الختامية للفترة السابقة، وعند تكرار تعيينه يقتصر عمله على التغييرات التي تكون قد طرأت على المشروع في هذه النواحي المذكورة سابقا.

### المطلب الثالث: برنامج المراجعة

من غير الممكن وضع برنامج موحد يفي بجميع عمليات المراجعة، يحوي الإجراءات والخطوات الممكن تطبيقها وتناسب كل المؤسسات حتى المماثلة منها، وذلك لأن كل مؤسسة لها ظروفها الخاصة من حيث الشكل القانوني وظروف العمل والتنظيم الإداري... الخ. ويشمل برنامج المراجعة على العموم الأهداف المرجوة تحقيقها والزمن اللازم لإنجاز الخطة والتعليمات الفنية.

### أولا: اعتبارات تصميم برنامج المراجعة

على المراجع أن يضع نصب عينه الاعتبارات التالية عند تصميم برنامج المراجعة وهي:

- التقيد بنطاق عملية المراجعة كاملة كانت أم جزئية.
  - مدى كفاية النظام الداخلي، وعلى ضوءه يحدد نطاق عملية المراجعة.
  - الأهداف التي يهدف إلى تحقيقها لأن المراجعة وسيلة وليس غاية.
  - استخدام وسائل المراجعة.
  - اتساع طرق المراجعة التي تلائم ظروف كل حالة.
- ومن عيوب هذا النوع انه يمكن أن يحول عمليات المراجعة إلى عمل روتيني ويجمد الابتكار.

### ثانيا: تقسيم برنامج العمل

- إن البرنامج السنوي يجب أن يقسم بصفة عامة إلى ثلاثة برامج جزئية للرقابة كالاتي.<sup>1</sup>
- مراجعة الحسابات والتقارير المالية.
  - مراجعة حسابات النتائج ( التي يشملها جدول حسابات النتائج )
  - المراجعة المنتظمة والدقيقة للتقارير، الحسابات والعمليات ودورات العمليات (شراء، بيع، إنتاج) كما أن كل برنامج جزئي يجب أن يتمثل في ثلاثة أجزاء وهي:

<sup>1</sup> MOKHTAR Belaiboud, opcit, p92.

- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- تحديد الأهداف من أجل تتبعها.
- إجراءات الرقابة والفحص المعتمدة من طرق مكتب المراجعة.

وبالنسبة للفترة المناسبة لتنفيذ عملية المراجعة ووضع البرنامج الخاص بها تمتد من ( جويلية إلى ديسمبر)، وهذا عند الأخذ بعين الاعتبار ومع الخبرة فإن هذه الفترة تعتبر اقل أعمالا و اكتظاظا حيث أن الجزء المهم وأغلب الأعمال تتم في الفترة من جانفي إلى جوان من كل سنة بالنسبة للمراجعين لأغلبية المؤسسات التي تنهي دورتها الاجتماعية بتاريخ 31 ديسمبر من كل سنة ( حالة الجزائر).

### ثالثا: أنواع برامج المراجعة

على العموم يمكن تصنيف برامج المراجعة الى ثلاثة أنواع أساسية وهي:<sup>1</sup>

- 1- البرامج النموذجية
- 2- برامج متدرجة تعد أثناء التنفيذ
- 3- برامج ثابتة أو محددة مسبقا

#### 1- البرامج النموذجية:

وهي البرامج الشاملة لأهداف وإجراءات المراجعة الممكن تطبيقها في نوع معين من المنشآت المماثلة، فيضع المراجع برنامجا نموذجيا يتم التحضير للعملية وفقا له مع إجراء التعديل مراعاة لما يحصل عليه من معلومات. وميزة هذا النوع انه يمنع أو يلغي احتمال السهو عن إجراء ضروري ولازم، وأما عيبه هو أنه يتصف بالجمود وعدم مسايرة التطورات في المنشأة أوفي علم المراجعة بحد ذاته وتجدر الملاحظة انه ينصح بشدة عدم إتباع هذا النوع من البرامج.

#### 2- برامج متدرجة تعد أثناء التنفيذ:

وتحتوي هذه البرامج على الخطط العريضة لعملية المراجعة أما التفاصيل والاختبارات فتقرر أثناء القيام بالمراجعة، وميزة هذه البرامج أنها تترك لموظفي مكتب مراجعة الحسابات المجال لاستخدام خبرتهم الفنية.

#### 3- برامج ثابتة أو محددة مسبقا:

وهي عبارة عن نماذج تفصيلية مطبوعة ثابتة بها كل الخطوات يطلب من المساعدين التقيد بها.<sup>2</sup>

ولهذا النوع مزايا عديدة و أهمها:

- تعتبر هذه البرامج تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل.
- إن هذه البرامج ضرورية في المشاريع الكبيرة المتبعة لأحكام خطة العمل.
- تساعد البرامج الثابتة على تقييم العمل بين المراجع ومساعديه.
- تساعد هذه البرامج المراجع على إلغاء احتمال عدم السهو.

<sup>1</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص 69-71.

<sup>2</sup> محمد سعيد شهبان، المرجع السابق، ص 57.

- تساعد هذه البرامج على تسهيل العمل على المساعدين.

### المطلب الرابع: سجلات وملفات وعلامات عملية مراجعة الحسابات

تعتبر سجلات وملفات وعلامات المراجعة أوراق عمل عملية المراجعة، والتي يعتمد عليها المراجع في إبداء رأيه الفني المحايد، ولذلك فإن المراجع يستخدم كل ما في السجلات والملفات والعلامات المعتمدة في عملية المراجعة والتي تتمثل في:

- سجل الملاحظات

- ملفات المراجعة

- علامات المراجعة

#### أولاً: سجل الملاحظات (مذكرات المراجع)

وتتمثل في الأمور التي تعترض المراجع ويريد لها إيضاحات واستفسارات، ومن الملاحظات التي يدونها المراجع في سجل ملاحظاته مايلي:

- المستندات غير الموجودة أو غير المكتملة.

- الإيضاحات عن إجراءات غير واضحة.

- الأخطاء التي تم اكتشافها.

- أرصدة الحسابات التي يخشى التلاعب فيها.

- نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

- الاقتراحات التي يرى المراجع إدخالها لتعديل برنامج المراجعة.

- صورة من مذكرة المقاربة البنكية لحساب البنك.

- المراجع التي يرغب المراجع الرجوع بشأنها إلى أصحاب الشأن.

- البيانات التي لم يتمكن المراجع من الحصول عليها أثناء المراجعة.

#### ثانياً: ملفات المراجعة

تنظم هذه الملفات الأوراق و المستندات والبيانات الدائمة والجارية لعملية المراجعة و لذا فهي

<sup>1</sup> تنقسم إلى نوعين من الملفات وهي:

1- الملف الدائم

2- الملف الجاري

#### 1- الملف الدائم:

يطلق عليه الملف الدائم نظراً لأن ما يحتويه من بيانات سوف يستمر لعدة سنوات، ما لم تطرأ

<sup>2</sup> بعض التغييرات على البيانات الواردة به، ويضم البيانات الدائمة أو الثابتة من مستندات وبيانات وهي:

أ- نبذة عن حالة المنشأة:

ب- نبذة عن التنظيم الإداري

<sup>1</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص 72-37.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 72.

ج- بيانات أخرى متنوعة

أ- نبذة عن حالة المنشأة:

- وتتمثل هذه النبذة عن حالة المنشأة في العناصر التالية:
- اسم وعنوان المنشأة و مصانعها وفروعها.
- الشكل القانوني ورقم السجل وتاريخ التأسيس.
- أسماء وتوقيعات المفوضين بالتوقيع.
- قائمة بالدفاتر والسجلات المستخدمة.
- صور عن القوائم المالية للسنوات السابقة.
- بيان رأس المال والسندات والأصول الثابتة.

ب- نبذة عن التنظيم الإداري:

- ويشمل كل العناصر المتعلقة بالتنظيم الإداري ويتمثل في النقاط التالية:
- ملخص يوضح حدود الاختصاص والمسؤولية.
- أسماء الموظفين المسؤولين.
- صورة توقيع المسؤولين.
- ملخص لمسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول.

ج- بيانات أخرى متنوعة:

- وتتمثل في البيانات الأخرى والتي يشملها الملف الدائم للمراجعة والتي تتمثل في:
- ملخص قرارات الهيئة العامة المؤثرة على الحسابات
- ملخص قرارات مجلس الإدارة المؤثرة على الحسابات
- ملخص الالتزامات طويلة الأجل والمرتبطة بها المنشأة

2- الملف الجاري:

- ويشمل بيانات جارية مرتبطة بعملية المراجعة التي يقوم بها المراجع ويشمل ما يلي:
- نسخة من قرار التعيين ( العقد أو قرار الهيئة العامة حالة الشركات )
- بيان بأسماء المراجعين السابقين
- نسخة من مراسلاته مع العميل الذي يراجع حساباته
- نسخة من تقريره عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
- نسخة من برنامج المراجعة الذي أعد لهذه العملية
- ملخص من محاضر جلسات مجلس الإدارة و الهيئة العامة خلال السنة
- ميزان المراجعة النهائي وموازن المراجعة الشهرية (الدورية)
- الكشوف التحليلية لبنود المصروفات والإيرادات وعناصر الميزانية
- ملخص لقيود التسويات التي أجريت في نهاية الفترة
- محاضر الجرد المختلفة، بضاعة، استثمارات... الخ
- نسخة عن التقارير الدورية للمراجع ومساعديه المرتبطة بفحص الحسابات والدفاتر
- نسخة من تقرير المراجع النهائي



### ثالثاً: علامات المراجعة

من أجل التمييز بين العمليات والخطوات التي تم مراجعتها وفقاً لبرنامج المراجعة، يستخدم المراجع هذه العلامات أو الرموز أو التوقيعات، وذلك حفاظاً على سرية القائم بعملية المراجعة، ولذلك يمكن استخدام الطرق التالية:<sup>1</sup>

#### 1- طريقة الرموز:

و تشمل على مايلي:

##### أ- الحروف:

وتتمثل في الأحرف التالية أ ↔ ب ، A ↔ Z

##### ب- الأرقام:

وتتمثل في الأرقام 0 ↔ 9

##### ج- العلامات:

وتتمثل في الرموز التالية: + ، - ، < ، > ، # ، \$ ، & ، @ ، € % ، ¥ ،

© ، ® ... الخ

يجب مراعاة أن يكون لهذه الرموز معنى خاص معروف للمراجع ومساعديه فقط، بحيث يتحتم الاحتفاظ بسريتها ومعناها عن موظفي المنشأة، خوفاً من تقليدها لإخفاء تلاعب أو غش. ويمكن استخدام كل رمز على حدى ويمكن استخدامها مجتمعة وفقاً لرغبة المراجع عموماً.

#### 2- طريقة التوقيع:

وهي الطريقة التي يستخدم فيها المراجع ومساعديه توقيعاتهم أعلى أو أسفل أو يمين أو يسار العمليات للدلالة على مراجعة العمليات المختلفة.

ويجب على المراجع أن يقوم بتغيير الرموز أو نظام التوقيعات من مراجعة إلى أخرى في السنة التالية، كذلك يراعى عند استخدام نظام الأقلام الملونة أن يتم ذلك وفقاً لتسلسل معين للألوان حتى لا يبتبأ موظفي المنشأة للألوان التي سوف يستخدمها المراجع في السنة التالية.

وعلى المراجع أن يعلم إدارة المنشأة بأن لا يستخدموا رموزاً أو أقلاماً مشابهة لما يستخدمه هو ومساعدوه.

وبالإضافة إلى كل ما سبق من مسجلات وملفات وعلامات، نجد أن بعض مكاتب المراجعة - خاصة في أمريكا - تقوم باستعمال ملخص المراجعة والذي يعرف بأنه " عبارة عن سجل شامل بحسابات المنشأة وأرصدها وما تم عليها من تسويات، مرتبة حسب وردودها في ميزان المراجعة، ويحمل كل رقم حساب رقم الدليل الذي يحمله في الميزان"<sup>2</sup>. يساعد هذا الملخص في إتمام عملية المراجعة والخروج برأي محايد حول القوائم المالية، وهو ملك للمراجع وحده كباقي السجلات والملاحظات.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص 46.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، المرجع السابق، ص 218.

## المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تتطلب إجراءات المراجعة من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة، ذلك لأنه يترتب على نتيجة هذا التقييم تحديد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات، وعلى أساس هذا التقييم فإنه إذا اتضح للمراجع أن نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال فإنه يستطيع أن يختصر جزء كبيراً من برنامج المراجعة المستندية، أما في حالة عدم فعالية هذا النظام فإن المراجع يكون مضطراً لتوسيع مدى ونطاق الفحص لأداء المهام الموكلة إليه، ولذلك سيتم التطرق إلى مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية وطرف تقييمه وعلاقتها بأداء المراجع الخارجي لمهامه.

### المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهدافه وأنواعه

إن مصطلح الرقابة (Contrôle) في هذه الصياغة مأخوذ بالمعنى الأنغلوإسكسوني (Maîtrise) أي السيطرة و التحكم وليس بمعنى (Vérification) أي الفحص والتحقيق. وقد عرف المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين (AICPA)، الرقابة الداخلية بالشكل الذي يبديا أكثر شمولاً " فنظام الرقابة الداخلية يعبر عنه بخطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات المنسقة التي تستخدمها إدارة المشروع لحماية أصولها ولضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها، ولزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة".<sup>1</sup>

وعلى العموم فإن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية تتمثل فيما يلي:  
 - تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.  
 - حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير بالمشروع.  
 - التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية.

- رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية  
 - تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية

ومن أجل ضمان تحقيق هذه الأهداف كان لابد من تقسيم الرقابة الداخلية إلى الأقسام التالية:

- الرقابة الإدارية
- الرقابة المحاسبية
- الضبط الداخلي

### أولاً: الرقابة الإدارية

ويمكن تعريف الرقابة الإدارية على النحو التالي " الرقابة الإدارية تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية، مع تشجيع الالتزام بالقرارات الإدارية وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها ووسائل متعددة كالكشوفات الإحصائية، كدراسة

<sup>1</sup> Société national de la comptabilité : Contrôle interne dans l'entreprise, audit interne et commissariat aux comptes, dans : la revue algérienne de comptabilité et d'audit, N° : 1, Alger, mars 1995, p42-43.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، المرجع السابق، ص29.

الوقت والحركة وتقارير الأداء، ورقابة الجودة، والموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين<sup>1</sup>. ويلاحظ أن الرقابة مرتبطة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها والمالية.

### ثانياً: الرقابة المحاسبية

تشمل الرقابة المحاسبية الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختيار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع عدة وسائل وهي لا على سبيل الحصر:

- إتباع نظام القيد المزدوج.
- إتباع نظام المصادقات.
- اعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول.
- وجود نظام مستندي سليم.
- إتباع نظام المراجعة الداخلية.
- فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

### ثالثاً: الضبط الداخلي

يشمل الضبط الداخلي الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية كما أنه يركز أساساً على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

### المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية وإجراءات تنفيذه

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات والتي تدعم فعاليته وتكرس الأهداف المرجوة تحقيقها من خلاله باعتماد مختلف الأساليب والسياسات واعتماد التنظيم الكفء، وإجراءات التحقق من ما ورد في القوائم المالية، كما تعتمد مجموعة من الإجراءات لتنفيذ ما يتضمنه هذا النظام.

### أولاً: مقومات نظام الرقابة الداخلية

يجمع الباحثون على ضرورة توفر مجموعة من الدعائم والمقومات في نظام الرقابة الداخلية والتي يمكن استخلاصها من التعريف السابق كالتالي:

- 1- التنظيم الكفء
- 2- سياسات وإجراءات حماية الأصول

<sup>1</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص 121.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، المرجع السابق، ص 230.

<sup>3</sup> أحمد نور: مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، ص 170-181.

- 3- إجراءات التحقق من صحة البيانات والتقارير المحاسبية  
4- إجراءات زيادة الكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعية

### 1- التنظيم الكفاء:

يعتبر التنظيم الكفاء أساس عملية الرقابة، ذلك أن التنظيم الجيد يحدد المسؤوليات المختلفة بدقة، ويفوض السلطة بالقدر اللازم للنهوض بالمسؤولية، ويتم الحساب على أساس هذه المسؤولية، وكلما كانت الواجبات محددة بدقة والعلاقات بين المستويات المختلفة واضحة كلما كان من الجيد الحصول على نظام جيد للرقابة الداخلية، والهيكل التنظيمي يعتبر ضروريا خاصة في المؤسسات والمشاريع الكبيرة التي تتعذر أدراتها عن طريق الاتصال الشخصي بل لابد من وجود أدارت فرعية متعددة تتولى إدارة المشروع ضمن صلاحيات ومسؤوليات معينة، ويتوقف شكل الهيكل التنظيمي على نوع المنشأة وحجمها وشكلها القانوني و لابد أن تراعى فيه البساطة والمرونة لمواجهة أي تطورات في المستقبل.

كذلك يجب أن يحقق الهيكل التنظيمي الاستقلال بين الإدارات التي تقوم بالعمل، والإدارات التي تحتفظ بالأصول وتلك التي تتم فيها المحاسبة عن تلك العمليات والأصول، والهدف من هذا الاستقلال هو إلغاء احتمال أن يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط مما يجعل من الصعب أو المستحيل أحيانا اكتشاف حالات الغش والتلاعب.

كما يجب أن يتوفر إلى جانب استقلال الوظائف، تحديد المسؤوليات داخل كل قسم أو إدارة وتفويض السلطات بالتناسب مع المسؤوليات، ويتم هذا عادة عن طريق دليل مطبوع تصدره المنشأة أو الشركة ليكون مرشدا ومرجعا لجميع المختصين حتى لا يحدث أي تضارب أو تكرار أو تداخل للاختصاصات.

### 2- سياسات وإجراءات حماية الأصول:

إن الأساس الثاني لنظام الرقابة الداخلية هو ما تضعه المنشأة من سياسات وإجراءات بقصد توفير الحماية الكافية للأصول ومنع اختلاسها ولضمان صحة البيانات والتقارير المحاسبية والسياسات والإجراءات.

وحسب ما أشارت إليه منظمة الخبراء المحاسبين الفرنسية (OECCA)، فالأساليب والإجراءات هي "تعليمات أداء المهام، الوثائق المستخدمة ومحتوياتها البيانات الضرورية لحياة المنشأة ومراقبتها".<sup>1</sup>

ويفرض كبر حجم المشروع وانتشار وحداته ضرورة وجود وسائل رقابية للتأكد من إنجاز القرارات المختلفة في مختلف المستويات الإدارية، وتزداد أهمية تلك الوسائل في حالة التنظيمات اللامركزية، حيث تكون العمليات الفعلية على مسافة بعيدة عن موقع اتخاذ القرار، وتتطلب تلك التنظيمات ضرورة توفير بعض الوسائل لترجمة الأهداف الإدارية إلى عمل قابل للتنفيذ، حيث أن السياسة هي تعبير عن الأهداف المحددة أما الإجراء فهو يمثل الطريقة التي تنفذ بها السياسة المسطرة.<sup>2</sup>

فإنشاء وتطوير السياسات يمثل أهم الأدوات فعالية والتي تستخدمها الإدارة لرقابة الأنشطة المنتشرة للتنظيم الضخم.

### 3- إجراءات التحقق من صحة البيانات والتقارير المحاسبية:

<sup>1</sup> O.E.C.C.A, opcit, P43.

<sup>2</sup> أحمد نور، المرجع السابق، ص 172.

إن نظام الرقابة الداخلية يضمن مصداقية وخاصة الشمول للمحاسبة وكذلك نشر التقارير المالية الصادقة والمنظمة والدقيقة.<sup>1</sup> ففي ظل ضعف العلاقة الشخصية التي تربط الإدارة العليا بمناطق تنفيذ القرارات المختلفة فإنه من الضروري على الإدارة أن تعتمد إلى درجة كبيرة على التقارير والبيانات لتحديد وبطريقة منتظمة كيف يتم تنفيذ المسؤوليات، وينبغي أن تشمل تلك التقارير على شرح حول الأداء الملائم والأداء غير الملائم، ومن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية التحقق من صحة القوائم المالية وتحديد درجة الاعتماد عليها، ومن مالا شك فيه أن دقة التقارير النهائية تعتمد على دقة البيانات الأولية، وعلى الدقة في معالجة البيانات المختلفة في الدورة المحاسبية، والإجراءات التي تستخدم لزيادة الدقة في تشغيل البيانات وتقسيم العمل إلى جزئيات صغيرة وكل جزء يراجع على الجزء السابق بطريقة آلية أو روتينية وذلك ضماناً لصحة العملية كلها.

#### 4- إجراءات زيادة الكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعية:

تعتبر زيادة كفاءة العمليات المختلفة في المنشأة وتشجيع العمال على الالتزام بالسياسات الموضوعية من أهم المهام الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، وذلك أنه بالرغم من كون البيانات المحاسبية سليمة والتقارير كافية ودقيقة فإنه قد يكون هناك إسراف وسوء استخدام للموارد المتاحة. ولتحقيق هذه المهمة أو الهدف فإنه يجب تحديد المسؤوليات وتوزيعها على الأقسام والمراكز المختلفة في المنشأة، ووضع نظام للتقارير يقيس أداء كل وحدة مسؤولية فرعية ويكفل مراجعة مقاييس الأداء باستمرار وتطويرها وتغييرها كلما عدت الحاجة إلى ذلك. ولذلك فإنه من الضروري تحديد المقصود بالكفاءة وتحديد وسائل قياسها وكيفية التعبير عنها في التقارير المختلفة. تختلف الكفاءة عن الفعالية، حيث أن الفعالية تعني تحقيق هدف معين مطلوب تحقيقه، أما الكفاءة فإنها تعني تحقيق العلاقة المثلى بين عناصر المدخلات (المستخدم) وبين عناصر المخرجات (النتائج).<sup>2</sup>

وباختصار فإن هناك نقطتان أساسيتان عند قياس ومتابعة الأداء وهما:<sup>3</sup>

- هل المستوى الإداري (رأي المدير) فعال؟
  - هل المدير أو المستوى الإداري المعين كفاء؟
- فالسؤال الأول يتعلق بتحقيق أهداف الإنتاج والربح، أما الثاني فإنه يختص بالعلاقة الهندسية المثلى بين عناصر المدخلات والمخرجات.

#### ثانياً: الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية وأسسها

إن تحقيق مقومات نظام الرقابة الداخلية تتطلب مجموعة من الإجراءات كالتالي:<sup>4</sup>

1- إجراءات تنظيمية وإدارية

2- إجراءات محاسبية

3- إجراءات عامة

<sup>1</sup> Association suisse des banque : Directive pour le contrôle interne, sans cité l'édition, La suisse, Juin 2002, P04.

<sup>2</sup> أحمد نور، المرجع السابق، ص 178.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 179.

<sup>4</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، المرجع السابق، ص 233-236.

### 1- إجراءات تنظيمية وإدارية:

- و تشمل هذه الإجراءات النواحي التالية:
- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام ضمانا لعدم التدخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعية الخطأ والإهمال.
- تقسيم العمل بين الإدارات والوظائف بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
- وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها
- وظيفة تنفيذ العمليات
- وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون المشتركين في عمل واحد في مكان واحد.
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل تجنباً للتصرف الشخصي فيها.
- استخراج المستندات من أصل و عدة صور، وأحيانا عدة ألوان تختص كل إدارة بصورة وبلون معين.
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لاكتشاف أي احتمال تلاعب.

### 2- إجراءات محاسبية:

- وتشتمل هذه الإجراءات على النواحي التالية:
- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها، لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، و يؤدي إلى السرعة في حصول الإدارة على المعلومات الآنية.
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند غير معتمد من الموظفين المسؤولين وغير مرفق بالوثائق المؤيدة.
- عدم اشتراك أي موظف في مراجعة أي عمل قام به.
- استعمال الآلات المحاسبية وتقنيات الإعلام الآلي لتقليل احتمالات الخطأ، وزيادة سرعة الإنجاز.
- استعمال وسائل التوازن المحاسبي الدوري كموازن المراجعة العامة.
- إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كحالة المقارنة البنكية مثلا.
- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

### 3- إجراءات عامة:

- وتتضمن الإجراءات العامة النواحي التالية:
- التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار المحتملة حسب طبيعتها.
- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهدة نقدية، أو بضائع أو أوراق مالية وغيرها ضد خيانة الأمانة.
- وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- اعتماد وسيلة الرقابة الحدية، بجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسؤوليات.
- استعمال وسائل الرقابة المزدوجة بالنسبة للعمليات الهامة، كتوقيع الشيكات وعهدة خزائن النقدية.
- اعتماد نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول التي تكون معرضة للتلاعب والاختلاس، وغالبا ما يكلف بهذه السلطة قسم المراجعة الداخلية.

### ثالثاً: مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي بالنسبة لأنظمة الرقابة الداخلية

إن التطور المستمر والذي يشهده نظام الرقابة سواء من الجانب التنظيمي أو التقني أدى إلى زيادة درجة اعتماد مراجع الحسابات الخارجي عليه، وكما تم التطرق إليه سابقاً فإن نظام الرقابة الداخلية يضم الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية، وأنظمة الضبط الداخلي وبالتالي فإن على مراجع الحسابات الخارجي أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد مجال المراجعة وحجم الاختيارات والعينات، على هذه المستويات.

وفي هذا المجال فإن المراجع الخارجي يعتمد على مبدأ التأكد بدرجة معقولة، اعترافاً منه بعدم معقولية زيادة تكلفة نظام الرقابة الداخلية عن قيمة المنافع المتوقع تحقيقها منه.

وقد تطرق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لمسؤولية المراجع في هذا المجال معطياً تحديداً وتقسماً للمسؤولية كآلاتي:

- 1- المسؤولية بالنسبة للرقابة الإدارية
- 2- المسؤولية بالنسبة للرقابة المحاسبية
- 3- المسؤولية بالنسبة للضبط الداخلي

#### 1- المسؤولية بالنسبة للرقابة الإدارية:

بالنسبة للرقابة الإدارية فإن مراجع الحسابات الخارجي لا يعتبر مسؤولاً عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الجانب من جوانب الرقابة الداخلية، لأنه يهدف أساساً إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقاً للخطة المرسومة، كذلك فإن وجود أنظمة هذه الرقابة الإدارية أو عدمه لا يؤثر تأثيراً مباشراً على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية محل المراجعة أو على نتيجة الأعمال والمركز المالي، يجب عندها دراسة تلك الوسائل والأنظمة وتقييمها.

#### 2- المسؤولية بالنسبة للرقابة المحاسبية:

أما بالنسبة للرقابة المحاسبية فإن مراجع الحسابات يعتبر مسؤولاً مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة هذه الجانب من جوانب الرقابة الداخلية، لما لهذه الأنظمة أو الوسائل من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل المراجع الخارجي والأهداف الواجب تحقيقها من عملية المراجعة الخارجية، فالرقابة المحاسبية بوسائلها ومقاييسها المتعددة، تهدف إلى اختيار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والحسابات الختامية ودرجة الاعتماد عليها، ولا شك أن هذه البيانات المحاسبية وخلوها من الأخطاء يؤثر تأثيراً مباشراً وواضحاً على درجة الإفصاح في الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على نتيجة الأعمال والمركز المالي والتي تعتبر هدفاً أساسياً من أهداف المراجعة الخارجية، وكما أن عدم وجود هذه الوسائل للرقابة المحاسبية أو تصور المستخدم منها على تحقيق الأهداف المسطرة سيؤدي إلى زيادة حجم الاختبارات من طرف المراجع الخارجي وبالتالي يتوسع المراجع في مراجعته للدفاتر والسجلات.

#### 3- المسؤولية بالنسبة للضبط الداخلي:

يعتبر المراجع مسؤولاً عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي ومقاييسه المستعملة في

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا، المرجع السابق، ص 247.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، المرجع السابق، ص 237-238.



المنشأة محل المراجعة، ويعود سبب ذلك إلى أن هذا الجانب من جوانب الرقابة الداخلية يهدف أساساً إلى حماية أصول المنشأة وممتلكاتها ضد أي اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال. والمراجع الخارجي يعتبر مسؤولاً عن تحقيق هذا الهدف حيث يطلب إليه تحقيق التزامات وموجودات المشروع، ولهذا فإنه لزاماً عليه التقليل من احتمالات الغش والاختلاس فيها، ومراجعة تلك الوسائل الهادفة نحو تحقيق الضبط الداخلي.

### المطلب الثالث: طرق ووسائل فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

إن فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي مؤسسة لا يقتصر فقط على ما وضعته الإدارة من منشورات ودليل، بل إنه يمتد إلى تتبع عمليات التنفيذ لمختلف الإجراءات ومن الطرق التي يستخدمها المراجعون لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة وتقييم مدى فعاليته مايلي:

- الاستبيان.
- الملخص التذكيري.
- التقرير الوصفي.
- دراسة الخرائط التنظيمية.
- فحص النظام المحاسبي.

### أولاً: الاستبيان

ويشمل على استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المنشأة المختصين للإجابة عليها وإرجاعها إلى المراجع الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل، ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية، بحيث تدل الإجابات (نعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة (لا) على أنظمة ضعيفة أو غير موجودة أصلاً في تلك الناحية. ويتخلل استعمال هذه الطريقة عدة مزايا وعيوب.

#### 1- مزايا الاستبيان:

- لهذه الطريقة عدة مزايا وهي كالتالي:<sup>2</sup>
- سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المؤسسات.
- مرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي مؤسسة.
- توفير الوقت حيث يستغني المراجع عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية مراجعة منفردة.
- إن طريقة الاستبيان تتميز عن باقي الطرق بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها عادة حيث أنهم يعتبرونها كجزء من إجراءات المراجعة المعتادة.
- كما أن استخدام الاستبيان سنوياً يلفت نظر القائمين بالمراجعة إلى عدم إغفال هذا الأمر سنوياً ومراعاة التغييرات التي قد تطرأ عليه بين سنة وأخرى.

#### 2- عيوب الاستبيان:

<sup>1</sup> محمد سعيد شهوان، المرجع السابق، ص 49-51.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، المرجع السابق، ص 239.

- <sup>1</sup> وبالرغم من ما لهذه الطريقة من مزايا فإنه يعاب عليها عدة نقاط وهي:
- عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل مؤسسة وذلك أن النماذج مطبوعة بصيغة موحدة.
  - عدم التغلغل في الأمور الدقيقة لنظم الرقابة الخاصة بكل مؤسسة.
  - كما إن وجود الاستبيان يقود إلى الإتكالية بالاكتماء به وعدم إجراء إجراءات استفسارية.
- وللتغلب على هذه العيوب أو التقليل من أثرها فبإمكان المراجع تحضير استبيانات خاصة بكل نوع معين من المؤسسات على حدة، والابتعاد عن الاستبيان الموحد، وكذلك على المراجع مراجعة الاستبيان وتعديله سنويا.

## ثانيا: الملخص التذكيري

يقوم المراجع هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما هو في الاستبيان، وميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال النقاط الهامة، ويعاب على هذه الطريقة أنها لا تقود إلى تدوين كتابي وهذا الملخص متروك لكل مراجع على حدة.

## ثالثا: التقرير الوصفي

حيث يقوم المراجع بوصف الإجراءات المتبعة في المنشأة مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية، وهي طريقة مناسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى حد ما، ويخلص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها

وعيب هذه الطريقة يتلخص في صعوبة تتبع الشرح المطاوع لنظام الرقابة وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير.

## رابعا: دراسة الخرائط التنظيمية

يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، من خلال دراسة الخرائط التنظيمية المستعملة بالمنشأة، مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المنشأة كالمبيعات والأجور... الخ.

تعتمد هذه الطريقة مجموعة من الرموز والأشكال من أجل رسم الخرائط التنظيمية، وخرائط الدورات المستندية، وهذا ما يتطلب توحيد هذه الرموز المستخدمة بشكل كبير، وسيتم عرض أهم هذه الرموز كما أصدرها المجلس الوطني لمحافظي الحسابات (CNCC) بفرنسا، وهذا ما يوضحه الجدول رقم(06).

يعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا عن أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد سعيد شهبان، المرجع السابق، ص50.

<sup>2</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص 114.

الجدول رقم(06): أهم الرموز المستخدمة في رسم خرائط التدفق والمعتمدة في المراجعة

البيان	الأشكال
- بيانات	
- إنشاء وثيقة (الرقم على اليسار يمثل عدد نسخ الوثيقة)	
- دوران وثيقة (الرقم على اليمين يمثل رقم النسخة)	
- عملية معالجة	
- قرص مرن (Disquette)	
- وثائق متعددة	
- دوران وثائق (Circulation physique)	
- دوران معلومات (Circulation d'information)	
- قاعدة بيانات	

المصدر: RAYMOND Bethoux : Expertise comptable, établissement des comptes: Annuels, édition CLET, paris, 1987, p141-143.

### خامسا: فحص النظام المحاسبي

في فحص النظام المحاسبي يقوم المراجع بفحص السجلات وأسماء منشئها وعهدتها ومراجعتها، وكذلك المستندات والدورة المستندية ثم يحكم على متانة النظام المتتبع. تتميز طريقة فحص النظام المحاسبي بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشآت الكبيرة خاصة إذا قام المراجع بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وغيرها.

وتجدر الإشارة أنه بإمكان المراجع أن يجمع بين وسلتين أو أكثر من وسائل دراسة أنظمة الرقابة الداخلية، ولكن تبقى الوسيلة مجرد إجراء عادي لان الجزء المهم يتمثل في مقدرة المراجع على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية.

- يعاب على هذه الطرق و الأساليب عدة نقاط وأهمها:
- اختلاف نتائج تقييم الرقابة لمشروع معين من مراجع لآخر.
- سوء تطبيق أسلوب التقييم ذاته، لأن التقييم يستغرق وقتاً طويلاً لذا فإن بعض المراجعين ينفون العمل بسرعة.
- نقص الموضوعية في التقييم حيث يعبر عنها وصفا وإنشائياً مثل ممتازة وجيدة... الخ.

بصفة عامة فإن المشكلة الكبيرة والتي تبقى مطروحة وهي نقص الموضوعية وبالتالي فالمراجع بحاجة إلى أداة تحقق له الموضوعية في الحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية. وحسب الدكتور خالد أمين عبد الله فإن استعمال الاستبيان يمكن أن يحقق ذلك إذا ما أعطيت قيم لعناصره المختلفة، ويتم من خلال الخطوات التالية:

- تصميم استبيان شامل لجميع نواحي نظام الرقابة الداخلية في المنشأة
- مراعاة أن تكون الإجابة على جميع الأسئلة ( بنعم ) أو ( لا )
- تقسيم الاستبيان إلى مجالات متخصصة مثل المبيعات، المشتريات... الخ
- إعطاء أهمية نسبية لمجالات الرقابة الداخلية أي درجات.
- إعطاء أهمية نسبية للأسئلة أي درجات.

ومن الضروري على المراجع أن يستعمل مدى معين من القيم (النقاط) لأسئلة الاستبيان، بحيث تتناسب القيمة المقررة لكل سؤال مع أهميته النسبية بحيث تعطى القيم الكبيرة للأسئلة ذات الأهمية النسبية العالية لفعالية الرقابة، ويراعى في صياغة جميع الأسئلة أن تحتل إحدى الإجابتين (نعم أو لا). وبعد الانتهاء من تعبئة قسم من أقسام الاستبيان خاص بناحية معينة من الرقابة الداخلية، يقوم المراجع بإعطاء القيم المقررة للإجابات بنعم بالرقم واحد وصفرًا للإجابات بلا، ثم يستخرج مجموع القيم المعطاة وينسبه إلى القيمة القياسية للمجال ليحصل على درجة فاعلية الرقابة الداخلية في ذلك المجال

وبالتالي يتم حساب درجة فاعلية المجال بالقانون التالي:<sup>2</sup>

$$\text{درجة الفاعلية للمجال} = \frac{\text{مجموع القيم المعطاة لأسئلة المجال نتيجة الاختبار}}{100 \times \text{القيمة القياسية}}$$

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، المرجع السابق، ص242-243.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص243.

## المبحث الثالث: الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة في المراجعة

تتلخص مهمة المراجع وكما تمت الإشارة له سابقا في إبداء الرأي الفني والمعلل حول عدالة ومصداقية الحسابات الخاصة بالمنشأة محل المراجعة، وبالتالي فعلى المراجع أن يركز على النقطتين<sup>1</sup> التاليين:

- معرفة وفهم الموضوع محل المراجعة الداخلية وهذا يتضح بدرجة كبيرة من خلال دراسة نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمنشأة.
- جمع الأدلة والقرائن اللازمة لدعم رأي المراجع وتبريره.

فمن الضروري أن يحصل المراجع على جميع الوثائق والتي تعتبر أدلة وقرائن الإثبات لمختلف العمليات المرتبطة بنشاط المنشأة، وتختلف هذه الأدلة والقرائن حسب العنصر موضوع المراجعة وكذلك كونها من داخل أو خارج المنشأة، وبالتالي فمن الضروري أن يكون هناك تحديد واضح لما يمكن أن يتم اعتماده من طرف المراجع كأدلة وقرائن إثبات وهذا من مجمل الوثائق المتعلقة بنشاط المنشأة.

### المطلب الأول: مفهوم أدلة وقرائن الإثبات وأنواعها

ان كثرة الوثائق المحاسبية الناتجة عن نشاط المنشأة لا يعني أنها كلها تعتبر أدلة وقرائن إثبات، حيث تختلف هذه الأدلة والقرائن حسب العنصر محل المراجعة وكذلك مرحلة المراجعة، وهذا ما يتطلب تحديدا دقيقا لمفهوم كلا من أدلة وقرائن الإثبات، ومختلف الأنواع التي يعتمدها المراجع في تبرير الرأي الذي يقوم بإصداره حول صحة وعدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمنشأة.

### أولا: مفهوم أدلة وقرائن الإثبات

ان أدلة وقرائن الإثبات هي كل ما يمكن أن يحصل عليه المراجع من أدلة محاسبية وغيرها، ليدعم بها رأيه الفني المحايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية. والدليل في الإثبات هو بيئة قاطعة بحد ذاتها بينما القرينة يستعاض بها عن الدليل حيث يتم تجميع عدد أكبر من الحقائق لإيجاد قرائن الإثبات.<sup>2</sup>

ويمكن تعريف أدلة الإثبات على أنها " تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة."<sup>3</sup>

وتعرف قرينة الإثبات على أنها " استنباط نتيجة أمر ثابت أو حقيقة أو جملة حقائق لاستخلاص رأي في مسألة معينة والافتناع بالإفصاح عن هذا الرأي."<sup>4</sup>

<sup>1</sup> J.Raffegaue et autre : Audit et contrôle des comptes, Publi union, paris, 1979, P 34.

<sup>2</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص 175.

<sup>3</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص 161.

<sup>4</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص 175.

وعموما تعتبر القرائن أدلة عندما تتعدد هذه القرائن إلى درجة الدليل في إثبات حقيقة معينة أو الوصول إلى رأي في موضوع محدد.

## ثانيا: أنواع أدلة وقرائن الإثبات

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات وقرائناتها في المراجعة و أهمها:<sup>1</sup>

- 1- الوجود الفعلي.
- 2- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات المثبتة في الدفاتر.
- 3- الدقة الفنية والحسابية للعمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات.
- 4- الإقرارات الكتابية التي يحصل عليها المراجع من خارج المنشأة.
- 5- الشهادات التي يحصل عليها المراجع من الإدارة.
- 6- الاستفسارات التي يحصل عليها المراجع من العاملين بالمنشأة.
- 7- دقة نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.
- 8- نتائج تتبع الأعمال التالية لتاريخ أفعال الحسابات.
- 9- الارتباط والمقارنات والنسب المالية.

### 1- الوجود الفعلي:

يعد الوجود الفعلي من أهم القرائن والأدلة التي يعتمد عليها المراجع عند القيام بفحص عناصر الميزانية، مع الأخذ في الاعتبار أن الوجود الفعلي للأصول ليس معناه الملكية، وبناء على ذلك فإن الجرد الفعلي للخزينة يجب أن يطابق المبالغ الموجودة في الخزينة مع رصيد حساب دفتر الصندوق، إضافة إلى تطابق أرصدة دفاتر حسابات المخزون مع قوائم جرد البضاعة، وهكذا لجميع الأصول خاصة الثابتة.

### 2- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات المثبتة في الدفاتر:

يعتبر المستند دليل القيد المحاسبي، وتتخذ المستندات كقرائن وأدلة إثبات في ثلاثة أنواع<sup>2</sup> وهي:

- مستندات معدة خارج المنشأة ومستعملة داخلها كفاتير الشراء مثلا.
- مستندات معدة داخل المنشأة ومستعملة كفاتير لبيع وإيصالات القبض... الخ
- مستندات معدة ومستعملة داخل المنشأة كالدفاتر الحسابية المختلفة.

### 3- الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر:

تعتبر الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات قرينة و دليل على صحة العمليات ودقة البيانات، وذلك يتحقق من خلال رجوع المراجع إلى العمليات المسجلة في الدفاتر والمستندات ودفاتر الأستاذ وموازن المراجعة والكشوف التحليلية.

### 4- الإقرارات الكتابية التي يحصل عليها المراجع من خارج المنشأة:

تعد الإقرارات الكتابية من الأدلة التي يحصل عليها المراجع من خارج المنشأة للحكم على

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص 170.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، المرجع السابق، ص 180.

صحة أرصدة حسابات المدنين، والتأكد منها كما هي مدونة بالدفاتر و التي تفيد موافقتهم على هذه الأرصدة.

#### 5- الشهادات التي يحصل عليها المراجع من إدارة المنشأة:

تعد الشهادات التي يحصل عليها من الإدارة من الأدلة والقرائن عندما يصعب عليه الحكم على البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر كشهادة جرد وتقييم البضاعة آخر المدة مثلاً، ولما كانت هذه الشهادة تحرر بمعرفة الإدارة فإن المراجع يجب عليه أن يراجع النظر والتفكير فيها خوفاً من إخفاء بعض الحقائق الغير مرغوب فيها.

#### 6- الاستفسارات التي يحصل عليها المراجع من العاملين بالمنشأة:

تعد الاستفسارات من أدلة وقرائن الإثبات وهي تشابه الاستقصاء من خلال المقابلة، وهذه الاستفسارات تفيد المراجع في العديد من أحكامه الشخصية، كالاستفسار عن عدد العاملين الذين تركوا العمل وضغوط العمل بصفة عامة.

#### 7- دقة نظام الرقابة الداخلية في المنشأة:

وبما لا شك فيه إن وجود خطة تنظيمية وما تتطلبه من رقابة إدارية ومحاسبية، وضبط داخلي لحماية أصول وسجلات المنشأة، فإن هذا يمثل كله دليلاً قاطعاً على وجود نظام الرقابة الداخلية. و الجودة هنا تعني تضيق نطاق الفحص وعدم توسيع الاختبارات، وبالتالي جودة عملية المراجعة.

#### 8- نتائج العمليات التالية لتاريخ إقفال الحسابات:

من المعروف أن عمل المراجع إنما يتم بعد إثبات العمليات، أي أن عمل المراجع يبدأ بعد إعداد الميزانية وحسابات النتائج للمنشأة، وهذا يستغرق مدة معينة وخلال هذه المدة قد يحدث بعض العمليات التي قد تكون دليل إثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وحسابات النتائج، والتي يقوم المراجع بفحصها، وكمثال على ذلك قيام المنشأة بزيادة رقم المبيعات وبالتالي تضخيم الأرباح ثم تقوم في بداية السنة الجديدة بإثبات رد هذه المبيعات، وتلجأ إلى هذا الإجراء لإظهار الأرباح الصورية لتخفي سوء إدارتها.

#### 9- الارتباطات والمقارنات والنسب المالية:

يعتبر الارتباط بين عناصر معينة مثل المبيعات، المشتريات والمخازن من حيث الزيادة والنقص، دليل إثبات على صحة العمليات المثبتة في الدفاتر، وكذلك تعد المقارنة بين أرصدة الحسابات من نفس العام أو السنوات السابقة دليلاً آخر للإثبات، وكذلك يفيد استخدام المراجع للنسب المالية لبعض المفردات، كدليل عام لإثبات درجة السيولة والربحية وتقييم الأداء في نفس السنة أو مقارنة بسنوات أخرى.

وتوجد عدة قرائن وأدلة إثبات أخرى والتي تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- الدليل الرياضي
- الدليل الشفوي
- الدليل الإلكتروني
- الدليل التحليلي
- المصادقات

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص 12.



## المطلب الثاني: كفاية أدلة وقرائن الإثبات وحجيتها

على المراجع أن يقوم بجمع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات وقرائنه لتبرير رأيه الذي يتضمنه التقرير، وهو مضطر إلى الإقلال أو الإكثار من هذه الأدلة والقرائن حسب عدة عوامل، وتظهر هنا الخبرة المهنية للمراجع في تحديد مدى قوة الدليل واعتماده في تبرير الرأي.

### أولاً: كفاية أدلة الإثبات

- هناك عدة عوامل تؤثر على كفاية أدلة الإثبات وكميتها وهي:<sup>1</sup>
- مدى شمول وكفاية القرينة لتحقيق الهدف، فقد يكون دليل واحد يحقق الهدف وإذا لم يكن فعلى المراجع جمع الأدلة والقرائن الكافية.
  - مدى ملائمة القرينة أو الدليل لطبيعة الفحص، أي أن الأدلة والقرائن تختلف باختلاف العنصر.
  - الأهمية بالنسبة للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه، فكلما كان العنصر مهما كلما زاد المراجع نشاطه في جميع الأدلة.
  - درجة الخطر التي يتعرض لها عنصر الفحص، فكلما تعرض العنصر لموضوع المراجعة لخطر الاختلاس كلما تطلب من المراجع أن يجمع أكبر كمية من الأدلة والقرائن، لذا يلاحظ أن مراجعة النقدية تكون كاملة أما البضاعة فتؤخذ منها عينات.
  - تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة، حيث أنه لا تكون تكلفة الحصول على الدليل أكبر من المنفعة المرجوة.
  - درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية، فكلما كانت أنظمة الرقابة الداخلية سليمة كلما انعكس ذلك على كمية أدلة وحجم الاختبارات.

### ثانياً: حجية الأدلة والقرائن

- إن المراجع باعتماده على خبرته ومهارته في مهنته يستطيع أن يقدر قوة حجة القرائن والأدلة وتعتمد بعض الأساليب المستخدمة في المفاضلة بين الأدلة كما يلي:
- الأسلوب الذي يتبع في الحصول على القرينة، ولكل أسلوب أحكامه وقواعده وإذا لم تراعى فقد الدليل حجيته، فمثلاً الوجود الفعلي يستلزم الجرد الفعلي والاقتراحات الخارجية تتطلب المصادقات.
  - مصدر القرينة، وتتفاوت القرينة حسب مصدرها، فالقرينة المستمدة من مصادر خارجية أكثر ثقة من غيرها لصعوبة التواطؤ والغش.
  - طبيعة القرائن ونوعيتها، فمنها الإيجابية والذاتية فالإيجابية مثل الوجود الفعلي والمستندات، تعتبر أقوى في الحجية من غيرها لأنها لا تأخذ بالتأويل أو التفسير، أما الذاتية فهي التي تعتمد على الاستفسار الشخصي من المراجع.
  - كيفية الحصول على القرينة فالقرينة التي يحصل عنها بنفسه أقوى في حجتها من التي يحصل عليها من الغير.
  - مدى ارتباط الدليل بالعملية محل الفحص، فكلما كان الارتباط قويا كلما كانت الحجية أكبر.

<sup>1</sup> محمد سعيد شهوان، المرجع السابق، ص 34.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، المرجع السابق، ص 184-187.

- التوقيت المناسب للحصول على القرينة، فالوقت مهم عند القرائن، فإذا حصل على القرينة قبل فوات الأوان تكون مجدية أكثر من إذا فات الوقت على استعمالها.
- توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي تستقي منها القرائن، فكلما توافرت درجة الثقة كلما زادت حجية تلك الإقرارات.
- سلوك المراجع نفسه في جمعه للأدلة، إذ يجب أن يكون المراجع مستقلاً في جمعه الأدلة والقرائن وإلا فقدت الأدلة التي جمعها حجيتها.

### المطلب الثالث: وسائل الحصول على أدلة وقرائن الإثبات

تتنوع وتتعد الأساليب اللازمة للحصول على أدلة وقرائن الإثبات ويرجع هذا التعدد والتنوع إلى تعدد أدلة وقرائن الإثبات، فكل دليل له أسلوبه الفني الملائم، ذلك للحصول على الاستنتاجات ذات الإقناع ليعبر المراجع عن رأيه الفني النهائي.

وبالتالي فإنه يمكن الحصول على أدلة وقرائن الإثبات من خلال الأساليب والوسائل التالية:<sup>1</sup>

- الجرد الفعلي والمعاينة
- المراجعة المستندية
- المراجعة الحسابية
- المراجعة الفنية
- المصادقات
- المراجعة الانتقادية
- الاستفسارات ( الاستقصاء )
- الارتباط والمقارنات
- التحليل المالي
- الكتابات الرسمية

### أولاً: الجرد الفعلي والمعاينة

على العموم فإن يوجد اتفاق في الرأي في التشريعات والمنظمات المهنية، على أنه ليس من اختصاص المراجع القيام بالجرد الفعلي للأصول بل تقتصر مهمته فيما يلي:

- التحقق من دقة الإجراءات الموضوعة للجرد، ومدى التزام القائمين بالجرد بهذه الإجراءات.
- في حالة ما أثارت مرحلة الجرد شكوك المراجع فإن بإمكانه القيام ببعض الاختبارات.
- مراجعة عملية تقييم الأصول والتأكد من عدم الخروج على أسس تقييمها من سنة الأخرى

- <sup>2</sup> وحتى يؤدي أسلوب الجرد الفعلي هدفه فإنه يجب توافر بعض الشروط وهي:
- أن يكون المراجع أو أحد مندوبيه حاضراً بعملية الجرد.
- أن يكون لمراجع أول لمندوبيه القدرة على تقدير حالة الأصول موضوع الجرد.
- أن يكون المراجع قادراً على التعرف والتمييز للشيء الذي يقوم بجرده.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص 174.

<sup>2</sup> محمد سعيد شهبان، المرجع السابق، ص 37.

كما أنه يوصي بضرورة وضع محضر بنتيجة الجرد يوقع عليه أعضاء لجنة الجرد وأمين المخزون والمراجع.

### ثانياً: المراجعة المستندية

وتعتبر المراجعة المستندية المحور الرئيسي لعملية المراجعة، وعند القيام بالمراجعة فإنه يجب مراعاة الأسس التالية:

- أن يكون المستند المقدم صحيح شكلاً وقانوناً.
- أن يحمل المستند البيانات الإلزامية مثل اسم المشروع الذي يستفيد من المراجعة.
- أن يحمل المستند تاريخ يقع في فترة المراجعة خشية الغش.
- أن يكون المستند معزواً لعملية تدخل ضمن طبيعة عمل المشروع أثناء فترة المراجعة.
- أن يكون المستند أصلاً وليس صورة
- أن يكون القيد المحاسبي المهني على المستند صحيحاً.
- أن توضع على المستند علامة بعد مراجعته.

### ثالثاً: المراجعة الحسابية

وهي عبارة عن مراجعة صحة المجاميع الرأسمية، ومراجعة نقل المبالغ من صفحه لأخرى أو ترحيلها من اليوميات لدفتر الأستاذ وقوائم الجرد وميزان المراجعة.

### رابعاً: المراجعة الفنية

ويقصد بالمراجعة الفنية التزام المنشأة بثبات السياسات المحاسبية المطبقة، وكذلك صحة التوجيه المحاسبي، والتفرقة بين النفقات الجارية والرأسمالية، وكذلك الإيرادات الجارية والرأسمالية، لأن ذلك يؤثر على دلالة ميزانية المنشأة ونتائج الحسابات، كما تشمل المراجعة الفنية مراجعة قيود الأقفال للسنة السابقة والتحقق من مطابقتها للقيود الافتتاحية للسنة الحالية.

### خامساً: المصادقات

وهي عبارة عن شهادات أو إقرار من الغير مرسله للمراجع بالموافقة<sup>1</sup> أو الاعتراض، وهناك عدة اعتبارات يجب الأخذ بها لتجنب التلاعب عند استعمال المصادقات وهي:

- يجب أن تصدر طلبات المصادقات للغير من إدارة المنشأة نفسها.
- يجب أن يشرف المراجع أو نائبه على عملية إعداد هذه المصادقات وإرسالها للغير.
- يجب أن تقوم إدارة المشروع بإخطار من ترسل إليهم المصادقات.
- يجب دراسة الردود من حيث التوافق أو الاعتراض.

### سادساً: المراجعة الانتقادية

ويقصد بها النظرة السريعة للسجلات لملاحظة أي أمور غير عادية، وتحتاج هذه المراجعة إلى

<sup>1</sup> محمد سعيد شهبان، المرجع السابق، ص 38.

مهارة وخبرة عالية، فقد يجد المراجع مثلا أن أحد العملاء لم يقم بسداد دينه اتجاه المؤسسة بالرغم من أنه كان منتظما في السداد خلال الفترات السابقة، وبالتالي يمكن أن يقود هذا البحث المراجع الى اكتشاف أي غش أو سرقة أو تلاعب.

### سابعاً: الاستفسارات (الاستقصاء)

وتكون الاستفسارات إما شفويا أو كتابيا، وفي كلتا الحالتين فعلى المراجع أن يحرص في البحث لتعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها، وهذا الأسلوب ذاتي بطبيعته، إذ يعتمد كثيرا على تفسير المراجع وحكمه الشخصي، ويصلح للتطبيق في حالة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إذا ما لاحظ المراجع انحرافا في تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية المرسومة أو تعديلا فيها.

### ثامنا: الارتباط والمقارنات

يعد الارتباط بين العناصر المختلفة والمقارنات بين البنود المحاسبية أفقيا ورأسيا أداة من أدوات الحصول على أدلة وقرائن الإثبات في عملية المراجعة، سواء عن نفس الفترة أو فترات وسنوات سابقة. ويلاحظ على هذه الوسيلة أنها تعتمد غالبا على التقدير الشخصي للمراجع.

### تاسعا: التحليل المالي

يعتبر التحليل المالي أحد الأساليب الفنية الملائمة لإجراء المقارنات والارتباطات في أي مرحلة من مراحل المراجعة وذلك لكي يتأكد المراجع من أن كل العمليات المحاسبية تمت كما ينبغي لها.

وتعتبر النسب المالية من أهم أدوات التحليل التي تستخدم كأداة لقياس قدرة المنشأة على الوفاء هي نسبة التداول، نسبة السيولة، نسبة النقدية، والنسب المرتبطة بالربحية، وتقييم الأداء... الخ.

### عاشرا: المكاتبات الرسمية

أثناء قيام المراجع بمراجعة وفحص البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر، فإنه قد تواجهه بعض المسائل التي يصعب عليه أن يحكم عليها بنفسه، فيطلب من إدارة المنشأة أن تثبت له بعض الحقائق المثبتة بالدفاتر والسجلات أو توضح بعض المشاكل التي تصادفه أثناء أدائه للمهمة الموكلة له، ومن أمثلتها قائمة الأصول الثابتة التي قررت إدارة المنشأة إضافتها خلال فترة المراجعة، وشهادة الجرد وغيرها.

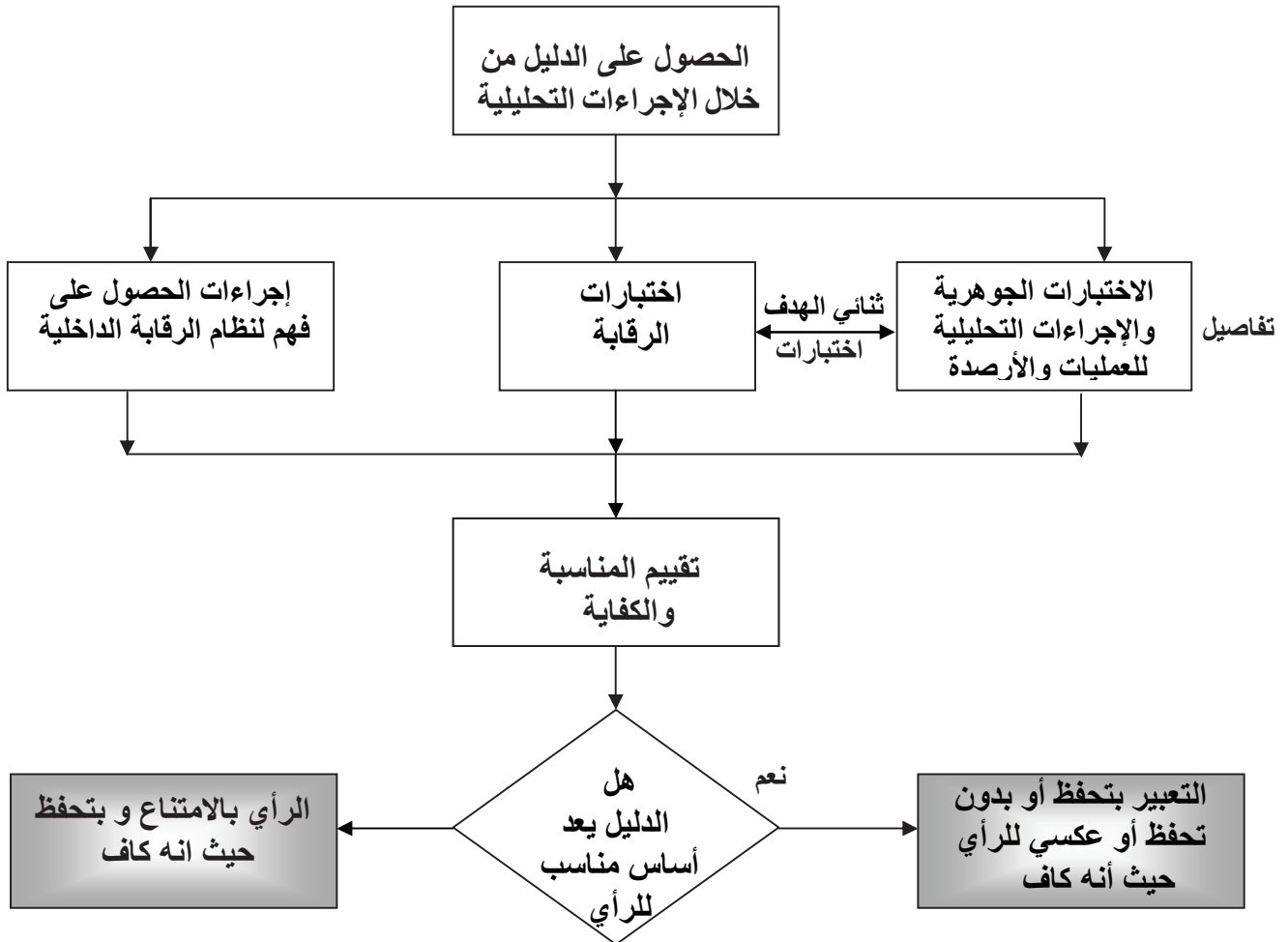
ويجب على المراجع أن يكون حريصا عن اعتماده على المكاتبات الرسمية لأنها من صنع الإدارة، لذلك تعتبر المكاتبات الرسمية مع إدارة المنشأة وسيلة المراجع في الحصول على هذه الشهادات، ويجب على المراجع أن يحتفظ بصورة من هذه المكاتبات في ملف المراجعة.

كما تجدر الإشارة إلى أن وسائل الحصول على قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة لا تنحصر في الوسائل السابقة فقط فما تشهده الحياة الاقتصادية من تغيرات يؤدي الى تنوع هذه الوسائل فهناك قرائن أخرى عامة تحدد وفقا لدرجة الالتزام كالتالي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص 174.

- القرائن الطبيعية
  - القرائن التي يتم إعدادها
  - المناقشات المفيدة
  - التقارير المعدة بواسطة العاملين بالمنشأة سواء بصورة رسمية أو غير رسمية
  - العلاقات المتداخلة مع البيانات الأخرى
  - المتابعة
  - التوثيق من عدة مصادر
  - إعادة الأداء
  - الملاحظة
  - الإحصاء
  - تكنولوجيا المراجعة المساعدة عند استخدام الحاسوب
- ويلاحظ أن هذه الوسائل قد تكون منفردة أو مجتمعة، ولكن في الواقع هناك صعوبة في الفصل بين الوسائل المختلفة للإثبات في المراجعة فيما عدا الوجود الفعلي، وتلعب هذه الأدلة دوراً مهماً وأثراً كبيراً على رأي المراجع كما يوضحه الشكل رقم (08).

الشكل رقم (08): كيفية الحصول على تقييم الدليل وآثاره على تقرير المراجع



المصدر: أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر، عمان، 2000، ص 185.

## المبحث الرابع: مراجعة عناصر القوائم المالية

- من أجل الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج وبالتالي ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي: <sup>1</sup>
- الكمال: يعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا.
  - الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المعنية.
  - الملكية: يعني حق المؤسسة في كل العناصر والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم.
  - التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر قد تم تقييمها بشكل سليم.
  - التسجيل المحاسبي: يعني أن كل العمليات المحاسبية قد تم تقييدها بشكل سليم.

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

- التحقق من الأصول الثابتة.
- التحقق من المحزونات.
- التحقق من الحقوق والديون.
- التحقق من الموال المملوكة.
- التحقق من النواتج والأعباء

## المطلب الأول: التحقق من الأصول الثابتة

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

انطلاقا مما سبق يمكن أن القول بأن التحقق من هذه الأصول يعتبر سهلا بالنسبة للمراجع مقارنة ببقية العناصر السابقة، ولكن مع الأخذ في الحسبان أن الاستثمارات تمثل نسبة كبيرة من الميزانية، وأي تغيير أو خلل فيها يؤثر على المصداقية بالنسبة للميزانية. وبالتالي فإن على المؤسسة أن تحضر مجموعة من الوثائق والملفات من أجل ضمان وتسهيل السير الحسن للعمل كالاتي: <sup>2</sup>

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

- رقم حساب الاستثمار
- تكلفته الإجمالية

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة المهنية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص148.

<sup>2</sup> A .Hamini : l'audit comptable et financier, Berti édition, Alger, 1999, p 71-72.

• متراكم الاستثمارات

وهذا الميزان يتم مطابقته وتأشيرته مع حسابات دفتر الأستاذ.

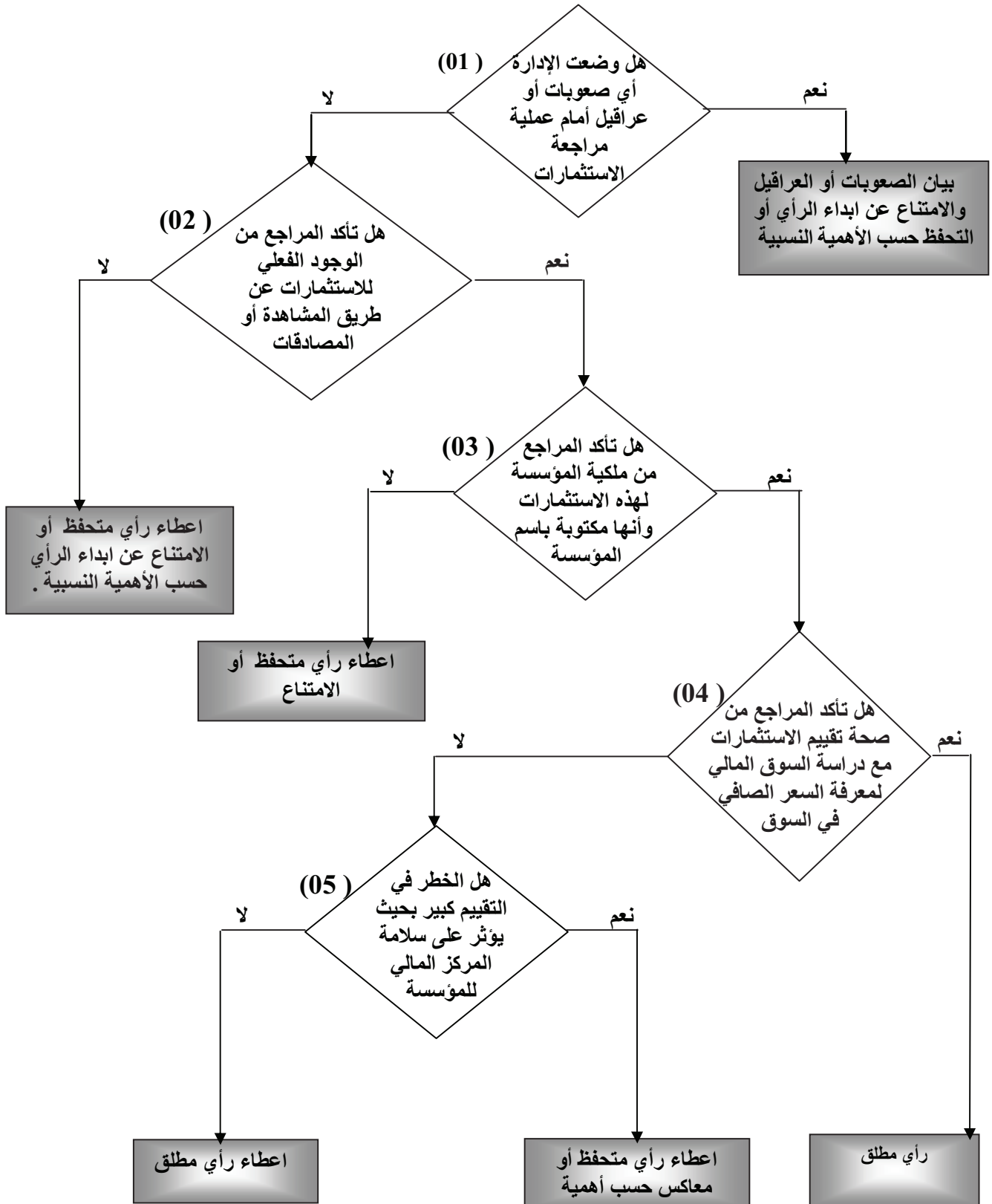
- ميزان الاستثمارات قيد التنفيذ: إن خصوصية الاستثمارات قيد التنفيذ تتمثل في كونها غير مهتلكة، ولهذا السبب فإن هذا النوع من الاستثمارات الغير مكتملة يتم مسكها ومعالجتها في ملف خاص وحده.

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

والشكل رقم (09) يوضح مثال عن المخطط الانسيابي لمراجعة الاستثمارات المالية.



الشكل رقم(09): مخطط انسيابي لمراجعة الاستثمارات المالية



خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص71.

وسيتم التطرق لمراجعة الاستثمارات من خلال كل من الجوانب التالية:

- الكمال
- الوجود
- الملكية
- التقييم
- التسجيل المحاسبي

### أولاً: الكمال

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

### ثانياً: الملكية

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

### ثالثاً: التقييم

إن الاستثمارات تسجل في المحاسبة بتكلفة شرائها، أما تلك الاستثمارات المنشأة من طرف المؤسسة في حد ذاتها، فإنه يتم تسجيلها محاسبياً بالتكلفة الحقيقية لإنجازها نظراً للمؤسسة.<sup>1</sup> ويتم ذلك عن طريق التأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد مصاريف الحصول عليه، كما يتحقق من صحة الحساب وتسجيل اهتلاكاته تبعاً لطرق الاهتلاك المحددة (اهتلاك ثابت، متزايد أو متناقص)، ومراعاة الثبات في استخدام طرق الاهتلاك من سنة لأخرى، وكذلك طرق تقييم الأصول الثابتة (التقييم على أساس سعر السوق أو التكلفة التاريخية).

### ثالثاً: التسجيل المحاسبي

يعمل المراجع على التأكد من أن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المثبتة لهذه التسجيلات موجودة ومرققة معه.

<sup>1</sup> M .Belaiboud, opcit, p41.

## المطلب الثاني: التحقق من المخزونات

تشتمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزن، سواء المنتجات التامة أو النصف المصنعة أو المشتريات المخصصة لتمويل العمليات الإنتاجية كالمواد الأولية، وبالتالي فإنه من الضروري أن يتحقق المراجع من هذه العناصر نظراً لكون هذه العناصر تعتبر ذات حركة كبيرة ومستمرة.

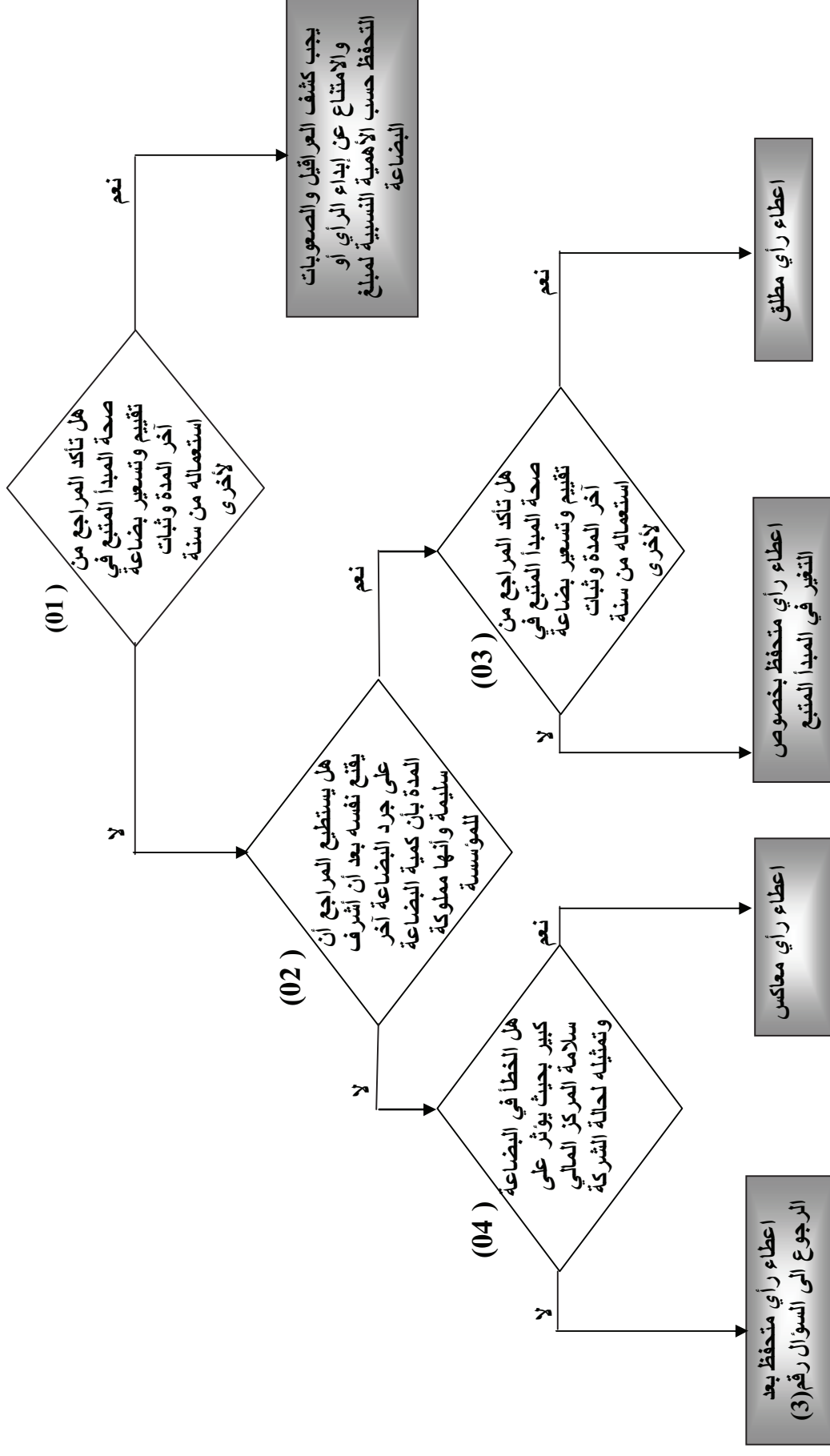
وفيما يتعلق بالبضاعة فالمراجع يهدف من خلال تدقيق البضاعة إلى تحقيق مايلي:<sup>1</sup>

- التأكد من الوجود الفعلي للبضاعة بآخر المدة والحالة الموجودة عليها بتاريخ أول المدة.
- التأكد من ملكية المنشأة للبضاعة التي أدرجت ضمن قوائم الجرد.
- التأكد من صحة تطبيق المبادئ المحاسبية السليمة في تقييم بضاعة آخر المدة كمبدأ سعر السوق أو التكلفة\* أيهما أقل، ومبدأ ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية.
- والشكل رقم (10) يوضح المخطط الانسيابي لمراجعة البضاعة بالمخازن.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية، المرجع السابق، ص49.

\* - سعر السوق: هو سعر الشراء الحاضر في تاريخ إعداد القوائم المالية، أي ما يدفع ثمننا لشراء بضائع مماثلة للموجودة بمخازن المنشأة في تاريخ الجرد، أما سعر التكلفة فيقصد به ثمن التكلفة الفعلي أو التاريخي ويتضمن ثمن الشراء الفعلي الموضح بالفاتورة مضافاً إليه جميع المصاريف التي تنفق على البضاعة حتى تصبح معدة للبيع.

الشكل رقم (10) مخطط انسيابي لمراجعة البضاعة بالمخازن



خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص70.

وبالتالي فإن عملية المراجعة لهذا العنصر تتم من خلال من خلال النقاط التالية:

- الكمال
- الوجود
- الملكية
- التقييم
- التسجيل المحاسبي

### أولاً: الكمال

تظهر القوائم المالية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة، لذا يقوم المراجع بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت وفق معالجة محاسبية سليمة، مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبياً ولم يلمسها أي حذف أو نسيان من طرف المحاسب، ليكون للمراجع الحجة على التأكيد بصحة المعلومات التي يولدها هذا النظام ومدا تمثيلها للعنصر موضوع المراجعة.

### ثانياً: الوجود

يسعى المراجع إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلاً، من خلال التحقق من أن المخزون موجود فعلاً بالمخازن وذلك بالوقوف على عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة، وأن يقوم أشخاص آخرون بعملية الجرد وإعداد القائمة النهائية والتي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانونياً.

### ثالثاً: الملكية

تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملك لها حتى يثبت العكس، لذلك فعلى المراجع أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر، انطلاقاً من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها.

### رابعاً: التقييم

ينبغي على المراجع أن يتأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التأكد من ثبات طرق تقييم المخزونات من سنة لأخرى، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات.

### خامساً: التسجيل المحاسبي

يسعى المراجع إلى التأكد من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات قد تم تسجيلها محاسبياً وفق الطرق المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلاً ومرفقة به.

### المطلب الثالث: التحقق من الحقوق والديون

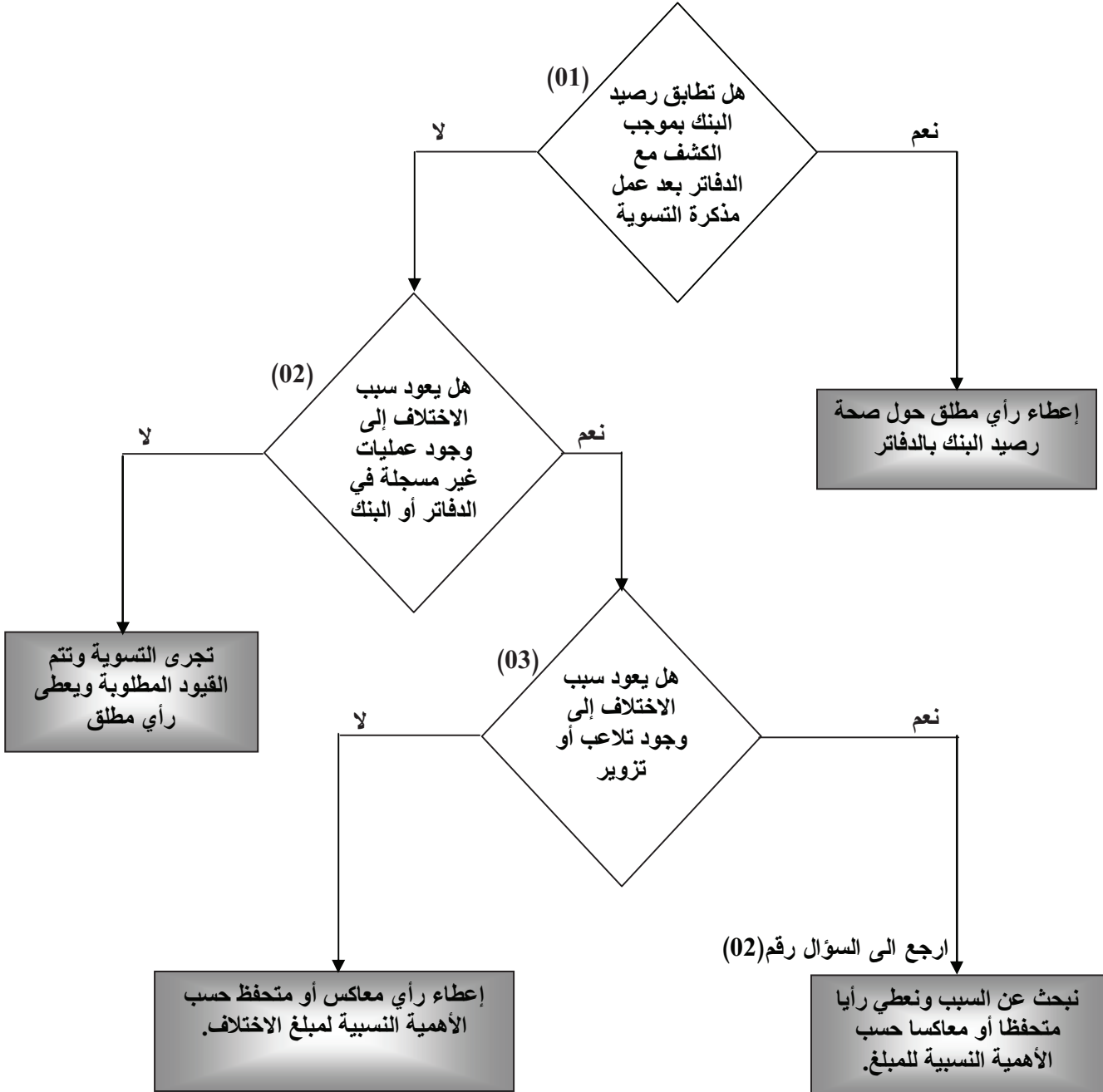
حيث يجب على المراجع التحقق من الحقوق والديون ومن أرصدها، كالحقوق التي تتكون مثلا من حسابات العملاء وحسابات الخزينة، الصندوق، البنك... الخ، والديون التي تتكون من الديون القصيرة والمتوسطة والطويلة الأجل، ويتم مراجعة النقدية بالبنك مثلا من خلال النقاط التالية:<sup>1</sup>

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

والشكل رقم (11) يوضح مخطط انسيابي لمراجعة النقدية بالبنك.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص52.

الشكل رقم (11): مخطط انسيابي لمراجعة النقدية بالبنك



خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص 69.

ويمكن أنة يتحقق المراجع من مجمل هذه العناصر من خلال النقاط التالية:

- الكمال
- الوجود



- الملكية
- التقييم
- التسجيل المحاسبي

### أولاً: الكمال

تظهر المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة إلى مستعمليها، معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار الأرصدة المالية لكل حساب على حدا، انطلاقاً من تفاعل العمليات المختلفة سواء سلبياً أو إيجابياً، وأخذ الرصيد الأولي لكل حساب، لذا يجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات من أجل الحصول على معلومات صحيحة وصادقة.

### ثانياً: الوجود

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

### ثالثاً: الملكية

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

### رابعاً: التقييم

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

### خامساً: التسجيل المحاسبي

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

## المطلب الرابع: التحقق من الأموال المملوكة:

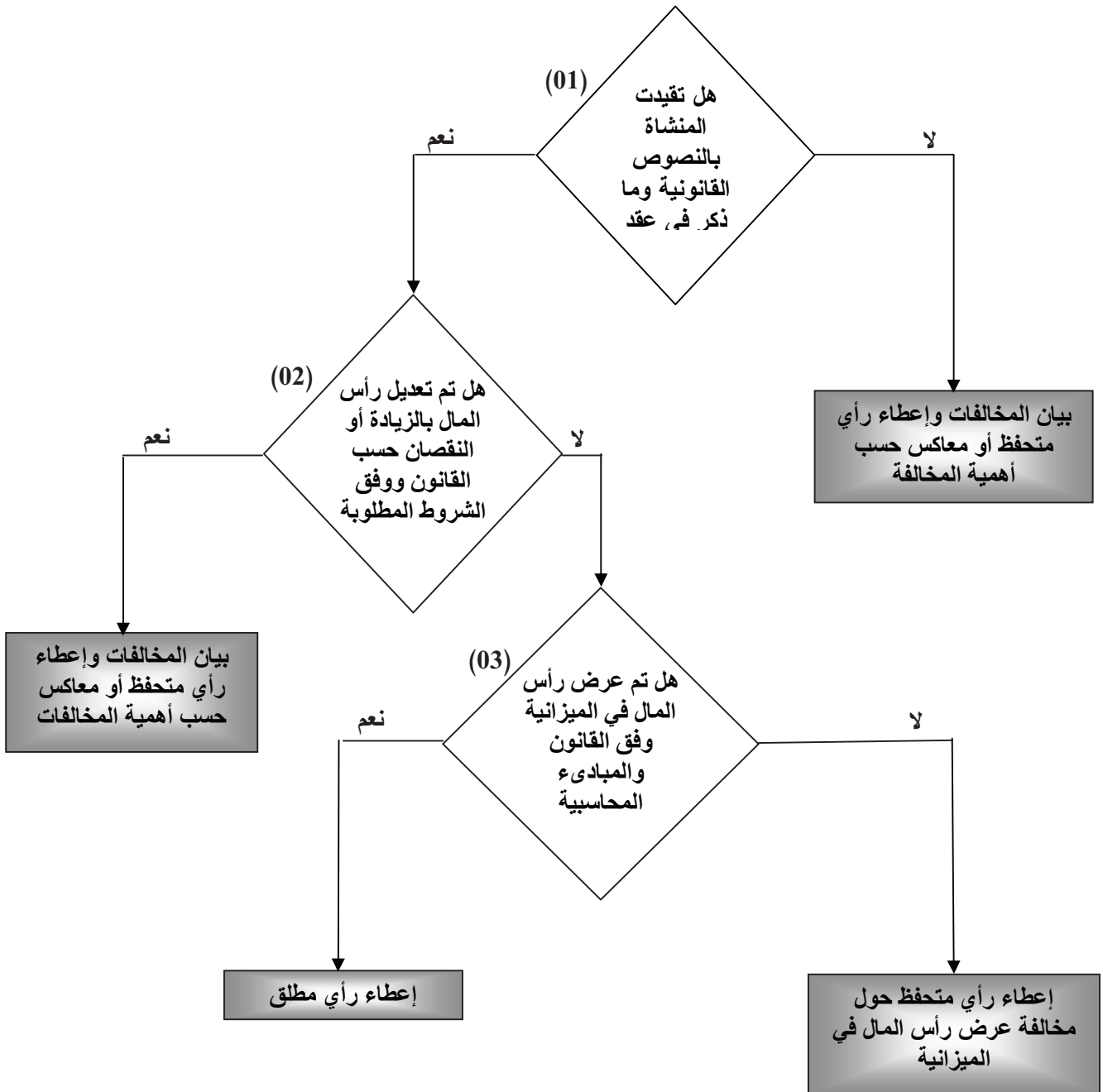
إن تفكير المستثمرين بالنشاط والاستثمار في قطاع معين يؤدي لا محالة إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني معروف، ويعقد تأسيس يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، ففي هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم وتقسّم إلى أسهم تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته ويحدد في ظلها عدد أسهمه، لذا وجب على المراجع التحقق من أسهم الشركاء وعددها ومن تقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية، وكذا تتبّع تداول أسهم المؤسسة في السوق المالية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة موضوع المراجعة، وكذا تخصيص الاحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة والقانون المعمول به.

- وبالتالي يمكن تتبّع أحكام عامة للتحقق من الأعمال المملوكة هي على النحو التالي:<sup>1</sup>
- التأكد من العقد الابتدائي والقانون المنظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم (ممتازة، عادية)، وحقوق المساهمين من ناحية الربح ورد رأس المال.
  - الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو تخفيض رأس المال وتعديل حقوق المستهلكين.
  - فحص المكتتبين في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم.
  - يتحقق من أن المساهمين قد سدّوا ما عليهم اتجاه المؤسسة.
  - فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه، من حيث عدد وقيم وشهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين.
  - في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل، يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.
  - التأكد من صحة عرض رأس المال في الميزانية أي إظهار رأس المال المصرح به ورأس المال المصدر وكذلك رأس المال المدفوع.

والشكل رقم (12) يوضح مثال لمخطط انسيابي أو مجرى لمراجعة رأس المال.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المرجع السابق، ص 156-157.

الشكل رقم(12): مجرى إجراءات مراجعة رأس المال



خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص177.

## المطلب الخامس: التحقق من النواتج والأعباء

تعتبر حسابات النواتج والأعباء (حسابات التسيير) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج (Tableau des comptes des résultats) ويتفاعلها تنتج حسابات النتائج، فنتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى السنة موضوع المراجعة، كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبنى من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها.

وقد حدد المخطط المحاسبي الوطني تتبع الأعباء والإيرادات مع الأخذ بعين الاعتبار:<sup>1</sup>

- قيمتها.
- طبيعتها.
- تاريخ نشأتها أو حدوثها، حيث يتم تسجيل التكاليف في المحاسبة العامة في تاريخ معرفتها بغض النظر عن تسديدها الذي يمكن أن يتم عادة في ما بعد.
- وبنفس الطريقة فإن الإيرادات يتم تسجيلها في المحاسبة العامة بمجرد فوترتها (إصدار الفاتورة) أو بمجرد إثباتها (Constatation)، بغض النظر عن تحصيلها والذي يتم عادة فيما بعد.

وعلى العموم فإن التحقق من المعلومات المحاسبية المنطوية في حسابات النتائج والأعباء يكون عن طريق الآتي:

- الكمال
- الوجود
- الملكية
- التقييم
- التسجيل المحاسبي

### أولاً: الكمال

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

### ثانياً: الوجود

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

<sup>1</sup> A.Hamini, opcit, p131.

### ثالثاً: التقييم

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

### رابعاً: التسجيل المحاسبي

يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، إذ يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقاً للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة.

## المبحث الخامس: إعداد تقرير مراجع الحسابات

إن مجمل عمليات الفحص والتدقيق التي يقوم بها مراجع الحسابات الخارجي المستقل، مبنية وموجهة على أساس التقرير الذي يجب أن يعده المراجع على أساس اختباره. فعلى المراجع أن يكون قادر على القول أن مجمل فحوصاته و اختباره قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً والمتعارف عليها. وانطلاقاً من هذه الفحوصات والاختبارات فإن رأي المراجع الخارجي المستقل سيقدم حول أن الدفاتر والسجلات المحاسبية، والقوائم المالية للحالة محل المراجعة تمثل بطريقة صادقة المركز المالي للمؤسسة ونتائج استغلالها، وهذا بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والمطبقة بطريقة مشابهة لتلك المطبقة في الدورات المحاسبية السابقة. وسيتم التطرق إلى الأركان الشكلية لتقرير المراجع الخارجي وكذلك عناصر هذا التقرير وموقف المراجع فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة والقوائم المالية غير المراجعة، تختلف أنواع التقارير بما تعبر عنه من أنواع الرأي بالتقرير.

### المطلب الأول: أركان وعناصر التقرير

يعتبر تقرير المراجع النتيجة النهائية لعمل المراجع والتي يعرض فيها نتائج أعماله بالنسبة لمختلف الجهات المعنية، وهذا يتطلب أن يفي هذا التقرير بكل متطلبات المستفيدين منه، وبالتالي يشترط في هذا التقرير مجموعة من الأركان الشكلية والموضوعية والعناصر.

### أولاً: الأركان الشكلية والموضوعية لتقرير المراجع الخارجي

على العموم فإن تقرير المراجع يحتوي الأركان التالية:<sup>1</sup>

- 1- عنوان التقرير
- 2- الجهة الموجهة إليها التقرير
- 3- الفقرة الافتتاحية للتقرير
- 4- فقرة النطاق
- 5- فقرة الرأي
- 6- الركن الأخير للتقرير

#### 1- عنوان التقرير:

يجب أن يشمل تقرير المراجع الخارجي على عنوان معين، وذلك لتمييزه عن باقي التقارير المالية والإدارية التي تعدها إدارة المؤسسة، وتكون هذه العبارة عادة -تقرير مراجع الحسابات الخارجي المستقل-.

#### 2- الجهة الموجه إليها التقرير:

وهي الجهة التي كلفت المراجع بالقيام بمهمته سواء الإدارة أو مجموع مساهمي الشركة.

<sup>1</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص 256-258.

### 3- الفقرة الافتتاحية للتقرير:

- يجب أن تشمل الفقرة الافتتاحية للتقرير على العناصر التالية:
- أن يذكر المراجع القوائم المالية التي راجعها بالكامل والفترة التي تشملها كالميزانية وجدول حسابات النتائج وتاريخ هذه القوائم أي 31/12/XX
  - الإيضاح والتأكيد على أن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية لإزالة أي غموض عن قام بإعداد هذه القوائم.
  - ان مسؤولية المراجع تنحصر في إبداء الرأي الفني عليها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

### 4- فقرة النطاق:

لقد كان التطرق للمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة، حيث أن تلك المعايير تتطلب أن يتم تخطيط وإنجاز عملية المراجعة على ضوء برنامج محدد للحصول على تأكيد بأن هذه القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية، إضافة إلى فحص أدلة الإثبات على أسس اختبارية بما يعزز الإفصاح الوارد في القوائم المالية.

### 5- فقرة الرأي:

حيث يقوم المراجع بإبداء رأيه النهائي حول الميزانية وحسابات النتائج والخسائر، وكذلك من حيث تطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة من دورة إلى أخرى.

### 6- الركن الأخير من التقرير:

- وعلى العموم يجب أن يحتوي على العناصر التالية:
- تاريخ التقرير
  - اسم مكتب المراجع (صاحب المكتب).
  - رقم المراجع.
  - الفئة التي ينتمي إليها
  - توقيع المراجع وختمه

### ثانياً: عناصر التقرير (محتوياته)

من حيث المحتوى فقد تطورت أشكال ومحتويات وصيغ تقرير المراجع الخارجي نتيجة تطور مهنة المراجعة، وسعي الهيئات العملية لإيجاد نموج يلقي القبول العام، وهو ما يطلق عليه بالتقرير النمطي.

ويمكن تعريف التقرير النمطي على أنه النموذج العام الذي تسعى الجمعيات والهيئات العلمية إلى جعله يلقي قبولاً عاماً، وقد بدأت محاولات تتميط التقرير منذ سنة 1977م، ومنذ ذلك الحين يتم إعادة صياغة التقرير ليتلائم مع فلسفة سهولة الفهم للتقرير وتحديد مسؤولية المراجع - وتعرف المسؤولية في هذا الصدد بأنها لدرجة التي يتطابق فيها نطاق الفحص مع معايير المراجعة المتعارف عليها - وكان آخر تعديل هو ما اشتملته نشرة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1988م في بيان معايير المراجعة رقم (58) والتي حددت المكونات الأساسية للتقرير النمطي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص327.



وعلى العموم فإن محتوى التقرير ينقسم إلى جزئيين وهما:<sup>1</sup>

- الجزء الأول: ويتضمن نطاق المراجعة (SCOPE) ومدى الفحص.
- الجزء الثاني: ويتضمن الرأي (OPINION) الفني المحايد.

ولقد شمل هذا التطور الجزئيين المذكورين حيث وضع للمحتوى خصائص ومعايير، والتي يؤدي مراعاتها عند إعداد التقرير تحقيق الأهداف المرجوة.

### المطلب الثاني: موقف المراجع من الأحداث اللاحقة والقوائم المالية غير المراجعة

إن القوائم المالية التي تقدمها إدارة المنشأة لمراجع الحسابات الخارجي المستقل تغطي مدة معينة حتى نهاية السنة المالية موضوع المراجعة، ولكنها لا تكون جاهزة للنشر الى بعد أسابيع من انتهاء السنة المالية، كما أن مسؤولية المراجع يجب أن تكون محددة في حالة عدم قيامه بمراجعة قوائم مالية معينة.

### أولاً: موقف المراجع من الأحداث اللاحقة

ويقصد بالأحداث اللاحقة الأحداث التي تحدث بعد انتهاء السنة المالية وقبل تقديم التقرير للجهة المعنية وهذه الحالات ثلاثة أنواع وهي:<sup>2</sup>

- أحداث لاحقة تؤثر على القوائم المالية مباشرة وتقتضي تعديل تلك القوائم مثل تسديد الالتزامات على أساس مخالف لسنوات سابقة.
- أحداث سابقة ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية للسنة السابقة ولكن يفضل الإفصاح عنها دون إجراء تعديلات على القوائم المالية مثل شراء مشروع أو شراء سندات.
- أحداث لاحقة لا علاقة لها بالقوائم المالية مباشرة أو غير مباشرة، وهذه لا تتعلق بالتقرير لأن إلحاقها يضر بالشركة مثل حالة المنافسة، ويجب إتباع مبدأ الثبات أثناء تطبيق المراجعة.

### ثانياً: موقف المراجع من القوائم المالية الغير مراجعة

على المراجع أن لا يوقع على بيانات لم يتم بمراجعتها وإذا ورد اسمه على قوائم مالية وهناك بيانات لم يتم بمراجعتها فعليه كتابة عبارة (( غير مراجعة )) على كل صفحة لم تراجع لإخلاء طرفه من المسؤولية.

### المطلب الثالث: أنواع التقرير وأنواع الرأي بالتقرير

أكدت الكثير من الهيئات العلمية والمهنية والتشريعات المحلية في مختلف دول العالم على ضرورة إبداء المراجع لرأيه في مدى عدالة القوائم المالية في التعبير عن الموقف المالي للمنشأة والتشريعات المحلية، وكذلك ضرورة وضوح رأيه (Auditors opinion).

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص328.

<sup>2</sup> محمد سعيد شهوان، المرجع السابق، ص62.

ولذلك فإن رأي المراجع لا يخرج عن أربعة احتمالات، ويتضح هذا كمايلي:<sup>1</sup>

- تقرير نظيف
- تقرير غير نظيف جزئيا
- تقرير غير نظيف كليا
- تقرير الامتناع عن إبداء الرأي

لذلك فسيتم التطرق الى أنواع التقارير من الناحية الشكلية وكذلك مختلف الآراء التي تتضمنها هذه التقارير .

### أولاً: أنواع التقرير

هناك عدة أنواع وتقسيمات للتقارير ولكن أكثرها استعمالا هي:<sup>2</sup>

- 1- التقارير المختصرة
- 2- التقارير المطولة
- 3- التقارير الخاصة

#### 1- التقرير المختصر:

ويعرف هذا التقرير بأنه "التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم البلدان المتقدمة محاسبيا كالولايات المتحدة وكندا وبريطانيا و استراليا وهولندا، ويتكون من جزئين وهما: فقرة النطاق، ويبين فيها مدى عملية التدقيق وشمولها، وفقرة الرأي وفيها يبدي المراجع رأيه الفني في القوائم المالية ككل، ويستخدم هذا التقرير لأغراض المراجعة الخارجية من أجل إيصال المعلومات للطرف الثالث وعادة ما يعتمد هذا النوع من التقارير إذا لم تكن هناك ملاحظات بالمرّة أولم تكن كثيرة تستدعي الشرح أو الإيضاح"<sup>3</sup>.

فالتقرير المختصر هو التقرير الذي يربط دائما بالقوائم المالية ويهدف أساسا إلى تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة.

#### 2- التقرير المطول:

التقرير المطول يعد بواسطة مراجع الحسابات بناء على طلب إدارة المنشأة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات من البنوك ومانحي الائتمان عندما يطلبون معلومات إضافية وتمثل نشاط الشركة المالي لفترات معينة سواء للميزانية أو جدول حسابات النتائج وغيرها من القوائم المالية. وهذا النوع من التقرير له عدة محاسن ذلك كونه يقدم للمساهمين وممثلي الإدارة تحليلا للمركز المالي للشركة ونتائج استغلالها والذي يحتاجونه لإدارة أعمال المنشأة.

#### 3- التقرير الخاص:

يعد هذا التقرير بواسطة مراجع الحسابات للمؤسسات والجمعيات التي لا تهدف إلى الربح

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص330.

<sup>2</sup> NACER EDDINE Sadi et ALI Mazouz : la pratique du commissariat aux comptes en Algérie, édition société national de comptabilité, tome 1, Alger, 1993, P 114.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية، المرجع السابق، ص136.

والتي تعد حساباتها على الأساس النقدي مثل الجمعيات الخيرية، المستشفيات والجامعات والمدارس، وجمعيات البر والإحسان... الخ .

كما يعد التقرير بواسطة المراجع عندما تطلب منه إدارة الشركة بموجب تكليفه بعمل تقرير عن نظام المدفوعات للصندوق لديها، أو عمل تقرير خاص عن نظام الرقابة الداخلية الحالي واقتراح نظام جديد للرقابة الداخلية يكون أكثر قوة وفعالية.<sup>1</sup>

## ثانياً: أنواع الرأي بالتقرير

يعتبر الهدف الرئيسي لتقرير المراجع إبداء رأيه حول القوائم المالية محل المراجعة وبالتالي فإن الرأي بالتقرير يختلف حسب الحالة محل المراجعة وتمثل في التالي

- 1- الرأي بدون تحفظ ( رأي نظيف )
- 2- الرأي بتحفظ ( رأي مقيد )
- 3- الرأي السلبي ( المعاكس )

كما انه يمكن يمتنع المراجع عن إبداء رأيه الفني حول القوائم المالية ونسمى هذه الحالة بحاله الامتناع عن إبداء الرأي.

### 1- الرأي بدون تحفظ ( رأي نظيف ):

يقوم المراجع بإصدار رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي راجعها إذا توفرت الشروط التالية:<sup>2</sup>

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في الميزانية أو جدول حسابات النتائج.
- أن يبذل المراجع أي شك أو غموض حول كون عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج تمثل واقع المنشأة المالي الحقيقي.
- حصول المراجع على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة.

والجدير بالذكر أنه يمكن للمراجع أن يضيف فقرات أخرى للرأي إذا وجد إن هناك أحداث معينة يجب ذكرها في التقرير أو تأكيد معين أو تفسير معين، وبناء على ما سبق فإن التقرير النمطي للمراجع في حالة الرأي النظيف يكون كما يوضحه الشكل رقم (13).

<sup>1</sup> Société national de la comptabilité, rapport d'audit sous forme longue et détaillée, dans : La revue algérienne de comptabilité et d'audit, n° : 1, Alger, mars 1995, p5.

<sup>2</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص 260-261.

الشكل رقم (13): هيكل التقرير النمطي في حالة الرأي النظيف

<u>عنوان التقرير</u>	
المعني:.....	
فقرة	التمهيدية
فقرة	النطاق
فقرة	إبداء الرأي ( تقرير نظيف )
فقرة	الشرح *

الإمضاء:  
التاريخ

\* فقرة الشرح قد تكتب قبل فقرة الرأي في بعض الحالات.

المصدر: أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر، عمان، 2000، ص331.

## 2- الرأي بتحفظ ( رأي مقيد ):

يعتبر الرأي بتحفظ من أصعب المهام التي تقع على عاتق المراجع، والتي يلجأ فيها إلى اعتماد أسلوب واضح لتبرير أسباب التحفظ بشكل محدود ودقيق لا يدعو إلى اللبس أمام المساهمين أو الغير عند قراءة التقرير، وقد ترجع هذه التحفظات إلى واحد أو أكثر من العوامل التالية:<sup>1</sup>

- إن عملية الفحص للدفاتر والسجلات لم تتم وفقا لمعايير المراجعة.
  - إعاقاة إدارة المنشأة لإجراءات المراجعة من خلال عدم مساعدة المراجع في الحصول على المصادقات أو الشهادات من الغير، وكذلك عدم السماح بحضور الجرد أو زيارة الفروع.
  - عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية.
  - عدم إعداد القوائم المالية والحسابات الختامية وفقا للمبادئ المحاسبية.
  - إذا أتضح للمراجع احتمالات بشأن استمرارية المنشأة في أداء نشاطها في المستقبل القريب (حالة عدم التأكد) من خلال مقابلة الأصول بالالتزامات التي على المنشأة اتجاه الغير.
- ويؤكد المعيار الدولي رقم 700 ( الفقرات 41-42-43-44) ما تقدم حيث أنه يجب أن يكتب التحفظ بعد فقرة النطاق كما يلي:<sup>2</sup>

(( ماعدا ما هو مشروح في الفقرة التالية: لقد قمنا بالمراجعة وفقا ل....." فقرة النطاق" ثم يورد التحفظ و....."فقرة الرأي".))

أو بشكل آخر أن تكون فقرة الرأي كما يلي:<sup>3</sup>

(( باستثناء تأثير..... على البيانات المالية برأينا أن البيانات المالية تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي لشركة..... كما هي في XX/12/31 ونتائج أعمالها للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا لمعايير المجابة المتعارف عليها ))

التاريخ:.....	اسم مراجع الحسابات:.....
العنوان:.....	رقمه، الفئة:.....
	التوقيع: ...

## 3- الرأي السلبي (المعاكس):

إن التقرير السلبي المعاكس هو عكس التقرير النظيف وبدون تحفظ، ويستخدم عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها تمثيلا عادلا وصادقا يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

- ويعود هذا الرأي إلى واحد أو أكثر من الأسباب التالية:<sup>4</sup>
- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية بدرجة لا تمكن المراجع من الاعتماد عليه.
  - قيام إدارة المنشأة بوضع القيود أو العقوبات ( القيد على النطاق ).

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص332.

<sup>2</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص263.

<sup>3</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص332.

<sup>4</sup> المرجع نفسه، ص333.

- اعتماد المنشأة لأسس تقييم للأصول بقيمة تختلف عن القيمة الحقيقية، أو إحداث المنشأة لتغيرات في السياسات المحاسبية التي تستخدمها من فترة لأخرى (عدم كفاية الإفصاح).

ويؤكد المعيار الدولي رقم (700) ما تقدم من خلال الفقرة (46)، ولذلك فعلى المراجع أن يكتب تقريره كما يلي: <sup>1</sup>

1- لقد راجعنا.....(فقرة المقدمة).

2-لقد قمنا بالمراجعة وفقا.....(فقرة النطاق).

3- فقرة الخلاف مع الإدارة.

4-من رأينا وبسبب تأثير الموضوعان السابق ذكرها في الفقرة السابقة، فإن القوائم المالية ومن وجهة نظرنا لا تبين حقيقة وعدالة المركز المالي للشركة كما في XX/12/31 ونتائج الأعمال للعام المنتهي وفقا ل..... ( ولم تحافظ أو لم تطبق...الخ.

#### 4- الامتناع عن إبداء الرأي:

يقصد بالامتناع عن إبداء الرأي، أن مراجع الحسابات لا يستطيع إبداء رأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة، وعلى العموم فإن المراجع يمتنع عن إبداء رأيه إذا واجه واحدة أو أكثر من الحالات التالية: <sup>2</sup>

- وجود قيود على المراجع تفرض عليه من إدارة المنشأة.
- وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات، كالأحداث غير المؤكدة التي لا يمكن التنبؤ بنتائجها مستقبلياً، كالدعاوى القضائية المرفوعة ضد المنشأة، كتعدي الشركة على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو الشك في استمرارية المنشأة للقيام بأعمالها الاعترافية.
- في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بمراجعة بعض القوائم المالية، ففي هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها، ويجب على المراجع الرئيسي في حالة أداء خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة أن يوضح بدقة في تقريره ما أداه من أعمال، ويحدد مدى مسؤوليته حتى لا يظن الغير أن هذا يعني أداء المراجعة بكاملها، فتحديد المسؤولية يعتبر مهماً جداً بالنسبة للمراجع حتى لا يحمل نفسه مسؤوليات هو أصلاً غير مسؤول عنها.

وبصفة عامة فإن الامتناع عن إبداء الرأي يرجع إلى عدم استقلال المراجع في عمليات الفحص و التحقيق أو وجود قيود على عملية المراجعة (النطاق) أو عدم قدرة المنشأة على الاستمرار. ولقد أكد ما تقدم الاتحاد الدولي للمحاسبين في معيار المراجعة الدولي رقم (700) فقرة (44) ولذا فعلى المراجع أن يكتب تقريره كالتالي: <sup>3</sup>

#### أ- فقرة المقدمة:

لقد كلفنا بمراجعة الميزانية للشركة... في 12/31... وجدول حسابات النتائج...للعام المنتهي في ذلك التاريخ، وهذه القوائم المالية معدة بناء على مسؤولية إدارة الشركة ( يتم حذف جملة مسؤولية المراجع ).

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص335.

<sup>2</sup> يوسف محمد الجربوع، المرجع السابق، ص246.

<sup>3</sup> احمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، المرجع السابق، ص334.

ب- فقرة النطاق:

إما أن تحذف أو يتم تعديلها وفقا للظروف  
( ( موضوع الامتناع عن إبداء الرأي... ))  
وبسبب أهمية الموضوعات السابق ذكرها في الفقرة السابقة فإننا لم نعبر على رأينا في القوائم المالية السابقة.

على العموم فإن هيكل تقرير المراجع - بخلاف التقرير النظيف- يكون كما يوضحه الشكل رقم (13)

الشكل رقم (14): هيكل التقرير النمطي بخلاف التقرير النظيف

<u>عنوان التقرير</u>	
المعنى:....	
الفقرة	التمهيدية
الفقرة	النطاق
الفقرة	الشرح
أسباب الامتناع عن الرأي	
الإمضاء:	
التاريخ	
* فقرة الشرح قد تكتب قبل فقرة الرأي في بعض الحالات	

المصدر: أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر، عمان، 2000، ص331.



## الفصل الثالث: دراسة الحالة (الشركة الجزائرية للألمنيوم-ALGAL-)

إن الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL) تنتمي الى قطاع المعادن الغير حديدية في الجزائر، ويعود نشاط شركة آقال أساسا الى الشركة الوطنية للحديد والصلب(سيدار)، والتي نتجت من إعادة هيكلتها مؤسسة العدانة وتحويل المعادن غير الحديدية (METANOF)، أو ما يطلق عليها عادة بمجموعة ميتانوف والتي تضم شركة الألمنيوم بالمسيلة إضافة الى شركة الزنك بالغزوات، حيث تندرج هذه الشركات كشركات ذات أسهم رأس مالها ممتلك من طرف مجموعة ميتانوف.

تعتمد شركة آقال نظام رقابة داخلية منظم وفقا لتعليمات الشركة الأم ميتانوف، حيث أن مجمل إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية المعتمدة على مستوى الشركة بمختلف وحداتها، معتمدة على أساس موحد مع باقي فروع شركة ميتانوف، كما أن شركة آقال تعتمد مراجعة داخلية منذ نشأتها، بالرغم من أن وظيفة المراجع الداخلي بالشركة تعتبر مجمدة جزئيا، وهذا مما أكد الحاجة الى أعمال المراجعة الخارجية للحسابات والتي طبقتها الشركة منذ نشأتها، وهذا ما يجعل منها مجالا جيدا للدراسة ومحاولة تتبع النتائج التي أضفتها المراجعة الخارجية على معلوماتها المحاسبية التي استفادت للمراجعة لعدة دورات، إضافة الى أن هذه الشركة تمثل مؤسسة اقتصادية مرت بعدة مراحل للإصلاحات في ظل التحولان الاقتصادية التي شهدتها الاقتصاد الوطني، وتمثل هذه الشركة عينة من أهم المؤسسات التي تضررت مبيعات منتجاتها في ظل المنافسة الغير متكافئة، وفي ظل القيود الداخلية المفروضة نسبيا على عملياتها، كما يظهر كذلك من خلال هذه الشركة نموذج للشركات المتضررة من الإلغاء التدريجي لبعض الرسوم الجمركية، حيث أنه وبتخفيض رسم (DAP- Droit additionnel provisoire) والذي كان يمثل نوعا من الحماية لمنتوج الشركة من عمليات الاستيراد ويمنح لها مجال للمنافسة على أساس السعر، وهذا ما يؤكد انخفاض المبيعات بشكل سريع منذ التخفيض التدريجي لهذا الرسم.

سيتم التطرق من خلال هذا الفصل الى دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم (ALGAL)، وهذا من خلال أخذ صورة شاملة عن هذه الشركة كونها محل الدراسة من جهة، ولكون عملية مراجعة الحسابات تتطلب التعرف الكامل على كل جوانب المنشأة محل المراجعة من جهة أخرى، وسيتم التطرق الى انتاج المعلومة المحاسبية على مستوى الشركة بمختلف وحداتها مع التركيز على أكبر دورتي تسيير على مستوى الشركة، وهما دورتي المبيعات والمشتريات، وذلك من خلال تتبع مجمل مراحل انتاج المعلومات المحاسبية، حتى الوصول الى إعداد القوائم المالية للشركة والتي تعتبر المعلومات المحاسبية محل المراجعة، ومن ثم سيتم عرض وتحليل مجمل أعمال المراجعة التي تخضع لها مختلف القوائم المالية للشركة، وصولا الى آخر مرحلة بالمراجعة الخارجية وهي التقرير وإبداء الرأي، ولذلك سيتم كذلك تتبع وفحص الرأي الذي أصدرته المراجعة الخارجية للحسابات خلال الفترة من سنة 1999 الى سنة 2001م.

## المبحث الأول: التعريف بالشركة محل الدراسة

إن التعريف بالشركة محل الدراسة إضافة الى كونه ضروري من أجل الوقوف على دراسة الحالة المعتمدة، الى أنه في نفس الوقت يعتبر تمهيدا لعملية تتبع عملية مراجعة المعلومات المحاسبية، حيث أنه من الضروري أن تكون لدى مراجع الحسابات الخارجي المستقل صورة كاملة حول المنشأة محل المراجعة، بمختلف أبعادها.

وبالتالي سيتم التطرق الى تقديم الشركة محل الدراسة من وجهة نظر أعمال المراجعة، حيث سيتم التطرق الى نشأتها وصفتها القانوني والتحديد الدقيق لنشاطها، وأهدافها والتنظيم المعتمد بها إضافة الى كامل ممتلكاتها ووحداتها.

## المطلب الأول: لمحة عن الشركة الأم

تعتبر الشركة الوطنية للعدانة وتحويل المعادن الغير حديدية من أهم الشركات الوطنية، والتي تتمتع بنشاط معتبر في مجال المعادن الغير حديدية بخبرة عشرين سنة في السوق العالمية، ومرت بمجموعة ميتانوف بعدة مراحل منذ إنشائها بعد إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للحديد والصلب سيدار، وصولا الى تحويلها الى شركة ذات أسهم، حيث تمثل أقال أحد فروع هذه الشركة.

## أولا: ميدان النشاط

المؤسسة الوطنية للعدانة وتحويل المعادن غير الحديدية (METANOF) هي مؤسسة عمومية اقتصادية نشأت عن إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للحديد والصلب سيدار بموجب المرسوم التنفيذي رقم 233/85 الصادر بتاريخ 25 أوت 1985 م، وحددت مديريتها العامة بتلمسان. فمجموعة ميتانوف (METANOF) في الوقت الحالي هي شركة ذات أسهم رأسمالها الإجمالي يقدر بـ 1.314.000.000 دج إلى 13.410 سهم. تنشط ميتانوف في ميدان البحث، التنمية، الإنتاج الاستيراد وتوزيع منتجات تابعة للعدانة القاعدية، إعداد وتحويل المعادن غير الحديدية بما فيها الذوبان الثاني (الإذابة الثانية).

## ثانيا: المحاور الاستراتيجية

- تتمثل المحاور الاستراتيجية لمجموعة ميتانوف أساسا في النقاط التالية:
- تصدير منتجات مركزة (مزيج الزنك، الزمك، أقراص الزنك، منشآت من الألمنيوم)
  - البحث و العمل على تجسيد شراكة تجارية وصناعية.
  - إعادة تأهيل و عصرنه (تحديث) آلات الإنتاج وأنماط التسيير.
  - التحسين الدائم لنوعية المنتجات و الخدمات.

## ثالثا: فروع الشركة الأم ميتانوف

تسير حاليا مجموعة ميتانوف (شركة ذات أسهم) فرعين منظمين كشركات ذات أسهم كمايلي:

1- فرع أقال

2- فرع الزنك

### 1- فرع آقال (شركة ألمنيوم الجزائر -ALGAL -):

- يتواجد هذا الفرع في ولاية المسيلة على بعد 260 كلم من الجزائر العاصمة (جنوب شرق)، على بعد 2كلم من وسط المدينة، ولقد بدأ فيه الإنتاج سنة 1985م، و هو مجهز بأحدث التجهيزات. يتضمن ميدان نشاط هذا الفرع على:
- إنتاج كل نوع المجنبات و التوابع و منشآت من الألمنيوم.
  - معالجة الأسطح ( الأنودة، التلوين و البرنقة).
  - تسويق منتجاتها عبر كامل التراب الوطني.
  - تصدير منتجاتها.

### 2- فرع ألزنك (وحدة التحليل الكهربائي للزنك -ALZENC -):

- يقع فرع ألزنك في الغرب الجزائري في مدينة تلمسان وبالتحديد في الغزوات، والتي استفادت منه سنة 1969م، ولقد بدأ فيه الإنتاج سنة 1974م ويتضمن ميدان نشاطه بصفة عامة على:
- إنتاج الزنك، مزيج ومشتقات الزنك.
  - إنتاج أقراص الزنك المستعملة في صناعة البطاريات الجافة.
  - التوزيع المحلي وتصدير منتجاتها عبر العالم.

### المطلب الثاني: تقديم شركة آقال (الشركة محل الدراسة)

تعتبر الشركة الجزائرية للألمنيوم آقال (ALGAL) من أهم فروع الشركة الوطنية للعدانة وتحويل المعادن الغير حديدية (METANOF)، حيث تعتبر شركة آقال ممولا مهما بمعدن الألمنيوم، الذي يتميز بعدة خصائص مميزة تعتمد عليها عدة صناعات استراتيجية على المستوى الوطني. كما يعتبر التعرف الدقيق على هذه الشركة مهما جدا لعمل المراجع وإبداء رأيه، وهذا ما يتطلب الوقوف على الصفة القانونية للشركة، رأسمالها وكذلك وظيفتها وأهدافها ومختلف ممتلكاتها والتنظيم الذي تعتمدة.

### أولا: الصفة القانونية، رأس المال و المقر الاجتماعي

#### 1-الصفة القانونية:

الشركة الجزائرية للألمنيوم، بالاختصار آقال (ALGAL) هي فرع للمؤسسة الوطنية للعدانة و تحويل المعادن الغير الحديدية ميتانوف، ولقد أسست آقال كشركة أسهم مملوكة 100 % لميتانوف في إطار إعادة هيكلة المؤسسة الأم. وقد تم إنشاء شركة آقال كشركة ذات أسهم ابتداء من تاريخ 1998/05/24م.

#### 2-رأس مال الشركة:

إن رأس مال الشركة محدد ب: 185000000دج مقسم الى 1850 سهم، وكما تمت الإشارة له سابقا فان مجمل الأسهم مملوكة للشركة الأم ميتانوف.

#### 3-المقر الاجتماعي:

يتواجد المقر الاجتماعي للمؤسسة في المنطقة الصناعية بالمسيلة وتحتل مساحة تقدر بـ 12هكتار، وقد انطلقت أشغال إنجازها في 1983/03/01 بعدما وقعت الجزائر عقد مع شركة يابانية

وقد دامت الأشغال قرابة 32 شهرا، وباشرت أول عملية إنتاجية في 19/03/1985م بقدره إنتاجية وصلت الى 5500 طن /سنويا.

## ثانيا: وظيفة الشركة وأهدافها

ويمكن التطرق الى وظيفة الشركة من خلال أسلوب الإنتاج المعتمد لتلبية متطلبات وظيفتها.

### 1-أسلوب الإنتاج:

تقوم وحدة البثق والأنودة وتذويب الألمنيوم (EARA-Unité d'extrusion, anodisation et refonte d'aluminium) بصنع مجنبات من الألمنيوم المبتقة والمستعملة في النجارة المعدنية انطلاقا من سلندرات وسبيكات الألمنيوم المستوردة من مصر ودبي وأسبانيا أو المنتجة من طرف المصنع نفسه، تعالج هذه المجنبات بالأنود وتلون وتبرنق حسب متطلبات السوق. تتم طريقة الإنتاج في خمس ورشات أساسية وهي:

- أ- ورشة البثق: تتكفل هذه الورشة بصنع مجنبات مبتقة انطلاقا من سلندرات الألمنيوم.
- ب- ورشة الأنودة: تقوم ورشة الأنودة بتحسين خصائص المساحات عن طريق التحليل الكهربائي.
- ج- ورشة التلوين: يتم في هذه الورشة تلوين المجنبات عن طريق التحليل الكهربائي، مما يسمح بالحصول على تلوين جد مقاوم للضوء و التقلبات الجوية.
- د- ورشة البرنقة: تتم البرنقة عن طريق الذر الكهربائي الساكن.
- هـ- ورشة التذويب: يتم في ورشة التذويب إنتاج سلندرات الألمنيوم، وهذا إنطاقا من بقايا مسترجعة من الخارج و سبيكات الألمنيوم الطاهر.

وتنتج الوحدة أساسا المنتجات التالية:

- المجنبات الطبيعية
- المجنبات المعالجة بالأنود
- المجنبات الملونة والمعالجة بالأنود
- المجنبات المبرنقة
- الأنابيب المصنوعة من الألمنيوم.

تسوق هذه المنتجات بطول 06 أمتار أو كمنشآت، كما تنتج الوحدة لسد احتياجاتها الخاصة سلندرات من الألمنيوم موجهة للكبس بـ 1600 طن، وكذلك منشآت من الألمنيوم وتوابعها بالإضافة إلى الأصناف المنتجة منذ أكثر من 15 سنة، ولقد طورت تشكيلة ألونيا مع شريكها بيشيني (ريانرز)، كما تستطيع قولبة أية تشكيلة ومجنبات نوعية.

### 2-أهداف الشركة:

- تتمثل مهمة الشركة وبما فيها مختلف وحداتها لنجارة و إعادة بيع الألمنيوم في:
- ترقية استعمال مجنبات الألمنيوم.
- تطوير نشاط النجارة.
- المشاركة الفعالة في تحسين البرمجة (الإنتاج على مستوى وحدة المسيلة).

### ثالثا: ممتلكات الشركة (شبكة نجارة وبيع الألمنيوم)

تتوفر أقال حاليا على شبكة النجارة و إعادة بيع الألمنيوم والتي تمثل دعما تجاريا لمصنع الإنتاج بالمسيلة.

فهذه الشبكة مدعوة للتطور على كامل التراب الوطني، وتحتوي حاليا على أربع وحدات للنجارة و إعادة البيع للألمنيوم (MRA-Menuiserie et revente d'aluminium)، موزعة في التراب الوطني، كما يوضحها الشكل رقم (15)

الشكل رقم (15): شبكة النجارة وإعادة البيع لشركة



- وحدة النجارة و إعادة بيع الألمنيوم (MRA) الجزائر

- وحدة النجارة و إعادة بيع الألمنيوم (MRA) عنابة

- وحدة النجارة و إعادة بيع الألمنيوم (MRA) الغزوات

- وحدة النجارة و إعادة بيع الألمنيوم (MRA) وهران

مع العلم أن وحدة (MRA) وهران تم إنشاؤها كملحق تجاري، إلا أنه لم تعمل منذ نشأتها، بل ومنذ إنشائها عملت كوحدة للنجارة وإعادة بيع الألمنيوم.

المصدر: <http://www.metanof.algal.com/distribution.Htm>

### رابعا: تنظيم شركة أقال

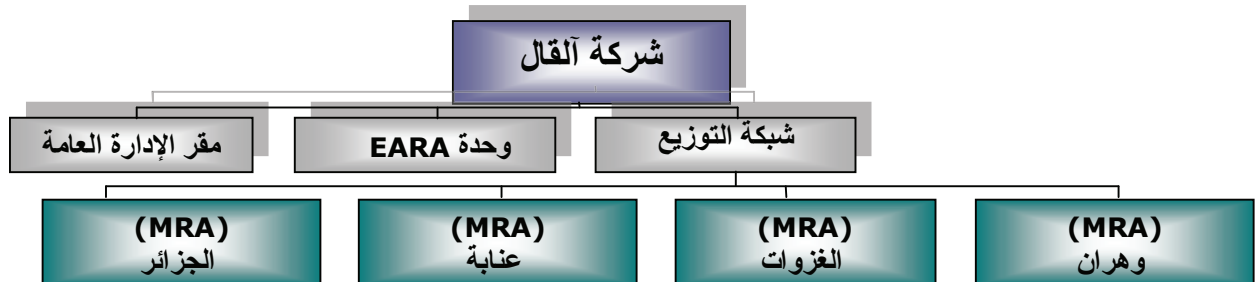
إن الهيكل التنظيمي للشركة يضم ثلاث تقسيمات كما يوضحها الشكل رقم (16) كآلاتي:

1- الإدارة العامة

2- وحدة البثق الأنودة وتذويب الألمنيوم (EARA)

3- شبكة التوزيع (وحدات النجارة وإعادة بيع الألمنيوم -MRA-)

الشكل رقم (16): التنظيم العام لشركة أقال



المصدر: manuelle d'organisation de la société algérienne de l'aluminium " ALGAL "

### 1- تنظيم الإدارة العامة:

فعلى مستوى الإدارة العامة هناك هيكل المساعدين للإدارة العامة، إضافة إلى المديرين المركزية، كما يوضحه الشكل رقم (17).

#### أ- المساعدين للإدارة العامة:

وتتمثل في المساعدين ذوي الارتباط الهرمي المباشر مع المدير العام للشركة كمايلي:  
- السكرتارية

#### - المساعد المكلف بشبكة التوزيع:

ويشرف على أربعة وحدات توزيع وهي:

- وحدة التجارة و إعادة بيع الألمنيوم (MRA) الجزائر
- وحدة التجارة و إعادة بيع الألمنيوم (MRA) عنابة
- وحدة التجارة و إعادة بيع الألمنيوم (MRA) الغزوات
- وحدة التجارة و إعادة بيع الألمنيوم (MRA) وهران

#### - المراجع الداخلي

#### - المساعد التقني

#### - دائرة الإعلام الآلي

#### ب- الإدارات المركزية:

وتضم الشركة ثلاث إدارات مركزية وهي:

#### - إدارة الموارد البشرية:

والتي تشمل مصلحتين مكلفتين بالموارد البشرية والإدارة العامة ومحاسبة مقر الإدارة العامة وهما:

- مصلحة المستخدمين والإدارة العامة
- مصلحة المحاسبة

#### - الإدارة المالية:

وتضم هذه الإدارة دائرتين للقيام بمختلف المهام الموكلة إلى الإدارة المالية وهاتين الدائرتين هما:

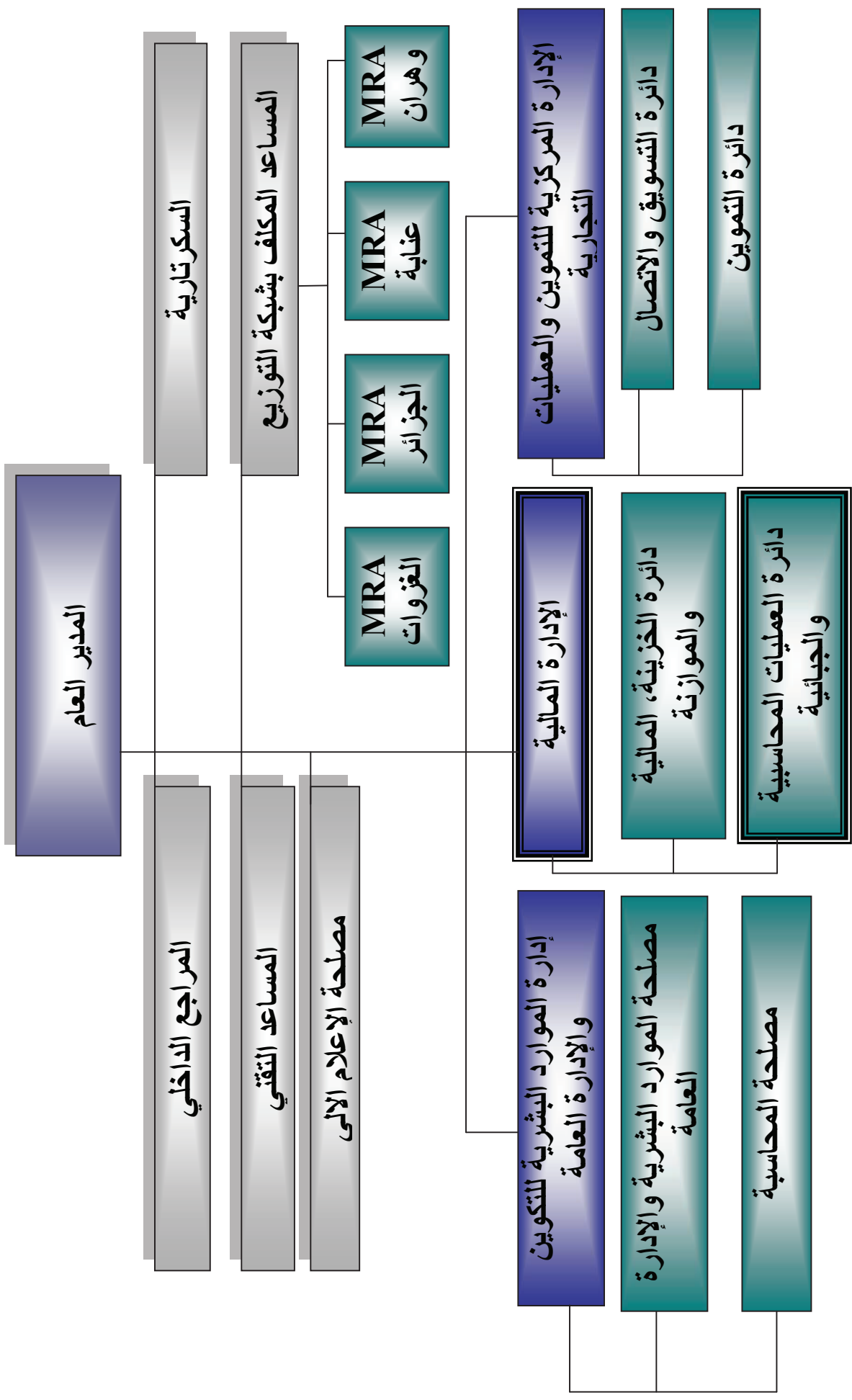
- دائرة الخزينة، التمويل والموازنة
- دائرة العمليات المحاسبية والجبائية

#### - الإدارة المركزية للتمويل والعمليات التجارية:

وتضم هذه الإدارة دائرتين مكلفتين بكل ما يتعلق بالتمويلات والعمليات التجارية وهما كمايلي:

- دائرة التسويق والاتصال
- دائرة التمويل

الشكل رقم (17): الهيكل التنظيمي لإدارة العامة لشركة آفال



المصدر: - ALGAL - manuel d'organisation de la société algérienne d'aluminium



2- تنظيم وحدة البثق والأنودة وتذويب الألمنيوم بالمسيلة (EARA):  
إن إدارة وحدة البثق والأنودة وتذويب الألمنيوم بالمسيلة تقع تحت المسؤولية المباشرة للمدير العام وهي منظمة كما يوضحها الشكل رقم (18) كالاتي:

أ- مجموعة أو هيئة من المساعدين:

ويتمثل المساعدين للإدارة وفق الهيكل التنظيمي لها كمايلي:

- مساعد الأمن
- مسؤول قانوني
- مساعد الإعلام الآلي
- مسؤول تأمين النوعية (Responsible assurance qualité-RAQ-)
- مصلحة مراقبة الجودة

ب- إدارات تشغيلية ووظيفية:

وتتمثل في ثمان إدارات تشغيلية ووظيفية كمايلي

- دائرة المستخدمين والإدارة العامة والخدمات الاجتماعية:

وتضم مصلحتين وهما:

- مصلحة المستخدمين والتكوين.
- مصلحة الإدارة العامة والشؤون الاجتماعية.

- دائرة العمليات المحاسبية والجبائية:

وهي المصلحة التي تتم فيها المعالجة المحاسبية الآلية للبيانات المحاسبية وتضم أربعة مصالح

كمايلي:

- مصلحة الشراء/الموردين، الاستثمارات، المستخدمين(AFIP).
- مصلحة المواد.
- مصلحة المبيعات/الزبائن.
- مصلحة العمليات المالية.

- دائرة التجارة:

وتضم أربع مصالح وهي:

- مصلحة المبيعات
- مصلحة الرزم والإرسال
- مصلحة النجارة
- مصلحة البرمجة وتتبع تخطيط الإنتاج

- دائرة العمليات المالية والموازنة:

وتضم مصلحتين كالاتي:

- مصلحة الخزينة والتمويل.
- مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير.

- دائرة التموينات:

- وتتكون من مصلحة واحدة وهي:
- مصلحة المشتريات

- دائرة التعدين:

- وتتكون من ثلاث مصالح كالتالي:
- مصلحة التدوير
  - مصلحة تصليح الفروع
  - مصلحة البثق

- دائرة معالجة الأسطح:

- وتتضمن ثلاث مصالح كما يلي:
- مصلحة الأنودة (التغطية)
  - مصلحة معالجة المياه
  - مصلحة الطلاء

- دائرة الصيانة:

- وتتضمن خمس مصالح وهي:
- مصلحة الميكانيك.
  - مصلحة الالكترونك.
  - مصلحة الدقة والضبط.
  - مصلحة تسيير المخزون.
  - مصلحة دراسة طرق الصيانة.

3-تنظيم وحدات النجارة وإعادة بيع الألمنيوم (MRA):

تضم شركة أقال أربع وحدات لنجارة وإعادة بيع الألمنيوم، وهي منظمة بصفة عامة كما يلي:

- إدارة الوحدة
- بنية المحاسبة، المالية والإدارة
- بنية التموينات والمبيعات
- بنية الإنتاج (النجارة)
- بنية الدراسات

رابعاً: الموارد البشرية بالشركة

يتمثل العنصر البشري في شركة أقال في مختلف الإطارات وأعوان التحكم وأعوان التنفيذ الذين تتكون منهم الشركة بمختلف وحداتها، ويتوزعون على مختلف وحدات الشركة، وهذا ما يوضحه الجدول رقم(07).

الجدول رقم(07): توزيع الموارد البشرية بشركة آقال

المجموع	MRA عناية	MRA الجزائر	MRA الغزوات	وحدة EARA	الإدارة العامة	الوحدة الأفراد
75	03	06	05	48	13	الإطارات
88	04	10	06	66	02	أعوان التحكم
252	10	17	14	206	03	أعوان التنفيذ
415	17	33	25	320	20	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى وثائق مقدمة من مصلحة الموارد البشرية بالإدارة العامة لشركة آقال



### المطلب الثالث: تحديد المسؤوليات على مستوى الشركة

من أجل فهم عمل المراجع على مستوى شركة أقال في مراجعته لمعلوماتها المحاسبية فإنه من الضروري التعرف على كل عناصر السلطة والمسؤولية في الشركة، وذلك من أجل تحديد مسؤولية كل عنصر من عناصر المنظمة اتجاه المعلومات المحاسبية، أو بمعنى آخر تحديد حدود السلطة والمسؤولية، ولذلك سيتم تتبع مسؤولية كل عنصر من المنظمة وهذا طبعا على المستوى الإداري من أجل تحديد مختلف المسؤوليات للجهات التي تنتج المعلومة المحاسبية، وكذلك كل الهياكل الأخرى التي تساهم في إنتاج المعلومة المحاسبية، كما أنه سيتم التركيز على الهياكل المحاسبية التي تشارك بصفة مباشرة ضمن نظام المعلومات المحاسبية في إنتاج المعلومة المحاسبية، وكذلك الجهات الرقابية الداخلية والتي يمثلها أساسا المراجع الداخلي، والذي يعتبر من أهم الجهات المساعدة للمراجع الخارجي في أداء مهامه.

وسيتم تتبع هذه المسؤوليات على مستوى كل من الإدارة العامة للشركة، وحدة البثق والأنودة وتذويب الألمنيوم وكذلك وحدات النجارة وإعادة البيع.

### أولا: المهام والمسؤوليات على مستوى الإدارة العامة

سيتم تتبع المسؤوليات والمهام بالنسبة لمختلف الجهات المساهمة مباشرة في إنتاج المعلومة المحاسبية على مستوى الإدارة العامة، وهذا نظرا لأن تجميع القوائم المالية المختلفة للشركة يتم على مستوى الإدارة المالية في مقر الإدارة العامة، وبالتالي فإن إنتاج القوائم المالية الشاملة للشركة يتم على مستوى هذه الإدارة وهذه هي القوائم محل المراجعة، إضافة الى التأثير الذي يلعبه المراجع الداخلي على إعداد هذه القوائم، لذلك سيتم التطرق لأهم هذه المسؤوليات والمهام من خلال مايلي:

1- المراجع الداخلي

2- الإدارة المالية

#### 1- المراجع الداخلي:

فالمراجع الداخلي وعلى أساس موقعه في الشركة، يرتبط وظيفيا وهرميا بالمدير العام وهو مكلف بالمهام التالية:

- القيام بمهام دورية مبرمجة أو فجائية للمراجعة الداخلية ومراقبة مجمل هياكل ووظائف (سياسات وإجراءات) وحدات الشركة.
- تقييم ومراقبة وفحص ملائمة القرارات وإجراءات التسيير، مع السياسات المسطرة و القوانين.
- التأكد من أن المعلومات المتداولة ( ويتم التركيز على المعلومات المحاسبية ) تتصف بالمصدقية وكذلك التأكد من أن التطبيقات طبيعية، وأن التنظيمات فعالة، والهياكل واضحة ومعتمدة بطريقة جيدة.
- إعطاء مجموعة أحكام وتوصيات للعمل على التطوير المستمر لتشغيل وتسيير مختلف الهياكل والوظائف.
- ومن جهة أخرى فإن المراجع مطالب بمساعدة المراجع الخارجي في أداء مهمته.

وتجدر الإشارة الى أن هذه الوظيفة مجمدة مؤقتا وهذا لأن المراجع الداخلي يشغل بالنيابة منصب المدير المالي للشركة.

## 2- الإدارة المالية:

تعتبر الإدارة المالية من أهم الإدارات التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في أداء مهمته، من حيث أنها تمدّه بمختلف المعلومات المالية سواء القوائم المالية المختلفة أو مختلف التقارير التفصيلية حول مختلف النشاطات للشركة وهذا بالنسبة لجميع وحداتها، وتحليل الحسابات وكذلك مختلف المعلومات الأخرى التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في إبداء الرأي الفني المحاييد حول القوائم المالية، وبالتالي فعلى المراجع أن يكون على دراية كاملة بمختلف المهام التي تقوم بها الإدارة المالية و التي تدخل في حدود مسؤوليتها و سلطتها، ولذلك سيتم التطرق إلى كل دائرة من هذه الإدارة مع الشرح لمختلف مسؤولياتها والمهام الموكلة إليها.

فالإدارة المالية ترتبط وظيفياً وهرمياً بالمدير العام وهي مكلفة بصفة عامة بالمهام التالية:

- تجميع المعلومات المحاسبية لمختلف الوحدات من أجل إعداد القوائم المالية الشاملة للشركة من إعداد الميزانية المجمعة (Consolidé) للشركة، وتحليل مختلف النتائج ومجمل القوائم المالية الأخرى للشركة.
- ضمان تمويل مختلف نشاطات الشركة وإسناد الموارد المالية إلى مختلف الوحدات والمشاريع.
- القيام بمقاربه الحسابات البنكية وهذه الاستجابة لمتطلبات تجميع الحسابات (Consolidation) للشركة.
- السهر على مسك مختلف الدفاتر القانونية لمختلف الوظائف بالشركة.
- العمل على تسهيل ودعم عمل المراجعين الخارجيين ومختلف هيئات الرقابة الخارجية.
- العمل على تصميم، إصدار والسهر على التطبيق المنتظم لإجراءات نظام التسيير.
- السهر على تطبيق القوانين الجبائية وتوجيه الوحدات ومساعدتها في المجال الجبائي.
- السهر على حماية الأرشيف وهذا تجنباً لأي أخطاء تحدث سهواً أو عمداً لإخفاء أدلة أو قرائن الإثبات، والتي قد تحتاج إليها الشركة أو بقية الأطراف الخارجية كالمراجع الخارجي في عملية إثبات بعض العمليات.

### أ- دائرة الخزينة، التمويل والموازنة:

- تكلف هذه الدائرة بالمهام التالية:
- تطوير الإجراءات المتعلقة بأعمال الميزانية للشركة والسهر على تحديثها.
- المساهمة في إعداد الموازنة السنوية للشركة.
- السهر على احترام الهياكل والوحدات للتوجيهات المقدمة من طرف الإدارة المالية.
- تحضير إجراءات إعداد مخططات التمويل الثلاثية والسادسية والسنوية والعمل على متابعة تنفيذها.
- المشاركة في إعداد التقارير الشهرية لنشاط الشركة من الناحية المالية ( حقوق، ديون...الخ).
- التتبع المنتظم لتطور الخزينة وكذلك القيام بالتحليل لحساب الخزينة.
- تتبع مختلف عمليات التمويل الخارجية.

### ب- دائرة العمليات المحاسبية والجبائية:

تلعب هذه الدائرة دوراً مهماً في إعداد وإنتاج المعلومات المحاسبية المجمعة للشركة، وضمان مصداقيتها على المستوى الداخلي، من خلال مختلف وسائل التحليل والرقابة وهي مكلفة بالمهام التالية:

- إن المهمة الأساسية لهذه الإدارة هي تجميع المعلومات المحاسبية (La consolidation) والمتمثلة في مختلف القوائم المالية للوحدات المختلفة، والتي يتم الحصول عليها من مصالح المحاسبة لمختلف وحدات التجارة والتوزيع (MRA)، بالإضافة إلى مقر الإدارة العامة ووحدة

- الإنتاج بالمسيلة (EARA)، وهذا لإعداد الميزانية المجمع لشركة آقال ومختلف القوائم المالية الأخرى (16 قائمة ككل).
- القيام بإعداد وإصدار التعليمات المرتبطة بإفقال الحسابات للشركة، وهذا تحت سلطة الإدارة المالية.
- توضيح ودعم تنفيذ إجراءات إعداد حسابات الشركة.
- القيام بدراسة وتحليل النتائج المحاسبية والجبائية والسهر على مصداقيتها.
- القيام بتجميع المعلومات المحاسبية الضرورية لإعداد حسابات النتيجة المحاسبية والجبائية للشركة ككل.
- التحليل المنتظم للموازن الشهرية والاستفسار عن الإختلالات في الهياكل المعنية.
- مسك الدفاتر والسجلات القانونية والسهر على احترام مختلف الوحدات لمسك هذه الدفاتر.
- تحديد مخطط الربط بين مختلف الوحدات (INTER UNITES) وتنظيم الاجتماعات.

### 3- مصلحة المحاسبة:

وهي مصلحة المحاسبة على مستوى مقر الإدارة العامة، وتتمثل مهام ومسؤوليات مصلحة المحاسبة، في إنتاج المعلومات المحاسبية من تقارير وقوائم وغيرها على مستوى الإدارة العامة فقط (Unité siège).

- وتتمثل مهمة هذه المصلحة أساسا وعلى مستوى مقر الإدارة العامة في ما يلي:
- مسك محاسبة مقر الإدارة العامة.
- ضمان المسك اليومي للمحاسبة.
- ضمان التنظيم المحاسبي لمقر الإدارة العامة.
- السهر على احترام المخطط المحاسبي الوطني.
- إعداد الموازين، الميزانية، جدول حسابات النتائج ومجل ملاحق الميزانية (15 جدول)، وهذا بالنسبة للإدارة العامة فقط.
- إعداد تقارير المقاربات - البنكية مثلا - وتتبع الخزينة.
- إعداد جداول القيادة المالية (TABLEAUX DE BORD FINANCIERS)
- تحليل مختلف الحسابات (ANALYSE DES COMPTES)
- القيام بالرقابة اليومية الصندوق والحسابات البنكية
- إعداد مخطط التمويل وضمان تتبعه

### ثانيا: المهام والمسؤوليات بوحدة البثق، الأنودة وتذويب الألمنيوم (EARA)

سيتم التطرق عموما الى مسؤولية دائرة العمليات المحاسبية والجبائية في إنتاج المعلومات المحاسبية ومختلف الأعمال المرتبطة بها، وذلك أن هذه الدائرة تقع عليها مسؤولية إنتاج المعلومات المحاسبية المرتبطة بالوحدة وإيصالها الى الإدارة المالية للشركة من أجل أن تتم عملية التجميع للحصول على القوائم المالية للشركة ككل، وهذا إضافة الى دائرة العمليات المالية والموازنة التي تتكفل بالمعاملات المالية.

#### 1- دائرة العمليات المحاسبية والجبائية:

- إن مدير هذه الدائرة مكلف على العموم بالمهام التالية كمايلي:
- تنظيم وتوجيه عمل الأفراد الذين تتكون منهم دائرته.



- يكلف مدير هذه الدائرة بالاتصال والتعامل مع المراجعين الداخليين والخارجيين ومحاظي الحسابات وتزويدهم بمختلف المعلومات اللازمة لأداء مهامهم، وهذا في حدود مسؤوليته.
- إدارة العمليات المحاسبية والجبائية للشركة
- ضمان التنفيذ والرقابة المستمرة على مستوى المصالح المكلف بها.
- المساهمة في وضع إجراءات العمل وتحديثها والسهر على تطبيقها.
- المراقبة والمصادقة على كل الادخالات المحاسبية (Les imputations comptables) للهيكل التي تقع تحت مسؤوليته.
- المصادقة على الرقابة المحاسبية والجبائية لكل وصولات الدفع للوحدة.
- السهر على التحليل الشهري للحسابات المحاسبية حسب المجموعات والهيكل المرتبطة به على أساس تقسيم مسبق يقوم بإعداده.
- المصادقة على تحليل الحسابات لوحدة البثق والأنودة وتذويب الألمنيوم (EARA)، والقيام بإرسال نسخة شهريا من هذه التحاليل الى الإدارة المالية للشركة.
- السهر على فحص وتدقيق الحسابات.
- السهر على إعداد مختلف التصريحات الاجتماعية والجبائية للوحدة، وذلك في الأجل المحددة.
- السهر على إعداد مختلف كشوفات المقاربة، وهذا بالنسبة لكل الحسابات البنكية للوحدة.
- المصادقة على كشوفات المقاربة البنكية لمختلف حسابات الوحدة، وضمان إرسال نسخ منها الى دائرة العمليات المالية والموازنة وكذلك الإدارة المالية للشركة.
- الإشراف والرقابة على مختلف أعمال إقفال الحسابات.
- إعداد مختلف القوائم المالية للوحدة وفق المخطط المحاسبي الوطني (Les états PCN).
- السهر على مسك مختلف السجلات والدفاتر القانونية (اليومية العامة، دفتر الجرد... الخ)
- السهر على تطبيق إجراءات الأمن والوقاية على مستوى دائرته، وهذا بالنسبة للأفراد، الأجهزة والوثائق المحاسبية والتي تعتبر أدلة وقرائن إثبات مهمة في عملية المراجعة.
- القيام بوضع وتتبع ترقيم الاستثمارات.
- تسيير وتحديث البرامج التي تحتاجها متطلبات العمل المحاسبي.
- تنظيم وتصنيف الأرشيف.

## 2- دائرة العمليات المالية والموازنة:

- إن رئيس دائرة العمليات المالية والموازنة مكلف عموما بالمهام التالية:
- العمل على تنظيم، الربط ومراقبة وتجميع أعمال المصالح التي تقع تحت مسؤوليته، وكذلك توجيه الأفراد الذين يشرف عليهم.
- يكلف مدير دائرة العمليات المالية والموازنة بالاتصال والتعامل مع المراجعين الداخليين والخارجيين ومحاظي الحسابات وتزويدهم بمختلف المعلومات اللازمة لأداء مهامهم، وهذا في حدود مسؤوليته.
- وضع ومتابعة مخطط تمويل الوحدة.
- تتبع ومراقبة تسيير الخزينة بالوحدة.
- ضمان وتتبع جميع العلاقات التي تتعلق بمجال مهامه ونشاطاته مع البنك الخارجي الجزائري (BEA)، بكونه البنك المعتمد في أكثر التعاملات لهذه الشركة.
- المصادقة على كل وصولات الدفع الصادرة من مختلف هيكل الوحدة.
- القيام بحصر نماذج للإمضاءات المعتمدة وتوزيعها على مختلف الهياكل، وهذا طبعا بالنسبة للإمضاءات الأشخاص ذوي المسؤولية القانونية.
- الإشعار بكل عمليات التفويض والإلغاء للإمضاءات.
- القيام بإعلام الإدارة المالية للشركة بإلغاء سلطة كل الأشخاص الذين غادروا الوحدة.

- يكلف مدير هذه الدائرة بالاحتفاظ وتحت مسؤوليته بسجل لدفاتر الشيكات التي تم سحبها على مستوى البنك الخارجي الجزائري (BEA).
- القيام بفحص كل وثائق الدفع الصادرة، قبل إرسالها الى المسؤولين قانونيا لإمضائها.
- تتبع حالات عدم الدفع، ومسك سجل بكل الحالات التي لم يتم فيها الدفع، وإرسال بصفة أسبوعية قائمة اسمية بحالات عدم الدفع الى الإدارة المالية للشركة على مستوى الإدارة العامة.
- إمضاء مختلف وثائق البنك والصندوق المودعة من طرف الخزينة والتمويل، والسهر على إرسالها في الأجل المحددة الى دائرة العمليات المحاسبية والجبائية.
- الإشراف والمسؤولية الكاملة على مختلف العمليات المتعلقة بالقروض واقتطاعات الضمان ورفع الحجز وغيرها.
- السهر على اعتماد مختلف التأمينات المرتبطة بمخاطر التسيير ورأس المال.
- السهر على التنفيذ والمراقبة المستمرة للأعمال التي تقع تحت مسؤوليته.
- الإشراف على أعمال إقفال الحسابات المرتبطة بميدان عمله.
- يكلف مدير هذه الدائرة بنفس المهام المكلف بها مدير دائرة العمليات المحاسبية والجبائية، بالنسبة لما يتعلق بالإشراف والمسؤولية القانونية وهذا طبعا في حدود سلطته واختصاصه.

### ثالثا: المهام والمسؤوليات على مستوى وحدات نجارة وإعادة بيع الألمنيوم (MRA)

- إن المسؤوليات والسلطة على مستوى وحدات نجارة وإعادة بيع الألمنيوم تتميز بتركيز أكبر، وهذا مقارنة بوحدة الإنتاج بالمسيلة حيث أن المصادقة والإمضاءات المتعلقة بمختلف العمليات تتم على مستوى مدير الوحدة أي أن هناك تفويض أقل للسلطة، وباعتبارها وحدات تابعة للشركة أقال فإنه تقع على مسؤولية بنية المالية والمحاسبة لهذه الوحدات إعداد القوائم المالية المعبرة عن نشاط هذه الوحدة وإرسالها الى الإدارة المالية للشركة على مستوى الإدارة العامة من أجل إعداد القوائم المالية الشاملة للشركة ككل.
- وبصفة عامة فإن مدير الوحدة مكلف في إطار أدائه لمهامه في مجال إعداد القوائم المالية الخاصة بالوحدة، وفي ظل إشرافه المباشر على بنية المحاسبة والمالية بالوحدة كمايلي:
- القيام بالاعتماد والمسك لمحاسبة ومالية الوحدة وفق القوانين المعتمدة من طرف الإدارة العامة للشركة.
- السهر على المسك المنتظم لمختلف السجلات والدفاتر القانونية (يومية عامة، دفتر الجرد..الخ).
- الإشراف والسهر على إقفال مختلف الحسابات في الأجل المحددة ضمن إعداد القوائم المالية الشاملة.
- تحليل مختلف الحسابات (Analyses des comptes) للوحدة والتقرير بها الى الإدارة المالية للشركة على مستوى الإدارة العامة.
- كدور أساسي لبنية المحاسبة والمالية للوحدة فإنه يتم إعداد مختلف القوائم المالية (16 قائمة)، لتعبر عن نشاط الوحدة، ويتم اعتمادها من طرف الإدارة المالية للشركة في عملية تجميع الحسابات (La consolidation).

## المبحث الثاني: إنتاج ودوران المعلومات المحاسبية بشركة آقال

إن نظام المعلومات المحاسبية المعتمد داخل شركة آقال يقوم أساسا على المعالجة الالكترونية للبيانات أي باستخدام الحاسوب، ولكن عدم اعتماد مختلف التقنيات المرتبطة بالمعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية من طرف الشرك جعل بعض العمليات تتم يدويا وان كان هذا على مستوى محدود نسبيا. ففي ظل نظام المحاسبة العامة المعتمد داخل الشركة ونظرا لكبر حجم الشركة وتباعد وحداتها، فإنه يتم مسك محاسبة مستقلة على مستوى كل وحدة، وهذا في ظل المسؤوليات والمهام التي تمت الإشارة لها سابقا، ويتم استخدام برامج جاهزة وموحدة لمعالجة البيانات المحاسبية على مستوى كل الوحدات بما فيها الإدارة العامة، بإنتاج مختلف القوائم المالية لكل وحدة على حدة، والقيام بتجميعها على مستوى الإدارة المالية للشركة للحصول على القوائم المالية الشاملة لشركة آقال. ويتطلب فهم نظام المعلومات المحاسبية المعتمد في الشركة ومخرجاته من المعلومات المحاسبية، الوقوف على دوران الوثائق المرتبطة بأهم دورات التسيير، وهذا على مستوى مختلف الوحدات وصولا الى عملية التجميع التي تتم على مستوى الإدارة المالية للشركة. سيتم التركيز على كل من دورة المشتريات/موردين و دورة المبيعات/زبائن نظرا للتعقيد الذي تعرفه هاتين الدورتين من حيث الإجراءات والمعلومات المحاسبية المرتبطة بهما، كما سيتم تتبع المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية على مستوى الوحدات وصولا الى عملية التجميع (La consolidation) على مستوى الإدارة المالية لشركة آقال.

### المطلب الأول: تسيير دورتي المشتريات والمبيعات

من أجل الوقوف على أهم المعلومات المحاسبية والوثائق المرتبطة بها، فإنه من الضروري تتبع جميع الإجراءات المعتمدة فيها ومختلف الوثائق المحاسبية الناتجة عنها ودورانها، وهذا كون هذه الوثائق تعتبر أدلة وقرائن إثبات لكل العمليات المرتبطة بهذه الدورة، والتي تعتبر في نفس الوقت سندا للمعالجة المحاسبية كذلك كأدلة وقرائن إثبات لرأي المراجع.

### أولا: إجراءات تسيير دورة المشتريات والوثائق والمعلومات المرتبطة بها

سيتم تتبع إجراءات تسيير المشتريات على مستوى وحدات الشركة، والوقوف على الوثائق المحاسبية منذ نشأتها حتى وصولها للمعالجة المحاسبية الآلية لإنتاج مختلف التقارير المالية على مستوى هياكل المحاسبة لمختلف الوحدات، مع العلم أن هذه الإجراءات معتمدة في إطار أنظمة الرقابة الداخلية على مستوى الشركة ككل وفي كل فروعها عدا الإدارة العامة، مع بعض الاختلافات على مستوى السلطة والمسؤولية.

#### 1- إجراءات تسيير دورة المشتريات بوحدة البثق، الأنودة وتذويب الألمنيوم:

سيتم تتبع دورة المشتريات بمختلف أطرافها والمعلومات المحاسبية والوثائق المرتبطة بها، فعملية الشراء على مستوى وحدة البثق، الأنودة وتذويب الألمنيوم تتم من خلال المراحل التالية:<sup>1</sup>

- أ- إعداد طلب الشراء
- ب- دراسة طلب الشراء
- ج- إجراءات تنفيذ الطلبات

<sup>1</sup> La direction général de la société ALGAL : Guide des procédures de gestion du cycle Achats, unité EARA, septembre 2002, p7.

#### أ- إعداد طلب الشراء:

تعتمد وحدة البثق، الأنودة وتذويب الألمنيوم (EARA) على نظام طلب الشراء على مستوى الوحدة، وهذا من أجل الاستجابة إلى متطلبات مختلف الهياكل بالشركة من المواد الأولية وقطع الغيار والمواد واللوازم المستهلكة، حيث أن كل رئيس دائرة ومن تحته رؤساء المصالح يقوم بإعداد طلب شراء بمختلف احتياجاته وإرساله إلى مصلحة تسيير المخزون التي تقوم بدراسته وإعداد وإرسال طلب شراء (-DA-Demande d'achat)، إلى دائرة التموينات.

حيث أنه يتم إعداد خمس نسخ من طلب الشراء ويتم إرساله إلى الجهات التالية:

- مدير دائرة الصيانة للمصادقة (01 نسخة).
- المخزن المعني (01 نسخة).
- مصلحة تسيير المخزون (01 نسخة).
- دائرة التموينات من أجل التنفيذ (02 نسخ).

#### ب- دراسة طلب الشراء:

على أساس طبيعة المواد، مستوى المخزون ومدة التسليم، فإن رئيس دائرة التموينات يقرر إسناد طلب الشراء إلى الهياكل المعنية بها من أجل تحقيق عملية الشراء (سواء على المستوى الوطني أو الدولي)، وعلى أساس طبيعة المواد المطلوبة، وسياسة الشركة المعتمدة في التموينات يتم اعتماد المناقصات أو الاتفاقيات للشراء.

حيث يتم إرسال طلبات الشراء الخاصة بالموردين المحتملين، عن طريق الفاكس أو التلكس وهذا بنفس المعلومات وفي نفس التاريخ بشرط أن تكون متبوعة بمراسلة كتابية.

ويتم تلبية طلبات الشراء سواء عن طريق الاستيراد أو السوق الوطنية.

#### - الاستيراد:

حيث يجب أن يحتوي الطلب المرسل إلى الموردين بدرجة أولى على المعلومات التالية:

- الخصائص التقنية للمواد والكمية المطلوبة، وطبيعة الأغلفة.
- طريقة الدفع ومدة التسليم المطلوبة أو الإجبارية، وكذلك مكان التسليم.
- مجمل التكاليف والعمولات البنكية القابلة للتفاوض بشأنها.
- الضمان.

#### - السوق الوطنية:

يجب أن يحتوي الطلب المرسل إلى الموردين على المعلومات التالية:

- الخصائص التقنية للمواد والكمية المطلوبة، وطبيعة الأغلفة على أساس وسيلة النقل
- طريقة الدفع ومدة التسليم المطلوبة الإجبارية

كما أن الوحدة يمكن أن تعتمد على نظام المناقصات من أجل التوريد بالمواد اللازمة لاستمرارية النشاط، حيث أنه إذا كانت هناك أكثر من ثلاث عروض فإن هناك لجنة لتقييم العروض تقوم بدراسة العروض واختيار العرض المناسب حيث يعتمد على جدول مقارنة العروض المقدمة للشركة (- TCO-Tableau comparative des offres).



ويمكن تلخيص الوثائق المرتبطة بدورة المشتريات بوحدة البثق، الأنودة وتذويب الألمنيوم فيما يلي:

- طلب الشراء: يتم إعداده على مستوى مصلحة تسيير المخزون في خمس نسخ ويوزع كمايلي:

- مصلحة المشتريات(الوثيقة الأصلية)
- مدير دائرة الصيانة (01 نسخة)
- مصلحة تسيير المخزون (02 نسخ)
- دائرة التموينات (01 نسخة)
- مدير دائرة الصيانة(01 نسخة لإبداء الرأي التقني)

- وصل الطلبية: يتم إعداده على مستوى مصلحة المشتريات في سبع نسخ موجهة كمايلي:

- مصلحة المشتريات (النسخة الأصلية)
- المورد (02 نسخ)
- دائرة العمليات المحاسبية والجبائية(03 نسخ)
- مصلحة تسيير المخزون (01 نسخة)

- وصل الدخول(الاستلام): يتم إعداده على مستوى مصلحة تسيير المخزون في ثلاث نسخ موجهة كمايلي:

- مصلحة المشتريات (01 نسخة)
- مصلحة تسيير المخزون (01 نسخة)
- دائرة العمليات المحاسبية والجبائية(01 نسخة)

2- إجراءات تسيير دورة المشتريات بوحدات نجارة وإعادة بيع الألمنيوم:

تعتمد وحدات النجارة وإعادة بيع الألمنيوم نفس إجراءات التسيير للمشتريات المعتمدة من طرف وحدة البثق، الأنودة وتذويب الألمنيوم (EARA)، ويتمثل الاختلاف بينهما في الإجراءات في أن وحدات النجارة المختلفة تتميز بتركيز أكبر للمسؤولية وبالتالي فإن المصادقات ( الإمضاء والختم ) تتم على مستوى أعلى كما يلي:

- طلب الشراء والذي يعده رئيس مصلحة تسيير المخزون يتم المصادقة عليه من طرف مدير الوحدة (MRA)، بدلا من رئيس دائرة الصيانة بالنسبة (EARA) ( الخانة رقم (21)من نموذج طلب الشراء في الملحق رقم (3.1) )  
- نسخ وصل طلبية الشراء التي يتم إعدادها من طرف رئيس مصلحة المشتريات في سبع نسخ، ويتم إرسالها كالتالي:<sup>1</sup>

- مصلحة المشتريات(01 نسخة)
  - المخزن المعني لمصلحة تسيير المخزون (01 نسخة)
  - المورد (02 نسخ)
  - مصلحة المالية والمحاسبة بالوحدة (03 نسخ)
- ويوضح الشكل رقم(20) ملخص لدوران الوثائق المرتبطة بمشتريات وحدات(MRA)

<sup>1</sup> La direction général de la société ALGAL : Guide des procédures de gestion du cycle Achats, unités MRA, septembre 2002, p7.

الشكل رقم(20): مخطط دوران المعلومات المرتبطة بدورة المشتريات لوحدة نجارة وإعادة بيع الألمنيوم(MRA)

الوثائق	الجهة المصدرة				الجهة المستقبلة			
	مصلحة المشتريات	مصلحة تسيير المخزون	مصلحة المشتريات	مصلحة تسيير المخزون	مصلحة المالية والمحاسبة	دائرة التموينات	مدير الوحدة	المورد
طلب الشراء		5 DA	DA 1	DA 3 <sup>2</sup>		DA 4	DA 5	
وصل الطلبية	7 BC		BC 1	BC 2	BC 5 <sup>3</sup> BC 4 <sup>4</sup>			BC 7 <sup>6</sup>
وصل الدخول (الاستلام)		3 BE	BE 1	BE 2	BE 3			

الوثيقة الأصلية	
نسخة من الوثيقة	
الوثائق المعتمدة في المعالجة المحاسبية بمصلحة المالية والمحاسبة	

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى وثائق مصلحة المالية والمحاسبة بوحدة (MRA) عنابة

ويمكن تلخيص الوثائق المرتبطة بدورة المشتريات في وحدات نجارة وإعادة بيع الألمنيوم كما يلي:

- طلب الشراء: يتم إعداده على مستوى مصلحة تسيير المخزون في خمس نسخ ويوزع كمايلي:

- مدير الوحدة (01 نسخة)
- لمصلحة تسيير المخزون (02 نسخ)
- دائرة التموينات (01 نسخة)
- مصلحة المشتريات(01 نسخة)

- وصل الطلبية: يتم إعداده على مستوى مصلحة المشتريات في سبع نسخ موجهة كمايلي:

- مصلحة المشتريات (الوثيقة الأصلية)
- المورد (02 نسخ)
- مصلحة المالية والمحاسبة(03 نسخ)
- مصلحة تسيير المخزون (01 نسخة)

- وصل الدخول (الاستلام): يتم إعداده على مستوى مصلحة تسيير المخزون ثلاثة نسخ موجهة كمايلي:

- مصلحة تسيير المخزون (الوثيقة الأصلية)
- مصلحة المشتريات (01 نسخة)
- مصلحة المالية والمحاسبة (01 نسخة)

## ثانيا: إجراءات تسيير دورة المبيعات والمعلومات والوثائق المرتبطة بها

سيتم تتبع إجراءات تسيير دورة المعلومات والوقوف على مختلف الوثائق والمعلومات المرتبطة بها، والتي تمثل وثائق إثبات لمختلف العمليات المحاسبية المرتبطة بهذه الدورة والتي تتم على أساسها المعالجة المحاسبية في دائرة العمليات المحاسبية والجبائية، وهذا بالنسبة لمبيعات كل من منتجات النجارة من جهة ومبيعات المجنبات واللواحق من جهة أخرى.

### 1- إجراءات تسيير المبيعات على مستوى وحدة البثق، الأنودة وتذويب الألمنيوم (EARA):

إن مبيعات وحدة البثق والأنودة وتذويب الألمنيوم تتمثل فيما يلي:

أ- مبيعات المجنبات واللواحق والمنشآت (Profils, accessoires et composants) بما فيها تلك التي يتم استيرادها لإعادة بيعها.

ب- مبيعات منتجات النجارة (Menuiserie)

### أ- مبيعات المجنبات واللواحق والمنشآت:

تعتمد وحدة (EARA) مجموعة من الإجراءات في ظل نظام الرقابة الداخلية المعتمد ( القواعد، الطرق، المبادئ ) لتسيير دورة المبيعات.

إن زبون الشركة ( على مستوى وحدة EARA)، يمكن أن يكون شخصا طبيعيا أو معنويا يمارس نشاط تحويل أو / وبيع للمنتجات المنتجة والتي يتم بيعها من طرف الشركة.

يتم بالدرجة الأولى وعلى مستوى مقر الوحدة (EARA)، واحتراما لنظام الرقابة الداخلية المطبق داخل الوحدة يتم استقبال الزبون على مستوى مركز الاستقبال، ويتم اتخاذ إجراءات الرقابية المحددة ( التسجيل في سجل خاص، التوجيه... الخ )، ثم يتم إرساله إلى مصلحة المبيعات، ويتم إعداد ملف الزبون والذي يتكون من مجموعة محددة من الوثائق المحددة، ويتم العامل مع الطلبيات حتى تنفيذها كما يلي:<sup>1</sup>

### - الموافقة على الطلبية:

إن الزبون الذي يحمل رقم تسلسلي على مستوى الوحدة يمكن أن يتقدم إلى مصلحة المبيعات من أجل نية الطلبية ( Intention de commande ) أو من أجل طلبية مغلقة ( commande ferme ) من المجنبات و اللواحق والمنشآت.

### • طلب الطلبية:

إن التقدم بطلب طلبية معينة يمكن أن يكون شفاهي أو كتابي، فإذا كان شفاهي فإن رئيس

<sup>1</sup> La direction général de la société ALGAL : Guide des procédures de gestion du cycle Ventes, unité EARA, septembre 2002, p14.



مصلحة المبيعات يقوم بإعداد وصل طلب الطلبية ( -BIC-Bon d'intention de commande ) من نسختين يتم توقيعها من طرف الزبون، وعلى أساس وصل طلب الطلبية يتم إعداد الفاتورة الشكلية ( -F P - Facture Proforma )، والتي يمكن أن يتم إعدادها كذلك على أساس طلب الزبون بعد استلام الطلبية عن طريق البريد أو الفاكس ويتم إرسالها له طلبية عن طريق البريد أو الفاكس ويتم إرسالها له عن طريق نفس القناة

#### • الطلبية المغلقة:

حيث يتقدم الزبون بوصل الطلبية ( -BC-Bon de commande )، كما يوضح الملحق رقم (01)، وفي حالة ما لم يكن للزبون وصل طلبية، فإن رئيس مصلحة المبيعات يقوم بإعداد ثلاث نسخ من وصل الطلبية يتم إمضاءها من طرف الزبون إضافة إلى وضع ختمه المعتمد. بعد استلام وصل الطلبية ووثائق الدفع، يقوم رئيس مصلحة المبيعات بالتحقق مما يلي:

- التأكد من وجود ملف الزبون في ملفات الوحدة.

- التأكد من هوية العميل أو ممثليه.

ثم يتم توزيع نسخ وصل الطلبية ما يلي:

- الزبون (01 نسخة)

- دائرة العمليات المحاسبية والجبائية (01 نسخة)

- مصلحة المبيعات (01 نسخة يتم الاحتفاظ بها في مصلحة المبيعات)

ويقوم بعد ذلك رئيس مصلحة المبيعات بإعداد بطاقة الدوران (Fiche de circulation -

-FC) في ثلاثة نسخ، كما يوضحها الملحق رقم (4.1)، ويقوم بإرسالها إلى دائرة العمليات المحاسبية والجبائية (مصلحة المبيعات/الزبائن).

حيث يقوم رئيس مصلحة المبيعات /الزبائن، بتفحص وجود رصيد مدين للزبون ( متنازع بشأنه)، ففي حالة وجود رصيد مدين يقوم رئيس مصلحة بإرجاع بطاقة الدوران (FC) مع الرفض وتحديد أسباب الرفض، ويتم دعوة الزبون لتسوية حسابه وفي الحالة المعاكسة فإنه يتم إرسال بطاقة الدوران المصادق فيها على قبول الطلبية.

حيث يتم إرسال نسختين من بطاقة الدوران من طرف رئيس مصلحة المبيعات /الزبائن إلى مصلحة المبيعات بدائرة النجارة.

ويتم فحص ومراقبة وسائل الدفع من طرف رئيس مصلحة المبيعات من حيث:

- أن يكون الشيك مثبت (Certifiés).

- أن الدفع النقدي ممنوع لتسوية الفاتورة.

- أن يتم تقديم وصل تحويل مبلغ الفاتورة إلى البنك الذي تتعامل معه الشركة، وهذا على مستوى مصلحة المبيعات

وبعد القيام بمجمل هذه الإجراءات، فإن رئيس مصلحة المبيعات يقوم بإعداد وصل التنفيذ والذي يكون مرقما ( -BEX-Bon d'exécution ) في ثلاث نسخ، ويتم إرسال النسخة الأصلية من وصل التنفيذ إلى مصلحة الرزم والإرسال.

**- تحضير وتنفيذ الطلبية:**

بمجرد أن يتم استلام وصل التنفيذ (BEX) من طرف مصلحة الرزم والإرسال، يتم تحميل الطلبية على وسيلة النقل.

يقوم رئيس مصلحة الرزم والإرسال بإعداد وصل التسليم (BL- Bon de Livraison -) في خمس نسخ ( يتم إمضاؤها من طرف رئيس المصلحة و الزبون ) ، كما يوضحه الملحق رقم (5.1).

**- الفوترة:**

بعد أن يتم إمضاء وصل التسليم من طرف الزبون، فإن رئيس مصلحة الرزم والإرسال يقوم بإرسال أربع نسخ ( الوثيقة الأصلية + 03 صور ) إلى رئيس مصلحة المبيعات الذي يقوم بإعطاء الأمر بإعداد فاتورة البيع في خمس نسخ.

بعد أن تتم مراقبة وثائق الدفع يقوم بإرسال ملف الفاتورة إلى عامل الأمن والمتمثل في:

- الفاتورة الأصلية

- وصل التسليم ( الأصلية + 02 نسخ)

- وصل الخروج للوحدة (04 نسخ) حيث يتم الاحتفاظ بنسخة في الأرشيف.

و يتم إعداد الفاتورة بجميع الرسوم ( المبلغ خارج الرسم + القيمة المضافة )، كما يوضحها الملحق رقم (1.6).

**- خروج البضاعة:**

عندما يتم استلام ملف التسليم (ملف الفاتورة) من طرف عامل الأمن، فإنه يقوم بإجراءات الرقابة اللازمة والمعتمدة ضمن نظام الرقابة الداخلية للوحدة، ثم يسلم للزبون الوثائق التالية:

- الفاتورة الأصلية

- وصل التسليم الأصلي

كما أنه يقوم بإرسال الوثائق التالية إلى دائرة العمليات المالية والموازنة كمايلي:

- نسخة من وصل التسليم

- نسخة من وصل الخروج للوحدة

كما يقوم كذلك بإرسال نسخة من وصل الخروج للوحدة إلى رئيس مصلحة الرزم والإرسال.

كما يحتفظ عامل الأمن كل يوم ولكل عملية بالملف التالي:

- نسخة من وصل التسليم ( يكتب على ظهرها معلومات الفاتورة )

- النسخة الأصلية لوصل الخروج للوحدة كما يوضحه الملحق (6.1)

**- التحصيل:**

على رئيس دائرة التجارة أن يرسل دوريا إلى دائرة العمليات المالية والموازنة (وفي أقصى أجل وهو اليوم الموالي لعملية البيع )، ملف التحصيل والذي يتكون من:

- وثائق الدفع

- فاتورة البيع (03 نسخ)

ويمكن تلخيص دوران الوثائق المرتبطة بمبيعات الوحدة من المجنبات واللواحق والمنشآت كما يلي:

- وصل الطلبية: يتم إعدادها من طرف رئيس مصلحة المبيعات في ثلاث نسخ توزع كما يلي:

- الزبون (01 نسخة)
- دائرة العمليات المحاسبية والجبائية (01 نسخة)
- مصلحة المبيعات (الوثيقة الأصلية يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة المبيعات)

- بطاقة الدوران: يتم إعدادها من طرف مصلحة المبيعات في ثلاث نسخ موجهة كما يلي:

- دائرة العمليات المحاسبية والجبائية (01 نسخة أصلية)
- مصلحة المبيعات (الوثيقة الأصلية ونسخة يحتفظ بهما على مستوى مصلحة المبيعات)

- وصل التنفيذ: يتم إعداد وصل التنفيذ المرقم من طرف رئيس مصلحة المبيعات في ثلاث نسخ موجهة كما يلي:

- مصلحة الرزم والإرسال (الوثيقة الأصلية).
- ملف الزبون (01 نسخة).
- مصلحة المبيعات (01 نسخة يحتفظ بها على مستوى مصلحة المبيعات).

- وصل التسليم: يتم إعدادها من طرف مصلحة الرزم والإرسال في (05) نسخ موجهة كما يلي:

- الزبون (الوثيقة الأصلية).
- دائرة العمليات المحاسبية والجبائية (01 نسخة).
- مصلحة المبيعات (01 نسخة).
- عامل الأمن بمدخل الشركة في مركز المراقبة (01 نسخة).
- مصلحة الرزم والإرسال (01 نسخة يحتفظ بها على مستوى مصلحة الرزم والإرسال).

- الفاتورة: يتم إعداد الفاتورة في (05) نسخ من طرف مصلحة المبيعات، وهي موجهة كما يلي:

- الزبون (الوثيقة الأصلية).
- دائرة العمليات المحاسبية والجبائية (03 نسخ).
- مصلحة المبيعات (01 نسخة يحتفظ بها على مستوى مصلحة المبيعات).

- وصل الخروج للوحدة: يتم إعدادها من طرف مصلحة المبيعات في أربع نسخ موجهة كما يلي:

• الوثيقة الأصلية ونسختين إلى عامل الأمن بمركز المراقبة في مدخل الشركة، يتم توزيعها كما يلي:

- ◆ دائرة العمليات المحاسبية والجبائية (01 نسخة)
- ◆ مصلحة الرزم والإرسال (01 نسخة)
- ◆ مصلحة الأمن (الوثيقة الأصلية يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة الأمن)
- مصلحة المبيعات (01 نسخة)

ومن مجمل ما سبق يمكن عرض مخطط لسريان الوثائق والمعلومات المرتبطة بعملية البيع على مستوى وحدة البثق الأنودة وتذويب الألمنيوم (EARA)، وسيتم التركيز على الوثائق المعتمدة في الكتابات المحاسبية، والتي تتم على مستوى دائرة العمليات المحاسبية والجبائية، كما يوضحه الشكل رقم(21)

الشكل رقم (21): مخطط دوران الوثائق المرتبطة بمبيعات المجنبتات واللواحق والمنشآت بوحدة البثق، الأتودة وتذويب الألمنيوم (EARA)

الوثائق	الجهة المصدرة			الجهة المستقبلة 01			الجهة المستقبلة 02		
	مصلحة المبيعات	مصلحة الزرم	مصلحة المبيعات	مصلحة الأمن	الزبون	مصلحة المبيعات	مصلحة الزرم	مصلحة الأمن	الزبون
وصل طلب الطليبة	2 BIC		BIC 1		BIC 2				
وصل الطليبة	3 BC		BC 1		BC 3				
بطاقة الدوران	3 FC					FC 2		FC 3	
وصل التنفيذ	3 BEX		BEX 2						
وصل التسليم		5 BL	BL 1					BL 4	BL 5
الفاتورة	5 FA		FA 1						FA 5
وصل الخروج	4 BS		BS 1				BS 2	BS 3	BS 4

الوثيقة الأصلية
نسخة من الوثيقة
الوثائق المعتمدة في المعالجة المحاسبية بدائرة ج.م.ع

المصدر: من اعداد الطالب استنادا الى وثائق دائرة العمليات المحاسبية والجباية بوحدة (EARA)

### ب- مبيعات منتجات النجارة:

إن مبيعات وحدة البثق الأنودة وتذويب الألمنيوم من منتجات النجارة تتمثل في النوافذ والأبواب ومختلف التجهيزات الأخرى التي يتم صناعتها على مستوى وحدات النجارة بالوحدة، ويتم اعتماد نفس إجراءات تسيير دورة مبيعات المجنبات واللواحق والمنشآت من حيث:<sup>1</sup>

- الموافقة على الطلبية
- تحضير وتنفيذ الطلبية
- الفوترة
- خروج البضاعة
- التحصيل

ويكمن الاختلاف بين تسيير دورة تسيير مبيعات المجنبات واللواحق ومنتجات النجارة من حيث الوثائق المعتمدة في الإجراءات المعتمدة لتسيير دورة مبيعات منتجات النجارة بوحدة البثق، الأنودة وتذويب الألمنيوم من حيث الأمر بالتنفيذ وشهادة المطابقة وكذلك وصل الوضع تحت التصرف. ومن خلال تتبع هذه الإجراءات ودوران الوثائق المرتبطة بها، يمكن تلخيص هذه الوثائق فيما يلي:

- وصل الطلبية: يتم إعدادها من طرف رئيس مصلحة المبيعات في ثلاث نسخ توزع كمايلي:

- الزبون (01 نسخة)
- دائرة العمليات المحاسبية والجبائية (01 نسخة)
- مصلحة المبيعات (الوثيقة الأصلية يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة المبيعات)

- الكشف التقديري (Devis estimatif): يتم إعدادها من طرف مصلحة الإنجاز في أربع نسخ موزعة كمايلي:

- مصلحة المبيعات (الوثيقة الأصلية + 01 نسخة)
- الزبون (01 نسخة)
- مصلحة الإنجاز (01 نسخة يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة المبيعات)

- بطاقة الدوران: يتم إعدادها من طرف مصلحة المبيعات في ثلاث نسخ موجهة كما يلي:

- دائرة العمليات المحاسبية والجبائية (01 نسخة)
- مصلحة المبيعات (الوثيقة الأصلية ونسخة يحتفظ بهما في مصلحة المبيعات)

- وصل التسليم: يتم إعدادها من طرف مصلحة الإنجاز في خمس نسخ موجهة كما يلي:

- الزبون (الوثيقة الأصلية).
- دائرة العمليات المحاسبية والجبائية (01 نسخة).
- مصلحة المبيعات (01 نسخة).
- مركز المراقبة أي عامل الأمن بمدخل الشركة (01 نسخة).

<sup>1</sup> La direction général de la société ALGAL : Guide des procédures de gestion du cycle Ventes, unité EARA, septembre 2002, p18.

• مصلحة الإنجاز (01 نسخة يحتفظ بها على مستوى مصلحة الإنجاز).

- الفاتورة أو وضعية الأشغال (Situation des travaux): يتم إعداد الفاتورة أو وضعية الأشغال في خمس نسخ من طرف مصلحة المبيعات، وهي موجهة كما يلي:

- للزبون (الفاتورة أصلية).
- لدائرة العمليات المحاسبية والجبائية (03 نسخ).
- مصلحة المبيعات (01 نسخة يحتفظ بها في أرشيف مصلحة المبيعات).

- وصل الخروج للوحدة: يتم إعداده من طرف مصلحة المبيعات في أربع نسخ موجهة كما يلي:

- الوثيقة الأصلية مع نسختين إلى عامل الأمن بمركز المراقبة بمدخل الشركة، ويتم توزيعها كما يلي:
- ◆ دائرة العمليات المحاسبية والجبائية (01 نسخة)
- ◆ مصلحة الإنجاز (01 نسخة)
- ◆ مصلحة الأمن (الوثيقة الأصلية يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة الأمن)
- مصلحة المبيعات (01 نسخة يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة المبيعات)

- أمر التصنيع (Ordre de fabrication): يتم إعداده من طرف مصلحة المبيعات في ثلاث نسخ موجهة كما يلي:

- مصلحة الإنجاز (الوثيقة الأصلية + 01 نسخة)
- مصلحة المبيعات (01 نسخة يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة المبيعات)

- وصل الوضع تحت التصرف (Bon de mise a disposition): يتم إعداده من طرف مصلحة الإنجاز في ثلاث نسخ موجهة كما يلي:

- مصلحة المبيعات (الوثيقة الأصلية + 01 نسخة)
- مصلحة الإنجاز (01 نسخة يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة الإنجاز)

- شهادة المطابقة (Attachement contradictoire): يتم إعدادها من طرف مصلحة الإنجاز (كما يوضحه الملحق (7.1)، في خمس نسخ موجهة كما يلي:

- الزبون (الوثيقة الأصلية)
- مصلحة المبيعات (01 نسخة)
- دائرة العمليات المحاسبية والجبائية (01 نسخة)
- مصلحة الإنجاز (01 نسخة يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة الإنجاز)
- مسؤول التركيب (01 نسخة)

ومن مجمل ما سبق يمكن عرض مخطط لسريان الوثائق والمعلومات المرتبطة بعملية البيع لمنتجات النجارة على مستوى وحدة البثق الأنودة وتذويب الألومنيوم (EARA)، وسيتم التركيز على الوثائق المعتمدة في الكتابات المحاسبية، والتي تتم على مستوى دائرة العمليات المحاسبية والجبائية، كما يوضحه الشكل رقم (22).

الشكل رقم: (22): مخطط دوران الوثائق والمعلومات المرتبطة بعملية البيع لمنتجات التجارة بوحدة البثق، الأتودة وتدوير الألمنيوم (EARA)

الجهة المصدرة		جهة المسـ تقبلية 02				جهة المسـ تقبلية 02						
الوثائق	مصلحة المبيعات	مصلحة الإنجاز	مصلحة المبيعات	مصلحة الإنجاز	دائرة ج.م.ع	مصلحة الأمن	الزبون	مصلحة المبيعات	مصلحة الإنجاز	دائرة ج.م.ع	مصلحة الأمن	الزبون
وصل طلب الطليبة	2 BIC		BIC 1				BIC 2					
الكشف التقديري		4 DV	DV 2	DV 3			DV 4					
وصل الطليبة	3 BC		BC 1		BC 2		BC 3					
بطاقة الدوران	3 FC				FC 5			FC 2		FC 3		
أمر التصنيع		3 OF	OF 3	OF 2								
وصل الوضع تحت التصرف		3 BMD	BMD 2	BMD 3								
وصل التسليم			BL 1	BL 2						BL 3	BL 4	BL 5





## 2- إجراءات تسيير المبيعات على مستوى وحدات نجارة وإعادة بيع الألمنيوم (MRA):

إن مبيعات وحدات نجارة وإعادة بيع الألمنيوم تتمثل فيما يلي:

أ- مبيعات المجنبات واللواحق والمنشآت (Profils, accessoires et composants) بما فيها تلك التي يتم استيرادها لإعادة بيعها.

ب- مبيعات منتجات النجارة (Menuiserie)

وتجدر الإشارة الى أنه على مستوى وحدات نجارة وإعادة بيع الألمنيوم فان دورة المبيعات لكل من المجنبات واللواحق وكذلك منتجات النجارة تتبع تقريبا نفس إجراءات الرقابة الداخلية المعتمدة في وحدة البثق، الأتودة وتذويب الألمنيوم، ويكمن الاختلاف في الجهات المصدرة والمستقبل للوثائق المرتبطة بهذه العملية.

وبالتالي سيتم الوقوف على أهم الوثائق المرتبطة بدورة المبيعات لوحدة نجارة وإعادة بيع الألمنيوم وتدققها في هذه الوحدات حتى وصولها الى مصالح المحاسبة والمالية أين تتم معالجة هذه البيانات المختلفة لإنتاج مختلف التقارير المالية.

أ- مبيعات المجنبات واللواحق:

إن دورة مبيعات المجنبات واللواحق تتم بإتباع نفس نظام الرقابة الداخلية المعتمد بكل وحدات الشركة ولكن باختلاف الجهات المسؤولة عن إصدار واستقبال مختلف الوثائق والمعلومات، وسيتم تتبع مختلف الجهات المصدرة للوثائق المستخدمة في المعالجة المحاسبية ودوران هذه الوثائق كما يوضحه الشكل رقم(23).

ويمكن تلخيص مجمل هذه الوثائق ودورانها كمايلي:

- وصل الطلبية: يتم إعدادها من طرف رئيس مصلحة المبيعات في ثلاث نسخ توزع كمايلي:

- الزبون (01 نسخة)
- مصلحة المالية والمحاسبة (01 نسخة)
- مصلحة المبيعات (الوثيقة الأصلية يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة المبيعات)

- بطاقة الدوران: يتم إعدادها من طرف مصلحة المبيعات في ثلاث نسخ موجهة كما يلي:

- مصلحة المالية والمحاسبة (01 نسخة)
- مصلحة المبيعات (الوثيقة الأصلية ونسخة يحتفظ بها على مستوى مصلحة المبيعات)

- وصل التنفيذ: يتم إعداد وصل التنفيذ المرقم من طرف رئيس مصلحة المبيعات في ثلاث نسخ موجهة كما يلي:

- مصلحة تسيير المخزون(الوثيقة الأصلية).
- ملف الزبون (01 نسخة).
- مصلحة المبيعات(01 نسخة يحتفظ بها في أرشيف مصلحة المبيعات).

- وصل التسليم: يتم إعدادها من طرف مصلحة تسيير المخزون في خمس نسخ موجهة كما يلي:

- الزبون (الوثيقة الأصلية).

- مصلحة المالية والمحاسبة (01 نسخة).
  - مصلحة المبيعات (01 نسخة).
  - عامل الأمن بمدخل الشركة في مركز المراقبة (01 نسخة).
  - مصلحة تسيير المخزون (01 نسخة يحتفظ بها على مستوى مصلحة الرزم والإرسال).
- الفاتورة: يتم إعداد الفاتورة في خمس نسخ من طرف مصلحة المبيعات، وهي موجهة كما يلي:
- للزبون (الوثيقة الأصلية).
  - مصلحة المالية والمحاسبة (03 نسخ).
  - مصلحة المبيعات (01 نسخة يحتفظ بها على مستوى مصلحة المبيعات).
- وصل الخروج للوحدة: يتم إعداده من طرف مصلحة المبيعات في أربع نسخ موجهة كما يلي:
- ثلاث نسخ الى عامل الأمن بمدخل الشركة في مركز المراقبة، يتم توزيعها كما يلي:
    - ◆ مصلحة المالية والمحاسبة (01 نسخة)
    - ◆ مصلحة تسيير المخزون (01 نسخة)
    - ◆ مصلحة الأمن (الوثيقة الأصلية يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة الأمن)
  - مصلحة المبيعات (01 نسخة)

الشكل رقم (23): مخطط دوران الوثائق والمعلومات المرتبطة بمبيعات المجنبتات والوفاق في وحدات التجارة وإعادة بيع الألمنيوم (MRA)

الوثائق	الجهة المصدرة			الجهة المستقبلة (1)			الجهة المستقبلة (2)			الزبون	مصلحة الأمن	مصلحة و المحاسبة المالية
	مصلحة المبيعات	مصلحة المخزون	مصلحة المبيعات	مصلحة الأمن	الزبون	مصلحة المبيعات	مصلحة المخزون	مصلحة و المحاسبة المالية				
وصل طلب الطليبية	2 BIC		BIC 1		BIC 2							
وصل الطليبية	3 BC		BC 1		BC 2							
بطاقة الدوران	3 FC			FC 3			FC 2			FC 3		
وصل التنفيذ	3 BEX		BEX 2	BEX 3								
وصل التسليم		5 BL	BL 1	BL 2						BL 3	BL 4	BL 5
الفاتورة	5 FA		FA 1				FA 5					FA 5
وصل الخروج	4 BS		BS 1				BS 4			BS 2	BS 3	BS 4

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى وثائق مصلحة المالية والمحاسبة بوحدة (MRA) غنابية

الوثيقة الأصلية

نسخة من الوثيقة

الوثائق المعتمدة في المعالجة المحاسبية بمصلحة المالية والمحاسبة

### ب- مبيعات منتجات النجارة (Menuiserie):

ينتج عن دورة مبيعات منتجات نجارة الألمنيوم مجموعة من البيانات والمعلومات من خلال دوران مجموعة من الوثائق، ومن أجل الوقوف على إنتاج ودوران هذه المعلومات سيتم تتبع إنتاج ودوران هذه الوثائق على مستوى وحدات النجارة وإعادة البيع للألمنيوم.

وتجب الإشارة الى أنه يتم إتباع نفس إجراءات تسيير المبيعات بالنسبة للمنتجات الأخرى من المجنبات واللواحق لهذه الدورة من المبيعات، وسيتم التركيز على الوثائق ودورانها وخاصة الوثائق المعتمدة في المعالجة المحاسبية كما يلي:

- وصل الطلبية: يتم إعدادها من طرف رئيس مصلحة المبيعات في ثلاث نسخ توزع كمايلي:

- الزبون (01 نسخة)
- مصلحة المالية والمحاسبة (01 نسخة)
- مصلحة المبيعات (01 نسخة يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة المبيعات)

- الكشف التقديري: يتم إعدادها من طرف مصلحة الدراسات والتخطيط في أربع نسخ موزعة كمايلي:

- مصلحة المبيعات (الوثيقة الأصلية)
- مصلحة الإنتاج (01 نسخة)
- الزبون (01 نسخة)
- مصلحة الدراسات والتخطيط (01 نسخة يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة الدراسات والتخطيط)

- بطاقة الدوران: يتم إعدادها من طرف مصلحة المبيعات في ثلاث نسخ موجهة كما يلي:

- مصلحة المالية والمحاسبة (01 نسخة)
- مصلحة المبيعات (02 نسخ يحتفظ بها على مستوى مصلحة المبيعات)

- وصل التسليم: يتم إعدادها من طرف مصلحة الإنجاز في خمس نسخ موجهة كما يلي:

- الزبون (الوثيقة الأصلية).
- مصلحة المالية والمحاسبة (01 نسخة).
- مصلحة المبيعات (01 نسخة).
- مركز المراقبة أي عامل الأمن بمدخل الشركة (01 نسخة).
- مصلحة الدراسات والتخطيط (01 نسخة يحتفظ بها على مستوى مصلحة الدراسات والتخطيط).

- الفاتورة أو وضعية الأشغال (Situation des travaux): يتم إعداد الفاتورة أو وضعية الأشغال في خمس نسخ من طرف مصلحة المبيعات، وهي موجهة كما يلي:

- الزبون (الفاتورة أصلية).
- مصلحة المالية والمحاسبة (03 نسخ).
- مصلحة المبيعات (01 نسخة يحتفظ بها في أرشيف مصلحة المبيعات).

- وصل الخروج للوحدة: يتم إعداده من طرف مصلحة المبيعات في أربع نسخ موجهة كما يلي:

- ثلاث نسخ إلى عامل الأمن بمركز المراقبة بمدخل الوحدة، ويتم توزيعها كما يلي:
  - ◆ مصلحة المالية والمحاسبة (01 نسخة)
  - ◆ مصلحة الإنتاج (01 نسخة)
  - ◆ مصلحة الأمن (الوثيقة الأصلية يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة الأمن)
- مصلحة المبيعات ( 01 نسخة يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة المبيعات)

- أمر التصنيع: يتم إعداده من طرف مصلحة الدراسات والتخطيط في ثلاث نسخ موجهة كما يلي:

- مصلحة الإنتاج (الوثيقة الأصلية)
- مصلحة المبيعات (01 نسخة يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة المبيعات)
- مصلحة الدراسات والتخطيط (01 نسخة يحتفظ بها على مستوى مصلحة الدراسات والتخطيط).

- وصل الوضع تحت التصرف: يتم إعداده من طرف مصلحة الإنتاج في ثلاث نسخ موجهة كما يلي:

- مصلحة المبيعات (الوثيقة الأصلية)
- مصلحة الدراسات والتخطيط (01 نسخة)
- مصلحة الإنتاج (01 نسخة يحتفظ بها في أرشيف مصلحة الإنتاج).

- شهادة المطابقة: يتم إعداده من طرف مصلحة الدراسات والتخطيط في خمس نسخ موجهة كما يلي:

- الزبون (الوثيقة الأصلية)
- مصلحة المبيعات (01 نسخة)
- مصلحة المالية والمحاسبة (01 نسخة)
- مصلحة الإنتاج (01 نسخة يتم الاحتفاظ بها في أرشيف مصلحة الإنتاج)
- مصلحة الدراسات والتخطيط (01 نسخة يحتفظ بها في أرشيف مصلحة الدراسات والتخطيط)

ومن مجمل ما تقدم يمكن عرض مخطط لسريان الوثائق والمعلومات المرتبطة بعملية البيع لمنتجات النجارة على مستوى وحدات النجارة (MRA)، والمعتمدة في تسجيل القيود المحاسبية لهذه الدورة من المبيعات على مستوى دائرة المالية والمحاسبة، كما يوضحها الشكل رقم (24).







## المطلب الثاني: معالجة المعلومات المحاسبية

تتم معالجة البيانات المحاسبية الناتجة من مجمل دورات التسيير بالوحدات المختلفة للشركة في نظام المعلومات المحاسبية على مستوى كل وحدة من وحدات الشركة، وبالتالي فإن البيانات التي سيتم معالجتها تتمثل في مجمل الوثائق التي تستقبلها بنية المحاسبة من مختلف الأنظمة الفرعية الأخرى للنظام العام للمعلومات، وبالتالي فإن مجمل الوثائق المعتمدة في المعالجة المحاسبية تكون إما من هياكل أخرى أو من فروع وخلايا على مستوى بنية المالية والمحاسبة المعتمدة في المعالجة المحاسبية بغية إنتاج مختلف التقارير المالية.

تعتمد شركة أقال مجموعة من برامج الحاسوب (برامج التطبيقات) في إنتاج المعلومات المحاسبية وكذلك برامج مساعدة والتمثلة أساسا في برامج الهياكل المساهمة في تزويد بنية المحاسبة بمختلف المعلومات والوثائق اللازمة للقيام بالمعالجة الآلية كما يوضحها الشكل رقم (25). وسيتم تتبع إنتاج المعلومات على مستوى مختلف الوحدات ثم تجميعها للحصول على القوائم والتقارير المالية الشاملة للشركة ككل.

## أولا: برامج المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية

إن شركة أقال تعتمد مجموعة من البرامج سواء لأداء الوظيفة المحاسبية أو الهياكل المغذية لها، وهذا في ظل اعتماد النظام المركزي (Système centralisateur)، وإشراف هيكل المحاسبة بكل وحدة على إعداد القوائم المحاسبية دوريا، إضافة إلى إشرافه على مختلف إجراءات تسيير مختلف دورات التسيير المختلفة من حيث المصادقات والتوجيه، ومما ساعد من جهة في هذه العملية هو اعتماد برامج ذات تصميم نمطي لمختلف الوحدات، وهذا حتى يتيح عملية تجميع القوائم المحاسبية لمختلف الوحدات على مستوى الإدارة العامة للشركة (في الإدارة المالية).

وبالرغم من ما لهذا التوحيد للبرامج المعتمدة في المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية من مزايا، إلا أن هذا يعتبر عائقا أمام الأداء الفعال والكفاء لهياكل المحاسبة بمختلف الوحدات وهذا بالتجاوب مع بيئة كل وحدة.

ويمكن حصر البرامج المعتمدة في المعالجة المحاسبية على مستوى كل وحدة من وحدات شركة أقال في نوعين كمايلي:

1- برنامج المحاسبة العامة الرئيسي (PC COMPTA)

2- برامج التسيير الأخرى

### 1- برنامج المحاسبة العامة الرئيسي (PC COMPTA):

يعتبر برنامج (PC COMPTA) برنامجا شاملا لجميع العمليات المحاسبية التي تتطلبها المعالجة المحاسبية من أجل الحصول على مختلف التقارير والقوائم المالية، كما أنه يسهل عملية المراجعة ويتيح لها بعض الأدوات الخاصة، وهذا ما يتطلب الوقوف على أهم وظائف هذا البرنامج ومختلف منتجاته من المعلومات المحاسبية مما يتجاوب مع المتطلبات القانونية والجبائية للقوائم المالية المعتمدة.

كما يظهر أن الشركة ملتزمة بإجراءات تعديل البرامج حيث أن حماية البرامج وإجراءات تعديلها أو أي إجراءات متعلقة بها يجب أن تتم المصادقة عليها من طرف مدير مصلحة الإعلام الآلي، وتجدر الإشارة أن هذا البرنامج معتمد كذلك على مستوى باقي فروع الشركة الأم (METANOF).

ويتيح برنامج المحاسبة العامة للشركة العمل بالتوازي مع بقية برامج التسيير المعتمدة في النظام العام للمعلومات بالشركة ككل ومختلف الوحدات بما فيها مقر الإدارة العامة، عملية تبادل

المعلومات بين بنية المحاسبة بالوحدة مع بقية الهياكل الأخرى، وكذلك مع بقية الوحدات والإدارة العامة للشركة ويتضح ذلك من خلال الأدوات التالية:<sup>1</sup>

- يتم جلب المعلومات من برنامج آخر (برنامج الأجور مثلا) دون الحاجة الى إعادة إدخالها يدويا من خلال كتابتها، بل يتم نقلها مباشرة الى برنامج (PC COMPTA) من خلال ذاكرة ثانوية (Disquette, cd rom, Flash disk)، وهذا ما يتيح التقليل من وقت المعالجة ويتيح مجال أكبر للرقابة، ويتحقق هذا من خلال اعتماد واجهة معالجة موحدة لمجمل هذه البرامج.
- يتم تبادل المعلومات بين برنامج المحاسبة العامة وبقية برامج التسيير الأخرى من خلال مختلف أنواع الشبكات المعتمدة بالشركة ككل ومختلف وحداتها، حيث أنه على مستوى كل وحدة توجد شبكة محلية (Réseau domestique) يتم من خلالها إيصال مختلف المعلومات اللازمة للمعالجة المحاسبية الى بنية المحاسبة بالوحدة، والتي تعتمد هذه المعلومات بالدرجة الأولى كوسيلة رقابية للتأكد من صحة العمليات التي تتم بمختلف أنظمة المعلومات الفرعية بالوحدة.
- كما يمكن أن يتم تبادل المعلومات بين مختلف الوحدات والإدارة العامة للشركة عن طريق شبكة الانترنت، ولكن بالرغم من توفرها في كل الوحدات الى أن العمل بها متوقف في مجال تبادل المعلومات بما فيها المحاسبية، وهذا نظرا لعدم تحكم الإدارة في شروط الأمان المرتبطة باستخدامها

ويوضح الشكل رقم (25) مختلف البرامج المعتمدة في المعالجة المحاسبية بوحدة البثق، الأنودة وتذويب الألمنيوم (EARA) كمثال على اعتماد هذه البرامج، وهذا في ظل الشبكة المحلية المعتمدة لتبادل المعلومات داخل الوحدة الرئيسية (SERVEUR PRINCIPAL)، حيث أنه في كل وحدة من وحدات التجارة توجد شبكة محلية إضافة الى الشبكة الأكبر والتي تعتمد الاتصال عن طريق المودم والتي تتوفر بمقر الإدارة العامة والتي تركز عمل الإدارة المالية والمراجع الداخلي.

## 2- برامج التسيير الأخرى:

وتتمثل هذه البرامج في مجموعة البرامج المعتمدة لتسيير مختلف أنظمة المعلومات الفرعية بالنظام العام للمعلومات، والمتمثلة أساسا في البرامج التي تتيح تبادل المعلومات بينها وبين برامج بنية المحاسبة من خلال واجهة موحدة للتعامل مع البيانات (Interface). وتتمثل هذه البرامج أساسا فيما يلي:

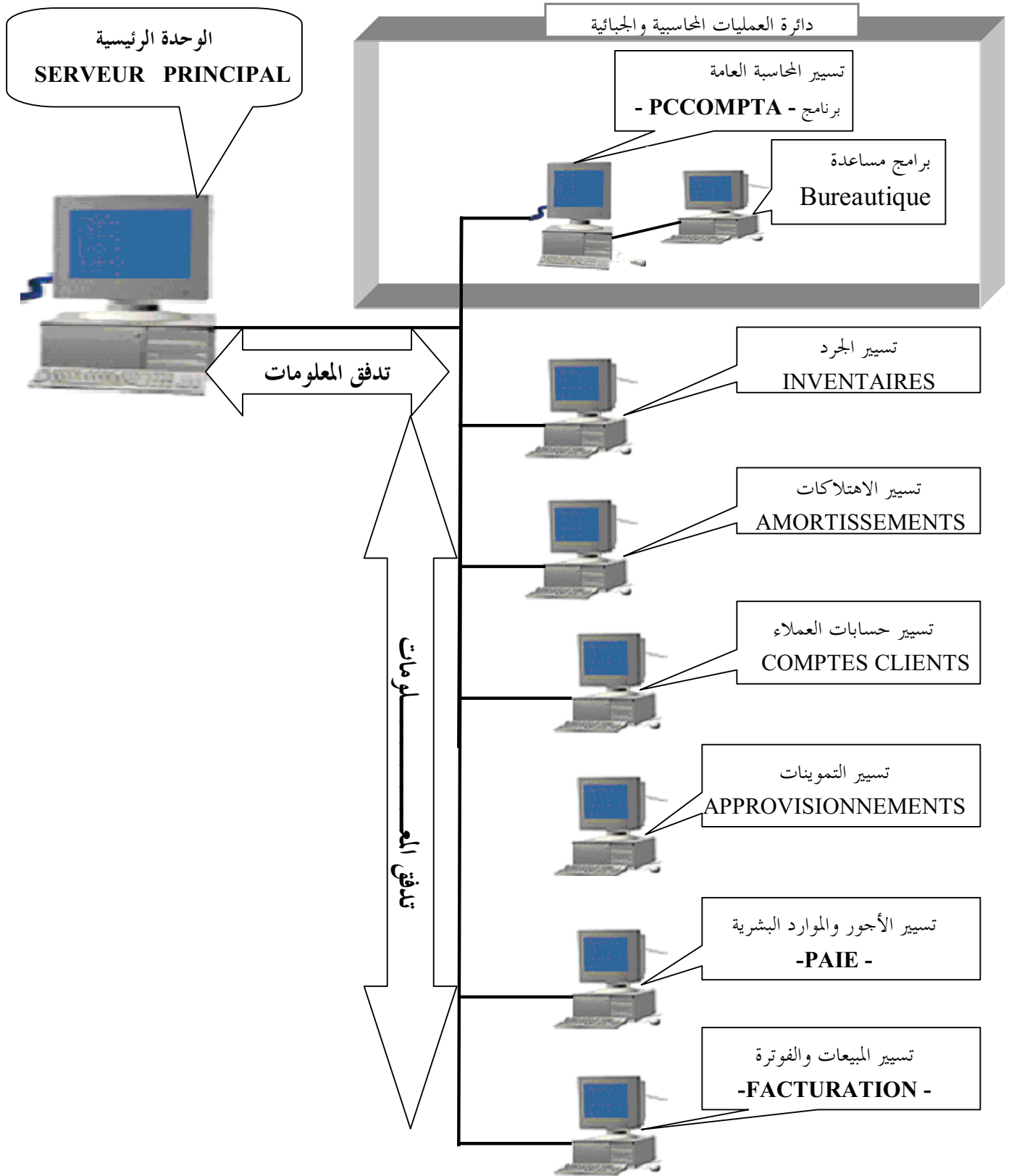
- برنامج تسيير الأجور كبرنامج (PAIE) الذي يتيح حساب مختلف عناصر الأجر وتحويل يومية الأجور الى برنامج المحاسبة العامة لحساب مختلف تكاليف المستخدمين.
- برنامج تسيير المبيعات والذي يتيح إدخال اليومية العامة للمبيعات ومختلف البيانات الى برنامج المحاسبة العامة من خلال الواجهة الموحدة للتعامل بين البرنامجين، مع الإشارة دائما الى أنه لا يتم اعتماد هذه البيانات المتداولة بين البرامج في إدخال القيود المحاسبية الى بعد الرجوع الى أدلة الإثبات المختلفة التي تثبت هذه العمليات، كما يتيح هذا البرنامج مختلف خدمات الفوترة للمبيعات.
- برنامج تسيير المشتريات كبرامج تسيير المخزون والتموينات والتي تتيح تسيير مختلف عمليات حركات المخزون كما تتيح التحقق من الأرصدة المتعلقة بحسابات المجموعة الثالثة (المخزونات)
- يتم الجرد من خلال برنامج خاص بعملية الجرد، مع العلم أنه وباعتماد تعديل برنامج (PCCOMPTA) في السنوات الأخيرة فقد تم إدماج وظيفة الجرد كليا ضمن الوظائف الآلية لبرنامج المحاسبة العامة المعتمد في الشركة بمختلف وحداتها.

<sup>1</sup> La direction financière de METANOF : Manuel d'utilisation système de comptabilité générale «SYCOGEM », 2001, p6.

- برنامج الاهتلاكات والمخصص لحساب مختلف الاهتلاكات المرتبطة باستثمارات المملوكة للشركة بمختلف وحداتها أو الجديدة منها، مع العلم أنه يتم التعامل مع الاستثمارات محاسبيا كذلك من خلال برنامج المحاسبة العامة المعتمد بحساب مختلف الاهتلاكات وتتبع مختلف عمليات الجرد.

وكما يوضحه الشكل رقم (25) فان مختلف هذه البرامج تعتبر هياكل مغذية لنظام المعلومات المحاسبية بمختلف البيانات المعتمدة في المعالجة المحاسبية، حتى وان كانت تستخدم معطياتها للرقابة أكثر منه للمعالجة المحاسبية، حيث أنه يجب التركيز دائما على إدخال القيود المحاسبية على أساس أدلة الإثبات المختلفة وليس فقط عن طريق النقل الآلي للمدخلات.

الشكل رقم ( 25 ): برامج المعالجة الآلية للمعلومات في ظل الشبكة المحلية بوحدة البثق، الأنودة وتذويب الألمنيوم (EARA)



المصدر: من إعداد الطالب المساعد استنادا الى وثائق مقدمة من المكلف بالإعلام الآلي بوحدة البثق، الأنودة وتذويب الألمنيوم (EARA)

## المطلب الثاني: مراحل إنتاج المعلومات المحاسبية

تتم عملية إنتاج المعلومات المحاسبية المختلفة بواسطة المعالجة الآلية المعتمدة في شركة أقال بمختلف وحداتها من خلال برنامج المحاسبة العامة على أساس وثائق وأدلة الإثبات، والتي تعتبر كذلك سندا لدعم رأي المراجع الخارجي، وسيتم تتبع مراحل عملية معالجة البيانات المحاسبية وإنتاج مختلف التقارير المالية والمحاسبية من خلال مايلي:

- ترتيب المستندات والوثائق(البيانات)
- تسجيل العمليات (اليوميات المساعدة)
- انتاج مختلف التقارير والقوائم المالية(المعلومات المحاسبية).

### أولاً: ترتيب المستندات والوثائق

يقوم المحاسب أو أحد معاونيه بترتيب المستندات والوثائق التي تصل الى دائرة أو مصلحة المحاسبة بالوحدات المختلفة على أساس طبيعتها وما يتوافق مع اليوميات المساعدة ( Les journaux auxiliaires) المعتمدة في برنامج المحاسبة العامة للوحدة والشركة ككل في ظل الاستعمال الموحد لبرنامج المحاسبة العامة في كل وحدات الشركة بما فيها مقر الإدارة العامة. وكمثال على ذلك فإنه وكما يوضحه الشكل رقم(21) الذي يوضح مختلف الوثائق التي تصل الى دائرة العمليات المحاسبية بوحدة البثق، الأنودة وتذويب الألومنيوم(EARA) والنااتجة عن دورة المبيعات للمجنبات والواحق والمنشآت بهذه الوحدة، حيث تصل الى دائرة العمليات المحاسبية والجبائية الوثائق التالية:

- نسخة من وصل الطلبية
- نسخة من بطاقة الدوران
- نسخة من وصل التسليم
- ثلاث نسخ من فاتورة البيع
- نسخة من وصل الخروج

حيث يتم إيداع وصل الطلبية ونسخة من الفاتورة الى مصلحة المبيعات/الزبائن، ويتم إيداع وصل الخروج الى مصلحة المواد، كما يتم استلام وثائق الدفع من دائرة العمليات المالية والموازنة بعد أن يتم التحقق منها.

وتتم هذه العملية المرتبطة بتجميع وثائق الاثبات المحاسبي بالنسبة لمختلف دورات التسيير بالوحدة، بما في ذلك اليومية العامة للأجور(Journal paie) والتي يتم الحصول عليها من مصلحة المستخدمين ويتم إيداعها بمصلحة (AFIP-Achats, fournisseurs, investissements, personnel-)، وهكذا يتم ترتيب مختلف الوثائق والسجلات حسب طبيعتها وحسب المصلحة المختصة، من أجل كتابة مختلف القيود المرتبطة بها على أساس اليوميات الفرعية(المساعدة) الخاصة بها.

### ثانياً: تسجيل العمليات (اليوميات المساعدة)

يتم تسجيل مختلف القيود المحاسبية المرتبطة بمختلف عمليات نشاط الوحدة في مجموعة من اليوميات الفرعية والمصنفة حسب نشاط الشركة ومختلف وحداتها مما يتيح إمكانية تجميع القوائم المالية لمختلف الوحدات، وهذه اليوميات المساعدة هي:

- اليومية المساعدة للمواد (Matières)
- اليومية المساعدة للمبيعات (Ventes M-N)
- اليومية المساعدة لمبيعات التصدير (Ventes export)
- اليومية المساعدة لما بين الوحدات (Cession I-U)
- اليومية المساعدة للاستثمارات (Investissements)
- اليومية المساعدة للأجور (Paie)
- اليومية المساعدة لعمليات الصندوق (Opérations caisse)
- اليومية المساعدة لعمليات البنك (Opérations banque)
- اليومية المساعدة للمشتريات من الجزائر (Achats en Alg)
- اليومية المساعدة للمشتريات من الخارج (Achats import)
- اليومية المساعدة للمشتريات ما بين الوحدات (Achats I-U)
- اليومية المساعدة للعمليات المتنوعة (Opérations diverses)
- اليومية المساعدة لإعادة فتح الحسابات (Réouverture)
- اليومية المساعدة لتعديل مخزون المواد (Redressement matières)
- اليومية المساعدة لواجهة المبيعات (Interface ventes)

وكمثال على عملية تسجيل القيود المحاسبية، يمكن أخذ مثال حقيقي لعملية شراء لمادة اللاك من طرف وحدة البثق وتذويب الألمنيوم بمبلغ 24 758,00 دج، وهذا المبلغ خارج الرسم، مع رسم على القيمة المضافة مقدر بـ 4 208,86 دج، أي إجمالي المبلغ يقدر بـ 28 966,86 دج، وقد تم تسديد إجمالي مبلغ المشتريات بشيك بنكي.

فعندما تصل مختلف الوثائق الناتجة عن عملية الشراء الى دائرة العمليات المحاسبية والجبائية كما يوضحه الشكل رقم(19) والمتمثلة في وصل الطلبية ووصل الدخول أو الاستلام ووثائق الدفع، يتم توزيع هذه الوثائق على مختلف مصالح هذه الدائرة حسب الاختصاص، ويقوم رئيس كل مصلحة بكتابة القيود المحاسبية على أساس هذه الوثائق كمايلي:

- يقوم رئيس مصلحة (A.F.I.P) بتسجيل القيد التالي في اليومية المساعدة للمشتريات من الجزائر (Achats en ALG) كمايلي :

المبلغ(دينار جزائري)		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	24.758.00	من ح/مشتريات مواد ولوازم		381
	4.208.86	ح/الرسم على القيمة المضافة		457
28.966.86		الى ح/ الموردون	530	

- يقوم رئيس مصلحة العمليات المالية بتسجيل القيد التالي في اليومية المساعدة لعمليات البنك (Opérations banque) كمايلي:

المبلغ(دينار جزائري)		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	28.966.86	من ح/ الموردون		530
28.966.86		الى ح/ البنك	485	

- يقوم رئيس مصلحة المواد بتسجيل القيد التالي في اليومية المساعدة للمواد (Matières) كمايلي:

المبلغ(دينار جزائري)		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	28.966.86	من ح/ مواد ولوازم		31
28.966.86		الى ح/مشتريات مواد ولوازم	381	

وهكذا بالنسبة لكل العمليات التي تقوم بها مختلف وحدات الشركة على حسب طبيعة نشاطها، وهذا ينطبق كذلك على محاسبة مقر الإدارة العامة.

### ثالثا: انتاج مختلف التقارير والقوائم المالية(المعلومات المحاسبية)

بعد أن يتم التسجيل اليدوي لمختلف القيود المحاسبية المرتبطة بنشاط الوحدة في بطاقات إدخال (Fiche d'imputation)، الى برنامج المحاسبة العامة (PCCOMPTA)، والذي يقوم بمختلف عمليات المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية من أجل الحصول على معلومات محاسبية صالحة لاتخاذ القرار وفي شكل محدد ومتعارف عليه، والذي يمثل مختلف القوائم المالية الشاملة والتقارير المالية المتنوعة، وتعتبر هذه القوائم المالية والتقارير المادة الخام لعملية المراجعة وهذا يتطلب التحديد الدقيق لمختلف هذه التقارير التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية والتي تتمثل في نوعين وهما:

1- القوائم المالية الشاملة والوثائق المرافقة (Documents de synthèses)

2- اليوميات والموازنين (Journaux et balances)

#### 1- القوائم المالية الشاملة والوثائق المرافقة (Documents de synthèses):

إن الشركة مطالبة قانونا بتقديم هذه القوائم المالية الشاملة في نهاية الدورة المحاسبية وتتمثل هذه القوائم فيما يلي:

- الميزانية العامة
- جدول حسابات النتائج
- حركة الممتلكات
- الاستثمارات
- الاهتلاكات
- المؤونات
- الحقوق



- الأموال الخاصة
- الديون
- المخزونات
- استهلاك البضاعة والمواد واللوازم
- مصاريف التسيير
- مبيعات وخدمات مقدمة
- إيرادات أخرى
- إيرادات التنازل عن الاستثمارات

## 2- اليوميات والموازنين (Journaux et balances):

تتمثل هذه التقارير المالية في مختلف اليوميات والموازنين التي توفرها المعالجة الآلية للمعلومات للبيانات المحاسبية، وهذا من خلال عوامل الفرز والتصفية التي توفرها تطبيقات برنامج المحاسبة العامة، والتي تتيح الحصول على مختلف اليوميات والموازنين حسب الحسابات والتاريخ وغيره، وعلى العموم فهي تمثل عوامل مساعدة في التسيير وكذلك تسهيل المهمة الرقابية لمراجع الحسابات الخارجي، كونها تعتبر كذلك أدلة وقرائن إثبات. تمثل هذه اليوميات في اليومية العامة واليوميات المساعدة واليوميات بحسب التاريخ والفترة وغيرها، أما الموازين فتتمثل ميزان المراجعة ومختلف الموازين الخاصة الأخرى

## 3- إعداد القوائم المالية الشاملة لشركة آقال:

إن إعداد القوائم المالية الشاملة لشركة آقال يتطلب القيام بعملية تجميع الحسابات (La consolidation des comptes) لمختلف الوحدات من وحدة البثق والأنودة وتدويب الألمنيوم ووحدات نجارة وإعادة بيع الألمنيوم ومقر الإدارة العامة، ويتم هذا على مستوى الإدارة المالية بالإدارة العامة للشركة.

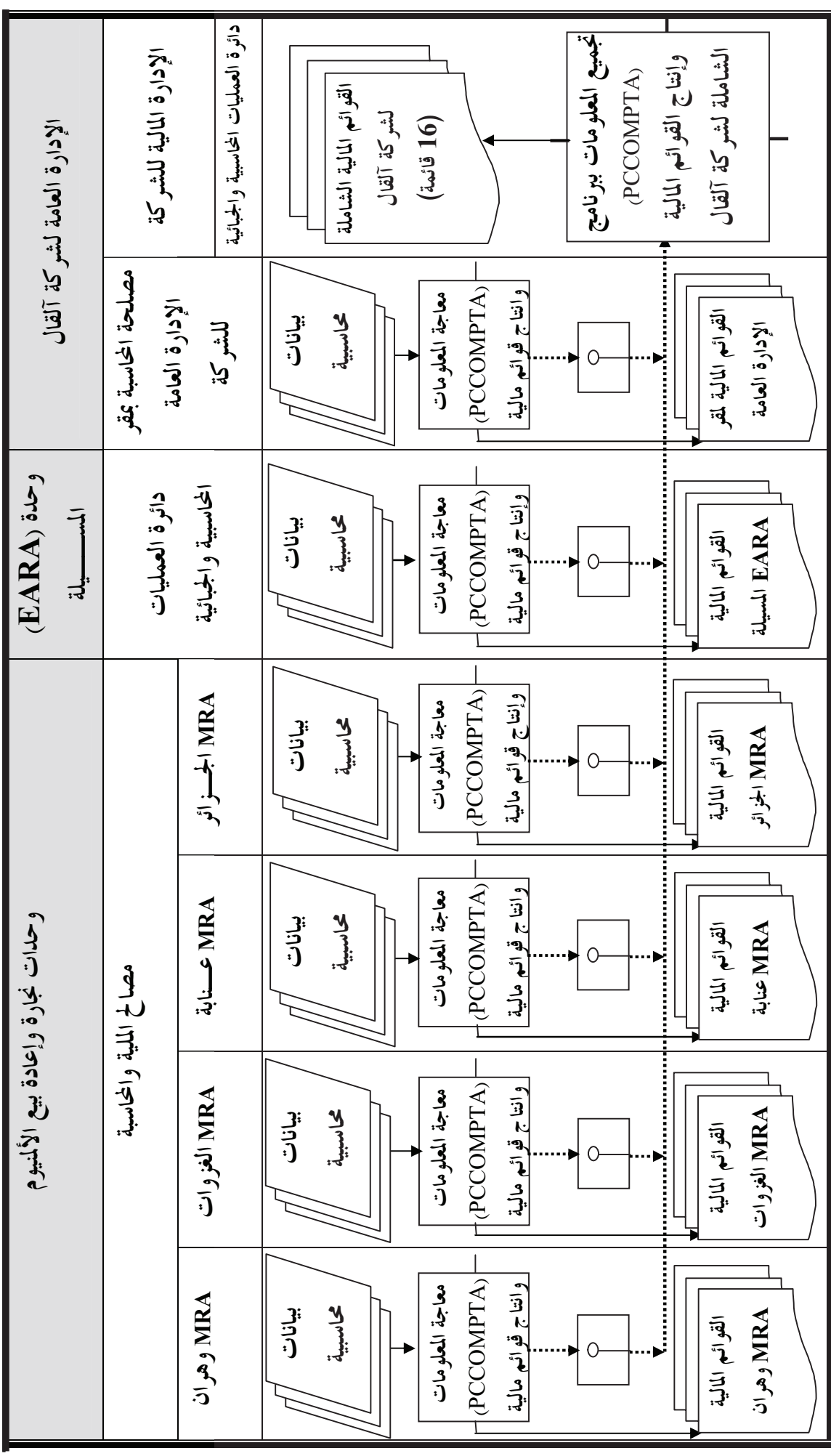
يتم إعداد مختلف القوائم والتقارير المالية للشركة بعد الحصول على نسخ من هذه القوائم بالنسبة لكل الوحدات ويتم نقلها عن طريق استعمال ذاكرة ثانوية (Disquette compatible ou zip, cd rom, Flash disk)، ويتم هنا التعامل بالحسابات مابين الوحدات بالدرجة الأولى، وبعد أن يتم إدخالها الى برنامج المحاسبة العامة بالإدارة المالية بمقر الإدارة العامة، فإنه يتم تجميع هذه القوائم والتقارير بصفة آلية، ويعتبر هذا من مزايا توحيد برامج المعالجة المحاسبية ونظم المعلومات المحاسبية المعتمدة في كل وحدات الشركة.

تعتبر هذه المعلومات المحاسبية المعبرة عن وضعية الشركة ككل ومختلف وحداتها وسيلة إثبات اتجاه الغير، وهذا مما تتطلب المراجعة الخارجية المستقلة لكي تضيف عليها نوعا من المصادقية. ويظهر عدم التحكم في تقنيات الاتصال على مستوى شركة آقال من حيث تبادل المعلومات بين الوحدات وكذلك تجميع القوائم المالية، حيث لا تزال عملية نقل المعلومات من مختلف الوحدات الى الإدارة المالية تتم يدويا من خلال الأقراص المرنة، بالرغم من أنه يمكن نقلها بأسلوب أسرع وأمن من خلال المودم أو الانترنت مثلا.

وسيتم عرض مخطط انسيابي يوضح تدفق القوائم المالية لمختلف الوحدات لإعداد القوائم المالية لشركة آقال، حيث يتم هذا على مستوى الإدارة المالية، كما يوضحه الشكل رقم(26)، مع الإشارة الى أن الرموز المستخدمة هي رموز معتمدة دوليا لرسم خرائط لتدفق في مجال المراجعة كما يوضحها الجدول رقم(06).



الشكل رقم (26): مخطط انسيابي لتجميع القوائم المالية لوحدة شركة آقال وإعداد القوائم المالية الشاملة للشركة



المصدر: من إعداد الطالب استادا الى جملة من الوثائق المقدمة من طرف الإدارة المالية ومصلىحة الإعلام الألى لشركة آقال

## المبحث الثالث: مراجعة القوائم المالية لشركة آقال وفحص رأي المراجع الخارجي

إن مراجعة الحسابات الخارجية تعتبر مفروضة على شركة آقال في ظل القوانين المعمول بها وعلى أساس القانون الأساسي للشركة، وتعتبر أمراً ضرورياً من أجل ضمان مصداقية هذه الشركة في ظل تعاملها مع الشركة الأم ميتانوف ومختلف الجهات الأخرى، حيث تعتبر المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها وسيلة إثبات اتجاه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية، وبالتالي يتطلب هذا من الشركة العمل بمراجعة الحسابات الخارجية وفق المعايير المتعارف عليها، وتوفير كل شروط عمل المراجع الخارجي وضمان استقلاليته في أداء مختلف المهام الموكلة إليه، وأداء رأيه الفني المحايد حول مصداقية هذه المعلومات.

و سيتم التطرق الى أهم أعمال المراجعة الخارجية لشركة آقال من أجل الوقوف على أثر المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية للشركة المتمثلة في مجمل تقاريرها وقوائمها المالية، وذلك من خلال تتبع مراجعة كل عناصر الميزانية وحسابات التسيير، وإظهار أثر أعمال المراجعة والعمل بتوجيهات المراجع الخارجي واعتماد التصحيحات على المعلومات المحاسبية للشركة، وكذلك تتبع نوع رأي المراجع حول القوائم المالية للشركة من سنة لأخرى. وتعتبر مراجعة القوائم المالية الشاملة لشركة آقال عبارة عن مراجعات للقوائم المالية لوحدها المختلفة، ذلك لكون معلوماتها المحاسبية عبارة عن تجميع لمعلومات مختلف وحداتها.

### المطلب الأول: مراجعة عناصر الميزانية العامة وحسابات التسيير

سيتم تتبع مراجعة عناصر الميزانية العامة لشركة آقال من الأصول، الخصوم وحسابات النتائج، وهذا من خلال القوائم المالية لهذه الشركة خلال الدورتين المحاسبيتين 2000م و2001م وذلك من أجل الوقوف على عمل المراجعة وتغيرات عناصر الميزانية المختلفة وحسابات النتائج، وهذا مع الوقوف على أثر ملاحظات المراجعة على المعلومات المحاسبية من دورة الى أخرى.

### أولاً: مراجعة عناصر الميزانية العامة لشركة آقال

إن مراجعة عناصر الأصول في الميزانية العامة لشركة آقال تشمل جميع عناصر الأصول، وتعتبر أكثر تعقيداً من مراجعة عناصر الخصوم لدرجة معينة، حيث تعتبر بعض عناصرها كالمخزونات مثلاً صعبة من حيث كثرة عملياتها وتداخلها، وسيتم تتبع مراجعة عناصر أصول وخصوم الميزانية العامة لشركة آقال، والوقوف على أهم الملاحظات المرتبطة بهذه المجموعات، وكذلك استخدام بعض الإجراءات التحليلية، وسيتم التطرق لها من خلال مايلي:

- 1- مراجعة حسابات الاستثمارات
- 2- مراجعة حسابات المخزونات
- 3- مراجعة حسابات الحقوق
- 4- مراجعة حسابات رأس المال
- 5- مراجعة حسابات الديون

### 1- مراجعة حسابات الاستثمارات:

إن التغيرات في عناصر الاستثمارات من سنة 2000 الى سنة 2001م قد ترجع الى عملية اقتناء الاستثمارات أو/و التنازل عنها أو/و إتلافها، وهذا على مستوى كل وحدات الشركة، والجدول رقم(08) يوضح هذه التغيرات بالنسبة لكل حسابات الاستثمارات بالشركة.

أ- التغيرات في حسابات الاستثمارات:

سيتم تتبع تغيرات الاستثمارات من خلال الجدول رقم(08)، والذي يوضح تغيرات حسابات الاستثمارات بين سنتي 2000 و 2001م.

الجدول رقم(08): تغيرات حسابات الاستثمارات بين سنتي 2000 و 2001م

رقم الحساب	2000	2001	التغيرات
21	31 206 800,00	31 206 800,00	0,00
22	17 540 498,87	17 540 498,87	0,00
24	1 688 745 810,40	1 743 604 097,90	54 858 287,50
25	81 582 817,31	81 682 368,23	99 550,92
28	3 941 604,25	3 986 858,93	45 254,68
المجموع الإجمالي	1 823 017 530,83	1 878 020 623,93	55 003 093,10
الاهتلاكات 29	360 570 085,72	491 623 714,43	131 053 628,71
المجموع الصافي	1 462 447 445,11	1 386 396 909,50	-76 050 535,61

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى القوائم المالية لشركة أقال (الميزانية العامة-الملحق 1.2-)

بتاريخ 2001/12/31م فان المبلغ الإجمالي للاستثمارات يقدر بـ 1 878 020 623,93 دج، وهذا بارتفاع بـ 55 003 093,10 دج عن السنة السابقة 2000م. ترجع هذه الزيادة في المبلغ الإجمالي للاستثمارات الى الأسباب التالية:

- اقتناء استثمارات جديدة بمبلغ 55 506 672,54 دج منها أشغال قامت بها الشركة لنفسها بمبلغ 871 329 ,32 دج.
- تنازل عن استثمارات بمبلغ 503 579,44 دج منها عملية إتلاف للاستثمارات بمبلغ 31 316,60 دج مع الإشارة الى أنه تم تقييد جميع هذه العمليات على أساس وثائق الإثبات المحاسبية اللازمة.
- يمكن أن ترجع التغيرات في قيمة الاستثمارات من سنة الى أخرى الى أخطاء التسجيل المحاسبي بمختلف أنواعها وان كان نسبيا احتمالها منخفضا نظرا لاعتماد المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية، وكذلك اعتماد المراجعة الخارجية على مستوى الشركة منذ نشأتها.

ب- ملاحظات مراجعة حسابات الاستثمارات:

هناك العديد من الملاحظات التي تتعلق بهذه التغيرات التي حدثت في حسابات الاستثمارات بزيادة معتبرة ومن أهم هذه الملاحظات والتي أدت مراجعة الحسابات الى اكتشافها أو توضيحها.

- إن الزيادة المرتفعة نسبيا في قيمة الاستثمارات المقنتاة سنة 2001 تعود بدرجة كبيرة الى مبلغ 18 038 000,00 دج، والذي يمثل قيمة التجهيزات التي تركتها الشركة اليابانية التي قامت ببناء المصنع بوحدة (EARA) بالمسيلة، والتي لم يتم إدراجها محاسبيا في الاستثمارات الى في سنة 2001م.
- إن إدراج هذه التجهيزات في حسابات الاستثمارات لم يظهر أي تأثير مباشر على حسابات التسيير، ويرجع هذا أساسا الى أن التسجيل المحاسبي لهذه الاستثمارات تم بيقيد محاسبي مع أحد حسابات الإعانات.

كما أن الاهتلاكات الخاصة بهذه الاستثمارات تم احتسابها منذ سنة 1998م وهو تاريخ نشاط فرع آلال كشركة ذات أسهم تابعة لمجموعة ميتانوف، وهذه الاهتلاكات قدرت بمبلغ 7 215 200,00 دج. تجب الإشارة الى أن الملاحظات التي تضمنتها مراجعة الحسابات الخارجية لسنة 2000م لم يتم إتباع الإجراءات التصحيحية المحاسبية لتعديلها كلها في الدورة المحاسبية الموالية، وأهم هذه الملاحظات على سبيل المثال مايلي:

- يظهر على مستوى محاسبة مقر الإدارة العامة مبلغ 34 476,52 دج ، ويتعلق هذا المبلغ باهتلاكات تم احتسابها بالزيادة منذ سنة 1999م، وبالرغم من إشارة مراجعة الحسابات الخارجية الى ضرورة القيام بتصحيحها محاسبيا الى أن هذا المبلغ بقي ظاهرا حتى سنة 2001م، ولم تتم أي عملية تصحيح.

- لقد تم التسجيل المحاسبى للتجهيزات التي تركتها الشركة اليابانية بعد إنجاز مصنع الإنتاج بالمسيلة، وقد تم التسجيل المحاسبى لها سنة 2001م بعد أن أشار لها تقرير مراجعة الحسابات الخارجية لسنة 2000م مما أدى الى زيادة معتبرة في قيمة الاستثمارات.

- في إطار تسوية حسابات مابين الوحدات فان تقرير مراجعة الحسابات لسنة 2000م أشار الى عدم تسوية مبلغ 180 000,00 دج بين وحدة (MRA) الجزائر والمستفيدة من مجموعة تجهيزات مكتب، والتي تم تسديدها من طرف وحدة (EARA) بشيك سدد من رصيدها بالبنك الخارجي الجزائري، والتي لم يتم تحويلها لوحدة (MRA) المعنية، ولم يظهر هذا التعديل حتى سنة 2001م.

- مبلغ 85 842,11 دج والذي يمثل قيمة الرسم على القيمة المضافة والذي تم استرجاعه عن طريق الخطأ على مستوى وحدة (MRA) الجزائر، وأشارت مراجعة الحسابات لسنة 2000م الى ضرورة تصحيحه محاسبيا، تمت معالجته.

كما أنه أشار تقرير مراجع الحسابات لسنة 2001م وعلى مستوى وحدة (EARA) بالمسيلة، الى خطأ في استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 136 020,90 دج والمتعلق باقتناء وسيلة نقل.

## 2- مراجعة حسابات المخزونات:

تعتبر مراجعة حسابات المخزونات من أكثر عمليات المراجعة تعقيدا، ويرجع هذا الى حركة المخزونات وتعدد تغيراتها، وهذه التغيرات ترجع أساسا الى المشتريات اللازمة لتمويل الدورة الإنتاجية أو متطلبات العملية التجارية، إضافة الى مجمل أخطاء التقييم وكذلك الفروق الناتجة عن عملية الجرد الدورية (Inventaire tournant) والتي تعتمد على شركة آلال.

فأهمية المخزونات في ميزانية الشركة تتطلب التشدد والتأكيد على احترام مختلف الإجراءات التنظيمية والرقابية، من أجل ضمان المصادقية الضرورية لهذا العنصر من الميزانية وتجنب أي تأثير ناتج عن أخطاء العد والتقييم أو الفروق التي لم يتم معالجتها محاسبيا، والتي تؤثر على نتيجة أعمال الشركة.

إن الأهمية النسبية لمعالجة حسابات المخزونات تتطلب انتباها وتركيزا خاصا من المراجع الى تفسير الفروق المكتشفة قبل أن تتم معالجتها محاسبيا.

### أ- تغيرات حسابات المخزونات:

إن المجموعة الثالثة من الميزانية والتي تمثل مجمل مخزونات الشركة تظهر تغيرات معتبرة من سنة لأخرى، وهذا ما يتطلب الوقوف مراجعة الحسابات عليها بصفة خاصة، لما لها من تأثير على الحسابات الأخرى للشركة، وسيتم اعتماد الجدول رقم (09) لتتبع تغيرات المخزونات بين سنتي 2000 و2001م.

الجدول رقم(09): تغيرات حسابات المخزونات بين سنتي 2000 و2001م

رقم الحساب	2000	2001	التغيرات
30	57 757 981,53	48 216 775,13	-9 541 206,40
31	326 327 357,41	292 472 738,13	-33 854 619,28
33	57 057 630,39	27 446 394,21	-29 611 236,18
34	155 872,12	447 759,86	291 887,74
35	249 126 455,81	345 579 360,76	96 452 904,95
36	13 405 000,14	11 369 182,18	-2 035 817,96
37	2 028 478,40	124 828 314,89	122 799 836,49
المبلغ الإجمالي	705 858 775,80	850 360 525,16	144 501 749,36
39	10 567 274,96	16 907 968,39	6 340 693,43
المبلغ الصافي	695 291 500,84	833 452 556,77	138 161 055,93

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى القوائم المالية لشركة آقال (الميزانية العامة-الملحق 1.2-)

إن حسابات المخزونات بتاريخ 2001/12/31م تمثل مبلغ إجمالي بقيمة 850 360 525,16 دج مع ارتفاع بنسبة 20% عن السنة السابقة، أي زيادة مقدرة بـ 144 501 749,36 دج، وتظهر مراجعة الحسابات مختلف الاختلالات في تقييم المخزونات، والتطبيق الغير منتظم لعملية الجرد وعدم احترام قواعد العد، وهذا ما يؤدي الى إظهار فروق معتبرة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي.

ب- ملاحظات مراجعة حسابات المخزونات:

بالرغم من أن إجراءات تسيير المخزونات وتنظيمها ورقابتها محددة بشكل دقيق تفصيلي من طرف الإدارة العامة للشركة إلا أن الإشكاليات المرتبطة بهذه المجموعة ترجع أساسا الى عدم احترام هذه التعليمات من طرف مختلف وحدات الشركة، أو التطبيق غير المنتظم.

أشارت مراجعة الحسابات من خلال تقارير المراجعة منذ سنة 1999م الى هذه الاختلالات في التطبيق الصحيح والمنتظم لمختلف إجراءات التقييم والجرد والتقرير المنتظم عن ذلك الى الإدارة المالية للشركة من أجل تجنب أي حوادث إتلاف لاحقة ومفاجئة، ومن مجمل الملاحظات التي كشفتها مراجعة الحسابات في هذا المجال والإجراءات التصحيحية المتخذة من طرف هيكل المحاسبة بمختلف الوحدات، ومن أهم التغيرات والفروقات المعتبرة والتي سيتم تتبعها على حسب وحدات الشركة كمايلي:

- وحدة (EARA) بالمسيلة:

بالنسبة لمنتجات الوحدة من المجنبات (LPC-) فإنها تظهر بتاريخ 2001/12/31م فروقا بقيمة 1 133 375,61 دج تتوزع على مختلف المنتجات كمايلي:

- المواد الأولية 1 476 536,06 دج
- منتجات نصف مصنعة 90 835,95- دج
- منتجات تامة 152 724,53- دج

وترجع مجمل هذه الفروق أساسا الى أخطاء الإرسال والتي تتم بين وحدة (EARA) وبقية وحدات الشركة، والتي لم تظهر في الميزانية عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية. حيث أن وحدات النجارة وإعادة البيع (MRA) تقوم بتسجيل المجنبات (Les profilés) التي تم استلامها ولكن لم تتم تسوية فواتيرها في أحد حسابات الإيرادات الاستثنائية وهذا ما يؤثر سلبا على وحدة (EARA) بالمسيلة، وتقوم وحدات (MRA) بتسجيل المنتجات التي استلمت فواتيرها من وحدة (EARA) بالمسيلة ولكن لم تدخل هذه الأخيرة في مخازن الوحدات المعنية في حسابات وسيطة (Compte d'attente) مخزون بالخارج وهو الحساب رقم (37)، والتي تبقى في انتظار القيام بتسويتها محاسبيا.

إن حساب المخزونات خارج المؤسسة والذي شهد زيادة تقدر بـ 122 799 836,49 دج بين سنتي 2000 و 2001، تعود أساسا الى مايلي:  
- مواد أولية بقيمة 122 931442,48 دج تمت تسوية فواتيرها، ولكن لم يتم استلامها حتى تاريخ 2001/12/31م.  
- لوازم أخرى (Fournitures) لم يتم استلامها بتاريخ 2001/12/31 بقيمة 930 455,18 دج. وهناك عدة حالات أخرى لحسابات المخزونات ولم يتم تسويتها بقيمة 452 167,60 دج.

#### - وحدة (MRA) بالجزوات:

إن مخزون هذه الوحدة يعتبر مرتفعا نسبيا، حيث يظهر مخزون معتبر من المجنبات في حسابات الشركة الجزائرية للألمنيوم (حساب المنتجات التامة)، مع الإشارة الى أن هذه الحالة ظهرت من خلال الميزانيتين المتتاليتين للشركة خلال الفترتين 2000 و 2001 من وقد تضمنت تقارير المراجعة لسنة 2000 عدة توجيهات فيما يخص تجنب هذه الحالات. إن هذه الوضعية للمخزونات بتاريخ 2001/12/31م تقدر بـ 4 087 571,54 دج، والتي ترجع أساسا الى مايلي:

• مبلغ 3 591 994,36 دج والمرتبطة بطلبية تمت على مستوى وحدة (MRA) الجزوات خلال الدورة المحاسبية 2001.

• مبلغ 495 577,18 دج والمتعلقة بطلبيتين قدما على مستوى وحدة (EARA) بالمسيلة في سنة 2001م، ولكن وحدة (MRA) بالجزوات لم تقم بإعداد وصل الطلبية (Bon de commande)

وهذا يتطلب من هذه الوحدة تحسين وتنظيم علاقتها مع كبار زبائنها ( Algérie aluminium, La ) (SCAM Oran et MISHLER Oran).

أما بالنسبة لحساب المخزونات خارج المؤسسة والمقدر بـ 153 749,58 دج، فقد تم تسجيل مبلغ 94 641,80 دج مرتبط بفروق الاستقبال (Ecart de réception) بالنسبة للسنوات السابقة من المجنبات واللواحق، والذي أكدت مراجعة الحسابات على معالجته مرتين من خلال تقرير المراجعة لسنة 2000 وكذلك سنة 2001م.

#### - وحدة (MRA) بعنابة:

حسب الإدارة المالية للشركة فإن هناك عدة مشاكل مرتبطة بالتسيير والتعامل مع المخزونات خاصة على مستوى هذه الوحدة، حيث أنه وعلى مستوى مصلحة المحاسبة بهذه الوحدة تم إدخال الفروق التي لم تتم معالجتها عن طريق الحسابات الوسيطة (Comptes d'attente)، وهذا الإجراء لا ينصح به ويجب أن يتم اتخاذ الإجراءات المحاسبية الملائمة لتسويته.



إن حساب المخزونات خارج المؤسسة بتاريخ 2001/12/31م، والمقدر بـ 130 956,29 دج يسجل مبلغ 29 852,42 دج كفرق استلام (Ecart de réception) كمتراكم من السنوات السابقة والذي لم تتم معالجته في تاريخ إقفال الدورة المحاسبية.

### - وحدة (MRA) بالجزائر (العاصمة):

على مستوى هذه الوحدة فإن الفروق المرتبطة بالمخزونات لم يتم إثبات تسويتها، حيث تمثل هذه الفروق مبلغ 1 386 722,59- دج كفروق سالبة غير مبررة وتمت تسويتها محاسبيا مع حسابات التكاليف الاستثنائية.

كما أن الفروق الموجبة المرتبطة بالاستلام لم يتم تسويتها محاسبيا خلال دورة 2001م، وبعد المقاربات الاعتيادية في نهاية السنة فقد تم إدماجها ضمن حساب الإيرادات الاستثنائية، وينصح بشدة عدم اعتماد هذه التسوية وذلك لتجنب أي فروق تحدث نتيجة إتلاف أو تخريب يلي تاريخ حسابها. كما أن الفروق السالبة الأخرى تم تسجيلها في حسابات المخزون خارج المؤسسة.

### 3- مراجعة حسابات الحقوق:

تعتمد شركة أقال مجموعة من الإجراءات الرقابية الداخلية من أجل التحديد الدقيق لحقوقها وتحصيلها، وهذا من خلال عدة وسائل كتقارير تحليل حسابات الحقوق المختلفة والتي تتم على مستوى كل وحدة ويتم إرسالها إلى الإدارة المالية للشركة، كما تساعد كل هذه الوسائل التحليلية مراجع الحسابات الخارجي في أداء مهامه، وبالتالي سيتم التطرق إلى أهم التغيرات التي شهدتها حسابات الحقوق بين سنتي 2000 و2001م، ومختلف ملاحظات وتوصيات مراجعة الحسابات الخارجية بالنسبة لهذه الحسابات.

### أ- تغيرات حسابات المخزونات:

لقد شهدت مبيعات شركة أقال انخفاض ملحوظا في السنوات الخيرة، وهذا ما يفسره كذلك انخفاض حقوقها من سنة لأخرى، وسيتم التعرض لهذه التغيرات من خلال الجدول رقم(10)

### الجدول رقم(10): تغيرات حسابات الحقوق بين سنتي 2000 و2001م

رقم الحساب	2000	2001	التغيرات
42	2 285 242,15	1 357 746,75	-927 495,40
43	9 878 566,83	11 768 116,36	1 889 549,53
44	22 396 382,48	22 828 883,40	432 500,92
45	124 393 382,86	53 458 603,95	-70 934 778,91
46	178 409 260,79	136 621 135,83	-41 788 124,96
47	180 385 126,97	234 930 514,13	54 545 387,16
48	104 472 218,52	53 168 073,05	-51 304 145,47
40	6 856,09	151 673,77	144 817,68
المبلغ الإجمالي	622 227 036,69	514 284 747,24	-107 942 289,45
49	47 804 160,32	72 809 987,86	25 005 827,54
المبلغ الصافي	574 422 876,37	441 474 759,38	-132 948 116,99

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى القوائم المالية لشركة أقال (الميزانية العامة-الملحق 1.2-)

يقدر المبلغ الإجمالي لحقوق شرك آقال بـ 514 284 747,24 دج بتاريخ 2001/12/31م، وهذا بعد الانخفاض المقدر بـ 107 942 289,45- دج والذي يمثل نقصان في حقوق الشركة بنسبة 17,34 % عن إجمالي حقوق سنة 2000م.

#### ب- ملاحظات مراجعة حسابات الحقوق:

نظرا لكون حقوق الشركة تتمثل أساسا في تجميع حقوق مختلف وحداتها، لذلك سيتم تتبع الحقوق من خلال مختلف هذه الوحدات.

#### - وحدة (EARA) بالمسيلة:

يلاحظ على مستوى محاسبة وحدة (EARA) بالمسيلة مجموعة من حسابات الحقوق التي لم تتم تسويتها بالرغم من إشارة تقارير مراجعة الحسابات لذلك في عدة دورات سابقة، حيث تظهر عدة حسابات تسبيقات على الاستثمارات، المخزونات، الخدمات والأجور والمصاريف المختلفة والمرتبطة بعدة دورات ولم تتم تسويتها حتى تاريخ 2001/12/31م.

ويمكن توضيح أهم تغيرات حسابات الحقوق من خلال النقاط التالية:

- إن حساب نفقات رهن التخصيص (حساب رقم 469 ) يمثل رصيد بـ 1 083 172,64 دج تبقى دون تسوية منذ سنة 2000م.

- يظهر حساب حقوق على الزبائن في تاريخ 2001/12/31م بمبلغ 164 498 887,12 دج، بنسبة زيادة تقدر بـ 7% مقارنة بالسنة السابقة.

- إن مؤونات تدني قيم الحقوق على الزبائن تمثل 51 133 876,68 دج بتاريخ 2001/12/31م، وتمثل الحقوق التي تم تقديرها من طرف الوحدة بأنها حقوق مشكوك فيها.

- إن تحليل أرصدة حسابات العملاء يعتبر إجراء معتمدا من طرف الشركة من أجل التحديد المنتظم لحقوقها، وهذا يتطلب المتابعة الدورية لهذا التحليل بمختلف الوحدات حيث أن مراجعة الحسابات الخارجية أشارت في تقرير المراجعة لسنة 2000م الى أن 60% من أرصدة حسابات العملاء لم يتم إنهاء تحليلها وبقيت عدة حسابات دون تحليل وتسوية، إلا أنه ووفقا لتوصيات مراجع الحسابات الخارجي تم تسوية وإنهاء تحليل هذه الحسابات قبل نهاية الدورة المحاسبية 2001م، ولكن هذا التحليل لم يتم استغلاله كليا من أجل تسوية هذه الحسابات، وتقدير مختلف المؤونات، وهذا يتطلب استغلال هذا التحليل لحسابات العملاء في تسوية عدة حسابات، وتمثل هذه الحسابات متراكم حسابات لم يتم تسويتها منذ عدة دورات سابقة كالاتي:

- مبلغ 5 353 168,60 دج والخاص بحساب الزبون (EPLA Bejaia) والتي تمت الإشارة له منذ تقرير مراجعة الحسابات لسنة 1999م، ولم تتم تسويته حتى تاريخ 2001/12/31م.
- مبلغ إجمالي مقدر بـ 23 322 436,24 دج والخاص بكل من الزبونين (SOGMETAL et METALX)، والذي يمثل متراكم عمليات ترجع الى الفترة من 1996 الى 1998م، حيث أن مبلغ 1 157 475,59 دج يرجع الى عمليات تمت قبل سنة 1996م.

بالنسبة لحسابات البنك فان مراجعة الحسابات لم تشر الى أي اختلالات هامة عدا بعض الخلل في الحسابات والذي يرجع أساسا الى فترة ما قبل إنشاء شركة آقال كشركة ذات أسهم سنة 1998م.

كما يظهر جليا عدم احترام إجراءات دورة المبيعات/الزبائن المحددة من طرف الشركة، ويبرز هذا المبلغ الكبير للشيكات التي رجعت دون تحصيلها (Les chèques impayés)، فخلال دورة 2000م(نهاية شهر أكتوبر) كانت تمثل إجمالي بـ 15 مليون دينار جزائري حيث تم تحصيل مبلغ



94,928 598 13 دج في تاريخ 2001/12/31م، ومما يبرز عدم احترام تطبيق إجراءات تسيير دورة المبيعات كذلك خلال دورة 2002م هو رجوع شيكات غير محصلة بقيمة 3 229 358,83 دج خلال السداسي الأول من سنة 2002م. أما بالنسبة للصندوق فإنه يتم إيقاف رصيده بمحضر في تاريخ الإقفال، وتعتبر هذه الإجراءات محترمة نسبياً من طرف الجهة المعنية.

#### - وحدة (MRA) بالجزائر (العاصمة):

لقد تم التعرض الى هذه الوحدة بتفصيل أكبر من باقي الوحدات، وهذا من خلال تقرير مراجع الحسابات وهذا نظراً لإقامة هذا الأخير قرب هذه الوحدة وتكرار مروره عليها بعدد كبير من الزيارات المهنية وهذا ما يؤثر نسبياً على موضوعية المراجع الخارجي، لذلك فإن هذه الوحدة يتم تتبع حساباتها بصفة دورية منتظمة من طرف الإدارة المالية للشركة ولم تظهر بها الى بعض النقاط المعنية فيما يتعلق بالحقوق كما يلي:

- حساب تسييقات الاستغلال، يشمل مبلغ مقدر بـ 244 085,28 دج غير مثبت، وقد كشفت مراجعة الحسابات على أن الأمر يتعلق بشيكات غير مثبتة لأكثر من سنتين، وتمثل أساساً في تسديد فواتير مهام سفر أفراد الشركة الى الجزائر العاصمة.

- كما تشير الإدارة المالية للشركة أن هذه الوحدة تشهد تأخراً في الاستجابة الى طلبات المصادقة على حسابات العملاء، ويرجع هذا أساساً الى عدم إتمام تحليل هذه الحسابات في الأجل المحددة، وهذا مما يعيق مختلف عمليات الرقابة.

#### - وحدة (MRA) بالجزائر:

إن حسابات الحقوق لهذه الوحدة أثارت عدة ملاحظات في مراجعة حساباتها وهي على سبيل المثال كمايلي:

- إن الحساب تسييقات عن الغير ( Compte n°4580 -Avances des trésorerie pour les œuvres sociales)، يقدر بـ 1 500 000,00 دج والمتعلق بتسييق حدث سنة 1997م، للوحدة السابقة للزنك (ELECTROLYSE)، والذي لم تتم تسويته حتى تاريخ 2001/12/31م.
- إن حساب تسييقات أخرى (Compte n°459-Autres avances pour comptes) والذي يقدر بـ 617 321,52 دج بتاريخ 2001/12/31م، يشمل مبلغ 422 586,91 دج والموافق لأعباء تمت لحساب وحدة (MRA) وهران، وتبقى هذه العملية دون معالجة محاسبية.

#### - وحدة (MRA) بعنابة:

يظهر بهذه الوحدة عدة اختلالات واضحة على مستوى الحقوق، حيث أشارت تقارير مراجعة الحسابات لسنوات 1999، 2000 و 2001م الى ذلك عدة مرات خاصة بعض الاختلالات الواضحة في القواعد المحاسبية لعمل بعض الحسابات، وسيتم عرض بعض الأمثلة كما يلي:

- حساب الرسم على القيمة المضافة المسترجعة (Compte n° 457413-TVA sur L.A.S.M) لم يتم ترصيده.
- حساب الأعباء رهن التخصيص (Compte n°46900-Dépenses en attente d'imputation) يسجل فرق سالب على المخزونات غير مبرر بمبلغ 1 168 814,98 دج، في 2001/12/31م.

#### - مقر الإدارة العامة:

أشارت مراجعة الحسابات الى ملاحظات حول الحسابات البنكية (الاستغلال والاستثمار)، من

حيث تقارير المقاربة البنكية (Etat de rapprochement bancaire)، حيث أن المقاربة البنكية لحساب الاستغلال أوضحت مبلغ 16 032,85 دج من المصاريف المالية (AGIO) لم يتم تسجيلها محاسبيا خلال دورة 2001م.

#### 4- مراجعة حسابات الأموال الخاصة:

تعتبر مراجعة هذه المجموعة أقل تعقيدا على مستوى شركة آقال وهذا لوضوح عناصرها والمعالجة المحاسبية المتعلقة بها.

#### أ- تغيرات حسابات المخزونات:

إن التغيرات التي تحدث في رأس مال الشركة تؤثر مباشرة على رأس مال الشركة الأم ميتانوف، وذلك أن رأس المال الاجتماعي تابع أساسا للشركة الأم، وهذا ما يتطلب تحديدا دقيقا لكل مكونات رأس مال الشركة، ويوضح الجدول رقم (11) مختلف التغيرات لحسابات الأموال الخاصة.

#### الجدول رقم (11): تغيرات حسابات الأموال الخاصة بين سنتي 2000 و2001م

رقم الحساب	2000	2001	التغيرات
10	185 000 000,00	185 000 000,00	0,00
13	82 814 823,09	85 580 677,86	2 765 854,77
14	0,00	11 722 800,00	11 722 800,00
18	62 125 539,25	110 506 779,94	48 381 240,69
19	22 171 149,01	25 067 679,90	2 896 530,89
المجموع	352 111 511,35	417 877 937,70	65 766 426,35

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى القوائم المالية لشركة آقال (الميزانية العامة- الملحق 1.2-)

مقارنة بسنة 2000م فان الأموال الخاصة لشركة آقال ارتفعت بنسبة 18%، في سنة 2001م، أي بمبلغ 65 766 426,35 دج، وترجع هذه التغيرات أساسا الى قرارات تخصيص النتيجة وكذلك الإعانات الممنوحة.

#### ب- ملاحظات مراجعة حسابات الحقوق:

ترجع التغيرات في حسابات الأموال الخاصة لشركة آقال الى عدة أسباب كمايلي:

- التغيرات في الاحتياطات والتي تفسر بتطبيق قرار مجلس إدارة الشركة بتاريخ 12/06/2001م، والقاضي بتخصيص النتيجة الصافية للدورة المحاسبية والمقدرة بـ 55 317 095,46 دج كالاتي:

- الاحتياطات القانونية بمبلغ 2 765 854,77 دج
- نتيجة رهن التخصيص بمبلغ 48 381 240,69 دج
- حصص العمال بمبلغ 4 170 000,00 دج

- إن إعانات الاستثمارات تعود الى ممتلكات الشركة اليابانية التي قامت ببناء مصنع المسيلة وتركت هذه المعدات دون استرجاعها.

- إن تغيرات مؤونات الأعباء والخسائر ترجع الى المستوى المحدد سنة 2001م بالنسبة لديون المخزونات والاستثمارات.

- إن الأسهم التي تكون رأس مال الشركة، لم يتم تداولها ولم يتم فتح سجلاتها بعد.

#### 5- مراجعة حسابات الديون:

إن إجمالي ديون الشركة شهدت انخفاضا في سنة 2001 مقارنة بالسنة السابقة، وسيتم تتبع تغيراتها ومختلف ملاحظات أعمال المراجعة الخارجية حولها.

#### أ- تغيرات حسابات المخزونات:

بالنسبة لأهم تغيرات الديون فهي تمثلت أساسا في التغيرات على مستوى وحدة (EARA) بالمسيلة، ووحدات (MRA) الجزائر وعنابة. ويوضح الجدول رقم (12) تغيرات مختلف حسابات ديون شركة أقال بين سنتي 2000 و 2001م.

#### الجدول رقم(12): تغيرات حسابات الديون بين سنتي 2000 و 2001م

رقم الحساب	2000	2001	التغيرات
52	501 841 753,77	406 141 333,65	-95 700 420,12
53	696 615 790,02	971 322 695,35	274 706 905,33
54	57 362 799,29	21 946 702,88	-35 416 096,41
55	221 247 072,41	188 281 526,30	-32 965 546,11
56	280 765 049,28	254 410 398,97	-26 354 650,31
57	10 005 699,51	12 473 574,20	2 467 874,69
58	553 404 266,68	450 020 000,00	-103 384 266,68
50	2 946 802,55	2 029 363,71	-917 438,84
المجموع	2 324 189 233,51	2 306 625 595,06	-17 563 638,45

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى القوائم المالية لشركة أقال (الميزانية العامة-الملحق 1.2-)

يظهر الجدول انخفاضا في إجمالي الديون بقيمة 17 563 638,45- دج ، وهذا مقارنة بسنة 2000م، أي انخفاض بنسبة منخفضة جدا وهي 0,76% .

#### ب- ملاحظات مراجعة حسابات الديون:

سيقتصر تتبع التحفظات حول ديون الشركة على مجموعة من الملاحظات من خلال بعض وحدات الشركة وهذا لأن التغير منخفض نسبيا.

#### - وحدة (MRA) بالجزائر:

وقد خصها مراجع الحسابات بقدر كبير من أعمال مراجعة الديون والتي أسفرت عدة ملاحظات كمايلي:

- إن حساب الأصول الدائنة (الحساب رقم 50) يمثل مبلغ بقيمة 1 873 048,24 دج ، والمرتبطة بالأرصدة الدائنة والغير عادية لحسابات الزبائن والتي لم تتم تسويتها.
- إن حساب التسبيقات المستلمة من الزبائن(الحساب رقم 57000) يسجل مبلغ يرجع الى سنة 1997م، بقيمة 240 250,00دج، والتي لم يتم تبريرها ويجب أن تتم تسويتها محاسبيا.

**- وحدة (MRA) بعناية:**

ومن أهم هذه الملاحظات التي ظهرت من خلال مراجعة حسابات ديون هذه الوحدة، يظهر الفرق الموجب للمخزونات والمقدر بـ 1 238 171,40 دج والذي لم تتم معالجته، وتم تقييدها بحساب نتائج رهن التخصيص (الحساب رقم 5690).

**- وحدة (EARA) بالمسيلة:**

تظهر عدة اختلالات على مستوى حسابات ديون هذه الوحدة، وتجدر الإشارة الى أن أغلبها يرجع الى عمليات تمت بسنوات سابقة وتصل حتى الى فترة ما قبل إنشاء شركة أقال كشركة ذات أسهم سنة 1998م، أي ترجع الى مؤسسة ميتانوف سابقا، ومن أهم ملاحظات المراجعة مايلي:

• إن حساب النتائج رهن التخصيص (الحساب رقم 5690) يشمل تسبيقات قدمت من طرف العمال في إطار استفادتهم من مجموعة من السكنات سنة 1995م، كما أن نسبة كبيرة من هذا المبلغ تخص عمليات مماثلة.

• إن حساب فواتير قيد الاستلام (الحساب رقم 5380) يقدر بمبلغ 13 648 187,48 دج، وهو يشمل مبلغ 6 006 339,47 دج مرتبط بعملية استلام لمهمات من طرف عدة مؤسسات، ولم يتم تسوية فواتيرها، وهذا منذ عدة سنوات سابقة.

**أولاً: مراجعة حسابات النتائج**

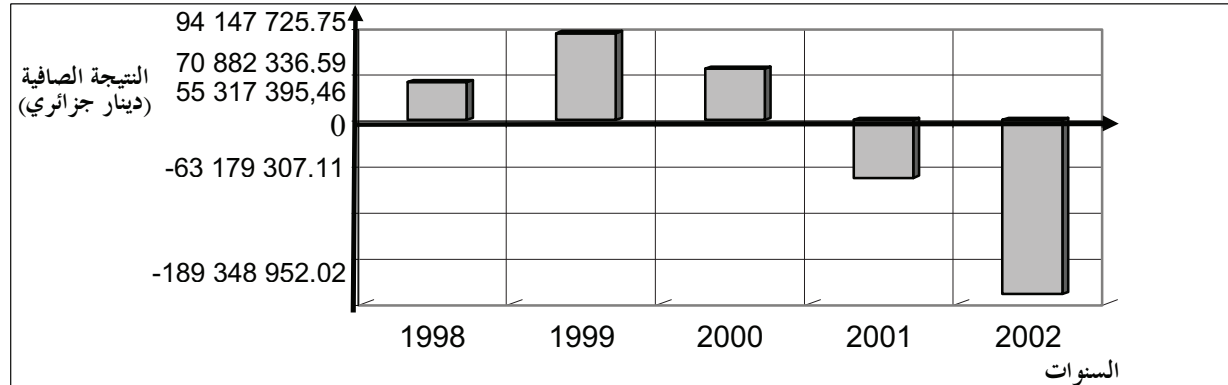
إن حسابات النتائج لشركة أقال كانت باتجاه التناقص في أغلب عناصرها وهذا منذ سنة 1998م، كما يوضحه الجدول رقم (13).

**الجدول رقم (13): نتائج شركة أقال خلال الفترة من سنة 1998 الى 2002م**

النتائج (دينار جزائري)	السنوات
70 882 336,59	1998
94 147 725,75	1999
55 317 395,46	2000
-63 179 307,11	2001
-189 348 952,02	2002

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى القوائم المالية لشركة أقال (جدول حسابات النتائج-الملحق 2.2-)

الشكل رقم(27): تطور النتيجة الصافية لشركة أقال في الفترة من 1998 الى 2002م



المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى القوائم المالية لشركة أقال(جدول حسابات النتائج-الملحق 2.2-)

كما أن الانخفاض الكبير لمبيعات الشركة أثر بشكل مباشر على نتائج أعمالها، وسيتم تتبع تغيرات نتائج الشركة بين سنتي 2000 و2001م، وذلك بالوقوف على تغيرات مختلف حسابات نتائج الشركة والتي يتضمنها جدول حسابات النتائج للشركة، والتي تعطي كذلك صورة على تطور إيرادات وأعباء الشركة.

ويظهر التوجه نحو تناقص نتائج الشركة من خلال الجدول رقم(14)، والذي يوضح تغيرات مختلف حسابات النتائج في الفترة 2000-2001م كمجال للمقارنة.

الجدول رقم(14): تغيرات حسابات النتائج بين سنتي 2000 و2001م

رقم الحساب	2000	2001	التغيرات
80	1 220 190,32	739 850,05	-480 340,27
81	519 497 663,15	469 218 778,04	-50 278 885,11
83	52 401 130,19	-4 238 465,46	-56 639 595,65
84	3 460 221,27	-58 940 841,65	-62 401 062,92
880	55 861 351,46	-63 179 307,11	-119 040 658,57

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى القوائم المالية لشركة أقال(جدول حسابات النتائج-الملحق 2.2-)

1- القيمة المضافة:

إن القيمة المضافة لشركة أقال سنة 2001م عرفت انخفاضا بنسبة 26% عن سنة 1998م، وانخفاضا بنسبة 25% عن سنة 1999م، وانخفاضا بنسبة 10% عن سنة 2000م أي انخفاض بمبلغ 50 278 885,11 دج، ويلاحظ هذا الانخفاض المستمر للقيمة المضافة والذي يرجع الى عدة أسباب سيتم التطرق الى أهمها.

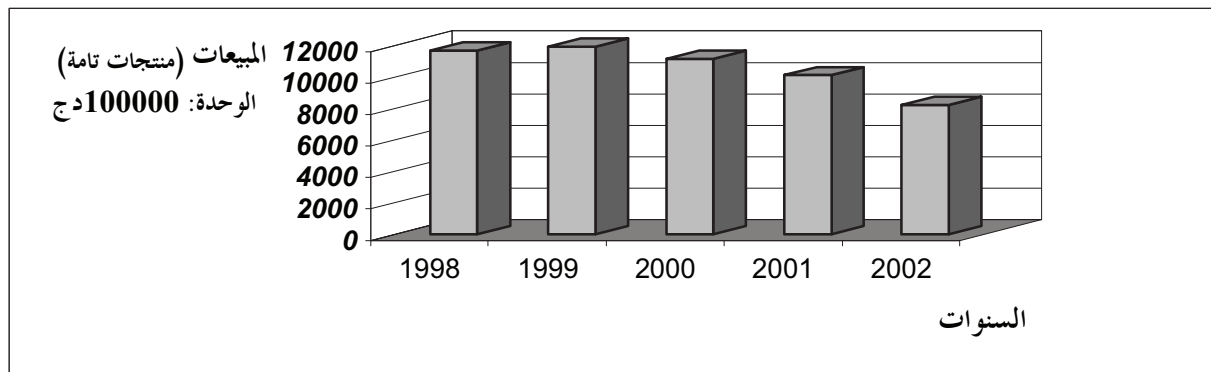
## 2- نتيجة الاستغلال:

شهدت نتيجة الاستغلال للشركة انخفاضا مستمرا منذ نشأة الشركة سنة 1998م، ويظهر هذا الانخفاض بالمقارنة منذ سنة 1998م حتى سنة 2001م، إذ شهدت هذه الأخيرة انخفاضا بنسبة (102,475- %) عن سنة 1998، وانخفاضا بنسبة (103,056- %) عن سنة 1999، وانخفاضا بنسبة (108,089- %) عن سنة 2000، ويلاحظ أن نتيجة الاستغلال أصبحت سالبة عند سنة 2001.

من مجمل تتبع تطورات القيمة المضافة ونتيجة الاستغلال وبالرجوع الى مجمل حسابات التسيير والاستعانة ببعض النسب فإنه يمكن الحكم على أن هذه الوضعية ترجع الى النقاط التالية:

- ترجع هذه الوضعية أساسا الى الانخفاض الكبير الذي تشهده مبيعات الشركة من المنتجات التامة، حيث سجلت انخفاضا في مبيعات المنتجات التامة يقدر بـ 30% في الفترة من 1998 الى 2002م. ويوضح الشكل رقم(28) الانخفاض الكبير لمبيعات المنتجات التامة(الحساب رقم 71) في الفترة من 1998 الى 2002م.

### الشكل رقم(28): انخفاض المبيعات في الفترة من 1998 الى 2002م.



المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى القوائم المالية لشركة آقال(جدول حسابات النتائج-الملحق 2.2-)

ويرجع هذا النقص الكبير في المبيعات الى نقص بعض الحصص السوقية، ويرجع هذا أساسا الى عمليات الاستيراد خارج الرسوم الجمركية والذي يتم من طرف مجموعة من المستوردين لمنتجات الشركة خاصة من الأردن، حيث أن بعض أنواع المجنبات التي تنتجها الشركة تخضع لرسوم جمركية منخفضة جدا عند عملية استيرادها، وهذا ما لا يوفر حماية كافية لمنتجات الشركة مع بعض التلاعبات من المستوردين على مستوى ثمن الوحدة الحقيقي ونوعية المجنبات، حيث يتم إدخال مجنبات ذات الرسوم المرتفعة على أساس أنها من المجنبات ذات الرسوم المنخفضة.

- تؤثر الزيادة في استهلاك المواد الأولية والطاقة على نتائج الشركة، وهذا ما يفسر الوضعية الحالية لنتائج الشركة المتناقصة، حيث ارتفع استهلاك المواد واللوازم بنسبة 14,41 % وهذا مقارنة بسنة 2000، حيث قدرت المواد واللوازم المستهلكة بتاريخ 2001/12/31م بـ 562 467 503,45 دج. ويرجع الارتفاع في مبلغ هذا الحساب(الحساب رقم 61) الى ارتفاع أسعار المواد الأولية في السوق العالمية، وهذا في ظل اعتماد الشركة على التمويل بالمواد الأولية عن طريق الاستيراد. إن هذا الانخفاض قد خفف من أثره بدرجة معينة انخفاض المصاريف المالية بنسبة (21,57- %) من سنة 2000 الى سنة 2001م.

- ارتفاع تكاليف المستخدمين بنسبة 25,98 %، وهذا مقارنة بسنة 2000، كما أن نسبة تكاليف المستخدمين الى القيمة المضافة للشركة تطورت بالزيادة من سنة 1998 الى سنة 2002م كمايلي:
- 1998 نسبة 15,87 %
  - 1999 نسبة 19,28 %
  - 2000 نسبة 26,78 %
  - 2001 نسبة 37,35 %
  - 2002 نسبة 56,69 %

- ارتفاع حساب تكاليف الخدمات(الحساب رقم 62) بنسبة 18% بين سنتي 2000 و 2001م.

### المطلب الثاني: فحص وتحليل رأي المراجع الخارجي للسنوات 1999، 2000 و2001م.

إن رأي المراجع حول القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، والذي يعتبر نتيجة لمجمل أعماله، لا يخرج عن ثلاث حالات إضافة الى حالة الامتناع عن إبداء الرأي، وبالتالي فرأي المراجع يكون من خلال تقريره كمايلي:

- الرأي بدون تحفظ( رأي نظيف )
- الرأي بتحفظ ( رأي مقيد )
- الرأي السلبي ( المعاكس )

وبالنسبة لشركة أقال فمن خلال فحص مضمون تقارير المراجعة الخارجية ولو جزئيا، فإن رأي المراجع سيتم تتبعه من خلال جملة من التقارير التي تتضمن رأي المراجع لثلاث دورات محاسبية والتي تمثل مجال تتبع رأي المراجع وهي:

- تقرير مراجعة الحسابات لسنة 1999م
- تقرير مراجعة الحسابات لسنة 2000م
- تقرير مراجعة الحسابات لسنة 2001م

### أولا: تقرير مراجعة الحسابات لسنة 1999م

من خلال تتبع وفحص تقرير المراجعة الخارجية لشركة أقال لسنة 1999م، فإنه يتضح أن مراجع الحسابات الخارجي للشركة والذي تم تعيينه بناء على قرار مجلس إدارة الشركة قد أعطى رأيه بتحفظ (رأي مقيد) حول صحة وعدالة القوائم المالية، وتمثيلها بمصادقية للمركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، ويشير التقرير الى مجمل الطرق والقواعد المعتمدة وكذلك التأكيد على احترام معايير المهنة(مراجعة الحسابات)، ومجمل النقاط التي أدت الى التحفظ في إبداء الرأي.

#### 1- الطرق ولأساليب المعتمدة:

تضمن تقرير المراجعة الخارجية للدورة المحاسبية 1999م ومن خلال الفقرة التمهيديّة مجمل الطرق والقواعد التي تمت على أساسها مراجعة القوائم المالية للشركة، والتي تمثلت أساسا في:

- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالشركة.



- إجراء الفحوص والاختبارات بإتباع طريقة العينات من مجمل القيود المحاسبية ( Les écritures comptables ) لسنة 1999م، وتتبع أرصدة الحسابات في تاريخ الإقفال، مع الإشارة الى أن عملية الفحص والاختبار قد تمت بالمطابقة مع أدلة وقرائن الإثبات.

## 2- تحفظات مراجعة الحسابات:

إن رأي مراجع الحسابات حول مصداقية القوائم المالية لشركة أقال كان مقيدا وبتحفظ، على أساس مجموعة من النقاط التي حالت دون إعطاء رأي نظيف حول مصداقية هذه القوائم، وهذه التحفظات التي على أساسها كان تقرير مراجع الحسابات مقيدا تتمثل أساسا فيما يلي:

- من خلال تتبع أعمال الجرد الدوري الذي تعتمد عليه الشركة اتضح عدم الاحترام الكامل لقواعده من حيث العد وتعدد فرق العد ومجمل القواعد الأخرى مما يؤثر سلبا أو إيجابا على الفروق (فروق الجرد بالزيادة أو النقصان)، لذلك يؤكد تقرير المراجعة على الإلتزام المنتظم لعملية الجرد الدورية في ظل احترام مجمل قواعدها.

- يشير تقرير المراجعة الى أنه بالرغم من التحديد الدقيق لإجراءات تسيير كل من دورتي المشتريات والمبيعات من طرف إدارة الشركة، الى أن هناك نقصا في تطبيق هذه الإجراءات وهذا ما يجسده حالات عدم تحصيل الشيكات خاصة على مستوى وحدة (EARA) بالمسيلة.

- كما أكد المراجع على ضرورة ترقيم الاستثمارات (Codification des investissements) ومسك كل السجلات المرتبطة بها، حيث أن عدم وجود دليل يربط بين الجرد المادي والمحاسبي للاستثمارات من خلال هذه الأرقام أو الرموز يصعب عملية الجرد والتفرقة بين هذه الاستثمارات، وهذا مما يطرح إشكالية كذلك على مستوى الاهتلاكات وحالات الإلتاف أو التنازل عن الاستثمارات.

- ينبه تقرير المراجعة الخارجية الى عدم إنهاء تحليل حسابات عملاء الشركة، وهذا حتى تاريخ 1999/12/31م، وهذا ما يقلص بدرجة معينة من مدى مجال الفحص والاختبارات، ويظهر هذا خاصة على مستوى وحدة (EARA) بالمسيلة، ووحدتي (MRA) الوسط والشرق.

ولقد أكدت مراجعة الحسابات لسنة 1999م على ضرورة أخذ مجمل هذه النقاط في عين الاعتبار وتجنبها في الدورة التالية، والتي سيتم التطرق الى أهم ما تم بها من أعمال مراجعة على هذا الأساس، وما تضمنه تقرير المراجعة لسنة 2000م.

## ثانيا: تقرير مراجعة الحسابات لسنة 2000م

شمل تقرير مراجعة الحسابات للدورة المحاسبية 2000م رأيا مقيدا (بتحفظ) كما ورد في تقرير الدورة المحاسبية 1999م، حيث أن جملة من النقاط التي كان على أساسها التحفظ في إبداء الرأي لسنة 1999م لا تزال قائمة، وهذا ما يجعل التحفظ في إبداء المراجع لرأيه حول مصداقية القوائم المالية للشركة بدورة 2000م لا يزال قائما، إضافة الى جملة أخرى من التحفظات الأخرى والتي تضمنت تحليل الوضعية المالية للشركة.

## 1- الطرق والأساليب المعتمدة:

أشار تقرير مراجع الحسابات الخارجي الى اعتماد نفس أساليب الرقابة والفحص والاختبار في أداء مهمة مراجعة حسابات الشركة، وهذا بالنسبة للطرق والأساليب المعتمدة في السنة السابقة 1999م، وهذا من حيث طرق وأساليب دراسة وتقييم نظام الرقابة، ومختلف أعمال الفحص والتحقيق في ظل استخدام العينات.



## 2- تحفظات مراجعة الحسابات:

تجدر الإشارة الى أنه بالرغم من مجمل التحفظات التي تضمنها تقرير المراجعة الخارجية لسنة 1999م، إلا أنها بقيت واضحة بنسبة كبيرة في تقرير المراجعة لسنة 2000م، إضافة الى الإشارة الى الوضعية المالية للشركة والتي تعتبر خطيرة، وبالرغم من أن هذه الوضعية كانت واضحة منذ سنة 1999م إلا أن تقرير المراجعة لسنة 1999م لم يتضمنها، ومن أهم هذه المؤشرات مايلي:

- إن الوضعية المالية للشركة تعتبر ضعيفة جدا وهذا يرجع أساسا الى الخسارة الإجمالية الناتجة عن سعر الصرف والمقدرة بـ 1598 مليون دينار والراجعة الى تسديد مستحقات الشركة التي قامت ببناء مصنع المسيلة، وهذا بعد الانخفاض الذي شهده الدينار الجزائري.
- رأس مال الشركة وكما توضحه القوائم المالية لسنة 2000م لا يمثل إلا 6,77% من خصوم الشركة.
- إن الشركة الوطنية للألمنيوم ومنذ بداية استغلالها فإنها تعمل مع تسبيقات بنكية والتي أثرت دائما على التوازن الاقتصادي والمالي للشركة.
- تمثل المصاريف المالية التي تتحملها الشركة خلال دورة 2000م ما يعادل 36% من القيمة المضافة و17% من رقم الأعمال.

## ثالثا: تقرير مراجعة الحسابات لسنة 2001م

إن تقرير مراجعة الحسابات لسنة 2001م تضمن رأيا متحفظا حول مصداقية المعلومات المحاسبية للشركة، وهذا بالرغم من تجنب الشركة لبعض ملاحظات تقارير السنوات السابقة ومعالجة الخلل إلا أن هناك مجموعة من التحفظات التي جعلت من رأي المراجع مقيدا، حيث صدرت شهادة المراجع على مصداقية المعلومات المحاسبية لشركة آقال مقرونة بمجموعة من التحفظات.

### 1- الطرق وأساليب المعتمدة:

إن تقرير المراجعة لسنة 2001م تضمن تحديدا لطرق وأساليب المراجعة المعتمدة في مراجعة حسابات شركة آقال، وهذا من حيث تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة ومجمل أساليب عمليات الفحص والاختبار والتحقق، كما تضمن هذا التقرير وبخلاف التقارير السابقة تأكيدا على ثبات الطرق المحاسبية المستخدمة في الشركة من حيث عمليات تقييم المخزون والاهتلاكات وغيرها.

### 2- تحفظات مراجعة الحسابات:

لقد اعتمد تقرير مراجعة الحسابات في تحديد تحفظاته حول حسابات شركة آقال، والتي أدت الى إصداره لرأي متحفظ حول مصداقية معلوماتها، على تقسيمها في مجموعتين من التحفظات وهذا نظرا لتكرار ظهور عناصر الخلل من دورة لأخرى بالرغم من الإشارة لها في تقارير المراجعة المتوالية.

#### أ- تحفظات مرتبطة بالجانب التنظيمي وإجراءات التسيير:

- على أساس التنظيم العام للشركة بمختلف وحداتها، ومجمل إجراءات تسيير مختلف الدورات بالشركة فقد قيد رأي المراجع بمجموعة من التحفظات لسنة 2001م كما يلي:
- يظهر من الجانب التنظيمي للشركة عدم الاعتماد الكامل للتنظيم المحدد من الإدارة العامة للشركة، ولم يتم التحقق من تطبيق هذا التنظيم على مستوى مجلس إدارة الشركة.
- تشير مراجعة الحسابات الى النقص الواضح في تتبع، مراقبة ومساعدة وحدات (MRA)، وخاصة وحدتي الجزائر وعبانة.

- وجود تداخل بين المهام والمسؤوليات على مستوى وحدتي (MRA) الجزائر وعنابة، يؤدي الى التقليل من فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- يعتبر غياب وظيفة المراجع الداخلي بالشركة وان كان هذا جزئيا، أمرا مؤثرا على مصداقية المعلومات على المستوى الداخلي، كما تظهر الحاجة الى هذه الوظيفة كمساندة للمراجعة الخارجية في ظل الحاجة الى وجود مراجعة خاصة لكل من المؤونات والمستخدمين، وهذا على مستوى كل من وحدة (EARA) المسيلة ووحدة (EARA) الغزوات.

#### ب- تحفظات مرتبطة بالحسابات:

لقد تضمن تقرير المراجعة لسنة 2001م مجموعة من التحفظات حول حسابات الشركة، والتي تتمثل أساسا في عدم الاحترام الكامل للمبادئ والطرق المحاسبية على مستوى الشركة وتتمثل هذه التحفظات فيما يلي:

- إن تحليل الحسابات والذي يتم على مستوى الوحدات لم يتم إتمامه، وهذا على مستوى كل من وحدتي (MRA) الجزائر وعنابة، وهذا من ما يقلص من مجال الرقابة والفحص لمجمل الحسابات خاصة حسابات العملاء.

- إن وجود عدة ملفات وعمليات قديمة خاصة على مستوى العملاء، مع عدم معالجة هذه العمليات يترك تأثيرا كبيرا على القوائم المالية للسنوات الموالية وهذا ما يطرح سببا رئيسيا لتحفظ مراجع الحسابات حول إعطاء رأيه المهني حول مصداقية المعلومات المحاسبية لشركة آقال بدون تحفظ، وهذا التحفظ بالنسبة لوحدتي (EARA) المسيلة بالدرجة الأولى، و إضافة الى باقي وحدات التوزيع.

- يبقى التحفظ المرتبط بترقيم وترتيب الاستثمارات والصادر بتقرير 1999م قائما، وهذا ما يعيق عملية التحديد الدقيق لممتلكات الشركة وإجراء مختلف عمليات الجرد والتقييم، ويظهر هذا التحفظ بالخصوص على مستوى كل من وحدتي (EARA) المسيلة ووحدة (MRA) الجزائر.

تجدر الإشارة بعد تتبع مختلف أعمال المراجعة لشركة آقال، والتي شملت مجمل المعلومات المحاسبية التي تعبر عن مخرجات هذا النظام الإداري للشركة، أن أعمال المراجعة ومن خلال أعمال السنوات المتتالية لعمل المراجع الخارجي بالشركة وزيادة خبرته بمجمل نشاطاتها وحساباتها، فان هناك تحديد دقيق لمجمل عناصر الخلل وان كان هذا مع تركيز على بعض الوحدات دون غيرها (وحدة (MRA) الجزائر بالخصوص)، ولم يتضمن هذا الجانب المحاسبي بل كذلك مجمل الهياكل الأخرى المساعدة في انتاج المعلومة المحاسبية، ولكن يلاحظ وعلى مستوى الشركة أنه بالرغم من أن الوضعية المالية للشركة تدهورت إلا أن العمل المحاسبي بداخلها أصبح أكثر تنظيما، إضافة الى تطبيق إجراءات تسيير دورات المبيعات والمشتريات بأكثر فعالية، وهذا في ظل ملاحظات وإرشادات مراجع الحسابات الخارجي وتأكيده عليها من دورة الى أخرى.

حيث أن المراجعة الخارجية تمثل عامل تحفيز بالنسبة لمختلف هياكل الشركة من أجل العمل في ظل الطرق والسياسات المرسومة، ومن أجل تحقيق أهداف الشركة، مادام عمل المراجعة كذلك يعتبر تقريرا للإدارة المالية للشركة حول نشاط مختلف وحدات الشركة.

## الخاتمة

من خلال تناول موضوع مراجعة الحسابات ودورها في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، فلقد كانت هذه الدراسة محاولة للتوفيق بين الإطار النظري الذي يضبط علم مراجعة الحسابات ويحدد مجمل متغيراته التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة المهنية، والإطار العملي الذي أصبح جانبا متكاملا لتطبيق هذا العلم عمليا، والذي يمكن القول بأنه أصبح متكاملا بذاته، حيث تشرف عليه مجموعة من الهيئات المهنية التي تحدد وُسسه، وتسعى الى اعتماده كلغة تعامل موحدة في المجال المحاسبي والمالي، وفي ظل السعي وراء معلومات تتصف بالمصداقية والتعبير العادل والملائم على وضعية المنشآت بمختلف أنواعها.

وفي ظل المتغيرات الجديدة في الاقتصاد الوطني والتي تشهد المنافسة الحرة وتقر آليات السوق، أصبح من الضروري اعتماد مراجعة الحسابات كمهنة ضرورية لمتطلبات المرحلة، والوقوف على أهم معالم أساسها النظري، حيث تم من خلال هذه الدراسة محاولة التعرف بصورة مفصلة على الإطار النظري لمراجعة الحسابات وكذلك تتبع الممارسة المهنية وفق المقاييس المتعارف عليها والتي تلقى قبولا عاما لدى الهيئات المهنية، وهذا من أجل إظهار الدور الذي تلعبه مراجعة الحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية وتقويم النظام المولد لها، من أجل تلبية جميع الأهداف المرجوة من المراجعة بالنسبة لكل الأطراف المستفيدين من خدماتها. وبالتالي فنتبع هذه الدراسة ميدانيا على مستوى شركة آقال كدراسة حالة هو محاولة لإسقاط هذا التوفيق بين الجانب النظري والعملي لمراجعة الحسابات من أجل التجاوب مع متطلبات المرحلة الاقتصادية التي تشهدها البلاد، وتوفير احتياجاتها من معلومات المعلومات المحاسبية الملائمة لمختلف مجالات اتخاذ القرار، بما فيها قرارات الإصلاحات.

وعليه فقد خلصت دراسة هذا الموضوع الى عدة نتائج، والتي تبدو ضرورية، ثم آفاق البحث.

أما النتائج التي تم التوصل إليها فيمكن صياغتها على النحو التالي:

1- لقد أثبتت مراجعة الحسابات مرونتها وتجاوبها السريع مع التغيرات الكثيرة التي يشهدها الاقتصاد، وهذا من خلال تكيفها واستجاباتها للاحتياجات مختلف الأطراف الاقتصادية المستفيدة من خدماتها في الحصول على معلومات تتوفر فيها الصفات المطلوبة من صحة ومصداقية، وهذا يعتبر كرد على بعض الأفكار السائدة بأن مراجعة الحسابات والمحاسبة بصفة عامة تعتبر علما محصورا أو مجرد تقنية جامدة، حيث يظهر اعتماد مراجعة الحسابات من طرف عدة هيئات مهنية عالمية كالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFA)، إضافة الى أكبر الهيئات المعتمدة في الدراسات الأكاديمية كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).

2- يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة في ظل المرحلة الاقتصادية الحالية مرهونا بالمعلومات المحاسبية، والتي سيتم على أساسها اتخاذ القرارات على المستوى

الداخلي بالدرجة الأولى من أجل تحسين الأداء وزيادة الفعالية، وكذلك مجمل المعلومات المحاسبية الخارجية والتي تعتبر أساسا للقيام باتخاذ مختلف القرارات المرتبطة بالأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة، وبالتالي ففعالية هذه القرارات التي تعتمد هذه المعلومات كقاعدة لها، تركز أساسا على مدى خضوع هذه المعلومات المحاسبية للمراجعة الخارجية للحسابات المحكمة.

3- إن اعتماد تنظيم جيد ومحكم والإشراف على المساعدين في مكتب المراجعة، يضمن فعالية أعمال المراجعة والتطبيق السليم والصحيح لمختلف إجراءاتها، وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة منها في بعث ثقة في ما تعبر عنه المعلومات المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها.

4- إن قوة أدلة وقرائن الإثبات، تعتبر عنصرا رئيسيا محددًا لمدى أعمال المراجعة المحاسبية من حيث تتبع القيود المحاسبية، وتفحص الوثائق والسجلات المحاسبية التي تم على أساسها القيام بهذه التسجيلات، وبالتالي فإن حجية أدلة وقرائن تدعم مختلف أعمال المراجعة من فحص، تحقيق وتقرير إبداء الرأي الذي يقوم بإصداره حول تمثيل المعلومات للوضع الحقيقي للمؤسسة.

5- إن اعتماد المؤسسة لنظام رقابة داخلية منظم ومحكم يضمن لها تحقيق الأهداف المسطرة في ظل الالتزام بالإجراءات والسياسات المسطرة، ويؤدي الى التقليل من احتمالات الخطأ والغش والسرقة، كما يتيح هذا النظام المتين للرقابة الداخلية مجالًا أكبر للمراجعة من حيث الفحص والتحقق، ويؤدي الى الاقتصاد في الوقت والتكلفة بالنسبة لأعمال المراجعة في أغلب مراحلها، نظرا لما يتيح لها نظام الرقابة الداخلية من أدوات مراقبة وتحليل مساعدة.

6- إن اعتماد بعض الاتجاهات الحديثة للمراجعة كالمراجعة الالكترونية والمراجعة التحليلية، يتطلب اعتماد المؤسسات محل المراجعة لمحاسبة التسيير، وهذا ما تعاني منه المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من حيث اعتمادها لأنظمة المحاسبة العامة، مما يؤدي الى عدم الاستفادة من كل خدماته المراجعة، كما يعتبر اعتماد المراجعة الخارجية تهيئة أرضية لاعتماد محاسبة التسيير ومجمل التقنيات الحديثة في التسيير.

7- إن أعمال المراجعة المرتبطة بالجانب العملي وفي الآونة الأخيرة أصبحت تسعى الى أعمال التوحيد والتنميط، وخاصة من حيث تقرير مراجعة الحسابات الذي أصبح ذا اعتماد كبير، مما يظهر الحاجة الى تقرير نمطي موحد على المستوى الدولي، وتظهر مجمل الإصلاحات التي تخص مراجعة الحسابات على مستوى الجزائر كاستجابة لمتطلبات الرقابة، بعيدا عن تلبية متطلبات التوحيد وحاجات المستفيدين من خدماتها، وهذا ما أدى الى تأخر اعتمادها مقارنة بباقي الدول.

8- إن مراجعة الحسابات كمهنة مستقلة بذاتها تقدم لمجموعة من الأطراف جملة من الخدمات المختلفة، لكن مجمل الأعوان الاقتصادية قد تنتظر خدمات أخرى من مراجعة الحسابات، وبالتالي تظهر هذه الإشكالية على مستوى الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات، والمتمثلة في الفرق بين ما تقدمه المراجعة من خدمات وما ينتظره منها مجمل المستفيدين من خدماتها، وهذا ما يتطلب التقليل من هذه الفجوة عن طريق إطار نظري متين، يحدد ويضبط جميع أعمال المراجعة ومجالها وأهدافها.

9- تشوب نظام الرقابة الداخلية بشركة آقال جملة من النفاص، والتي تتمثل في مجملها بعدم الالتزام بالإجراءات والسياسات المحددة، مما يخلق عدم توازن في تدفق البيانات والمعلومات، بالرغم من أنه من أن هذه الإجراءات والسياسات محددة بدقة الى أنه تبقى الإشكالية في التطبيق.

10- يظهر أنه وبالرغم من استفادة شركة آقال من المراجعة الخارجية للحسابات، الى أنه بقيت عناصر الخلل التي أشارت لها المراجعة موجودة، ويرجع هذا أساسا الى عدم القيام بكامل الإجراءات التصحيحية وفقا لرأي المراجع الخارجي، والسبب الأساسي لذلك هو غياب نظام كامل للمراجعة الداخلية والتي تسهر على القيام بهذه التصحيحات وتتبعها.

11- يظهر على مستوى الشركة خلل في توزيع المهام والمسؤوليات حيث أن المراجع الداخلي للشركة يشغل حاليا منصب المدير المالي بالنيابة، ونظرا لكثرة العمل على مستوى الإدارة المالية فإنه يمكن القول أن وظيفة المراجع الداخلي مجمدة نسبيا، كما تطرح إشكالية من حيث الرقابة من حيث أنه كيف سيقوم شخص بمراقبة عمل قام به هو بنفسه.

بناء على هذه النتائج التي تم التوصل إليها فإنه يمكن صياغة جملة من التوصيات كما يلي:

1- العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات وتكيفه مع متطلبات الإطار الجديد للتسيير للحصول على معلومات محاسبية فعالة، وهذا من خلال الاستفادة الكاملة من مجمل خدمات المراجعة الخارجية واعتماد المراجعة الداخلية، كي يتم توفير متطلبات المرحلة الحالية من معلومات فعالة ومناسبة من حيث الوقت والتكلفة، لاتخاذ مختلف القرارات التصحيحية.

2- تفعيل دور المصف الوطني للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، كالهيئة الوطنية المشرفة على الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات، وذلك من خلال تدعيمه بالدراسات الأكاديمية من أجل زيادة الترابط بين الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات والإطار النظري لها، بحيث يتم اعتماد التصحيحات والتعديلات في المجال المحاسبي على أساس الاحتياجات من المعلومات ومتطلبات تجاوب المؤسسات مع مرحلة التسيير الجديدة، وليس على أساس نقل التجارب والتعديلات التي يخضع لها المجال المحاسبي ومجال المراجعة بصفة خاصة، وذلك من بيئة مختلفة نسبيا كنقل المعطيات المحاسبية الفرنسية وتطبيقها دون اعتماد أساس نظري سليم وفقا للمتطلبات الواقعية على مستوى الاقتصاد الوطني.

3- ضرورة التزام شركة آقال بمختلف وحداتها بأنظمة الرقابة الداخلية المحددة والتشديد على احترام مختلف إجراءاتها، وهذا من أجل التخفيض من الانحرافات المسجلة، وفتح مجال أكبر لمختلف أدوات الرقابة الداخلية، ودعم الرقابة الذاتية، وتسهيل مهمة المراجع الخارجي المستقل.

4- يجب على شركة آقال أن تسرع بتفعيل وظيفة المراجع الداخلي المجمدة نسبيا في الوقت الحالي، وهذا من أجل الحصول على مستوى أكبر من الرقابة الداخلية، وكذلك الاستفادة بنسبة أكبر من رأي المراجع الخارجي الذي يصبح أكثر تحليلا لوضعية المؤسسة في ظل وجود مراجعة

داخلية فعالة، كما يظهر الخلل الموجود على مستوى مخزوناتا الحاجة الماسة الى المراجعة لخاصة كالمراجعة الداخلية للمخزونات، إضافة الى باقي عناصر الخلل.

يعتبر هذا البحث سلسلة حلقة من سلسلة الدراسات التي تنطرق الى دور المراجعة بمختلف أنواعها في النهوض بوضعية المؤسسة الاقتصادية وتأهيلها من أجل التجاوب مع الفترة التي يشهدها الاقتصاد حالياً، وبالتالي فان هذا الموضوع قد تطرق الى نوع من أنواع المراجعة وتأثيره على عنصر أساسي في التسيير وهو المعلومة المحاسبية، وبالتالي يبقى المجال مفتوحاً لاستكمال البحث في مراجعة مختلف المعلومات، خاصة مع ظهور معلومات تتميز بغموض نسبي وتتطلب مراجعة خاصة، والتي تتمثل في المعلومات المرتبطة بالتجارة الالكترونية، مما يفتح المجال للبحث في أبعاد وتقنيات هذه المراجعة، في ظل التداول الكبير لمعلوماتها واعتمادها في جملة من القرارات.

## فهرس الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
01	تصنيف الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية	18
02	التطور التاريخي لمراجعة الحسابات	25
03	التطور التاريخي لأهداف عملية المراجعة	32
04	الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية	41
05	العلاقة بين المخاطر ومختلف أطراف المنشأة في المراجعة الالكترونية	60
06	أهم الرموز المستخدمة في رسم خرائط التدفق والمعتمدة في المراجعة	88
07	توزيع الموارد البشرية بشركة آقال	130
08	تغيرات حسابات الاستثمارات بين سنتي 2000 و 2001م	169
09	تغيرات حسابات المخزونات بين سنتي 2000 و 2001م	171
10	تغيرات حسابات الحقوق بين سنتي 2000 و 2001م	173
11	تغيرات حسابات الأموال الخاصة بين سنتي 2000 و 2001م	176
12	تغيرات حسابات الديون بين سنتي 2000 و 2001م	177
13	نتائج شركة آقال خلال الفترة من سنة 1998 الى 2002م	178
14	تغيرات حسابات النتائج بين سنتي 2000 و 2001م	179



## فهرس الأشكال

الرقم	البيان	الصفحة
01	نظام المعلومات المحاسبية كنظام فرعي من النظام العام للمعلومات.	08
02	النظام الكلاسيكي لمعالجة المعلومات المحاسبية	12
03	نموذج للمعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية	15
04	معالجة البيانات المحاسبية المختلفة بالحاسوب لإعداد مختلف القوائم المالية والتقارير	16
05	المسؤولية الكاملة لإدارة المنشأة عن المعلومات المحاسبية في ظل غياب المراجعة الخارجية	21
06	دور تقرير مراجع الحسابات في مصداقية المعلومات المحاسبية.	22
07	التنظيم الإداري لمكتب مراجعة الحسابات	72
08	كيفية الحصول على تقييم الدليل وأثاره على تقرير المراجع	97
09	مخطط انسيابي لمراجعة الاستثمارات المالية	100
10	مخطط انسيابي لمراجعة البضاعة بالمخازن	103
11	مخطط انسيابي لمراجعة النقدية بالبنك	106
12	مجرى إجراءات مراجعة رأس المال	109
13	هيكل التقرير النمطي في حالة الرأي النظيف	117
14	هيكل التقرير النمطي بخلاف التقرير النظيف	120
15	شبكة النجارة وإعادة البيع لشركة أقال	125
16	التنظيم العام لشركة أقال	125
17	الهيكل التنظيمي للإدارة العامة لشركة أقال	127
18	الهيكل التنظيمي لوحدة البثق، الأنودة وتذويب الألمنيوم (EARA)	131
19	مخطط دوران الوثائق المرتبطة بدورة المشتريات بوحدة البثق، الأنودة وتذويب الألمنيوم (EARA)	139
20	مخطط دوران المعلومات المرتبطة بدورة المشتريات لوحدات نجارة وإعادة بيع الألمنيوم (MRA)	141
21	مخطط دوران الوثائق المرتبطة بمبيعات المجنبات واللواحق بوحدة البثق، الأنودة وتذويب الألمنيوم (EARA)	147
22	مخطط دوران الوثائق والمعلومات المرتبطة بعملية البيع لمنتجات النجارة بوحدة البثق، الأنودة وتذويب الألمنيوم (EARA)	150
23	مخطط دوران الوثائق والمعلومات المرتبطة بمبيعات المجنبات واللواحق في وحدات النجارة وإعادة بيع الألمنيوم (MRA)	154
24	مخطط دوران الوثائق والمعلومات المرتبطة ببيع منتجات النجارة لوحدات نجارة وإعادة بيع الألمنيوم (MRA)	157



162	برامج المعالجة الآلية للمعلومات في ظل الشبكة المحلية بوحدة البثق، الأنودة وتذويب الألمنيوم (EARA)	25
167	مخطط انسيابي لتجميع القوائم المالية لوحدات شركة أقال وإعداد القوائم المالية الشاملة للشركة	26
179	تطور النتيجة الصافية لشركة أقال في الفترة من 1998 الى 2002م	27
180	انخفاض المبيعات في الفترة من 1998 الى 2002م.	28