

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس
مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة



مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر
تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

تحت عنوان

فعالية المراجعة في تسيير المؤسسة الاقتصادية

دراسة ميدانية: مؤسسة مستافي لتربية وذبح الدواجن ORAVIO

تحت إشراف الأستاذ:

قوديح جمال

من إعداد الطالب :

بن يوسف يونس

أعضاء لجنة المناقشة :

- 1- رئيسا
- 2- قوديح جمال مشرفا ومقررا
- 3- مناقشا

السنة الجامعية: 2014 - 2015

كلماء

يارب علمني أن أحب الناس كلهم كما أحب نفسي.

وعلمي أن أحسب نفسي كما أحسب الناس.

وعلمي أن التسامح هو أكبر مراتب القوة، وأن الانتقام هو أول مظاهر الضعف.

يارب لا تجعلني أصاب بالغرور إذا نجحت، ولا باليأس إذا أخفقت، بل ذكرني دائما أن الاخفاق

هو التجربة التي تسبق النجاح.

يارب إن أعطيتني نجاحا فلا تأخذ تواضعي، وإذا أعطيتني تواضعا فلا تأخذ اعتزازي بكرامتي،

فإذا أسأت إلى الناس فامنحني شجاعة الاعتذار، وإذا أساء الناس إلي فامنحني شجاعة العفو.

يارب

إهداء

أهدي عملي وثمره جهدي بعد الحمد لله الواحد الأحد على توفيقه ونعمته علي.

إلى من أوصى بها الهادي ثلاثاً، وجعلت الجنة تحت قدميها، إلى بسمة الحبه ونبع العنان،
إلى

القلوب الناصع والبياض، إلى من كان دعائها سر نجاحي إلى

أهلي الحبيبة

إلى من تعب لأرتاح وضحى لأعلم، إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حبه، إلى من

كلت أنامله ليقدّم لي لحظة سعادة، إلى من حصد الأشواق عن دربي ليمهد لي طريق

العلم، إلى من

أحمل اسمه بكل إفتخار، إلى القلب الكبير و سندي في الحياة

أبي الغالي

إلى الذين تقاسمو معي متاعب الحياة إخوتي

إلى روح جدي الطاهرة - رحمه الله -

إلى جدي أطل الله في عمرها.

إلى خالتي وأخوالي وأولادهم

إلى جميع أصدقائي

كلمة شكر

الحمد لله الذي وفقني على إتمام هذه المذكرة، وأحمده تعالى وأشكره على نعمة العلم التي

وهبني إياها، وأن أبلغني هذه المرتبة.

أتوجه بأسمى عبارات الشكر والعرفان لأستاذي المشرفه فوديع على كل ما قدمه لي من

توجيه ونصح وإرشاد، كما أشكره على صبره وصراحته معي طيلة فترة إنجازي هذا العمل.

فجزاك الله عنّي الخير كله.

الشكر أيضا للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة.

الشكر أيضا لكل أساتذتي،

كما لا أنسى التوجه بالشكر والامتنان إلى أفراد عائلتي الذين دعموني وحفزوني بشكل

متواصل

.....لكم جميعا كلمة شكر، تقدير، عرفان.

يونس

فهرس الموضوعات :

المقدمة العامة.....أ

الفصل الأول : مدخل إلى المراجعة .

مقدمة.....1

المبحث الأول : ماهية المراجعة2

المطلب الأول : لحة تاريخية عن المراجعة وبعض تعريفاتها3

المطلب الثاني : اهمية واهداف المراجعة7

المطلب الثالث :علاقة المراجعة بالمحاسبة.....1

المطلب الرابع : انواع المراجعة12

المبحث الثاني :معايير وإجراءات المراجعة39

المطلب الأول : المعايير العامة39

المطلب الثاني : معايير الفحص الميداني42

المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير.....45

المطلب الرابع : إجراءات المراجعة49

خلاصة الفصل الأول57

الفصل الثاني : المراجعة في تسيير المؤسسة .

مقدمة.....43

المبحث الأول : ماهية التسيير في المؤسسة44

المطلب الاول : تعريف المؤسسة الإقتصادية وأنواعها44

المطلب الثاني : مختلف تعاريف التسيير47

- 49.....المطلب الثالث : أهمية و أهداف التسيير
- 50.....المطلب الرابع : المؤسسة الإقتصادية و التوجهات الحديثة
- 54.....المبحث الثاني : المراجعة القوة المحركة للتسيير في المؤسسة
- 54.....المطلب الأول : المراجعة أداة للرقابة الداخلية
- 57.....المطلب الثاني : دور المراجعة في تسيير موارد المؤسسة
- 59.....المطلب الثالث : المراجعة و تحقيق الإستراتيجيات و تفعيل العلاقات مع المتعاملين
- 65.....المطلب الرابع : التحديات التي تواجه المراجعة للتطبيق الأمثل في المؤسسة
- 67.....المطلب الخامس : المراجعة الميدانية
- 76 خلاصة الفصل الثاني

الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة spa mostavi

- 77.....مقدمة
- 78.....المبحث الأول : بطاقة تقنية للمؤسسة
- 78.....المطلب الأول : لمحة تاريخية عن الوحدة
- 80.....المطلب الثاني : التنظيم الهيكلي للوحدة
- 82.....المبحث الثاني : تنظيم العمل الإداري في مختلف وظائف المؤسسة
- 82.....المطلب الأول : تنظيم العمل الإداري لدى المديرية العامة
- 83.....المطلب الثاني : تنظيم العمل الإداري في المصلحة التجارية
- 84.....المطلب الثالث : تنظيم العمل الإداري في وظيفة التموين
- 86.....المطلب الرابع : تنظيم العمل الإداري فيوظيفة التقنية

88	المبحث الثالث : فعالية المراجعة في تسيير الوحدة
88	المطلب الأول : تسيير الموارد البشرية
89	المطلب الثاني : تسيير الموارد المادية
92	المطلب الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية
94	خلاصة الفصل الثالث
96	الخاتمة العامة
98	قائمة المراجع
99	فهرس الجداول والأشكال
100	الملاحق

المقدمة العامة :

لقد أصبح العالم اليوم كالقريّة الصغيرة ، فأى حدث فى أى بقعة منه تكون آثاره عامة مهما بعدت المسافات ، وذلك نتيجة للتطور الهائل وغير المسبوق فى مجال التكنولوجيا وتقنيات الإتصال فى العالم خلال القرن العشرين ، ولعل أبرزها على الإطلاق ما يعرف بشبكة الإتصال " الشبكة العنكبوتية " العالمية الأترنيت ، التى إكتسحت كل الميادين و المجالات المختلفة للحياة البشرية سواء السياسية أو الإقتصادية أو الإجتماعية، فأصبحت المعلومات تتدفق من كل جهة وعلى المهتمين بها إنتقاء ما يخدم مصالحهم الشخصية أو المصلحة العامة ، فلم يعد الكلام عن الحضارة بالصورة السابقة بوجود ماء و تراب و أفراد بل بوجود إقتصاد قوى و أفراد أكفاء فاعلين ومعلومات دقيقة على كل الأوضاع المحيطة بهم ، فبعدها تحول العالم إلى الأحادية القطبية بات من المؤكد أن ضمان البقاء يعنى قوة فى إتخاذ القرار الذى يرتكز على قوة إقتصاد أى دولة ، لكن إقتصاد الدولة يتكون من وحدات إقتصادية سواء خاصة أو عامة صناعية أو تجارية أو خدماتية فالمؤسسة الإقتصادية هى الركيزة الأساسية للإقتصاد ، فوجب عليها مواكبة هذه التطورات والإستفادة منها لضمان البقاء و الإرتقاء إلى الأفضل ، فلقد أصبح البقاء للأقوى ماديا وعلميا فلذا إستوجب على المؤسسة دخول معركة الإقتصاد بمختلف تحولاتها و مستجداتها من عولمة وخصخصة و العالمية للمنتوج وجودته لتؤثر فى محيطها و تتأثره ، فقد ركزت كل الحكومات على دعم المؤسسات الإقتصادية من أجل تطويرها فعند تتبع تطور المؤسسات من صغيرة عبارة عن أعمال تجارية يقوم بها أصحاب الملك إلى مؤسسات كبيرة الحجم و متعددة الجنسيات ، ومع هذا التعقد و إلزامية التكيف مع المتغيرات الإقتصادية على درجة خطورتها ومزاياها ، لجأت المؤسسة إلى ضرورة معرفة الصورة الداخلية لهيكلها التنظيمي تعكس مكانتها فى السوق الداخلية والخارجية بعد إنتشار التجارة العالمية، وتزايد رأس المال

أدى إلى فصل الملكية وبالتالي الحاجة إلى الرقيب على أعمال الإدارة لصالح أصحاب المال ،فخوف أصحاب الأموال الضخمة على أموالهم شيء حتمي لوجود محترفين في السرقة و الإختلاس بأساليب مباشرة أو عن طريق ثغرات قانونية كل هذا أدى إلى ظهور المراجعة وتعزيز مكانتها كوظيفة داخلية أو خارجية لا مناص منها ،فالمراجع أو بالأحرى محاسب ذو خبرة يقوم بفحص البيانات المحاسبية حتى يتمكن من الإدلاء برأيه عن مدى إمكانية الإعتماد عليها ،وحتى يكون المراجع ناجحا يجب أن يتمتع ببعض المتطلبات الأساسية في نواحي التعلم و الشخصية و الصحة بالإضافة إلى تلك المتطلبات يجب أن يكون له ميول شخصي نحو ممارسة العمل كمراجع للحسابات ، أي يتوافر فيه ما يطلق إصطلاحا الإتجاه نحو المراجعة أو الرغبة في إمتهان المراجعة 'the auditing attitude' خاصة أن يكون يتوفر على رصيد معرفي وعلمي كافي مع الخبرة في معالجة المشاكل الإقتصادية الراهنة وذلك بالإطلاع المستمر على مستجدات العالم الإقتصادي و الإستعانة بتقنيات الحديثة كالإحصاء و بحوث العمليات والمحاسبة العامة والتحليلية ،فبقدر النية المهنية والكفاءة العالية تأتي دقة وجودة التقارير عن القوائم المالية للمؤسسة ويمنح ذلك الإدارة و المديرين من إتخاذ القرارات الصائبة وبناء إستراتيجيات مستقبلية على قاعدة من المعلومات الدقيقة ، فبمرور الوقت زادت أهمية المراجعة والمراجع في المؤسسات الإقتصادية الكبيرة والتي تريد أسواق أكثر وتسييرا ممنهج وهادف يضمن البقاء و الإستمرار ،ومع التحولات الإقتصادية التي شهدتها دول العالم الثالث بالإنتقال من الإعتماد على مصدر واحد للتصدير كالبترول إلى فتح المجالات أمام المؤسسات للعمل في كل مجالات الإقتصاد و تنوع الصادرات (صناعية ، تجارية ،خدماتية وفتح البلاد للإستثمارات الأجنبية وبلادنا من بين هذه البلدان فوجب علينا التطرق إلى معالجة الخلل في التسيير مع وجود المادة الخام فلذا يجب أن ندخل المراجعة ضمن هياكل المؤسسة وأهدافها .

و للإحاطة بجوانب هذا الموضوع وفهمه و إبراز أهمية وأهدافه يكون محور إشكالتنا على النحو التالي :

" ما مدى إمكانية الإعتماد على المراجعة في تحقيق تسيير راشد يتوافق مع المعايير الدولية في المؤسسة

الإقتصادية خاصة الصناعية منها ؟ "

وتتلور تحت هذه الإشكالية عدة أسئلة فرعية :

1- ماذا يقصد بالمراجعة ؟

2- ماهي أهدافها وأسباب الإهتمام بها ؟

3- ماهي الطوابط التي تساعد على تطبيق مفهوم المراجعة ؟

4- من يقوم بهذه المهمة ؟ وماهي الشروط الواجب توفرها فيه ؟

5- ماهي واجبات و مسؤوليات المراجع و معنى إستقلاله المهني ؟

6- كيف يمكن إعتبار المراجعة أدوات لتقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

7- ماذا نقصد بالمؤسسة الإقتصادية وأسس تسييرها ؟

8- ما العلاقة بين المراجعة و التسيير في المؤسسة الإقتصادية ؟

9- كيف يتم الإستناد على المراجعة لمواجهة التحديات الراهنة وبناء إستراتيجيات ؟

الفرضيات :

- المراجعة هي تشخيص إنتقادي يسمح بتدقيق العمليات التي قامت بها المؤسسة والحكم عليها .

- المعايير هي أداة الضبط والتسجيل الصحيح والشامل لعمليات في مختلف الوظائف لتسهيل التشخيص

السليم والناجح .

- التسيير الأمثل للمؤسسة هو الوقوف على مواطن القوة والضعف من خلال وجود نظام رقابي فعال .

- ضمان البقاء في المستقبل مرهون بمدى صحة المعلومات ودقتها وهذا ما تحققه المراجعة .

أسباب إختيار البحث :

أ- موضوعية :

- لوجود مشكل في فهم هذا الموضوع (المراجعة) يجب كشفه والإحاطة به .
- إن المؤسسات الجزائرية بالخصوص تدرك أهمية المراجعة في التسيير ولكن لاتعرف كيف تطبقها ميدانيا لوجود عدة صعوبات .
- لحتمية المؤسسة على تطبيق المراجعة نظرا للتطورات السريعة في عالم الإقتصاد والتكنولوجيا من ظهور العولمة وشدة التنافس .

ب- ذاتية :

- الميول الشخصي في هذا المجال من معرفة عالم المراجعة وكيفية تطبيقها .
- إمكانية المواصلة والبحث في نفس المجال مستقبلا .

المنهج المستخدم :

نظرا لطبيعة الموضوع المدروس وللإلمام بكل جوانبه إتبعنا في دراستنا هذا المنهج الوصفي في الجانب النظري ، والإستقرائي التحليلي في الجانب التطبيقي ، كما قررنا إعتقاد المنهج التحليلي من خلال الدراسة التطبيقية في مؤسسة (ENPC FILIALE SOEXPLAST) .

أهداف الموضوع :

- إبراز حتمية تطبيق المراجعة من قبل المؤسسة إذا أراد ضمان البقاء على الساحة الإقتصادية .
- الإشارة إلى وجوب وجود مصادر معلومات دقيقة بفضل وجود مراجعة دقيقة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة من أجل إتخاذ القرارات .
- إثراء المكتبة الجامعية بهذا الموضوع خاصة لقلة المذكرات المتناولة لهذا الموضوع .

- الإطلاع على واقع المراجعة والتطورات والتغيرات التي حدثت في هذا المجال .
- فتح المجال أمام الطلبة للبحث في هذا المجال .

هيكلية البحث :

في دراستنا لهذا الموضوع المهم قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول منها إثنان نظريان وفصل تطبيقي تعرضنا فيه إلى دراسة حالة ، وفي مايلي عرض لمختلف هذه الفصول وما تحمله من معلومات .

الفصل الأول : حيث تناولنا في هذا الفصل مدخل للمراجعة وهو مقسم إلى ثلاث مباحث :

الأول : يتعرض إلى ماهية المراجعة ، بداية بالتطور التاريخي والتعريف بالمراجعة وإبراز أهميتها وأهدافها وعلاقتها بالحاسبة .

الثاني : أنواع المراجعة ونطاق تقسيمها ، مدعم بجدول .

الثالث : المعايير والإجراءات الواجب إتخاذها لتحقيق مفهوم المراجعة مدعم بأشكال .

الفصل الثاني : حيث تناولنا في هذا الفصل فعالية المراجعة في تسيير المؤسسة ، وهو مقسم إلى ثلاث مباحث :

الأول : ألقينا فيه الضوء على ماهية التسيير في المؤسسة بداية بنشأة المؤسسة وإعطاء بعض التعاريف لها مع تحديد أنواعها ، ثم التطرق إلى تعريف التسيير ، أهميته وأهدافه وكذلك معرفة التوجيهات الحديثة للمؤسسة الإقتصادية مدعما بأشكال .

الثاني : حيث ركز هذا المبحث على علاقة المراجعة بالرقابة الداخلية وإبراز دور المراجعة في التسيير وتحقيق الإستراتيجيات ، وتلبية أغراض الجهات التي تتعامل معها المؤسسة ، التحديات التي تواجه المراجعة للتطبيق الأمثل في المؤسسة .

الثالث : ولإلقاء المزيد من الأضواء على المراجعة وكيفية معالجتها لمختلف وظائف المؤسسة تطرق هذا

المبحث إلى المراجعة الميدانية .

الفصل الثالث : خصصنا هذا الفصل لدراسة حالة وإلظفاء ميزة الفعالية والمصدقية للجانب النظري ومحاولة

التطبيق لمفهوم المراجعة وفعاليتها في التسيير ميدانيا وهذا ماتم من خلال التربص التطبيقي الذي قمنا به في

مؤسسة تحويل البلاستيك (ENPC FILIAL SOEX PLAST) بالمدينة.

مقدمة :

لقد إزداد الإهتمام بالمراجع والمراجعة من حيث التنظيم و الكفاءة نظرا لإزداد الإهتمام بالأقسام المحاسبية والتي هي مصدر المعلومات الرئيسية ، ونظرا لتعقيدات العمليات التجارية في عالمنا الحاضر محليا وعالميا وما إستلزمت من فصل ملكية المشروع عن إدارته من الإعتماد على رأي المراجع المحايد و ذلك بتوفر الكفاءة والإخلاص من أن البيانات التي يقوم بتدقيقها و القوائم المالية التي يبدي رأيه حول عدالة تصويرها لواقع حال المشروع تستخدم لعدة أغراض وتخدم عدة أطراف كالإدارة والمساهمين و الموظفين والدائنين و مصلحة الضرائب والمستثمرين وغيرهم كثير وهذا ما سنبينه في هذا الفصل .

المبحث الأول : ماهية المراجعة .

مقدمة :

تعتبر المراجعة عملية فحص حسابات وحدة إقتصادية ما للتأكد من صحتها، وبتعبير آخر المراجعة هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة بهدف معرفة المركز المالي ونتيجة النشاط لفترة معينة وتجدر هنا الإشارة إلى التطور التاريخي للمراجعة وكيف تبلورت هذه المفاهيم .

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المراجعة وبعض تعريفاتها (1)

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدلّ الوثائق التاريخية على أنّ حكومات قدماء المصريين و اليونان كانتا تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها. و هكذا نجد كلمة "مراجعة"، "تدقيق"، "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع

ثمّ اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع و منشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد، سنة 1494م، في موسوعة "لوقاباشيليو" تحت عنوان:

¹ خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية دار وائل للنشر عمان 2000، ص: 18، ص: 19، ص: 20

« *Summa de Arthmitica Geametra Proportion et Proportion*
Action »

فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد على تطور المحاسبة و المراجعة. فقد نشأت حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات و مطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات و ظهور شركات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المؤسسة و إدارتها مما دعا المساهمين إلى تعيين مراجعي حسابات كوكلاء عنهم بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة و التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م حيث تأسست كلية *Roxonati* ، و كانت تتطلب ست سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة. و أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669م شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق.

ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. فجاء قانون الشركات، عام 1862م، ينصّ على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، ولقد دفع هذا القانون بمهمة المراجعة خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جراءه. و تفاوتت الدول على تبني هذه المهنة، فكانت بريطانيا سنة 1854م، فرنسا سنة 1881م و الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1896م. ففي الفترة ما بين 1930م – 1940م، أي بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1929م، تضاعفت وسائل المراجعة. فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية و التي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد و تتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين و ذلك بهدف حماية مصالح المساهمين و الأطراف الأخرى.

وفي عام 1939م، ظهرت فضيحة "MC Kessou and Robins" نتيجة توزيع مزور وخاطئ

للميزانية الحالية، مما أدى إلى نشر وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل إجراءات المراجعة. بالتالي فقد ساهمت

الآزمات و الفضائح المالية في ترسيخ مفهوم و ضرورة المراجعة في المؤسسات الاقتصادية. كما أنّ تضرر

السياسة المالية للدول وأخذها بأسلوب فرض الضرائب على الدخل، قد أظهر نوعا جديدا من الرقابة ألا وهي

الرقابة الضريبية و من أدواتها التدقيق الضريبي.

وعلى إثر ذلك، توسّع مفهوم المراجعة كما تحددت تدريجيا المبادئ و التقنيات التي ساهمت بقسط كبير

في تحسين و رفع درجة التحقق و التأكد من نوعية المعلومات في المؤسسات.

الفرع الثاني : بعض تعاريف المراجعة .

التعريف الأول : المراجعة هي فحص المستندات و الحسابات و السجلات الخاصة بالمنشأة فحصا إنتقاديا

حتى يطمئن المراجع من ان التقارير المالية سواء أكانت تقرير عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقرير عن

المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر و ينطبع فيه صورة واضحة و حقيقية ودقيقة الغرض

الذي من أجله أعد هذا التقرير ، فمثلا يجب أن يطمئن إلى أن حساب الأرباح و الخسائر يظهر الربح أو

الخسارة الصحيحة عن المدة المالية وأن الميزانية العمومية صورت تصويرا صحيحا يعكس المركز المالي السليم و

الواضح للمنشأة وكل ذلك في حدود البيانات و المعلومات و الإيضاحات التي ظهرت للمراجع وقدمت إليه

وكما تظهر السجلات بعد الفحص والتحقق والتقرير¹.

التعريف الثاني: المراجعة تمثل عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الإستقصاء بهدف التحقق من

سلامة القوائم المالية وذلك وفق مجموعة من المعايير الموضوعية، تعكس إحتياجات مستخدمي تلك القوائم

¹ - عبد الفتاح صحن - مرجع سابق - ص4.

المالية، مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الإعتماد على تلك القوائم².

التعريف الثالث: المراجعة هي عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية

بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد على مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة

إقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الإقتصادية

لمساعدتهم في إتخاذ القرارات³

تعريف شامل:

خلال إستعراضنا لعدة تعاريف للمراجعة وقصد الخروج بتعريف يجمع الآراء المختلفة حولها مفاده أن المراجعة

هي عملية فحص إنتقادي منظمة وموضوعية للبنود الواردة في القوائم المالية مع تجميع وتقييم الأدلة ذات الصلة

بالبينات الواردة بهذه القوائم و المتعلقة بالأنشطة والأحداث الإقتصادية التي يمكن التحقق منها وتحديد درجة

التناسق مع المعايير أو المقاييس المحددة للخروج برأي فني محايد ودقيق عن المركز المالي و نتيجة النشاط

للمؤسسة وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتوصيل هذه النتائج للأطراف المهتمة بها داخليا من مديريين و

مسؤولين من أجل إتخاذ قرارات ووضع إستراتيجيات جديدة

المطلب الثاني : أهمية واهداف المراجعة

تعود

الفرع الاول: اهمية المراجعة

اهمية المراجعة الى كونها وسيلة لاغاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية

المدققة وتعتمدها في إتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن أمثلة ذلك طائفة المديرين والمستثمرين الحاليين

² - محمد سمير الصبان - الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و التطبيق - دار النهضة العربية 1988 ص -21.

³ - منصور أحمد البديوي، شحانة السيد شحانة - دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة - الدار الجامعية - طبعة 2003-الإسكندرية

- والمستقبلين والبنوك ورجال الأعمال والإقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها.
- إن إدارة المشروع تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه ،ومن هنا نحصر أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة ، كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد على القوائم المالية المدققة عند إتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والإستثمارات بحيث لهم أكبر عائد ممكن مع إعتبار عنصر الحماية الممكنة

أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد القوائم المالية من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات كتقدم بطلب قروض وتسهيلات إئتمانية منها كذلك نجد رجال الإقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرها للدخل القومي وفي التخطيط الإقتصادي .

- أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة ، فرض الضرائب وتحديد الأسعار ، وتقدير الإعانات لبعض الصناعات ، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه .

وقد تتعدى أهمية المراجعة بالنسبة للمؤسسة من المحلية إلى الإقليمية أو الدولية ، فالمراجعة الدقيقة تمنح المؤسسة المشاركة في المحافل الدولية من خلال المعارض أو المنافسات في الصفقات فعند تقديم المؤسسة ببطاقتها الفنية بشرط صحتها ودقة معلوماتها وهذا ما توفره المراجعة .

الفرع الثاني: أهداف المراجعة

هناك عدة أهداف للمراجعة في نواحي عدة أهمها²:

الوجود و التحقق .

² - ياسين حميدوش ، جبارة، حلاوي - مذكرة تخرج لسانس علوم تجارية فرع محاسبة - دفعة جوان 2005 - ص14،15،16.

فهدف المراجع الأول هو التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر المثبتة في القوائم المالية والميزانية الختامية موجودة وجودا فعليا وذلك بما تقره المعلومات المحاسبية مثل المخزون السلعي بالمبلغ والكمية وذلك بالجرد العقلي له .

الملكية والمديونية .

يسعى المراجع من خلال هذا البند إلى التحقق من ملكية الأصل بعد وجوده الفعلي و ذلك عن طريق المعلومات المستندية التي تثبت ذلك ، ونفس الشيء بالنسبة للمستحقات أو الديون فعلى المراجع التحقق فعلا من صدقها .

التقييم و التخصيص .

يعني هذا البند أو الهدف هو تقييم الأحداث المحاسبية وفق للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق أملاك الإستثمارات وإطفاء المصاريف الإعدادية ثم تخصيص العملية في الحسابات المعنية وذلك من أجل تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش وضمان ثبات الطرق المحاسبية من دورة لأخرى مع الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

العرض والإفصاح .

إن الهدف الأساسي من المراجعة هو إبداء رأي في محايد عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ولا يتأتى ذلك إلا بوجود إفصاح محاسبي من طرف المديرين و المسؤولين على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية التي أعدت وفقاً لمعايير الممارسة المهنية وبالتالي يستطيع المراجع إثبات صحتها.

الشمولية والكمال .

وتعتبر الشمولية من أهم الخصائص الواجب توفرها، لذلك بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة لكل الأحداث التي تمت من خلال إحتواء هذه المعلومة المقدمة على

المعطيات التي تمت بصلة إلى الحدث ، فالشمولية تكون بتجهيز البيانات بشكل يوفر معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة .

إبداء رأي في محايد .

خلاصة عملية المراجعة في المؤسسة هو الخروج برأي في محايد يجسد فيه المراجعة مصداقية المعلومات الموجودة بالقوائم المالية وتعبيرها الدقيق عن الوضعية المالية ونتيجة النشاط لفترة معينة.

ولقد تعدت عملية المراجعة هذه الأهداف إلى أهداف و أغراض أخرى أهمها :

- 1- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها .
- 2- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة .
- 3- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.
- 4- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع ويأتي الهدف الأخير نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة حيث لم يعد تحقيق أكبر قدر ممكن من الربح

المطلب الثالث: علاقة المراجعة بالمحاسبة

ويشير مفهوم المحاسبة إلى عملية تسجيل وترتيب وتلخيص البيانات الخاصة بنتائج الأحداث الإقتصادية للمنشأة بطريقة منهجية منطقية لأغراض إنتاج معلومات مالية ملائمة لإتخاذ القرارات.

-بوجه عام توفر البيانات المحاسبية والنظم المحاسبية المرتبطة بتشغيل المواد الخام التي تمثل مدخلات للمراجعة ، وللمحاسبة وظيفتان هما وظيفة القياس ووظيفة توصيل المعلومات التي تمكن مستخدميها سواء داخليين (الإدارة) أو خارجيين (أصحاب المصلحة) من إتخاذ قراراتهم ،ومن أجل تفهم تلك النظم

والبيانات يتعين على المراجعين أن يكونوا أولاً محاسبين حيث يلزم الإلمام بالحاسبة وممارستها من قبل المراجعين حيث يجب أن يكونوا خبراء بما قام به المحاسبين .

ورغمًا عن ذلك فإن العمليات المرتبطة بكل من الحاسبة والمراجعة تعتبر مختلفة حيث تعتبر الحاسبة عملية تصويرية Imaging process أو عملية إنشائية Constructive لأنها تتضمن تحديد وتنظيم وتوصيل المعلومات من أجل عكس Analytical process حيث أنها تتضمن جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة وتوصيل الإقتصادية التي تمت عن طريق العملية المحاسبية . فعملية المراجعة تتضمن عملية فحص بالإضافة إلى عملية تقرير ، وموضوع أي عملية مراجعة هو في العادة المعلومات المحاسبية التي تحتوي عليها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية فمعظم الأدلة التي يجمعها المراجع ويقوم بتقييمها تتكون من معلومات مأخوذة من النظام المحاسبي والتأكدات عن التصرفات والأحداث الإقتصادية التي يعنى بها المراجع هي في معظم الأحيان تأكيدات عن عمليات محاسبية وأحداث أخرى لها أهمية محاسبية وأرصدة ناتجة عن هذه العمليات والأحداث وأخيراً فإن المعايير المعلنة التي يجب أن تتطابق معها التأكيدات المحاسبية هي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بوجه عام تؤدي الحاسبة إحداث قوائم مالية ومعلومات أخرى مفيدة إلا أن المراجعة لا تؤدي عادةً إلى إحداث تلك المعلومات المحاسبية وإنما هي تهدف إلى إضفاء الثقة على تلك المعلومات وزيادة قيمتها عن طريق تقويمها بطريقة تحليلية إنتقادية وتوصيل نتائج ذلك التقويم إلى المستخدمين المعنيين¹.

المطلب الرابع: أنواع المراجعة

هناك عدة أنواع من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها لعملية التدقيق ويمكن للمؤسسة أن تختار المراجعة التي تساعدنا وتملك كل الإمكانيات لتسهيل مهمة القائمين بها ، و مع ضخامة رأس المال

1 - أمين السيد أحمد لطفي - مرجع سابق - ص - 05:04.

المستثمر نستطيع أن نقول أنه هناك نوعان من المراجعة هما المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية خاصة هذه الأخيرة التي تم التركيز عليها كثيراً.

الفرع الأول : من حيث نطاق عملية المراجعة¹.

ونجد هنا نوعين من المراجعة هما :

أ/ مراجعة كاملة : وهنا يقوم المدقق (المراجع) بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل

إلى رأي في محايد حول صحة القوائم المالية ككل ، سواءً كانت المنشأة ذات الصفة الحكومية أو غير

الحكومية والتي تخضع للقواعد الحكومية الموضوعية ، والأموال المستقلة في هذه المنشأة لها صفة العمومية

وتملكها الدولة ولها الرقابة المباشرة عليها وقد كان هذا النوع تدقيقاً كاملاً تفصيلياً (*detailed audit*)

أي يقوم المدقق بفحص القيود وجميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد سواء والقيود الدفترية

المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها، وكذلك جميع الحسابات التي تتضمنها دفاتر الأستاذ ومختلف

التسويات المحاسبية للأوراق والملفات ، لكن هذا كان لما كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم

وعملياتها قليلة جداً ، فقد تحول هذا إلى تدقيق كامل إختباري (*test – check audit*) نتيجة للتطور

الذي حدث في عالم الأعمال وما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة بحيث لم

يصبح من المعقول أن يقوم المراجع بتدقيق ومراجعة جميع العمليات وكافة السجلات ، فلجأ المراجعون إلى

إتباع أسلوب العينة والإختيار في المراجعة مما زاد من إهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية لأن كمية

الإختبارات وحجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة ، ففي الغالب يلجأ المراجع إلى

زيادة نسبة إختبارية عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية ووجود ثغرات فيها ، وهكذا يتضح لنا

1 - خالد أمين عبد الله. - مرجع سابق - ص- 26، 27.

أن الفارق بين هذين النوعين من التدقيق يكمن في إختلاف نطاق عملية التدقيق فقط، ولا يمكن الحد من سلطة المراجع في النوعين بأي شكل من الأشكال فله وحده حق تقرير نطاق عملية المراجعة.

ب/ المراجعة الجزئية¹ :

وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقديات فقط أو مجرد المخازن أو عمليات أيام معينة دون باقي الأيام ، عمليات شهور معينة دون غيرها ، وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل ، وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من مواضيع و يهتم بهذه المراجعة شركات الأفراد كشركات المساهمة أو مؤسسات ذات الملكية الفردية ، ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المراجع على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه ، كما عليه مراعاة مايلي :

- لا يجب على المراجع إطلاع المسؤولين في المنشأة موضوع المراجعة على العمليات التي سوف يقوم بمراجعتها والتي قام بإختيارها أو فرضت عليه .
- لا يجب على المراجع إستخدام نفس العمليات وبنفس الأسلوب عند القيام بمراجعة عمليات نفس المنشأة مرة أخرى لأنه قد تتغير بعض مصادر المعلومات أو تلغى .
- على المراجع أن يكتب في تقريره تفاصيل وطبيعة العمليات التي قام بإختيارها ومراجعتها حتى لا يتعرض لأي مسؤولية معينة بالنسبة للعمليات التي لم يتم بإختيارها .
- لا يجب على المراجع إتباع أسلوب المراجعة الجزئية إلا بعد أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة موضوع المراجعة وتأكده من أنه نظام جيد وبيعت على الإطمئنان .

¹ - خالد أمين عبد الله - مرجع سابق - ص 28 .

الفرع الثاني : من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق أو المراجعة. (Timing of audit)

أ/ مراجعة نهائية¹ (final audit) :

بحيث يكلف المراجع (المدقق) بالقيام بهذا التدقيق بعد إنتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها ، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقا ، وتحقق المراجعة النهائية مزايا معينة بالنسبة للأطراف المختلفة ومن أهمها مايلي :

أ/ يفضلها كثير من المراجعين الذين يتعاملون مع العديد من المنشآت و الشركات بما لا يتوفر لديه الوقت الكافي على مدار السنة لممارسة أسلوب المراجعة المستمرة .

ب/ يفضلها المراجع لأنها عملية وواقعية وتتيح له الفرصة لتنسيق الوقت بينه وبين مساعديه .

ج/ تصلح لمراجعة عمليات وحسابات المنشآت صغيرة الحجم والتي لاتستغرق وقتا طويلا خاصة مراجعة الميزانية مراجعة كاملة وتفصيلية ولهذا كثيرا ما يطلق عليها تدقيق الميزانية .

د/ تقضي إلى حد كبير على حالات التلاعب والغش التي قد تتم أو ترتكب في حالة المراجعة المستمرة لأن المراجعة تتم بعد إنتهاء جميع العمليات وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية .

هـ/ يفضلها المراجع في حالة قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة وإطمئنانه إلى أنه نظام قوي وجيد خاصة مع وجود إدارة فعالة للمراجعة الداخلية .

ورغم هذه المزايا و الإيجابيات إلا أنه يعاب عليها في عدة نقاط منها :

أ/ تعتبر مراجعة غير شاملة في الغالب لأن المراجع عادة ما يختار عينات من كل نوع من العمليات ويترك الباقي دون مراجعة .

1 - خالد أمين عبد الله - مرجع سابق - ص 28، 29 ..

- ب/ أنها لا تصلح للمنشآت كبيرة الحجم لأنها تستغرق وقتا طويلا يزيد من الحدود المتعارف عليها .
- ج/ يغلب عليها الأسلوب العلاجي وليس الوقائي لأنها تعمل على كشف الأخطاء والإنحرافات بعد وقوعها وليس حال وقوعها وبعد إنتهاء السنة المالية .
- د/ يحصل هناك نوع من الإرتباك في العمل في كل من مكتب المراجع و العميل حيث تتوافق تواريخ إقفال الدفاتر في كثير من المشروعات العملية لنفس المكتب مما يؤدي إلى التضحية ببعض الدقة في الأداء مقابل الإسراع في إنجاز العمل ، أضف إلى ذلك أن العمل قد يتوقف بعض الوقت حتى يقوم المراجع بجمع الأدلة والقرائن اللازمة .

ب/ مراجعة مستمرة¹ (continuous audit):

وهنا يقوم المراجع بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع المراجعة طول الفترة التي يراجعها سواء بطريقة منتظمة (أسبوعيا أو شهريا مثلا) أو غير منتظمة خلال أيام معينة ، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية وهذا النوع من المراجعة يتبعه المراجع بصفة خاصة في حالة :

- ما إذا كانت المنشأة تتميز بكبر الحجم وعملياتها كبيرة ومتعددة .
- توافر عدد كبير من مساعدي المراجع الأمر الذي يمكنهم من التردد على المنشأة بصفة مستمرة .
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته .

ويمتاز هذا النوع من المراجعة بالخصائص التالية :

¹ - خالد أمين عبد الله - مرجع سابق - ص 29، 30 .

أ/ وجود وقت كافي لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل ومن التدقيق بشكل أوفى ، والمساعدة في حل المشاكل بمجرد ظهورها .

ب/ متابعة عمليات المنشأة أول بأول وسرعة إكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام .

ج/ معالجة الأخطاء أولا بأول بمجرد إكتشافها دون الإنتظار لنهاية السنة .

د/ إنتظام العمل بمكتب المدقق وفي المشروع أيضا لوجود مجال واسع زمنيا للمراجع وإتاحة الفرصة للتدريب والتعليم بالنسبة للعاملين في هذه المكاتب من مراجعين حديثي العهد بالمراجعة أو حديثي التخرج .

هـ/ تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المشروع وإنجاز الأعمال في الوقت المناسب وبشكل منتظم على مدار السنة المالية .

- رغم هذه المزايا والخصائص يعاب على المراجعة المستمرة مايلي :

أ/ إحتمال قيام موظفي المنشأة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود في المستندات والسجلات بعد تدقيقها سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية إختلاس إعتمادا على أن المدقق لا يعود ثانية لتدقيق تلك المستندات والسجلات .

ب/ تعطيل عمل موظفي قسم الحسابات بين الفترة والأخرى عند زيارة المراجع لمراجعة ما يكون قد أثبت بالدفاتر والسجلات

ج/ إحتمال سهو المدقق عن إتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في آخر زيارة له .

د/ إحتمال نشوء صلات تعارف وصدقة بين المراجع وموظفي المشروع بسبب كثرة تروده على المشروع مما يسبب حرجا للمراجع عند إكتشافه لغش أو خطأ في دفاتر المشروع .

هـ/ إحتمال تحول عملية التدقيق المستمرة هذه إلى عمل روتيني آلي رتيب .

وحتى تتغلب على هذه المشاكل عند ظهورها أو ظهور غيرها يتطلب الأمر القيام بعدة أشياء منها:
 أ/تدعيم نظام الرقابة الداخلية وإدارتها والعاملين فيها والذين يتولون مراجعة عمليات المنشأة أولاً بأول وبصورة مستمرة ومنظمة، بحكم أن أعضاء فريق المراجعة الداخلية ماهم إلا موظفين في المنشأة .
 ب/ على المراجع أن يقوم في بداية الأمر بتنفيذ برنامج مراجعته بتقييم نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية في المنشأة حتى يتأكد من قوته وفعالته وبالتالي يستطيع إتباع أسلوب المراجعة النهائية هذا فيما يخص المراجعة النهائية ، أما المراجعة المستمرة يجب على المراجع القيام بعدة عمليات منها :

1- وضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات أو أرصدة الحسابات التي قام بتدقيقها والتأكد من صحتها والإحتفاظ بسرية هذه العلامات والرموز ومفهومها ومدلولها ومعناها .
 2- تسجيل المراجع في مذكراته النتائج ذات الحساسية الهامة لحين الحاجة إليها عندما تكون هناك ضرورة .

3- حسن إختيار الأوقات التي يزور فيها المنشأة حتى يتجنب تعطيل الموظفين .
 4- تسجيل ملاحظات عن إتمام بعض الأمور في زيارة سابقة ،علاوة على ذلك وجود برنامج مراجعة يثبت فيه المدقق ما تم إنجازه من عمل خطوة بخطوة .
 5- إدخال تعديلات في برنامج المراجعة الذي يجب أن يتصف بالمرونة .

6- للمراجع حق في إعطاء تعليماته بعدم تغيير أي أرقام أو إجراء أي تعديلات في السجلات والحسابات بعد مراجعتها ، إلا بعد الرجوع إليه .

الفرع الثالث : من حيث درجة الإلزام بعملية المراجعة .

أ/ مراجعة إلزامية - statutory (compulsory) audit : 1

1 - محمد سمير الصبان - عبد الله عبد العظيم هلال - الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات - دار النهضة العربية للطباعة والنشر - طبعة 1988-لبنان - ص46 .

وهي المراجعة الملزمة بنص القوانين في الدولة المعينة على الوجوب القيام بها ومثال ذلك فقد نص قانون الشركات الأردني برقم (22) لسنة 1997 ، والقانون التجاري الجزائري في المادة (609) منه ، فكل منها نصت على ضرورة تعيين مراجع حسابات خارجي أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للشركة يتولى مراجعة حساباتها وقوائمها المالية خاصة شركات المساهمة على عكس شركات الأشخاص ، لأن المساهمين فيها (شركات الأشخاص) متضامنين شخصيا وفي حالة حدوث أزمة مالية يتعدى القانون إلى أموالهم الخاصة أما شركات الأموال فيجب أن يكون لها مراقب حسابات متخصص تقوم بتشيحه إدارة الشركة وتعيينه الجمعية العامة للمساهمين في الشركة وتحدد أتعابه ، حيث تتوفر فيه الشروط المنصوص عليها في قانون مزولة المحاسبة والمراجعة ، ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك ولا تقدم تقارير بحساباتها الختامية ومراكزها المدققة من قبل مدققي الحسابات المرخصين ، ويشار إلى هذا النوع أحيانا بالتدقيق القانوني (statutory audit) ولا تصح أن تكون هذه المراجعة إلا مراجعة كاملة ، وتظهر إلزاميتها بالنسبة للهيئات والمؤسسات العامة ووحدات الجهاز الإداري في الدولة فغالبا تتولى التدقيق ومراجعة الأنشطة لهذه الوحدات والهيئات والمؤسسات العامة الأجهزة الرقابية المتخصصة في كل دولة ومثال ذلك الجهاز المركزي للمحاسبين في مصر وديوان المحاسبة في لبنان وديوان المراقبة العامة في السعودية.

ومن خلال ما سبق نستنتج أهمية وأهداف اللجوء إلى هذا النوع من المراجعة :

- منع حدوث فضائح مالية في المؤسسات المالية وإستنزاف المال العام أوالمال الخاص بالزبائن ومثال ذلك في

الجزائربنك الخليفة .

- تمكن الدولة من فرض السيطرة على المؤسسات الاقتصادية خاصة الأجنبية منها حتى تعرف النشاطات الاقتصادية والغير الاقتصادية وإن كانت تلحق الضرر بالمجتمع والبيئة ومثال ذلك الشركات البترولية فمراجعتها إلزامية لأنها تستغل المصدر الأساسي للتمويل في الجزائر.
- وتعتبر كضمان لأصحاب الحقوق المملوكة المودعة عند الغير من المتعاملين الإقتصاديين ومثال ذلك عند غياب ذلك ما حل بزبائن بنك الخليفة التي لم تسترد أموالهم بعد إفلاس البنك و إختلاسه .
- تكشف الأضواء أو تسلطها على بعض القائمين على إدارة المؤسسة العامة للدولة مثل حدوث إختلاس بنك الجزائر وإتهام بعض الإطارات السامية في الدولة .

ب/مراجعة إختيارية – Optional audit¹:

وهي ذلك الذي يطلبه أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به، وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص (التضامن العادية والتوصية البسيطة والمحاصة) حيث تطلب إدارة المنشأة من المراجع الخارجي إجراء بعض المراجعات لغرض معين أو التحقق من أمر ما أو لإتخاذ قرار معين بناء على نتيجة المراجعة وقد تكون كلية أو جزئية حسب رغبة أصحاب المشروع ومثال ذلك :

- مراجعة و فحص عمليات جزئية في فترة معينة .
- مراجعة وتدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة .
- مراجعة بعض عمليات الشراء دون غيرها أو بعض عمليات المبيعات دون غيرها .
- مراجعة أوراق ومستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة ما .

¹ - خالد أمين عبد الله - مرجع سابق - ص 31

ومن ناحية أخرى توجد العديد من الشركات الخاصة لا تلتزمها قوانين معينة بعملية إلا أنها تتفق هذه

الشركات الصغيرة أو الكبيرة كانت مع مراجعين قانونين لفحص دفاتها وذلك للأسباب التالية:

- الإطمئنان على سلامة ماتم من عمليات والتحقق من النتائج .
- كسب ثقة الأطراف الخارجية التي تتعامل مع الشركة مثل البنوك والموردين والمستثمرين .
- تيسير التعامل مع الأجهزة الحكومية وكسب ثقتها وخاصة الأجهزة الضريبية في الدولة.
- الحفاظ على سلامة المركز المالي للشركة وسمعتها التجارية في مجال نشاطها .

هذا لأن الشركات تسعى إلى تكوين قاعدة صلبة من المعلومات عن نشاطها حتى تتمكن من التوسع إلى

أسواق جديدة ورسم آفاق جديدة .

أما الشركات الكبيرة فلأنها بعد ما حققت من إتساع عليها أن تحافظ عليه وزيادة صلابة النظام الداخلي

للتصدي للمؤثرات الداخلية والخارجية مثل تعطل فرع من الفروع لأداء المهنة المنوطة به ومدى تأثير ذلك على

مختلف الفروع الأخرى .

الفرع الرابع : من حيث درجة الشمولية ومدى المسؤولية في التنفيذ .

أ/ مراجعة عادية¹ : وهو ما سبقت الإشارة إليه من أنه فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر

والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي وإبداء المدقق رأيه الفني المحايد

حول ذلك ، وغالبا ما يلجأ المراجع إلى إتباع التدقيق أو المراجعة الإختيارية هنا فمثلا إختيار فحص الزبائن

يكون هذا الفحص لجميع العمليات والتسجيلات لهم بدون تمييز ويعتبر المراجع مسؤولا عن أي إهمال أو

تقصير في ممارسته لحذر المهني أي أدائه للعناية المعقولة المتوقعة من شخص عادي بزوال المهنة في نفس

الأحوال والظروف القائمة في المشروع تحت التدقيق أو المراجعة .

1 - خالد أمين عبد الله - مرجع سابق - ص 31،32 .

ب/ مراجعة لغرض معين : ويكون هذا النوع من المراجعة بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبق تدقيقها تدقيقاً عادياً بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال ، ومن أمثلة الفحص لغرض معين فحص الدفاتر والسجلات بهدف إكتشاف غش ما أو التعرف على أسباب إختلاس معين ، بغرض تحديد شهرة في حالة خروج شريك أو إنضمام آخر .

كما أنه لا يوجد أي تعارض بين وجود مراجعة عادية ووجود مراجعة أو فحص لغرض معين لأن كلاهما يهدف إلى غرض مختلف ، كذلك يختلف الفحص عن التدقيق الجزئي لأن الفحص لا يشترط أن يكون لغرض خاص بنشاطات المشروع وبناءً على طلب من إدارته ، بينما يتم التدقيق الجزئي بناءً على طلب من إدارة المشروع كما يهدف عادة إلى تبيين نواحي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المستعملة بالمشروع .

أما بالنسبة لمسؤولية المدقق فقد رأينا أنه لا يعتبر مسؤولاً في التدقيق العادي إذا ثبت أنه قد مارس حذره المهني في قيامه بعمله و إعداده للتقرير ، أما في حالة الفحص هو مسؤول عن كل إهمال وتقصير ينشأ عن عدم تنفيذه للشروط المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرفين فمسؤوليته عقدية .

- الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية¹ : بحكم كونها وظيفة داخلية في المنشأة فإنها تقدم عدة

خدمات نذكر منها :

1 - خدمات وقائية : وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في المنشأة

لتحقق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة والإختلاس ، وحماية السياسات المختلفة في الشركة (إدارية ، إنتاجية مالية... إلخ) من تحريفها أو تفسيرها دون مبرر .

¹ - كمال الدين مصطفى الدهراوي - مرجع سابق - ص 165، 166 .

2 - خدمات تقييمية : تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس

وتقييم مدى فاعلية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المشروع .

3- خدمات إنشائية: وتتمثل في مساعدة المراجع الخارجي لإدارة الشركة بتوفير البيانات الملائمة في مجال

تحسين الأنظمة الموضوعية داخل الشركة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.

4 - خدمات علاجية : وتتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح

أي أخطاء قد إكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير المراجعة والخاصة بإصلاح أي أخطاء أو علاج أوجه

القصور في مختلف نظم المشروع .

وهذه الخدمات يقدمها المراجع لعدة أسباب منها :

- وجود طول الوقت داخل المشروع ومعايشته للمشاكل الداخلية في المنشأة .

- كما أن عمله يتم بصورة منتظمة على مدار العام وبصورة شاملة لكافة العمليات .

ج/ مراجعة العمليات (المراجعة التسييرية) - Operational audit :

تعتبر جزء من وظيفة المراجعة الداخلية ، يعرفها المعهد الفدرالي المالي الكندي كما يلي : " إن الهدف

الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها

بتحليل موضوعية ، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق وإقتراحات حولها " ¹ .

ويعرفها المعهد البريطاني للإدارة (British institute of management) بأنها " فحص وتقييم

شامل وبناء منظم للهيكل التنظيمي والإجراءات والأساليب التسييرية التي يقوم بها شخص خارجي محايد ،

وتنطوي على دراسة لكل وجه من أوجه النشاط التسييري بهدف التأكد مما إذا كان المسيرين يستخدمون

الموارد الإقتصادية بالمؤسسة إستخداما إقتصاديا ، مثلا للحصول على أفضل النتائج الممكنة في أقصر وقت

¹ - محمد بوتين - مرجع سابق - ص 16 .

ممکن وبما يتفق مع أهداف المؤسسة ، ويجب أن يؤدي ما يصل إليه المراجع التسييري من نتائج وتوصيلات إلى تحفيز المسيرين وإتخاذ الإجراءات بزيادة الكفاءة الإقتصادية ومن ثم ربحية المؤسسة "2 .

كما تساعد مراجعة العمليات الشركة عند إستخدامها على تحقيق المنافع التالية :

- 1 - توفير معلومات دقيقة عن التشغيل وفي الوقت المناسب .
- 2 - التنسيق مع السياسات والخطط والإجراءات والقواعد والقوانين .
- 3 - حماية الأصول من سوء الإستخدام .
- 4 - إستخدام الموارد بشكل إقتصادي وبأكبر قدر من المنافع أي الإستخدام الأمثل للموارد وهو المعروف بالكفاءة .

5 - تحقيق الأهداف المقررة بأكثر قدر من الفعالية .

الفرع الخامس : من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة .

أ/ المراجعة الداخلية – Internal audit ¹ :

عرفها مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (I I A)² على أنها " وظيفة

يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط

والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية

والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة والمعلومات سليمة ودقيقة وكافية" .

² - ياسين، بن ناصر ، عبد الكريم - مذكرة تخرج في المحاسبة - المراجعة ودورها في إبراز النشاط المالي للمؤسسة - دفعة جوان 2005 - بلديّة - ص13 .

¹ - كمال الدين مصطفى الدهراوي - مرجع سابق - ص- 160 .

² - The institute of Internal auditors .

ويعرفها الجمع العربي للمحاسبين القانونيين : "المراجعة الداخلية هي أداة تقييمية فعالة مقامة ضمن المؤسسة لغرض خدمتها ومن بين وظائفها إختبار وتقييم ومراقبة ملاءمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وفعاليتها " .

● أسباب الرجوع إليها :

- تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة .
- تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا .
- كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية والمادية والمالية المستعملة وتأثيرها على صعوبة التسيير .
- كثرة العمليات والمعلومات المدققة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحيانا .
- اللامركزية في التسيير وإتخاذ القرارات وتعدد الوحدات والفروع وصعوبة وضع الثقة في المعلومات المدققة .

أهداف المراجعة الداخلية¹ : من خلال ملاحظة تعريف المعهد الفرنسي للمراجعين والمراجعين الداخليين

(I F A C I) فإن المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة لهذا النشاط الذي تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى .

إن الأهداف الأساسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ، وأن المعلومات صادقة ، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة والهيكل واضحة ومناسبة .

● تحقيق الأهداف² : على المراجع الداخلي إذا أراد تحقيق الأهداف السابقة أن يقوم بما يلي :

- 1- مراجعة وتقييم مدى كفاءة وفعالية وسائل الرقابة الداخلية في المشروع .

1 - محمد بوتين - مرجع سابق - ص 13،14،15 .

2 - نفس المرجع السابق - ص 13-14،15 .

2- التحقق من حماية ممتلكات وأصول المشروع والمحاسبة عنها .

3- تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية في الشركة .

ب / المراجعة الخارجية External audit :

هي المراجعة المؤداة لأطراف خارج المنشأة محل المراجعة عن طريق خبراء متخصصين مستقلين عن المنشأة محل المراجعة أو موظفيها التابعين ، يطلق عليهم بالمراجعين الخارجيين حيث يتميز هؤلاء المراجعون بالتأهيل والإستقلال ، حيث يقوم المراجع الخارجي بفحص وتدقيق القوائم المالية وفقاً للمعايير المتعارف عليها ، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الإهتمام¹ .

أهدافها :

- التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الإقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة .

- تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة .

وحتى يقوم المراجع الخارجي بهذه المهام عليه معرفة مايلي :

1- ضرورة تفهم طبيعة وقواعد المحاسبة ومبادئها وأهدافها الرئيسية .

2- التعرف على أساليب وأدوات التحقق الرئيسية التي يمكن إستخدامها لتنفيذ عملية المراجعة وتدقيق عناصر النشاط المختلفة في المنشأة .

3- الإمكانيات المادية والبشرية التي يمتلكها ومدى ما يتمتع به من قدرات شخصية وفكر سليم في مجال أداء عمله .

4- مستوى المسؤوليات التي يقبلها (مهنياً ، فنياً وقانونياً) والتي يقبلها التعبير عن آراءه المهنية.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي - مرجع سابق - ص - 11.

5- تحديد مستوى العلاقة بينه وبين إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة لتحديد مستوى التعاون بينهما في مجال إنجاز عملية المراجعة¹ .

وهناك تقسيمات جديدة للمراجعة نذكر منها بإيجاز :

- المراجعة الحكومية : هي عبارة عن عملية منظمة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بالأعمال والأحداث الاقتصادية أو فحصها بموضوعية للتحقق أو التأكد من مدى مطابقتها مع المعايير أو المقاييس الموضوعية مسبقاً وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين .

- المراجعة المالية : غرضها الأساسي هو ما إذا كانت المعلومات التاريخية قد تم تسجيلها على نحو صحيح ، أي التحقق من مدى صدق وشرعية البيانات التي تتضمنها القوائم المالية ، من مدى مطابقتها للعمليات التي تم الأنشطة الاقتصادية في المؤسسة² .

- مراجعة الجودة : هي فحص دوري منتظم ومستقل لتحديد ما إذا كانت أنشطة الجودة والنتائج المرتبطة بها تنسق وتتفق مع الترتيبات والمعايير المخططة وما إذا كانت هذه المعايير يتم تطبيقها بفاعلية وأنها ملائمة لتحقيق الأهداف .

كما تم تعريفها أيضاً أنها فحص بتنظيم للتصرفات والقرارات التي يتخذها الأفراد فيما يتعلق بالجودة وذلك من أجل التقييم والتقرير عن درجة الإلتزام بالمتطلبات التشغيلية لبرنامج الجودة أو المواصفات المطلوبة للسلعة أو الخدمة .

- المراجعة الإجتماعية : هي فحص وتقييم فني منظم وحيادي للمعلومات المتعلقة بالأداء الإجتماعي للمنظمات والذي يمكن تمييزه عن النشاط الإقتصادي لها بغرض التحقق من مدى صدق وعدالة تعبير القوائم الإجتماعية عن المعلومات المرتبطة بمدى تنفيذ المنظمات للمسؤولية الإجتماعية لها ومدى مساهمتها في الرفاهية

1 - كمال الدين مصطفى الدهراوي - مرجع سابق - ص- 189، 190.

2 - ياسين بن ناصر ، عبد الكريم - مذكرة تخرج - مرجع سابق - ص- 13.

العامّة للمجتمع خلال فترة معينة وإعداد تقرير عن نتائج ذلك الفحص والتقييم للأطراف المعنية داخل المجتمع¹.

– المراجعة البيئية : هي عملية فحص تهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الإعتماد عليها وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة والملائمة .

المبحث الثاني : معايير وإجراءات المراجعة .

لقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين قائمة بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً تحتوي على عشرة معايير تغطي ثلاث مجالات رئيسية وهي :

المطلب الأول : المعايير العامة .

تعتبر أهم مقومات الكيان المهني للمراجعة ، وتمثل المعايير العامة في :

- 1- معيار تأهيل المراجع .
- 2- معيار إستقلال المراجع .
- 3- معيار العناية المهنية للملاءمة للمراجع .

أولاً : معيار تأهيل المراجع¹ : يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي والخبرة كمراجعين وعلى الرغم من أن المعيار قد ركز في مضمونه على الجانب المتعلق بالتأهيل المهني

1 - أمين السيد أحمد لطفي - مرجع سابق - ص - 236، 273.

1 - عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش - أصول المراجعة - الدار الجامعية الإسكندرية - 2000 - ص - 29.

للمراجع ، إلا أنه يفترض أن هناك مطلباً أساسياً قبل ذلك وهو التأهيل العلمي ومطلباً آخر وهو التأهيل العلمي والعملية المستمر .

فمن جانب التأهيل العلمي يجب على المراجع أن يحصل على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدراً كبيراً من المعرفة في مجال المحاسبة المالية والمراجعة من ناحية وفي بعض المجالات الأخرى مثل مبادئ العلوم السلوكية والحسابات الآلية وبحوث العمليات والإحصاء ... إلخ .

أما فيما يتعلق بالتأهيل المهني فإنه ينطوي على ضرورة تدريب المراجع قبل ممارسته للمهنة ممارسة مستقلة تدريباً مهنيًا فنياً كافياً حتى يصير بإمكانه الإلمام بأكبر قدر ممكن من مشاكل ومتطلبات الممارسة المهنية .

أما بالنسبة للتعليم المستمر فيعني ضرورة إلتحاق المراجع بصورة إختيارية أو إجبارية ببعض برامج التعليم المستمر ، فالتعليم المستمر يتيح للمراجع التعرف على أحداث الإصدارات المهنية الدولية والمحلية والتعرف على التطور الذي حدث في مجال القياس والإفصاح المحاسبي ، والتعرف على أحدث التشريعات المؤثرة في تنظيم وممارسة المهنة والتعرف على الطلب المستحدث على خدمات المراجعة ومدى الحاجة لتطوير المهنة حتى تواكب هذا الطلب المستحدث .

ثانياً : معيار إستقلال المراجع : يقتضي هذا المعيار " في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن

يحافظ المراجع أو المراجعون على الإستقلال في الظاهر والواقع " ، ويرتبط الإستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية ، ونزاهة المراجع تتطلب ترفعه عن قبول السعي إلى أي منفعة يمكن أن تكون قيداً على سلوكه وتحد من قدرته على أداء واجباته المهنية بأمانة ، أما موضوعية المراجع تتطلب منه الفصل بين مصالحة الشخصية ومتطلبات عمله المهني حتى يكون محايداً خلال إنجازه لعملية المراجعة بجميع مراحلها وحتى يتحقق معيار الإستقلال فإن مراجع الحسابات يجب أن يكون مستقلاً في الواقع وفي الظاهر ويعني الإستقلال

في الواقع عدم خضوع المراجع لأي ضغوط من الغير خلال كافة مراحل عملية المراجعة ، بدءاً من عملية التخطيط لعملية المراجعة ومروراً بوضع برنامج للفحص وإجراءه وإنتهائه بكتابة التقرير وصياغة الرأي الفني الذي يراه مناسباً للقوائم المالية ، أما في الظاهر فإن تحقيقه يتطلب ألا تكون للمراجع مصلحة مالية أو مادية أو صلة قرابة بمسيري أو أصحاب المنشأة أو المساهمين لأن ذلك يؤدي إلى بعض الشكوك حتى ولو كان التقرير سليماً .

ثالثاً : معيار العناية المهنية للملاءمة للمراجع : وفي هذا المعيار يتطلب من المراجع بذل العناية المهنية اللازمة

لإنجاز الفحص وإعداد التقرير أي يعطي الإهتمام الكافي لجميع عملية المراجعة ، ولذلك لا يكفي المراجع أن يكون مؤهلاً ومستقلاً حتى ينجز عملية المراجعة بنجاح ولكن يجب أن يكون راغباً في هذا النجاح وحريصاً عليه وبإدلاً من أجله كل مجهود ممكن بوزع ديني أو على الأقل بوزع الضمير الحلي .

فإذا التزم المراجع بالمعايير التسعة الأخرى نقول أنه يلتزم بمعيار العناية المهنية ، فالمراجع مسؤول مسؤولية

قانونية للالتزام بهذا المعيار وتنقسم المسؤولية إلى مسؤولية تعاقدية ومسؤولية تقصيرية ، فالأولى تترتب على إهمال وإخلال المراجع بمسؤولياته التعاقدية مع العميل (دفع تعويض عن هذا الإهمال) أما التقصيرية فمعناها مسؤولية المراجع أمام الطرف الثالث ، فإذا كان الطرف الثالث مثل المالك معلوماً للمراجع كمستخدم رئيسي لتقريره ، فإن المراجع سيسئل عن التقصير البسيط والجسيم معاً ، أما إذا كان الطرف الثالث لا يعلمه المراجع كمستخدم رئيسي لتقريره مثل المستثمرون المحتملون ، فسوف يسأل أمامه عن الخطأ الجسيم والتواطؤ¹ .

¹ - عبد السلام إشتيوي - المراجعة معايير وإجراءات - دار النهضة العربية - إصدار الجوهرة - بيروت - 1996 - ص - 35، 37.

المطلب الثاني : معايير الفحص الميداني 2.

تهتم معايير الفحص الميداني بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم لها تنفيذ عملية المراجعة ومعايير الفحص الميداني مقارنة بالمعايير العامة للمراجعة تعتبر أكثر تحديدا ، وتشمل معايير الفحص الميداني :

1- التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين .

2- حصول المراجع على الأدلة الكافية الملائمة .

3- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية .

أولا : التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين : تنطوي عملية المراجعة بوصفها عملية

منظمة على إنجاز مهام معينة في توقيتات معينة وبواسطة أشخاص معينة ، وهو ما يتطلب التخطيط لها تخطيط سليما ويتضمن هذا المعيار: " يجب تخطيط العمل بدرجة كافية، ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم " ويتطلب تحقيق هذا المعيار إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية :

أ/ إكتشاف بيئة المراجعة ووضع خطة العمل : تتمثل بيئة المراجعة في العوامل المحيطة بمنشأة المراجعة خارجيا

و داخليا وتؤثر بصورة أو بأخرى على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وتتمثل البيئة الخارجية في ظروف وخصائص منشأة العميل وتتمثل البيئة الداخلية في ظروف وخصائص منشأة المراجعة وكلاهما يمكن أن تفرض بعض القيود على المراجع عند تخطيطه وتنفيذه لعملية المراجعة ، وتحتاج كل جوانب عملية المراجعة إلى تخطيط دقيق ومتابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والفحص والمراجعة المستندية وعمليات الفحص من الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع ، ويعبر عن خطة المراجعة لتلك الجوانب في برنامج المراجعة .

ب/ تخصيص المساعدين على مهام الفحص : يجب أن يقوم مراجع الحسابات بتخصيص مساعديه على

مهام الفحص التي إشتملت عليها خطة المراجعة ، ويتطلب التخصيص السليم للمساعدين على مهام الفحص

2 - خالد أمين عبد الله - مرجع سابق - ص - 40، 49، 50، 51 .

المختلفة أن يحدد المراجع إحتياجات العمل من العنصر البشري ثم يقوم بعمل توظيف وحصر كمي وفي دقيق للمساعدين الموجودين فعلا ونوعية الكفاءات المهنية ثم يقوم المراجع بتخصيص أو توزيع المساعدين على مهام الفحص .

ج/ الإشراف الملائم على المساعدین وتقييم أدائهم : لانتتهي مهمة تخطيط عملية المراجعة بمجرد تخصيص

المساعدین على مهام الفحص ولكن يتطلب الأمر متابعة هؤلاء المساعدین والإشراف عليهم بصورة ملائمة للتأكد من تنفيذهم للمهام الموكلة إليهم , ولذلك فإنه يجب على المسؤولين عن عملية التخطيط بالمنشأة وضع نظام ملائم لقياس وتقييم أداء مساعديهم لمتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام ويجب على المراجع مراعاة الجوانب السلوكية عند الإشراف على مساعديه ،وفي هذا المجال يجب أن يأخذ في حسبانته مجموعة من الإعتبارات أهمها :

- إشراك المساعدین في وضع الخطة وبرنامج المراجعة وتعديلها .
 - المتابعة والتوجيه المستمرين للمساعدین أثناء أداء مهامهم .
 - مناقشة المساعدین في المشاكل الجوهرية الناتجة من الفحص وتبادل الرأي بشأن أهم الحلول لها .
 - تشغيل قنوات إتصال رأسي وأفقي بين إدارة المكتب والمراجعين وبين المراجعين وبعضهم البعض .
- وبطبيعة الحال سوف ينعكس ذلك كله على إرتفاع مستوى جودة عملية المراجعة .

ثانياً : معيار حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة : يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والإستعلام والمصادقات لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضع الفحص ودليل المراجع عبارة عن معلومات يتم الحصول عليها عن طريق الفحص والملاحظة

والإستعلام والمصادقات لتوفير قرينة على سلامة أو عدم سلامة التصرفات والإجراءات بمنشأة العميل وتمثل أهمية إتزام المراجع بهذا المعيار في أن فشله في الأدلة الكافية والملائمة يمكن أن يزيد من إحتمال تحمله لمستوى مرتفع من خطر المراجعة والمتمثل في إمكانية إبداء رأي في غير صحيح .

فدليل المراجعة الكافي هو ذلك الدليل الذي يكون في ظل قيود معينة مقنعة للمراجع بدرجة كافية عند

تكوينه لرأي معين بخصوص العنصر الذي يقوم بتجميع الأدلة حوله ولذلك فإن المراجع قد يحتاج أكثر من دليل حول العنصر الواحد حتى يتوفر لديه الإقتناع الكافي بهذا العنصر فأرصدة حسابات العملاء بدفاتر المنشأة وردود العملاء على المصادقات التي يرسلها لهم المراجع يمكن إعتبارها أدلة ملائمة للتحقق من سلامة رقم العملاء في الميزانية العمومية للمنشأة وذلك على أساس وجود توافق بين هذه الأدلة والأغرض المستخدمة فيه ، إلا أن المصادقات تعتبر أكثر كفاية بالمقارنة بالأرصدة الدفترية هؤلاء العملاء فهذه المصادقات تزيد من مستوى ثقة المراجع بشأن صحة أرصدة العملاء .

ثالثا : معيار تقييم مدى إمكانية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية : يجب دراسة وتقييم أساليب الرقابة

الداخلية المطبقة كأساس للإعتماد عليها ولتحديد مدى الإختيارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار المراجعة وعلى ضوء نتيجة التقييم الذي يجريه مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يتحدد نطاق الفحص الذي يجريه ومدى ونوع الإجراءات التي يجب إتباعها وطبيعة ومدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها ، وبما أن المراجعة تهدف إلى إبداء رأي فني محايد والرقابة الداخلية ثقافة مكتسبة من طرف مسيري وعمال المؤسسة فيمكن للمراجع ملاحظتها لأنها شيء معنوي وحتى يمكن ترشيد حكم مراجع الحسابات في هذا المجال يمكن مراعاة الإعتبارات التالية :

- الإنطلاق من برنامج مبدئي للمراجعة يعكس أعمال المراجعة التي يجب القيام بها بافتراض وجود نظام أمثل للرقابة الداخلية ومن خلال دراسة إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المنشأة محل المراجعة يمكن تحديد مقومات نظام الرقابة غير المتوافرة والتي على ضوءها يتم تعديل البرنامج المبدئي .
- يفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فريق عمل من المراجعين وبصفة خاصة إذا كان حجم عمليات المنشأة كبيراً وذلك إنطلاقاً من مبدأ حكم المجموعة أفضل من حكم الفرد .
- يفضل قيام المراجعين الذين يكونون فريق العمل بفحص أحكام بعضهم بعضاً وذلك حتى يمكن تحقيق أكبر قدر ممكن من التقارب بين أحكامهم¹ .

المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير .

وفي هذا المطلب يمكن أن نتطرق إلى أنواع التقارير باختصار وهي أربع تقارير يمكن مراجع الحسابات الإدلاء بها وهي :

- 1- **تقرير بدون تحفظ** : وهو التقرير الذي يذكر فيه المراجع وصفاً كاملاً للمركز المالي والبنود والقوائم المالية وإبداء رأيه دون تحفظ أو قيود .
- 2- **تقرير تحفظي** : وهو تقرير يذكر فيه المراجع القوائم المالية ومدى مصداقيتها لكن هناك تحفظات وعادةً ما يسبق المراجع رأيه بكلمة "ماعداداً" أو "باستثناء" ، ويجب على المراجع أن يذكر تحفظاته في فقرة وسطية تقع بين نطاق المراجعة وإبداء الرأي ومن بين الحالات التي يمكن للمراجع أن يتحفظ فيها هي : عدم التبيان مثل شركة كانت تستعمل في تسيير المخزون طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً ثم أصبحت تعتمد على طريقة الوارد أخيراً الصادر أولاً ، الإفصاح الغير كامل ، قيود نطاق المراجعة ، الأحداث المحتملة والغير مؤكدة مثل : مؤونة الأعباء والخسائر .

1 - خالد أمين عبد الله - مرجع سابق - 58 ، 59 .

3- تقرير سالب : وهو الذي يحتوي على رأي المراجع بأن القوائم المالية لا تمثل الوضع المالي للمؤسسة

ويذكر الأسباب التي أدت إلى إصدار هذا التقرير ومن بينها :

- مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

- الإفصاح غير كامل خاصة عدم الإفصاح عن مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

4- تقرير عدم إبداء الرأي : عندما يقوم المراجع بعمليات فحصه واختباراته لا يستطيع تجميع أدلة

وإثباتات كافية لتكوين رأيه الفني المحايد فيمتنع عن إعطاء رأيه ويكتبها في تقريره وماهي الأسباب التي جعلته

يمتنع ومن بينها :

- فقدان الإستقلالية .

- قيود نطاق عملية المراجعة من طرف إدارة المشروع .

- وجود حالات محتملة وغير مؤكدة كبيرة القيمة¹ .

سبق وأشارنا أن المراجعة تعتبر عملية إتصال متكاملة يمثل فيها التقرير أداة الإتصال التي تحمل الرسالة الموجهة

لمستخدمي هذا التقرير، وعليه خصص مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لموضوع التقرير أربع معايير وهي :

- معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما .

- معيار الإتفاق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما .

- معيار ملاءمة الإفصاح من القوائم المالية .

- معيار وحدة الرأي .

¹ - محمد الصحن عبد الفتاح - مرجع سابق - ص-44.

أولاً : معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً²:

يقتضي المعيار الأول من معايير التقرير بأنه يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ووفقاً لهذا المعيار يجب على المراجع أن يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ولا تتطلب إشارة المراجع هذه القيام بإعداد قائمة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية إلا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ والسياسات أمراً لازماً لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم المالية مثل طرف تقييم الإستثمارات والمخزونات وما شابه ذلك وبطبيعة الحال إذا لم تتوفر للمراجع المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه هذا فيجب عليه أن يشير إلى ذلك صراحة ويؤدي تحفظات معينة في تقريره .

ثانياً : معيار الإتفاق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً¹:

يمثل الإتفاق في تطبيق المبادئ المحاسبية إحدى الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات المالية ولذلك جاء المعيار الثاني من معايير التقرير ليقضي بأنه يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المطبقة في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة " وعلى الرغم من أن نقض الإتفاق قد يؤدي إلى الحد من القابلية للمقارنة ، إلا أن هناك عوامل أخرى قد تؤدي إلى عدم القابلية للمقارنة مثل الأخطاء في

² - عبد السلام إتشوي إدريس - مرجع سابق - ص. 21، 23
1- نفس المرجع السابق

القوائم المالية في السنة أو السنوات السابقة ووجود أحداث إقتصادية ومبادلات مالية في الفترة الحالية لم تكن موجودة في الفترات السابقة .

ثالثا : معيار ملاءمة الإفصاح² : يقتضي المعيار الثالث من معايير التقرير بأنه " ينظر إلى الإفصاح في

القوائم المالية على أنه كاف بدرجة معقولة مالم يوضح التقرير غير ذلك " ووفقا لهذا المعيار يجب على المراجع أن يتأكد من كفاية مستوى الإفصاح في القوائم المالية وذلك من خلال التنبؤ السليم لعناصر القوائم المالية والملاحظات الملحقمة بهذه القوائم كإيضاحات متممة لها ولكنه غير مطالب بالإشارة في تقريره إلى مستوى الإفصاح إلا في حالة عدم كفاية هذا الإفصاح بصورة معقولة ، وهو ما يجعل هذا المعيار بمثابة معيار إستثناء ، فإذا تبين للمراجع أن هناك بعض الإيضاحات المهمة التي أغفلتها المنشأة فينبغي أن يشير إلى ذلك في تقريره وغالباً ما تحتاج الأحداث التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ تقويم المراجع إلى الإشارة إليها من قبل المراجع في تقريره، وذلك حتى يتحقق الإفصاح الكافي ، ولذلك فإن المراجع يجب أن يتولى مثل هذه الأحداث عناية كافية عند فحصها وذلك حتى يتعرف على مدى أهميتها ومدى تأثيرها على الأرقام التي تتضمنها القوائم المالية ومدى الحاجة للإفصاح عن عدمه بالنسبة لمثل هذه الحالات .

رابعا : معيار وحدة الرأي¹ : يقتضي هذا المعيار من معايير التقرير بأنه يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه في

القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك ، وعندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل يجب أن يوضح أسباب ذلك وفي جميع الحالات يقترن فيها إسم المراجع بقوائم مالية يجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن الفحص الذي قام به المراجع إن وجد ودرجة المسؤولية التي يتحملها ، ومثالا على ذلك في شركة متعددة الجنسيات يوجد عدة مراجعين ويكون هناك مراجع مسؤول ففي وحدة الرأي يمكن للمراجع المسؤول

1 - نفس المرجع السابق .

2 - نفس المرجع السابق .

أن يتحمل المسؤولية عن مراجع آخر وقد لا يمكن تحمل المسؤولية ويذكر ذلك في تقريره ، ويهدف هذا المعيار بصورة أساسية إلى منع سوء الفهم و التفسير للمسؤولية التي قبل المراجع أن يتحملها فور توقيعه على القوائم المالية ، ويمكن للمراجع أن يتبنى أحد المواقف الأربعة السالفة الذكر (أنواع التقارير) .

المطلب الرابع : إجراءات المراجعة 1.

إجراءات المراجعة تختلف عن معايير المراجعة فكما ذكرنا في السابق أن معايير المراجعة تمثل الإطار العام لعملية المراجعة ، فهي لا تخضع للحكم الشخصي للمراجع وهو ملزم باتباعها حرفياً لأنها تمثل الخطة العامة والتي إذا ما إتبعنا لأمكن للمراجع من إتمام عملية المراجعة بنجاح تام ، ويدفع عن نفسه تهمة التقصير إذا ما تمت مساءلته قضائياً .

أما إجراءات المراجعة فهي عبارة عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة فعلياً ، وهذه متروكة لتقدير المراجع وحكمه الشخصي فيختار ما يراه ضرورياً ومناسباً من إجراءات في سبيل تحقيق أهداف المراجعة وتطبيقاً للمعايير المقبولة والمتعارف عليها ، فليس هناك قائمة محددة تبين إجراءات المراجعة التي يجب إتباعها في كل عملية مراجعة مثل ما هو الحال عليه لمعايير المراجعة ، وما يؤكد ذلك هو أن المراجع يذكر في تقريره بأنه استخدم إجراءات المراجعة التي رآها مناسبة وضرورية في الظروف المحيطة لإتمام عملية المراجعة.

إن إجراءات المراجعة من حد ذاتها تنقسم إلى قسمين : أدلة الإثبات و أوراق عمل المراجع .

أولاً : أدلة الإثبات في المراجعة : تعني أدلة الإثبات مجموعة من المعلومات والبيانات التي يسهل التحقق منها

وهي متعلقة بعمليات معينة تحت الفحص ، ويكون لها تأثير على تكوين رأي فني محايد حول القوائم المالية

1 - محمد الصحن عبد الفتاح - مرجع سابق - ص - 30.

،وعلى المراجع تجميع الأدلة الكافية والمقنعة فليس هناك عدد معياري أو كمية محددة من الأدلة والتي يجب على المراجع الحصول عليها حيث أن هناك عوامل تتحكم وتؤثر في كمية الأدلة والبراهين وهي :

- درجة المخاطرة : قد يحتاج المراجع إلى درجة كبيرة من التأكد بأن بنود القوائم المالية تظهر بصورة عادلة وسليمة خاصة إذا كانت درجة المخاطرة أو احتمال وجود أخطاء بهذه البنود كبير مما يؤثر في عدالة القوائم المالية ، في هذه الأحوال يقوم المراجع بتجميع أكبر قدر ممكن من الأدلة والبراهين والتي تؤكد سلامة هذه القوائم ، وتختلف درجة المخاطرة من بند لآخر حسب أهمية البند وطبيعة الرقابة الداخلية المطبقة عليه ، والمخاطرة هنا تعني قبول المراجع لبند معين على أنه صحيح وهو في الحقيقة عكس

ذلك ، وهناك ارتباط وثيق بين درجة المخاطرة ونظام الرقابة الداخلية ، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية محكما ويعتمد عليها كلما قلت المخاطرة والعكس صحيح .

- تكلفة الحصول على الأدلة : يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار تكلفة الحصول على الأدلة والبراهين الخاصة في حالة معينة فتكلفة الحصول على الأدلة يجب أن تقارن قدر الإمكان بالمنفعة المتوقعة (درجة التأكد) .

وليس معنى ذلك أن يحجم عن الحصول على دليل معين لا لشيء إلا لأن تكلفته عالية ففي هذه الحالة يستوجب عليه البحث عن دليل أو أدلة أخرى لتحقيق نفس الهدف ، ولكن في حالة عدم وجود أو عدم إمكانية الحصول على أدلة أخرى فما عليه إلا أن يبذل ما في جهده للحصول على الدليل الوحيد بغض النظر عن التكلفة المتوقعة .

وكمثال على ذلك نفترض أن المراجع قد قرر عدم الذهاب إلى مدينة بعيدة سواء داخل نفس البلد أو خارجه للإشراف على عملية جرد البضاعة في مخازن فرع تلك الشركة بسبب التكلفة المتوقعة وهنا ستكون درجة التأكد قليلة .

فيمكن تصنيف الأدلة والبراهين حسب مصدرها كالآتي :

1- الوجود المادي : وهو من أقوى الأدلة في عملية المراجعة فالمراجع يتحصل على درجة كبيرة من التأكد

عندما يشاهد الآلات أو البضاعة على طبيعتها ، غير أنه يجب أن يلاحظ وجود الشيء لا يعني بالضرورة ملكيته فالوجود يحتاج إلى تعزيز الملكية عن طريق أدلة أخرى مثل سند الملكية ، وهناك شيء آخر يجب على المراجع أن يلاحظه وهو الوجود النوعي وليس الكمي فقط أي بمعنى نوعية الآلات والبضاعة وذلك عن طريق جزاء وأناس وأطراف آخرين إذا لم تكن له الحيزة الكافية .

2- المستندات : تعتبر المستندات من أكثر الأدلة من حيث الكمية التي يتعامل معها المراجع لأنها تغطي

جزء كبير من عملية المراجعة ، كما أنها تعتبر أكثر حجية كدليل من أي نوع آخر من الأدلة ، وهنا يجب على المراجع أخذ الحيطة و الحذر والتحقق من عدم تزويرها لأن الوثائق والمستندات يصعب تزويرها لكن إذا زورت يصعب إكتشافها .

3- الدفاتر والسجلات المحاسبية : وهذه تشمل الدفاتر اليومية ودفاتر الحسابات والسجلات

المحاسبية المختلفة وهي تعتبر من الأدلة الأساسية حيث أن جميع العمليات التي قامت بها الشركة تكون مثبتة ومسجلة بها، وهذا النوع من الأدلة يحتاج إلى أخرى تعززها والمتمثلة في مستندات القيد الأولية، والمراجع عند قيامه بالفحص والإختبار للدفاتر المحاسبية يبدأ بالنود الظاهرة بالقوائم المالية ثم إلى دفتر الأستاذ ودفاتر اليومية آخذاً بعين الإعتبار المستندات (سواءً داخلية أو خارجية)

وهناك بعض المستندات الأخرى لكنها ذات درجة أقل من الأولى كالمحادثات الشفهية ونظم الرقابة

المحاسبية وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يتحقق فعلا من وجود نظام رقابة داخلي والتطبيق الفعلي لها وليس بمجرد الملاحظة .

ثانياً: أوراق عمل المراجعة : يقوم المراجع بحفظ أوراق عمله لكل عملية مراجعة وتصنيفها بطريقة تسهل

الرجوع إليها عند الحاجة وذلك في ملفين رئيسيين وهما :

أ/ الملف الدائم : يحتوي هذا الملف على المستندات والبيانات والتي تتميز بصفة الإستمرارية ولا تتغير

من فترة لأخرى تغييراً كبيراً ، مثل ذلك :

- إسم الشركة وعنوانها ونوع نشاطها وكذلك أسماء وعناوين الفروع في حالة وجودها .
- إسم المسؤول المالي بالشركة وأرقام هواتفه .
- صورة من العقد التأسيسي للشركة وقانونها النظامي مع بيان الشكل القانوني لها .
- صور من برامج المراجعة في السنوات السابقة... إلخ .

هذا ويستطيع المراجع إضافة أي بيانات أو مستندات يراها ضرورية للإحتفاظ بها في هذا الملف .

ب/ الملف الجاري : يحتفظ المراجع بملف جاري والذي يحتوي على أوراق عمل المراجعة المتعلقة بالفترة

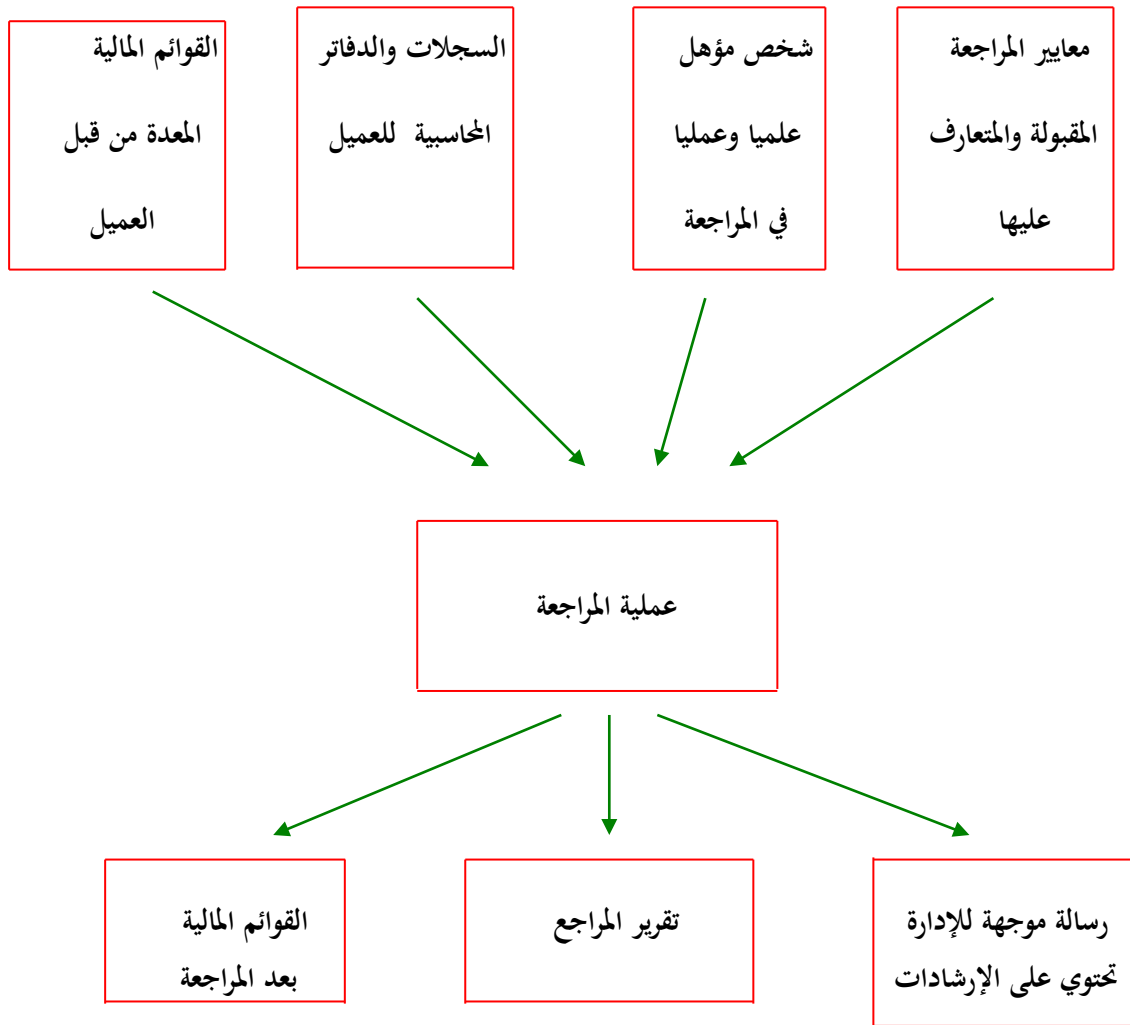
الحالية وهي تلك البيانات والمستندات التي تتغير من سنة إلى أخرى وهي :

- صورة من بعض محاضرات وجلسات الجمعية العامة للشركة ومجلس الإدارة .
- صورة من القوائم المالية الإفتتاحية .
- صورة من ميزان المراجعة مصحوباً بقائمة التسوية .
- جداول تفصيلية بالإستهلاكات للأصول الثابتة .
- كشوف جرد المخزون السلعي... إلخ .
- برنامج المراجعة للسنة الحالية .
- الموضوعات المعلقة والتي يرى المراجع مناقشتها مع الإدارة .
- التصرف في بعض الأصول الثابتة بالبيع أو الإستغناء أو الإستبدال .

- كشف بالمدينين مرفقة بجدول تقدير أعمال الديون .

وهناك رسم تخطيطي يبين مدخلات ومخرجات المراجعة :

الشكل رقم 01 : مدخلات ومخرجات المراجعة .



المصدر : إدريس عبد السلام إتشوي - المراجعة معايير وإجراءات - ص 116 .

بعد الإنتهاء من الإجراءات المبدئية لعملية المراجعة بمكتب المراجع (المراجعة المرحلية) وذلك
إعتماداً على أوراق عمل المراجع ينتقل للعمل إلى مقر الشركة المراد مراجعتها وأيضاً هناك إجراءات أخرى قد
يتخذها المراجع كإستنادات أو توضيحات لبعض الغموض الموجود في ملفات المراجع ، ومن بين العمليات التي
يجب تغطيتها قبل السنة المالية :

- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليته .
 - إختبار العمليات التفصيلية المختلفة المثبتة بالدفاتر والسجلات .
 - التحقق من الإضافات الرأسمالية للأصول أثناء السنة .
 - إختبار وتحليل التغيرات في مكونات حقوق أصحاب المشروع .
- وغيرها من الأعمال الأخرى التي يرى المراجع ضرورتها .

الشكل رقم 02 : ملخص معايير المراجعة العشرة المتعارف عليها.



خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا في هذا الفصل نجد أن المراجعة عرفت قبل 2000 عام ، حيث كانت تقتصر على الحسابات الخاصة بالملاك ثم تحسنت عمليات التسجيل والمراجعة بعد إكتشاف طريقة القيد المزدوج في القرن الخامس عشر عام 1494 عن طريق العالم الإيطالي padololuca ثم توالى التطورات في مجال المراجعة نتيجة البحث المستمر والمثمر من الجانب النظري لها حتى تضمن البقاء ضمن التطورات الهائلة في مجالات مختلفة من المعرفة خاصة عالم التجارة والأعمال حيث أصبح تقييد المعلومات محاسيباً غير كافي للإعتماد عليها ، بل يجب المصادقة عليها حتى تصبح صالحة للإستعمال من قبل عدة أطراف ، وفي خضم هذه التداخلات في المنفعة حتم على المراجع أن يتماشى مع ما هو مطلوب فتعددت إلى عدة أنواع من حيث الإلتزام القانوني والتنقيت والنطاق ، الجهة التي تقوم بها ومن زاوية الغرض وهناك مراجعات جديدة مثل مراجعات الجودة المراجعات البيئية ، الحكومية ، مراجعات الخصخصة ، وذلك وفق ظوابط تسمى معايير متعارف عليها تتخذ في الميدان بإعداد إجراءات ترجع لقدرات المراجع وكفاءته الذهنية والمهنية .

مقدمة :

التسيير الناجح أصبح ضرورة ملحة في الوقت الحاضر بسبب التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية التي أدت إلى بروز العديد من الظواهر : كبر حجم المؤسسة, الانفصال بين الإدارة "التسيير" والملكية , تزايد حدة المنافسة في الأسواق المحلية والدولية, الندرة الملحوظة للموارد سواء البشرية أو المادية... الخ

فالفرق بين المنظمات الناجحة والفاشلة لا يكمن في كيفية توفير الموارد اللازمة لتنفيذ أعمالها فحسب بل وبقدر كبير المزج بين الموارد المتاحة لتحقيق أهداف المؤسسة فهنا يكمن دور المسير , ويأتي بعده عمل المراجع لمعرفة المدى أو الحد الذي طبقت منه القرارات والتنفيذات والتوصيات الملقاة على عاتق المسيرين ومواكبة الأحداث الاقتصادية للمؤسسة.

فلقد سلطنا الضوء في هذا الفصل على ماهية التسيير ثم اعتبار المراجعة كقوة محركة في تسيير المؤسسة وصولاً إلى المراجعة الميدانية .

المبحث الأول : ماهية التسيير في المؤسسة

المطلب الأول : تعريف المؤسسة الاقتصادية وأنواعها¹.الفرع الأول : تعريف المؤسسة :

تتمثل المؤسسة عموماً في مجموعة من الطاقات البشرية والموارد المادية (طبيعية كانت أو مالية... إلخ) والتي تشغل فيما بينها وفق تركيب معين وتوليف محدد قصد إنجاز أو أداء المهام المنوط بها من طرف المجتمع. تتمثل هذه المهام بصورة عامة في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات الموجهة لإشباع حاجيات المستهلكين بصورة مباشرة أو غير مباشرة وذلك بحسب طبيعة المؤسسة ذاتها مع العمل على تحقيق أفضل تشغيل ممكن في سياق التوليف أو الدمج المحكم بين هذه الطاقات البشرية والموارد أو الوسائل المادية المتاحة في لحظة زمنية محددة.

تسمى المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية بعدة تسميات تماشياً وطبيعة نشاطها أو إطارها القانوني أو حتى مركزها الإقتصادي أو المرحلة التشغيلية التي وصلت إليها أو مدى مباشرة التعامل مع جمهور المستهلكين.. الخ ، فقد تكون المؤسسة صغيرة الحجم تقتصر فعاليتها على القيام بعملية إنتاجية معينة فتسمى عندئذ بالمشغل MANUFACTURE أو المشروع PROJET... وقد تكون متوسطة الحجم تقوم بالإشراف على مشروعين أو أكثر فتسمى عندئذ بالمنشأة أو الوحدة الإنتاجية (Firme/ entreprise) وبالتالي فالمؤسسة هي تنظيم إنتاجي معين ، الهدف منه هو إيجاد قيمة سوقية معينة من خلال الجمع بين عوامل إنتاجية معينة ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل من الفرق بين الإيرادات الكلية الناتج من ضرب سعر التكلفة في عدد الوحدات المباعة منها وتكاليف الإنتاج .

الفرع الثاني : أنواع المؤسسات¹.

¹ - أحمد طرطار - تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 2002 - ص-15.

للمؤسسات الاقتصادية أنواعاً وأشكالاً تظهر فيها تبعاً لما يلي :

أولاً : تبعاً للشكل القانوني :

1- مؤسسات فردية : هي مؤسسات يمتلكها فرد واحد أو عائلته وهذه المؤسسة عيوب ومزايا.

مزاياها :

- السهولة في التنظيم والإنشاء .
- صاحب المؤسسة هو المسؤول الأول والأخير عن نتائج أعمال المؤسسة .
- صاحب المؤسسة هو الذي يقوم بإدارة وتسيير المؤسسة وهذا ما يسهل من عملية إتخاذ القرارات .

عيوبها :

- قلة رأس المال وهذا مادام صاحب المؤسسة هو الوحيد الذي يقوم بإمدادها بعنصر رأس المال.
- صعوبة الحصول على قروض مالية .
- قصر وجهة النظر وقلة الخبرة لدى المالك مما يعرض المؤسسة لمشاكل فنية وإدارية .
- مسؤولية صاحب المؤسسة غير محدودة ، فهو مسؤول عن كافة ديونها .

2- الشركات : وتعرف الشركة بأنها عبارة عن المؤسسة التي تعود ملكيتها إلى شخصين أو أكثر يلتزم كل

منهم بتقديم حصة مالية أو عينية ، لإقتسام ما قد ينشأ عن هذه المؤسسة من ربح أو خسارة ، وتنقسم

الشركات إلى :

- شركات الأشخاص (شركات التضامن والتوصية وذات المسؤولية المحدودة) .
- شركات الأموال (كشركات التوصية بالأسهم وشركات المساهمة) .

¹ - عمر صخري - مرجع سابق - ص-25.

ثانيا : تبعا لطبيعة الملكية :

- 1- المؤسسات الخاصة : وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للفرد أو مجموعة من الأفراد (شركات أشخاص شركات أموال... إلخ).
- 2- المؤسسات المختلطة : وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص مثلا كبيع جزء من أسهم شركة عامة للخواص .
- 3- المؤسسات العامة : وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف بها كما شاء ولا يحق لهم بيعها أو غلقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك والأشخاص الذين ينوبون عن الحكومة في تسيير وإدارة هذه المؤسسات العمومية من خلال نشاطها إلى تحقيق مصلحة المجتمع .

ثالثا : تبعا للطابع الإقتصادي :

- 1- المؤسسات الصناعية : وتنقسم بدورها تبعا للتقسيم السائد في القطاع الصناعي إلى :
 - أ- مؤسسات الصناعة الثقيلة : كمؤسسات الحديد والصلب ، مؤسسة الهيدروكربونات وما يميز هذا النوع من المؤسسات هو إحتياجاتها لرؤوس أموال كبيرة ، كما تتطلب توفير مهارات وكفاءات عالية لتشغيلها .
 - ب- مؤسسات الصناعات التحويلية : كمؤسسات الغزل والنسيج ومؤسسات الجلود... إلخ .
- 2- المؤسسات الفلاحية : وهي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأراضي أو إستصلاحها وتقوم هذه المؤسسات بتقديم ثلاث أنواع من الإنتاج وهي الإنتاج الحيواني ، النباتي ، السمكي .
- 3- المؤسسات التجارية : وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاطات التجارية لمؤسسة أسواق الفلاح والأروقة التجارية .

4- المؤسسات المالية : هي المؤسسات التي تهتم بالنشاطات المالية كالبنوك ، التأمين و الضمان

الإجتماعي ... إلخ .

5- المؤسسات الخدمية : وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة كالبريد والمواصلات ومؤسسات النقل

، المؤسسة الجامعية ... إلخ .

ومن أهداف المؤسسة مايلي :

- الإستقلال الإقتصادي .
- إنتاج سلع معتدلة الثمن .
- تلبية حاجيات المستهلكين المحليين .
- رفع مستوى المعيشة لأفراد المجتمع .
- التكامل الإقتصادي على المستوى الوطني .
- الحد من الواردات خاصة السلع الكمالية .
- إمتصاص الفائض في العمالة .
- تقليل الصادرات للمواد الأولية وتشجيع الصادرات للمواد النهائية عن الحاجة المحلية .

المطلب الثاني : تعريف التسيير .

من المفهوم الواسع هو بصفة عامة توزيع وتحديد المسؤوليات التي يتم بها توزيع نشاطات الأفراد

والمجتمع وعلى صعيد المؤسسة هو توزيع نشاط المؤسسة على الأفراد العاملين بها ، سواء كانوا منفذين أو

مشرفين ثم تحديد العلاقة بين هؤلاء الأشخاص بناءً على المسؤوليات و يبدأ التسيير عادةً بتحديد الأهداف

والسياسات المختلفة للمؤسسة لتحقيق هذه الأهداف .

ونعني بالسياسات مجموع المبادئ والتي تكون أساساً لنشاط المؤسسة ، وبعد القيام بتحديد هذه الأهداف والسياسات يجب تحديد الوظائف الرئيسية التي تختلف من مؤسسة إلى أخرى ، وأن التسيير أو الإدارة يشكل الإطار الذي تعمل به المؤسسة¹ .

ومن هذ التعريف يمكن أن نلخص تعريف شامل وهو : " التسيير هو التنسيق الفعال والمتكامل للموارد والإمكانات المتاحة من خلال العمليات المتكاملة للتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة ولتحقيق أهداف العمل الجماعي بطريقة تعكس صورة البيئة السائدة وتحقيق المسؤولية الاجتماعية لذلك العمل "¹ .

من خلال هذا التعريف نستخلص أن التسيير يعتمد على :

1- التخطيط : هو جمع الحقائق والمعلومات والوسائل التي تساعد على تحديد الأعمال الضرورية لتحقيق النتائج والأهداف المرغوب فيها .

2- التنظيم : وهو تنسيق الجهود البشرية في منظمة عامة بقصد تحقيق الأهداف والسياسات المرسومة بكفاءة عالية بأقل تكلفة ممكنة وأنه عمل إجتماعي مستمر عن وعي وإدراك لتنسيق أوجه النشاط البشري في مجال معين من أجل تحقيق هدف متفق عليه .

3- التوجيه : هو عملية يتم من خلالها إبلاغ الأفراد بما يجب عمله ، ومعرفة أو التأكد من أن كل فرد يبذل قصارى جهده في إنجاز العمل المناط به² .

4- الرقابة : هي عملية الكشف عن الانحرافات أيأ كان موقعها ، سواء أكان ذلك عما يجب إنجازه أو عن الإجراءات والعمل على مراجعتها بالأسلوب الأمثل حتى لاتظهر مرة أخرى³ .

1 - د. صمويل عبود - إقتصاد مؤسسة - دار المطبوعات الجامعية - الجزائر - ص-49 .

1 - من محاضرات الأستاذ يرقى حسين - تسيير المؤسسة .

2 - موسوعة عالم التجارة وإدارة الأعمال - ص-225 .

3 - نفس المرجع السابق .

المطلب الثالث : أهمية وأهداف التسيير¹ .الفرع الأول : أهمية التسيير .

إن أهمية التسيير تزداد بازدياد المشاكل الإدارية وتعقدها وكبر حجم المؤسسة وضخامة عدد العاملين بها وتنوع أنشطتها ومنتجاتها .

وبما أن لكل منظمة ظروفها الخاصة وأن هناك عدة مبادئ علمية تجدد على أساسها الركائز الأساسية والسليمة للتنظيم لذلك فإن عملية التسيير تعتمد على كفاءة المسير وموهبته ولا بد من دراسة شاملة لهذا التسيير من فترة لأخرى (الخطة أو البرنامج السنوي) لتبين مافيه من عيوب وحتى يمكن تعديله بما يتفق والظروف الموجودة والواقع أن التسيير إذا كان جيداً سرعان ما يقتنع العاملون بصلاحيته ويتكيفون معه ، أما إذا كان غير ذلك فيجب تعديله حتى يتكيف مع أي تغيير يطرأ في الظروف التي تعمل فيها المؤسسة ، سواء كانت ظروف داخلية أو خارجية متعلقة بالمؤسسات الأخرى المنافسة .

الفرع الثاني : أهداف التسيير .

ومن أهداف التسيير نستخلص مايلي :

- تقسيم العمل وذلك بإنشاء عمل لكل فرد حتى يحصر ويركز عمله واهتمامه في أداء المهام المنوطة إليه .
- يهيء الأسلوب الذي يتم به إستقبال وإرسال القرارات من قمة الهرم التنظيمي إلى قاعدته .
- وضع أسس نمطية لأداء كل عامل ، وذلك لحماية العاملين من عبء تحديد هذه الإجراءات في كل مرة يزاولون فيها أي نشاط .
- يوضح نوع الإتصالات الرسمية بين مختلف أجزاء المؤسسة مما يسهل عملية التبادل للمعلومات لاتخاذ القرارات .

¹ - غزالي فايزة ، معراطي جميلة - مذكرة تخرج ليسانس مالية - التدقيق وأثره على التسيير في المؤسسة - ص-64.

المطلب الرابع : المؤسسة الاقتصادية والتوجهات الحديثة .

من المعروف حديثاً أن المراجعة توسعت نطاق بحثها فلا تقتصر فقط على تدقيق الحسابات وإنما أصبحت تواجه الظروف والتوجهات الجديدة التي تواجه المؤسسة كالعولمة ، المنافسة ، إقتصاد السوق ، التخصص... إلخ .

ومن رأينا وحسب عدة تعريفات للعولمة فإنها لا تخرج عن كونها السمة الرئيسية التي يتسم بها النظام العالمي الجديد الذي بدأ يتشكل في العقد الأخير من القرن العشرين والقائم على تزايد درجة الاعتماد المتبادل بفعل إتفاقيات تحرير التجارة العالمية والتحويلات لآليات السوق وتعميق الثورة التكنولوجية والمعلوماتية التي حولت العالم إلى قرية صغيرة تختفي فيها الحدود السياسية للدول ، فكل مشروع في أي نقطة من العالم سيتأثر آجلاً أو عاجلاً بالتغيرات العالمية التي تحوّل 89 وفي ظل إتساع العولمة والمنافسة يصبح التأثير مسألة حتمية وهذا التأثير سببه إختراق الشركات المتعددة الجنسيات حدود الدولة والإستثمار الأجنبي مما يجلب تدفقات وعوائد كبيرة وفرض سيطرة وهيمنة على السوق المحلية والدولية وعملية المراجعة تكمن في أن يكون المراجع على دراية بالمستجدات والأحداث والتغيرات التكنولوجية والمعلوماتية وطرحها لأصحاب المشروع لمواكبة أو بالأحرى معرفة كيفية مسايرة الأحداث¹ .

إن إكتساب الميزة التنافسية يكون من خلال جانبين في المؤسسة الأول تقني إقتصادي والثاني نفسي إجتماعي وهذان جانبان متكاملان للحصول على الفعالية المطلوبة والتي لا تكون إلا بتظافر عوامل الإنتاج بطريقة مثلى وذلك ما يتولاه العنصر البشري في المؤسسة في الجانب التنفيذي ويصل بنا إلى النتيجة المطلوبة والمتمثلة في الربح والإستمرارية وذلك في إطار وجود عدد كبير من المنافسين ينتجون نفس المنتج ويبحثون عن فرصة التمييز من أجل الحصول على حصة الأسد من قوة الطلب من السوق ، فالمراجع يكون على دراية

1 - عبد المطلب عبد الحميد - العولمة الإقتصادية - الدار الجامعية - الإسكندرية - ص - 24 .

بعض الأمور كحصة إستحواذ المنافسين على السوق وسلوك المستهلك وحماية المستهلك التي تنادي بها بعض الهيئات الإجتماعية والإقتصادية ، فعمل المراجعة هو المزج بين التكامل الإقتصادي للمحافظة على ميزة المؤسسة في السوق من جهة والإجتماعي لحماية المستهلكين من جهة أخرى وبالتالي دراسة الإستراتيجيات التنافسية التي وضعتها المؤسسة¹.

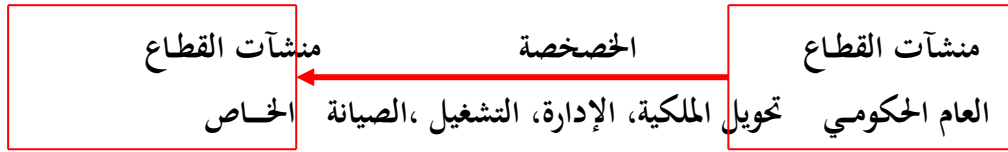
وفيما يتعلق إقتصاد السوق بالعرض والطلب فهذين الأخيرين تحددهما المنفعة فعلى المؤسسة أن تخصص أشخاص لدراسة السوق أي بمعنى أنه على المؤسسة أن تضع توقعات سليمة مستقبلاً لمواجهة المنافسين كالتقليل من تكاليف المنتوجات وبالتالي تحقيق أرباح كبيرة والبيع بأسعار أقل من المنافس ويكون هذا عن طريق إستحداث آلات جديدة أيضاً بدائل للمنتوج ... إلخ بلى حاجات الأفراد هذا من جهة ومن جهة أخرى دراسة وتحليل للقدرة الشرائية للمستهلكين وبالتالي تطبيق قانون إغراق السوق بالبضائع الداخلية وبأسعار مقبولة ، من جهة المراجع يكون بصلة مع الأشخاص الذين وضعتهم المؤسسة لدراسة السوق ومدى تحقيق التوقعات وتحليل الإنحرافات ومعرفة الأسباب وإبداء رأيه لأصحاب الشأن من أجل تحسين أو تغيير خطة دراسة السوق² .

بحكم الظروف الراهنة ما على المؤسسة خاصة العمومية إلا أن تستعد لمواجهة الواقع الحتمي من عولمة ومنافسة قوية وفي ظل تبني أغلب الدول النظام الرأسمالي الذي يشخص المبادرات الفردية في عالم الإقتصاد يجر المؤسسة إلى فتح أبوابها إلى ما يسمى بالخصخصة أي تحويل الملكية إلى القطاع الخاص بدلاً من القطاع الحكومي ولها عدة صور متعددة مثل بيع للعاملين أو بيع أسهم للقطاع الخاص سواء أشخاص طبيعيين أو اعتباريين ، التصفية أو في مجال الإدارة والتشغيل وهذا لوجود ضعف الكفاءة الإقتصادية في وحدات القطاع العام وتراكم العجز في الميزانية العامة .

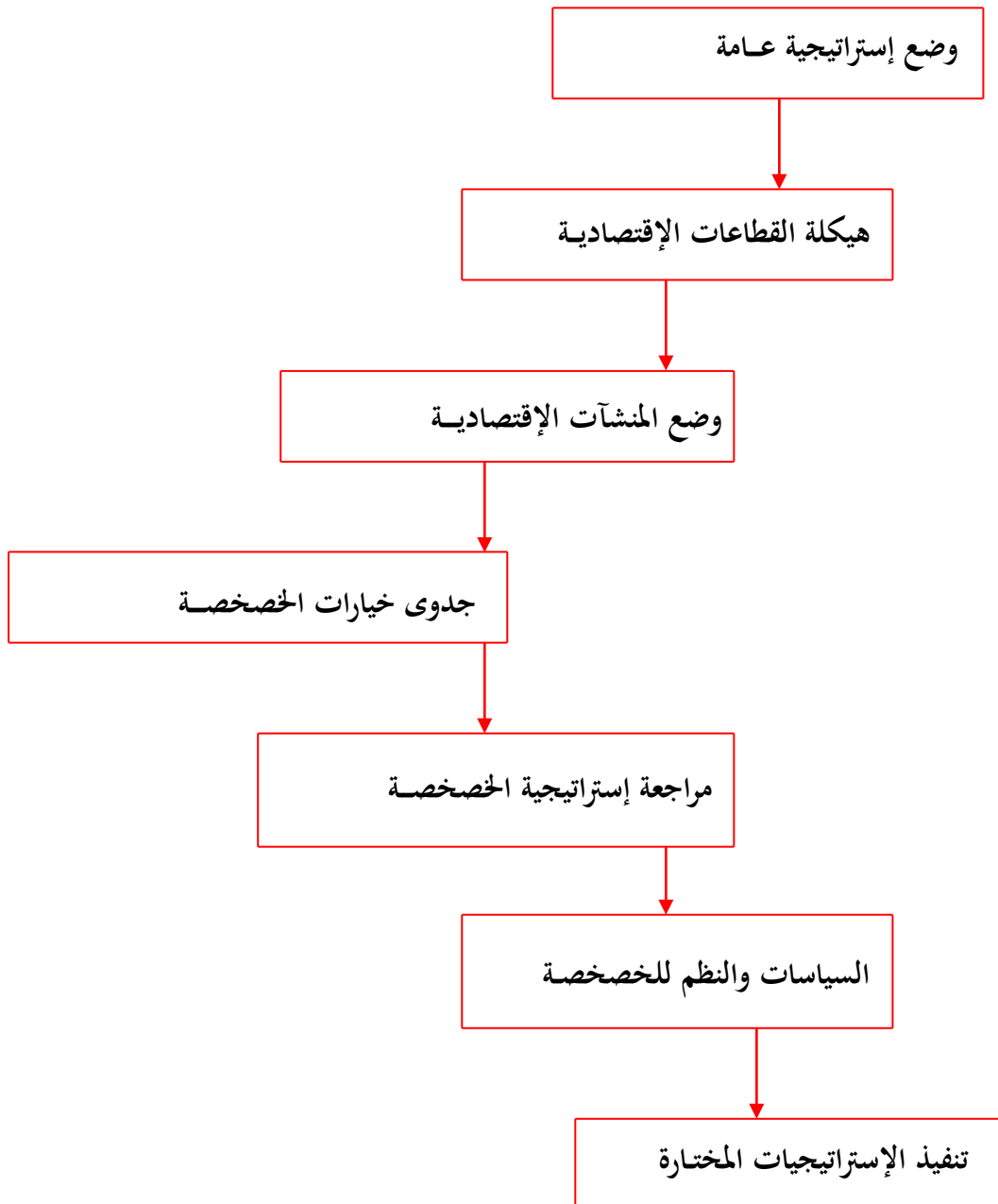
¹ - آسيا بالبعد وآخرون - ضعف الميزة التنافسية بين المؤسسات التجارية - مذكرة تخرج - تخصص مالية - 2006 - ص 03.

² - الموسوعة الإقتصادية - مجموعة من الإقتصاديين - دار ابن خلدون - ص 260.

الشكل رقم 04 : مفهوم الخصخصة .

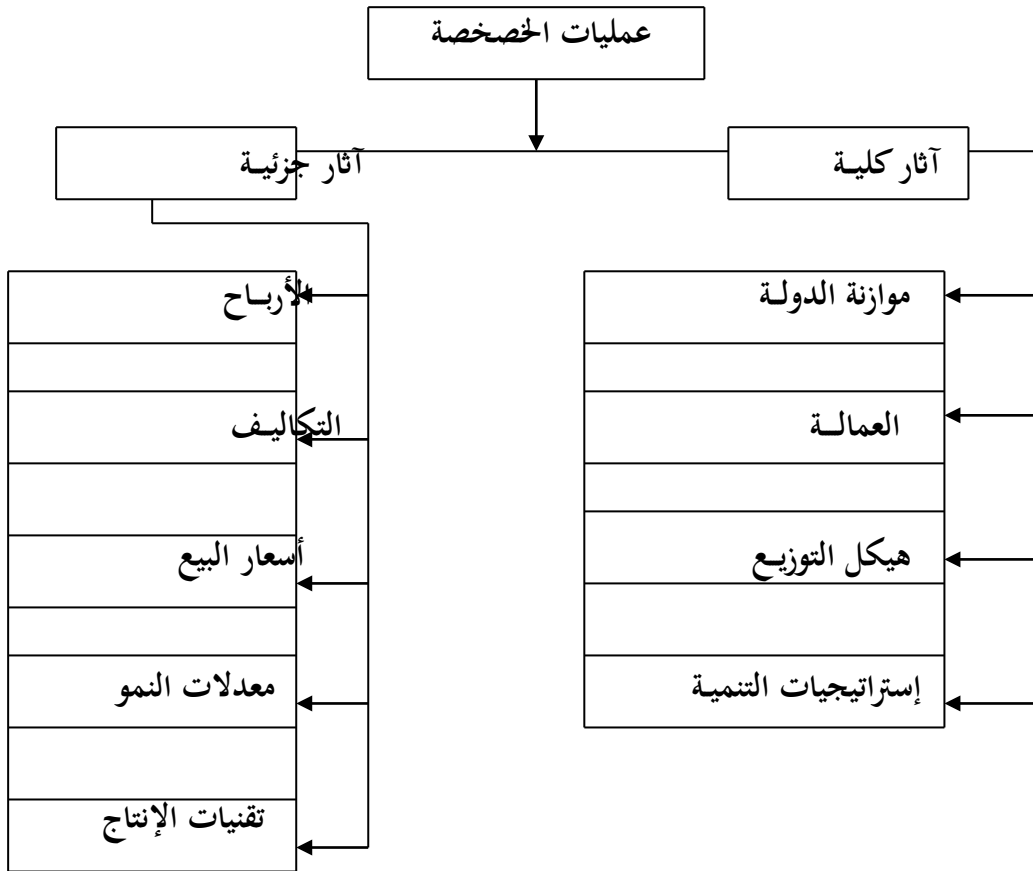


الشكل رقم 05 : مراحل الخصخصة .

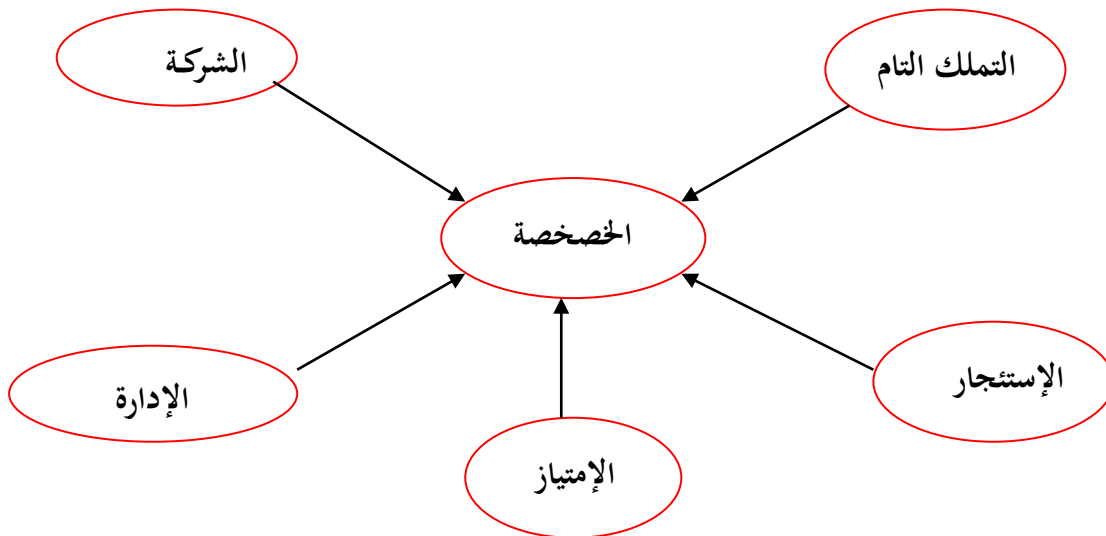


المصدر : أمين السيد أحمد لطفي - مرجع سابق - ص 500، 532.

الشكل رقم 06 : الآثار المختلفة للخصخصة.



الشكل رقم 07 : أنواع الخصخصة .



المصدر : أمين السيد أحمد لطفي - مرجع سابق - ص - 510، 520.

المبحث الثاني : المراجعة القوة المحركة للتسيير في المؤسسة .

المطلب الأول : المراجعة أداة للرقابة الداخلية¹.

- ظهرت عدة تعريفات للرقابة الداخلية واخترنا تعريف شامل هو: " الرقابة الداخلية : على جميع العاملين في جميع المستويات الإدارية الإلتزام بالسياسات والأهداف الموضوعية بواسطة إدارة المشروع أو الإستغلال الأمثل للموارد والقضاء على الإسراف والأعطال الخاصة بالتجهيزات (حماية الأصول).
- الإلتزام بالسياسات المرسومة .
 - تحديد خطوط السلطة والمسؤولية بطريقة سليمة لتسهيل عملية التخطيط والرقاب المتابعة "

1 - أحمد نور - مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية - الدار الجامعية للطباعة والنشر - بيروت - 1984 - ص- 169 .

الشكل رقم 08 : أهداف وعناصر الرقابة الداخلية .



المصدر: د. عبدالفتاح الصحن، د. محمد السيد السرايا- الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي.

من الشكل يتضح لنا أن نظام الرقابة الداخلية يحقق أهدافه الأربعة من خلال جانبين هما الرقابة الإدارية والمحاسبية .

أولاً : الرقابة الإدارية¹ :

ويشمل هذا الجانب رقابة السياسات الداخلية والإجراءات السابق وضعها من خلال الخطة التنظيمية التي تبين المستويات والوظائف الإدارية وخطوط السلطة والمسؤولية هذا إلى جانب سلامة القرارات التي تم إتخاذها من طرف الإدارة وكذلك تقييم مدى كفاءة أداء الأعمال والأنشطة التي تمارسها يمكن القول أن هذا الجانب من الرقابة يشمل كل ماهو إداري وبالتالي فهو نقطة البداية لتقرير أنظمة الرقابة المحاسبية .

ثانياً : الرقابة المحاسبية² :

يتضمن هذا الجانب رقابة البيانات المحاسبية في دفاتر وسجلات الأصول المختلفة ومراجعة القيود التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية وترحيلها إلى دفتر الأستاذ ، وفحص الإجراءات والقواعد والطرق المحاسبية وأساليب حماية الأصول من الضياع وأخيراً تقييم مدى الإلتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فإذا كان نظام الرقابة جيداً يساعد المراجع على تضيق نطاق عملية المراجعة أما إذا كان العكس تصعب عملية المراجعة وبالتالي توسيع نطاق عملية المراجعة .

مايهم المراجع هو دراسة وتحديد مدى ملاءمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الإختبارات والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق عملية المراجعة ، ووفق النتيجة التي يتوصل إليها من عملية التقييم يستطيع المراجع تحديد مدى العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة بالإضافة إلى الوقت الملائم للقيام بالإجراءات للمراجعة .

وتمر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل مراجع الحسابات بثلاث خطوات أساسية وهي :

¹ - فتحي السوافري رزق ، محمد سمير كامل ، مصطفى محمود مراد - الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية - الدار الجامعية - الإسكندرية - 2002 - ص - 36.

² - نفس المرجع السابق - ص - 36.

- 1- التعرف على نظام الرقابة الداخلية من خلال الإطلاع والملاحظة أو من خلال قائمة إستقصاء نموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام ، ومن ذلك يمكن إستخدام قائمة إستقصاء نموذجية لتوضيح الكيفية الواجبة والكيفية التي يتم بها فعلاً تنفيذ مقومات هذا النظام ، وبالطبع فإن القائمة النموذجية تنطوي على إعطاء أوزان نسبية للأسئلة التي تشملها للخروج بنتيجة التقييم.
- 2- إجراء مقارنة بين الإجراءات الموضوعة فعلاً بتلك الإجراءات التي تنطوي عليها القائمة المثالية المحددة في الخطوة السابقة مع الأخذ في الإعتبار الظروف الفعلية التي تنفذ خلالها تلك الإجراءات.
- 3- تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام ، وهذا يتطلب من المراجع إستخدام المعاينة الإحصائية للكشف عن الكيفية التي يعمل بها النظام فعلاً .
- وتشير الدراسات في هذا النطاق إلى أن المراجع يضع برنامج مبدئي وفق معلوماته عن النظام ، ويختص هذا البرنامج بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية ويتصف بالمرونة لإمكانية تغييره في ضوء نتائج الفحص والتقييم المستمر لنظام الرقابة المستعمل وبناءً أعلى نتائج التقييم يمكن للمراجع توسيع نطاق فحصه إذا ما أظهرت النتائج مدى ملائمة النظام .

المطلب الثاني : دور المراجع في تسيير موارد المؤسسة :

- المؤسسة كمنظمة إقتصادية واجتماعية مستقلة نوعاً ما تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل المادية والبشرية بغية إحداث قيمة مضافة حسب الأهداف المرجوة .
- 1- الموارد البشرية : تعتمد المؤسسة على كفاءة وحسن تسيير مواردها وخاصةً البشرية التي تتحكم في بقية الموارد وطريقة إستخدامها ، فحتى تلك المؤسسات التي تمتلك موارد متقدمة في التكنولوجيا ورأس المال لا يمكن أن تديرها بدون موارد بشرية ، فأصبحت الإستراتيجيات التنافسية التي تتبناها المؤسسات للإستحواذ على حصص سوق متزايدة تقوم على العقول البشرية لمديرين وإختصاصيين وعاملين يحسن إختيارهم وتدريبهم

وتحفيزهم ومنه يعتبر العنصر البشري هو الحاكم والقوة المحركة لجميع سياسات وبرامج وأنشطة المؤسسة ، وهو يعتبر الضمان الوحيد لبعث الحياة لكافة عناصر الإنتاج التي لا يمكن أن تحقق الأهداف المتوخاة منها ما لم يتوفر فيها العنصر البشري ، فالإنسان لا يخضع لعوامل ثابتة يمكن السيطرة عليها بل هو يتميز بالحركة الدائمة والتقلب المستمر مما يسبب إختلاف الأفراد في القوة العاملة والعلاقة بين مسيري المؤسسة والعمال فهي علاقة إجتماعية قبل أن تكون إقتصادية ، فيمكن للمراجع أن يلاحظ ذلك أي مدى تكامل مسيري الإدارة والعمال أو مدى ملاحظة أن الإدارة قدوة حسنة لعمالها مثلاً كالتحفيزات ، إشتراكهم في بعض القرارات ، نظام الرقابة الداخلية التي تضع ثقافة مكتسبة من طرف إدارتهم كتوقيت العمل... إلخ ، هذه العوامل وأخرى تهم المراجع لمعرفة العلاقة الإجتماعية وإتخاذ بعض التقارير عليها¹ .

2-الموارد المادية : تنقسم هذه الموارد إلى موارد طبيعية وأخرى مالية ، فالأولى هي تلك الثروات الباطنية

المستخرجة أو المستعملة كمواد أولية أو كمواد أساسية كالبتروول ، الحديد... إلخ ، ومدى قدرة المؤسسة على المحافظة عليها وعلى المحيط البيئي وهذه الموارد ليست ضرورية في كل المؤسسات ، بل إن هناك مؤسسات تجارية وخدمية موارد المادية هي الأموال المستعملة والموجودات في المخطط الوطني لها ، كالمخطط الخاص بالقطاع البنكي أو الفلاحي أو المخطط الخاص بقطاع التأمينات... إلخ ، يهدف هذا المخطط إلى المحافظة على أصول المؤسسة فهو يعتبر كموارد لها .

أما الثانية فهي رؤوس الأموال بالنسبة للمؤسسات ، ذلك أن معظم الأهداف والسياسات والقرارات يستحيل النظر إليها بمعزل عن الإعتبارات المالية، ونتيجة التغيرات التي حدثت في النشاط الإقتصادي فإن وظيفتي التخطيط و الرقابة المالية أصبحتا تحتلان مركزاً أكثر أهمية ، ويعتمد عليها في كتابة التقارير أي المحافظة على أصول المؤسسة وتسيير الموارد المالية ، وهذا بمعرفة الخطط والسياسات الإدارية المطبقة وما تم تحقيقه فعلاً

1 - بلجردي عبد القادر ، مجاجي هنية - تسيير وتنمين الموارد البشرية في المؤسسة - أطروحة ليسانس إدارة أعمال - ص - 10.

ثم تسجيل الإنحرافات وأسبابها ومدى إمكانية تصحيح الأخطاء سواء العفوية أو العمدية وتقديم الملاحظات لأصحاب الشأن .

وإذا لم يتوفر شرط الرقابة على الموارد المادية تظهر مشاكل عديدة منها إختلاس بعض موجودات المؤسسة بالإضافة إلى الأزمات المالية كعدم قدرة المؤسسة على سداد إلتزاماتها وتفادي الإفلاس وهذا راجع كله للإختلاس والأخطاء والغش في المؤسسة¹ .

المطلب الثالث: المراجعة وتحقيق الاستراتيجيات وتفعيل العلاقات مع المتعاملين

الفرع الاول : المراجعة وتحقيق الإستراتيجيات

الإستراتيجية وفق المنهج الحديث يتضمن أكثر مما تنوي المؤسسة عمله أو تخطط للعمل به ولهذا تعرف الإستراتيجية بأنها نمط أو نموذج معين يعبر عن تدفق القرارات أو التصرفات ، سواء أكان هذا النمط ناتجاً لإستراتيجيات مقصودة أو غير مقصودة فالإستراتيجيات الناتجة وفق المنهج الحديث يمكن أن تبرز من عمق وداخل التنظيم ، ففي الممارسات العملية تتكون إستراتيجيات المؤسسة من مزيج الإستراتيجيات سواء أكانت مقصودة أو غير مقصودة ، فالإدارة الناجحة لها القدرة على التفكير إستراتيجياً .

وفي ظل التغيرات الإقتصادية التي طرأت على العالم وظهور العولمة أصبحت المنافسة أكبر شراسة وشدة بشكل لم يسبق له مثيل على الأسواق والموارد وخروجها من طابعها الإقليمي ويعود ذلك إلى التكامل بين رأس المال والتكنولوجيا والمعلومات التي تتخطى الحدود بين دول العالم .

فأصبح على المؤسسة مواجهة التحديات ومنها الخصوصية ، إقتصاد السوق العولمة ، حماية المستهلك ، الجودة الوقت ، المنافسة... إلخ .

¹ - فيشر أنطوني - إقتصاديات الموارد البيئية - دار المريخ - الرياض - 2002 - ص - 12 .

وعليها إستعمال إستراتيجيات للبقاء في هذا السوق ففي ضل هذه التغيرات والأحداث تسعى كل مؤسسة للإستحواذ على قدر كبير من الزبائن وبالتالي تسويق المنتجات إلى عدد كبير من البلدان أي توسيع السوق وبالمقابل المستهلك لم تعد تعنيه كثرة المنتوجات كما كان في سابق العهد، ففي الألفية الثالثة كثرت المؤسسات وبالتالي زيادة المنتجات وعليه أصبح المستهلك يختار الجودة وليس الكمية ،ومن هذا المنطلق أصبحت المؤسسة تهتم بالجودة ، ولا تقتصر فقط على المنافسة والبقاء في السوق بل أيضا مساندة أحداث المستهلكين وتلبية حاجياتهم الإستهلاكية وماهي الطرق المستعملة من طرف المؤسسة للتسويق والتوزيع حتى إدارة الإنتاج التي تسمح بإنتاج المنتوجات .

وعملية مراجعة الإستراتيجيات فحص ودراسة لإستراتيجية الشركة ككل أو إستراتيجيات وحدات النشاط المختلفة داخلها وبغرض تحديد ما إذا كانت الإستراتيجيات المتبعة من قبل الشركة ومايرتبط بها من استثمارات رأسمالية قد حققت النتائج المرجوة منها أم لا .

وعادةً ما تقوم المنظمة بمراجعة الإستراتيجية لأحد الأسباب التالية :

- فشل الإستراتيجية الحالية في أحداث النتائج المرغوبة ووجود بدائل أخرى مرغوبة .
- حدوث تغير جوهري وأساسي في البيئة الخارجية للمنظمة .
- توقع حدوث فجوة في التخطيط بين الأهداف المالية الموضوعية للشركة والنتائج المنتظرة نتيجة الإستمرار في الأنشطة الحالية ومشروعات الأنشطة الجديدة .
- وجود فريق إدارة جديد يرغب في وضع بصماته باتخاذ مجموعة من التصرفات ، وأصبح المراجع ليس مدقق حسابات فقط بل مستشاراً أيضاً فيعطي بعض الإستشارات للمسيرين بالمؤسسة فمثلاً في الجودة وحماية المستهلك فهناك بعض المنظمات تنادي بحماية المستهلك فهذا أيضاً يكون في حسابان مراجع الحسابات وهناك

أمثلة كثيرة منها بعض الإستشارات تكون عبر الأنترنت ويبقى مراجع الحسابات عمله لا يقتصر على تدقيق الحسابات بل يتعدى ذلك .

الفرع الثاني : مراجعة المؤسسة وتفعيل العلاقات مع المتعاملين .

بحكم الوضع الحالي فإن المؤسسة الاقتصادية تعيش في محيط تعددت فيه الأطراف الإقتصادية فبات من المؤكد الإحتكاك بهذه الأطراف حتى تضمن المؤسسة البقاء والإستمرار في السوق ومن بين هذه الأطراف نجد البنوك ، مديرية الضرائب ، مديرية التأمين ، صندوق الضمان الإجتماعي ، الصندوق الوطني للتقاعد ، وكذا القطاع الحكومي والمستثمرين .

أولاً: دور المراجعة في تحسين العلاقة بين المؤسسة والبنك¹

إن البنك التجاري مؤسسة إقتصادية هدفها الأساسي تحقيق الربح عن طريق المتاجرة بأموال الغير التي تحصل عليها من خلال ودائع جارية كما تقوم بتقديم قروض لزمائنها ، وللبنوك عدة وظائف منها إحداث ودائع ، قبول ودائع ، خصم الأوراق التجارية ومنح قروض وهذا هو المهم أي تحصل المؤسسة على قروض من طرف البنك لتلبية حاجياتها أو تغطية عجز في الخزينة وتظهر أهمية المراجعة في تحديد المؤسسة للقروض الذي تحتاجه ، كذلك عند مراجعة الأصول الثابتة والتأكد من وجودها مادياً ومستندياً وبعد الفحص والجرد يظهر الخطأ أو النقص فيها فبذلك تستطيع المؤسسة طلب قرض الإستثمار الخاص بتمويل الأصول الثابتة ، كما أن مراجعة الأصول المتداولة والوقوف على نقاط القوة والضعف تستطيع طلب قرض الإستغلال لتغطية العجز الناتج عن الفحص الدقيق للأصول المتداولة .

1 - معلومات مستخلصة من نشرة إقتصادية .

- كيفية منح قرض مؤسسة إقتصادية :

قبل أن يمنح البنك القرض للمؤسسة يجب أن يعرف محيط المؤسسة الإقتصادي من آفاق السوق والمحيط التكنولوجي وكذلك دراسة المؤسسة داخلياً لمعرفة نقاط قوتها وضعفها لتحديد قرار منح أو رفض القرض وهنا تبرز أهمية ودور المراجعة في تسهيل عملية دراسة البنك للمؤسسة فالمراجعة الدقيقة لمختلف هياكل المؤسسة ومختلف عناصر ميزانياتها وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومراجعة وتقييم أداء الإدارة وإبراز المركز المالي ونتيجة نشاط المؤسسة بشكل واضح وحيادي فإذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق على المركز المالي الجيد للمؤسسة فهذا يؤدي بالبنك إلى قبول طلب منح القرض وتقدير الخطر المحتمل في حالة حدوث تغيرات إقتصادية .

- الضمانات :

بعد تحليل البنك ملف القرض وإطلاعه على الميزانيات المحاسبية والمالية للسنوات الثلاثة الماضية عن طريق مؤشرات التوازن المالي ومؤشرات المدودية ، يطلب البنك من المؤسسة ضمانات على أمواله فقد تكون مادية فهو يحتاج لمعرفة أكثر عن هذه الضمانات المادية والتي لا توفرها إلا المراجعة الدقيقة للأصول الثابتة فهي تبين وجودها وملكيته وقيمتها التي قد تعادل قيمة القرض المقدم .

- المتابعة بعد منح القرض :

بعد منح القرض عن طريق التفاوض عن قيمة وكيفية صرفه وسداده والضمانات المقدمة وسعر الفائدة يقوم البنك بمتابعة إستعمال القرض من طرف المؤسسة وتساعد في هذا العمل المراجعة طبعاً ، فالمراجعة المستمرة للأصول الثابتة تمكن البنك من معرفة إستعمال القرض إذا كان قرض إستثمار أما المراجعة المستمرة أو الدورية للأصول المتداولة تعمل على الإطلاع أكثر على سير العمل بخصوص إستعمال قرض الإستغلال.

ثانيا : مراجعة المؤسسة وخدمتها لمصلحة الضرائب¹ .

إن إجراء مراجعة دقيقة بالفحص والتحقق وإبداء رأي محايد إتجاه القوائم المالية على أنها تعبر بصدق ووضوح على الوضعية الحالية للمؤسسة ومركزها المالي ونتيجة نشاطها يساعد كثيراًمديرية الضرائب في فرض ضرائب على هذه المؤسسة ، فبعد تقديم المؤسسة مركزها المالي ونتيجة نشاطها للمديرية تقوم هذه الأخيرة بتحديد نسبة الضرائب المفروضة على أرباح الشركات وعلى رأس المال كما تمنع المراجعة الدقيقة من حدوث تهربات جبائية كزيادة التكاليف وتخفيض الإيرادات خاصة إذا كانت المراجعة خارجية من طرف حيادي وبالتالي تفادي المؤسسة من المتابعة الجبائية من المديرية أو حتى القضائية في حالات إكتشاف التهرب .

ثالثا : مراجعة المؤسسة وخدمتها لصالح التأمين .

بعد إقتناء المؤسسة للأصول الثابتة من آلات وتجهيزات ومعدات نقل وغيرها تقوم بتأمينها ضد المخاطر كالحرق أو الإتلاف أو السرقة ، تقوم بإيداع ملفها الخاص بالتأمين لدى مصلحة التأمين حيث يتضمن هذا الملف قيمة وملكية هذه الأصول وهذا ماتعرفه المراجعة ، الأصول الثابتة وبذلك تمنع من حدوث إختلالات بما يخص التأمين فقد يكشف الفحص الإنتقادي الميداني للأصول الثابتة عدم وجود الأصل أو عدم ملكيته وثائقياً وبالتالي منع التلاعبات وتقديم المرتكبين للعدالة .

رابعا : مراجعة المؤسسة وخدمتها لمصلحة الضمان الإجتماعي وصندوق التقاعد .

إن مراجعة الأجور ووضعية العمال تبرز حقوق العمال في المؤسسة وتحدد واجباتهم فالمراجعة هي التي تكشف وضعية العامل من معرفة مرتبه الشهري وساعات عمله والعطل الممنوحة له ، وتكشف كذلك إن كان مؤمن ضد المخاطر أولاًمن حوادث عمل أو مرض فصندوق الضمان الإجتماعي للأجراء يشترط على العامل تقديم ملف فيه شهادة العمل وكشف الراتب ووثيقة تثبت أنه مؤمن من طرف المؤسسة التي يعمل فيها حتى

1 - محمد عبد الفتاح الصحن - مرجع سابق - ص- 16، 17.

يستفيد من التعويضات في حالة المرض أو حادث عمل كما أن مراجعة الأجور تساعد على إبراز المرتب الحقيقي الذي يتقاضاه العامل وعدد ساعات العمل وهذا ما يحتاجه صندوق التقاعد للإستفادة من منحة التقاعد سواءً المسبق أو العادي بعد 60 سنة .

خامسا : مراجعة المؤسسة وخدمتها للقطاع الحكومي والمستثمرين .

كما يعلم كلنا أن المؤسسة الإقتصادية هي العضو الفاعل في الإقتصاد العام الوطني لأي بلد وعلى أساس هذا الوضع توضع القرارات السياسية والإقتصادية داخليا وخارجيا فالعلاقة بين المؤسسة والحكومة علاقة مباشرة فمن خلال معرفة المركز المالي لكل مؤسسة ودخلها الإجمالي (الإيرادات) يتيح للحكومة من معرفة الوضع الإجمالي للإقتصاد ككل وهذا لا يتم إلا بتوفر الدقة والصحة في القوائم المالية وهذا ما تظهره المراجعة من خلال تقرير المراجع المحايد وكذلك تعرف مشاكل هذه المؤسسات وتقديم يد العون لها عن طريق منح إمتيازات في الإستثمار أو التقليل من الضرائب المفروضة عليها وتمكينها من المشاركة في التظاهرات الإقتصادية المحلية والدولية كما أن المراجعة الإنتقادية الهادفة والبناءة تبعث على الثقة في إتخاذ القرارات السياسية إتجاه مختلف القضايا المحلية والدولية كتسديد القروض والديون الخارجية وإبرام إتفاقيات شراكة بين المؤسسات الوطنية والخارجية مثل شركة سوناطراك .

أما فيما يخص المستثمرين نتائج المراجعة تهمهم كثيراً لأنهم سياخضرون بأموالهم في هذه المؤسسة ،معرفة المركز المالي ونتيجة نشاط المؤسسة ونسبة الديون من الأصول الثابتة والسيولة الموجودة بالمؤسسة وعلاقتها مع المتعاملين الآخرين من زبائن وموردين لا يكون إلا بوجود مراجعة للقوائم المالية وتشخيص لمختلف وظائف المؤسسة التي تعكس حالة المؤسسة فمن هذا المنطلق يستطيع المستثمر عرض خدماته وأمواله على إدارة الشركة دون خوف من شراء سندات أو أسهم من رأس مالها أو أي تعامل آخر يخدمه ويخدم المؤسسة فعند فحص

وجرد الأصول الثابتة والديون تظهر لنا ملكية المؤسسة لهذه الأصول ففي حالة الإفلاس يستطيع المستثمر إستعادة أمواله عند عرض المؤسسة المناقصة .

المطلب الرابع : التحديات التي تواجه المراجعة للتطبيق الأمثل في المؤسسة¹

في الوقت الحاضر تواجه المراجعة عدة تحديات نتيجة إلى التغيرات والتطورات البيئية المحيطة بالمؤسسة فبات من واجب المراجع والمؤسسة من مواجهة هذه التحديات ،ونذكر منها :

1- تطبيق فجوة التوقعات في المراجعة :

نعني بفجوة التوقعات في المراجعة ذلك التباين بين واجبات المراجع التي تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية وكذلك تصورات مستخدمي القوائم المالية للأداء المهني للمراجع المتوقع تحقيقه فمستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن المراجع هو المسؤول عن إعداد القوائم المالية وأنه يحافظ على إستقلاله عند مزاوله عمله ، كما أن التقرير يكون نظيف يتضمن قدرة المنشأة في الإستمرار في النشاط ، كما أن مسؤولية المراجع في إعتقادهم عن إكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات الغير القانونية بشكل مطلق وهذا الإعتقاد يزيد من إتساع الفجوة بين التوقع المحتمل والنتائج الحقيقية للمراجع في نظر المستخدمين .

2- مشكل قدرة المؤسسة على الإستمرار في النشاط :

إن المشكل الذي يواجه المراجعين اليوم في إعداد التقرير هو إمكانية المؤسسة من الإستمرار من عدمه في النشاط حتى ولو كان التقرير نظيف وبالتالي تقع المسؤولية على المراجع ،فقد يحدث عجز مالي ناتج عن عدم مقابلة التدفقات المالية الداخلية والخارجية وبالتالي يؤثر على استمرارها.

1 - جورج دانيال غالي - تطوير مهنة المراجعة - الدار الجامعية الإسكندرية - 2001 - ص 143، 227، 427.

وكذلك الفشل الإقتصادي أي انخفاض ارادتها عن تكاليفها وكذلك الفشل المالي في عدم القدرة على سداد الإلتزامات وكذلك الفشل القانوني بعدم إشهار الإفلاس والتصفية ,فإشهار الإفلاس من الناحية القانونية قد يترتب عليه عدة تأثيرات قد تهدد إستمرار المؤسسة في النشاط.

3- ممارسة التقدير المهني من طرف المراجع:

إن التقدير المهني هو عملية إتخاذ قرار بواسطة المراجع المؤهل لذلك خلال مزاولته لعمله المهني وهذا تؤثر عليه عدة مؤثرات تمنع من عمله على الوجه المنوط به ونذكر منها مشكلة طبيعة وتعقد المواقف التي تتطلب ممارسة هذا التقرير ,والصفات التي يتمتع بها وبيئة المراجعة ,عملية إتخاذ القرارات التي تتبع . ومن تأثيرات الصفات نذكر: الإستقلالية والموضوعية والنزاهة عند مزاوله العمل المهني والشك المهني. أما تأثيرات بيئة المراجع فتظهر بالمخاطر وعدم التأكد والضغوط التنافسية والمعايير المهنية كما أن عملية إتخاذ القرارات التي يجب اتباعها عند ممارسة المراجع لتقديره المهني تشمل تحديد الموافقة التي تتطلب ممارسة هذا التقدير من المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة المقبولة.

4- التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الإقتصادية على المراجعين :

لقد أصبحت مهمة الحفاظ على البيئة وهم الجميع فلذا بات من الواجب على المراجعين تطوير مهمة المراجعة استجابة لتزايد الإهتمام بالمحافظة على البيئة .

- بعض المقترحات لمواجهة هذه التحديات¹ :

- يجب تحسين الإتصالات مع مستخدمي القوائم بهدف توعيتهم وتصحيح توقعاتهم .
- يجب تدعيم استقلال المراجعين وذلك بالإهتمام ولتحديد الواضع وإتخاذ الإجراءات الضرورية .

1 - جورج دانيال غالي - مرجع سابق - ص- 49،50،51،52- بتصرف .

- يجب على المنظمات المهنية فحص المعايير المحاسبية بهدف التعامل مع القضايا المختلفة وتضييق نطاق البدائل المحاسبية .
- يجب على المنظمات توسيع مسؤوليات المراجعين المتعلقة باكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات القانونية وذلك بتطوير معايير مهنة تحدد القوانين والتي يجب على المراجعين التأكد من الإلتزامات بها.
- يجب على المنظمات المهنية تشكيل لجان لفحص القوائم المالية للمنشآت وتقارير المراجعين عنها.
- يجب دراسة الظروف الإقتصادية العامة والتنظيمية المتعلقة بالصناعة وتقييم كفاءة الإدارة كذلك فحص المؤثرات المالية والإتجاهات السالبة والتغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية .
- كما يجب على المراجعين التأكد من أنهم يمارسوا واجباتهم المهنية وتفادي كل ما يوحي بالشك في إستقلاليتهم .

المطلب الخامس: المراجعة الميدانية

الفرع الأول : فحص ومراجعة النقديات¹ .

يقصد بالبنك في هذا المجال حسابات مدينة أي إيداعات المؤسسة لدى البنك أو عدة بنوك وهذه الحسابات قد تتخذ صورة حسابات جارية أو إيداعات لأجل أو حسابات إيداع بإخطار .

ولمراجعة البنك (الحساب الجاري) يطابق المراجع مفردات كشف الحساب مع المفردات الظاهرة بدفتر النقدية خانة البنك وقد يختلف رصيد الحسابات عن رصيد الدفتر بسبب إثبات عمليات في دفاتر أحد الطرفين وعدم إثباتها في دفاتر الطرف الأخرى تاريخ إرسال كشف الحسابات كشيكات أرسلت للبنك لتحصيلها ولم يحصلها البنك بعد حتى تاريخ إرساله كشف الحساب أو شيكات حررتها المنشأة للموردين ولم

1 - د . محمد عبد الفتاح الصحن، د. رجب السيد راشد ، د. محمود ناجي درويش - أصول المراجعة - الدار الجامعية الإسكندرية 2000-
284،281.

يتقدموا بعد في طلب صرف قيمة الشيكات أو لتنفيذ البنك مصاريف وعمولات وفوائد وعدم إخطار المنشأة بإشعارات خصم لهذه المصاريف مما يترتب عدم تقييدها ويقوم مسيري المنشأة أو المراجع بعمل مذكرة تسوية البنك وزيادة في الإطمئنان فإن المنشأة تطلب من البنك إرسال شهادة إلى المراجع برصيد المنشأة لديه وتظهر هذه الشهادة أرصدة جميع الحسابات التي للعميل في البنك سواء حسابات جارية أو حسابات إيداع أو حسابات كمبيالات للتحصيل أو حسابات إعمادات .

أما للتحقق من النقدية في المنشأة فتجرد النقدية جرداً فعلياً في نهاية الدورة المالية أو في أي وقت من السنة المالية للتحقق إذا أن الجرد في نهاية السنة قد يكون متوقعاً من موظفي المنشأة أو المراجع على أن تعمل تسوية للوصول بالجرد الفعلي إلى الرصيد الذي كان يجب أن يحتويه الصندوق في نهاية السنة المالية .

وعند جرد الصندوق يقوم المراجع بعمل محضر جرد النقدية يظهر فيه الأنواع المختلفة من النقدية والشيكات التي وجدت في الخزينة ، كما يذكر في المحضر أن الجرد وجد مطابق لرصيد دفتر النقدية إذا كان الأمر كذلك وأن النقدية وما في حكمها قد سلمت إلى الصراف على أن يوقع الصراف ورئيس الحسابات على المحضر وتترك صورة منه مع الصراف .

وإذا وجد عجز أو زيادة في في جرد النقدية فيذكر هذه الحقيقة في التقرير ويترك الأمر للإدارة للتصرف على على أن يخطر الإدارة في حالة العجز إذ قد يكون نتيجة إختلاس وليس مجرد إهمال .

والمراجع قبل جرد النقدية يجب أن يراجع العمليات والنقدية للأيام الأخيرة السابقة لنهاية السنة المالية ويطلع على المستندات المؤيدة ويؤشر عليها كذلك تؤخذ أرقام ومبالغ آخر تاريخ إيصال توريد النقدية وآخر شيك في دفاتر الشيكات .

الفرع الثاني : فحص و مراجعة و الإستثمارات¹ .

يقوم مراجع الحسابات عادةً بفحص الإستثمارات والإيرادات المتعلقة بها المستخدمة بواسطة المؤسسة كما يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية على الإستثمارات كما يقوم بإجراء بعض الإختبارات عليها وبافتراض وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ووجود إجراءات محاسبية مقبولة فإن المجهود الرئيسي لمراجع الحسابات في تاريخ الميزانية سينصب على التحقق من الوجود المادي للإستثمارات ومن ملكية المنشأة لها كما يحاول أن يصل إلى إقتناع كامل بأن حسابات الإستثمار معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ويترتب على ذلك ظهور عناصر الإستثمارات بشكل سليم في القوائم المالية .

وحتى يمكن تصميم برنامج المراجعة الملائم للإستثمارات ينبغي أن يلم المراجع إلماماً تاماً بالأساليب التي يمكن إستخدامها للتلاعب بالنسبة لهذا العنصر ومن بين الأساليب الشائعة للتلاعب بالنسبة لهذا العنصر إستخدامها كضمان للحصول على قرض شخصي لأحد المديرين أو لأحد الشركاء ، وبيع الإستثمارات وحصول أحد الموظفين على الحصيلة دون إثبات ذلك ، وتسجيل عملية شراء إستثمارات بالتحميل على حساب المكاسب والخسائر المتعلقة بالإستثمارات وإحلال الإستثمارات بغيرها والتلاعب في حساب قسط الإهلاك سواء لتضخيم التكاليف أو تقليصها وذلك من أجل مصالح شخصية .

ومن بين أساليب التلاعب الغير معتمدة التي يجب على المراجع أن يلم بها أيضاً المعالجة المحاسبية غير السليمة للإستثمارات والإيرادات المرتبطة بها دون أن يكون هناك إختلاس أو تلاعب مثال على ذلك شراء إستثمارات وتسجيلها بطريقة لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

يجب على المراجع تحديد أفضل الإجراءات التي ينبغي إستخدامها وتوقيت إستخدامها وحتى يمكن ضمان دقة وكفاءة عملية المراجعة فإنه ينبغي الإعداد المسبق لها ويتطلب هذا الإعداد ضرورة معرفة أنواع الإستثمارات

1 - د . أحمد نور - مرجع سابق - ص - 355.

، وبالتفصيل والأماكن المختلفة التي توجد بها والإجراءات الرقابية المتعلقة بها ، وفي حالة تعدد الإستثمارات ، يطلب مراجع الحسابات من المؤسسة إعداد كشف بتفاصيلها ، ويتضمن هذا الكشف إسم أنواع الإستثمار ، تاريخ الحيازة عليه ، الجهة المصدرة له ، العمر الإنتاجي ، الإهلاك المطبق عليه ...إلخ .

وعندما ينظر المراجع إلى القوائم المالية للإستثمارات يلاحظ مدى تطابق القيمة الإسمية لعنصر الإستثمار مع القيمة الحقيقية لكشف مدى تلاؤم عقلانية المسيرين مع أمر الواقع ، هل توجد فيه أرباح وهمية كبيرة أم العكس وهذا باستعمال التحليل المالي ، أما فيما يخص الأصول الوهمية فيلاحظ مراجع الحسابات الوثائق والمستندات المتعلقة بها وفيما اتفقت هذه المصاريف وتقييم شهرة المحل بأحد الطرق المعروفة وأيضاً الإطفاءات المتعلقة بها .

ويعطي في الأخير تقريراً كاملاً شاملاً يذكر فيه كل العيوب والمزايا للإستثمارات .

الفرع الثالث : فحص ومراجعة المخزونات .

اختلفت الآراء نحو مسؤولية المراجع تجاه المخزون السلعي وهل عليه أن يقوم بالجرد الفعلي للمخزون والتحقق من المخزون السلعي فإنه يجب أن يبدأ باستعراض الرقابة كوسيلة يستطيع من خلالها تقييمها أن يحدد مدى الإعتمادات على سجلات المخزون ومقدار الإختيارات التي يجريها ويعقب هذا التقييم بالإختبارات المناسبة للسجلات ومراقبة الجرد الفعلي والمناقشة مع المسؤولين في المشروع والتحقق من أساس وطرق التسعير ولتحقق المراجع من الوجود فيجب أن يتحقق من كميات البضاعة الباقية ويتم هذا الجرد بدون الإستعانة بسجلات البضاعة ويجري بتميز السلع وملكيته ثم عدّها أو وزنها أو قياسها وتسجيل نتيجة هذه العملية في كشوفات الجرد ، ويشكل في المؤسسات الكبيرة لجان للقيام بهذه المهمة خلال نهاية الفترة المالية .

تهدف مراجعة المخزون من ناحية مسؤولية المراجع إلى التحقق من :

- ملكية المنشأة للمخزون عن طريق فحص السجلات والمستندات التي تؤيد ذلك .

- التأكد من صحة وسلامة العمليات الحسابية والمتعلقة بكشوف الجرد .
 - التحقق من أسعار المخزون ومن تجانس الممارسة بالنسبة لعملية التقييم .
 - العرض السليم لعناصر المخزون في الميزانية العمومية ¹.
- وينبغي أن تفصح الميزانية العمومية عن الطريقة المستخدمة في تقييم المخزون التكلفة الوسطية المرجحة أو تكلفة المخزون للوحدة الواحدة ويجب أيضاً أن تفصح عن الأسلوب المستخدم كالوارد أولاً الصادر أولاً أو الوارد أخيراً الصادر أولاً ، وفي حالة تغيير الأسلوب المستخدم على مراجع الحسابات أن يذكر ذلك في تقريره وينبغي أن يظهر المخزون في مجموعات رئيسية لكل من البضاعة الجاهزة والإنتاج تحت التشغيل والمواد الخام وذكر أيضاً بعض المخزونات التي تكون لدى الغير أو موجودة في مخازن بعيدة . الفرع

الرابع:مراجعة الحقوق الغير نقدية

حقوق المشروع على الغير تنشأ عن بيع سلع وآداء خدمات والمدفوعات المقدمة والمستحقات على الغير وغير ذلك من الأرصدة المدينة وتتكون أرصدة المتحصلات عادةً من الأرصدة المستحقة على العملاء وأوراق القبض والقروض قصيرة الأجل التي تكون تحت التحصيل في تاريخ الميزانية ويتم تسجيل المتحصلات وفقاً لمصدر ونوع كل منها .

تتكون مراجعة الأرصدة تحت التحصيل من فحص وإختبارات للسجلات المؤيدة بكافة الوسائل لكي

يكون رأي لمراجع الحسابات عن :

- صحة الحقوق (المقدر والحساب) .

1 - د . أحمد نور - مرجع سابق - ص - 399.

- إمكانية تحصيل تلك الحقوق .
 - دقة تقديرات المخصصات المقابلة للخسائر المتوقعة نتيجة عدم التحصيل .
 - العرض السليم لتلك الحقوق في القوائم المالية .
- ويتم الوصول إلى تحديد دقة وصحة الحسابات وقيمتها عن طريق فحص المستندات المؤيدة لها وعن طريق الإتصال المباشر بالمدينين بتلك الحقوق¹.

إن تحليل الحسابات والمناقشات مع إدارة المشروع تساعد الحسابات على الوصول إلى تقييم دقيق وسليم لتلك العناصر التي يكون من المستطاع تحصيلها وتكوين المخصص اللازم لمقابلة عدم التحصيل في المستقبل وتحتاج الحسابات تحت التحصيل بالأخص حسابات العملاء إلى مراجعة دقيقة من قبل المراجع ، فعليه أولاً أن يتأكد من وجود نظام رقابة بالنسبة للعمليات المتعلقة بالعملاء ، ذلك لأن مصدر القيود في تلك الحسابات غالباً ما يكون مستندات داخلية تقوم إدارة المشروع بإعدادها ولا يوجد لها دليل خارجي فمصدر القيد في دفتر يومية المبيعات أو دفتر النقدية المتعلقة بالعملاء يتمثل في صورة الفاتورة التي تعدها إدارة المشروع وترسلها للعميل ، وصورة إيصال التحصيل (ورقة تجارية أو شيكات بنكية) الذي يتخرج عند إستلام مبالغ نقدية منهم ، وصور الإستعدادات عند رد البضاعة أو المسموحات أو الخصم أو غير ذلك ، ولا شك أن غياب الأدلة الخارجية لتلك العمليات قد يساعد في بعض الحالات على الغش والتلاعب في تلك الحسابات سواءً داخلياً أو مع العميل بإجراء قيود وهمية لتغطية ما يحدث من إختلاسات في المتحصلات النقدية لاسيما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً .

وعلى المراجع أن يتحقق من ملكية أوراق القبض في تاريخ الميزانية ويجب التفرقة بين أوراق القبض

وأوراق القبض للتحصيل (أي عند بنك المنشأة ليحصلها في تاريخ ميعاد تاريخ إستحقاقها) .

¹ - د. أحمد نور - مرجع سابق - ص - 369 .

- إن الرقابة الداخلية تستلزم بتقسيم الواجبات وبالنسبة لأوراق القبض :
- إن الذي في عهده أوراق القبض لا يجوز أن تكون له علاقة بالنقدية أو بسجلات الحسابات العامة .
 - إن سحب وتجديد الأوراق التجارية يجب أن يعتمد على مسؤول في المشروع .
 - أي أن تسجيل أوراق القبض المرفوضة يجب أن يتم بعد اعتماد مسؤول بذلك كتابة وأن توضع إجراءات فعالة لمتابعة أوراق القبض المرفوضة حتى لا تختلس قيمتها ولو سددها العميد مستقبلاً وهذه القواعد تتماشى مع أن الذي يسجل في السجلات يكون منفصلاً عن الذي يقوم بحفظ الأصل فأني نظام للرقابة يسمح لفرد واحد بوظيفتي التسجيل والحفظ للأصل ما هو إلى دعوة مفتوحة للاختلاس والتلاعب ويجب أيضاً معرفة مدى مساهمة المشروع في مؤسسات أخرى وما نسبة الأسهم التي يكتبها وحصصه في رأس مالها... إلخ .
 - هذه الحقوق وأخرى لم نتطرق إلى ذكرها يجب على المراجع معرفة مدى أهميتها في التسجيل والتعامل خاصة من جانب التعامل مع الزبائن¹ .

المطلب الخامس : فحص ومراجعة الخصوم .

يظهر في الجانب الأيسر من الميزانية العمومية في الصورة التقليدية الإلتزامات التي على المنشأة سواء أكانت هذه الإلتزامات لأصحاب المنشأة أو لحملة السندات أو للغير سواء مقرضين أو موردين وأيضاً خسائر متوقعة لا يمكن تحملها في سنة واحدة ولأغراض التحقق من الخصوم ، فسوف نقسمها إلى مجموعات :

- رأس المال .
- إحتياطات ، مخصصات .
- ديون طويلة الأجل .
- ديون قصيرة الأجل .

¹ - نفس المرجع السابق - ص - 290.

والغرض الأساسي من تحقيق الخصوم هو التأكد من عدم تقديرها بأقل من قيمتها وعلى الأخص التأكد من أن المنشأة لم تحذف بعضاً من هذه الإلتزامات فمثلاً في نهاية السنة قد تلجأ المؤسسة إلى عدم تسجيل بعض المشتريات للتأثير على مركز رأس المال العامل وإحتياجاته من جهة ومن جهة أخرى لا يظهر رصيد الموردين على حقيقته في الميزانية ودفتر الأستاذ وعليه يجب التحقق من :

- رأس المال: ففي شركة المساهمة يشترط أن يكون رأس مالها عند التأسيس كافياً لتحقيق غرضها ، فقد يكون الإكتتاب في رأس المال كلياً أو يطرح جزء منه للإكتتاب لعامة الجمهور ، يستطيع المراجع أن يضع تقريره على نشرة الإكتتاب ، لا بد أن تكون مراجعه مستندية كلما جاء بالنشرة من بيانات رقمية فتتناول مراجعته رأس مال الشركة وحقوق أنواع الأسهم ورأيه في المبالغ المقدرة لمصروفات التأسيس وقيمة العقود... إلخ .

- الإحتياطات: فمنها الإختيارية ومنها الإلجبارية فهي في شكل أرباح غير موزعة سواء للسنة المالية أو السنوات السابقة ، فعلى المراجع أن يعرف نسبة الإحتياطي القانوني هل هو مطبق بالعدل .

أما بالنسبة للديون : فهي تنقسم إلى ديون طويلة وأخرى قصيرة الأجل فالنوع الأول عادة ما تكون طويلة الأجل مثال على ذلك القروض البنكية والسندات وعادةً ماتكون الإلتزامات طويلة الأجل مضمونة أو مرهونة عن طريق أصل من أصول الشركة .

ولمراجعة السندات يراعي المراجع مايلي :

- الإطلاع على الشروط الخاصة بالسداد .
- التأكد من أن السداد تم بطريقة سليمة ومراجعة المستندات والقيود الخاصة بها .
- التأكد من إلغاء السندات التي سددت قيمتها .
- التأكد من إتلاف أو إحراق السندات التي سددت قيمتها .

ولكي يراجع المراجع القرض يتبع مايلي :

- يطلع على قرار مجلس الإدارة بالموافقة على عقد القرض في الحدود المقررة في نظام الشركة .
 - الإطلاع على القرض من الشروط الواردة فيه وقيام الشركة بتنفيذ إلتزاماتها المنصوص عليها في العقد .
 - يطلب من الجهة المقرضة شهادة لبيان رصيد القرض في تاريخ الميزانية العمومية .
 - أن يظهر في الميزانية بيانات عن القرض وفائدته وتاريخ سداده وضمائه وبالنسبة للديون قصيرة الأجل
- فعادةً ما تكون لأقل من سنة وتكون موجهة لتغطية دورة الإستغلال، سواء كانوا موردين أو أوراق الدفع أو ديون للغير سواء دائرة الضرائب أو دائرة الضمان الإجتماعي أو أجور العمال .
- وفي حالة إحتواء أوراق المراجعة على ما يشير القيام بكل تلك الفحوص فإنه سيتوافر لدى المراجع الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني المتعلق بالتقرير والذي يراه مناسباً¹ .

1 - د. محمد عبد الفتاح الصحن - مرجع سابق - ص - 358.

خلاصة الفصل :

مما لاشك فيه أنه بالقدر الذي تعرفه المراجعة من تطور جاء الإهتمام المتزايد الذي تحظى به من طرف المؤسسات الإقتصادية ، فالمتبع للتطور التاريخي للمؤسسات يرى أن أساس بقائها هو مدى صدق معلوماتها عن الحاضر وتنبأها عن المستقبل فلقد تطرقنا في هذا الفصل للتعريف بالمؤسسة وأهداف وأهمية تسييرها وما يجب أن تواجهه من تحديات راهنة وتوقعات مستقبلية فالمؤسسة وليدة البيئة المحيطة بها تؤثر وتتأثر بها وهذا ما برر الحاجة إلى المراجعة لديها وما يطلبه الغير منها من خلال تعاملها مع الغير ووضع إستراتيجياتها المختلفة خاصة في ظل وجود منافسة شرسة وما يسمى بالعملة الإقتصادية فيجب على المراجع أن يراجع مختلف أنشطة المؤسسة من بيع شراء ، إنتاج ، دفع ، قبض وكذا حركة المخزون والإستثمار وتحصيل الحقوق لأن التسيير الأمثل يعني معلومات دقيقة ومصادر موثوقة وهذا ما توفره المراجعة الدقيقة ولقد جئنا بنوع من التفصيل في مختلف المراجعات من مراجعة الخصوم والأصول على أن يتم تجسيدها ميدانيا في الفصل التطبيقي في مؤسسة البلاستيك لتقريب حيثيات الموضوع .

مقدمة :

يرتبط الجانب النظري بالجانب التطبيقي إرتباطا وثيقا و ذلك أن كل بحث نظري لابد منه من إستجاب إجراءات تطبيقية و كل عمل لابد الإهتمام بالجانب النظري.

و في هذا الصدد سوف نحاول أن نسقط ما رأيناه في الجانب النظري و ذلك من حيث و الالتزام بنظائر المراجعة بصفة عامة و جميع الخصائص المميزة لاكتشاف نقاط القوة و الضعف و أوجد القصور أو النقص في الإجراءات المطبقة المراجعة و مدى تأثيرها على تسيير المؤسسة.

و لقد وقع اختبارنا في هذه الدراسة على مدى التزامات المراجعة تجاه تسيير مؤسسة مستاني لتربية و دبح الدواجن بمنطقة ماماش -مستغانم فرع بوقيرات- و نحاول من خلال هذا الفصل قدر المستطاع وحسب المعلومات المقدمة لنا.

المبحث الأول: بطاقة تقنية للمؤسسة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن الوحدة .

نشأت مؤسسة epe mostavi spa سنة 1998 وذلك بعد هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الام oravio او بما تسمى بالديوان الجهوي لتربية الدواجن للغرب وهي نوع من المؤسسات المصنفة وفقا للمعيار القانوني وهي تنتمي الى مؤسسات الشخص الوحيد وبعد ذلك وفي سنة 2000م تم تحويلها الى مؤسسة ذات اسهم spa

ولقد كان راسمالها في بداية نشاتها يقدر ب781870000da حيث انها تظم وحدات انتاجية منتشرة عتي مستوى ولاية مستغانم وغليزان وسيدي بلعباس وهي:

-وحدة حاسي ماماش ولاية مستغانم 200000poussins/mois

-وحدة سيدي ابراهيم ولاية بلعباس 200000poussins/mois

-وحدة سيدس خطاب ولاية غليزان 224000sujets/anne

-وحدة مدبح بوقيرات ولاية مستغانم 1500sujets/heur

وكل منهم مختص في تربية وتسويق الدجاج البياض وتقدر الوحدة الانتاجية لكل وحدة ب85500دجاجة

وناخذ وحدة حاسي ماماش ولاية مستغانم كدراسة تطبيقية لها

وتقوم هذه الوحدة بتوظيف العمال على شكل تعاقد من طرف المؤسسة وناقد من طرف الوظيف العمومي .

كما انها تعتمد في عملية بيعها وتسويقها لمنتوج على الفواتير وبالنسبة لهذه الاخيرة تطرح المؤسسة ثلاث نسخ

منها :

1-الفاتورة باللون الابيض ياخذها الزبون

2-الفاتورة باللون الازرق ياخذها المحاسب

3-الفاتورة باللون الاصفر ياخذها مدير التجارة

طرق المراجعة المعتمد عليها في مؤسسة spa mostavi epe

1- الملاحظة

2- التفتيش

3- التثبيت

4- المقارنة

5- الاحتساب

6- التحليل

7-الاستفسار

المطلب الثاني: التنظيم الهيكلي للوحدة

ينقسم التنظيم الهيكلي الى :

1-رئيس المدير العام*مساعد وقاية وامن *

1-1مدير تقني 1-2مدير التدقيق 1-3مدير مراقبة التسيير 1-4مدير التسيير 1-5مدير المحاسبة والمالية

1-6 مدير الادارة العامة

ويتفرع من التنظيم الهيكلي مختلف المديريات والخلايا التالية:

أ.المديرية العامة :

المدير يقوم بتحديد الإستراتيجية و الشاملة للوحدة يحدد المدير العام و سياسة التي تنتهيها المؤسسة

و كذلك يحدد الأهداف و خاصة التي تهدف على إنتاج مقترح ذو نوعية حيث يقوم نظام إدارة الجودة في

المؤسسة إلى إتباع معايير الجودة ISO 9001-200

ب. خلية الرقابة :

تقوم خلية الرقابة بأكبر دور في المؤسسة حين يرمي على عاتقها مسؤولية الرقابة لكل العمال من المنتجين إلى

رؤساء المصالح للتسيير الحسن للعملية الإنتاجية و ترخي الانحرافات و الأخطاء التي ترفع إلى مجلس الإدارة.

ج. مديرية التسوية و تنقسم هذه المصلحة إلى :

- دائرة التموين: وتختص بعملية الشراء للمواد الأولية فقط

- دائرة البيع : تختص بتنفيذ عمليات البيع للمنتجات التامة

- الأمن: تحوي على الحراس الذين يقومون بالسهر على حماية الممتلكات و الأشخاص للمؤسسة وعددهم

13شخصا (عامل).

- مصلحة المالية: تقوم هذه المصلحة بتسجيل أو التكفل بالعمليات المالية و المحاسبة للمؤسسة.

-
- مديرية الإستغلال : وهي تضم عددا كبيرا من العمال نظرا لأهميتها في المؤسسة وتنقسم الى مصلحة الإنتاج وضم 84 عاملا الصيانة تضم 11 عاملا والتفتيش 5 عمال .
 - وتقوم هذه المديرية بالنشاطات المتعلقة بالإنتاج و من مهامها :
 - إعداد مخطط الإنتاج .
 - الحرص على تطبيق الأهداف و احترام المدة القانونية للإنتاج .
 - الإستغلال الأمثل للموارد البشرية و الآلات .

المبحث الثاني: تنظيم العمل الإداري من مختلف وظائف المؤسسة .

المطلب الأول: تنظيم العمل الإداري لدى المديرية العامة

تعتبر المديرية العامة من أهم المصالح الإدارية للمؤسسة (الوحدة) فهي في الهرم الأعلى للهيكل التنظيمي و هي تقوم بالأعمال التالية و التي تكلف مهامها إلى المدير العام للوحدة.

- اتخاذ القرارات المناسبة للوحدة.
- تعويض نوع من السلطة و المسؤولية برعاية تامة و صارمة.
- تحمل المسؤولية أمام مجلس الإدارة (الجمعية العامة) .
- ترأس المجلس التنفيذي والذي يعقد كل أسبوع من أغلب الحالات و يضم هذا المجلس رؤساء المصالح و ممثلي النقابة عن العمال وهذا من أجل دراسة موازنة الأسبوع أو الشهر السابق وتحليل الإنحرافات ووجود الأسباب والحلول الضرورية التي توضع عليها الموازنة المقبلة .
- التفاوض حتى مع الزبائن والموردين وإشراك المصلحة المختصة في إنجاز القرار المناسب .
- بما أنها شركة مساهمة فالمدير العام مسؤول بنسبة كبيرة أمام محافظ الحسابات ، هذا الأخير يشارك في الجمعية العامة التي تعقد نهاية كل سنة مالية .
- وضع الخطط والأهداف الموجهة لمصالح الوحدة .

وبهذا فهي المدير الرئيسي للوحدة وتحمل على عاتقها النتائج السلبية والإيجابية ففي حالة تحقق نتائج سلبية وخسارة نهاية كل سنة تلجأ المديرية العامة إلى تعيين مدير عام جديد للوحدة ويكون مسؤول مسؤولية تامة عن الوحدة أمام المديرية العامة له ، وفي السنوات الأخيرة ورغم الظروف الصعبة التي تمر بها المؤسسة العمومية ، فإن مدير الوحدة أصبحت له صلاحية الرقابة على مراكز المسؤوليات للحفاظ على التوازن الإقتصادي للمؤسسة من جهة والإستحواذ على نسبة معينة من السوق الخارجية من جهة أخرى .

إن سوء التسيير لا يكمن في شخصية المدير أو منصبه فقط وإنما في ضعف المستويات أو بالأحرى الهيكل التنظيمي ، فعلى المدير العام الكيس النظر في الجوانب المؤثرة في إتخاذ القرار المناسب ما دامت هناك اللامركزية في المسؤولية والسلطة وهذا ما يعمل به مدير الوحدة حسب المعلومات المقدمة من طرفه .

المطلب الثاني : تنظيم العمل الإداري في المصلحة التجارية .

تعد الوظيفة التجارية بمثابة المحرك الذي يعمل على تصريف المنتجات بشتى الطرق وكذلك تعتبر محطة يتم فيها تقديم طلبات الزبائن باستشارة المدير العام بطبيعة الحال ، إذن هي تتعامل معه بصفة مباشرة ولها علاقات وظيفية مع مسؤول الإستغلال ، إدارة النوعية ، الزبائن وبنوكهم والموردون ومصالح النقل ولها السلطات التالية :

- رئيس المصلحة التجارية : ويتعامل رئيس المصلحة التجارية مع المدير العام فيما يخص كل المهام التي يقوم بها ومنها مايلي :

- تنظيم وتنسيق ورقابة أنشطة دائرته .
- ضمان العمليات البيئية .
- حفظ المستندات التجارية .
- يحرص على رضا إحتياجات الزبائن .
- يشارك في وضع ميزانية البيع .
- يشارك في إستعداد حقوق الشركة من الدائنين .
- مسير المخزون : يخضع ويتعامل مع رئيس فرع البيع ، وله علاقات وظيفية مع الزبائن ، رئيس فرع البيع السائق ، المراقب ، يعمل على تسيير مخزون المنتجات التامة ومن مهامه :
- تسليح ملف المنتجات النهائية .
- يوزع المنتجات النهائية للزبائن .

- تحرير وصل خروج المنتجات .
- يراقب كل عملية تحدث بالمخزون .
- فرع البيع : وهو بدوره يتعامل مع الزبائن ومسير المخزن كما يعمل على تسيير الفواتير وملفات الزبائن ومن مهامه : - تقديم الفواتير إلى الزبائن .
- فتح الملفات التجارية لكل زبون .
- يقوم بعملية قبض المبلغ .
- يعرض الشيكات والأوراق على مصلحة المالية في المؤسسة .

المطلب الثالث : تنظيم العمل الإداري في وظيفة التموين .

تعد وظيفة التموين من أهم الوظائف في المؤسسة كونها التي تمد المؤسسة بما تحتاجه من مواد أولية لأنها تمثل بداية أي نشاط إنتاجي وتضم هذه المصلحة ثلاثة عاملين : رئيس مصلحة التموين ، مسير المخزن والقائم بعملية الشراء .

1- رئيس مصلحة التموين : مسؤول عن تأمين إحتياجات الوحدة وتسيير المخزن ومن مهامه :

- إعداد وتحرير دفتر التكاليف والإعلان عن المنتجات لغرض الشراء .
- دراسة العروض المقدمة من طرف الموردين ، ثم إختيار المورد المناسب وتحرير طلب الشراء والإمضاء ومتابعة عملية الشراء .
- التنبؤ بالمشتريات السنوية من المواد واللوازم .
- إعداد التقرير عن المصلحة وتقديم إحصائيات .

2- مسير المخزن :

ويمكن تلخيص مهامه فيما يلي :

- متابعة جميع سجلات المخزون (FS) .
- العمل وفق نظام جرد مستمر لمختلف الأصناف .
- المراقبة الميدانية لإستلام وتخزين المواد وعملية الجرد .
- تلبية الطلبات للقسم المعني بواسطة وصل إخراج .
- إستلام المواد الواردة إلى المخزن والقيام بعملية التسجيل .
- المراقبة النوعية والكمية للمواد المستلمة والتأكد من مطابقتها للمواصفات .

3- المشتري: وهو القائم بعملية الشراء ومن مهامه :

- يستلم طلب الشراء من رئيس مصلحة التموين .
- وصل طلبية (BS) بعد الإتصال بمجموعة من الموردين عادة مايكون عددهم ثلاثة ، وهذا لمراعاة شروط الكمية والنوعية ثم يتم تحديد (إختيار) أحد الموردين بعد دراسة الفاتورة الأولية المقدمة من طرف كل واحد .
- يشرف على عملية إحضار المواد وتكون عملية تسوية الدفع وفق التفاق .
- يستلم الفاتورة التي تعبر عن إثبات للعملية وعادة ما تكون ثلاثة نسخ ، نسخة لمصلحة المالية وأخرى لمصلحة التموين ، ونسخة للمورد.

معلومات مقدمة من مصلحة التموين

المطلب الرابع : تنظيم العمل الإداري في الوظيفة التقنية .

إن الوظيفة التقنية في هذا المجتمع تحظى بأهمية كبيرة لأنها همزة وصل بين الوظيفة التجارية ووظيفة التموين بحيث كل طلب لابد أن يمر على الوظيفة التقنية وأي عرض يريدونها الزبون لا بد لهذه المصلحة أن تفصل فيها .

نجد أن هذه الوظيفة تتعامل مع مدير الإستغلال بصفة دائمة ومباشرة الذي يعتبر كهيئة أعلى ، ولها علاقات وظيفية مع : مسؤول الإنتاج ، الممون ، مراقب النوعية .

1- رئيس المصلحة التقنية : مسؤول عن ضمان النوعية الجيدة للدجاج في عملية الإنتاج ومن مهامه :

- تحضير التركيبات الضرورية لعملية الإنتاج طبقاً لطلبات الزبائن .
- يضمن كل النتائج ويحرص أيضاً على تسارع عملية الإنتاج طبقاً لطلبات الزبائن .
- يراقب كل العمليات المتعلقة بالمواد الأولية والمنتجات التامة .
- تحليل النتائج ويبلغ عن الإنحرافات المشاهدة من جراء المراقبة .
- يقترح القياسات المناسبة للمنتوج .

2- مراقب النوعية : له إتصال مباشر مع رئيس المصلحة وله علاقات وظيفية مع مسؤول الإنتاج ، ويعمل

- على ضمان مراقبة النوعية طبقاً للإنتاج ومن مهامه :
- يتابع المنتوج خلال مرور العملية الإنتاجية .
- يراقب المنتوج النهائي من حيث (الطرف المنتج ، التغليف ، الطابع) .
- مراقبة نهائية قبل تسليم المنتوج النهائي .

3- المخبري : يخضع لمراقب النوعية ، ويعمل على وضع النقاط وتجهيز الأشياء التي ستراقب لعملية الإنتاج

ومن مهامه :

- يضمن مراقبة مضمونة لنوعية المنتجات النهائية ويبلغ عن الإنحرافات إن وجدت .
- يملأ المعلومات في دفتر خاص بعملية الفحص .
- يتابع ملفات وتجهيزات المراقبة .
- يعرض مراقب النوعية في حال غيابه .

4- المصمم : يخضع أيضاً لمراقب النوعية ويعمل بالتنسيق مع مسؤول الإنتاج والمصلحة التجارية ويعمل

على تحقيق التصاميم المطلوبة وطبعها على الشريط البلاستيكي ومن مهامه :

- تنفيذ البرنامج تبعاً للطلبات والتصاميم المقدمة من طرف الزبائن .
- يرسم ويحضر التصاميم طبقاً لطلبات الزبائن .
- يخلل الألوان ويثبتها على ورقة ثم يركبها في أسطوانة للطباعة .
- يرتب ويحفظ الأسطوانة الخاصة بكل زبون .

معلومات مقدمة من طرف المصلحة التقنية .

المبحث الثالث : فعالية المراجعة في تسيير الوحدة .

من أجل معرفة أثر المراجعة على تسيير المؤسسة بمختلف هياكلها لجأنا إلى القيام بطرح أسئلة مباشرة على مختلف المصالح .

المطلب الأول : تسيير الموارد البشرية .

ولقد طرحنا جملة من الأسئلة على مصلحة المستخدمين هي كمايلي :

- ماهو عدد عمالكم ؟
- لماذا انخفض عدد العمال في حوالي عشرية إلى النصف ؟
- هل يوجد عنال أجانب ؟
- هل عمال الوحدة ذوو كفاءة عالية ؟
- هل المديرية العامة للوحدة تشارك العمال في إتخاذ بعض القرارات ؟
- ما مدى صرامة الرقابة الداخلية على العمال ؟
- هل تغيرون الأشخاص الذين يوزعون كشوف الأجور الفردية أحيانا ؟
- هل هناك حساب بالبنك خاص بالأجور يمون عن طريق تسبيق ثابت ؟

إن عدد العمال الآن هو 154 عامل بعدما كان 300 عامل سنة 1998 وهذا الإنخفاض راجع إلى

السياسة المعتمدة من طرف الدولة التي أثرت على حجم العمال وهذا في مجال خصخصة المؤسسات العمومية

وظهور منافس قوي من جهة أخرى وهم الخواص الذين يعتمدون على التهرب القانوني للربح السريع ، أما

فيما يخص العمال الأجانب فلا تعتمد عليهم مؤسستنا إلا في تركيب الآلات المستوردة الجديدة ، وبطبيعة

الحال هذا لوجود طاقة بشرية فعالة فعمال الوحدة ذووكفاءة لكنها ليست عالية كما يجب وذلك لنقص الخبرة

والتجربة وعدم وجود رسكلة للعمال لأن الدولة لم تعطي أهمية لهذا ولا حتى ربط الطلاب بميدان العمل حتى يحتك بهم العمال ويستفيدون من معلوماتهم وهذا إنجر عنه عدم قدرة العمال المشاركة في كل مرة في إتخاذ القرارات ، فمثلاً عندما تتخذ الوحدة قرار تغيير منتج ومعرفة مدى نسبة نجاحه في السوق ، غير أن ممثلي العمال يحضرون في المجلس التنفيذي لمعرفة الإنحرافات والأسباب التي أدت إلى عدم تحقيق الهدف المتوقع وإعطاء آراء وحلول ممكنة وإبلاغ العمال عما يجري في الوحدة وتتم متابعة سير عمل العمال بجدية تامة ففي حالة تأخر عامل أو مسير ثلاث مرات نرفع تقرير إلى المدير العام وهذا الأخير يحيله إلى المجلس التأديبي وتوضع له علامة (ملاحظة) في ملفه ، أما إذا كان العامل منضبط فتمنح له إما مكافئة أو شهادة شرفية وقد يرقى من منصبه .

ولقد أشرت إلى سؤال مهم متعلق بالتغيير ، نعم نعمد في بعض الأحيان إلى تغيير موزعي كشوف الأجور الفردية وذلك لتفادي الغش والتزوير فيما يخص عمال وهميين أو عمال تركوا المؤسسة لكن أجورهم مازالت سارية المفعول ، ولدينا حساب بالبنك خاص بأجور العمال يمون عن طريق تسبيق ثابت.

المطلب الثاني : تسيير الموارد المادية .

بالإضافة إلى الموارد البشرية المتاحة لابد للمؤسسة أن تتوفر على موارد مادية وتمكن هذه الأخيرة في عناصر ميزانيتها .

1- الإستثمارات : ومن بين الأسئلة الهادفة إلى مراجعة الإستثمارات هي :

- هل المؤسسة تواكب التطور التكنولوجي ؟
- على أي أساس يتم إختيار الإستثمارات ؟
- كيف يمكن معرفة إهلاك هذه الإستثمارات ؟
- كيف يتم جرد الإستثمارات عندكم ؟

على كل حال المؤسسة عليها مواجهة الأحداث والتحديات الراهنة وهذا مانطمح إليه من خلال عصرنة آلات الوحدة وإعادة هياكلها القاعدية لإعطاء صورة حسنة لمن لا يعرف الوحدة، وكذلك فجلب الآلات والتجهيزات يخضع لشروط معينة منها الطاقة الإنتاجية ، أما الأراضي فحسب موقعها الجغرافي والمخازن حسب نقاط البيع ، أما فيما يخص معرفة إذا ما كان الإستثمار ملك للوحدة أم لا فكل سنة ترسل المديرية العامة مراجع حسابات وهذا الأخير يمكنه معرفة مدى إمتلاك الوحدة للإستثمارات بالوثائق المطلوبة كعقود الملكية وفواتير الشراء لبعض الآلات إذا كان هناك إستحداث ثم الجرد الفعلي لإستثمارات الوحدة وهذا يكون دورياً ومادياً .

3- الحقوق : ولمعرفة كيفية مراجعة حقوق الملكية نطرح بعض الأسئلة التالية :

- ما تعليقكم على دورة الإستغلال ؟
- ما دور المراجعة في مشكلة دورة الإستغلال للوحدة ؟ وهل توجد إستشارة ؟
- أصبحت دورة الإستغلال هي همنا الكبير و الوحيد في الوحدة لأن القروض قصيرة الأجل (ديون الإستغلال) لم تغطي دورة الإستغلال والمشكل الوحيد هو أن الوحدة لاتلجأ إلى رأس المال العامل بل تلجأ إلى سلفات مصرفية مما أدى إلى تراكم الفوائد وكثرة الديون أيضاً التحصيل من طرف الزبائن لمدة طويلة أي أن الوحدة تتعامل بالآجال مع زبائنها من جهة ومن جهة أخرى الإدارة لا تطبق مبدأ الإدارة تكتب ولا تتكلم ، كما أن الإدارة تقوم بتسجيل كل العمليات وحسب النظام المحاسبي المعروف والمتعارف عليه بالأدلة والإثباتات لكن المشكل الموجه لنا من طرف المراجعة هو التعامل مع الزبائن لعدم إحترام الإدارة مبادئ التعامل إذ أن هناك بعض الزبائن المفضلين لدى الوحدة تتعامل معهم شفهيّاً ليس كتابياً وهو الأمر الذي يوجد فيه إنتقاد مما أدى إلى تخرب هؤلاء الزبائن ووقوع الوحدة في خسارة وهذا حدث في السنوات الأخيرة ،

لجأت إلى هذا التعامل لإكتساب بعض الزبائن سواء شركات عمومية أو خواص ، ولقد ألح مراجع الحسابات على التعامل مع الزبائن بالوثائق القانونية كالتعهدات والشيكات المصدقة ، والأوراق التجارية ... إلخ .

4 - الأموال الخاصة: ولمعرفة مراجعة الأموال الخاصة يمكن طرح بعض الأسئلة ومنها:

- ماهو رأس مال الوحدة؟ ولما خصصته الوحدة لأول مرة؟

- فيما تخصص النتيجة؟

- هل تشكلون المؤونة؟

إن رأس مال الوحدة يقدر ب 150,000,00 دج عين ثلاث مرات بالزيادة ذلك عن طريق إصدار أسهم قيمتها 1000 دج للسهم كان لآخرها سنة 1998 وحاليا تحتاج الوحدة إلى سيولة لكن لا تستطيع إصدار

رأسهم لان قيمتها عالية(مرتفعة) مقارنة مع مؤسسات شركات أخرى لذلك لا تحضى بإستقبال كبير من الجمهور خوفا من الخسارة، وخصص رأس مال الشركة في سنة 1986 لشراء آلات لبناء الوحدة وترميمها ، شراء مواد أولية ، وضع إحتياطي قانوني فتح حساب جاري بنكي.

5- الديون : لمعرفة عملية مراجعة الديون نعرض بعض الأسئلة ومنها:

- هل الوحدة تغرق في الديون كباقي المؤسسات العمومية الأخرى؟ وماهو السبب؟

- ماهو دور المراجعة في إعطاء حلول ممكنة للتقليص من الديون ؟

تقدر ديون الوحدة ب 150,000,00 دج وهذا راجع بالدرجة الأولى للتعامل مع الزبائن بالآجال والتهرب من طرفهم مما أدى أيضا للتعامل بالآجال مع الموردين حوار الخواص أو الشركة الوطنية لتحويل المواد

الكيمائية وتكون هذه الديون بنسب شراء المواد الأولية أي لتمويل دورة الإستغلال وفي حالة عدم توفر السيولة تلجأ الوحدة للسحب على المكشوف ولقد أعطى إقتراح حل من طرف المراجع ببيع إستثمار (مخزن) غير مستغل للتخفيض من الديون ، لكن تبقى سياسة الدولة المتبعة بعدم تدعيمها للقطاع العام في السنوات الأخيرة يحيل الوحدة للإفلاس وبالتالي للتصفية .

المطلب الثالث : نظام الرقابة وأدوات المراجعة .

ولدراسة نظام الرقابة السليم يمكن طرح بعض الأسئلة :

- هل تعتقدون أن نظام الرقابة سليم ؟
 - الرقابة الداخلية تنقسم إلى رقابة إدارية وأخرى محاسبة كيف يتم التحكم في كل رقابة ؟
 - كيف يرى مراجع الحسابات نظام الرقابة الداخلية لديكم هذه السنة أي سنة 2015؟
- تتمثل الرقابة الداخلية في خطة التنظيم والإجراءات المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والإلتزام بالسياسات الإدارية، فمن هذا المنطلق نلاحظ أن الرقابة ترتبط بطريقة غير مباشرة بالسجلات المالية والقوائم المالية والإثباتات للعمليات المالية والتطبيق للقوانين الداخلية، نعم فإن الوحدة لها نظام رقابة محكم ، كما أن الإدارة تضع خطة سياسية من أجل بلوغ هدف معين وهذا طموح كل مؤسسة كالموازنة التقديرية ، الإحصاء تدريب العمال دراسة الوقت... إلخ .

وهذا كله من أجل الحفاظ على ممتلكات الوحدة والإستمرارية في النشاط.

وفيما يخص الرقابة المحاسبية يكمن دورها في تسجيل العمليات المالية حسب التسلسل الزمني لحدوثها

إعتماداً على البيانات وقرائن تثبت الحوادث المالية.

أيضا التنظيم الكفاء الذي يحدد مستويات السلطة وتحمل المسؤولية حسب الهرم التنظيمي له أثر في

نظام الرقابة ، أي بمعنى أن كل مسؤول يحاسب وفق السلطة الممنوحة له.

ومن إجراءات الرقابة المحاسبية أن تقوم الوحدة بالحفاظ على السجلات و الدفاتر و البيانات المالية لمدة

10 سنوات في الأرشفة .

كما أن الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع تكون عبر الملاحظة وسيرورة العمل لأنه في الوحدة يوجد محافظ حسابات (مدقق) التي تكون له كامل الحرية في التدخل في حالة وجود إنحرافات وعرضها على المجلس التنفيذي للإستفادة من الأخطاء خاصة الرقابة المحاسبية ، ونجد أن المدير العام صارم في تطبيق القوانين ويحمل المسؤوليات على جميع رؤساء المصالح فتنطوي عليه الرقابة الإدارية و هذا قبل حلول نهاية السنة وحضور مراجع الحسابات لمراجعة سير عمل الوحدة وكمثال على مدى ملاحظة مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية في بعض الأحيان تكون ترقية أو إستحداث لعامل جديد ، فيكون سؤاله موجه للمدير العام لماذا يشتغل هذا العامل في ذلك المنصب .

وخلال سنة 2000 وبعد عملية المراجعة لم تكن هناك ملاحظة على نظام الرقابة المفروضة في الوحدة، وليس المشكل في نظام الرقابة الداخلية المفروضة ولكن المحيط الخارجي يفرض الواقع على الوحدة كالمنافسة من طرف الخواص بالدرجة الأولى ، فهم يعتمدون على سعر بيع أقل من سعر بيع الوحدة وهو 110 دج للكلف وهذا ما أدى إلى عدم إستقرار نظام الرقابة الداخلية خاصةً من جانب الموازنة التقديرية التي لم تسعى إلى تحقيق الهدف المبتغى منذ ثلاث سنوات ، دائماً يوجد إنحراف سالب وتسعى إدارة الوحدة للخروج من هذه النتيجة السالبة.

خلاصة الفصل :

إن ما يمكن الخلاصة إليه من قيامنا بهذه الدراسة التطبيقية لمؤسسة مستاني لتربية ودبح الدواجن ومن خلال الظروف التي مر بها المجمع خلال السنوات الأخيرة والتي كاد فيها أن يغلق أبوابه أردنا أن نشير إلى حالة الوحدة التي هي تعاني من نقص في البحث والتطوير لنقص الإطارات خريجي الجامعات والمعاهد وكذا سياسة الدولة المعتمدة لتدعيم القطاع العام في ظل زخم المنافسة الحادة وبما أن دراستنا شملت جميع المصالح أبينا إلا أن نقدم بعض الإقتراحات والحلول .

بعض الحلول أو الاقتراحات للوحدة والدولة :

- على الوحدة إعتماد مراجع حسابات لنفسها ولا تعينه المديرية العامة .
- أن تقوم الدولة بوضع سياسة تدعيم المؤسسات العمومية وفرض عليها رقابة صارمة
- فرض الضرائب على الخواص ووضع قوانين لتأمين العمال .
- المحافظة على أصول الوحدة .
- فتح نقاط بيع بالجنوب .
- شراء أسهم والمشاركة في رأس مال شركات أخرى .
- فتح شركة مع مؤسسات أجنبية لتزويدها بمنتجات الوحدة .
- يجب أن يتوفر المنتج على المواصفات العالمية .
- إستقلال المراجعة عن الإدارة أي إستقلال عمل المراجع عن إدارة المؤسسة التي هي محل المراجعة.

الخاتمة العامة

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية للمراجعة إتضح لنا أن لها دور أساسي في الشركات و المؤسسات العامة و الخاصة خاصةً فيما يتعلق بالجمهور المستثمر و الدائنين عن طريق تعزيز وتعظيم مصداقية القوائم المالية المنشورة الخاصة بأعمال المؤسسة وتقديم تأكيد بتلك المصدقية إلى مستخدمي تلك القوائم المالية سواء داخلياً أوخارجياً حيث انصب بحثنا على الجانب الداخلي إكثر لكي نبرز أهداف المراجعة من أجل صناعة تسير أمثل في المؤسسة.

وما إستنبطناه من هذه الدراسة أن المهتمين بالمراجعة ركزوا جهودهم لتطبيقها وفق معايير متعارف عليها تتماشى مع متطلبات العصر والخدمة الجماعية حيث قسموها إلى أنواع حسب ظروف و أنواع الشركات منها ما هو ملزم بتطبيقها ومنها ما هو مخير فيها، غير أن المتمعن لمسار المراجعة والمدقق في مفهومها وأهدافها يحتم على كل مؤسسة إقتصادية تريد تسيير مختلف وظائفها أن تستعملها في ذلك ولنا في دول العالم الكثير من التجارب مثل :فرنسا ، الولايات المتحدة الأمريكية ، مصر،والعكس من ذلك نجد في الجزائر أن هذه المهنة لم تأخذ بالقدر الكافي في تحسين تسيير المؤسسات الإقتصادية كما أن من يقوم بها خبير محاسبي وليس مراجع مستقل.

المتتبع لمراحل تحضير أو إعداد مهنة المراجعة لفحص القوائم المالية والخروج بتقارير تستعمل كمعلومات دقيقة تعين على التسيير الراشد يوقن أن من مصلحة المؤسسة وضع بطاقة تعريفية لها بين يدي المراجع كمرحلة مبدئية والمباشرة في تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به والوقوف على مقوماته مع إعطاء النصح في حالة ضعفه ثم بالفحص والتحقيق وإبداء رأي فني محايد يعبر حقيقةً عن الوضع المالي للمؤسسة

مما يضيفي نوع من المصداقية في صحة المعلومات الواردة في تلك القوائم المالية و يتيح الفرصة أمام

المؤسسة الإقتصادية لبناء

إستراتيجيات جديدة على قاعدة صحيحة من المعلومات وكذا ضمان البقاء في ظل وجود تحديات

راهنة وحتمية .

وفي الأخير نأمل أن تكون دراستنا هذه كمساهمة لإثراء مجال التسيير ورفض الغبار على المراجعة في الجزائر

لإعطائها الأهمية اللائقة بماو تجلب الأنظار حولها خصوصاً وإننا أصبحنا في عالم يتسما بما يعرف

بالمعلوماتية أي من يملك المعلومات يستطيع أن يسيطر على الأسواق الإقتصادية ، غير أننا إعتزتنا بعض

المشاكل في الجانبين أما فيما يخص الجانب النظري فمشكلته قلة المراجع المهمة بهذا المجال خاصة إذا أردنا

أخذ مثال عن الجزائر أما في الجانب التطبيقي فالمشكل كان مألوفاً وهو عدم القبول المبدئي لمد معلومات

تخص المؤسسة وقلة المعرفة وعدم الإهتمام بالمراجعة وفعاليتها في التسيير .

أملنا أن تستكمل هذه الدراسة بأبحاث أخرى وفي جوانب أخرى.

مقترحات لمواضيع :

- علاقة المراجعة الإجتماعية بالتنمية البشرية واستغلالها من طرف المؤسسة .
- فعالية مراجعة الجودة في إضفاء الميزة التنافسية في المنتوجات خاصة الجزائرية .
- الخصخصة مطلب أم حتمية على المؤسسات الإقتصادية.
- تحديات المؤسسة الإقتصادية في الألفية الثالثة (خصخصة - العولمة.....) ، واقع وآفاقه .

قائمة المراجع

- 1 - أحمد طرطار - تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - 2002.
- 2- أحمد نور - مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية - الدار الجامعية للطباعة والنشر - بيروت - 1984.
- 3- أمين السيد أحمد لطفي - مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة - الدار الجامعية - طبعة 2005.
- 4- جورج دانيال غالي - تطوير مهنة المراجعة - الدار الجامعية الإسكندرية - 2001.
- 5- خالد أمين عبد الله - علم تدقيق الحسابات - وائل للنشر والتوزيع - الطبعة الثالثة - 2004 - الأردن .
- 7- صمويل عبود - إقتصاد مؤسسة - دار المطبوعات الجامعية - الجزائر- الطبعة الثانية - 1984 .
- 8- عبد السلام إشتيوي - المراجعة معايير و إجراءات - دار النهضة العربية - إصدار الجوهرة - بيروت - 1996.
- 9- عبد الفتاح الصحن - مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا - مؤسسة دار شباب الجامعة - طبعة 1993 - الإسكندرية.
- 10- عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش - أصول المراجعة - الدار الجامعية الإسكندرية - 2000 - مصر .
- 11- عبد المطلب عبد الحميد - العولة الإقتصادية - الدار الجامعية - الإسكندرية .
- 12- عمر صخري - إقتصاد مؤسسة - ديوان المطبوعات الجامعية 2003 - الجزائر.
- 13- فتحي السوافري رزق ، محمد سمير كامل ، مصطفى محمود مراد - الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية - الدار الجامعية الجديدة - الإسكندرية - 2002.
- 14- فيشر أنطوني - إقتصاديات الموارد البيئية - دار المريخ - الرياض - 2002 .
- 15- كاظم نزار الركابي - الإدارة والإستراتيجية - دار وائل للنشر والطباعة - عمان . 2004.
- 16-- كمال الدين مصطفى الدهراوي - دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة - الدار الجامعية 2001.
- 17- محمد بوتين - المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق - الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية - 2003 .

18- محمد التهامي طواهر - صديقي مسعود - المراجعة وتدقيق الحسابات - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر -
2002-2003.

19- محمد سمير الصبان - الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و التطبيق - دار النهضة العربية . 1988

20- محمد سمير الصبان - عبد الله عبد العظيم هلال - الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات - دار النهضة العربية
للطباعة والنشر - طبعة 1988 - لبنان .

21- محمد عبد الفتاح الصحن، د. رجب السيد راشد ، د. محمود ناجي درويش - أصول المراجعة - الدار الجامعية
الإسكندرية 2000.

22- مصطفى عيسى خفير - المراجعة معايير وإجراءات - المملكة العربية السعودية - طبعة . 1991

23- منصور أحمد البديوي ، شحانة السيد شحانة - دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة - الدار الجامعية -
طبعة 2003 - الإسكندرية .

24- الموسوعة الإقتصادية - مجموعة من الإقتصاديين - إعداد وترتيب عادل عبد المهدي ، حسن الهمودي - دار ابن
خلدون.

25- موسوعة عالم التجارة وإدارة الأعمال .

مراجع أخرى

1- آسيا بالعيد وآخرون - ضعف الميزة التنافسية بين المؤسسات التجارية - مذكرة تخرج - تخصص مالية - 2006.

2- بلجردي عبد القادر ، مجاجي هنية - تسيير وتنظيم الموارد البشرية في المؤسسة - أطروحة ليسانس إدارة أعمال .

3- غزالي فايزة ، معراطي جميلة - مذكرة تخرج ليسانس مالية - التدقيق وأثره على التسيير في المؤسسة .

4- ياسين حميدوش ، جبارة، حلاوي - مذكرة تخرج لسانس علوم تجارية فرع محاسبة - دفعة جوان 2005.

فهرس الجداول :

الصفحة :	عنوانه :	رقم الجدول :
09.24	- مقارنة بين أنواع المراجعة .	1

فهرس الأشكال :

الصفحة :	عنوانه :	رقم الشكل :
20	- مدخلات ومخرجات المراجعة .	1
25	- ملخص معايير المراجعة العشرة المتعارف عليها .	2
44	- المؤسسة نقطة تمرکز أنظار مجموعة من المتعاملين والملاحظين .	3
52	- مفهوم الخصخصة .	4
52	- مراحل الخصخصة .	5
53	- الآثار المختلفة للخصخصة .	6
53	- أنواع الخصخصة .	7
55	- أهداف وعناصر الرقابة الداخلية .	8
80	- الهيكل التنظيمي لمؤسسة مستافي spe .	9