

أهمية المراجعة الخارجية في مراقبة أداء المؤسسة

*Importance of the External audit for control a Performance of the Company*ط.د. وجدان علي أحمد هادي¹

جامعة الجزائر3- الجزائر

wajdanalihadi@gmail.com

تاريخ النشر: 2020/06/03

تاريخ الاستلام: 2019/08/05

Abstract:

The evolution of auditing is a complicated history that has always been changing through historical events. Auditing always changed to meet the needs of the business environment is the backbone of the business world , Auditing has been the backbone of the complicated business world and has always changed with the times. As the business world grew strong, auditors' roles grew more important. The auditors' job became more difficult as the accounting principles changed. It also became easier with the use of internal controls, which introduced the need for testing Keywords: External Audit, the performance of Enterprise, internal Control system, activity Ratios

Keywords: External Audit ; the performance of Enterprise ; internal Control system ; activity Ratios

مقدمة:

التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر مع المؤسسة مما أوجب على الملاك والإدارة الاستعانة بأداة، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها . ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة إلى جهة تتصف بالحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة الخارجية و تطورت مع الزمن، وهذا التطور في المراجعة اكسبها أهمية كبيرة زادت من الطلب الاقتصادي على خدماتها وملاك المؤسسة احد الأطراف المستفيدة من خدمة المراجعة الخارجية في تقييم الرقابة الداخلية والحكم عن مدى كفاءة الإدارة في تسيير المؤسسة بالاستعانة بتقرير المراجع الخارجي للحكم على مستوى أداء المؤسسة ومدى متانة نظام الرقابة الداخلية .

1- إشكالية البحث: نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة استعان الملاك بمكاتب المراجعة الخارجية للحكم على مدى صحة المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية لشركاتهم، والحكم على مدى كفاءة الإدارة في التسيير. ما هو الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة الخارجية بحيث تكون أداة رقابية تلي احتياجات الملاك؟

1-2 فرضيات البحث:

- المراجعة الخارجية أداة رقابية تطورت مع الزمن وزادت أهميتها بزيادة الأطراف المهتمة بتقارير المراجع الخارجي في اتخاذ قراراتهم ومن تلك ملاك المؤسسة والمساهمين
- دراسة المراجع الخارجي للنظام المحاسبي للمؤسسة والنظام الإداري وقياس مؤشرات الأداء بالشركة يقدم معلومات مهمة للملاك عن مدى كفاءة الإدارة في تسيير المؤسسة .

¹ المؤلف المرسل: وجدان علي أحمد هادي: wajdanalihadi@gmail.com

3-1 أهمية البحث

يعد البحث مهماً لأنه يتناول علاقة المراجعة الخارجية بالتسيير حيث ان كبر حجم الشركات جعل مسألة اطلاع الملاك والمساهمين على طريقة الإدارة في التسيير وفاعلية استخدامهما للموارد المتاحة للمؤسسة للحصول على أفضل النتائج أمراً صعباً لذا فان تقرير المراجع الخارجي يعتبر أداة رقابية فعالة يجعل الملاك على دراية تامة بطريقة الإدارة بالتسيير، لان المراجع الخارجي يعمل على دراسة نظام الرقابة الداخلية بشقيه النظام المحاسبي والإداري للشركة وقياس مؤشرات الأداء والتقرير عن ذلك .

ففي الوقت الحاضر مع زيادة حدة المنافسة التجارية واتخاذ أساليب حديثة في الإدارة والتسيير مع توسع وسائل التسويق والخدمات وتطورها بشكل مستمر أصبحت عملية الحكم على كفاءة الإدارة في مواكبة هذا التطور امر صعباً ما لم تكن هناك أداة رقابية مستقلة على درجة من الكفاءة تقيس أداء المؤسسة وتحكم عليه وهو الدور الذي تقوم به المراجعة الخارجية

4-1 أهداف البحث :

- التعرف على ماهية المراجعة الخارجية، تطورها التاريخي وأنواعها و معرفة أهميتها وتطور أهدافها.
- شرح المميزات التي يتصف بها المراجع الخارجي العلمية والعملية.
- شرح الأساليب التي يتبعها المراجع الخارجي في عملية دراسة المؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تعزيز نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة .
- تأثير تقرير المراجع الخارجي على قرارات الإدارة فيما يخص نشاطها .

5-1 منهجية البحث :

استخدم المنهج الوصفي فيما يتعلق بتعريف المراجعة وأهدافها ومنهجيتها والمنهج التاريخي لسرد تطور دورها وأهدافها والمنهج التحليلي في شرح دور المراجعة في فحص وتقييم الاداء

2- المراجعة الخارجية

1-2 ماهية المراجعة الخارجية:

تعرف بأنها العملية المنظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الإقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية، أيضاً تعرف أنها الفحص الإنتقادي المستقل والمنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف تحديد مدى دقة أنظمة الرقابة الداخلية وسلامة وصحة المستندات وصحة المعلومات المسجلة في القوائم المالية.⁽¹⁾

فالمراجعة فحص في محاييد للقوائم المالية للشركة ونظام رقابتها الداخلية للتأكد من صدق وعدالة القوائم المالية وان المعلومات التي تحتويها تلك القوائم تتصف بصفات المعلومة المحاسبية وان المركز المالي للشركة يعكس حالة الشركة عند أعداد ⁽²⁾

لذا فان المراجعة الخارجية هي أداة رقابية مستقلة يمكن الاعتماد عليها من قبل الأطراف المهتمين بالمعلومات المالية للشركة للتأكد من صدق وعدالة تلك المعلومات وأنها تعبر عن الوضع المالي للشركة

2-2 ظهور و تطور المراجعة

يرجع أصل كلمة المراجعة إلى الفعل اللاتيني audire والذي يعنى السمع حيث كان المراجع هو الشخص الذي تتلى عليه الحسابات بصوت مرتفع في جلسة استماع عامة ويسجل تاريخ المراجعة أن المراجعين كانوا يقدمون تقاريرهم منذ أيام الحضارتين المصرية والرومانية حيث كانت الحسابات تراجع مراجعة دقيقة وإذا اكتشف المراجع قيوداً غير عادية أو لا يمكن تبريرها كان العقاب هو الجلد لمن ارتكبها أما

إذا كان الخطأ حسبما يرقى إلى مرتبة الغش وربما وصل الجزاء إلى الإعدام، ولقد كان الهدف من الاستماع إلى الحسابات خلال فترة الإمبراطورية الرومانية هو منع الاختلاس من قبل القائمين على تنفيذ الأنشطة وبشكل عام قبل سنة 1211 كانت المحاسبة تهتم بالمشروعات الحكومية والعائلية وكان يستخدم كاتبين للحسابات يمسك كل منهما حسابا مستقلا يسجل فيه نفس العمليات وكان يمكن التحقق من صدق تلك الحسابات عن طريق إجراء المطابقة بينهما ومن ثم لم يكن هناك حاجات للاعتماد على المراجعة في هذا الأمر ولقد كان الهدف الأساسي ومن هذا الإجراء هو منع الاختلاس من أموال الحكام وإن كان هناك هدف ثانوي لذلك وهو ضمان دقة التقارير المقدمة منهما وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية بدأ تطور المراجعة مع تطور المدن الإيطالية فقد استخدم تجار "فلورنسا" و"جنوا" و"فينسيا" للمراجعة في فحص حسابات قباطنة السفن القادمين من العالم القديم حاملين البضائع إلى الدول الأوروبية وفي خلال هذه الفترة كان الدور الأساسي للمراجعة هو منع الغش وكان المراجع الذي ينتدب للعمل في مدينتي "فلورنسا" و"فينسيا" لا يتقاضى أتعابا محددة بل كانت تحدّد أتعابه على أساس نسبة مئوية من مجموع قيم الأخطاء التي يكتشفها، وخلال الفترة من 1211 حتى 1121 لم يحدث تغيير في طبيعة الأهداف التي تسعى للمراجعة إلى تحقيقها وإن كانت مجالات المراجعة قد اتسعت لكي تشمل الأنشطة الصناعية المبكرة التي بدأت مع بداية الثورة الصناعية ولقد صاحب ظهور الثورة الصناعية اتجاه المشروعات نحو النمو واتساع نشاطها وزيادة رأسمالها بحيث لم يعد في مقدور فرد أو عدد محدود من الأفراد مواجهة احتياجات تمويلها لذا ظهر شكل قانوني جديد من المشروعات هو الشركات المساهمة قادر على تجميع مدخرات عدد كبير من الأفراد لتدبير الأموال اللازمة للصناعة وبمرور الزمن أصبح هذا النوع من الشركات يمثل الشكل الغالب للنشاط التجاري والصناعي في معظم دول العالم وفي ظل هذا النوع من الشركات يتعذر على المساهمين وقد ازداد عددهم أن يقوموا بإدارة شركتهم بأنفسهم لذلك فإنهم ينتخبون من بينهم مجلس إدارة يفوضونه في إدارة الشركة يستحيل عليهم مباشرة نظرا لوجود صعوبات عديدة لكثرة عددهم وانعدام الخبرة لديهم لذا فقد ظهرت الحاجة إلى الاستعانة بالمراجعين لكي يقوموا نيابة عنهم بهذه الرقابة ويفصحوا عن رأيهم بخصوص صحة وأمانة القوائم المالية والتقارير التي يعدها مجلس الإدارة عن نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي وقد اهتمت الدول العريقة في مهنة المحاسبة والمراجعة بهذه المهنة والقائمين بها وأصدرت الدول تشريعات وقوانين تنظم مهنة المراجعة الخارجية و شروط مزاولته⁽³⁾

2-3 أهمية المراجعة الخارجية

تتجلى أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، بحيث تعتمد عليها تلك الأطراف في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها وأهدافها، فيعتمد ملاك المؤسسة اعتمادا كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تتركز على أن تكون تلك البيانات صحيحة وتعكس الحالة الفعلية والسليمة، أي تكون مدققة من قبل هيئة فنية محاسبية.

و يعتمد المستثمرون على هذه القوائم عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية و توجيه مدخراتهم إلى ما يحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولكي تكون هذه القرارات و التوجيهات سليمة، يجب أن تكون هذه القوائم على الأقل تعكس معلومات يمكن الوثوق بها، وهذا انطلاقا من تأشير المراجع الذي يؤكد ذلك.

كما تعتمد البنوك على هذه القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند قيامها بدراسة الوضعية المالية والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة عند طلب هذا الأخير لمجموعة من التسهيلات الائتمانية منها، أو طلب قروض، ويعتمد كذلك الاقتصاديون في هياكل الدولة على هذه القوائم للوصول إلى تحديد المؤشرات تنموية تخدم الصالح العام، لهذا وجب أن تكون المعلومات الظاهرة على هذه القوائم المالية تعبر عن

واقع فعلي للمؤسسة والجهات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة تعتمد على القوائم المدققة لأغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب وتحديد الأسعار و تقديم الإعانات لبعض الأنشطة والقطاعات... الخ من الملاحظ أن المنتج المحاسبي أصبح يخدم عدة أطراف من فئات المجتمع و هذا بالاعتماد على هذا المنتج في اتخاذ مجموعة من القرارات، ولا يتم ذلك إلا إذا أمكن الوثوق في هذا المنتج، حيث أن هذه الثقة لن تستكمل إلا إذا تمت المصادقة على هذه القوائم من طرف هيئة خارجية محايدة التي تقوم بفحص انتقادي منظم و دقيق لتلك البيانات الظاهرة على هذه القوائم و إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات و شرعيتها و سلامتها⁽⁴⁾

3- تكامل المراجعة الخارجية و الرقابة الداخلية

3-1 علاقة المراجعة بعملية الرقابة

تعتبر عملية الرقابة بصفة عامة الإطار العام والشامل والمفهوم الذي يحقق العديد من الأدوات والأساليب الرقابية المختلفة بمهدف التحقق من ما تم التخطيط له من أهداف ونتائج قد تحقق بالشكل الملائم والمناسب في إطار ألتزام بالقواعد والمفاهيم والمعايير العامة والخاصة التي تعمل في نطاقها المنشأة، باعتبار أن ذلك يمثل الهدف لعملية الرقابة، ولقد مرت عملية الرقابة بصفة عامة بمراحل تطور مختلفة وفقا للحاجة إلى تحقيق الأهداف المحددة لكل مرحلة ابتداء من استخدام سجلات محددة (سجلين لنفس العملية) بمهدف المطابقة بينهما وكشف الاختلافات إلى مرحلة ضرورة كشف تصرفات غير مرغوب فيها وخاصة السرقات والاختلاسات بمهدف حماية موارد المشروع وكان ذلك في ظل وجود مشروعات متوسطة وصغيرة الحجم ومع ظهور المشروعات الكبيرة الحجم كالشركات المساهمة الكبرى في بداية القرن العشرين الماضي ظهرت الحاجة إلى تدعيم عملية الرقابة بأدواتها وأساليبها المتعددة⁽⁵⁾

أهمية الرقابة كعنصر من عناصر النشاط الإداري، حيث أن أهمية الرقابة بأدواتها المختلفة وخاصة الرقابة والمراجعة الخارجية والداخلية لخدمة مختلف الأطراف ذات العلاقة بنشاط المشروع ومما يؤكد هذه الأهمية النظر إلى عملية الرقابة باعتبارها أحد أهم عناصر النشاط الإداري في المشروع والتي تتمثل ب (التخطيط، التنظيم، لتوجيه، الإشراف، الرقابة والتقييم)

وتمثل الرقابة والتقييم العنصر الهام من عناصر النشاط الإدارية حيث يتضمن:

* رقابة العاملين أولاً بأول وملاحظتهم ويتم ذلك عن طريق نظم الرقابة والمراجعة الداخلية للتأكد من أن تنفيذ الأعمال والمهام يتم بما يتفق واللوائح.

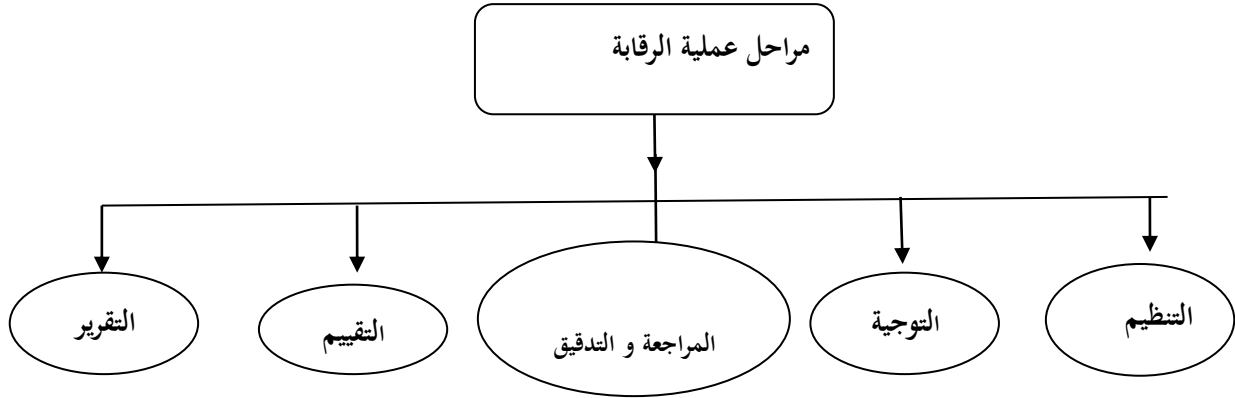
* تقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة من خلال تقييم أداء العاملين.

* فحص وتدقيق الأعمال والمهام وتقييم النتائج التي تحققت عن طريق تحليلها وتفسيرها وإعداد التقرير عنها.

* المراجعة كمرحلة وأداة رقابية هامة لزيادة فعالية الرقابة كوظيفة إدارية هامة يتطلب الأمر الإعداد الجيد لها عن طريق تحديد وتصميم مراحلها المختلفة بما يتفق وطبيعة نشاط المشروع والشكل التالي يوضح المراحل المختلفة التي تمر بها عملية الرقابة

* فحص وتدقيق الأعمال والمهام وتقييم النتائج التي تحققت عن طريق تحليلها وتفسيرها وإعداد التقرير عنها

شكل (1) يوضح المراحل الرئيسية التي تمر بها عملية الرقابة



المصدر: محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري - المعايير والقواعد المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية مصر 2007 ص 17 وتتضمن كل مرحلة من هذه المراحل السابقة عناصر رئيسية هامة يجب توافرها في كل مرحلة من المراحل.

المرحلة الأولى التنظيم: وتتطلب هذه المرحلة تنظيم العناصر المختلفة المرتبطة بعملية الرقابة ومن أهمها:

*تحديد العلاقات المختلفة بين المستويات الإدارية في المشروع أفقياً ورأسياً فيما يتعلق بدور كل مستوى إداري في عملية الرقابة.

*تحديد دور كل فرد في كل مستوى إداري في التنظيم في مجال تنفيذ عملية الرقابة ودوره في تحقيق الأهداف المطلوبة.

*تحديد وتصميم معايير الأداء الملائمة التي يتم اتخاذها أساساً للتقييم بعد ذلك.

*تحديد واجبات وسلطات ومسؤوليات كل فرد في التنظيم.

يتضح مما سبق أن التنظيم الخاص بعملية الرقابة يدور حول وضع إطار عام وأسس لمحاسبة المسؤولية لكل عنصر من عناصره.

المرحلة الثانية التوجيه: وتتضمن هذه المرحلة العناصر الرئيسية التالية لزيادة فاعلية دور الرقابة بصفة عامة:

*توجيه الأفراد وإرشادهم أولاً بأول بهدف الوصول لمستوى الأداء المثالي للأعمال المختلفة بما يتفق والمعايير السابق تحديدها.

*مراعاة الاستخدام السليم لعناصر النظام المحاسبي في المشروع والطرق المحاسبية الملائمة لطبيعة النشاط.

*التوجيه المحاسبي لمختلف العمليات المالية وفقاً لكل من الدورة المستندية والدورة المحاسبية السليمة والتي يتم تنفيذها في مختلف السجلات والدفاتر المحاسبية.

*إصدار التوجيهات والتعليمات الدورية وبصورة مستمرة بهدف تصويب أي أخطاء أو انحرافات لمنع تكرارها.

المرحلة الثالثة: المراجعة والتدقيق ، وتتضمن المراحل التالية:

*فحص ومراجعة العمليات المالية أولاً بأول وتدقيقها بهدف التأكد من مدى الالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية.

*التحقق من الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحديد الفروق والانحرافات .

*تحليل الفروق لتحديد طبيعتها.

*معالجة أسباب هذه الانحرافات وبصفة خاصة السلبية.

ولا شك أن هذه العناصر يتم تنفيذها أو الالتزام بها عن طريق المسؤولين عن المراجعة الداخلية والخارجية على السواء إضافة إلى معاونة بعض المسؤولين من الإداريين بالمشروع والذين لهم علاقة مباشرة بهذه العناصر.

المرحلة الرابعة التقييم : وتتضمن هذه المرحلة باعتبارها مكملية للمرحلة السابقة العناصر الرئيسية التالية:

*تقييم الأداء على مستوى مختلف عناصر النشاط .البشرية والمادية.

*تحليل نتائج التقييم لتحديد الايجابية والسلبية منها.تحديد الانحرافات السلبية وأسبابها.تحديد المسؤولية عن هذه الانحرافات.استخدام أساليب التحليل المختلفة في إطار تطوير دور المراجعة لتتحول إلى مراجعة تحليله إلى جانب كونها عملية تدقيق وفحص ، سواء كان ذلك عن طريق المراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية.

المرحلة الخامسة التقرير: وتعتبر هذه المرحلة الخطوة الأخيرة في عملية الرقابة على أساس إنها تمثل المرآة التي تعكس نتيجة المراحل السابقة من خلال إعداد تقرير يوضح النتائج النهائية لهذه العملية ، وفي هذا المجال يجب مراعاة العناصر التالية:

*إعداد التقرير بالشكل الذي يساعد على إبراز هذه النتائج النهائية .

*يجب مراعاة المستوى الإداري الموجه له التقرير من حيث الشكل والمحتوى.

*الاهتمام بالتقرير باعتباره وسيلة اتصال يمكن الاستفادة منها في أكثر من مستوى إداري.

ومن تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للمراجعة إنها (عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة(ومن عبارة نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية تعني ما يلي:

*لا تقتصر مهمة المراجعة على فحص المعلومات الواردة بالقوائم المالية فحسب بل تتضمن أيضا فحص نظام المعلومات

وعملية المحاسبة التي ينتج عنها هذه المعلومات المالية مثل فحص نظام الرقابة الداخلية.

*كلمة الاقتصادية تعني أي حالة تتطلب ضرورة ممارسة نوعا من الاختيار بين البدائل عند تخصيص الموارد فمثلا(المراجع الداخلي يهتم بالنتائج الاقتصادية المتعلقة بالأنشطة الداخلية للمنشأة)⁽⁶⁾

3-2 تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة :

تتطلب معايير المراجعة الدولية من المراجع أن يحصل على فهم كاف للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية واعتبارات

الرقابة الداخلية والمخاطر المتعلقة بتخطيط وترتيب عمليات التشغيل .

ويسعى المراجع إلى تحقيق هدفين من فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية هما.

أ (تحديد أساليب الرقابة التي يمكن الاعتماد عليها) حتى يستطيع أن يحدد طبيعة، ونطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة.

ب (اكتشاف مواطن الضعف الجوهرية في النظام التي يجب إبلاغها لإدارة المؤسسة ومن أجل تحقيق هذه الأهداف⁽⁷⁾

ويقوم المراجع إتباع الخطوات التالية :

*تحديد أنواع الأخطاء والمخالفات الممكن حدوثها.

*تحديد إجراءات الرقابة المحاسبية اللازمة لمنع حدوث .أو اكتشاف هذه الأخطاء والمخالفات.

*تحديد ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية لدى العميل يتضمن إجراءات وأساليب الرقابة اللازمة .

وبجانب أهمية إبلاغ إدارة المؤسسة بمواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية فإن المراجع يهدف أساسا وراء دراسته لنظام الرقابة الداخلية إلى إبداء راية حول صدق وعدالة أرصدة القوائم المالية ولذلك تركز كافة إجراءات المراجعة مشتملة على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على تحقيق هذا الهدف الأساسي للمراجعة ويجب على المراجع عند فحصه لنظام الرقابة الداخلية أن يوجه كل إنتباهه إلى مواطن الضعف

الجوهرية والتي تعرفها معايير المراجعة بخصائص أو صفات في القصور بالنظام ، أو بعدم الالتزام في تطبيق أساليب الرقابة الموضوعية والتي نشأ عنها مخاطر عالية تؤدي إلى عدم صحة القوائم المالية⁽⁸⁾.

ويستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق الرقابة الداخلية وفحصها بغرض التأكد من مدى فاعليتها والالتزام العاملين بتنفيذها ومدى قدرتها على إنتاج معلومات محاسبية طبقا للمعايير المهنية حيث يتفاوت توثيق المراجعين للرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من طرف العميل ، وتوجد عدة طرق لتوثيق نظام الرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من طرف العميل و طرق توثيق نظام الرقابة الداخلية هي :-

- الوصف النظري: ويتمثل هذا الأسلوب في وصف كتابي للرقابة الداخلية لدى العميل ، ويجب توافر الخصائص التالية في الوصف النظري الملأئم للنظام المحاسبي والرقابة المرتبطة به:-

(أ) نشأة كل مستند وسجل داخل النظام (وصف من أين جاء السند).

(ب) كافة عمليات التشغيل داخل النظام (وصف كل عملية).

(ج) تنظيم كل مستند وسجل داخل النظام (التعبير عن تعبئة المستندات وإرسالها بعد كل عملية).

(د) توضيح عناصر الرقابة التي تناسب تقدير الخطر ويشمل ذلك عادة الفصل بين الواجبات، الترخيصات والموافقات، التحقق الداخلي⁽⁹⁾

- طريقه خرائط التدفق : وهي تقنية تستخدم على نطاق واسع لتوثيق الرقابة الداخلية في أوراق عمل المراجع وتتمثل خرائط تدفق النظام بعرض بياني لإجراءات تدفق البيانات في نظام معين أو في دورة عمليات محددة.

هذا ويقوم المراجعون باستخدام خرائط التدفق التي قام العميل بإعدادها كوسيلة لدراسة إجراءات الرقابة على إدخال البيانات وإخراجها وتشغيلها .

إن تحليل خرائط التدفق يمكن أن تساعد المراجعين على التعرف على خطوات تشغيل البيانات والحكم على فاعلية هذه النظم في إنتاج البيانات المحاسبية طبقا لمتطلبات المعايير المهنية .

ومن ميزات استخدام مخططات تدفق النظام إن قسم نظم المعلومات يجب أن يحصل على جزء من التوثيق المعياري ومن أمثلة ذلك مخططات تدفق النظام للمبيعات، والحسابات المدينة، والمدفوعات النقدية.⁽¹⁰⁾

وتتميز خريطة التدفق أساسا بأنها توفر نظرة عامة موجزة لنظام العميل بما يمكن المراجع من التعامل معها كأداة تحليلية مفيدة، وهي تتفوق في معظم الاستخدامات على الوصف النظري وعلى وجه الخصوص إظهار مدى وجود فصل ملائم بين الواجبات حيث يكون الأمر أيسر عند تتبع رسم بياني عن قراءة وصف نظري، كذلك من السهل أيضا أن يتم تحديث خريطة التدفق .

- قائمة استقصاء الرقابة الداخلية: من خلال قائمة استقصاء الرقابة الداخلية يتم طرح أسئلة عن أنواع الرقابة في كل جانب من جوانب المراجعة كوسيلة لتوضيح الجوانب غير الملائمة في الرقابة الداخلية للمراجع ، وفي معظم الأحوال يتم تصميمها للإجابة عن الأسئلة ب (نعم) أو (لا) وتشير الإجابة ب (لا) إلى أوجه القصور المحتملة للرقابة الداخلية، وتتمثل الميزة الرئيسية في استخدام قائمة الاستقصاء في أنها تغطي كل جانب بالمراجعة على نحو سريع ومناسب في بداية المراجعة، ويتمثل العيب الرئيسي في إنه يتم فحص الجوانب الفردية في نظام العميل دون أن يتم توفير رؤية عامه، بالإضافة أنها لا تكون قائمة قابلة للتطبيق لدى بعض عملا المراجعة خاصة الشركات الصغيرة⁽¹¹⁾

– إجراء اختبارات فحص الرقابة (اختبارات التطابق)

بعد أنتها المراجع من تحضير خرائط التدفق أو الوصف البياني عليه أن يتحقق من إن الإجراءات أُلتي دونها هل هي فعلا أُلتي تنفذ بالمؤسسة ، وهنا يظهر دور إختبارات التطابق ويتم ذلك عادة بشكل منفصل لكل نوع رئيسي من العمليات المالية داخل دائرة من دوائر العمليات المالية حيث يتم تخفيض خطر الرقابة عن طريق تنفيذ اختبارات الرقابة للتحقق من إن أساليب الرقابة الرئيسية يتم تنفيذها على نحو فعال خلال الفترات المتلاحقة.

ويوجد أربعة أنواع من الإجراءات يتم استخدامها لتدعيم نظام الرقابة الداخلية وهي :

أ – الاستفسارات من الأفراد المناسبين لدى العميل ، ولكن هذه الاستفسارات لا يمكن الاعتماد عليها بشكل كلي .

ب – فحص المستندات والسجلات والتقارير.

ج – ملاحظة الأنشطة المتعلقة بالرقابة.

د تنفيذ الإجراءات لدى العميل.

وكذلك إجراء إختبارات الاستمرار ومن خلالها يتم تحديد نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية ويهدف المراجع من إختبارات الاستمرار إلى التأكد ان نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية مستمرة في الأداء بفاعلية لتحقيق أهداف الرقابة على طول الفترة المالية وعندما تؤكد نتائج الفحص هذه الحقائق فان المراجع يمكنه الحصول على تأكيدات رقابية أو ضمنية عالية تمكنه من الحد من إجراءات الفحص الجوهري والتفصيلي وتغيير توقيته وطبيعته، وعلى ضوء تقييمه الاولي لنظام الرقابة الداخلية يقوم المراجع بإجراء التقييم النهائي لهذا النظام ، وتحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف أُلتي توصل اليها عند التقييم الاولي لهذا النظام ، وتكون ضمن تقرير المراجع عند إبداء رأيه حول نظام الرقابة الداخلية، وبعد ذلك يتم التأكد من الإجراءات أُلتي تم اتخاذها بالإضافة التوصيات والمقترحات ، ولذا فان نتائج التقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي قام به المراجع يكون لها تأثير على إجراءات المراجعة وخاصة إجراءات فحص الحسابات وكتابة التقرير فعلى ضوء تلك النتائج يقوم المراجع بإعادة النظر في برنامج المراجعة وتحديد نطاق وطبيعة وتوقيت وحجم إجراءات فحص الحسابات أُلتي ينبغي عليه ان يقوم بها ، ففي حالة قوة نظام الرقابة الداخلية يقوم المراجع بتخفيض إجراءات الفحص للحسابات والعكس ففي حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية فان مراجع الحسابات يرى انه عليه التوسع في فحص الحسابات وذلك لاحتمال وجود أخطاء وغش وتدليس في ظل نظام رقابي ضعيف يمكن ان تمر من خلاله كثير من الأخطاء وينتج عنه معلومات محاسبية غير ذات مصداقية ولذا وجب على المراجع الخارجي ومن منطلق بذل العناية المهنية الكافية أن يتعمق بإجراءات فحص الحسابات لعدم وجود ثقة كافية بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة قيد المراجعة، والتي تعتبر صمام أمان تلك المؤسسة⁽¹²⁾.

ويتوقف مدى تطبيق اختبارات الرقابة على خطر الرقابة المقدر المرغوب فيه فإذا كان المراجع راغبا في تقدير خطر الرقابة على نحو منخفض، يجب أن يتم تنفيذ اختبارات رقابة مكثفة ، ويتم ذلك في ضوء كل من عدد أساليب الرقابة التي يجب اختبارها ومدى الاختبارات الذي يخص كل أسلوب من أساليب الرقابة. وعلى سبيل المثال إذا أراد المراجع في استخدام مستوى منخفض لخطر الرقابة يجب تطبيق عينة كبيرة الحجم لإجراءات التوثيق والملاحظة وإعادة التشغيل⁽¹³⁾

و يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينها في ملخصات يراد بها إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي منها حسب نفس النظرية، يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا، والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن، إذ يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها⁽¹⁴⁾

و عموما تتم عملية دراسة نظام الرقابة الداخلية من قبل المراجع الخارجي خلال مرحلتين هي:-

أ) مرحلة فحص نظام الرقابة الداخلية تعني هذه الخطوة اختبار للتنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن تشغيله يتم وفقا لما هو محدد مسبقا ، وهدف هذه الخطوة الى التعرف على التشغيل الفعلي للنظام ومدى مساهمته للحقائق التي تم توصل إليها في الخطوة الأولى التي تحدد ما يجب أن يكون عليه النظام

ب) مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فبعد تجميع الحقائق والمعلومات عن تصميم نظام وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيله سيصبح المراجع الخارجي في موقف يسمح له بالحكم على مدى فاعلية وكفاءة النظام ومن ثم تحديد درجة الاعتماد عليه ، والتي بدورها ستؤثر على إجراءات المراجعة الملائمة بهدف إعداد التقرير وإبداء الرأي في صحة وسلامة القوائم المالية محل الفحص وتشمل هذه الخطوة على إبراز نواحي الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية لأوجه النشاط المختلفة .

وغالبا يتخذ التقرير الذي يتضمن بيان نقاط الضعف ، حيث يقدم هذا التقرير إلى المدير المالي أو رئيس قسم المراجعة أو إلى أي شخص في الإدارة، ويأخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار وتكون لديه السلطة لاتخاذ القرارات الضرورية لتنفيذها. (15)

4- دور المراجعة الخارجية في تعزيز عناصر الرقابة في المؤسسة:

4-1 تحسين جودة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونيا وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل الحسابات يراعي في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن، وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يفضل أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية والاستهلاكية، و يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق مايلي:-

أ- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدققها.

ب- تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات.

ج- تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة الرقابة .

د - وبغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية:-

- وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، كما توضح المسؤوليات؛

- وجود دليل الإجراءات والسياسات المحاسبية توضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات؛

- إعداد موازنات تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها؛

- وجود نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي (16)

كذلك لا بد من وجود عدت ضوابط يجب الالتزام بها عند التشغيل بما يضمن رقابة محاسبية فعالة وهذه الإجراءات يمكن إيضاحها بالتالي:-

*الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات :يجب مراعاة تقسيم الواجبات بين الدوائر المختلفة بحيث لا يستأثر شخص واحد بعملية ما من أولها إلى آخرها ،أي إنشائها والاحتفاظ بالأصول المترتبة عليها والمحاسبة عنها لأن الجمع بين هذه المراحل في يد واحدة سيشكل خطرا

على المشروع بوجود تلاعب أو اختلاس لذلك على الإدارة توزيع العمل بشكل يضمن لها وجود رقابة ذاتية أو تلقائية في أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف رقابة على موظف آخر وهكذا تقل فرص التلاعب والغش والخطأ.

*اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في مراكز مناسبة : وما يتضمنه ذلك من توصيف دقيق لوظائف المشروع المختلفة ، وبرنامج مرسوم لتدريب العاملين في المشروع بما يضمن حسن اختيارهم ووضع كل موظف أو عامل في المكان المناسب له حتى يمكن الاستفادة من الكفاءات المختلفة .

*رقابة الأداء في إدارات المشروع ومراحله المختلفة : وذلك لتحقيق كفاءة عالية فيه وما يجب ملاحظته ضرورة الالتزام بمستويات أداء مخطط لها ومرسومة وإذا ما وجد أي انحراف عن هذه المستويات فيجب دراسته ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه وتتم رقابة الأداء بطريقة غير مباشرة كاستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية وتقارير الكفاية والتدقيق الداخلية وما شابه (17)

*استخدام كافة الوسائل الآلية : ونقصد بهذا المقوم استعمال وإدخال الوسائل الآلية . الآلة الحاسبة والإعلام الآلي وذلك لكون هذه توفر الأتي :

أ (دقة وسرعة المعالجة وسهولة الحصول على المعلومات .

ب (حماية الأصول بوجود برامج مساعدة .

ج (توفير الوقت والتحكم بالمعلومات .

د (خفض تكلفة المعالجة وتدعيم العمل بكفاءة (18)

وتعتبر الخطة التنظيمية أساس عملية الرقابة، ذلك لان التنظيم الجيد يحدد المسؤوليات المختلفة بدقة، ويفوض السلطة بالقدر اللازم للنهوض بالمسؤولية، ويتم الحساب على أساس هذه المسؤولية، وتختلف الخطة التنظيمية من مشروع لآخر إلا انه في جميع الأحوال يجب أن تكون الخطة مرنة لمقابلة أي تطوير في المستقبل كما يجب أن تكون بسيطة و واضحة حتى يفهمها العاملين بالمشروع، أيضا يجب أن تحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية للإدارات التي يتكون منها المشروع . ومن احد العناصر العامة للخطة التنظيمية مقدرتها في تحقيق الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة، كإدارات الإنتاج التي تقوم بالمحافظة على أصول المشروع وأمواله وإدارة المراجعة الداخلية والإدارات المحاسبية الأخرى ، ويحتاج الاستقلال الوظيفي إلى تقييم المهام بحيث لا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه بدون أن يحدث تدخل من شخص آخر ويجب أن تستخدم السجلات الموجودة بالقسم كأداة للرقابة على الأنشطة التي تعمل بداخله على أن تكون هذه السجلات بعيدة عن متناول يد هذه الأنشطة، وبالرغم من وجود هذا الاستقلال الوظيفي إلا أن هذا لا يمنع الأقسام المختلفة أن تعمل مع بعضها البعض بتكامل وتناسق يُمكنها من تنفيذ مهامها بانتظام وبكفاءة إنتاجية عالية ، ولا يعنى الاستقلال إقامة الحواجز وإنما يقصد به منع أي إدارة من المحاسبة عن نتائج أعمالها تأييدا للفكرة القائلة " بالا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه بدون تدخل شخص آخر". كما يجب أن يتمشى الاستقلال الوظيفي داخل الأقسام مع مستلزمات السياسة الإدارية وأيضا يجب أن يكون هناك تفويض دقيق للسلطات بحيث تتساوى مع المسؤوليات ، وينبغي أن يتم ذلك عن طريق الخرائط والكتيبات التنظيمية لضمان معرفة جميع المستويات داخل المشروع، كما يجب تجنب المسؤوليات بينهما، ويكمن التقسيم الوظيفي المناسب في نظام الرقابة الداخلية الفعال في فصل سلطة تنفيذ القرارات عن سلطة تقييمها، فكلما كانت الواجبات محددة بدقة والعلاقات بين المستويات المختلفة واضحة، كلما كان من السهل الحصول على نظام جيد للرقابة الداخلية فبالنسبة للأصول مثلا يجب فصل سلطة الإدارات التي يوكل إليها المحافظة على تلك الأصول عن سلطة الإدارات التي تقوم بمحاسبتها، بذلك يجب أن تمدنا الخطة التنظيمية بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل حتى يتييسر مراجعة دقة العمل واكتشاف الخطأ والغش بسرعة .

وتهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من إن كل عمليات المنشأة قد تم تنفيذها وفقاً لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة وإن كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية.

وتتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بـدفاتر وسجلات الشركة مع الأصول الموجودة فعلاً في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالشركة مسئولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها⁽¹⁹⁾ ومن عناصر الرقابة المحاسبية:

- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المشروع .
- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع .
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المشروع وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها .
- وضع نظام لمراقبة وحماية موارد المشروع وأصوله وممتلكاته ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له . ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك .
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولية عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع على أساس دوري ، ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة .
- وضع نضام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهري مثلاً) للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة .

- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسئول واحد أو أكثر في المشروع⁽²⁰⁾
- و النظام المحاسبي السليم يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تفي باحتياجات المشروع ، وتصميم لدورات محاسبية و مستنديه تحقق رقابة فعالة ، ويجب أن يراعى في السجل أو المستند البساطة والوضوح حتى يسهل فهمه لمن يستعمله ويجب أن يخدم ذلك السجل أو المستند هدفاً من أهداف إدارة المشروع كما يجب أن يراعى في تصميمه كافة استخداماته المحتملة حتى تقلل من تغير النماذج كل حين كما يجب أن يراعى في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر بها المستند، أما الدليل المحاسبي فيجب أن يراعى في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وكلفة ممكنة، وأن يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من مهمتها الرقابية على العمليات واستخراج النتائج أضف إلى ذلك ضرورة إعطاء كل حساب مدلوله الدقيق الواضح ووجوب وجود تعليمات واضحة لما يجب تضمينه تحت كل بند أو حساب واشتغال الدليل على حسابات مراقبة) حسابات إجمالية (والفصل الواضح بين العناصر الإيرادية والرأسمالية من نفقات وإيرادات وتضمن الدليل نظاماً دقيقاً لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والاقتصاد ويساعد على تسهيل استخدام أنظمة المحاسبة الآلية أما الدورات المستنديه المرتبطة بالنظام المحاسبي فيختلف تصميمها باختلاف العمليات والمستندات مما يصعب معه وضع تصميم موحد لدورات مستنديه يطبق على جميع المنشآت أو الشركات ويتمثل دور المراجعة الخارجية في تعزيز دور الرقابة المحاسبية من خلال إجراء الاختبارات الأساسية للعمليات وإجراء تصميمها لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر في أرصده القوائم المالية ويطلق على هذه الأخطاء والمخالفات (الأخطاء والمخالفات النقدية) وهي تمثل تحديداً واضحاً للتحريف في الحسابات .

وتهدف الاختبارات الأساسية للعمليات في تحديد مدى تحقق كافة أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية في كل فئة من فئات العمليات المالية هذه الاختبارات هي :

أ- **الاختبارات التحليلية**: وتشمل الاختبارات التحليلية الإجراءات التحليلية كالمقارنات بين القيم وتوقعات يصل إليها المراجع وتتضمن عادة حساب النسب المالية بواسطة المراجع ومقارنتها مع النسب المالية للسنوات السابقة والبيانات الأخرى المرتبطة بها ويوجد أربعة أغراض لإجراء الاختبارات التحليلية وهي :

* فهم مجال عمل العميل .

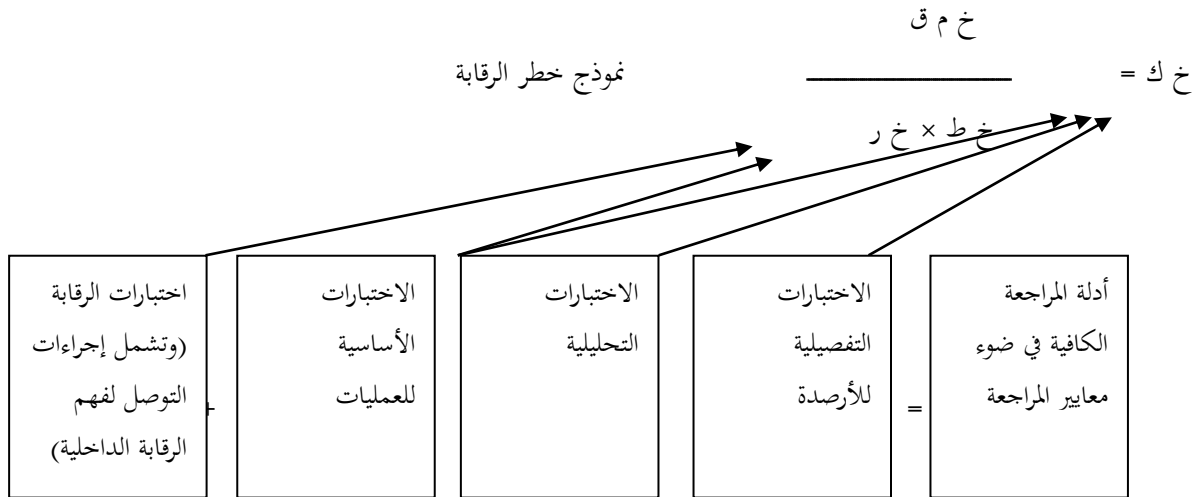
* تقدير قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار .

* الإشارة إلى وجود تحريفات محتملة بالقوائم المالية وتخفيض الاختبارات التفصيلية .

* تساعد هذه الأغراض المراجع في تقدير مدى اختبارات المراجعة الأخرى وعلى سبيل المثال إذا كانت الاختبارات التحليلية تشير إلى وجود تحريفات ، فيجب إجراء فحص معمق .

ب - **الاختبارات التفصيلية للأرصدة**: وتركز الاختبارات التفصيلية للأرصدة على الأرصدة الختامية بدفتر الأستاذ العام وقائمة الدخل والميزانية ولكنها تتعلق بشكل أساسي في معظمها بالاختبارات التفصيلية للأرصدة في الميزانية ومن أمثلة ذلك المصادقات على أرصدة الدائنين . وتعد هذه اختبارات هامة لأنه عادة ما يتم الحصول على الأدلة من مصدر محايد عن العميل وبالتالي يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير ، ويوجد للاختبارات التفصيلية للأرصدة هدف يتمثل في التعرف على مدى صحة القيم النقدية للحسابات وبالتالي تعد هذه الاختبارات أساسية مثل المصادقات، الجرد الفعلي للمخزون والنقدية ، والشكل التالي يبين أنواع اختبارات المراجعة وعلاقتها بإخطار الرقابة.

شكل (2) يوضح العلاقة بين اختبارات المراجعة وأخطار المراجعة



المصدر: ألفين آرينز ، جيمس لوبك مرجع سبق ذكره ، ص 432

* خ ك = خطر الاكتشاف المخطط .

* خ م ق = خطر المراجعة الممكن قبله .

* خ ط = الخطر الطبيعي .

* خ ر = خطر الرقابة .

حيث أن اختبارات الرقابة وإجراءات فهم الرقابة الداخلية تم دمجها لكونهما يشكلان أساساً واحداً ويمكن ملاحظة أن الاختبارات الأساسية للعمليات تؤكد على التحقق من العمليات المالية المسجلة بدفتر اليومية والتي تم ترحيلها بعد ذلك إلى دفتر الأستاذ العام، وتؤكد الإجراءات التحليلية على المنطقية العامة للعمليات المالية وأرصدة دفتر الأستاذ العام بينما تؤكد الاختبارات التفصيلية للأرصدة على صحة الأرصدة الختامية في دفتر الأستاذ العام .

ويلاحظ أن كافة أنواع الاختبارات يتم استخدامها لمقابلة متطلبات التوصل للأدلة الكافية ويلاحظ أن إجراءات التوصل لفهم اختبارات الرقابة تخفف خطر الرقابة بينما يتم استخدام الاختبارات الأساسية الثلاثة لما يتلاءم مع خطر الاكتشاف المقدر ، و تسمى هذه الاختبارات إجراءات التحقق ويتم ذلك من خلال :-

أ - المراجعة المستندية: لوثائق المؤسسة، والتي تعتبر لب عملية المراجعة وإن نجاح أي عملية مراجعة يعتمد على الكيفية التي تتم بها المراجعة المستندية بواسطة الوثائق الداخلية بالمؤسسة التي يراها المراجع ضرورة للحصول على أدلة إضافية عن مدى سلامة وصحة مبالغ العمليات المالية التي تعكسها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية فجميع تلك الوثائق تعتبر قرائن تساعد المراجع للوصول إلى رأي في محاييد .

ب - المراجعة بواسطة المصادقات الخارجية : وتستعمل للتأكد من صحة الأرصدة حيث يتم إرسال المصادقات إلى المتعاملين مع المؤسسة بهدف التأكد من صحة أرصدهم التي تعكسها دفاتر وسجلات المؤسسة مثل العملاء ، الموردين ، البنوك كما قد يرسل المراجع مصادقات لجهات أخرى مثل مصالح الرهن العقاري .

ج - إختبارات المشاهدة العينية :من خلال قيام المراجع بالنزول الميداني إلى المؤسسة وفروعها للقيام بعمليات الجرد لأصولها بنفسه أو حضور عمليات الجرد مع لجنة الجرد المشكلة من المؤسسة التي تتم عادة نهاية السنة المالية ويكون حضور المراجع مع لجنة الجرد بصفة مراجع فقط .

د - التأكد من توفر مبادئ المحاسبة عند إعداد القوائم المالية : وذلك بتحقيق المراجع من إن إعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ، وإن هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المطبقة في المؤسسة في السنة الحالية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في السنوات السابقة وهذا بدوره يدعم اعتماد أصحاب المصالح مع المؤسسة على القوائم المالية .

هـ- فحص أحداث ما بعد الميزانية: وهي الأحداث التي تتم بين تاريخ إعداد الميزانية وتاريخ انتهاء إجراءات المراجعة ويكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية ويجب الإفصاح عنها في القوائم المالية للسنة محل المراجعة ، لذلك يجب على المراجع فحص تلك الأحداث و تعديلها وتسويتها مثل بيع أصول غير مستخدمة في أوائل السنة التالية بقيمة تقل عن صافي القيمة الدفترية ، وهناك إحداث ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية ولكن يجب الإفصاح عنها على شكل ملاحظات وإرفاقها بالقوائم المالية ضرورياً وملائماً . مثل الانخفاض الكبير في القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل مع احتفاظ المؤسسة بها (21)

و يكون المراجع الخارجي مسؤولاً عن الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية المراجعة ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة عن الفترة المالية محل الفحص، بالإضافة إلى حماية أصول المنشأة النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب، عليه فإن على المراجع ان يبذل عناية خاصة لهذا النظام على اعتبار أن له أثر جوهري في عملية المراجعة. "

لهذا فإن معايير المراجعة أوضحت أنه على المراجع فهم النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية له لغرض التخطيط لعملية المراجعة، والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله، ويجب على المراجع الحصول على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم ما يلي المعاملات الرئيسية لعملية المؤسسة. وكيف بدأت هذه المعاملات (22)

فنتقييم المراجع الخارجي للنظام المحاسبي للمؤسسة يجعله يقف على نقاط الضعف فيه و كما يمكنه اكتشاف الأخطاء و الغش والتزوير في الحسابات وذكر ذلك في تقرير، أو ربما التقرير عن ذلك مباشرة إلى مجلس الادارة إذا طلب من المراجع الخارجي فحص نظام الرقابة الداخلية او التأكد من فعالية النظام المحاسبي للمؤسسة، فان النظام غير الفعال في المؤسسة لا يؤدي فقط إلى خلق معلومات محاسبية غير دقيقة تبني عليها قرارات خاطئة فحسب، وإنما يفوت على المؤسسة الكثير من الفرص الاستثمارية ويضعف أداؤها بشكل كامل) وقضية شركة انرون خير دليل على الضعف والمهاشة في النظام المحاسبي، وكذا تواطؤ المراجع الخارجي مع هذا الأمر الذي أدى إلى إفلاس الشركة العملاقة).

لذا فمحمل الأمر أن النظام المحاسبي الفعال يعني رقابة فعالة و أداء أفضل ، وبالتالي فان دراسة النظام المحاسبي للمؤسسة و تقييمه من قبل المراجع الخارجي يعني الأمر مساهمة المراجع في رفع فعالية النظام المحاسبي وبالتالي أداء أفضل، فالمراجع الخارجي من خلال عملية المراجعة للمؤسسة يساهم بشكل كبير في تحسين أداء المؤسسة من منطلق تقييم النظام المحاسبي للمؤسسة والرفع من كفاءته .

2- 4 تفعيل النظام الإداري للمؤسسة وقياس مؤشرات الأداء

اولا تفعيل نظام الرقابة الإدارية يمثل النظام الإداري للمؤسسة السياسات والخطط التنظيمية والسجلات والتي تكون متعلقة باتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية وتهدف هذه الأساليب إلى زيادة الكفاءة التشغيلية وتنمية روح الالتزام وتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالمنشأة، وقد عرفت لجنة معايير المراجعة، الرقابة الإدارية بأنها ((خطة التنظيم وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تختص بالعمليات القرارية، والتي تقود الإدارة إلى فرض سلطتها وتحكمها في هذه العمليات))

من هذا التعريف نجد أن الرقابة الإدارية هي خطة التنظيم ، والطرق والإجراءات المتعلقة بالكفاءة ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية ، ونجد إن الرقابة الإدارية ترتبط بأقسام التشغيل وليس بقسم الحسابات أو القسم المالي بالمنشأة والسبب في ذلك إن هذه الأقسام غير مرتبطة مباشرة بالقسم المالي بمعنى غير خاضعة لمسئولية المدير المالي مما يعني عدم قيام مراجع الحسابات بتقييمها (23) وهناك إجراءات يجب اتخاذها لضمان نظام إداري فعال وهي :-

أ) تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها .

ب) وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعة.

ج) وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة ومنها :

*قواعد وأسس تقدير المبيعات.

*قواعد وأسس تقدير الإنتاج .

*قواعد وأسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى .

*قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى.

د) وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ومنها .

*سياسات وإجراءات الشراء .

*سياسات وإجراءات البيع .

*سياسات وإجراءات الإنتاج .

* سياسات التوظيف والترقية بالنسبة للعاملين .

* سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المشروع .

* إجراءات وقواعد تنفيذ السياسات المالية في المشروع

. هـ) وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج، وعلى أساس إن أي قرار إداري لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافيه تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار، ويقوم المراجع الخارجي بتقييم عناصر النظام الإداري وتقييم الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يضمن نظام إداري فعال يحقق الكفاءة و الفاعلية التي تعتبر أهم ركائز الأداء الأمثل لأي مشروع ، ويشير مراجع الحسابات في تقريره الى شكل النظام الإداري ومتانته ويعتبر هذا النظام و الهيكل التنظيمي الجانب الإداري لنظام الرقابة الداخلية ويشكل مع النظام المحاسبي و عناصر الضبط الداخلي ضمن بيئة الرقابة نظام الرقابة الداخلية المتكامل ، وان كان تدخل المراجع الخارجي فيما يخص الرقابة الإدارية اقل حضورا مقارنة بالنظام المحاسبي إلا انه يشغل حيز كبيرا من عمل المراجع الخارجي ، فتحقيق الكفاءة و الفاعلية لا بد لها من نظام إداري فاعل و إلا لما حققت المؤسسة الأداء المرضي ، لذا يعتبر تقييم المراجع الخارجي للنظام الإداري عامل من عوامل تحقيق الكفاءة والفاعلية للمؤسسة، حيث انه يتوجب على الإدارة العليا في المنشأة أن تعمل على تحقيق أهداف المنشأة ويجب أن يعبر أي مقياس (مؤشر) لأداء أي من العوامل ، فحقيقة مؤداها انه كلما عظم هذا المؤشر (زاد الربح وانخفضت التكلفة) عظمت المساهمة في تحقيق أهداف المنشأة ككل وفي الواقع العملي توجد العديد من المؤشرات التي يمكن الاستناد عليها في تقويم الأداء من أهمها:

* الكفاءة: تشير الكفاءة بصفة عامة إلى النسبة بين المخرجات والمدخلات فيمكن وصف الإدارة بأنها ذات كفاءة فيما إذا تمكنت من إنتاج أكثر وأفضل باستخدام موارد اقل من العمل وزمن الآلات وخلال مدة قصيرة من الزمن فالكفاءة إذا تفترض الأكثر والأحسن والأسرع والأرخص.

* الفاعلية: وهي تسهم بأثر العمل على الأفراد ومدى ملائمة الأهداف بالنتائج في الأجل الطويل. حيث انه توجد طريق أكثر فاعلية لانجاز العمل ذلك إذا ما نظرنا إلى أن الأفراد سوف يستخدمون ذكائهم وقدرتهم وتحيلهم لكي يطوروا بدرجة أفضل مهاراتهم وأدائهم ويمكن أن تحسن أحوال العمل لكي تكون متوافقة بدرجة أفضل مع الاحتياجات الإنسانية بل يراعى في تصميم التنظيمات الإدارية أن تكون متوافقة مع الشخصية الإنسانية ومع أهداف ومعايير حكم المجتمع وبذلك تقاس الفاعلية بدرجة تحقيق الأهداف وهذا ما يدعو إلى توفير المناخ الملائم لزيادته، ويجب أن يكون تحسين الأداء هدفاً في محاولة للتسابق من أجل الأفضل وإذا كان الأفراد يتمسكون بفكرة الارتقاء بالأداء فعليهم أن يعملوا في كل مجال ببذل الجهود التي تمكن من تحقيق أعلى المعايير لذلك تعد معايير الأداء الجيد المطلب الأول للتنظيم⁽²⁴⁾

ثانياً قياس مؤشرات الاداء: إن الهدف الأساسي لأي مؤسسة سواء كانت صغيرة أو كبيرة ، خدمانية أو إنتاجية هي خلق قيمة مضافة تشكل ثروة ستوزع فيما بعد و شكل و حجم هذه الثروة مرتبط بمفهوم جديد هو الأداء .

* مفهوم الأداء في المؤسسة : الأداء في أي مؤسسة (صناعية - تجارية - خدمية...) هو ناتج جماعي ، أي ما ينتج عن مشاركة الذين أسهموا في الإنتاج المستمر (الملاك - العمال - الموردون - العملاء - المقروضون) فكل الأطراف المشاركة تؤثر على أداء المؤسسات، فالأداء هو زيادة في رقم الأعمال، اكتساب حصة سوقية أكبر، الربح المحقق - الإشباع المحصل ويشمل الأداء معاني عديدة و مختلفة وينعكس في مؤشرات منها مردودية المؤسسة - الوضعية التنافسية - حصة السوق - أساليب التنظيم⁽²⁵⁾ .

ولقد تناول العديد من الكتاب و الباحثين اصطلاحات كثيرة عن قياس الأداء فهناك من يستعمل لقياس الأداء عملية قياس موضوعية لحجم و مستوى ما تم إنجازه مقارنة مع المطلوب إنجازه.

و يُعرف تقييم الأداء المؤسسي بأنه : منظومة متكاملة لنتائج أعمال المؤسسة في ضوء تفاعلها مع عناصر البيئة الداخلية (الضعف والقوة) والخارجية (الفرص والتحديات) ويعرف أيضا (هو قدرة المؤسسة على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف إنتاج سلعة أو تقديم خدمة تحقيقا لرغبة المستهلك).

من هنا فالتقييم الذاتي والتحول المؤسسي يعتمد على التقييم والذي هو عملية غير مستمرة والرقابة والمتابعة عملية مستمرة ، كما ان التقييم مهارة منهجية تعتمد على جهات تقييم أداء المؤسسة وهي ذاتية (من داخل المؤسسة) وخارجية (مكاتب مراجعة الحسابات (و مشاركة بين الطرفين (من داخل المؤسسة وخارجها)، ويعتمد التقييم على معايير دولية وركائز التقييم التي هي :-

- خدمة المواطن والتحقق من النتائج والشفافية في التعامل وفق معايير تقييم المؤسسة (كنظام كايزن في التقييم)
- القيادة والموارد البشرية والعمليات والمعرفة المالية، كل هذه المعايير تحتاج إلى تكامل في ما بينها وكذلك إلى ثقافة سائدة، فالنتائج النهائية عند انتهاء التنفيذ طبقاً للموازنة التقديرية تعطي مؤشرات تقيس النشاط الاقتصادي والمالي للمشروع ، وهذا عند مقارنته بالأهداف ومقارنتها بالعام السابق لقياس تطورها، فكأنه لقياس نسبة تحقيق الأهداف يقاس الفرق بين الفعلي والتقديري ،عند قياس التطور لكل نشاط يقاس الفرق بين الفعلي مع ما يقابله في العام السابق، فقياس الأداء المؤسسي وسيلة لتقييم المؤسسة وكذلك لترشيد الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وتوفير قاعدة معلومات لرسم السياسات والخطط وتحليل نقاط القوة والضعف وربط الأداء المؤسسي بالإقتصاد الوطني، ومن سمات المؤسسات ذات الأداء الجيد هي أن تكون واضحة الأهداف وتحدد المدخلات والمخرجات وتركز على النتائج لا على الإجراءات وتكون ذات صلاحيات واسعة وقادرة على المنافسة وتراجع باستمرار إجراءاتها وتواصلها الدائم مع المعنيين من الشركاء والمستفيدين وتتأقلم وتتغير خارجيا حسب البيئة المحيطة ، وتكون قياداتها من الداخل .

فالنتائج النهائية ورقم الأعمال طبقاً للقوائم المالية تعطي مؤشرات لقياس النشاط الاقتصادي والمالي للمؤسسة و يتم عند مقارنة الناتج الفعلي بالأهداف المخططة في الموازنة التقديرية ، كذا مقارنتها مع نتائج الأعمال للعام السابق لقياس مدى تطورها، أو قياسها بمؤشرات الأداء العام السائدة في السوق لنفس النشاط (26)

وتمثل النسب المالية العلاقات المختلفة بين عناصر القوائم المالية والحسابات الختامية المختلفة للتدليل على مدى الارتباط بين هذه العناصر، ويعني ذلك أنه لا بد من توافر علاقة منطقية بين البندين اللذين يكونان مفردات النسبة لكي يكون لهذه النسبة مدلول معين ويستخدم المحللون للموقف المالي الكفاية الإنتاجية والقوة الإيرادية المنشأة ما ، تعدالنسب المالية لدراسة إتجاهات المنشأة ومراقبة التغيرات التي تطرأ على هذه الاتجاهات باستخدام التحليل الأفقي للمؤسسة عبر الزمن أو التحليل الرأسي بمقارنتها بمثيلتها من المؤسسات.

ويهدف المراجع الخارجي من دراسة اتجاهات النسب المالية عبر السنوات إلى ملاحظة أي انحرافات قد تطرأ على الحسابات المستخدمة بالنسب ، فتمكن المقارنة الأفقية المراجع من فحص الحسابات فحصاً أولياً وسريعاً فإذا اكتشف تغيرات مفاجئة أو كبيرة نسبياً أدرك أن الحسابات التي تكون النسبة المعينة تحتاج لمزيد من الفحص والإستقصاء ويعني ذلك أن المراجع يحاول اكتشاف الأسباب التي أدت إلى تلك التغيرات ويفسرها إذا كانت صحيحة أو يدعو إلى تصحيحها إذا كانت غير سليمة. ولا ضرر من أن يلجأ المراجع إلى التحليل الرأسي في بعض الحالات بالإضافة إلى التحليل الأفقي ويستخدم المراجع في مثل هذه الحالات نسب المنشآت المماثلة كمعايير يقارن نسب المنشأة التي يراجع حساباتها معها، فإذا لاحظ أي انحراف في المؤشرات يمكنه جذب انتباه المسؤولين بالمنشأة إلى هذه الانحرافات ليسترشدوا بها في عملية إتخاذ القرارات ويمكن ايراد بعض هذه المؤشرات و النسب كما يلي :-

أ) نسب تتعلق بحجم الإنتاج: يهدف إستخدام هذا النوع من النسب إلى دراسة النشاط المتعلق بالإنتاج من حيث حجمه ودرجة إستغلال الموارد المتاحة والمسخرة لعملية الإنتاج ومثال على هذه النسب.

* نسبة (الانتاج الفعلي/ الانتاج التقديري) توضح هذه النسبة مدى نجاح دائرة الإنتاج في تحقيق الهدف المخطط له وتصل النسبة النموذجية إلى واحد صحيح وإذا زادت يكون هناك انحراف موجب وإذا تدنت كان هناك انحراف سالب.

* نسبة (الانتاج التالف / الانتاج الكلي) تدرس هذه النسبة في فترات زمنية متتالية لملاحظة التطور في نوعية وجودة الإنتاج وتحرص المنشأة على جعل هذه النسبة متدنية قدر الإمكان .

* نسبة (مجموع المصاريف / قيمة الانتاج) يمكن لدارس هذه النسبة ملاحظة تطور إنتاجية الأيدي العاملة ومراقبة الانحرافات الناتجة عن العمالة.

* نسبة (مصرف الصيانة / عدد ساعات التشغيل) التي تشير إلى كفاءة انتاج للآلات من حيث مردودها بالقياس مع زمن التشغيل للالة و حجم مبالغ الصيانة المصروف للالة لما له من اثر على تكلفة الانتاج .

ب) نسب تتعلق بالسيولة: تقيس هذه النسب قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل بإستخدام الأصول السائلة ويهدف المراجع عند مراجعته لهذه النسب إلى ملاحظة الانحراف عن السنوات السابقة وإذا كان هناك انحراف فانه يدل على خطأ أو إتباع الإدارة لسياسة معينة بشأن سيولتها ومن أهم نسب السيولة:

* نسبة التداول : وتستخرج بقسمة الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة وتعتبر هذه النسبة من أهم نسب السيولة لأنها تشير إلى مدى تغطية حقوق الدائنين بواسطة أصولها في نفس تاريخ الإستحقاق.

* نسبة السيولة السريعة : وتستخرج بطرح قيمة البضاعة من الأصول المتداولة وقسمة الباقي على مجموع الخصوم المتداولة وتقيس قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل دون اللجوء إلى تصفية البضاعة باعتبارها أكثر بنود الأصول المتداولة تعرضاً للخسارة عند التصفية ويعتبر هذا المقياس أكثر تشاؤماً من السابق

ج نسب تتعلق بالنشاط: فيما يتعلق بواجبات المراجع بخصوص التأكد من قدرة المنشأة على الإستمرار في النشاط وفقاً للمعايير المهنية فقد اصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة رقم (59) تتطلب من المراجع تقييم ما إذا كان يوجد شك جوهري بخصوص قدرة المنشأة على الإستمرار لفترة معقولة من الوقت.

وتقيس نسب النشاط كفاءة الشركة على إستغلال الموارد المتاحة بفاعلية ، تتضمن هذه النسب إجراء مقارنة بين حجم المبيعات وحجم الاستثمار في الأصول وتفترض هذه النسبة أن الشركة تسعى إلى إمتلاك مختلف عناصر الأصول لغرض استغلالها في توليد المبيعات ، لذا فان هناك علاقة طردية بين نسبة المبيعات وحجم الأصول وهذا افتراض معقول لأي مشروع يهدف إلى الربح هو الوصول إلى أعلى مستوى ممكن من المبيعات وتوجد عدد من نسب تتعلق بالنشاط مثل:

* معدل دوران البضاعة : ويقارن المراجع هذه النسبة مع نسب لسنوات ماضية فإذا ارتفعت فهو مؤشر إيجابي يدل على أن الشركة لا تحتفظ بكميات كبيرة من البضاعة والعكس صحيح وتنتج عن قسمة تكلفة البضاعة / مخزون البضاعة .

* معدل دوران الأصول الثابتة : بقسمة (المبيعات / الأصول الثابتة) وتقيس مقدرة الشركة على استغلال أصولها ومعرفة النسبة من خلال مقارنتها مع سنوات سابقة أو مع مثيلاتها من المؤسسات.

* معدل دوران مجموع الأصول : ويقيس مدى فاعلية الإدارة في استغلال جميع الأصول التي تمتلكها المؤسسة بقسمة المبيعات / إجمالي الأصول

د - نسب تتعلق بالربحية: تعتبر الربحية المحصلة النهائية لجميع السياسات والقرارات التي اتخذتها الشركة في كافة نشاطاتها وعملياتها ويهتم المراجع الخارجي بتحليل المعايير المختلفة للربحية لأن أي انحراف ملفت للنظر يعني أن هناك عدة حسابات قد أسهمت في تحقيق مثل هذه

الانحرافات وخاصة حسابات المصروفات والإيرادات التي لها أهمية نسبية ويفتح وجود انحرافات هامة في نسب الربحية حيث يولي المراجع هذه الانحرافات عناية فائقة ويعتبرها مؤشراً مبدئياً ينطلق منه لفحص الحسابات الهامة التي يمكن ان تسهم في هذا الانحراف وفق هذه النسب

* تحليل عناصر قائمة الدخل: يستطيع مراجع الحسابات وبمنظرة سريعة إلى مختلف البنود ملاحظة وجود أي انحراف هام بالمقارنة مع اتجاهات الشركة لعدد من السنوات الماضية مثل مصاريف البيع والتوزيع وارتباطها بالمبيعات - فأي انحراف في هذه العلاقة يحتاج إلى تفسير ومتابعة، وهناك عدد من نسب الربحية يهتم بها المراجع منها :-

* هامش الربح على المبيعات: وتحسب بقسمة صافي الأرباح بعد طرح الضريبة على المبيعات وتشير هذه النسبة بشكل عام إلى الحماية التي تتمتع بها الشركة ضد تحقيق خسائر نتيجة انخفاض الأسعار وارتفاع التكاليف.

* العائد على مجموع الأصول = صافي الأرباح بعد الضريبة / إجمالي الأصول، وتعكس هذه النسبة هامش الربح على المبيعات ومتوسط دوران الأصول

* العائد على حقوق الملكية = صافي الأرباح بعد الضريبة / حقوق الملكية، وتقاس كفاءة استخدام حق الملكية في تحقيق الأرباح (27) أن تقييم المراجع الخارجي للنظام الإداري للمؤسسة وبالتالي المساهمة في بناء نظام إداري فعال يحقق الكفاءة والفاعلية وهي أهم عناصر الأداء الأفضل من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة أفضل استخدام للحصول على أفضل النتائج الممكنة كذلك قياس الأداء في المؤسسة واستخدام التحليل في عملية المراجعة يستطيع المراجع التعرف على الانحرافات في النسب المذكورة وبالتالي معرفة الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات إذا كانت إيجابية لإبلاغ الإدارة على المحافظة على هذا المستوى وإذا كانت سلبية إبلاغ الإدارة في تغيير أساليبها بما يؤدي إلى تحسين أدائها.

ونظراً لخبرة المراجع الخارجي نتيجة مراجعة عمليات عملائه المختلفين فضلاً عن خبرته في تصميم النظم المحاسبية وتفسير وتحليل البيانات المالية فإننا نجد أن الطلب على خدمات المراجع في مجال الاستشارات الإدارية في تزايد مستمر وتشمل هذه الخدمات تحليل النظم وتحسين وتطوير النظم الموجودة حالياً. وتصميم النظم المحاسبية وفي بعض الأحيان مساعدة عملائه في الحصول على بعض المهارات والكوادر الإدارية المؤهلة تأهيلاً عالياً.

لذا فإن خدمات الاستشارات تعد من أهم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي والتي تتفق مع مهارته المهنية ومسؤولياته والمعايير الأخلاقية والأدبية للمهنة.

وقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي هذه الخدمات الاستشارية على أنها الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له وبما يحقق أهداف التنظيم، ويساهم تقرير المراجع الخارجي إلى حد كبير في ترشيد القرارات الإدارية فيما يخص تقوية نظام الرقابة الإدارية و تعزيز عناصرها و بالتالي تحقيق اعلي عائد متوقعي، وتحليل نسب الأداء وتحليل الانحرافات يساهم كذلك في ترشيد الإدارة الى اتخاذ القرارات المناسبة فيما يخص تحسين عناصر مؤشرات نسب الأداء، وبالتالي تحسين الأداء للمؤسسة بشكل عام .

5- خاتمة

* خلاصة: لقد تطورت المراجعة مع الزمن وتغيرت أهدافها من مجرد كشف الأخطاء والغش إلى التقرير عن صدق وعدالة القوائم المالية والحكم على ان المعلومات التي تحتويها القوائم المالية تتصف بصفة المعلومة المحاسبية وانه تم إعدادها وفق معايير إعداد القوائم المالية وان تلك القوائم تعكس النشاط الفعلي للمؤسسة، فنتيجة للخبرة والتأهيل التي يتصف بها عناصر المراجعة الخارجية كانت أفضل وسيلة يعتمد عليها الأطراف المستخدمين لمعلومات المؤسسة للتصديق على تلك المعلومات التي تستخدم لاتخاذ قرارات هامة، ومن بين تلك الجهات

ملاك المؤسسة، فنتيجة لكبر حجم المشروعات وانفصال الملكية عن الإدارة كان أصحاب الشركات بحاجة إلى الاطلاع عن نتائج نشاط مؤسساتهم والحكم على كفاءة التسيير و فعالية استخدام الموارد المتاحة من قبل الإدارة للحصول على أفضل النتائج ، لذا لعبت المراجعة الخارجية دور الوكيل عن الملاك بهذا الشأن فكانت وسيلة رقابية فعالة للحكم عن كفاءة إدارة المؤسسة في التسيير ، سواء من حيث دورها الرقابي التي تتصف به أو من خلال قيامها بفحص نظام الرقابة الداخلية و تقييمه باستخدام أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية كالاستقصاء و خرائط التدفق وإعادة تشغيل النظام ، وإجراء اختبارات التطابق ، فيقوم المراجع الخارجي بدراسة نظام الرقابة الداخلية للحكم عن مدى متانته ويعزز النظام المحاسبي للمؤسسة والنظام الإداري لها من خلال دراسة كل تفاصيله و الحكم على انه صمم بشكل متين وانه يتم تشغيله وفق ما هو مصمم له ، ويعزز المراجع الخارجية النظام الإداري للحكم على أن القرارات المتخذة من قبل الإدارة كانت فعالة وذلك من خلال قياس مؤشرات أداء المؤسسة و الحكم عليها ،لذا فالمراجعة الخارجية أداة فعالة في مراقبة المؤسسة و على درجة عالية من الكفاءة سواء من حيث مساعدة الإدارة في تعزيز نظام الرقابة الداخلية او من حيث التقرير عن كفاءة الإدارة في التسيير

* اختبار الفرضيات

أ - تطورت المراجع الخارجية تاريخياً وتطورت أهدافها و وسائلها وزادت أهميتها بشكل كبير وزاد الطلب على خدماتها من قبل عدة أطراف تستخدم المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية للمؤسسة ، لذا فالمراجعة الخارجية اعتبرت وسيلة للحكم على مدى عدالة القوائم المالية للشركة والتأكيد على صحة المعلومات المالية التي تحتويها تلك القوائم والتي تمكن الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة من إتخاذ قرارات مبنية على درجة عالية من الثقة للحكم على درجة الاعتماد على القوائم المالية ومصادقية المعلومات التي تحتويها لغرض اتخاذ القرارات المناسبة ، ومن هذه الأطراف ملاك المؤسسة نفسها ، فنتيجة لكبر حجم المؤسسات وضخامة المعلومات التي تحتويها وكذا انفصال الملكية عن الإدارة فأصبح الملاك بعيدين عن تفاصيل أداء مؤسساتهم والحكم على كفاءة الإدارة الحالية في عملية تسيير مؤسساتهم وبذلك تطلب وجود طرف يتميز بالكفاءة العلمية والعملية ويتبع منهجية مناسبة للحكم على مدى كفاءة الإدارة الحالية في مهامها

ب - يقوم المراجع الخارجي بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بشقيه النظام المحاسبي والنظام الإداري ويقوم بدراسة مؤشرات الأداء من خلال دراسة نسب النشاط المختلفة بالمؤسسة ومقارنتها بنتائج السنوات السابقة او مقارنتها بنسب الأداء السائدة في شركات مماثلة ويستخلص النتائج ويحكم على كفاءة الإدارة الحالية في عملية التسيير خصوصاً في ظل زيادة حدة المنافسة بين الشركات ومدى مواكبة الإدارة لتطور أساليب الإدارة والتسويق بشكل دائم ، فتقرير المراجع بمثابة ترجمة حقيقية لطريقة الإدارة في التسيير تجعل الملاك على اطلاع بالأسلوب الذي تستخدمه الإدارة في عملية تسيير مؤسساتهم واتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بالإدارة الحالية، فتقرير المراجع الخارجي يعتبر أداة رقابية تجعل الإدارة تبذل جهداً كبيراً لتحسين النتائج واستخدام أساليب متطورة في التسيير للحصول على أداء جيد يرض الملاك .

قائمة المراجع

1. WALTER, TAUB. AUDITING DEVELOPMENTS DURING THE PRESENT CENTURY. HAVARD : HAVARD UNIVERCITY, 2004. p.10 .

2. امين السيد احمد لطفي. مراجعة القوائم المالية باستخدام الاجراءات التحليلية و اختبارات التفاصيل. عمان : اسك زد، 2004. ص 9.
3. احمد عبدالمولى الصباغ. اساسيات المراجعة و معاييرها. القاهرة : كلية التجارة جامعة القاهرة، 2008. ص 9 .
4. الحسابات، مدقق. أهمية المراجعة. عمان، الاردن : s.n ، 5 7 ، 2018.
5. الالوسي، هاشم. الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق. طرابلس : الجامعة المفتوحة، 2003. ص 263
6. سرايا، محمد السيد. أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري، المعايير والقواعد الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2007 ص 207.
7. المطري، عبيد سعيد. مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة. الرياض : المريخ للنشر، 2004. ص 55
8. هنكي، وليم توماس + امرسون. -المراجعة بين النظرية والتطبيق - تعريب احمد حامد حجاج الجزء الثاني. 2007 : دار المريخ، الرياض. ص 198

9. Olson, Erica. External and Internal Analyses. Washington : Book's Home, 2011.p31

10. حسين يوسف القاضي + حسين احمد دحدوح. تدقيق الحسابات الإجراءات. عمان : الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، 2000.ص39
11. اية الرحمن محمد. تقييم نظام الرقابة الداخلية. عمان : مجلة المحاسب، العدد 11 2013.ص
12. عبد الوهاب نصر. خدمات مراقب الحسابات لسوق المال الجزء الاول المراجعة لحدثه لحسابات الشركات المقيدة بالبورصة. الاسكندرية : الدار الجامعية، 2001.ص161
13. جيمس.لوبك، الفين ارينز المراجعة مدخل متكامل - تعريب د/ محمد محمد عبد القادر الدسيطي + د/ أحمد. الرياض : دار المريخ، 2008.ص407
14. محمد بوتن. المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق - الطبعة الثانية. الجزائر : مطبعة بن عكنون، 2005.ص 37
15. عطاء الله احمد سويلم الحسبان. الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات. عمان : دار الراية، 2009.ص53
16. منتدى المراجعين الداخليين العرب مصطفى اشرف. المراجعة الداخلية الالية مقومات نظام الرقابة الداخلية . ب . 2014. [تاريخ الاقتباس: 28 3، 2018] <http://www.arabinternalauditors.com/vb/showthread.php?p=408>.
17. خالد امين. علم تدقيق الحسابات من الناحية العلمية. عمان : دار النشر للاوائل، 1999.ص169-170
18. صلاح ربيعة. المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق دراسة حالة مؤسسة القرض الشعبي الجزائري مذكرة لنيل الماجستير في المعلوم المالية . الجزائر : كلية العلوم التجارية و العلوم المالية و علوم التسيير ، 2001.ص76
19. عبدالفتاح الصحن. المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية. الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2008.ص16
20. كمال الدهراوي + السيد سرايا . دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة. الاسكندرية : المكتبة الجامعية الحديثة، 2006.ص231
21. ايمن محمد ابو بكر. مقدمة في المراجعة. ابوظبي : كلية العلوم ابوظبي، 2013.ص24
22. عمر ديلمي. اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير. جامعة لخضر باتنة ، 2009.ص31
23. غسان فلاح المطارنة. تدقيق الحسابات المعاصر. عمان : دار المسيرة لنشر، 2006.ص208
24. عبدالله حزام. الأساليب العلمية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء. عدن : مطابع جامعة عدن ، 2004.ص202
25. احمد السيد الكردي. مبادئ تقييم الأداء و تنمية الموارد البشرية. بيروت : دار العلم للملايين، 2010.ص14
26. كفاح حيدر فليح،. تقييم الاداء المؤسسي وثقافة التميز. بغداد : مؤسسة الشهداء 2011.ص18
27. السرايا محمد السيد. أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري المعايير والقواعد. الاسكندرية : المكتب العلمي الحديث، 2007.ص207