



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



دور التقارير المالية للمراجع في اتخاذ القرارات

دراسة حالة: شركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م بكوينين

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

النوع: أكاديمي

تخصص: تدقيق محاسبي LMD

إشراف الأستاذ:

إبراهيم وصيف غدير إبراهيم

إعداد الطالبة:

شيماء بغداددي

دورة جوان : 2013



كلمة شكر وتقدير

لا يسعني في نهاية هذا العمل إلا أن أشكر الله عز وجل على ما وفقني إليه وعلى ما تمكنت إنجازه في هذا العمل. وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه وسلم: "... ومن صنع إليكم معروفا فكافئوه ، فإن لم تجدوا ما تكافئوه به ، فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه".

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ "إبراهيم وصيف غدير إبراهيم" الذي تفضل بالإشراف على هذه المذكرة.

كما أتقدم بعميق الشكر إلى زميلي طيلتة مشواري الجامعي "بالنور محمد الباسي" الذي أمدني بالمساعدة في الجانب التطبيقي من خلال شركته وإلى كافة العاملين بها.

وإلى كل من ساعدني من زملائي بقسم "تدقيق محاسبي" على إتمام هذه المذكرة. وفي الأخير أشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد.

شيماء بغدادي

الإهداء

قال الله تعالى: "إِنَّمَا أَعْطَىٰ خَلْقِي الْغَنَىٰ"

أهدي ثمرة جهدي ودراستي المتواصلة طيلة سنوات مضت إلى ينبوع الرحمة والحنان الذي لا شاطئ لها رمز المحبة والعطاء المستمر إلى التي شقت وتعبت من أجل أن تعدني لمواجهة الحياة والتي لم تبخل عليا لحظة بالدعاء بالخير والنجاح إلى التي ليس لها بديلا في حياتي إليك وحدك "أمي".

إلى من سهر الليالي جاهدا من أجل راحتي إلى أن بلغت أشدي والذي بحرصه وإرشاده نلت جد الصواب إلى من كان أعز رفيق وأحسن صديق وأصدق مرشد إليك وحدك "أبي".

إلى أروع ما في الدنيا إلى مستقبل الحياة وبذور الأمل نور عيني أخي الغالي: "شعيب".

إلى من صاحبتي في مشوار الحياة إلى من عيونها فرحتي وسعادتي وبهجتي وحبها بصمتة في مشاعري توأم روحي أختي الغالية: "منيرة".

إلى أعز ما أملك في حياتي إليكم أخي وأختي.

إلى أجمل ابتسامة تحل وتحلي بيتنا ابن أختي العصفور الكتكوت: "محمد وديع".

إلى كل من تقاسمت معهم ذكريات الجامعة بحلوها ومرها وأفراحها وأحزانها، وإلى كل صديقاتي خارج جدران الجامعة.

إلى من حملتهم ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي إليكم مني جميعكم.

شيماء بغدادي

الملخص :

يعتبر تقرير المراجع نهاية نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة فهو يعطي ملخصا كافيا وافيا لمحتوى من المعلومات التي تؤكد نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة ويتوقف شكل التقرير على القدرة على التعبير عن النشاط والنتائج التي تحققت خلال هذه الفترة ، وإذا كان التقرير الذي يقوم المراجع بإعداده يتم في ظروف تتسم بالثبات والاستقرار حيث تقتصر إجراءات التدقيق من فحص واختبارات على المعلومات المالية والاقتصادية للمؤسسة و تجدر الإشارة إلى أنه هناك فئتين فئة داخلية وفئة خارجية داخلية مثل: العمال، الإدارة اللذين يمكن لهم الاطلاع على المعلومات الخاصة بنشاط المؤسسة من عدة مصادر داخلية أخرى أما فئة المستخدمين الخارجيين منهم المستثمرون الدائمون والمؤقتين ، المقرضون ، مكاتب الاستشارة ، الموردون...

ومما لا شك فيه أن عملية اتخاذ القرارات عملية جوهرية لصانع القرار لأنه لا يمكنه أن يعتمد على التخمين أو العشوائية عند اتخاذه للقرارات فقد تتصف تلك المواقف بالمخاطرة وعدم التأكد خصوصا في بيئة الأعمال المعاصرة ، ومن خلال مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها المراجع منها الإجراءات التحليلية لاتخاذ قرارات فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة واضحة للمركز المالي ونشاط المؤسسة.

Abstract:

Auditor's report is considered the end of the accounting information system in the enterprise it gives a summary fully sufficient to the content of information that confirms the activity of the enterprise during a certain period of time and the report format depends on the ability to express the activity and the results obtained during this period, If the report that the auditor prepared is in conditions of stability where audit procedures of examination and tests restricted to financial information and economic development of the enterprise and it should be noted that there are two categories, interior category and external category, such as: workers, managers, which they can view the information for enterprise activity of several other internal sources. The category of external users Includes permanent and temporary investors, lenders, counseling offices, suppliers...

Undoubtedly that the decision-making is an essential process to the decision-maker because it cannot be based on guesswork or indiscriminate when its decision-making has characterized by risk and uncertainty, especially in an environment of contemporary Business, and through set of procedures carried out by the auditor including the analytical procedures to take decisions whether the financial statements give a clear picture of the financial position and the activity of the Enterprise.

الفهرس العام

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر و عرفان
	الإهداء
	ملخص الدراسة
	الفهرس العام
	فهرس الأشكال و الجداول
أ - و	المقدمة العامة
42 - 08	الفصل الأول: التقارير المالية للمراجعة
08	تمهيد
09	المبحث الأول: ماهية التقارير
09	المطلب الأول: مفهوم التقرير وخصائصه
10	المطلب الثاني: الاعتبارات الشكلية والعامة المتعلقة بالتقرير
12	المطلب الثالث: معايير وإجراءات إعداد التقارير
18	المبحث الثاني: إعداد التقرير
18	المطلب الأول: تطورات محتويات التقرير
20	المطلب الثاني: أنواع التقارير
31	المطلب الثالث: دور المراجع في مجال فحص ومراجعة التقارير المالية
32	المبحث الثالث: تقارير المراجعة
32	المطلب الأول: تقارير المراجعة (الداخلية والخارجية)
35	المطلب الثاني: مراحل إعداد تقارير المراجعة
37	المطلب الثالث: الكيفية التي يخدم بها تقرير المراجعة الأطراف المتعددة
39	المطلب الرابع: التوصيل الفعال للأطراف المستخدمة لتقرير المراجع
42	خلاصة الفصل

73 - 44	الفصل الثاني: دور التقارير المالية في عملية اتخاذ القرارات
44	تمهيد
45	المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرارات
45	المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرارات وعناصرها
49	المطلب الثاني: أهمية اتخاذ القرارات
51	المطلب الثالث: مراحل عملية اتخاذ القرارات
55	المبحث الثاني: تقييم عملية اتخاذ القرار
55	المطلب الأول: خصائص عملية اتخاذ القرارات
56	المطلب الثاني: أنواع القرارات وتصنيفاتها
61	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرارات والصعوبات التي تتعرض لها
64	المبحث الثالث: مدى مساهمة التقارير المالية للمراجعة في عملية اتخاذ القرارات
64	المطلب الأول: الأساليب المساعدة على عملية اتخاذ القرارات
68	المطلب الثاني: دور نظم المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات
70	المطلب الثالث: مصادر المعلومات المتعلقة بالنظام المحاسبي كمعيار لمصادقية التقارير المالية
73	خلاصة الفصل
99 - 75	الفصل الثالث: تقييم دور التقارير المالية للمراجعة على اتخاذ القرار لشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م بكوينين للفترة 2010-2011
75	تمهيد
76	المبحث الأول: التعريف بشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م
76	المطلب الأول: التعريف بالشركة محل الدراسة
78	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة
81	المطلب الثالث: العملية الإنتاجية في الشركة
85	المبحث الثاني: القوائم المالية وتقارير المراجع الخاصة بالشركة
85	المطلب الأول: تقديم القوائم المالية لشركة الرواد لسنتي 2010 - 2011
90	المطلب الثاني: تحليل أهم عناصر القوائم المالية لفترة الدراسة 2010-2011
94	المطلب الثالث: عرض التقارير المالية الخاصة بالشركة لسنتي 2010 - 2011

96	المبحث الثالث: دور تقارير المراجعة في اتخاذ القرارات بشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م
96	المطلب الأول: القرارات المتخذة لسنة 2010 وعلاقتها بتقرير المراجع
97	المطلب الثاني: تقييم واتخاذ القرارات المتعلقة بسنة 2011
99	خلاصة الفصل
103 - 101	الخاتمة العامة
109 - 105	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	بيان الجدول	رقم الجدول
16	معايير إعداد التقارير المتعارف عليها.	01
81	توزيع العمال وعددهم في الشركة لسنة 2013.	02
86	حسابات الأصول الخاصة بسنة 2010 لشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م.	03
87	حسابات الأصول الخاصة بسنة 2011 لشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م.	04
88	حسابات الخصوم الخاصة بسنتي 2010 - 2011 لشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م.	05
89	يوضح قائمة الدخل الخاصة بسنتي 2010 - 2011 لشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م.	06
91	يوضح وضعية بعض حسابات الأصول بين سنة 2010 وسنة 2011.	07
92	يوضح وضعية بعض حسابات الخصوم بين سنة 2010 وسنة 2011.	08
93	يوضح وضعية بعض حسابات الخصوم بين سنة 2010 وسنة 2011.	09

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	بيان الشكل	رقم الشكل
20	أنواع التقارير الأربعة في المراجعة.	01
22	الشكل العام للتقرير النظيف.	02
24	الشكل العام للتقرير التحفظي.	03
25	الشكل العام للتقرير السالب.	04
27	النموذج الأول لتقرير عدم إبداء الرأي.	05
28	النموذج الثاني لتقرير عدم إبداء الرأي.	06
28	النموذج الثالث لتقرير عدم إبداء الرأي.	07
29	النموذج الرابع لتقرير عدم إبداء الرأي.	08
48	مخطط يبين العناصر المكونة لعملية اتخاذ القرار.	09
51	مراحل اتخاذ القرارات.	10
70	نظام المعلومات الحاسبية في المؤسسة.	11
79	الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة.	12
84	مرحلة الإنتاج لشركة الرواد للصناعة و الخدمات ذ م م.	13

إن أي تنظيم إنساني ومهما كان بسيطاً ، يتطلب تسجيل الأشياء في الذاكرة وذلك لترشيده وتنفيذ والمساعدة على اتخاذ القرارات وهذا في مجال المحاسبة ، وقد تزايدت أهمية المحاسبة في عصرنا الحاضر لذلك يفترض أن تنتج المحاسبة معلومات مفيدة يثق فيها متخذو القرار من أصحاب المصلحة في المؤسسة وحتى تكون كذلك يجب أن تعبر تعبيراً صادقاً وحقيقياً عن الواقع الفعلي للمؤسسة.

ولقد أدرك أصحاب المصلحة في المؤسسة أن المراجعة هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات المحاسبة على الواقع الفعلي لها ، وذلك من خلال ما يعرف بتقرير المراجع باعتباره المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية للمؤسسة ، يدلي من خلاله المراجع برأيه الفني المحايد بشأن صحة ودقة ومصداقية المعلومات المتضمنة في تلك القوائم المالية المعدة من إدارة المؤسسة المعنية. من أجل ذلك نجد أن هناك طلباً متزايداً من مستقبلي التقرير على محتواه من المعلومات ويتركز هذا المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه المراجع بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في المؤسسة على ما توصله لهم القوائم المالية من معلومات تم مراجعتها ، ونظراً لأهمية هذه المعلومات للمستخدمين في اتخاذ القرارات يجب أن تعد القوائم المالية في إطار محدد يعتمد عليه المراجع في قياس مدى صدق هذه القوائم ، وقد اعتمد ولفترة طويلة من الزمن بمدى التزام الإدارة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في إعداد وعرض التقارير والقوائم المالية.

تعتبر عملية اتخاذ القرار في أية مؤسسة اقتصادية بمثابة الوظيفة المحورية لإدارتها ، ذلك لأن مصير المؤسسة ومن ثمة نجاحها في تحقيق أهدافها أصبح مرهوناً وإلى حد كبير بقدرتها إدارتها على اتخاذ قرارات رشيدة تضمن توظيف مواردها المتاحة بين استخداماتها البديلة استخداماً أمثلاً يحقق للمؤسسة أكبر عائد ممكن على الأموال المستثمرة في نشاطها ، وفي كل يوم وبصفة متكررة تواجه مواقف داخل المؤسسة تتطلب اتخاذ قرارات تمكنهم من فرص مواتية أو حل مشاكل معينة وبالتالي يجب على متخذ القرار أن يعد نفسه لمعرفة كيفية الوصول إلى أفضل قرار ممكن . كما أن اتخاذ القرارات بالمؤسسة يعتمد على صدق وسلامة المعلومات المحاسبية بالمؤسسة ومن أجل ضمان صدق وسلامة هذه المعلومات يجب أن يكون هناك طرف يعمل على التحقق من المعلومات التي سيعتمد عليها في اتخاذ القرار.

طرح الإشكالية:

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

ما هو دور التقارير المالية للمراجع في اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية:

ومن خلال هذا التساؤل الجوهري يمكننا صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

1. كيف يساهم الجانب النظري الذي تقوم عليه عملية المراجعة كمهنة مستقلة في تطبيقها وتلبية حاجيات جميع الأطراف المستفيدة من التقارير؟
2. ما هي التقارير المالية؟ وما هي أنواعها المختلفة؟
3. ما هو اتخاذ القرار؟ وما مدى أهميته بالنسبة للمؤسسة؟
4. كيف يمكن أن تؤثر التقارير المالية للمراجع في اتخاذ القرارات؟
5. كيف يمكن أن يساهم تقرير المراجع سواء أكان داخلي أم خارجي في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية؟ وما مدى توافق الأطر النظرية مع حالة شركة الرواد للصناعة والخدمات؟

الفرضيات:

انطلاقاً من الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية فإنه يمكن صياغة الفرضيات التالية:

1. يساهم الجانب النظري الذي تقوم عليه عملية المراجعة في تلبية حاجات الأطراف ذات المصلحة من خلال نظام المعلومات المحاسبي الذي يعتبر المنتج الوحيد للتقارير المالية وكافة المعلومات المالية الأخرى.
2. تمثل التقارير المالية مخرجات نظام المعلومات المحاسبي.
3. تعبر تقارير المراجعة عن قاعدة بيانات أساسية لاتخاذ القرار.

4. إن اتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية يكمن في الرأي المتوصل إليه من طرف المراجع ليثبت صحة ومصداقية التقارير المالية وأنها معدة وفق ما ينص عليه العرف المحاسبي. ويمكن أن نلمسه من حالة شركة الرواد للصناعة و الخدمات.

أسباب اختيار الموضوع:

لقد جاء اختيارنا للموضوع للأسباب التالية:

1. الرغبة الشخصية والميول الذاتي اتجاه مهنة مراجع الحسابات.
2. الاستفادة من الموضوع قدر الإمكان في الحياة المهنية.
3. دراستنا الخاصة في مجال المراجعة وتدقيق الحسابات تحتم علينا الإلمام بمثل هذا النوع من المواضيع.
4. إثراء المكتبة بالمعلومات المفيدة.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تسلط الضوء على موضوع يعتبر من أهم المواضيع النظرية المتخصصة في مجال المراجعة ، إذ أنها تدرس تأثير دور المراجع سواء أكان داخلي أم خارجي على مدى صحة وموثوقية التقارير المالية ، التي بدورها تعتمد بصفة أساسية في اتخاذ القرار في المؤسسة، حتى تصل إلى المستفيدين منها بصورة جيدة وذلك ليتم اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.

أهداف الموضوع:

يهدف هذا الموضوع إلى توضيح الدور الذي يقوم به المراجع إن كان داخلي أو خارجي بإبداء رأيه الفني المحايد حول سلامة التقارير المالية وكذلك مدى أثر الرأي التقني له على اتخاذ القرارات في المؤسسة بصفة عامة.

صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي تم التعرض إليها خلال إعداد هذا الموضوع ما يلي:

1. ندرة المراجع الجزائرية ويلاحظ أن معظمها مشرقية ، إضافة إلى الاختلافات في المصطلحات لكن أغلبها لها نفس المبادئ ، وبالتالي ليس هناك تنوع في المعلومات المقدمة.
2. ندرة المراجع الخاصة بالفصل الثاني من هذا الموضوع (اتخاذ القرارات) .
3. عامل الزمن الذي يبدو غير كافي للوقوف على مدى سلامة النتائج النهائية للدراسة.

المنهج المستخدم:

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات ، فقد اعتمدنا في دراستنا هذه على المنهج الوصفي في عرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بالجانب النظري الذي تقوم عليه التقارير المالية من معايير وإجراءات وطرق ممارستها المهنية ، مع الاعتماد على المنهج التحليلي في تفسير وتحليل المعلومات واستخلاص النتائج منها ، أما الجانب التطبيقي فقط حاولنا الاعتماد على المنهج الخاص بدراسة الحالة بغرض البحث المعمق لحالة شركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م.

أدوات البحث:

اعتمدنا في دراستنا هذه على:

1. الكتب المتخصصة في مجال المراجعة؛
2. المجلات والمقالات الخاصة بمهنة المراجع والمراجعة بصفة عامة؛
3. الرسائل والأطروحات المرتبطة بهذا الموضوع؛
4. التقارير.

الدراسات السابقة:

تم الإطلاع على عدد من الدراسات الجامعية التي تمت ضمن تمويل حقل المؤسسة الاقتصادية، ومن بين أقربها صلة بموضوع بحثنا نذكر منها:

- حكيمة مناعي ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - باتنة ، 2009 / 2008 ، ولقد تعرضت هذه الدراسة إلى معالجة إشكالية تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على شكل ومضمون تقارير المراجعة الخارجية مستقبلا وقد ركزت هذه الدراسة على الدراسة الميدانية من حيث واقع تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر ، وهذا يأخذ جزءا من دراستنا بنفس المنهج المتبع.
- أحمد عبد الهادي شبير ، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة - غزة - ، فلسطين 2006 ، تهدف هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين المعلومات المحاسبية وعملية اتخاذ القرارات وأيضا التعرف على مدى كفاية المعلومات المحاسبية المتوفرة بهدف اتخاذ القرارات ، واعتمدت نفس المنهج المتبع في دراستنا لكونه من أنسب المناهج في دراسة هذه الظاهرة.

تحديد إطار الدراسة:

تقتصر دراستنا على التقارير المالية للمراجعة ، باعتبارها تشكل مجال مستخدمي القوائم المالية ، أما الإطار الزماني والمكاني لها فيتمثل في حالة شركة الرواد للصناعة والخدمات بكوينين للفترة 2010-2011.

خطة وهيكل الموضوع:

تبعاً للأهداف المتوخاة من الموضوع ومعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية ولاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول ، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة ، تضمنت تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة الموضوع ، ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها ، وبناءاً عما سبق فقد جاء كما يلي:

- تضمن الفصل الأول " التقارير المالية للمراجعة " ، ثلاث مباحث ، المبحث الأول بعنوان ماهية التقارير وسيتم التطرق من خلاله إلى مفهوم التقرير وخصائصه ، الاعتبارات الشكلية والعامة المتعلقة بالتقرير ومعايير وإجراءات إعداد التقارير، والمبحث الثاني بعنوان إعداد التقرير وسيضمن تطورات محتويات التقرير ، أنواع التقارير و دور المراجع في مجال فحص ومراجعة التقارير المالية ، و المبحث الثالث بعنوان

تقارير المراجعة وسيتضمن شرح عام لتقارير المراجعة (الداخلية والخارجية)، مراحل إعداد تقارير المراجعة و الكيفية التي يخدم بها تقرير المراجعة الأطراف المتعددة و التوصيل الفعال للأطراف المستخدمة لتقرير المراجع.

- تضمن الفصل الثاني " دور التقارير المالية في اتخاذ القرارات "، ثلاث مباحث ، المبحث الأول بعنوان ماهية عملية اتخاذ القرارات وسيتم التطرق من خلاله إلى مفهوم عملية اتخاذ القرارات وعناصرها ، أهمية اتخاذ القرارات و مراحل عملية اتخاذ القرارات ، والمبحث الثاني بعنوان تقييم عملية اتخاذ القرارات وسيتضمن خصائص عملية اتخاذ القرارات ، أنواع القرارات وتصنيفاتها و العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرارات والصعوبات التي تتعرض لها ، و المبحث الثالث بعنوان مدى مساهمة التقارير المالية للمراجعة في عملية اتخاذ القرارات وسيتضمن شرح للأساليب المساعدة على عملية اتخاذ القرارات ، دور نظم المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات و مصادر المعلومات المتعلقة بالنظام المحاسبي كمعيار لمصادقية التقارير المالية.

- تضمن الفصل الثالث " تقييم دور التقارير المالية للمراجعة على اتخاذ القرار لشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م بكوينين للفترة 2010-2011" ، ثلاث مباحث ، وسيتم ذلك من خلال تقديم عموميات حول الشركة التي هي محل الدراسة وتحتوي على التعريف بالشركة ونشأتها وشرح الهيكل التنظيمي الخاص بها وذلك في المبحث الأول ، وبعدها التطرق إلى تقديم وتحليل القوائم المالية وعرض التقارير المالية للفترة الممتدة من سنة 2010 إلى غاية 2011 ، ثم كيفية اتخاذ القرار بناء على ما جاء في التقارير المالية للمراجع لسنوات الدراسة.

الفصل الأول

التقارير المالية للمراجعة

المبحث الأول: ماهية التقارير.

المبحث الثاني: إعداد التقارير.

المبحث الثالث: تقارير المراجعة.

تمهيد:

لقد انتشر استخدام تقارير مراجع الحسابات في عصرنا الحاضر، لما لها من مزايا وفوائد كثيرة، ولقد تزايدت أهمية هذه التقارير بعد النمو الهائل في حجم المشروعات سواء العامة أو الخاصة، ويقوم المراجع بالتعبير عن النتائج التي توصل إليها بعد انتهاء عملية المراجعة والفحص من خلال تقريره والذي يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة، ويصدر هذا التقرير يحتتم المراجع عمله ولكن هذا لا يعفيه من المسؤولية مستقبلاً إن ثبت إهماله في أداء واجباته المهنية، وهذه المسؤولية لا تكون في مواجهة الطرف الذي تعاقد معه المراجع ولكنها تمتد لتشمل فئات عدة هم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية مثل: الدائنين، المستثمرين، البنوك، الجهات الحكومية... ويستطيع هذا الطرف أن يقاضي المراجع إذا ثبت تقصير أو إهمال في عمله ووقوع ضرر على هذا الطرف نتيجة اعتماده على تقرير المراجع الذي لم يعبر بصدق عن حقيقة القوائم المالية الصادر عنها التقرير.

ومن هذا المنطلق سنحاول في هذا الفصل التطرق لأهم الجوانب المتعلقة بالتقارير المالية للمراجعة، وهذا من خلال ثلاثة مباحث كالآتي:

المبحث الأول: ماهية التقارير.

المبحث الثاني: إعداد التقارير.

المبحث الثالث: تقارير المراجعة.

المبحث الأول: ماهية التقارير

يعتبر تقرير محافظ الحسابات آخر مرحلة من مراحل عملية المراجعة فهو يعطي ملخصا وافيا لمحتواه تؤكد صحة المعلومات في المنشأة خلال فترة زمنية معينة ، ويتوقف شكل التقرير على القدرة على التعبير عن النشاط و النتائج التي تحققت خلال الفترة .

المطلب الأول: مفهوم التقرير وخصائصه

الفرع الأول: تعريف التقرير

يعتبر تقرير المراجع المتضمن لرايه الفني على القوائم المالية المرحلة الأخيرة من عمليات الفحص و التحقق¹ أي أن تقرير المراجع هي الوثيقة النهائية الملموسة لعملية المراجعة إذ يتضمن هذا الأخير على ما تم مراجعته وما يشهد به محافظ الحسابات على مدى دقة وصدق الأعمال المالية في المؤسسة.

يعتبر تقرير مراجع الحسابات بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة و أداة أو وسيلة الاتصال ، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المراجع بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن عن صحة وسلامة القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة و نتائج الأعمال.²

يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع أو تكليفه للقيام بعملية المراجعة ، أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية ، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص ، أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال، وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل المراجعة ، لأن التعيين يختلف أيضا حسب الشكل.³

* فالتقرير إذا هو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

¹ طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية:أسس الإعداد والعرض والتحليل ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2000 ، ص 37.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 212.

³ المرجع أعلاه ، ص ص 212-213.

الفرع الثاني: الخصائص المتعلقة بالتقرير

يجب أن يحتوي التقرير الذي يعده محافظ الحسابات على مجموعة من الخصائص:¹

- § يجب أن يكون التقرير مكتوباً، فلا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقدمه شفهيًا؛
- § يجب أن يكون التقرير مؤرخ بتاريخ تقديمه؛
- § يجب أن يوجه التقرير إلى العميل أو الجهة التي كلفته بعملية الفحص؛
- § يجب أن يذكر اسم المؤسسة المقدم عنها التقرير، ويفضل بيان نوع وطبيعة نشاط المؤسسة؛
- § يجب أن يشير التقرير صراحة إلى المدة المالية التي شملتها عملية المراجعة، و التي تمثلها القوائم المالية؛
- § يجب أن يتوخى محافظ الحسابات الدقة و الوضوح في العبارات و الكلمات التي يستخدمها في صياغة التقرير، حتى يسهل على مستخدمي التقرير إدراك المعنى المقصود؛
- § يجب أن يوقع محافظ الحسابات على التقرير بإمضائه الشخصي؛
- § يجب أن يوضع التقرير في نهاية القوائم المالية بحيث لا يمكن فصله عنها؛
- § يجب أن يشير التقرير صراحة إلى مراعاة محافظ الحسابات أثناء الفحص لمعايير المراجعة المتعارف عليها، أو إلى الظروف التي دعت إلى مخالفتها؛
- § يجب أن يتضمن التقرير كافة البيانات التي استوجبتها القوانين المنظمة للمؤسسة.

المطلب الثاني: الاعتبارات الشكلية والعامّة المتعلقة بالتقرير

الفرع الأول: الاعتبارات الشكلية

عادة في بداية التقرير يجب تقييد مجموعة من الإجراءات الشكلية والتي تتكون من مقدمة عادة ما تكون في صورة رسالة ويختلف حجم هذه الإجراءات الشكلية من مراجعة إلى أخرى وفق حجم عمليات المراجعة فإذا كانت كبيرة ستستنفذ صفحات عديدة وتشمل هذه الإجراءات الشكلية العناصر التالية:

¹ رؤوف عبد المنعم ، مبادئ المراجعة بين الفكر و التطبيق ، الفاروق الحديثة للطباعة و النشر ، القاهرة ، 1987 ، ص 440 .

- 1- **تاريخ التقرير:** حيث أن فترة المراجعة تتحدد وفقا بفترة مالية معينة ، حيث يؤرخ باستخدام تاريخ اليوم الذي تنتهي فيه عمليات المراجعة الميدانية أي تاريخ اليوم الأخير لفترة المراجعة ، ويقصد بفترة المراجعة تلك الفترة الواقعة بين إعداد الميزانية وبين تاريخ الانتهاء من عملية المراجعة الميدانية.¹
- 2- **ذكر اسم المؤسسة:** يجب أن يكون موضحا بالتقرير بكل دقة اسم المؤسسة المقدم عنها التقرير وكذلك نوعها حتى لا يستخدم التقرير لشركة أخرى.
- 3- **توجيه التقرير:** يوجه التقرير إلى العميل الذي يقوم المراجع بمراجعة قوائمه المالية فإذا كان العميل شركة مساهمة فإن التقرير يوجه إلى المساهمين أو إلى أعضاء مجلس الإدارة أو إلى كليهما ، أما إذا كان التقرير شركة أشخاص فيوجه التقرير إلى الشركاء ، أما إذا كانت الشركة فردية فيوجه التقرير إلى مالك الشركة.
- 4- **الدقة والوضوح:** يجب أن تكون عبارات التقرير دقيقة وواضحة ولا تتحمل أكثر من معنى.
- 5- **توقيع التقرير:** يجب أن يوقع المراجع على التقرير بنفسه.²

الفرع الثاني: الاعتبارات العامة

بجانب ما سبق يوجد بعض الاعتبارات العامة الأخرى على المراجع مراعاتها عند إعداده لتقريره وهذه الاعتبارات هي ما يلي:³

- 1- يجب أن يميز التقرير كل قائمة من القوائم المالية التي يغطيها وتاريخ القائمة أو الفترة التي تغطيها؛
- 2- يجب أن يوضح التقرير أن المراجعة قد تمت وفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها؛
- 3- يجب أن تتميز القوائم المالية بالوضوح عن طريق استخدام العناوين المناسبة وتقسيم البنود إلى مجموعات والاستعانة بالمعلومات الوصفية والملاحظات؛
- 4- يجب أن لا تستخدم الملاحظات لتصحيح أخطاء أو بيانات مظلمة تحتوي عليها القوائم المالية نفسها؛

¹ علي السيد قاسم ، مراجعة الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراجع الحسابات في شركة المساهمة ، دار الفكر العربي ، 2000 ، ص 192.

² السيد محمد ، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد ، دار الكتاب الحديث ، 2008 ، ص ص 135 - 136.

³ أبو الفتوح علي فضالة ، المراجعة العامة ، دار الكتب العلمية للنشر مصر ، 2006 ، ص 25.

5- أن يوضح رأي المراجع ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال وقد فسر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي هذه العبارة بأن عدالة عرض القوائم المالية معناها أن يتم حكم المراجع على ذلك في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛

6- الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية التي أعدت على أساسها القوائم المالية يؤكد للبنوك والمستثمرين أن هذه القوائم وبدرجة معقولة يمكن مقارنتها بالشركة للسنوات السابقة والقوائم المالية للشركات الأخرى.

المطلب الثالث : معايير وإجراءات إعداد التقارير

الفرع الأول: معايير إعداد التقارير

يتضمن التقرير محصلة ما بذله مراجع الحسابات من عناية في فحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها و قوائمها المالية ويثبت فيه ما توصل إليه من نتائج ولذلك فمن المهم جدا إعداد التقرير بطريقة مهنية و هناك أربعة معايير تعتبر إرشادات عامة لعداد التقرير هي كالآتي:¹

المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبقة فيها المبادئ ، ويتطلب من المراجع إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية مبادئ متعارف عليها أم لا، والمقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقي تأييدا واستخداما ملائما وليس ضروري أن يكون استخدامه من قبل أغلبية المحاسبين ، وينبغي على المراجع التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق أمرين:²

- تحدد تأثير عمليات المشروع، وأنها تستخدم الأساس السليم الملائم لتحقيق بالإيرادات ويعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها.

- أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الانحياز وأن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها الطرق المحاسبية للمهتمين بالمركز المالي.

¹ محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 ، ص34.

² السيد محمد، مرجع سابق، ص ص 349-350.

المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.¹

وتهدف الإشارة في هذا المعيار إلى ما يلي:²

- قابلية القوائم المالية للمقارنة للفترات المتتالية؛
- عدم تأثر القوائم المالية تأثيراً جوهرياً بالتغيرات في تطبيق المبادئ والقواعد من فترة لأخرى؛
- عدم اضطرار المراجع لتعديل تقرير المراجعة وأسس إعداده بسبب حدوث للتغيرات في هذه المبادئ المحاسبية؛
- عدم إتاحة الفرصة للتلاعب في استخدام وتطبيق بعض المبادئ المحاسبية لإظهار نتيجة معينة.

المعيار الثالث: قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية

يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملاءة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أفضلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.³

ومن المفيد أن يأخذ المراجع الاعتبارات التالية للحكم على ملاءة الإفصاح وكفايته:⁴

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.

¹ السيد محمد ، مرجع سابق ، ص ص 350 - 351 - 352.

² محمد عباس بدوي ، عبد الوهاب نصر علي ، المحاسبة المالية - مدخل نظم المعلومات - ، المكتب الجامعي الحديث ، الجزء الأول ، ص 434.

³ المرجع أعلاه ، ص ص 352 - 353 - 354.

⁴ هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، عمان- الأردن ، 2006 ، ص ص 330-331.

- وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.

- القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.

- إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكا في معناها.

يحتاج قارئ أو مستخدم القوائم المالية إلى معلومات هامة عن الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ قائمة المركز وتاريخ انتهاء الإجراءات الرئيسية للمراجعة مما يحتم ضرورة الإفصاح عن تلك الأحداث، وحسب هذه الأخيرة يكون الإفصاح ضروري إذا كان لها تأثير مباشر أو غير مباشر بعناصر القوائم المالية والعكس صحيح.¹

المعيار الرابع: قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية.

يجب على المراجع التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة ، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعليه يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ المراجع في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ أربعة مواقف طبقا لقواعد التدقيق كما يلي:

- إبداء رأي دون تحفظات (رأي نظيف) أو (غير مقيد)؛
- إبداء رأي ينطوي على تحفظات (رأي مقيد) أو (رأي متحفظ)؛
- إبداء رأي مخالف (أو معارض أو معاكس)؛
- الامتناع عن إبداء الرأي.²

¹ خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي ، الطبعة الأولى ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 2009 ، ص 106 .

² السيد محمد ، مرجع سابق ، ص 354 .

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

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

2- المراجع مقتنع بمستوى الدقة في القائمة المالية. ويتحمل عدم مسؤولية توافر الدقة الملائمة والكاملة ويضمن خلو القائمة من سوء العرض والشويه الجوهرية لتلك القوائم المالية بغض النظر عن مصدره خطأً أم تلاعب.

3- إن إبداء رأيه لا يقتصر على النتيجة النهائية لقائمة الدخل بل مسئولاً عن إبداء الرأي على مكونات القائمة التفصيلية وفقاً لما استقر عليه في الممارسة العملية وذلك لأهمية القائمة ودورها في التحليل المالي.¹

فمن الملاحظ أن هذه المعايير تحدد الخطوات العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعدادها للتقرير، حيث يتضمن هذا الأخير رأيه الفني فيما يتعلق بتقييم النظام وكذا مصداقية وصحة المعلومات فيه. ويبقى تطبيق هذه المعايير يعتمد بدرجة كبيرة على التقدير أو الحكم الشخصي، الذي يعتمد - بدوره - على الخبرة المهنية للمراجع.²

¹ السيد محمد، مرجع سابق، ص 356-357.

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص 34.

ويمكن تلخيص معايير إعداد التقارير المتعارف عليها في الجدول الموضح أدناه:

الجدول رقم (01) معايير إعداد التقارير المتعارف عليها.

مضمون المعيار	المجال الفرعي للمعيار	معايير التقارير
يجب أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	توافق عرض القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	المعيار الأول
يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة.	الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	المعيار الثاني
ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كاف بدرجة معقولة. ما لم يوضح التقرير غير ذلك.	ملاءة الإفصاح في القوائم المالية.	المعيار الثالث
تقرير المراجع يجب أن يتضمن رأيه في القوائم كوحدة واحدة، أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك، وعندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل، يجب أن يوضح أسباب ذلك، وفي جميع	وحدة الرأي.	المعيار الرابع

الحالات التي يقترن فيها اسم المراجع بقوائم مالية ، يجب أن يتضمن التقرير إيضاحاً قاطعاً عن الفحص الذي قام به المراجع إن وجد ودرجة المسؤولية التي يتحملها.		
--	--	--

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الطبعة 2001، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، ص 223 - 224.

الفرع الثاني: إجراءات إعداد التقارير

بمجرد أن ينتهي محافظ الحسابات من فحصه لأوراق المراجعة، يقوم بإعداد تقريره المتضمن نطاق الفحص الذي قام به و الرأي الذي يبيده و يجب على محافظ الحسابات عند إعداد التقرير إتباع الخطوات التالية:¹

§ تحضير القوائم المالية و الملاحظات الهامشية المرفقة بها، و الحصول على موافقة المؤسسة عليها بعد الانتهاء الكامل من فحصها؛

§ كتابة رأى محافظ الحسابات أو شهادته، وفقاً لنوع التقرير الموضح مسبقاً لبرنامج محافظ الحسابات؛

§ على محافظ الحسابات إعداد قائمة بالأمر التي مازالت تحتاج إلى مناقشة مع مسئولين في الاجتماع النهائي الذي سيعقد معهم؛

§ إعداد جدول متضمن محتويات تقرير محافظ الحسابات .

¹ أحمد نور، مراجعة الحسابات - من النظرية إلى التطبيق - ، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1990، ص 565.

المبحث الثاني: إعداد التقارير

تقرير المراجعة هو الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات التي تم الحصول عليها خلال عملية المراجعة للمتفتحين به ، وهو الذي يعبر عن مجموعة الأحداث التي تمت في المؤسسة خلال فترة ماضية وهذا التقرير يجب أن يتسم بالصدق والوضوح عن الآثار الحقيقية لهذه الأحداث مهما كانت النتائج المترتبة عنها.

المطلب الأول: تطورات محتويات التقرير

لقد كان تقرير المراجع في بداية مزاولة المهنة يعد من كلمات بسيطة موجزة لا تعبر بوضوح عن رأي المراجع ، وبعد ذلك ظهرت أشكال لتقرير المراجع كانت تحتوي على كلمات كانت تحتوي بأي طريقة يعتبرها المراجع مناسبة ، ولذلك لم تلقى قبولا عاما من أفراد المهنة،¹ ومن هذه الأشكال:

1- الفترة من سنة 1902 إلى 1917:

في هذه الفترة كان تقرير المراجع لا يتضمن أي رأي فني أو شهادة عن القوائم المالية ولكن على القارئ أن يستنتج أن القوائم قد حازت على القبول التام من المراجع حيث أنه قام بعملية المراجعة وإعداد التقرير وكانت صيغة التقرير تأخذ الشكل التالي:

(تنفيذًا لطلبكم قمنا بإجراء لدفاتركم وحساباتكم عن السنة المنتهية في...19 وقدمنا تبعًا لذلك بعض التعليقات والآتي بيان وشرح لها.....).²

2- الفترة من سنة 1918 إلى 1928:

في هذه الفترة بدأت أولى المحاولات لتنميط تقرير مراجع الحسابات ولكنها لم تلقى قبولا عاما وقد أصدر في هذا العام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين مذكرة تضمنت نموذجًا لتقرير مراجع الحسابات على الصورة التالية:³

(قمنا بمراجعة الحسابات الخاصة بشركة.....عن الفترة من.....إلى.....وأنا نشهد بأن الميزانية وقائمة الأرباح والخسائر قد أعدت وفق الخطة الموضوعة المتفق عليها مع.....وفي رأينا أنها تمثل المركز المالي للمؤسسة في...../..... ونتائج العمليات عن هذه الفترة)

¹ حكيمة مناعي ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التنسيير - باتنة ، 2008 / 2009 ، ص ص 55 - 56.

² أمين السيد أحمد لطفى ، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية المخاطئة ، الطبعة 2005 ، الدار الجامعية الإسكندرية ، ص ص 90-91.

³ محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي محمد ، المراجعة بين التنظير والتطبيق ، الدار الجامعية 1990 ، ص 184.

3- الفترة من سنة 1929 إلى 1933:

في هذه الفترة استخدم نموذجاً آخرًا لتقرير مراجع الحسابات لا يتضمن أي إضافات إلى النموذج السابق سوى أنه ركز الاهتمام على مسؤولية المراجع فيما يتعلق بشهادته على القوائم المالية.

4- الفترة من سنة 1934 إلى 1943:

أوصلت اللجنة المكونة من ممثلي مجمع المحاسبين الأمريكيين وممثلي بورصة الأوراق المالية نموذجاً آخرًا لتقرير مراجع الحسابات ويعتبر هذا النموذج أولى الأشكال التي حازت القبول العام من المهنة ويتميز هذا النموذج بأنه يشير إلى معايير المراجعة المتعارف عليها.

5- الفترة من سنة 1944 إلى 1946:

اقترح مجمع المحاسبين الأمريكيين نموذجاً آخرًا لتقرير مراجع الحسابات مع استبعاد جملة خاصة بنطاق الفحص وهي التي تنص على فحص نظام الرقابة الداخلية وأن الفحص لم يتناول مراجعة تفصيلية للعمليات.

6- الفترة من سنة 1947 إلى يومنا الحاضر:

في هذه الفترة قام مجمع المحاسبين الأمريكيين بدراسة مستفيضة لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، واتضح له أن هذه المعايير تستخدم على نطاق واسع في دول العالم ولا تتغير حسب الظروف إلا أن الإجراءات التي تتبع هي التي تتغير تبعاً للظروف ولذلك أوصى المجمع بإتباع صيغة معدلة للتقرير النمطي واتخذ هذا التقرير الشكل التالي:

(قمنا بفحص الميزانية العمومية للشركة.../.../... وقوائم الربح والفائض عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، وقد تم الفحص وفقاً للمعايير المتعارف عليها وتبعاً لذلك فقد تضمن الفحص تلك الاختبارات اللازمة للسجلات المحاسبية وكذلك إجراءات المراجعة الأخرى التي نعتبرها ضرورية في هذه الظروف وفي رأينا أن الميزانية العمومية وقوائم الربح تعبر بصدق ووضوح عن المركز المالي للشركة في.../.../... وعن نتائج عملياتها عن تلك السنة وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي جرت الشركة على إتباعها بثبات إذا ما قورنت تلك المتبعة في السنة السابقة)

ونلاحظ أن هذا النموذج يختلف عن سابقه في النقاط التالية:

أ - هذا النموذج استبعد جملة العناصر الأخرى ؛

ب- في هذا النموذج استعملت جملة جديدة وهي إجراءات المراجعة الأخرى ومنذ ذلك الحين لم تطرأ أي تغييرات جوهرية على نموذج تقرير مراجع الحسابات حتى وقتنا الحالي.¹

المطلب الثاني: أنواع التقارير

إن اختلاف رأي المراجع في القوائم المالية تبعاً لاختلاف النتائج التي توصل إليها المراجع يعني وجود أنماط مختلفة من التقارير يتفق كلا منها مع الأحكام الشخصية التي توصل إليها مراجع الحسابات.² وفيما يلي المخطط التالي يبين أهم أنواع التقارير المالية المعمول بها:

الشكل رقم (01) أنواع التقارير الأربعة في المراجعة.

التقرير النظيف

يحدث في حالة تحقق الشروط الخمسة التالية:

- ü تضمين كافة القوائم (قائمة المركز المالي، الدخل، الأرباح المحتجزة، الدفعات النقدية) بالقوائم المالية.
- ü إثبات المعايير العامة بكافة جوانب عملية المراجعة.
- ü جمع الأدلة الكافية و الالتزام بمعايير العمل الميداني.
- ü تم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ü عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير.

التقرير التحفظي

في حالة أنه تم إجراء المراجعة على نحو كامل و التوصل إلى نتائج مرضية عن عرض القوائم المالية بعدالة، ولكن يرى المراجع أنه من الضروري إضافة معلومات أخرى للتقرير.

التقرير السالب

في حالة أنه استنتج المراجع أن القوائم المالية كوحدة تتسم بعدالة العرض، ولكن تم تقييد مجال المراجعة بشكل يتسم بالأهمية النسبية أو عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية.

¹ محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي محمد ، مرجع سابق ، ص 185.

² هادي التميمي ، مرجع سابق ، ص 170.

تقرير الامتناع عن إبداء الرأي

في حالة أن المراجع استنتج أن القوائم المالية لم تعرض بعدالة (الرأي السلبي) أو يرى المراجع عدم قدرته على التوصل لرأي عن مدى عدالة القوائم المالية (الامتناع عن إبداء الرأي).

المصدر: ألفين أريتر، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، محمد عبد القادر الدسيطي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2008، ص 67.

ولتوضيح محتوى هذه التقارير بالتفصيل ندرجها كما يلي:

1. التقرير النظيف:

يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات ويعتبر هذا التقرير من أكبر تقارير المراجعة قبولاً من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة ومن أكثر التقارير إصداراً بواسطة المراجعين عند أدائهم لخدمات المراجعة، ويجري العرف المهني في هذا المجال بأنه يقوم المراجع بإصدار التقرير النظيف على القوائم المالية التي تمت مراجعتها في الأحوال التي تمثل فيها هذه القوائم نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات في هذا المركز تمثل تمثيلاً عادلاً وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها¹، ويتكون هذا التقرير من فقرتين:

● الفقرة الأولى: تعطي نطاق عملية المراجعة؛

● الفقرة الثانية: تعطي رأي المراجع.²

هذا ويمتنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف في أحوال متعددة نذكر منها:³

- أ- عدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة؛
- ب- عدم كفاية نظام الرقابة بصورة تسمح للمراجع بمراجعة القوائم المالية في حدود الوقت المناسب؛
- ج- إعداد أو المشاركة في القوائم المالية بواسطة المراجع؛

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة - الإطار النظري والإجراءات العملية -، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص 112.

² السيد محمد، مرجع سابق، ص 380.

³ المرجع أعلاه، ص 383.

- د - عدم إمكان تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة لاستخدامها وذلك لسبب القيود التي يضعها العميل على نطاق عملية المراجعة؛
- هـ - عدم إمكان تطبيق إجراءات المراجعة وذلك لأسباب خارجة على إدارة المؤسسة أو المراجع مثل فقدان أو تلف سجلات بسبب قهري؛
- و - عدم كفاية إيضاحات القوائم المالية؛
- ي - عدم تماثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بالمقارنة بالمبادئ التي اتبعت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.

وفيما الشكل العام للتقرير النظيف:

الشكل رقم (02) الشكل العام للتقرير النظيف.

(العنوان)
مكتب
"محاسب قانوني"
سجل رقم
العنوان
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;">الرأي أو التقرير</div>
(تحديد الجهة الموجه إليها)
إلى السادة أعضاء الجمعية العامة للمساهمين بشركة.....المساهمة.
أو إلى السادة أعضاء مجلس الإدارة بشركة.....
أو إلى السادة الشركاء في شركة.....
تحية وبعد
(فقرة النطاق)
لقد قمنا بفحص الحسابات الختامية (حسابات الأرباح والخسائر وحساب التوزيع) عن الفترة المنتهية في..... كما قمنا بفحص قائمة التغيرات في المركز المالي عن نفس الفترة، وقمنا

بفحص قائمة المركز المالي لشركة.....شركة (شركة مساهمة/تضامن/.....).
كما هي في تاريخ.../.../...وقد تم فحصنا وفقا لقواعد ومبادئ المراجعة والتدقيق المتعارف عليها، وقد
قمنا بإجراءات المراجعة والتدقيق من فحص واختبارات الدفاتر والسجلات المحاسبية وغيرها من
التقارير وفق مقتضيات الظروف والأحوال.

(فقرة الرأي)

وفي رأينا أن التقارير المالية المشار إليها أعلاه تظهر بصورة صادقة وعادلة النتائج الصحيحة للأعمال و
أن قائمة المركز المالي تعبر تعبيرا صادقا عن المركز المالي للشركة في تاريخها.
وترى أن عرض التقارير المالية تم وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي التزمت بها الشركة
والمبينة في الإيضاحات المرفقة.

(توقيع المراجع أو المدقق)

(تاريخ انتهاء فحوص المراجعة)

يوم...../...../.....ميلادي

المصدر: السيد محمد ، مرجع سابق ، ص 381.

2. التقرير التحفظي:

يطلق على هذا التقرير اسم التقرير المقيد ، ويعتبر التقرير التحفظي امتدادا للتقرير النظيف ويرجع هذا التعديل
أصلا لوجود بعض التحفظات التي يرى المراجع ضرورة الإشارة إليها ويجب عليه في هذا الشأن أن يحدد طبيعة
هذه التحفظات مع تفسير واضح لأسبابها وأثرها على المركز المالي.¹

إن إصدار التقرير التحفظي يرتبط ارتباطا وثيقا بالأهمية النسبية للتحفظات نفسها ومدى مادية تأثيرها على
عدالة بيانات القوائم المالية ويشترط في هذه الحالة أن تكون التحفظات ذات أهمية نسبية²، ويتم إعادة توضيح
التحفظات في فقرة النطاق إذا ما كانت هذه التحفظات تتعلق بنطاق عملية المراجعة إذا كانت هذه التحفظات
تتعلق بمخالفة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فيحوز الإشارة إليها في فقرة الرأي مع توضيحها في إيضاح مكمل
للقوائم المالية أو كإجراء بديل يجوز توضيحها عن طريق إضافة فقرة بسيطة تقع بين فقرتي النطاق والرأي .
ويستخدم في هذا النوع من التقارير عند كتابة فقرة الرأي عبارات تتضمن كلمة، ماعدا أو باستثناء....

¹ حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مرجع سابق ، ص 119.

² هادي التميمي ، مرجع سابق ، ص 173.

وفيما يلي الشكل العام للتقرير التحفظي :

الشكل رقم (03) الشكل العام للتقرير التحفظي.

<p>تقرير المراجع المستقل (نفس فقرة المقدمة بالتقرير النظيف) الفقرة التوضيحية: ولم تتمكن من التحقق من أرصدة حسابات الذمم والعملاء الواردة في قائمة المركز المالي (من تاريخها) والتي تبلغ قيمتها....دولار ، بسبب عدم موافقة الإدارة على إعداد المصادقات اللازمة لتعزيز هذه الأرصدة بحجة عدم ضرورتها رغم أنها ضرورية لإجراءات الفحص والتدقيق ، كما لم تتمكن من الحصول على أدلة مناسبة وفعالة لإثبات صحة هذه الأرصدة. فقرة النطاق: وفي رأينا باستثناء أي آثار قد تنشأ عن عدم التمكن من تعزيز أرصدة العملاء أن التقارير المالية المشار إليها أعلاه تظهر بصورة صادقة وعادلة النتائج الصحيحة للأعمال وأن قائمة المركز المالي تعبر تعبيراً صادقاً عن المركز المالي للشركة في تاريخها. وتظل فقرة النطاق كما هو الحال في التقرير النظيف.</p>
--

المصدر: السيد محمد ، مرجع سابق ، ص 381.

3. التقرير السالب:

يطلق على هذا التقرير اسم التقرير المعارض أو العكسي ، و يستخدم هذا التقرير عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية نتيجة أعمال المؤسسة و لإصدار هذا التقرير يجب أن تكون التحفظات ذات تأثير مادي على عدالة القوائم المالية ويجب أن يحصل المراجع على كافة الأدلة والبراهين التي تبرز رأيه السالب وكذلك يجب ألا يكون له أية تحفظات تتعلق بنطاق عملية المراجعة أو نطاقها¹. ويتكون التقرير السالب عادة من أربع فقرات:²

- الفقرة التمهيدية: بدون تعديل؛
- فقرة النطاق: والتي تتشابه في تعبيراتها مع فقرة النطاق في التقرير النظيف؛

¹ حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مرجع سابق ، ص 133.

² المرجع أعلاه ، ص 134.

- **فقرة إيضاحية أو وسيطة:** تحتوي على أسباب الرأي السالب مع بيان تأثير هذه الأسباب على بيانات القوائم المالية؛
 - **فقرة الرأي:** التي ينص فيها على أن القوائم المالية لا تمثل المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها وتدققها النقدية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ، إلا أن هذا التقرير نادر الاستخدام في الحياة العملية لأن المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة تقوم عادة بتعديل هذه القوائم طبقاً لمتطلبات هذا المراجع حتى تتفادى الرأي السالب.
- وفيما الشكل العام للتقرير السالب:

الشكل رقم (04) الشكل العام للتقرير السالب.

تقرير المراجع المستقل
(نفس فقرة النطاق بالتقرير التحفظي)
الفقرة الوسيطة:

كما تبين الملاحظة رقم.....المرفقة بالقوائم المالية، فإن الأصول والموجودات الثانية (طويلة الأجل) تم تقييمها وفقاً للأسعار الجارية (سعر البيع في السوق) حالياً ، وفي رأينا أن في ذلك مخالفة هامة وجوهرية للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تقضي بضرورة تقييم هذه الأصول بتكلفتها التاريخية ، وبناء على ذلك فإن قيمتها ظهرت بأعلى من التكلفة في قائمة المركز المالي.

فقرة الرأي:

وفي رأينا وبناء على ما جاء بالفقرة السابقة فإن الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي المشار إليها أعلاه لا تعبر عن النتيجة أو المركز المالي الحقيقي للشركة لأنها لا تتفق مع القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المصدر: السيد محمد، مرجع سابق، ص392.

4. تقرير عدم إبداء الرأي:

يتم عادة إصدار تقرير عدم إبداء الرأي في الأحوال التي لا يتمكن فيها المراجع من تطبيق إجراءات المراجعة التي يراها ضرورية للحصول على الأدلة والبراهين التي تساعد في إبداء الرأي على القوائم المالية للمراجعة . ومن أهم أسباب عدم إبداء الرأي:¹

(1) وجود تحديد جوهري لنطاق المراجعة لا يمكن المراجع من تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية سواء بسبب الصعوبات التي تضعها إدارة المشروع على هذا النطاق، أم بسبب ظروف خارجة عن إرادة إدارة المشروع أو المراجع نفسه؛

(2) وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادي حول مبلغ عنصر معين أو نتيجة أو قد يكون من الجسامة و الأهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية؛

(3) عدم استقلالية مراجع الحسابات.

ويتكون عادة تقرير عدم إبداء الرأي من ثلاث فقرات.

● **الفقرة الأولى:** تغطي نطاق عملية المراجعة التي تحتوي في هذه الحالة على عبارة معينة تشير إلى الفقرة الوسيطة؛

● **الفقرة الثانية:** هي الفقرة الوسيطة التي توضح الأسباب التي أدت بالحاسب إلى عدم إبداء الرأي؛

● **الفقرة الثالثة:** وهي الفقرة التي يتم فيها إبداء الرأي.

وللمراجع الحق في إعداد نموذج لحالات الامتناع عن إعطاء أو إصدار الرأي بناء على خبرته وحكمته وفطنته، وفيما يلي بعض النماذج عن عدم إبداء الرأي في ظل حالات معينة.²

¹ حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مرجع سابق ، ص 135.

² هادي التميمي ، مرجع سابق ، ص 176.

النموذج الأول: الامتناع عن إبداء الرأي بسبب عدم توفر الدليل المهني اللازم.

يتطلب هذا النموذج والخاص بامتناع عن إبداء الرأي ما يلي¹:

(1) تعديل الفقرة الخاصة بإطار المراجعة والتدقيق.

(2) شرح الأسباب التي تمنعه من إبداء الرأي.

(3) تعديل فقرة الرأي.

الشكل رقم (05) النموذج الأول لتقرير عدم إبداء الرأي.

تقرير المراجع المستقل

(نفس فقرة المقدمة بالتقرير التحفظي)

الفقرة التوضيحية:

ولكن لم نتمكن من الحصول على الأدلة اللازمة والمناسبة والخاصة بالبضاعة في المخازن بسبب عدم قيام الإدارة بعملية الجرد لهذه البضاعة والتي تظهر في قائمة المركز المالي بمبلغ...بتاريخ... كما لم نتمكن من الحصول على أدلة مستنديه تدعم تكلفة الأجهزة والمعدات الموضحة في قائمة المركز المالي بمبلغ.... في نفس التاريخ، كما لم نتمكن من تعزيز الأرصدة البالغة... في قائمة المركز المالي بتاريخه، وذلك ولم نتمكن من القيام بإجراءات مراجعة وتدقيق أخرى مناسبة للتحقق من كافة هذه الأمور.

فقرة الرأي:

لأسباب الواردة في الفقرة أعلاه فإن إطار عملنا المهني لا يمكننا من إبداء الرأي، لذلك لا نبدي رأينا في القوائم المالية المشار إليها في الفقرة أعلاه.

المصدر: السيد محمد ، مرجع سابق ، ص 396-397.

¹ حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مرجع سابق ، ص 135.

النموذج الثاني: الامتناع عن إبداء الرأي بسبب عدم الاستقلال.
عادة هذا النموذج يتكون من فقرة واحدة فقط.

الشكل رقم (06) النموذج الثاني لتقرير عدم إبداء الرأي.

تقرير المراجع المستقل
الفقرة التوضيحية:
لم نقوم بمراجعة وتدقيق حساب الأرباح والخسائر وحساب التوزيع عن السنة المنتهية في.... وقائمة المركز المالي لشركة.... في تاريخ....، وذلك بسبب أننا لسنا مستقلين عن الشركة، لذلك وبناء عليه فإننا لا نبدي رأياً مهنيًا فيها.

المصدر: السيد محمد ، مرجع سابق ، ص398.

النموذج الثالث: الامتناع عن إبداء الرأي بسبب تجميع المعلومات الواردة في التقارير المالية.
إن هذا النموذج لا شك يؤثر على درجة استقلال المراجع وفي هذه الحالة إذا لم يكن المراجع مستقلاً عن الشركة استقلالا تاما عليه أن يذكر ذلك ، ويمكن أن يأخذ هذا النموذج الشكل التالي:

الشكل رقم (07) النموذج الثالث لتقرير عدم إبداء الرأي.

تقرير المراجع المستقل
الفقرة التوضيحية:
قمنا بتجميع حساب أرباح والخسائر و حساب التوزيع عن السنة المنتهية في.... وتجميع قائمة المركز المالي لشركة.... كما هي في تاريخ.... ويتضمن هذا التجميع تجهيز المعلومات التي قدمت لنا من إدارة الشركة أو المالكين لها في صيغة تقارير مالية تعتبر هي مسؤولة عنها مما أثر على درجة استقلالنا لذلك لم نقوم بمراجعة وتدقيق التقارير المشار إليها في الفقرة أعلاه. لذلك لا نبدي رأياً مهنيًا فيها.

المصدر: السيد محمد ، مرجع سابق ، ص399.

النموذج الرابع: الامتناع عن إبداء الرأي مع الارتباط بالتقارير المالية.
عادة يتكون الرأي من فقرة واحدة بسبب ارتباط المراجع بالتقارير المالية.

الشكل رقم (08) النموذج الرابع لتقرير عدم إبداء الرأي.

تقرير المراجع المستقل
الفقرة التوضيحية:
لم نقوم بمراجعة وتدقيق حساب الأرباح والخسائر وحساب التوزيع عن السنة المنتهية في... وقائمة المركز المالي لشركة... في تاريخ....، وبناء على ذلك فإننا لا نبدي رأياً مهنياً.

المصدر: السيد محمد، مرجع سابق، ص400.

• الأنواع الأخرى للتقارير:

في بعض الأحيان قد يؤدي المراجعون خدمات أخرى غير خدمات المراجعة تتطلب إصدار تقارير المراجعة ومنها ما يلي:

1) التقرير المطول:

هذا التقرير يكون مكمل لتقرير المراجعة ويطلق عليه بالتقرير المفصل ويحتوي هذا التقرير على بعض المعلومات الإضافية التي قد تمثل في المعلومات التالية:¹

- تفاصيل تحليلية لبعض القوائم المالية وذلك عن طريق دراسة جداول التغيرات في مستوى قائمة المركز المالي و حسابات النتائج؛
- بيانات إحصائية تغطي جوانب النشاط المختلفة للمؤسسة؛
- تعليمات إضافية تخص بعض القوائم المالية؛
- بيانات على أثر التغيرات في مستوى الأسعار.

وتتضمن افتتاحية التقرير المطول نفس العبارات والفقرات التي يحتويها تقرير المراجعة وذلك بالإضافة إلى فقرة مكملة يبين فيها المراجع مدى المسؤولية التي يتحملها من تضمين هذا التقرير لبعض المعلومات الإضافية التي

¹ أمين السيد أحمد لطفى ، مرجع سابق ، ص96.

يحتويها تقرير المراجع،¹ وتحدد مسؤولية المراجع عن المعلومات في التقرير المطول تبعا لأحكامه الشخصية عن طريق إصدار تقرير سالب عليها أو إصدار تقرير عدم إبداء الرأي عنها. ويجب أن يراعى عند التقرير المطول عدم تضمينه أي عبارات أو معلومات أو بيانات يمكن أن يستشف منها أن تقرير المراجعة مظلّل أو أن المراجع يريد الإشارة إلى التحفظ، وفي جميع الأحوال يعتبر المراجع مسئولاً مهيناً عن التقرير المطول بنفس درجة المسؤولية التي يتحملها تقرير المراجعة.

(2) تقرير خدمات المحاسبة:

قد يطلب المراجع إلى أداء خدمات المحاسبة في مؤسسة ما أو قد يشارك في إعداد القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة أي بمعنى المراجع يكون مرتبط بأداء خدمات محاسبية ويكون مسئولاً عن مدى صحة تلك العمليات وليس عن الإجراءات المحاسبية المتعارف عليها ولتفادي الخلط بين تقرير المراجع وتقارير خدمات المحاسبة فقد نص مجمع المحاسبين الأمريكي في توصية خاصة بهذا النوع من الخدمات لضرورة ختم كل صفحة من صفحات القوائم المالية بخاتم تحتوي على عبارة لم تراجع مع إصدار تقرير خاص يشار فيه أن هذه القوائم لم تراجع بواسطة المراجع.²

(3) التقارير الخاصة:

تغطي التقارير الخاصة عدداً من الأحوال التي تتطلب من المراجع إبداء رأي خاص يتفق مع طبيعة الخدمة التي يقوم بأدائها³، ومن أمثلة هذه الأحوال:⁴

- التقارير الخاصة بالقوائم المالية التي تم إعدادها على أساس محاسبي غير كامل طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- التقارير الخاصة بالقوائم المالية للمؤسسات والهيئات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح أو المؤسسات أو الهيئات التي يجب أن تتبع نظاماً محاسبياً معيناً يتفق مع طبيعة النشاط التي يمارسه؛
- التقارير الخاصة التي تتعلق ببعض عناصر القوائم المالية؛

¹ هادي التميمي، مرجع سابق، ص 148.

² حواس صلاح، التوجه الجديده نحو معايير الإبلاغ المالي، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2009/2008، ص 114.

³ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 49.

⁴ المرجع أعلاه، ص ص 180-181.

- التقارير الخاصة المتعلقة بدراسات معينة مثل دراسة تقييم أصول وخصوم مؤسسة يراد شرائها أو دراسات مالية أو تسويقية؛
- التقارير الخاصة التي قد تتطلبها الجهات الحكومية من المؤسسات؛
- التقارير الخاصة بأنظمة الرقابة الداخلية.

وبصفة عامة عند إعداد التقارير الخاصة يجب الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وذلك في حدود المدى المناسب الذي يتلاءم مع طبيعة هذا النوع من التقارير.

المطلب الثالث: دور المراجع في مجال فحص ومراجعة التقارير المالية

يتمثل دور المراجع في مجال فحص ومراجع التقارير المالية في النواحي التالية:¹

1- ينبغي على المراجع التحقق من صحة ودقة البيانات التي تحتويها هذه التقارير وذلك بفحص ومراجعة؛

أ- العناصر المختلفة التي تحتويها وتتضمنها التقارير؛

ب- التوجيه المحاسبي السليم لهذه العناصر بالنسبة لكل تقرير؛

ج- العمليات الحسابية التي أدت إلى الوصول إلى الأرقام الواردة في هذه التقارير.

2- ينبغي على المراجع فحص ومراجعة تبويب هذه التقارير المالية للتحقق من أن هذا التبويب يحقق الأهداف التالية:

أ- ملاءة وسلامة عرض البيانات داخل هذه التقارير؛

ب- تلبية احتياجات الأطراف المختلفة من مستخدمي هذه التقارير؛

ج- تيسير مهمة مراجع الحسابات نفسه الخارجي وأيضا الداخلي.

3- على المراجع أن يتحقق من استيفاء التوقيعات المختلفة من قبل المسؤولين عن إعداد هذه التقارير واعتمادها.

4- في حالة وجود تعديل أو تغيير في أي عنصر من عناصر هذه التقارير نتيجة وجود خطأ معين تم اكتشافه أثناء المراجعة فيلزم على المراجع التحقق من تصحيح هذا الخطأ وإعادة تصوير وإعداد هذا التقرير الذي يتضمن هذا التعديل أو التغيير بعد عملية التصحيح.

¹ السيد محمد ، مرجع سابق ، ص 657.

- 5- على المراجع فحص ومراجعة أي أرصدة منقولة من تقارير السنة السابقة وبصفة خاصة الميزانية العمومية مع فحص وتحليل أي تعديلات تمت عليها خلال السنة من خلال حسابات الأستاذ الخاصة بهذه العناصر مع التركيز على عناصر حقوق الملكية لأهميتها بالنسبة للميزانية باعتبارها قائمة توضح المركز المالي.
- 6- على المراجع التحقق من أن عدد التقارير اللازمة والملائمة قد تم إعدادها كحد أدنى للعدد المطلوب والذي يحقق الأهداف المطلوبة من هذه التقارير ، كما أن عليه التحقق من أن إعداد أي مرفقات لازمة ومطلوبة لهذه التقارير لتفسير ما تحويه من بيانات أو توضيح تعليمات أو مفاهيم معينة هامة لقراء أو مستخدمي هذه التقارير.¹

المبحث الثالث: تقارير المراجعة

ينبغي على مراجع الحسابات أن يحدد الشكل الذي سيقدم فيه نتيجة عمله للمهتمين بأعمال المؤسسة التي يقوم بمراجعتها ، وعادة يتم تقديم هذه النتيجة في شكل تقرير يرفق بالقوائم المالية المنشورة ويعتبر جزءاً لا يتجزأ منها.

المطلب الأول: تقارير المراجعة (الداخلية والخارجية)

الفرع الأول: تقارير المراجعة الداخلية (المفهوم والأهمية):

1. مفهوم تقارير المراجعة الداخلية :

يمكن إعطاء تعريف مختلفة للمراجعة الداخلية ويمكن صياغة أهمها فيما يلي:

ن هو التقرير الذي يقدمه المراجع الداخلي ويبرز فيه المشكلة وطريقة معالجتها وما توصل إليه من نتائج وتوصيات ويفضل عرض التقرير على المسئول على النشاط محل الفحص لتجنب سوء التقدير لبعض الأمور.²

ن يقوم المراجع بحوصلة لمجمل ما قام به من فحوصات لمختلف البنود مشيراً إلى مدى التزام المؤسسة في تطبيق المحاسبة المتعارف عليها وكذلك مدى الاستمرار في تطبيقها من خلال السنوات السابقة كما يشير إلى نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ، ونقاط القوة والضعف الموجودة فيه والسبل التي

¹ السيد محمد ، مرجع سابق، ص 658.

² عبد الفتاح محمد الصحن ، سمير كامل ، مرجع سابق ، ص 231 .

تؤدي إلى تحسينها مدعماً كل هذه النتائج بإثباتات وبراهين مقنعة ، وفي ختام تقريره يبدي التوصيات اللازمة إلى تصحيح وتحسين الأداء إبداء كذلك لرأيه بصفة موضوعية حول حسابات المؤسسة سواء بالإيجاب أو السلب.¹

ü يعتبر التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة المراجعة إذ يرسل التقرير النهائي للمراجعة الداخلية لأهم المسؤولين المعنيين و الإدارة لإعلامهم، بنتائج المراجعة المتعلقة بقدرة التنظيم محل المراجعة بالقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل من أجل تحسينها.²

* انطلاقاً مما سبق يمكن إدراج التعريف التالي لتقارير المراجعة الداخلية: " تنتهي مهمة المراجعة الداخلية عادة بإعطاء تقرير نهائي يسلم لطالب خدماتها".

2. أهمية تقارير المراجعة الداخلية :

لتقارير المراجعة الداخلية أهمية كبيرة تتمثل فيما يلي:³

- تعتبر إحدى الوسائل التعليمية والتدريبية لأعضاء فريق المراجعة؛
- تعتبر التقارير في حد ذاتها أداة لمتابعة عملية المراجعة ودليلاً على أداء العمل؛
- تعتبر التقارير أداة لتقييم الأداء التشغيلي؛
- تعتبر تقارير المراجعة الداخلية وسيلة لطمأنة الإدارة على تطبيق القواعد واللوائح وبيان أية تجاوزات عنها.

كما تخدم تقارير المراجع الداخلي تقارير المراجع الخارجي إذ تمثل مصدراً للمراجع الخارجي لإلقاء الضوء على العمليات ومساعدته في عمليات الفحص الذي قام بها المراجع الداخلي طالما أن المراجع الخارجي يلزمه تقييم

¹ محمد السيد سرايا، أصول المراجعة والتدقيق الشامل - الإطار النظري المعايير والقواعد، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص 17 - 18.

² أمين السيد لطفى، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر، 2007، ص 504.

³ عبد الطيف محمد خليل، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة، مجلة البحوث التجارية، العددان (2-1)، المجلد (25)، يناير ويوليو، 2003، ص 417.

نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى الفحص الذي يقوم به، كما أن تقارير المراجعة الداخلية توضح للمراجع الخارجي مناطق المشاكل داخل المشروع.¹

الفرع الثاني: تقارير المراجعة الخارجية (المفهوم والخصائص):

1. مفهوم تقارير المراجعة الخارجية :

للمراجعة الخارجية عدة تعاريف يمكن صياغة أهمها فيما يلي:

ü يعرف تقرير المراجع الخارجي بأنه خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة و فحص الأدلة والمستندات والاستفسارات و الملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية ، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع.²

ü تقرير المراجع الخارجي هو الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية.³

ü يعتبر التقرير كمنتج نهائي للمراجعة من ناحية ، وكأداة اتصال من ناحية أخرى ، فتقرير مراجع الحسابات الخارجي هو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة ، وهو وسيلة ، أو أداة ، لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية ، وبهذا المعنى يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أوصلها مراجع الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية إلى أصحاب المصلحة في المؤسسة ، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة.⁴

*انطلاقاً مما سبق يمكن إدراج التعريف التالي لتقارير المراجعة الخارجية : "التقرير هو وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علمياً وعملياً ، ييدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة

¹ عمر علي عبد الصمد ، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الجزائر، 2008/ 2009 ، ص 73.

² هادي التميمي ، مرجع سابق ، ص 161.

³ مصطفى حسنين خضير، المراجعة : المفاهيم والمعايير والإجراءات ، مطابع جامعة الملك سعود ، المملكة العربية السعودية ، 2006 ، ص 587.

⁴ محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية - ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2002، ص 381.

لوضعيتها المالية الحقيقية ، لغرض استخدامه من طرف جهات خارجة عن المؤسسة لاتخاذ على ضوءه قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية".

2. خصائص تقارير المراجعة الخارجية:

تتصف تقارير المراجعة الخارجية بجملة من الخصائص نلخصها فيما يلي:¹

- أ- يعتبر تقرير مراجع الحسابات وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة؛
- ب- من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكنا؛
- ج- يجب أن يكون التقرير منظما ومعروضا بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة؛
- د- لا ينبغي أن يشمل التقرير على ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة؛
- هـ- ومن الطبيعي ، أن تكون جميع العبارات الواردة في تقرير المراجع حقيقية ومدعمة بأوراق المراجعة التي يحفظ بها ، ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود.

المطلب الثاني: مراحل إعداد تقارير المراجعة

الفرع الأول: مراحل إعداد تقارير المراجعة الداخلية

يمر التقرير الداخلي بمرحلتين مهمتين لإعداد تقرير سليم والتي تتمثل فيما يلي:²

المرحلة الأولى: مسودة التقرير

عند الانتهاء من حصر الملاحظات وتجميع النتائج، يقوم المراجع المكلف بالمهمة بعرض الخلاصات والتوصيات. وتجدر الإشارة إلى أن تعديل التقرير في هذه المرحلة يعد أمر ممكن، لأنه قد يفسر النقاش في إدارة المراجعة أو مع الإدارة المعنية عن ضرورة إدخال تعديلات على الصيغة النهائية للتقرير، وتلخص مسودة التقرير الملاحظات

¹ أحمد نور، مرجع سابق، ص 563.

² أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر 2006/2007، ص ص 73 - 80.

والاستنتاجات التي تم التوصل إليها. ويتم تعديل التقرير حتى يمكن أن يصبح معبرا عن أهداف المراجعة الداخلية، وطالما أن التعديلات لا تؤثر على أي مما يلي :

الأفكار الأساسية للتقرير والنتائج المؤكدة التي تم التوصل إليها، والوثائق المعتمدة والمؤيدة لنتائج التقرير، ورؤية وإستراتيجية المراجعة الداخلية.

المرحلة الثانية: التقرير النهائي

إن تقارير المراجعة الداخلية يجب أن تكتب بصورة شبه رسمية وتأخذ شكلا نمطيا يساعد في التعرف على محتويات التقرير دون أن يجد اختلافات شكلية واضحة بين التقارير التي تصدرها إدارة المراجعة الداخلية.

الفرع الثاني: مراحل إعداد تقارير المراجعة الخارجية

تتمثل المرحلة النهائية لمهمة المراجع الخارجي في إعداد تقرير نهائي للمراجعة والفحص الذي قام بهما طيلة فترة المهمة، ويمكن تقسيم هذه المرحلة النهائية للمراجعة في جزأين، متتاليتين ومتكاملتين كالآتي:

المرحلة الأولى: الاجتماع النهائي

يضم كل من المراجع والعميل، وكذا المسيرين ومختلف المسؤولين. تتجلى أهمية الاجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي تحصل عليها المراجع أثناء مهمته ، مركزا بذلك على النتائج والتوصيات ، استنادا إلى الأولويات ودرجة الأهمية . ويسمح هذا الاجتماع للعميل بالتعرف على شكوك وتحقيقات المراجع وإمكانية مناقشتها.

بناء على ذلك يتوقف نجاح الاجتماع، أو المقابلة النهائية على التحضير الجيد، من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات:

- **العرض:** يكشف من خلاله المراجع على كل نقاط القوة والضعف مرفقة باستدلالات وبيانات فلا داعي للتأكيد والحكم دون إثبات ودليل مستمد من تحقيق المراجعة. وأثناء العرض يتدخل جميع المشاركين في الاجتماع ، كل حسب تخصصه ومسؤوليته ، وبعد الانتهاء من العرض تأتي

مرحلة نقد ومناقشة توصيات وملاحظات المراجع ، والتي غالبا ما تكثر فيها الانتقادات والمعارضات.¹

• **المعارضة:** عندما يصادف المراجع معارضة من طرف العميل يجد نفسه أمام حالتين هما:²

ü إما أن يكون المراجع قادرا على الاستدلال لإثبات حكمه ونتائجه، وفي هذه الحالة تنتهي المعارضة مباشرة؛

ü وإما أن يتمتع المراجع لعدم وجود أدلة إثبات كافية أو عدم ترتيبها وتصنيفها كفاية للاستدلال بها وفي هذه الحالة يفضل عدم ذكر تلك الملاحظة أو النقطة المنتقدة في تقرير المراجعة؛

المرحلة الثانية: إعداد تقارير المراجعة

فتقرير المراجع هو الشكل النهائي والكتابي لمهمة المراجعة . إذ ليس من الممكن تصور مهنة مراجعة بدون تقرير يكشف عن حكم المراجع في وضعية المؤسسة.³

المطلب الثالث: الكيفية التي يخدم بها تقرير المراجعة الأطراف المتعددة

يجب على المراجع الاحتفاظ بالاحتياجات المختلفة لعدة مجموعات عند تجهيزه تقارير المراجعة.

✓ الكيفية التي يخدم بها التقرير المراجع:

- يعمل تقرير المراجعة الداخلية على توصيل الغرض والنطاق ونتائج عمل المراجعة وكوسيلة اتصال فعالة مع الإدارة؛
- يعتبر التقرير دليلا أساسيا على ما قام به المراجع من أعمال خلال تنفيذ عملية المراجعة؛
- يعمل التقرير على إبداء رأي المراجع نحو التحسينات المطلوبة للأمر الهامة؛
- يفحص التقرير عن المنتج النهائي لعملية المراجعة لذلك ينبغي خضوعه للفحص والتدقيق من حيث محتواه وتنظيمه ونوعه؛
- أحد الوسائل التعليمية والتدريبية لأعضاء فريق المراجعة ، فالاطلاع على محتوياته وكيفية صياغتها يعمل على زيادة واكتساب مهارات المراجعين؛

¹ طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2004 ، ص ص 120 — 121

² المرجع أعلاه ، ص 122.

³ رحال علي، أبحاث اقتصادية وإدارية، التقارير المالية أي محتوى للمعلومات ؟ ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير باتنة ، العدد الأول - جوان 2007 ، ص 3.

- يعتبر التقرير في حد ذاته أداة لمتابعة عملية المراجعة ودليلا على أداء العمل.¹

✓ الكيفية التي يخدم بها التقرير الإدارة التشغيلية:

- يمثل التقرير فحص مستقل هادف للعمليات من قبل أشخاص مدربين مؤهلين على التركيز على الأنشطة الرقابية؛
- يؤدي التقرير دورا في تحفيز العاملين لدى الإدارات التشغيلية؛
- يحفز ويثير أفراد الإدارة العليا نحو الموضوعات التي تخص الإدارة العليا والتي قد لا يجرؤ المديرين على طرحها لتخوفهم من اللوائح والروتين السائد؛
- يعتبر التقرير بمثابة نافذة للمديرين التشغيليين للإفصاح عن آرائهم وأعمالهم؛
- يعتبر التقرير أداة لتقييم الأداء التشغيلي ، فهو ليس أداة فقط للتقرير ولكنه أيضا أداة للتقييم.

✓ الكيفية التي يخدم بها التقرير الإدارة العليا:

- يوفر تقرير المراجعة الداخلية معلومات تفصيلية عن العمليات وأوجه الرقابة والتي لا تحتويها تقارير أخرى والتي تعتبر مفيدة للإدارة العليا؛
- يخدم التقرير الإدارة العليا من حيث معلومات غير متحيزة؛
- وسيلة إخبار الإدارة العليا بنتائج المراجعة الداخلية عن الأنشطة وعن الأشخاص محل المراجعة؛
- يساعد على تنفيذ وتحفيز ما خططت له الإدارة العليا؛
- العمل على زيادة فاعلية عملية الرقابة، فالمراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية هدفها إيضاح نقاط الضعف والمخاطرة والإرشاد عن الأعمال التصحيحية؛
- يعتبر تقرير المراجعة الداخلية وسيلة لطمأنة الإدارة العليا عن تطبيق القواعد واللوائح وبيان أية تجاوزات عنها.²

¹ فتحي رزق السوافيري ، سمير كامل محمد وآخرون ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية ، الطبعة ، 2002 ، دار الجامعة الجديدة للنشر- الإسكندرية ، ص 294.

² المرجع أعلاه ، ص ص 295 - 296 .

٧ الكيفية التي يخدم بها التقرير المراجع الخارجي:

يمثل تقرير المراجعة الداخلية مصدرا للمراجع الخارجي لإلقاء الضوء على العمليات ومساعدته في عمليات الفحص الذي قام به المراجع الداخلي طالما أن المراجع الخارجي يلزمه تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى الفحص الذي يقوم به ، كما أن تقرير المراجعة الداخلية يوضح للمراجع الخارجي مناطق المشاكل داخل المشروع.

٧ الكيفية التي يخدم بها التقرير الأطراف الأخرى:

فتقرير المراجع الداخلي يمكن أن يفيد أطراف أخرى بخلاف المراجعين الداخليين والإدارة التشغيلية والإدارة العليا والمصالح الحكومية ، حيث يوضح مثل هذا التقرير الكثير من المعلومات التي تفيد في حالات النزاع بين المشروع هذه الأطراف.¹

المطلب الرابع: التوصيل الفعال للأطراف المستخدمة لتقرير المراجع

الفرع الأول: فعالية التقرير في تحقيق التوصيل الفعال

التوصيل هو الخطوة الأخيرة التي تؤدي إلى نقل نتائج ومخرجات المراجعة إلى مستخدميها ، وذلك عن طريق تقرير المراجعة والقوائم المالية الختامية المفحوصة ، وحتى يكون هذا التوصيل فعالا ومؤثرا في سلوك مستخدميه لا بد من توافر مجموعة من الاعتبارات تتناولها فيما يلي:

1- الدور التأثيري للتقرير في سلوك مستخدميه:

يتحقق البعد الإنساني لنموذج الاتصال في المراجعة لكون المرسل والمستقبل كلاهما إنسان معنى هذا أن مستخدم تقرير المراجع سوف يتفاعل مع الرسالة التي يحملها التقرير لأنه من المفترض أن تقرير مراجع الحسابات يكون له تأثير في سلوك ودوافع مستخدميه ، خاصة التأثير من خلال الرسالة التي يوصلها لهم ، وهي رأي مراجع الحسابات؛²

¹ فتحي رزق السوافيري ، سمير كامل محمد وآخرون ، مرجع سابق، ص 296 - 297 .

² عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال - المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية -، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2001، ص 20.

2- نموذج الاتصال الإنساني:

باعتبار أن المراجعة نظام للاتصال يمكن أن يطبق عليها النموذج العام له، وتتمثل مكونات نموذج الاتصال الإنساني في:¹

- أ- المرسل: وهو مراجع الحسابات الذي يبدي رأيا فنيا محايدا على القوائم المالية؛
- ب- الرسالة: وهي هنا تقرير مراجع الحسابات، المتضمن لرأيه الفني المحايد؛
- ج- قناة الاتصال: يتم ذلك من خلال الوقت والمكان المناسبين، بغية ضمان الإبلاغ المناسب لرسالة المراجعة لتكون أكثر فاعلية؛
- د- المستقبل (المستلم): وهم هنا مستخدمو القوائم المالية و تقرير مراجع الحسابات؛
- هـ- التأثير المنشود: تعتبر الرسالة التي يحملها تقرير مراجع الحسابات في الأصل رسالة إعلامية، لكن لأغراض فعالية المراجعة يجب أن يستهدف التقرير إحداث تأثير ما في سلوك متخذي القرارات، مستخدمي تقريره؛
- و- التغذية العكسية: هي آلية لإخبار المرسل برد فعل الرسالة على المستقبل، وفي حالة المراجعة تعتبر آلية تساعد مراجع الحسابات على الوقوف على رد فعل رأيه الفني، الذي تضمنه تقريره مثل: تقارير المنظمات المهنية بشأن الرقابة على جودة أعمال مراجع الحسابات.

الفرع الثاني: أهم سبل تدعيم الدور التأثيري للتقرير في سلوك مستخدميه

طالما أنه متفق عليه في تقرير مراجع الحسابات يؤثر في سلوك مستخدميه متخذي القرارات أصحاب المصلحة في المؤسسة ، خاصة المتعاملين في سوق المال يجب البحث عن أهم سبل تدعيم هذا الدور، ومن أهمها ما يلي:²

1- ملائمة التقرير لمتغيرات بيئة الممارسة المهنية:

يجب أن يحرص مراجع الحسابات على موائمة ومحتوى تقريره لمتغيرات بيئة الممارسة المهنية؛

¹ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 21.

² أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية البراهمية ، مصر 2006 ، ص 502.

2- تقديم التقرير في توقيت مناسب:

أيا كان نوع الرأي الذي يوصله التقرير، فإنه يحمل رسالة لها محتوى معلوماتي يؤثر في سلوك مستخدمي التقرير، ومن المرغوب أن يقدم لهم التقرير في توقيت مبكر كلما كان أمكن؛

3- خبرة وسمعة مراجع الحسابات:

كلما كان محافظ الحسابات ذو خبرة مهنية متخصصة في نشاط المؤسسة، كلما كان أكثر كفاءة في صياغة رأيه الفني المحايد، وكلما كان أكفء في إعداد وعرض التقرير في توقيت مناسب، كلما كان أكثر قدرة على الدفاع عن رأيه الذي تضمنه تقريره.

ومن الثابت أن السمعة المهنية لمراجع الحسابات، أو للمكتب في المقام الأول لها تأثير إيجابي على مستخدمي التقرير فيما يتضمنه من رأي فني.¹

¹ أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ص 503 - 504.

خلاصة الفصل:

بناءً على ما ذكر سابقاً و فيما يمكن أن نخلص إليه هو أن تقرير مراجع الحسابات سواء أكان داخلي أم خارجي وباختلاف أنواعه يعتبر خلاصة ما يتوصل إليه المراجع من عملية المراجعة ومن ثمة يكون هذا التقرير بمثابة كشف لمن يهمهم الأمر عن نتائج العمليات المالية التي قامت بها إدارة المؤسسة خلال الفترة المالية للمراجعة، كما أن تقرير مراجع الحسابات يجب أن يكون في صورة واضحة وبسيطة وبلغته مفهومة من طرف قرائه ويعبر تعبيراً صادقاً عن ما أسفرت عليه عملية المراجعة من ملاحظات وتوجيهات ونتائج.

الفصل الثاني

دور التقارير المالية في عملية اتخاذ القرارات

المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرارات.

المبحث الثاني: تقييم عملية اتخاذ القرارات.

المبحث الثالث: مدى مساهمة التقارير المالية للمراجعة في عملية اتخاذ القرارات.

تمهيد:

يعتبر القرار في المؤسسة عملية مستمرة ومنظمة وفي بعض الأحيان يكون القرار رفض لكل البدائل أو الحلول المتاحة أو عدم القيام بأي عمل محدد . نتيجة لهذا الإهتمام بالقرار التي تقوم المؤسسة على أساسه باختيار بعض المعايير وبالتالي يكون القرار بمثابة مخاطرة تتوقف على مدى مطابقة الافتراضات التي وضعت في المستقبل، إن المشاركة في اتخاذ قرار ما ليس كاتخاذ بصفة حيادية ، فمن الممكن الاستعانة بالتقارير المالية في ذلك، وهذا من خلال الدور الذي تلعبه داخل أو خارج المؤسسة الذي من شأنه تحسين ومساعدة عملية اتخاذ القرار وكذا المساعدة على التغلب أو على الأقل التكيف مع العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار سلبيًا.

يمر أي قرار وفي أي مستوى إداري بمجموعة من الخطوات أو المراحل قبل خروجه في شكله النهائي، هذا وبالرغم من قصر الفترة بين لحظة أول ظهور للمشكلة إلى لحظة اختيار البديل الملائم لتلك المشكلة، إلا أن هذه العملية لا يمكن أن تكون بدون تواجده للمعلومات، إذ تعمل أنظمة المعلومات المتواجدة داخل المؤسسة بضخ المعلومات حسب كل نوع ليتم انتقاء أفضلها للقيام بعملية صنع القرارات الملائمة لكل مشكلة .

ومن هذا المنطلق سنحاول في هذا الفصل التطرق لأهم الجوانب المتعلقة باتخاذ القرارات، وهذا من خلال ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرارات.

المبحث الثاني: تقييم عملية اتخاذ القرارات.

المبحث الثالث: مدى مساهمة التقارير المالية للمراجعة في عملية اتخاذ القرارات.

المبحث الأول: ماهية عملية اتخاذ القرارات

يرى العديد من كتاب الإدارة والممارسون لها أن اتخاذ القرارات يعد جوهر العملية الإدارية باعتبار أن الإدارة في الممارسة والتطبيق ما هي إلا تصرف واتخاذ قرارات وتفكير ابتكاري يستهدف تنمية القرار المناسب لمواجهة موقف معين.

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرارات وعناصرها

الفرع الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرارات

هناك عدة تعاريف للقرار أو عملية اتخاذ القرارات و اكتفينا بذكر بعضها على النحو التالي:

يعرف القرار بأنه سلوك أو تصرف واع منطقي ذو طابع اجتماعي ويمثل الحل أو التصرف أو البديل الذي تم اختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل وحلول ممكنة لحل المشكلة.¹

ويمكن تعريف القرار بأنه الاختيار الحذر والدقيق لأحد البدائل من بين اثنين أو أكثر من مجموعة من البدائل.²

كما تعرف عملية اتخاذ القرارات بأنها عبارة عن عملية اختيار حل معين من بين حلين أو أكثر من الحلول المتاحة في بيئة العمل ، أي أنها تنتهي إلى تفضيل بديل أو حل مناسب بين عدد من البدائل المتاحة لتتخذ القرار لاختيار واحد منها باعتباره أنسب وسيلة لتحقيق الهدف أو الأهداف التي يبتغيها متخذ القرار ثم بعد ذلك يقوم متخذ القرار بتحديد المشكلة ثم تحديد بدائلها وحلها.³

وفي أحيان معينة قد يكون القرار رفضا لكل البدائل أو الحلول المتاحة للاختيار وعدم القيام بأي عمل محدد ومن ثمة يكون القرار هو لا قرار، والسبب الذي يدفع المدير إلى عدم اتخاذ قرار ربما يعود إلى أحد الأمرين هما:⁴

¹ حسين حريم ، شفيق حداد ، أساسيات الإدارة ، دار الحامد، عمان ، الأردن ، 1998 ، ص 140 .

² جمال الدين لعويسات ، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2005 ، ص 26 .

³ منعم زمير الموسوي ، بحوث العمليات – مدخل علمي لاتخاذ القرارات ، الطبعة الأولى ، الجامعة الأردنية ، دار وائل للنشر 2009 ، ص

13 .

⁴ المرجع أعلاه ، ص 14 .

- عدم تبين أو وضوح كل البدائل المتاحة للاختيار أو المفاضلة.
 - عدم الرغبة في اختيار بديل محدد تفاديا للالتزام أو الارتباط بعمل قد يؤدي إلى الضرر بمصالح متخذ القرار.
- تمثل عملية اتخاذ القرارات الجزء الأكبر من اهتمام المدير وتشغل حيزا من نشاطه، وترتبط عملية اتخاذ القرارات ارتباطا وثيقا بوظيفة التخطيط، لأن نشاط التخطيط نفسه عبارة عن إصدار قرارات.¹
- أما بالنسبة للقرار المالي فيمكن تعريفه نظريا ومن حيث الشكل والمضمون ، فمن حيث الشكل يعبر عن صيغة الأمر بالتوجيه بين مستويات التسلسل الإداري ، أما من حيث المضمون فإنه يعتبر موقف في مواجهة موضوع معين ذو وضعية مالية أي متعلق بالجانب المالي للمؤسسة.²
- *فاتخاذ القرارات إذن هي اختيار البديل الأمثل من بين عدة بدائل بمعنى أنه لو كان بديل واحد للحل فلا داعي لاتخاذ قرار في لذلك.

الفرع الثاني: عناصر عملية اتخاذ القرارات

يمكن تحديد أهم عناصر عملية اتخاذ القرارات فيما يلي:³

- **صانع القرار:** سواء كان فرد أو جماعة وتكون السلطة الكاملة بموجب القانون في اتخاذ القرار وفقا لمركزه أو وضعه ضمن الهرم التنظيمي في أي مستوى إداري بالمؤسسة؛
- **موضوع القرار:** تتمثل في المشكلة أو المسألة التي يتم بشأنها اتخاذ القرار لأجل معالجتها ووضع حل مناسب؛
- **الأهداف والدوافع:** القرار المتخذ هو قرار أو سلوك ناتج عن دافع معين لإشباع حاجة، أي أن كل قرار يتخذ له دافع يشبع الحاجة لما هو مبرر لاتخاذ القرار، وكلما زادت الأهمية لإشباع الحاجة زادت أهمية القرار المتخذ؛

¹ منعم زمير الموسوي ، بحوث العمليات - مدخل علمي لاتخاذ القرارات ، مرجع سابق ، ص 13 - 14 .

² منعم زمير الموسوي ، اتخاذ القرارات الإدارية ، الطبعة الأولى ، دار اليازوري العلمية ، عمان 1998 ، ص 13 .

³ بن خروف جليلة ، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية - جامعة بومرداس ، 2008 / 2009 ، ص 97 - 98 .

● المعلومات والبيانات: حتى تتسم دراسة المشكلة وتحديد أبعادها بشكل واضح لابد من جمع البيانات والمعلومات بخصوصها سواء كانت تتعلق بالماضي أو الحاضر أو المستقبل ، وهذا يعتمد على طبيعة المشكلة ذاتها أيضا وذلك للتأكد من عملية تنفيذ وتحقيق الأهداف المرجوة منه ، إن أكثر الأخطاء التي تقع فيها بعض الإدارات عند اتخاذها للقرارات يعود سببها إلى عدم وجود المعلومات الكافية أو جمع معلومات خاطئة أو وجود معلومات كثيرة جدا لا علاقة لأكثرها بالمشكلة ، وعليه يجب الحصول على كل المعلومات ذات العلاقة بالمشكلة؛¹

● التنبؤ: يعني التنبؤ بما سيكون عليه الحال في المستقبل، وخاصة عندما تتعلق المشكلة بأمر مستقبلي يحتاج فيها متخذ القرار لمعلومات وبيانات محتمل حدوثها في المستقبل؛

● البدائل: إن اتخاذ القرار عادة ما يتضمن اختيار واحد من مجموعة من بدائل متاحة، وهو الذي يمثل حلا للمشكلة التي هي محل القرار، فتحديد البدائل يعطي فرصة لاختيار الأفضل، وهناك عدة طرق لإيجاد البدائل منها:

§ طريقة عصف الأفكار؛

§ طريقة التقييم الاقتصادي والأساليب الكمية؛

§ الخبرة السابقة؛²

● القيود: تتم عملية اتخاذ القرار ضمن قيود تفرضها البيئة المحيطة على متخذ القرار من تقييم هذه القيود ودراستها لتفادي سلبياتها والاستفادة من إيجابياتها؛

● النتائج المرغوبة: يسعى متخذ القرار في كل الأحوال من خلال اتخاذ القرارات إلى تحقيق نتائج مرغوبة ومتوقعة إما تحسين وضعيه أو تفادي وضعيه سيئة.³

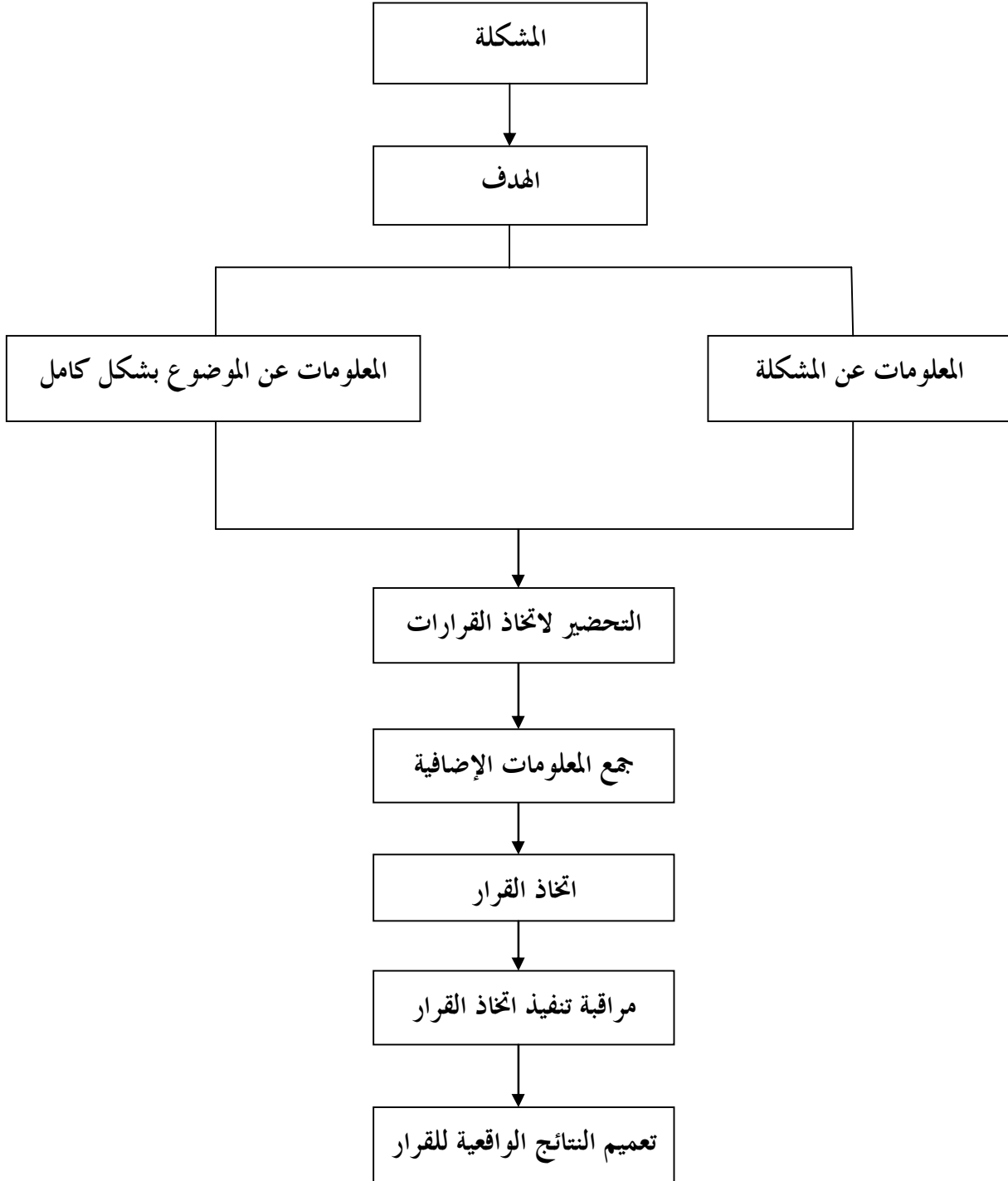
¹ جمال الدين لعويسات ، مرجع سابق ، ص 30.

² المرجع أعلاه ، ص 31.

³ بن خروف جليلة ، مرجع سابق ، ص 98.

والشكل الآتي يوضح أهم عناصر عملية اتخاذ القرارات.

الشكل رقم (09) مخطط يبين العناصر المكونة لعملية اتخاذ القرار



المصدر: منعم زمير الموسوي ، بحوث العمليات - مدخل علمي لاتخاذ القرارات ، مرجع سابق ، ص10.

المطلب الثاني: أهمية اتخاذ القرارات

يمكن توضيح أهمية اتخاذ القرارات في النقاط التالية:

- اتخاذ القرارات عملية مستمرة، حيث يمارس الإنسان العادي اتخاذ القرارات طوال حياته اليومية، فمن قراراته هناك السهلة والبسيطة وهناك الحاسمة والمصيرية، ولا يختلف الأمر عن المؤسسة في مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج والتسويق والأفراد وغيرها؛
- اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله، وهي التي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث يقرر ما يجب عمله؟ ومن يقوم به؟ ومتى يتم القيام به؟... وعليه كلما ارتفعت قدرات المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع مستوى أدائه الإداري؛
- اتخاذ القرارات الإستراتيجية يحدد مستقبل المؤسسة، حيث مثل هذه القرارات يكون لها تأثيرا كبيرا على نجاح المؤسسة أو فشلها؛
- اتخاذ القرارات أساس الإدارة وظائف المؤسسة كالقرارات المتعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الموارد البشرية أو التمويل، وكذا القرارات الخاصة بإدارة رأس المال واستخداماته؛
- اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، لأن كلا من هذه الوظائف تنطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة؛¹
- يعد اتخاذ القرارات هو محور العملية الإدارية، ذلك أنها عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، فعند ممارسة الإدارة وظيفة التخطيط فإنها تتخذ قرارات في كل مرحلة من مراحل وضع الخطة، وعندما تضع الإدارة التنظيم الملائم لمهامها المختلفة وأنشطتها المتعددة فإنها تتخذ قرارات؛²

¹ بلوا حد زكريا، عبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية - جامعة قسنطينة 2010 / 2011، ص 36.

² خالد الخطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية لشركات المساهمة - كلية الاقتصاد، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر - العدد الثاني - 2002، ص 18.

- تعتبر عملية اتخاذ القرارات من العمليات المهمة والمعقدة لكونها تتعلق بالمستقبل الذي لا يمكن التنبؤ به بشكل دقيق ، وهناك توجه نحو اعتبار وظيفة المدير هي عملية اتخاذ القرارات ، حيث أن المدير يتخذ قرار عندما يخطط وينظم وينسق ويوجه؛¹
- عملية اتخاذ القرار هي غريزة البدائل وانتقاء أفضلها؛
- عملية اتخاذ القرار تساهم في تحريك كل الجهات داخل المؤسسة لجعل هذه العملية ناجحة وتقديم أهداف المؤسسة؛
- تعلق المنظمات المختلفة أهمية كبيرة على عملية اتخاذ القرارات بسبب الحقيقة التي تقول أن القرار الخاطئ له تكلفة ، وتكتسب هذه العملية أهمية متزايدة بسبب التطورات التي أدخلت عن جمع المعلومات، تحليلها، تصحيحها وتخزينها.²

¹ خالد الخطيب، مرجع سابق، ص 19.

² جلال إبراهيم العبد ، إدارة الأعمال - مدخل اتخاذ القرارات وبناء المهارات ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية 2003 ، ص ص 130 - 132.

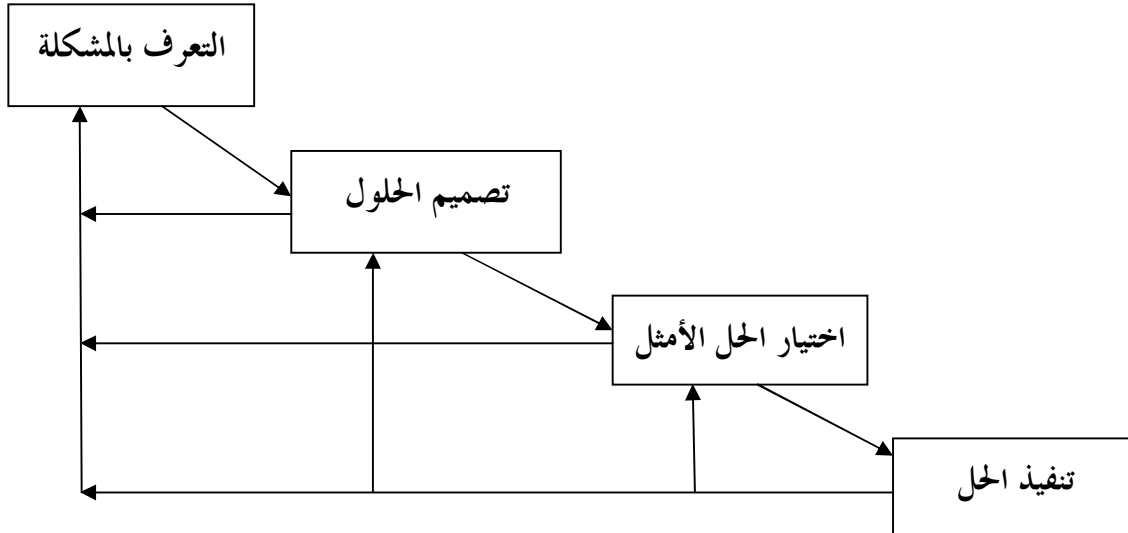
المطلب الثالث: مراحل عملية اتخاذ القرارات

تمر عملية اتخاذ القرارات التي يتخذ المدراء بأربعة فترات زمنية رئيسية وهي:¹

- فترة التعرف أو تحديد المشكلة؛
- فترة تصميم أو تحليل المشكلة وتحديد البدائل المتاحة؛
- فترة اختيار الحل الأمثل؛
- فترة تنفيذ الحل.

والشكل التالي يبين هذه المراحل كما يلي:

الشكل رقم (10) مراحل اتخاذ القرارات



المصدر: منعم زمير الموسوي ، بحوث العمليات - مدخل علمي لاتخاذ القرارات ، مرجع سابق ، ص 14.

¹ منعم زمير الموسوي ، بحوث العمليات - مدخل علمي لاتخاذ القرارات ، مرجع سابق ، ص 14.

1) فترة التعرف أو تحديد المشكلة: ويطلق على هذه المرحلة بمرحلة الذكاء وتمثل الأنشطة التي من خلالها يتم

التعرف أو التحسس بوجود:

- مشكلة تستلزم حلاً؛
- حاجة يتطلب إشباعها؛
- فرصة يطلب استغلالها.¹

تعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل اتخاذ القرارات وذلك لتوقف المراحل الموالية عليها، فعند تحديد المشكلة يجب التعمق في دراستها لمعرفة جوهر المشكل الحقيقي وليس الأعراض الظاهرية التي توحي على أنها المشكلة الرئيسية.²

تستلزم هذه المرحلة اكتشاف ومن ثم تفسير الإشارات التي تشير إلى أن هناك حالة تستوجب الانتباه. وهذه الإشارات ممكن أن تأتي بأشكال متعددة منها:

- طلب الزبائن المتكرر لميزات جديدة في المنتج؛
- تراجع في حجم المبيعات؛
- الارتفاع في الكلف؛
- تهديد بدخول منافس جديد.

ومن ثم تحديد كافة الظروف الداخلية والخارجية التي تحيط بالمشكلة التي هي بحاجة إلى اتخاذ قرار بشأنها، فتتضمن تحديد أبعاد المشكلة والأنظمة المحيطة بها، وتحديد الأسباب والنتائج المترتبة عليها ، وهذا يستلزم توافر المعلومات الضرورية من أجل تحليل المشكلة إلى عناصرها الأساسية وبناء على ذلك يطلق أحيانا على هذه الفترة " بالتشخيص "؛³

¹ منعم زمير الموسوي ، بحوث العمليات - مدخل علمي لاتخاذ القرارات ، مرجع سابق ، ص 15.

² أحمد بن عبد الرحمن الشميمري ، عبد الرحمن بن أحمد هيجان وآخرون ، مبادئ إدارة الأعمال ، الطبعة الأولى ، مطبعة العيكات ، السعودية 2004 ، ص 121.

³ المرجع أعلاه ، ص 15.

(2) فترة تصميم أو تحليل المشكلة وتحديد البدائل المتاحة: يستلزم أن نأخذ بالاعتبار جميع الطرائق الممكنة التي تساعد على:

- حل المشكلة موضع الدراسة أو؛
- إشباع الحاجة قيد الدرس أو؛
- الاستفادة من الفرصة المتاحة.

يتم التركيز في هذه الفترة على تقديم أكبر عدد ممكن من البدائل (الحلول) للحالات المشار إليها أعلاه، لذلك فإن هذه الفترة تتضمن عملية خلق وإبداع وجمع أكبر قدر ممكن من البدائل. يستلزم هنا إخضاع جميع البدائل إلى التحليل الذي يستلزم استخدام الأساليب النوعية والكمية. وبعدها يتم حصر جوانب القوة والضعف لكل بديل من أجل تقويم البدائل.¹

يجب أن يقوم المحلل بوضع أكبر عدد ممكن من الحلول البديلة حتى يضمن عدم وقوعه في الخطأ واختيار البديل المناسب، ولهذا السبب يجب أن يتوفر في هذا البديل الإسهام في تحقيق بعض النتائج التي يسعى إليها متخذ القرار جزئياً أو كلياً، وأن يكون في حدود الموارد المتاحة لمتخذ القرار معبرا عن هذا البديل بقيم نقدية أو عينية، أو منفعة وذلك حسب طبيعة المشكلة التي هي محل الدراسة²؛

(3) فترة اختيار الحل الأمثل: تعتبر هذه الفترة من الفترات المهمة في عملية اتخاذ القرارات ويستلزم إتباع الخطوات التالية:

- وزن استحقاقات كل بديل؛
- تخمين نتائج كل بديل؛
- اختيار أفضل بديل.³

¹ منعم زمير الموسوي، بحوث العمليات - مدخل علمي لاتخاذ القرارات، مرجع سابق، ص 15 - 16.

² أحمد بن عبد الرحمن الشميمري، عبد الرحمن بن أحمد هيجان وآخرون، مرجع سابق، ص 122.

³ المرجع أعلاه، ص 16.

وأهم المعايير التي يتم على أساسها اختيار أفضل بديل ممكن تتمثل في:

§ الكلفة؛

§ سهولة التطبيق؛

§ الوقت؛

§ مستلزمات التنفيذ؛

§ مخاطر التنفيذ؛

§ قدرة البديل على حل المشكلة.

من المفترض أن تكون المعلومات التي جمعت في فترة التعرف بالمشكلة كافية وفي حال الشعور بأنها غير ذلك يستلزم العودة للفترة الأولى ، والبدايل التي وضعت في مرحلة تصميم الحلول يفترض أن تكون واضحة وقابلة للمفاضلة فيما بينها وفي حالة الإحساس بعدم ذلك يجب العودة للفترة الثانية أو الأولى .

تتمثل صعوبة هذه المرحلة في أن مزايا وعيوب هذه البدائل لا تتضح بصورة واضحة أثناء دراسة المشكلة، لكنها تظهر فعلا في المستقبل ويفترض أن يكون التقييم وفقا لأسس ومعايير موضوعية من أجل تبيان مزايا وعيوب كل بديل من هذه البدائل¹، وفي حالة المفاضلة يجب الأخذ بعين الاعتبار النواحي التالية:²

- إمكانية تنفيذ البديل ومدى توفر الإمكانيات المادية والبشرية الملائمة اللازمة لتنفيذه؛
- التكاليف المالية لتنفيذه والأرباح التي يتوقع تحقيقها والأرباح التي يمكن أن تتولد عنه؛
- الانعكاسات النفسية والاجتماعية لتنفيذه ومدى استجابة الرؤوسين للبديل وحسن توقيت تنفيذه؛
- اختيار البديل الذي يضمن تحقيقه السرعة المطلوبة عندما يكون الحل مهما وعاجلا؛

على هذا الأساس يقوم متخذ القرار بالمفاضلة بين البدائل المتاحة لديه، وبعدها تأتي المرحلة الأخيرة والمهمة وهي التنفيذ والمراقبة³؛

¹ منعم زمير الموسوي ، بحوث العمليات - مدخل علمي لاتخاذ القرارات ، مرجع سابق ، ص 16.

² أحمد بن عبد الرحمن الشميمري ، عبد الرحمن بن أحمد هيجان وآخرون ، مرجع سابق ، ص 125.

³ المرجع أعلاه ، ص 126.

4) فترة تنفيذ الحل: تتميز طبيعة القرار بأن تنفيذه يتم عن طريق الآخرين، ومتخذ القرار يقوم فقط في هذه الفترة بتوجيه القائمين على التنفيذ مبينا لهم العمل الذي يتوجب عليهم القيام به ، والدور المطلوب من كل منهم والموارد المتاحة للتنفيذ ، وهذا يتطلب تفهم القرار من قبل منفيذه وتحفيزهم على أدائه. ويتم ذلك من خلال مبدأ المشاركة في اتخاذ القرارات حيث يشعر المنفذون بأن القرار من صنعهم. ومن المهم جدا أن تنسجم أهداف القرارات مع أهداف وطموحات القائمين على تنفيذها حيث ينعكس ذلك في رفع هؤلاء المنفذين لمستوى أدائهم وتحسينه.¹

المبحث الثاني: تقييم عملية اتخاذ القرارات

إن الهدف من عملية اتخاذ القرارات هو معالجة المشكلات القائمة، وقد تكون هذه الأخيرة واضحة أو غامضة من حيث أبعادها والأسباب المكونة لها، لذلك فعملية اتخاذ القرارات تمر بعدة مراحل ولهذه الأخيرة عوامل مؤثرة بها.

المطلب الأول: خصائص عملية اتخاذ القرارات

هناك عدة خصائص تتميز بها عملية اتخاذ القرارات حيث يمكن إجمالها كالاتي:²

- 1) إن عملية اتخاذ القرارات تتصف بالواقعية حيث أنها تقبل بالوصول إلى الحد المعقول وليس الحد الأقصى؛
- 2) إن عملية اتخاذ القرارات تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوكيات الشخص الذي يقوم باتخاذ القرار أو الأشخاص الذين يقومون باتخاذها؛
- 3) إن أي قرار إداري لا بد أن يكون امتداد من الحاضر إلى المستقبل لأن معظم القرارات الإدارية بالمنظمات هي امتداد واستمرار للماضي؛
- 4) إن عملية اتخاذ القرارات هي عامة وهذا يعني أنها تشمل معظم المنظمات على اختلاف تخصصاتها وشاملة حيث تشمل جميع المناصب الإدارية في المنظمات؛
- 5) إنها عملية تتكون من مجموعة خطوات متتابعة؛
- 6) إنها عملية تتأثر بالعوامل البيئية المحيطة بها؛

¹ منعم زمير الموسوي ، بحوث العمليات - مدخل علمي لاتخاذ القرارات ، مرجع سابق ، ص 17.

² أحمد عبد الهادي شبير ، دور المعلومات الحاسوبية في اتخاذ القرارات الإدارية ، مذكرة ماجستير في الحاسبة والتمويل ، كلية التجارة - غزة ، فلسطين 2006 ، ص 76.

- (7) إنها عملية تشمل عدة نشاطات ولذلك ربما قد توصف بعض الأحيان بالقصد في نشاطات أخرى؛
- (8) تتصف عملية اتخاذ القرار بالاستمرارية أي أنها تمر من مرحلة إلى مرحلة وباستمرار.¹

المطلب الثاني: أنواع القرارات وتصنيفاتها

يختلف القرار الإداري باختلاف المركز الذي يشغله متخذ القرار من مدير أو مسير أو غيره ، وبمدى الصلاحيات التي يتمتع بها ، أيضا يختلف باختلاف البيئة التي تعمل ضمنها المؤسسة ، ونتيجة لهذه الاختلافات الكبيرة في القرارات فقد صنفها العلماء إلى عدة أصناف استنادا إلى معايير مختلفة نذكر منها.

الفرع الأول: تصنيف القرارات وفقا للوظائف الأساسية

تنقسم القرارات وفقا لهذا المعيار إلى:²

1. **قرارات متعلقة بالعنصر البشري:** تتضمن هذه القرارات مصادر الحصول على الموظفين وطرق التعيين والاختيار، أسس دفع الأجور والحوافز والمكافآت، وكذلك علاقة المؤسسة بالاتحاديات والنقابات العمالية والمؤسسات ذات العلاقة بالعنصر البشري؛
2. **قرارات متعلقة بالإنتاج:** تتضمن القرارات الخاصة باختيار مواقع المصانع وقربها من مستلزمات الإنتاج، وحجم الإنتاج والسياسة الخاصة به، ومصادر الحصول على المواد الخام والتخزين والرقابة على الإنتاج وجودته؛
3. **قرارات متعلقة بالتسويق:** هي تلك القرارات الخاصة بنوع السلعة التي سيتم بيعها ومواصفاتها والأسواق التي سيتم التعامل معها ، وقنوات التوزيع ، والتعبئة والتغليف والتسعير والترويج لها؛
4. **قرارات متعلقة بالوظائف الإدارية:** هي القرارات التي يحدد من خلالها الهيكل التنظيمي للمؤسسة وإسناد المناصب الإدارية، وقواعد اختيار المديرين وتدريبهم ومراقبتهم....؛
5. **قرارات متعلقة بالتمويل:** هي القرارات الخاصة بطرق تمويل المؤسسة كحجم رأس المال اللازم للمؤسسة، كيفية ونسبة الأرباح ، فالهدف من هذه القرارات الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة؛

¹ أحمد عبد الهادي شبير ، مرجع سابق ، ص 77.

² Fernandez A, Les Nouveaux Tableaux de Bord de Décideurs, Edition d'organisation, Paris, 2000, p 04.

الفرع الثاني: تصنيف القرارات وفقا لإمكانية برمجتها

صنف سيمون القرارات التي يتخذها المدير أحيانا بنظر الاعتبار طبيعة مشكلة القرار إلى:

1. قرارات مبرمجة (قرارات مهيكلية): هي القرارات التي تتخذ بمشكلات واضحة التحديد وتكون عناصرها مفهومة ومحددة ويمكن قياسها. وغالبا ما تكون هذه القرارات التي يتخذها الإداريون متكررة وروتينية ، مثل إعادة الطلب عند مستوى معين من المديونية وفترة محددة من التأخير. ولهذا يسهل برمجتها باستخدام النماذج الكمية الخاصة بظروف التأكد التام؛¹
2. قرارات شبه مبرمجة (قرارات شبه مهيكلية): هي القرارات التي تكون فيها مشكلة القرار شبه محددة تماما ، كان تكون بعض الإجراءات محددة مسبقا ، وهناك جوانب أخرى غير واضحة وليست معلومة لمتخذ القرار. مثل قرار تعيين موظف جديد هناك جانبين في هذا القرار ما يتعلق في تحديد مقدار الراتب لهذا الموظف الجديد يمثل جانب روتيني أما ما يتعلق بجوانب الترقية لهذا الموظف تعتبر جوانب غير روتينية بالقرار لأنها غير معلومة لمتخذ القرار عند لحظة اتخاذ القرار في تعيين هذا الموظف الجديد؛²
3. قرارات غير مبرمجة (غير مهيكلية): هي القرارات التي تتعلق بمشاكل غير واضحة التحديد. بمعنى آخر أن متغيرات هذه المشاكل من حيث العدد والكمية والحدوث غير معلومة وتتخذ تحت ظروف عدم التأكد وتتطلب استخدام نماذج غير كمية حيث أنها غير محددة خاصة والتي تقوم على نظرية الاحتمالات والإحصاء الرياضي وغيرها. ويجب تصميم نظم تكنولوجيا المعلومات لتزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات من خلال إزالة أو إنقاص حالات عدم التأكد والغموض اللذين يحيطان بالقرارات شبه وغير المبرمجة وذلك من أجل مساندة متخذ القرار على اتخاذ قرارات أكثر واقعية وعقلانية³ ، ويتميز هذا النوع بالخصائص التالية:⁴

ü تحمل هذه القرارات درجة عالية من حالة عدم التأكد؛

ü تتحكم فيها عدة متغيرات مما يجعلها معقدة؛

¹ منعم زمير الموسوي ، بحوث العمليات - مدخل علمي لاتخاذ القرارات ، مرجع سابق ، ص 17.

² Darbelet. A, Economie D'entreprise, 1^{er} Edition, Edition Foucher, Paris, 2001, p 30.

³ المرجع أعلاه ، ص 18.

⁴ جمال الدين لعويسات ، مرجع سابق ، ص 38.

ü المعلومات المتوفرة قليلة وغير كافية إن لم نقل عليها استحالة الحصول عليها لتعلقها بمستقبل المؤسسة؛

ü تدفق المعلومات متقطع وعشوائي لطبيعة المشاكل التي تتناولها مثل هذه القرارات؛

ü صعوبة تحديد المعالم الأساسية للمشكلة.

الفرع الثالث: تصنيف القرارات وفقا لظروف اتخاذها

تؤثر البيئة التي يتخذ فيها القرار على القرار المتخذ، وهذا لوجود عدد كبير من المتغيرات التي تؤثر في نوع القرار ويمكن تقسيمها إلى:¹

1. **قرارات في حالة التأكد:** يقصد بحالة التأكد التام أن يكون متخذ القرار على علم تام بكل المعلومات الملائمة واللازمة لاتخاذ القرار، ويفترض في هذه الحالة أن متخذ القرار يستطيع أن يحدد كل البدائل الممكنة والمتطلبات اللازمة لتنفيذها كما يعرف على وجه اليقين نتيجة كل بديل.

وتتميز عملية اتخاذ القرار في هذه الحالة بالسهولة، كما أن البيئة الخارجية لا تؤثر على نتائج القرار، ولو أن هذه الحالة تعتبر غير واقعية، حيث أنه لا يمكن وجود حالة تأكد تام؛

2. **قرارات تحت ظروف المخاطرة:** وهي القرارات التي تتخذ في ظروف وحالات محتملة الوقوع، وبالتالي فإن على متخذ القرار أن يقدر الظروف والمتغيرات المحتملة الحدوث في المستقبل، وكذلك درجة احتمال حدوثها، والصفة الأساسية لهذه الحالة أنه لنتائج كل بديل تتوفر معلومات قليلة لمتخذي القرار مما يعني أنه في حالة المخاطرة؛

فكلما ازدادت كمية وجود المعلومات الخاصة بنتائج كل بديل، كلما كانت الحالة أقرب إلى التأكد وانخفضت درجة المخاطرة، والعكس إن كانت كمية وصحة ودقة المعلومات منخفضة؛

3. **قرارات في حالة عدم التأكد:** يقصد بحالة عدم التأكد تلك الحالة التي يوجد فيها أكثر من بديل دون أن يعرف متخذ القرار ولا يستطيع أن يقدر احتمال حدوث كل بديل لعدم وجود أية بيانات سابقة، كما

¹ حسن علي منتري، نظرية القرارات الإدارية مدخل كمي في الإدارة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن 1997، ص

في حالة إنتاج منتج جديد ، فهي القرارات التي تتخذ عندما ترسم أهداف المؤسسة العامة وسياساتها ، وتكون الإدارة في ظروف لا تعلم فيها مسبقا بإمكانية حدوث أي من المتغيرات أو الظروف المتوقع وجودها بعد اتخاذ القرار، وذلك بسبب عدم توافر المعلومات والبيانات الكافية وبالتالي صعوبة التنبؤ بها.¹

تختلف حالة عدم التأكد عن حالة المخاطرة في الحالة الأخيرة يستطيع متخذ القرار تقدير احتمال حدوث كل بديل ، مما يساعده على تقدير القيمة المتوقعة من كل قرار واختيار أفضله، أما متخذ القرار في ظل عدم التأكد لا يمكنه أن يستخدم معيار أفضل قيمة متوقعة للمفاضلة بين القرارات المختلفة، واختيار القرار الأمثل نظرا لعدم معرفته باحتمالات حدوث البدائل ، وبالتالي لا يستطيع تقدير القيمة المتوقعة.²

الفرع الرابع: تصنيف القرارات وفقا لأهميتها

قدم أنسوف هذا النوع من التصنيف الذي يتم على أساسه تقسيم القرارات إلى:

1. **القرارات الإستراتيجية:** تتعامل القرارات الإستراتيجية مع الأهداف والخطط الرئيسية لمنظمة الأعمال وتغطي فترة زمنية طويلة نسبيا. مثل إعداد أهداف المنظمة، القرارات الإستراتيجية تعالج المشاكل المعقدة والتي تتطلب اهتماما خاصا،³ وتتميز بكونها:⁴

ü محدودة وتتميز بالندرة؛

ü تعتمد على معلومات داخلية وخارجية للمؤسسة؛

ü مستوى عدم التأكد والمخاطرة كبيرين؛

ü عند اتخاذ مثل هذه القرارات فإن مستقبل المؤسسة مهدد وفي موقف حرج.

¹ حسن علي منترفي ، مرجع سابق ، ص 38.

² Robert reix, systèmes d'information et mangement d'organisation, édition Vuibert, 2002, p 255.

³ منعم زمير الموسوي ، بحوث العمليات - مدخل علمي لاتخاذ القرارات ، مرجع سابق ، ص 19.

⁴ عبد السلام أبو قحف ، أساسيات التنظيم والإدارة ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2002 ، ص 143.

إن بنية المشكلة لهذا النوع من القرارات تكون غير محددة لذا يصعب برمجتها حيث أنها تتعلق بمواقف يصعب التنبؤ بها. تحتاج القرارات الإستراتيجية إلى نوع خاص من أنظمة تكنولوجيا المعلومات التي توظف إمكانية التنقيب على البيانات ومن تطبيقاتها الحالية نظم دعم الإدارة العليا؛

2. القرارات التكتيكية: هي القرارات التي يتم اتخاذها في مستوى الإدارة الوسطى وتتعامل مع الأنشطة متوسطة المدى للوصول بها إلى الأداء المثالي. ومن هذه الأنشطة الوظيفية كالإنتاج والتسويق وإعداد الموازنات وتحليل الأعمال المالية، وغيرها. إن القرارات التكتيكية عبارة عن خليط من كل من نشاطي التخطيط والرقابة. إن مستوى اتخاذ القرارات التكتيكية الذي يتعامل في معظم الحالات مع قرارات شبه مبرجة أو غير مبرجة، يتطلب نظم تكنولوجيا معلومات خاصة تلائم طبيعة هذا النوع من القرارات مثل نظم دعم القرارات ونظم دعم القرارات الجماعية.¹ وتتميز هذه القرارات بكونها:²

ü قليلة مقارنة بالقرارات التنفيذية أو التشغيلية؛

ü مستوى عالي من الخطر وعدم التأكد.

3. القرارات التنفيذية (التشغيلية): تتعامل القرارات التنفيذية مع الأنشطة اليومية أو قصيرة المدى. في هذا النوع من القرارات تكون المعايير قياسية وثابتة. يمكن القول أن هذا النوع من القرارات يتطلب الالتزام بأساليب وقواعد وأوامر معينة تتعلق بعمليات رقابية مخططة مسبقاً.³ هذا يعني أن معايير هذه القرارات قد حددت مسبقاً وعلى متخذ القرار الالتزام بها وتطبيقها ومراقبة تنفيذها. وأن هذه القرارات يمكن برمجتها ونظم تكنولوجيا المعلومات ويمكن أن تؤديها بسرعة وكفاءة عاليتين وهذا بدوره يساعد منظمة الأعمال على تخفيض الكلف التنفيذية ومراقبة المخزون بمختلف مكوناته، وتخصيص الأعمال، مراقبة وجبات العمل.... معظم القرارات التنفيذية ذات طابع روتيني يمكن برمجتها بسهولة، حيث يوضع لها قواعد وشروط معينة بحيث يمكن اتخاذ القرار بصفة آلية عندما تنطبق القواعد وتتوافر الشروط المحددة.

¹ منعم زميرير الموسوي، بحوث العمليات - مدخل علمي لاتخاذ القرارات، مرجع سابق، ص 19.

² عبد السلام أبو قحف، مرجع سابق، ص 144.

³ المرجع أعلاه، ص 18.

وتتميز هذه القرارات بـ: ¹

ü كثرة عددها؛

ü متكررة وذات تأثير على المدى القصير؛

ü مستوى الخطر محدود؛

ü تتخذ على أساس عدد محدود من المتغيرات؛

ü قرارات فردية ولا تتأثر على استمرارية المؤسسة على المدى الطويل.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرارات والصعوبات التي تتعرض لها

الفرع الأول: العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرارات

على الرغم من تعدد القرارات التي يستخدمها المسيرون في المؤسسة في اليوم الواحد فإن العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرارات تزيد صعوبة وكلفة هذه العملية ، فنجد عوامل من البيئة المحيطة بالمؤسسة أو من داخلها تؤثر تأثيرا مباشرا على هذه العملية، وفيما يلي عرض لأهم العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرارات: ²

أ- عوامل البيئة الخارجية للمؤسسة:

تتمثل هذه العوامل في الضغوطات الخارجية القادمة من المحيط الخارجي للمؤسسة ، والتي لا تخضع لسيطرتها ولا تستطيع التحكم فيها وهي:

- الظروف الاقتصادية والسياسية والمالية السائدة في المجتمع؛
- التطورات التكنولوجية والقاعدة التحتية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية؛
- الظروف الإنتاجية القطاعية مثل المنافسون والموردون والمستهلكون؛
- العوامل التنظيمية والاقتصادية والاجتماعية مثل النقابات والتشريعات والقوانين الحكومية؛
- درجة المنافسة التي تواجه المؤسسة في السوق.

¹ جمال الدين لعويسات ، مرجع سابق ، ص 37.

² مصباح عبد الهادي حسن الدويك ، نظم المعلومات المحسوبة وأثرها على القرارات الإدارية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة - قسم إدارة الأعمال ، الجامعة الإسلامية - غزة ، 2009 / 2010 ، ص ص 85 - 86.

هذه العوامل تمثل ضغوط خارجية متأتية من البيئة التي تنشط فيها المؤسسة ، فهي تتأثر وتؤثر في محيطها الخارجي ، وكل هذه العوامل قد تؤدي بمتخذ القرار إلى اتخاذ قرارات لا يراها مناسبة تماما أو في كل مصلحة المؤسسة ، لكن فرضت عليه اتخاذ مثل هذه القرارات؛

ب- عوامل البيئة الداخلية للمؤسسة:

وتتمثل بالعوامل التنظيمية وخصائص المؤسسة وهي عوامل كثيرة نذكر منها:

- عدم وجود نظام للمعلومات داخل المؤسسة يقيد متخذ القرار بشكل جيد؛
- عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام؛
- درجة المركزية وحجم المؤسسة؛
- درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة؛
- مدى توافر الموارد المالية والفنية والبشرية للمؤسسة؛
- القرارات التي تصدر عن مستويات إدارية أخرى.

ويظهر تأثير هذه العوامل بنواحي متعددة ترتبط بما يلي:

- بالظروف المحيطة بمتخذ القرار؛
- تأثير القرار على مجموعة الأفراد في المؤسسة؛
- بالموارد المالية والبشرية والفنية المتاحة أمام إدارة المؤسسة.¹

¹ مصباح عبد الهادي حسن الدويك ، مرجع سابق ، ص ص 86 - 87 .

الفرع الثاني: الصعوبات التي تعترض عملية اتخاذ القرارات

كثيرا ما يجد متخذ القرار نفسه معرضا لكثير العوائق التي تمنعه من الوصول إلى القرار المناسب، ويمكن إجمال هذه العوائق فيما يلي:¹

(1) عدم إدراك المشكلة وتحديداتها:

يلقى متخذ القرار صعوبة في تحديد المشكلة نتيجة تداخل مسبباتها بنتائجها، مما يتعسر عليه عدم القدرة على تمييزها بدقة وبالتالي تتجه جهوده لمعالجة المشاكل الفردية من هذه المشكلة وعدم التعرض إلى المشكلة الحقيقية لعدم قدرة تحديدها وتعريفها؛

(2) عدم القدرة على تحديد الأهداف التي يمكن أن تتحقق باتخاذ القرار:

إن القرارات تسعى دائما إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ، هذه الأخيرة قد تتعارض مع بعضها وقد تتعارض مع أهداف بعض الإدارات والأقسام أيضا ، كما قد تختلف في أهميتها مما يتطلب من متخذ القرار أولا ، التمييز بين أقل الأهداف أهمية ، ثم توجيه الجهود لتحقيق الأهداف الأكثر أهمية؛

(3) شخصية متخذ القرار:

قد يكون متخذ القرار واقعا عند اتخاذه قراره تحت تأثير بعض العوامل ، كالقيود الداخلية التي تشمل التنظيم الهرمي الذي تقرره السلطة وما ينجم عنه من بيروقراطية وجمود وضرورة التقيد بالإجراءات الداخلية أو القيود الخارجية ، وبالتالي ينجم عنها خضوع متخذ القرار لسلطة أعلى تحدد الغايات الكبرى الواجب تحقيقها ، مما ينعكس سلبا على أفكاره وتطلعاته مما يؤثر على المؤسسة ونجاحها؛

(4) نقص المعلومات:

يعد عدم توافر المعلومات من أهم الصعوبات التي تواجه متخذ القرار، إذ تعد المعلومات من أهم موارد المؤسسات في العصر الحديث حيث يجب أن تعطي صورة متجددة عن بيئة العمل وظروفه وإمكاناته والقيود.

¹ مصباح عبد الهادي حسن الدويك ، مرجع سابق ، ص ص 88 - 89 .

وبما أن فعالية القرار تبني على صحة المعلومات التي استخدمت لاتخاذها، فإن اتخاذ القرار مطالب بتحديد نوع المعلومات اللازمة ومصادر الحصول عليها، والعمل على جمعها وتحليلها وتحديثها باستمرار.¹

المبحث الثالث: مدى مساهمة التقارير المالية للمراجعة في عملية اتخاذ القرارات

لم تكن عملية اتخاذ القرارات في وقتنا الحالية أسلوباً من أساليب التجربة والخطأ، بل أصبحت تعتمد على أساليب علمية دقيقة بغرض الوصول إلى قرارات سليمة. ومن أجل اتخاذ قرارات تكون أكثر نجاعة وفعالية.

المطلب الأول: الأساليب المساعدة على عملية اتخاذ القرارات

تتخذ القرارات وفق أساليب عديدة ومتنوعة حسب أهمية القرار والأطراف المعنية به، فهناك أساليب تقليدية تعتمد على التخمين والخبرة والحكم الشخصي، وهناك أساليب كمية ورياضية تقوم على إتباع الطرق العلمية، وعليه يمكن تقسيم هذه الأساليب إلى أساليب تقليدية وأخرى كمية.²

الفرع الأول: الأساليب التقليدية

يقصد بالأساليب التقليدية أو الكيفية تلك التي تفتقر للتدقيق والتمحيص العلمي، ولا تتبع المنهج العلمي في اتخاذ القرارات، وتمثل هذه الأساليب فيما يلي:³

1. الخبرة:

يقصد بالخبرة التجارب العديدة التي يمر بها المدير أثناء أدائه لمهامه، والتي يخرج بها بدروس سواء من نجاحه أو فشله فيها، ولا تقتصر الخبرة على المدير لوحده بل يمكنه الاستفادة والتعلم من خبرات الآخرين الذين سبقوه وزملائه وتجاربهم في حل المشكلات واتخاذ القرارات الصائبة؛

¹ مصباح عبد الهادي حسن الدويك، مرجع سابق، ص 89.

² بلوا حد زكريا، عبد الواحد محمد، مرجع سابق، ص 42.

³ جلال إبراهيم العبد، مرجع سابق، ص 255.

2. إجراء التجارب:

يقصد بأسلوب إجراء التجارب أن يتولى متخذ القرار بنفسه إجراء التجارب أخذا بعين الاعتبار جميع العوامل الملموسة والغير ملموسة والاحتمالات المرتبطة بالمشكلة محل القرار حيث يتوصل من خلال هذه التجارب اختيار البديل الأفضل معتمدا على مدى الاختيار على خبرته العلمية؛

3. الحكم الشخصي:

يقصد بأسلوب الحكم الشخصي استخدام متخذ القرار لحكمه الشخصي واعتماده على سرعة البديهة في إدراك العناصر الرئيسية والهامة للمواقف والمشكلات التي تعرض له ، والتقدير السليم لأبعادها والفهم العميق لكل التفاصيل الخاصة بها ، ويقوم هذا الأسلوب على شخصية متخذ القرار وقدراته العقلية واتجاهاته النفسية والاجتماعية؛

4. دراسة الآراء والاقتراحات وتحليلها:

المقصود بأسلوب دراسة الآراء والاقتراحات وتحليلها هو اعتماد متخذ القرار على البحث ودراسة الآراء والاقتراحات التي تقدم له من طرف المستشارين المختصين والزملاء حول المشكلة وتحليلها ، ليتمكن على ضوءها من اختيار البديل الأفضل ، ويشبه هذا الأسلوب دور التقرير الذي يقوم به المراجع الداخلي في المؤسسة.¹

الفرع الثاني: الأساليب العلمية

أمام التطور الهائل الذي شهدته إدارات المؤسسات الحديثة في العمل الحالي وتعقد المشكلات أصبح من الضروري على متخذي القرارات أن يتحولوا من استخدام الأساليب التقليدية إلى استخدام الأساليب العلمية في اتخاذ القرارات²، ونجد من أهم هذه الأساليب التي تساعد على ترشيد عملية اتخاذ القرارات ما يلي:

¹ جلال إبراهيم العبد ، مرجع سابق ، ص 256.

² بلوا حد زكريا ، عبد الواحد محمد ، مرجع سابق ، ص 43.

1. بحوث العمليات:

نعني بأسلوب بحوث العمليات تطبيق الوسائل والطرق والفنون العلمية لحل المشاكل التي تواجه المديرين بشكل يضمن تحقيق أفضل النتائج، ويعتمد تطبيق هذا الأسلوب على صياغة المشكلة محل القرار بصورة نماذج رياضية ومن إجراء مقارنة حسابية بين البدائل واختيار البديل الأفضل؛

2. نظرية الاحتمالات:

تقوم نظرية الاحتمالات على استخدام فكرة الاحتمالات لبناء النماذج الرياضية واختياره في سبيل التخفيض من درجة عدم التأكد ودرجة المخاطرة بعدم قيام الإدارة بجمع المعلومات اللازمة في هذا المجال ، ومن أهم المعايير المستخدمة لقياس الاحتمالات في مجال اتخاذ القرارات هي الاحتمال الشخصي ، الاحتمال الموضوعي، والاحتمال التكراري؛¹

3. أسلوب شجرة القرارات:

إن أسلوب شجرة القرارات هو وسيلة تستعمل في تحليل القرارات ، إذ أنها عبارة عن تمثيل أو رسم لعملية اتخاذ القرارات بشكل يسهل معه تحديد مراحل اتخاذ تلك القرارات. وغالبا ما تستعمل هذه الطريقة لاتخاذ قرار بشأن بعض المشاكل المعتمدة أو كبيرة الحجم أو متعددة المراحل² ، وهو يعبر عن الاختيارات البديلة لمصطلحات كمية يمكن التوصل إليها أثناء عملية التمهيص لمشكلة ما ، ويتم تمثيل سلسلة من القرارات الخيارية في شكل فروع وتمثل النتائج اللاحقة الممكنة في شكل مزيد من التفرعات ونقطة الاتصال التي يجب عندها اتخاذ القرار يشمل عقد القرار؛³

4. نظرية المباريات الإدارية:

نظرية المباريات هي عبارة عن تنكيك يستخدم عند الرغبة في اتخاذ القرارات التي تتطلب استراتيجيات الأطراف الأخرى ذوي المصالح المتعارضة في الاعتبار. فالإستراتيجية التي تتبعها المنشأة أو الحكومة قد تتوقف

¹ جلال إبراهيم العبد ، مرجع سابق ، ص 256.

² منعم زمير الموسوي ، بحوث العمليات - مدخل علمي لاتخاذ القرارات ، مرجع سابق ، ص 45.

³ جلال إبراهيم العبد ، نفس المرجع ، ص 256.

على الإستراتيجية أو الاستراتيجيات التي تتبعها المنشأة المنافسة أو الشركة. ويحقق استخدام نظرية المباريات في مثل هذه المواقف فائدة كبيرة لمتخذي القرارات.¹

إذ أنه في مثل هذه المواقف يجد متخذ القرار أن البدائل المتاحة تتم في إطار المنافسة لقرارات تتخذها مؤسسة أخرى إذ أن المباراة في اتخاذ القرارات قد تكون بين مؤسستين أو محتكر أو آخر؛²

5. التحليل الحدي:

يهدف أسلوب التحليل الحدي إلى دراسة البدائل المتعددة المطروحة أمام متخذ القرار والمفاضلة بين هذه البدائل لمعرفة مدى الفائدة أو المنفعة المحققة من هذه البدائل مستخدماً في ذلك القواعد التي أوجدها التحليل الحدي كأساس للمفاضلة بين تلك البدائل، ومناهم هذه القواعد نجد التكلفة الحدية والعائد الحدي؛

6. البرمجة الخطية:

يوم أسلوب البرمجة الخطية على افتراض وجود علاقة خطية بين المتغيرات المؤثرة في موضوع معين بحيث يمكن التعبير عن العلاقة القائمة بين المتغيرات المؤثرة بشكل معادلات خطية يتم حلها للوصول إلى القيمة الأفضل ، وهذا يستلزم وجود هدف واضح مطلوب هو العمل على تحقيق أقصى مستوى من الأرباح أو الوصول بالتكاليف إلى أدنى مستوى ممكن.³

¹ جلال إبراهيم العبد ، مرجع سابق ، ص 493.

² منعم زمير الموسوي ، بحوث العمليات - مدخل علمي لاتخاذ القرارات ، مرجع سابق ، ص 257 - 258

³ المرجع أعلاه، ص 253.

المطلب الثاني: دور نظم المعلومات الحاسوبية في عملية اتخاذ القرارات

الفرع الأول: مفهوم نظام المعلومات الحاسبي وخصائصه

يشمل النظام العام للمعلومات مجموعة من أنظمة المعلومات الفرعية كنظام المعلومات ألتسييري، نظام المعلومات المالي ، ونظام المعلومات الحاسبي الذي من مهامه جمع ، تبويب ، معالجة ، تحليل، وتقديم المعلومات في شكل تقارير مالية معروضة إلى مختلف الجهات المستفيدة منها في مجالات مختلفة.

✓ مفهوم نظام المعلومات الحاسبي:

يعرف نظام المعلومات الحاسبي بأنه الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال ، الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل الوحدة ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة الاقتصادية.¹

كما يعرف كذلك بأنه النظام الذي يقوم بتجميع وتشغيل البيانات الخاصة بالعمليات التي تقوم بها المؤسسة ومن ثمة إيصال المعلومات المالية إلى الأطراف المهتمة بها.²

*من خلال ما سبق يتضح بأن لنظام المعلومات أهمية كبيرة ويؤثر تأثيرا مباشرا على نشاط الوحدة الاقتصادية سواء كان النظام نظام محاسبي فقط أو نظام إداري بصفة عامة.

✓ خصائص نظام المعلومات الحاسبي:

لنظام المعلومات الحاسبي عدة خصائص تؤهله لأن يكون فعالا وكفئا وتتمثل فيما يلي:³

- يجب أن يحقق نظام المعلومات الحاسبي درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات الحاسوبية الضرورية في الوقت الملائم لاتخاذ القرار المناسب؛

¹ أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات الحاسبي- الإطار الفكري للمعلومات التطبيقية-، الدار الجامعية، 2004، ص 47.

² هادي رضا الصنار، مبادئ الحاسبة المالية - القياس والإفصاح والاعتراف في التقارير الحاسوبية - ، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر، عمان 2009، ص 44.

³ محمد يوسف حفاوي ، نظم المعلومات الحاسوبية ، دار وائل للنشر ، عمان 2001 ، ص 59.

- أن يزود الإدارة بالمعلومات لتحقيق الرقابة وتقييم أنشطة المنشأة؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة للمساعدة في التخطيط المتوسط والقصير والطويل الأجل لأعمال المنشأة؛

- أن يتصف بالدقة والسرعة في استرجاع المعلومات عند الحاجة إليها؛
- أن يكون مرنا وقابل للتعديل عندما يتطلب الأمر لإحداث تغييرات عليه.

الفرع الثاني: تشغيل نظام المعلومات المحاسبي

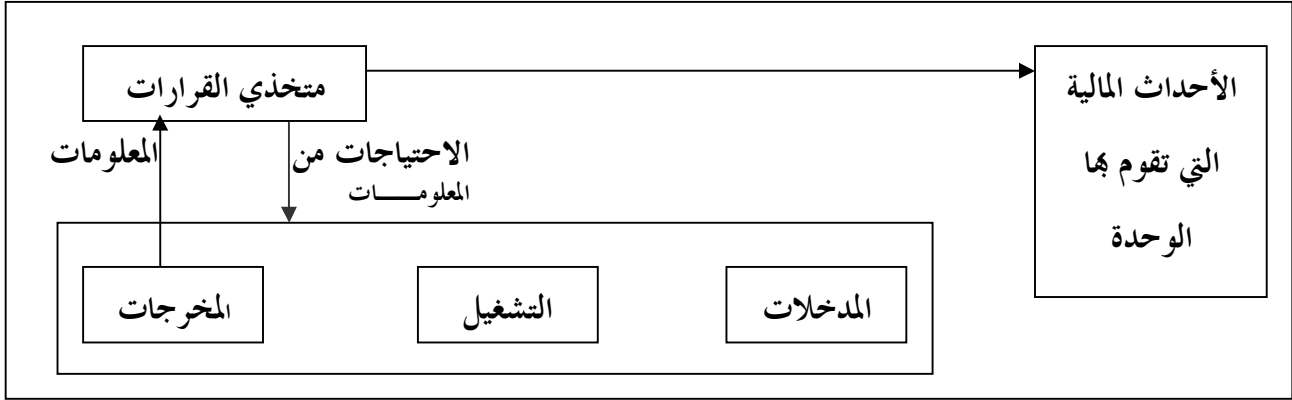
إن نظام المعلومات المحاسبي كجزء من نظام المعلومات الرئيسي في المؤسسة ، يجب أن يؤدي دوره في دعم العمليات الإدارية ، وفي هذا المجال فإن عمله يتركز في الحصول على البيانات المحاسبية وتشغيلها وتحويلها إلى معلومات صالحة للاستخدام في عملية صنع القرار، وبناءً عليه فإن المنتج النهائي (المخرجات) لنظام المعلومات المحاسبي (القوائم المالية) تعتبر أداة دعم للقرار الإداري في هذا المضمار أشار **DEMSKI AND KREPS** إن تأثير المعلومات المحاسبي على القرارات الإدارية ينقسم إلى درجتين ، الأولى تقوم على أن المعلومات المحاسبية تسهل عملية اتخاذ القرارات من خلال تزويد قدر أكبر من المعلومات حول موضوع القرار لمن سوف يقوم باتخاذها ، أما الثانية فتعتمد على قيام متخذ القرار باستخدام المعلومات المتاحة.¹

نظام المعلومات المحاسبي هو مجموعة من الأنظمة الفرعية المستخدمة في تجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الإدارة الداخلية والأطراف الخارجية ويوضح الشكل التالي هذا النظام.²

¹ أحمد نقاز، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الأغواط ، 2007/2006 ، ص ص 120 - 121.

² المرجع أعلاه ، ص 122.

الشكل رقم (11) نظام المعلومات الحاسوبية في المؤسسة



المصدر: محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 16.

المطلب الثالث: مصادر المعلومات المتعلقة بالنظام المحاسبي كمعيار لمصادقية التقارير المالية

تختلف حاجة المؤسسات للمعلومات باختلاف حجمها ونوع النشاطات التي تمارسها وتعدد أهدافها وتعدد أهدافها وطرق تحقيق تلك الأهداف ، وغالبا ما ترد المعلومات على الإدارة من مصادر متنوعة ، فيقول دهنين " Dhénin " أن : " المعلومة التي يجري البحث عنها توجد في المؤسسة أو واردة من الخارج " ، وعلية يمكن التمييز بين مصدرين رئيسيين للمعلومات وهما:

1. المصدر الداخلي: ويقصد بها كل السجلات والتقارير المتعلقة بأوضاع العمل وإجراءاته وظروفه وصعوباته، وتحتفظ بها المؤسسة من أجل الرجوع إليها لاستخدامها في أغراض التخطيط ووضع معايير التقييم والمراقبة. فهذه المعلومات ذات أهمية كبيرة للإدارة ، لأنها الأساس في اتخاذ القرارات المتعلقة بتطوير الخطط والسياسات والبرامج وتقييم الأداء وتصحيح الانحرافات.¹

تختلف المعلومات الداخلية المتواجدة في المؤسسة باختلاف الوظائف الفنية التي تمارسها تلك المؤسسة، ويمكن أن تشمل:²

- المعلومات الحاسوبية والمالية: وتشمل رقم الأعمال، الفواتير، الميزانية، جدول حسابات النتائج والميزانيات التقديرية ومصادر التمويل وطرق الاستثمار والقوانين والتشريعات والأنظمة المالية...؛

¹ محمد مروان العشي ، مصادقية نظام المعلومات الحاسبي لإعداد التقارير المالية ، مقالة، الجامعة الإسلامية ، 2007 ، ص ص 10-11.

² محمد يوسف حفناوي ، مرجع سابق ، ص 88 .

- **معلومات المبيعات:** وتحتوي على المعلومات الخاصة بالعملاء والمراسلات والعقود المنظمة معهم وفواتير البيع التي تحدد نوع الأصناف التي تم بيعها وعدد وحداتها وسعر بيع الوحدة وطريقة دفع قيمة المبيعات وطرق نقل الأصناف المباعة وتكاليف النقل والتأمين وحسابات العملاء وديونهم ، وتقارير الممثلين ودراسة السوق ... ؛
 - **معلومات تتعلق بالمشتريات و المخازن:** وتتضمن معلومات تتعلق بالموردين وأصناف السلعة وأسعارها والعقود وفواتير الشراء وميزانية المشتريات وطرق النقل وتكاليفه والقوانين التي تنظم عملية الشراء وطاقة التخزين وتقارير الجرد وسجلات الفحص والاستلام ... ؛
 - **معلومات الإنتاج:** وتتضمن المعلومات المتعلقة بتحديد متطلبات الإنتاج ومواصفة المنتجات وعدد الآلات وطاقاتها الإنتاجية وساعات تشغيلها وأعطائها وبرامج الصيانة والإصلاح ... ؛
 - **معلومات قانونية:** العقود؛
 - **معلومات شؤون الأفراد:** وتتضمن عدد العاملين ومدة خدمتهم والأجور والتعويضات المتعلقة بهم والترقيات والمكافآت والعقوبات والتأمينات الصحية والاجتماعية والخدمات المختلفة وتكاليفها وكل ما يتعلق بالتدريب والقوانين المتعلقة بشؤون الموظفين ... ؛
 - **معلومات البحث و التطوير:** وتحدد فيها تكاليف التطوير والبحث ونسبتها من المبيعات حتى تستمر العملية الإنتاجية، وتطوير المنتجات وجودتها ونوعيتها لتواكب المستجدات، وما هي التقنيات الواجب استخدامها لمقابلة التطورات السريعة، وأبحاث السوق وأبحاث المواد.
2. **المصدر الخارجي:** المؤسسة وهي تزاوّل نشاطها تظل في اتصال دائم بمحيطها الذي يزودها بدون انقطاع بمعلومات، فمعلومات هذا النوع تصل إلى المؤسسة من البيئة الخارجية التي تتفاعل معها باستمرار وتحصل منها على المعلومات المتعلقة، إما بالقوى العاملة والطاقة والأفكار والآراء والقيم المختلفة والدراسات والأبحاث والقوانين والتشريعات المتعددة وجميع المدخلات المادية وغير المادية. فتفيد هذه المعلومات في إعطاء صورة واضحة عن محيط المؤسسة (اقتصادي، اجتماعي، قانوني...) وعن نوع التحديات التي تواجه المؤسسة، ويتضمن المصدر الخارجي القسمين التاليين:
- **المصدر الأولي:** وهو الذي يؤمن المعلومات من منبعها الأساسي (مصدرها الأصلي)، فهي تعبر عن الحقيقة دون تحريف أو حذف.

- المصدر الثانوي: ويؤمن هذا المصدر المعلومات من غير مصدرها الأصلي حتى يتم نشرها وتوضيحها كما هي أو حتى تجري عليها بعض التعديلات عن طريق فرزها وإجراء الحسابات المختلفة عليها .

فمصادر المعلومات الخارجية متعددة، عمومية أو خاصة، مكلفة أو بلا مقابل¹.

¹ طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، مرجع سابق ، ص 62 .

خلاصة الفصل:

تمر عملية اتخاذ القرار بمجموعة من المراحل الهامة، انطلاقاً من تحديد المشكلة محل الدراسة وصولاً إلى متابعة تنفيذ القرار، وتحتاج عملية اتخاذ القرارات إلى مواصفات معينة حتى تكون القرارات ذات جودة وفعالية. وهنا يأتي دور التقارير المالية كأحد أهم العناصر الموثوق بها المنتجة للمعلومات ذات المصدقية والشفافية العالية، كما أن دور التقارير المالية لا يقتصر فقط على تزويد متخذي القرار في المستويات المختلفة بالمعلومات الملائمة، بل يتعدى ذلك ليشمل جميع مراحل عملية اتخاذ القرار.

إنه من الصعب على متخذ القرار أن يتخذ قرارات على درجة عالية من السلامة والفعالية، رغم العون الكبير الذي تقدمه التقارير المالية للمسؤولين أثناء اتخاذهم للقرارات، فمن جهة هناك عدة عوامل تؤثر على مصدري القرار أو منفذيها، ومن جهة أخرى نجد أن التقارير المالية تتعرض هي الأخرى للعديد من المعوقات التي تقف دون مساهمتها فعلياً في عملية اتخاذ القرار.

إن ترشيده عملية صنع القرارات والتأكيد عليها لا يتأتى إلا من خلال التكامل أو التوافق بين كل الأساليب لمواجهة المشاكل العالقة التي تتطلب إيجاد الحلول الصائبة والمناسبة وفق دراسة شاملة دقيقة ومحصنة لتفادي الوقوع في حالات الفشل المتكررة.

الفصل الثالث

الفصل الثالث: تقييم دور التقارير المالية للمراجعة على اتخاذ القرار
لشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م بكوينين للفترة 2010-
2011.

المبحث الأول: التعريف بشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م.

المبحث الثاني: القوائم المالية وتقارير المراجع الخاصة بالشركة.

المبحث الثالث: دور تقارير المراجعة في اتخاذ القرارات بشركة
الرواد للصناعة والخدمات ذ م م.

تمهيد:

في إطار تدعيم الجانب النظري خصص هذا الفصل لدراسة تطبيقية لشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م بكوينين ، ففي هذا الفصل تم الإلمام بكافة المعلومات اللازمة للشركة محل الدراسة كعرفة حيثيات تطورها منذ نشأتها وإلى غاية ما وصلت إليه إلى يومنا هذا ، ودراسة الهيكل التنظيمي والإداري وكيف تتم العملية الإنتاجية بها ، إضافة إلى تقديم وتحليل القوائم المالية والتقارير المالية لسنتي 2010 - 2011 ، وما يمكن أن يتخذ من قرار أو قرارات بناء على التقارير المالية للسنوات محل الدراسة.

ومن أجل توضيح أكثر وإلمام أكبر قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي:

المبحث الأول: التعريف بشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م.

المبحث الثاني: القوائم المالية وتقارير المراجع الخاصة بالشركة.

المبحث الثالث: دور تقارير المراجعة في اتخاذ القرارات بشركة الرواد للصناعة والخدمات

ذ م م.

المبحث الأول: التعريف بشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م

شركة الرواد للصناعة و الخدمات ذ.م.م، من الشركات الخاصة التي تنشط خاصة في مجال إنتاج الدقيق، ومن خلال هذا المبحث سوف نقوم بالتعرف أكثر عليها.

المطلب الأول: التعريف بالشركة محل الدراسة

الفرع الأول: تقديم عام حول شركة الرواد للصناعة و الخدمات ذ م م

- إن شركة الرواد للصناعة و الخدمات هي شركة إنتاجية وخدماتية ذات مسؤولية محدودة SARL، و تنتج كل من الدقيق (الفرينة) والنخالة.
- و تعتبر شركة الرواد للصناعة و الخدمات من المؤسسات الرائدة في هذا المجال، حيث انبثقت عن عقد تأسيسي بتاريخ: 2001/04/22 تحت رقم: 001281، وقد قدر رأسمالها حسب هذا القانون الأساسي بـ: 220.000,00 دج و ذلك بمساهمة أربعة شركاء، و تم تعديل هذا العقد في 2007/08/13 ليصبح رأس مال الشركة 20.000.000,00 دج ، ولتأخذ التسمية الجديدة: شركة الرواد للصناعة والخدمات، بعدما كانت تسمى: شركة مطاحن الرواد.
- و تخضع الشركة للقوانين و التنظيمات السارية المفعول في القانون الأساسي، و يمكنها فتح فروع عبر كامل تراب الوطن، و يمكن تحويلها إلى أي مكان آخر في التراب الوطني. بمجرد قرار من الجمعية العامة.
- مدة انقضاء العقد التأسيسي: حدد عمر هذه الشركة بـ 99 سنة ابتداء من تاريخ قيدها بالسجل التجاري ماعدا في حالي الحل المسبق أو التمديد المنصوص عليه في القانون الأساسي.
- الموقع الجغرافي: يقع مقر شركة الرواد للصناعة و الخدمات بالمنطقة المتعددة النشاطات بكوينين ولاية الوادي، على الطريق الرابط بين ولايتي الوادي و بسكرة، ويجدها من الجنوب بلدية الوادي ومن الشمال بلدية قمار.
- الهياكل و التركيبات: تحتوي الشركة على الهياكل و التركيبات التالية:

✓ الأرضية و المساحة:

- تقدر مساحتها الإجمالية بـ: 2000 م².

- تقدر المساحة المبينة بـ: 1900 م².

✓ التركيب الصناعي :

- مطحنتين: من صنع صيني شركة caifen moeching بطاقة إنتاجية تقدر بـ: 1100 قنطار من القمح اللين بالنسبة للأولى، و 2000 قنطار من القمح اللين بالنسبة للمطحنة الثانية.

- مطامير التخزين للمادة الأولية: يوجد مطمور معدني سعته 1000 قنطار ، و مطمور إسمنتي سعته 700 قنطار.

- مطامير تخزين المنتجات التامة: ستة (06) مطامير لتخزين مادة الفريضة سعة كل واحد منهم تقدر بـ: 400 قنطار، وأربعة (04) مطامير لتخزين مادة النخالة تقدر سعته بـ: 250 قنطار.

و التجهيزات تعتبر حديثة، حيث دخلت الوحدة الأولى في الاستغلال سنة 2010، أما الوحدة الثانية فدخلت في الاستغلال سنة 2013.

✓ مخازن الإنتاج: لدى الشركة مخزين لتخزين المنتجات تامة الصنع، إضافة إلى الفضلات والمهملات، حيث تقدر مساحة الأول بـ: 600 م²، أما الثاني فتقدر مساحته بـ: 400 م² وهو مستغل عن طريق الإيجار.

✓ ملحقات و هياكل أخرى:

- مبنى إداري من ثلاثة طوابق؛

- ورشات العمل؛

- مبنيين خاصين بوحدي الإنتاج.

الفرع الثاني: منتجات الشركة و المواد المستعملة

- المواد المستعملة: تستعمل الشركة مادة القمح اللين كمادة أولية لإنتاج الفريينة ، إضافة إلى أكياس التعبئة من مادتي البلاستيك و الورق.
- المنتجات : دقيق (فريينة): 50 كغ ، 25 كغ ، 10 كغ ، 05 كغ ، 01 كغ.
- النخالة : 25 كغ.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة

حسب العقد التأسيسي للشركة فإن مسيرها السيد: بالنور إسماعيل، و نائب المسير السيد: بالنور محمد الساسي، مقيدة بالسجل التجاري الصادر بالوادي تحت رقم 0542380/B/01.

وتقوم المؤسسة في نهاية كل سنة مالية بعقد جمعية عامة، وذلك لمناقشة الوضعية المالية للمؤسسة، والنتائج المتحصل عليها خلال السنة المالية، وكذلك تخصيص النتيجة، إما لإعادة استثمارها أو توزيعها على الشركاء حسب الحصص.

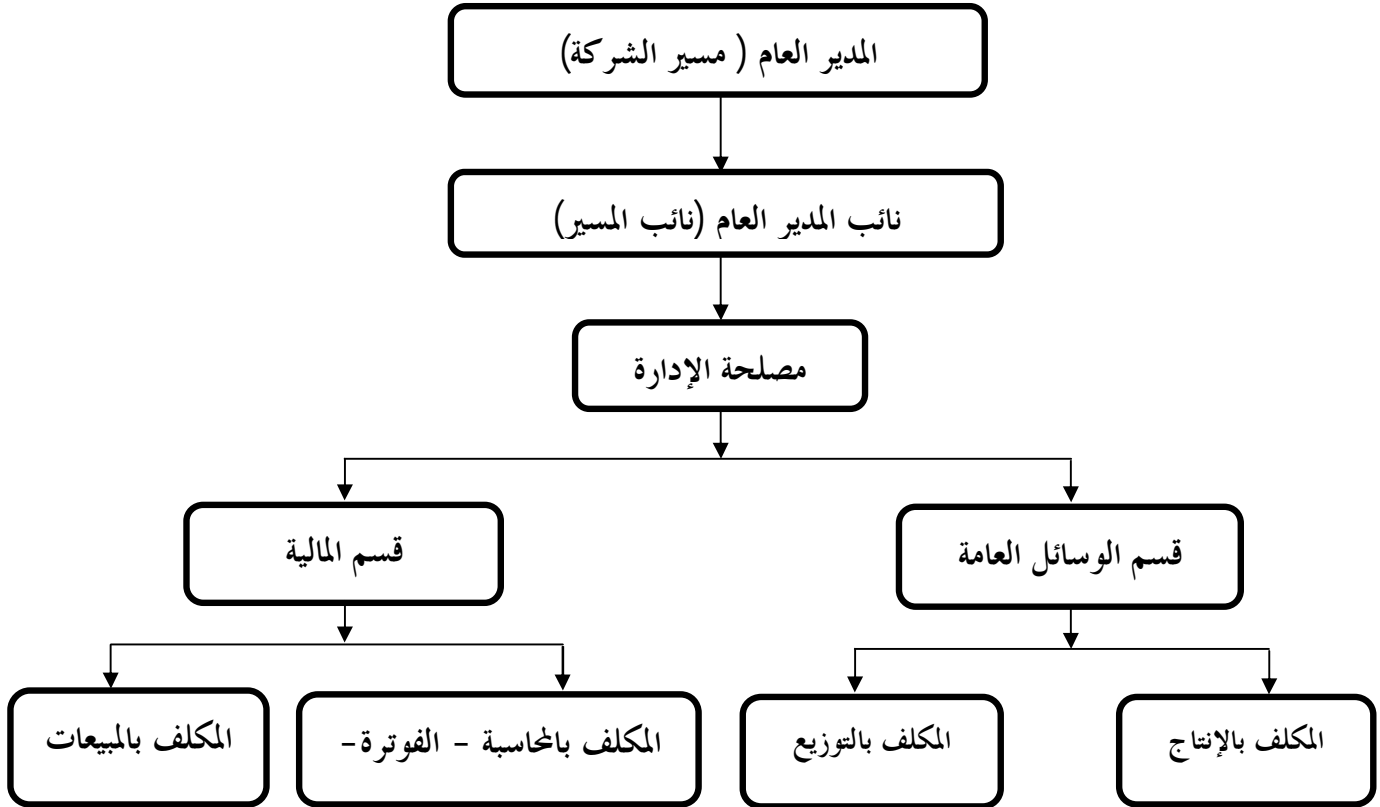
كما تقوم الشركة بعقد اجتماعات دورية كل شهر لمناقشة سيرورة العمل، وتقييم الأداء، والوقوف على نقاط الضعف والقوة، ودراسة الجوانب المتعلقة بالتمويل، والمبيعات... الخ.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة.

الهيكل التنظيمي هو عبارة عن وسيلة أو تقنية تساعد في تقسيم العمل والترتيب السلمي والإداري من حيث تباين مصالح وأقسام الوحدة.

ونظرا لأن الشركة يغلب عليها الطابع العائلي للشركاء، لم يتم وضع هيكل تنظيمي بصورة جيدة وواضحة، كما أن الهيكل التنظيمي الموضوع لا يتسم بالتوسع الأفقي المعروف في المؤسسات الكبيرة.

الشكل رقم (12) الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة.



المصدر: مصلحة الإدارة في الشركة.

الفرع الثاني: شرح الهيكل التنظيمي للوظائف في الشركة

1. المدير العام (مسير الشركة):

ويتمثل دوره في الإشراف العام على الشركة وتسييرها، وذلك من خلال التنسيق بين مختلف المصالح والأقسام، والمحافظة على السير الحسن لها، كما يقوم بإمضاء الوثائق الإدارية وتوقيع الصكوك الخاصة بأموال الشركة، كما يقوم بالعلاقات الخارجية، من حضور لمختلف التفاعلات من ملتقيات وصالونات... الخ.

2. نائب المدير العام (نائب المسير):

و دوره يتمثل في مساعدة المدير العام، فهو يسهر على سيرورة العملية الإنتاجية، كما أنه ينوب المدير العام في حالة غيابه في كل المهام المنوطة به.

3. قسم الوسائل العامة: و يتضمن هذا القسم قسمان هما:

أ- القسم المكلف بالإنتاج :

و تتمثل مهمته في الإشراف على العمليات الإنتاجية ابتداءً من دخول المواد الأولية إلى غاية خروجها في شكلها النهائي، وكذلك التبليغ عن أي خلل قد يحدث على مستوى الوحدات الإنتاجية، كما يقوم بعملية المراقبة والأمن داخل المصنع، كذلك الصيانة والمتابعة اليومية لمختلف الآلات ومعدات الإنتاج.

ب- القسم المكلف بالتوزيع :

ويقوم هذا القسم بتسيير حركة المخزونات من المنتجات والعمل على التوزيع الجيد للعملاء، كذلك توفير وسائل النقل، القيام بمتابعة المخزون من الورشات إلى المخازن، ومن ثم إلى العملاء، وتنفيذ كل العمليات المتعلقة بالتوزيع.

ويقوم هذا القسم بتطبيق كل المسائل المالية بالاعتماد على الأقسام التالية:

✓ المكلف بالمحاسبة : و يقوم بما يلي :

- استقبال الوثائق المتعلقة بالحسابات البنكية للشركة؛
- الحسابات المقدمة من طرف كل المصالح؛
- مراجعة عملية التسديد وتحصيل الفواتير المختلفة؛
- العمل على إعداد التقارير الخاصة بنشاط الشركة؛
- تنظيم و ترتيب مختلف الوثائق المحاسبية (فواتير, إيصالات استلام، ... الخ)؛
- إعداد الرواتب و الأجور.

✓ المكلف بالمبيعات : و يقوم بما يلي :

- القيام بعمليات التسويق لمنتجات الشركة؛
- عمليات الإشهار؛
- دراسة تقلبات السوق؛
- تنفيذ القرارات التسويقية للإدارة العليا؛
- تنفيذ عمليات البيع؛

الفرع الثالث: تعداد العمال بالشركة و توزيعهم

(1) تعداد العمال:

يبلغ عدد العمال في شركة الرواد للصناعة و الخدمات 23 عاملا منهم 6 عمال مؤقتين.

(2) توزيع العمال حسب المصالح :

يبين الجدول التالي عدد العمال و توزيعهم في شركة الرواد للصناعة و الخدمات لسنة 2013.

الجدول رقم (02) توزيع العمال و عددهم في الشركة لسنة 2013.

المصالح	الإدارة	الإنتاج	الشؤون القانونية	الصيانة	الإعلام الآلي	التسويق	العمال المؤقتين	مجموع العمال
عدد العمال	04	08	01	02	01	01	06	23

المصدر: إدارة الشركة.

المطلب الثالث: العملية الإنتاجية في الشركة

شركة الرواد التي نحن بصدد تحليلها هي مؤسسة صناعية، والعملية الإنتاجية التي تتركز عليها هي تحويل مواد أولية و المتمثلة في القمح اللين إلى منتج نهائي و هو مادة الفرينة، و تتم هذه العملية بعدة مراحل نذكرها في ما يلي:

1- مرحلة التموين:

تمثل هذه المرحلة بداية العملية في النشاط، و تتم من خلال التوريد بالمادة الأولية (القمح اللين)، لإنتاج مادة الفرينة، إضافة إلى منتج ثانوي يتمثل في مادة النخالة، و تقوم الشركة بشراء مادة القمح اللين من الديوان الجزائري المهني للحبوب (o a i c)، عن طريق تعاونية الحبوب و البقول الجافة لولاية بسكرة (C C I S)، و تتبع هذه الخدمة بشهادة تحاليل مادة القمح اللين المشتراة تبين فيها الصفات النوعية لها، كما تتحمل الشركة في هذه المرحلة مصاريف النقل.

تمت عملية وزن الشاحنة المحملة بمادة القمح اللين عند دخولها إلى مكان التفريغ، و من هنا تبدأ عملية التخزين الأولى، والتي تتم فيها التصفية الأولية من الشوائب و الزوائد.

2- مرحلة الإنتاج:

تعتبر هذه المرحلة محور وظيفة الاستغلال للشركة، وتتكون هذه المرحلة من عدة مراحل وهي كما يلي:

2-1- مرحلة تصفية و تنقية القمح من الغبار وفصل البذور الأخرى عنه: تتم عملية التنقية وفصل

الزوائد عن القمح بواسطة آلات خاصة تعمل بشكل ترتبي من أجل الوصول إلى تصفية القمح، وإخراجه بشكل جيد.

2-2- مرحلة إضافة الماء: في هذه المرحلة تتم عملية غسل القمح وزيادة الماء التنظيف بواسطة آلة

خاصة، وتتم هذه العملية الحساسة لرفع نسبة الرطوبة للقمح حسب نوعية القمح للوصول إلى نسبة الرطوبة المطلوبة.

2-3- مرحلة الانتظار: في هذه المرحلة وبعد عملية الغسل يتم وضع القمح المغسول في مطامر إسمنتية يتم

خلالها امتصاص الماء، وتدوم هذه العملية مدة 12 ساعة، ليصبح بعدها القمح جاهز لعملية الطحن.

2-4- مرحلة الطحن: وأهم مرحلة من مراحل الإنتاج بحيث أن المراحل السابقة ما هي إلا عملية تهيئة

وتحضير لهذه المرحلة، وتتم عملية الطحن وفق المراحل التالية:

أ- عملية الطحن الأولى:

وفيها يتم تفرغ القمح في آلة الطحن الأولى والتي تقوم بتقشير وتكسير القمح، وبعدها تتم عملية الغربلة لنتيجة الطحن الأولى بواسطة آلة الغربلة، ويستخرج في هذه العملية نسبة من الفرينة، والباقي يوزع على مجموعة من آلات الطحن حسب حجم ونوعية المادة الخارجة من عملية الطحن الأولى.

ب- عمليات متتالية من الطحن و الغربلة:

كما ذكرنا سابقا فإن النواتج من عملية الطحن الأولى تأخذ مسار معين للطحن والغربلة وفق معايير تقنية خاصة بعملية إنتاج الفرينة، للوصول إلى المنتج التام الصنع، وعادة ما تتراوح نسبة الفرينة المتحصل عليها ما بين 70 % إلى 78% من القمح المطحون و الباقي يكون لمادة النخالة. أما نسبة رطوبة الفرينة فتتراوح ما بين 14% إلى 15% .

2-5- مرحلة التعبئة و الوزن و التغليف: وتتم في هذه المرحلة تعبئة المنتج التام الصنع من مادة الفرينة في أكياس ذات تعبئة مختلفة حسب الطلب، وهي عادة 01 كغ، 05 كغ، 10 كغ، 25 كغ، 50 كغ بواسطة آلات التعبئة الخاصة، وهي تقوم بمجموعة من العمليات من تعبئة، وزن وغلق، ويقوم عليها مجموعة من العمال، وكذلك الأمر بالنسبة لمادة النخالة والتي تعبأ في أكياس 25 كغ.

3- مرحلة التخزين البعدي :

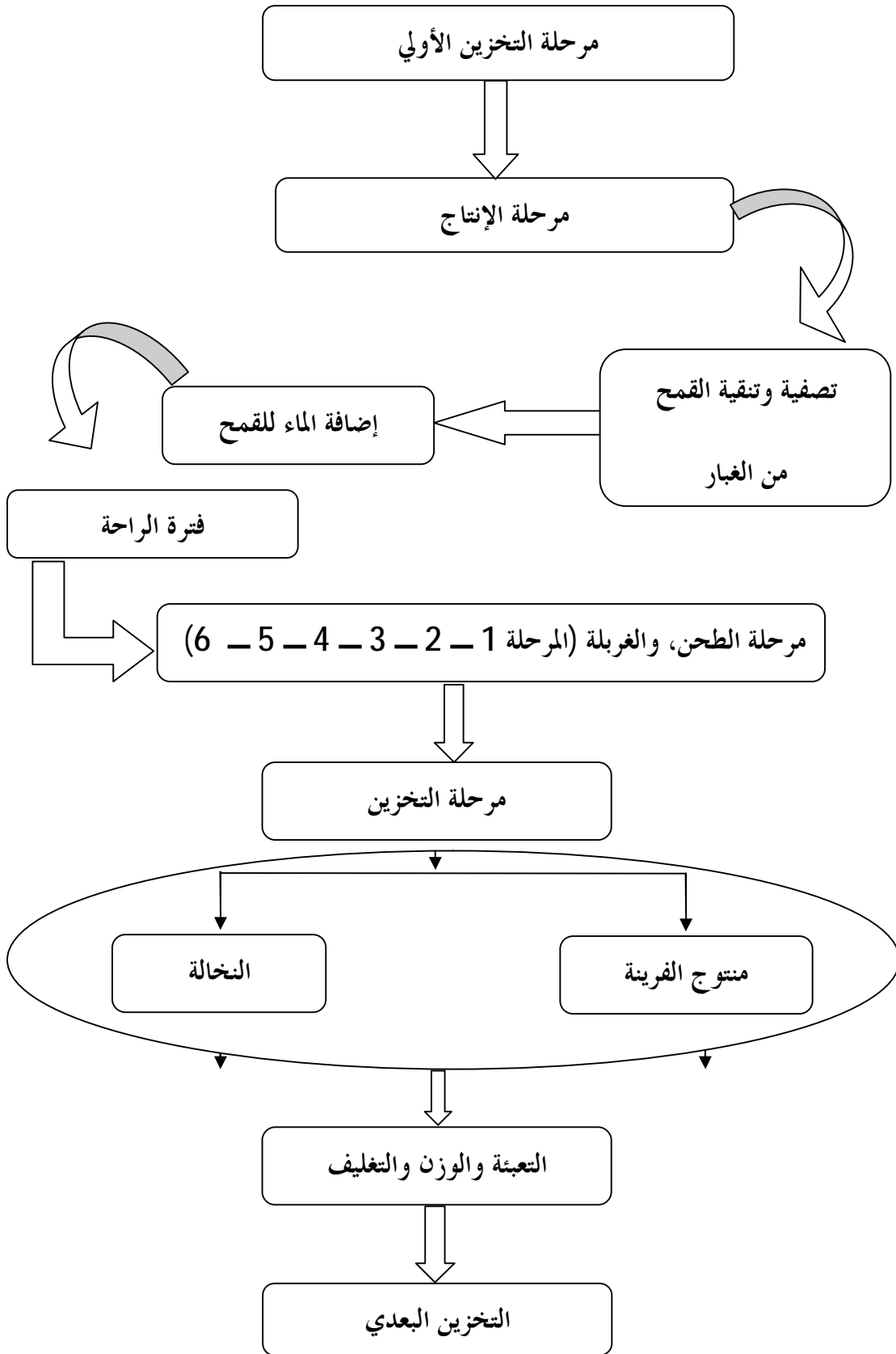
بعد الانتهاء من الإنتاج، تكون المنتجات جاهزة للتسويق، نقل المنتجات إلى المخازن، وتوضع في مكان بارد وجاف، لتمتد مدة 24 ساعة قبل توزيعها على الزبائن.

4- مرحلة البيع و التوزيع:

وهي المرحلة المهمة في أي مؤسسة إنتاجية، وبما أن شركة الرواد تنتج مادة أساسية، وذات استهلاك واسع فإن عملية الترويج لا تكلف المؤسسة الكثير ولا تأخذ الوقت الكبير، لأنها تتوقف فقط على نوعية الفرينة المنتجة، وبما أن منتجات شركة الرواد تتميز بسمعة طيبة لدى المستهلكين، فإن هذه العملية لا تشكل عقبة لدى الشركة.

والشكل التالي يوضح كيف تتم مرحلة الإنتاج لشركة الرواد للصناعة والخدمات.

الشكل رقم (13) مرحلة الإنتاج لشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على التحليل الفني للعملية الإنتاجية بالشركة.

المبحث الثاني: القوائم المالية وتقارير المراجع الخاصة بالشركة

بعد أن تعرفنا على الشركة وعلى طبيعة نشاطها ومنتجاتها والمواد المستعملة فيها، كما وقفنا على هيكلها التنظيمي وكيف تتم العملية الإنتاجية بداخلها، سنحاول في هذا المبحث عرض القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة وذلك في المطلب الأول والتقارير المالية من خلال المطلب الثاني، للفترة من سنة 2010 إلى 2011.

المطلب الأول: تقديم القوائم المالية لمؤسسة الرواد لسنتي 2010 - 2011

من خلال المعلومات المتحصل عليها من طرف إدارة الشركة، سنتطرق إلى عرض القوائم المالية المتمثلة في قائمة المركز المالي وجدول النتائج للفترة الممتدة من سنة 2010 - 2011 .

الفرع الأول: قائمة المركز المالي

الجدولين التاليين يوضحان عناصر قائمة المركز المالي المقفلة لسنة 2010، مع الحسابات الخاصة بقائمة المركز المالي لسنة 2011.

1. تقديم حسابات الأصول: الجدولين التاليين يلخصان حسابات الأصول لشركة الرواد للصناعة والخدمات كما يلي:

• بالنسبة لسنة 2010:

الجدول رقم (03) حسابات الأصول الخاصة بسنة 2010 لشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م.

الوحدة : دج

2010			الأصول
المبلغ الصافي	الاهتلاكات والمخونات	المبلغ الإجمالي	
			التشبيات العينية
			التشبيات المعنوية
211874		211874	الأراضي
4388717	2925812	7314529	المباني
11516412	10999697	22516109	تشبيات عينية أخرى
			التشبيات المالية
			حقوق مالية أخرى
			أصول ضريبية مؤجلة
16117004	13925509	30042514	مجموع التشبيات
			الحقوق
40473815		40473815	البضاعة
40473815		40473815	العملاء
938906		938906	مدنين آخرين
			ضرائب وما شابهها
7603399		7603399	البنك (الخزينة)
49617207		49617207	مجموع الحقوق
65734212	13925509	79659722	مجموع الأصول الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بعد ترجمة القوائم المالية للشركة.

• بالنسبة لسنة 2011:

الجدول رقم (04) حسابات الأصول الخاصة بسنة 2011 لشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م.

الوحدة : دج

2011			الأصول
المبلغ الصافي	الاهتلاكات والمخونات	المبلغ الإجمالي	
841690	210422	1052112	التبittات العينية
			التبittات المعنوية
211874		211874	الأراضي
10515721	3291539	13807260	المباني
11035133	13251308	24286441	تبittات عينية أخرى
			التبittات المالية
			حقوق مالية أخرى
			أصول ضريبية مؤجلة
22604418	16753269	39357687	مجموع التبittات
			الحقوق
3446972		3446972	البضاعة
47360103		47360103	العملاء
1306816		1306816	مدنين آخرين
			ضرائب وما شابهها
4565034		4565034	البنك (الخزينة)
58533387		58533387	مجموع الحقوق
81137805	16753269	97891074	مجموع الأصول الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بعد ترجمة القوائم المالية للشركة.

2. تقديم حسابات الخصوم: الجدول التالي يوضح حسابات الخصوم الخاصة لشركة الرواد لسنتي 2010 و2011.

الجدول رقم (05) حسابات الخصوم الخاصة بسنتي 2010 - 2011 لشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م

الوحدة : دج

2011	2010	الخصوم
		الأموال المملوكة
20000000	20000000	الأموال الخاصة
15811575	15811575	احتياطيات
8587342	7778024	نتيجة الدورة
6270160	-1052111	الترحيل من جديد
50669077	42537487	المجموع 1
		خصوم غير جارية
		قروض مالية
		اعتمادات وسلف مستدبمة
		المجموع 2
1723193	11144894	خصوم جارية
		الموردون
2309431		ضرائب للدفع
10927364	12051830	قروض أخرى
30468728	23196724	المجموع 3
81137805	65734212	مجموع الخصوم الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بعد ترجمة القوائم المالية للشركة.

الفرع الثاني: جدول قائمة الدخل

الجدول التالي يوضح قائمة الدخل الخاصة للشركة لسنتي 2010 و 2011 على التوالي.

الجدول رقم (06) يوضح قائمة الدخل الخاصة بسنتي 2010 - 2011 لشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م.

الوحدة : دج

المبلغ الدائن 2011	المبلغ المدين 2011	المبلغ الدائن 2010	المبلغ المدين 2010	المبالغ
292559750		777422000		رقم الأعمال
	2845884		1570600	تغير المخزون
		76171600		إيرادات مالية
	267129879		64698796	مادة أولية
	7909547		264900	خدمات خارجية
			1420272	الخدمات الأخرى
	25552129		66383969	استهلاكات الدورة
17007621		9787630		القيمة المضافة للاستغلال V.A.E
	4286016		954904	مصارف العمال
	383131		1148338	ضرائب ورسوم
12338291		7684387		إجمالي فائض الاستغلال E.B.E
				إيرادات عملياتية
				تكاليف عملياتية
	2827760		2794900	اهتلاكات
9510531		4889486		نتيجة عملياتية R.O
		3000000		إيرادات مالية
			111462	تكاليف مالية

	21756	288538		نتيجة مالية R.F
9488776		7778024		نتيجة عادية R.O
				الإيرادات غير العادية
				التكاليف غير العادية
				النتيجة الصافية غير العادية R.E
	901434			النتيجة الصافية
				النتيجة غير العادية
8587342		7778024		النتيجة الصافية للدورة المالية

المصدر: من إعداد الطالبة بعد ترجمة القوائم المالية للشركة.

المطلب الثاني: تحليل أهم عناصر القوائم المالية لفترة الدراسة 2010-2011

بعد تقديم كل من القوائم المالية السالفة الذكر والمتمثلة في قائمة المركز المالية وقائمة الدخل، فإننا سنحاول تحليل بعض وأهم العناصر المتضمنة لها وذلك بتحليلها تحليلًا وصفيًا من خلال مقارنة لأهمها من سنة 2010 لسنة 2011، وذلك بزيادتها أو نقصانها أو بقائها على وضعيتها السابقة.

الفرع الأول: قائمة المركز المالي

الجدولين التاليين يمثلان مقارنة لأهم حسابات الأصول والخصوم لشركة الرواد للصناعة والخدمات لسنتي 2010-2011، والتغيرات الطارئة لكل حساب منها كما يلي:

الجدول رقم (07) يوضح وضعية بعض حسابات الأصول بين سنة 2010 وسنة 2011.

الوحدة : دج

اسم الحساب	المبلغ 2011	المبلغ 2010	التغير
البضاعة	3446972	40473815	-37026843
العملاء	47360103	40473815	6886288
المدينون الآخرون	1306816	938906	367910
البنك	4565034	79671207	-75106173

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية للشركة.

تحليل النتائج:

من خلال مقارنة النتائج المتحصل عليها في نهاية السنة المالية 2011 مع نتائج سنة الأساس 2010 فإننا استنتجنا ما يلي:

§ **حساب البضاعة:** هو الحساب الوحيد المتواجد في مخزونات الشركة وهذا راجع لطبيعة نشاطها، لهذا في سنة 2011 نجد أن المشتريات الخاصة بالبضائع تراجعت إلى ما قيمته 37026843 دج، أي بنسبة تغير تصل إلى 91.48 % من القيمة الإجمالية.

§ **حساب العملاء:** شهد حساب العملاء زيادة خلال سنة 2011 بمبلغ تصل قيمته إلى 6886288 دج، لكن نلاحظ على هذه الزيادة صغيرة مقارنة بالمبلغ الإجمالي للعملاء سنة 2010 ، أي بنسبة تغير تساوي إلى 17.01 %.

§ **حساب المدينون الآخرون:** سجل هذا الحساب زيادة خلال سنة 2011 تقدر بمبلغ 367910 دج ، وهذا راجع إلى نقص أو انعدام الديون المتراكمة على الشركة، فقد قدرت نسبة الزيادة 39.18 %.

§ **حساب البنك:** تراجع حساب البنك على مبلغ 75106173 دج في سنة 2011 ، وهذا راجع إلى استثمار وعدم الحفاظ على السيولة في البنك، أي بنسبة تراجع تقدر 94.27 %.

الجدول رقم (08) يوضح وضعية بعض حسابات الخصوم بين سنة 2010 وسنة 2011.

الوحدة : دج

التغير	المبلغ 2010	المبلغ 2011	اسم الحساب
0	20000000	20000000	أموال خاصة
0	15811575	15811575	احتياطات
809318	7778024	8587342	نتيجة الدورة
-9421701	11144894	1723193	خصوم جارية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية للشركة.

تحليل النتائج:

من خلال النتائج المتحصل عليها من خلال الجدول أعلاه فإننا نستخلص ما يلي:

- § **أموال خاصة:** لم يطرأ عليه أي تغييرات في سنة 2011 مقارنة بسنة 2010 ، وبقاء نفس المبلغ كما هو أي 20000000 دج، وهذا راجع لسياسة المؤسسة المتبعة في عدم زيادة رأس المال.
- § **احتياطات:** يظهر حساب الاحتياطات لسنة 2011 بنفس نتيجة سنة 2010 بمبلغ مقدر ب 15811575 دج.
- § **نتيجة الدورة:** خلال سنة 2011 ظهرت زيادة لحساب نتيجة الدورة والمقدرة بمبلغ 809318 دج أي أنه هناك ربح محقق وبالتالي فإيرادات سنة 2011 كانت أكبر من سنة 2010 وبنسبة زيادة محققة تصل إلى 10.40 %.
- § **خصوم جارية:** نلاحظ تراجع للخصوم الجارية في سنة 2011 بمبلغ مقدر 9421701 دج، أي بنسبة تراجع مقدرة 84.53 %.

الفرع الثاني: جدول قائمة الدخل

الجدول التالي يمثل مقارنة لأهم عناصر قائمة الدخل لشركة الرواد للصناعة والخدمات لسنتي 2010-2011، والتغيرات الطارئة لكل حساب منها كما يلي:

الجدول رقم (09) يوضح وضعية بعض حسابات الخصوم بين سنة 2010 وسنة 2011.

الوحدة : دج

التغير	المبلغ 2010	المبلغ 2011	اسم الحساب
214817550	777422000	292559750	رقم الأعمال
1275284	1570600	2845884	تغير المخزون
7219991	9787630	17007621	القيمة المضافة للاستغلال V.A.E
-3331112	4286016	954904	مصاريف العمال

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية للشركة.

تحليل النتائج:

من خلال النتائج المتحصل عليها من خلال الجدول أعلاه فإننا نستخلص ما يلي:

§ رقم الأعمال: حقق رقم أعمال الشركة زيادة في سنة 2011 بمبلغ مقدر 214817550 دج مقارنة بسنة 2010 ، وهذا راجع لتحسن الوضعية المالية للشركة أي بنسبة تصل إلى 27.63%.

§ تغير المخزون: يلاحظ زيادة في قيمة مخزون سنة 2011 مقارنة بسنة 2010 بمبلغ 1275284 دج، وهذا راجع لنوعية وسياسة التخزين المتبعة من طرف الشركة والتي تشهد تحسن ملحوظ ، أي ما يصل لنسبة تقدر 81.19%.

§ القيمة المضافة للاستغلال V.A.E :زيادة طفيفة في القيمة المضافة للاستغلال بمبلغ 7219991 دج خلال سنة 2011 مقارنة بسنة 2010 ، أي بنسبة تصل إلى 2.24%.

§ مصاريف العمال: تراجعت مصاريف المال سنة 2011 بمبلغ 3331112 دج مقارنة بسنة 2010 وذلك للظروف المهيأة للعمال من قبل إدارة الشركة من سنة لأخرى أي ما يصل إلى نسبة 77.72%.

المطلب الثالث: عرض التقارير المالية الخاصة بالشركة لسنتي 2010 - 2011

بعد أن قمنا بتقديم القوائم المالية للشركة المتمثلة في قائمة المركز المالية وقائمة الدخل، والتي أحاطت بجميع الحسابات التفصيلية من عناصر حسابات الأصول إلى عناصر الخصوم ، ففي هذا المطلب سنقوم بعرض التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة التي أعدت من قبل المراجع بناء على ما تم تقديمه من معلومات.

الفرع الأول: التقرير المتعلق بسنة 2010

الملحق رقم (01): يوضح بالتفصيل تقرير المراجع لسنة 2010 ولعل أهم ما احتواه التقرير وما قدمه المراجع تضمن الآتي:

• في البداية قدم المراجع نفسه كمراجع داخل الشركة وفترة المراجعة وطريقة العمل فيها من خلال العبارات التالية:

" في إطار المهمة التي كلفنا بها، والمتمثلة في محافظ حسابات شركة الرواد للصناعة والخدمات شركة ذات مسؤولية محدودة ، قمنا بفحص القوائم المالية للشركة المتعلقة بالفترة من 01/01/2010 إلى 31/12/2010 المعطاة في قائمة المركز المالي، وجدول النتائج والوثائق الشاملة الملحقة الأخرى وفق نظام المحاسبة المالية.

لقد تم الفحص وفقا للمبادئ العامة للمراجعة، ووفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، وتطبيق الآليات المختلفة للرقابة مع مراعاة القواعد العامة.

كل الأخطاء والنقائص المكتشفة خلال عمليات المراقبة التي قمنا بها على مستوى العمليات المحاسبية والمالية سيتم تداركها وتصحيحها خلال السنة القادمة "

• ثم تطرق إلى أهم التحفظات التي استنتجها في آخر عملية المراجعة من خلال الفقرة التوضيحية التالية:

"من خلال عملية المراجعة توصلنا إلى بعض التحفظات التي تتعلق بالجانب المحاسبي:

- غياب محضر غلق الصندوق في 31/12/2010.

- الضريبة على أرباح الشركات IBS غير متضمنة في أعباء الدورة."

● وفي الأخير ختم المراجع التقرير بفقرة النطاق التي تعبر عن مدى التزام الشركة بكل المعايير الشرعية خلال إعداد التقرير وقد صيغت كما يلي:

" ونظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي لشركة الرواد للصناعة والخدمات شركة ذات مسؤولية محدودة، شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفيه لنتيجة عمليات النشاط المغلق في 31 / 12 / 2010 والمطابق للمبادئ المحاسبية ونظام المحاسبة المالية".*

الفرع الثاني: التقرير المتعلق بسنة 2011

الملحق رقم (02): يوضح بالتفصيل تقرير المراجع لسنة 2011 ولعل أهم ما احتواه التقرير وما قدمه المراجع تضمن الآتي:

● في البداية قدم المراجع نفسه كمراجع داخل الشركة وفترة المراجعة وطريقة العمل فيها من خلال العبارات التالية:

" في إطار المهمة التي كلفنا بها، والمتمثلة في محافظ حسابات شركة الرواد للصناعة والخدمات شركة ذات مسؤولية محدودة، ولقد تم تعييننا بواسطة الجمعية العامة العادية.

يشرفني أن أقدم لكم تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط الممتد من 2011/01/01 إلى 12/31/2011 المعطاة في قائمة المركز المالي، وجدول النتائج والوثائق الشاملة الملحقة الأخرى وفق نظام المحاسبة المالية.

لقد تم الفحص وفقا للمبادئ العامة للمراجعة، ووفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، وبتطبيق الآليات المختلفة للرقابة مع مراعاة القواعد العامة".

* أنظر الملحق رقم (01).

• ثم تطرق إلى أهم التحفظات التي استنتجها في آخر عملية المراجعة من خلال الفقرة التوضيحية التالية:

"من خلال عملية المراجعة توصلنا إلى بعض التحفظات التي تتعلق بالجانب المحاسبي:

- تغيير نظام الاستثمارات.

- ضرورة مراقبة حسابات العملاء."

• وفي الأخير ختم المراجع التقرير بفقرة النطاق التي تعبر عن مدى التزام الشركة بكل المعايير الشرعية خلال إعداد التقرير وقد صيغت كما يلي:

" ونظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي لشركة الرواد للصناعة والخدمات شركة ذات مسؤولية محدودة، شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وافية لنتيجة عمليات النشاط المغلق في 31 / 12 / 2010 والمطابق للمبادئ المحاسبية ونظام المحاسبة المالية ".*

المبحث الثالث: دور تقارير المراجعة في اتخاذ القرارات بشركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م.

سنتطرق في هذا المبحث إلى الدور الذي تلعبه التقارير المالية للمراجعة في اتخاذ القرارات بشركة الرواد للصناعة والخدمات وذلك بعد اطلاعنا على تقارير الشركة وعلى كافة المعلومات التي تحصلنا عليها ، فمن خلال المطلب الأول سنقدم أهم القرارات المتخذة لسنة 2010 وعلاقتها بتقرير المراجع، ثم تقييم القرارات المتخذة بناء على تقارير المراجعة لسنة 2011 وذلك في المطلب الثاني.

المطلب الأول: القرارات المتخذة لسنة 2010 وعلاقتها بتقرير المراجع

بعد أن تم عرض القوائم المالية والتقارير المالية لشركة الرواد للصناعة والخدمات فإن إدارة الشركة ستتخذ قرارات بناء على التقرير المالي لسنة 2010 .

تعلقت التحفظات التي طرأت في تقرير سنة 2010 بالجانب المحاسبي والتي تمثلت فيما يلي:

- غياب محضر غلق الصندوق في 31 / 12 / 2010.

- الضريبة على أرباح الشركات IBS غير متضمنة في أعباء الدورة.

* أنظر الملحق رقم (02).

ومن مجمل ما قدم سابقا فإننا نرى أن القرارات في شركة الرواد للصناعة والخدمات تتخذ على حسب الحساب المعالج (تدارك النقص أي ما يقدم من ملاحظات آخر التقرير).

يعتبر متخذ القرار في مؤسسة الرواد هو المدير (المسير) لها، وعليه فقد قسم أي قرارات في المؤسسة والناجحة عن التقرير إلى قسمين:

- إذا كان ما تعلق من تحفظات يخص جانب الأصول فإن نوعية القرار المتخذ يعتبر قرار استثماري.
 - إذا كان ما تعلق من تحفظات يخص جانب الخصوم فإن نوعية القرار المتخذ يعتبر قرار الرفع في رأس المال.
- فبخصوص تقرير سنة 2010 ومن التحفظات المقدمة سابقا نجدها تتعلق بجانب الأصول إذا القرار المتخذ هو قرار استثماري .

كما سبق وأن تمت الإشارة إلى أن التقارير المالية ذات أهمية كبيرة بالنسبة للشركة لأنها تعبر عن الحالة المالية التي عليها الشركة خلال السنة المالية 2010، إذن يمكن اعتبار أن التقارير المالية بمثابة مدخلات لعملية اتخاذ القرارات الاستثمارية بعد دراستها وتحليلها أي التشغيل. ومن هذا المنطلق وجب الاهتمام بجودة التقارير المالية كونها المدخلات الأساسية لعملية اتخاذ القرارات الاستثمارية.

المطلب الثاني: تقييم واتخاذ القرارات المتعلقة بسنة 2011

أولا تم العمل بالاعتماد على القرارات التنفيذية لسنة 2011 وذلك لتصحيح الأخطاء والنقائص التي كانت في سنة 2010 لأن هذا النوع من القرارات يتعامل مع الأنشطة اليومية أو قصيرة المدى و يتطلب الالتزام بأساليب وقواعد وأوامر معينة تتعلق بعمليات رقابية مخططة مسبقا أي (سنة الأساس 2010)، وفي سنة 2011 تدارك المراجع النقص الذي كان سنة 2010 والمتمثل في:

- توافر محضر غلق الصندوق لسنة 2011.
- والضريبة على أرباح الشركات IBS تضمنت أعباء الدورة .

هذا يعني أن معايير هذه القرارات قد حددت مسبقا وعلى متخذ القرار الالتزام بها وتطبيقها ومراقبة تنفيذها وبالتالي يمكن اتخاذ القرار بصفة آلية عندما تنطبق القواعد وتتوافر الشروط المحددة.

بما أن القرارات تتخذ على حسب الحساب المعالج (تدارك النقص أي ما يقدم من ملاحظات أحر التقرير).
وبخصوص تقرير سنة 2011 فقد جاءت التحفظات كالتالي:

- تغيير نظام الاستثمارات.
- ضرورة مراقبة حسابات العملاء.

بجدها تتعلق بجانب الأصول إذا القرار المتخذ هو قرار استثماري . وبالتالي يمكن القول أن القرار الذي اتخذه المدير (المسير) بالدرجة الأولى كان بناء على تقرير المراجع ومدى اعتماده على المعلومة الصادرة والمتمثلة أساسا في القوائم المالية ذات الجودة العالية كأحد أهم مقومات اتخاذ القرار والتي توفرت فيها عناصر الملائمة ، الوقتية ، الإفصاح الأمثل، الأهمية النسبية ، قابلية المعلومات للمقارنة وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها.
وبهذا تكون التقارير المالية قد عبرت عن الحالة الصحيحة والتي تطابقت مع ما هو موجود في الشركة بين موجوداتها المادية وموجوداتها الرقمية في التقارير المالية والتي خصت سنتي 2010 - 2011.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا التطبيقية في شركة الرواد للصناعة والخدمات ذ م م بكوينين ، والتي كانت حول تبيان وتحليل القوائم المالية إضافة إلى توضيح التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة لسنتي 2010 - 2011 وبعدها تم التوصل إلى دور التقارير المالية للمراجعة في اتخاذ القرارات بالشركة وذلك بعد إبداء المراجع الرأى المحايد للتوصل إلى أهم القرارات لسنة 2010 وعلاقتها بتقريره، لتقييم هذه القرارات سنة 2011 ثم تتخذ أهم القرارات المتعلقة لنفس السنة.

وفي الأخير تم التوصل إلى أن القوائم والتقارير المالية تميزت بالمصداقية التامة من خلال تطبيقها للمعايير المعمول بها محاسبياً، وبعد إبداء الرأى المحايد والشرعي حول القوائم والتقارير المالية يمكننا القول بأن التقارير المالية للمراجع تعتبر المساهم الجوهري الأول في اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية.

الخاتمة

العامّة

تعتبر المراجعة الأداة الأكثر فاعلية والتي تساعد الإدارة في التعرف على أهم المعوقات التي تواجه التنفيذ الفعلي والسليم لسياسة المؤسسة، كما أن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة هو إبداء الرأي على القوائم المالية لتقرير ما إذا كانت هذه القوائم تمثل تمثيلاً عادلاً لحقيقة المركز المالي للمؤسسة، لذلك نجد أن المراجعة تقوم بالدور المحايد على إبداء رأي حول مصداقية المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية المختلفة وذلك من أجل الكشف عن حالات الغش والإهمال والتلاعب.

تلعب التقارير المالية دوراً هاماً وفعالاً في تزويد مختلف مستويات اتخاذ القرار بمعلومات جاهزة صحيحة ودقيقة وفي الوقت المناسب، كما أن تقييم أداء المؤسسة هي التقنية التي تسمح بمتابعة نشاطها ومساعدتها على العمل والاجتهاد للتقدم والاستمرار.

وبناءً على دراستنا لأحد أهم جوانب موضوعات المراجعة أمكننا عرض ما يلي:

1. نتائج اختبار الفرضيات: بعد دراسة الموضوع من جانبه النظري والتطبيقي فإن اختبارنا للفرضيات المقدمة

سابقاً جاء كما يلي:

- **الفرضية الأولى:** فيما يخص أن نظام المعلومات المحاسبي المنتج الوحيد للتقارير المالية وكافة المعلومات المالية الأخرى، فقد ثبت إلى كون أن نظام المعلومات هو المسئول الأول على معالجة البيانات المالية باختلاف أنواعها، كما تعتبر باقي الأنظمة الإدارية لها وظائف تركز عليها وليس فقط المعلومات المالية.
- **الفرضية الثانية:** جاء محتواها أن التقارير المالية تمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، حيث أكدت وبرهنت أنه وباستخدام نظام المعلومات سوف يؤدي في النهاية إلى تحقيق الخصائص النوعية للبيانات المالية، وزيادة جودة تلك البيانات من حيث دقتها وملائمتها وإمكانية الاعتماد عليها وتوفرها في الوقت المناسب.
- **الفرضية الثالثة:** أما فيما يخص أن تقارير المراجعة تعبر عن قاعدة بيانات أساسية لاتخاذ القرار، فقد صدقت هذه الفرضية بحيث أنه تتوقف درجة مساهمة تقارير المراجعة في عملية صنع القرار على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة بأهمية هذه التقارير (داخلية كانت أو خارجية) كأداة تسيير فعالة، تمثل أحد أهم مصادر المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها والوثوق بها في عملية اتخاذ القرار.

- **الفرضية الرابعة:** ثبتت صحة هذه الفرضية التي كانت حول أن اتخاذ القرار بالمؤسسة الاقتصادية يكمن في الرأي المتوصل إليه من طرف المراجع ليثبت صحة ومصداقية التقارير المالية وأنها معدة وفق ما ينص عليه العرف المحاسبي ، ويكمن ذلك بتوفر الاعتبارات الشكلية والعامة وكافة الخصائص المتعلقة بالتقارير المالية يبقى الرأي القانوني والمحايد المتوصل إليه من طرف المراجع سواء كان داخلي أم خارجي يؤثر بشكل مباشر في اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية.

2. النتائج النظرية والمتعلقة بالحالة المدروسة: من خلال موضوعنا دور التقارير المالية للمراجع في اتخاذ القرارات تم الخروج بجملة من النتائج تمثلت أهمها في الآتي:

- بالإضافة إلى أن المعلومات المحاسبية المنتجة الوحيد للتقارير المالية، فإن هذه الأخيرة تعتبر الأكثر فاعلية والمستعملة في توجيه وترشيد عملية اتخاذ القرارات لما توفره من دعم في كل خطوة من خطواتها انطلاقاً من مرحلة تحديد المشكلة وصولاً إلى متابعة تنفيذ القرار، كما تزيد فاعلية هذه المساهمة إذا كان هناك تعاون وتكامل بين المراجع ومصلحة المراجعة في شركة الرواد.

- إن المهمة الرئيسية للمراجع هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأي المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، وبذلك يعتبر تقرير المراجع بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية للمراجعة . وهذا يحتاج إلى وضع معايير ترشد المراجعين في إعدادهم للتقارير وصياغتها حتى تأتي بالصورة المطلوبة.

- إن التقارير المالية وباقي القوائم المالية الأخرى تهدف إلى تقديم معلومات للمستفيدين منها وذلك من أجل المساعدة على اتخاذ قرارات صحيحة. بحيث تتوقف درجة المساهمة للمراجعة في صنع القرار على مدى قناعة المستويات الإدارية بأهمية التقارير المالية كأداة فعالة تمثل أحد أهم مصادر المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها والثوق بها في عملية اتخاذ القرار.

- يبدي المراجع رأيه المحايد فقط حول الحالة المالية للمؤسسة محل المراجعة ولا يتدخل في أي شيء آخر إلا بموافقة مجلس إدارة المؤسسة، وهذا ما أكدناه في شركة الرواد للصناعة والخدمات.

3. التوصيات: بناء على النتائج المذكورة أعلاه والتي توصلنا إليها يمكننا أن نقدم الاقتراحات التالية:

- ضرورة اعتماد نظام مراقبة فعال لما يقدمه من قيمة مضافة للشركة.
- ضرورة التوسع في استخدام معلومات محاسبية في عملية التخطيط بكافة أنواعها ورسم السياسة المستقبلية للشركة.
- ضرورة تبني نظام معلومات متكامل ومتناسق يزيد من سيولة المعلومات بين مختلف مصالح شركة الرواد للصناعة والخدمات.
- ضرورة وضع قوانين صارمة للحد من الأخطاء الدارجة في التقارير المالية سواء كانت بقصد أو عن غير قصد لأنها تؤدي للإفلاس وإنهاء الشركة في بعض الأحيان.

4. آفاق الدراسة:

يعتبر موضوع دراستنا أحد أهم المواضيع التي تثير الباحث وتجعله يتطلع على موضوع المراجعة بصفة عامة ككل فقد تطرق إلى التقارير المالية لأنها تعتبر أحد أهم العناصر الأساسية في المؤسسة وأيضا كافة القوائم المالية الأخرى.

وبالتالي على المهتمين بمثل هذه المواضيع أي البحث في موضوع التقارير المالية وبمهنة المراجع بصفة خاصة، أو بالمراجعة بصفة عامة الإطلاع على موضوع بحثنا هذا، مما يفتح المجال في أبعاد وتقنيات هذه المراجعة أكثر.

كما أن هناك بعض القوائم المالية الأخرى التي يجب أن تلقى اهتماما أكثر بالبحث لتمكين الباحثين بمثل هذه المواضيع أكثر من الأفضل بالدراسة التطبيقية العملية للفهم الجيد وبصورة أوسع.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب العربية

1. أمين السيد أحمد لطفى ، مسؤوليات و إجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الحاخطنة ، الطبعة 2005 ، الدار الجامعية الإسكندرية.
2. أمين السيد لطفى ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر 2007.
3. أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية الإبراهيمية ، مصر 2006.
4. ألفين أريتر ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج ، محمد عبد القادر الدسيطي ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2008.
5. أبو الفتوح علي فضالة ، المراجعة العامة ، دار الكتب العلمية للنشر مصر، 2006.
6. أحمد بن عبد الرحمن الشميمري عبد الرحمن بن أحمد هيجان وآخرون، مبادئ إدارة الأعمال، الطبعة الأولى ، طبعة العيكات ، السعودية 2004 .
7. السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث ، 2008.
8. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبي- الإطار الفكري للمعلومات التطبيقية-، الدار الجامعية، 2004.
9. أحمد نور، مراجعة الحسابات- من النظرية إلى التطبيق-، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1990.
10. جمال الدين لعويسات ، الإدارة وعملية اتخاذ القرار، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2005.
11. جلال إبراهيم العبد، إدارة الأعمال - مدخل اتخاذ القرارات وبناء المهارات، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية 2003.

12. هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، عمان- الأردن ، 2006.
13. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية – القياس والإفصاح والاعتراف في التقارير المحاسبية -، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر، عمان 2009 .
14. حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة -الإطار النظري والإجراءات العملية - ، الجزء الأول ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2009.
15. حسين حريم، شفيق حداد، أساسيات الإدارة، دار الحامد، عمان، الأردن، 1998.
16. حسن علي منتزقي ، نظرية القرارات الإدارية مدخل كمي في الإدارة ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الأردن 1997.
17. رؤوف عبد المنعم ، مبادئ المراجعة بين الفكر و التطبيق ، الفاروق الحديثة للطباعة و النشر، القاهرة، 1987.
18. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
19. خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي ، الطبعة الأولى ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 2009.
20. طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية:أسس الإعداد والعرض والتحليل ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2000.
21. طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2004.
22. علي السيد قاسم، مراجعة الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراجع الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، 2000.

23. عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الطبعة 2001، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، ص 223 - 224.
24. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال - المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية -، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2001.
25. فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الطبعة، 2002، دار الجامعة الجديدة للنشر - الإسكندرية.
26. محمد السيد سرايا، أصول المراجعة والتدقيق الشامل - الإطار النظري المعايير والقواعد، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، 2007.
27. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
28. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
29. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية 1990.
30. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية -، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2002.
31. محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية - مدخل نظم المعلومات -، المكتب الجامعي الحديث، الجزء الأول.
32. مصطفى حسنين خضير، المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2006.
33. منعم زمير الموسوي، بحوث العمليات - مدخل علمي لاتخاذ القرارات، الطبعة الأولى، الجامعة الأردنية، دار وائل للنشر 2009.

34. منعم زمير الموسوي ، اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى ، دار اليازوري العلمية، عمان 1998.

35. محمد يوسف حفناوي ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار وائل للنشر، عمان 2001.

ثانيا: الكتب الفرنسية

1. Darbelet. A, Economie D'entreprise, 1^{er} Edition, Edition Foucher, Paris, 2001

2. Fernardez A, Les Nouveaux Tableaux de Bord de Decideurs, Edition d'organisation, Paris, 2000.

3. Robert reix, systemes d'information et mangement d'organisation, édition vuibert, 2002.

ثالثا: المذكرات والأطروحات

1. أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر 2006 / 2007.

2. أحمد نقاز، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة ، جامعة الأغواط ، 2006/2007.

3. أحمد عبد الهادي شبير ، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة - غزة ، فلسطين 2006.

4. بلوا حد زكريا ، عبد الواحد محمد ، المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، تخصص محاسبة ومالية - جامعة قسنطينة 2010 / 2011.

5. بن خروف جليلة ، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية - جامعة بومرداس ، 2008 / 2009.

6. حكيمة مناعي ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - باتنة ، 2008 / 2009 .

7. حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي ، أطروحة دكتوراه دولة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الجزائر، 2008 / 2009.
8. عمر علي عبد الصمد ، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الجزائر، 2008 / 2009.
9. مصباح عبد الهادي حسن الدويك ، نظم المعلومات المحسوبة وأثرها على القرارات الإدارية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة - قسم إدارة الأعمال ، الجامعة الإسلامية - غزة ، 2009 / 2010.

رابعاً: المجلات والمقالات

1. رحال علي ، أبحاث اقتصادية وإدارية، التقارير المالية أي محتوى للمعلومات ؟ ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير باتنة ، العدد الأول - جوان 2007.
2. عبد الطيف محمد خليل ، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة ، مجلة البحوث التجارية ، العددان (1-2) ، المجلد (25) ، يناير ويوليو ، 2003.
3. محمد مروان العشي ، مصداقية نظام المعلومات المحاسبي لإعداد التقارير المالية ، مقالة ، الجامعة الإسلامية ، 2007.
4. خالد الخطيب ، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية لشركات المساهمة - كلية الاقتصاد، مجلة جامعة دمشق ، المجلد الثامن عشر - العدد الثاني - 2002.