

قال الله تعالى:

"وقل بني زدني علما"

قال الله تعالى:

"وقل ربّ زدني علما"

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

کتاب اللغۃ ۱۴۱۷

يعتبر الهدف من عملية مراجعة الحسابات هو تمكين مراجع الحسابات من إبداء رأيه الفني المحايد على صدق وشرعية القوائم المالية ونتيجة المركز المالي، وذلك من خلال تقرير مراجع الحسابات، وهو يساعد حصول متخذ القرارات على البيانات والمعلومات المطلوبة من خلال تقرير مراجع الحسابات في تخفيض الجهد واتخاذ القرار المناسب، وكذلك يطمئن الإداريين على مصادرها والثقة فيها والثقة بمن يعدها.

ومحاولة منا من خلال هذا الموضوع دور تقرير مراجع الحسابات في ترشيد القرارات معالجة إشكالية البحث المتمثلة في: كيف يمكن لتقرير مراجع الحسابات في التأثير على ترشيد القرارات؟ وذلك انطلاقاً من فصلي الدراسة، الفصل الأول يخص الجانب النظري أما الفصل الثاني فخصصناه للجانب التطبيقي لهاته الدراسة.

ومن هنا سنتطرق إلى التأكد من صحة الفرضيات التالية:

### 1 - نتائج البحث:

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

-مراجعة الحسابات تعمل على القدرة على توصيل المعلومات المحاسبية الدقيقة لمستخدمي القوائم المالية، وذلك من خلال إعداد التقرير النهائي للمراجع الذي يحتوي على مدى وصدق وموثوقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

-يعطي تقرير مراجع الحسابات رأياً واضحاً وصريحاً في مدى صدق وشرعية القوائم المالية.

-تقديم المراجع لتقريره يخدم فئات عديدة في المجتمع، لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب ويخدم جميع الجوانب على مستوى المؤسسة لمساعدتها على نجاحها والتحقيق الأمثل لأهدافها.

-إن المهمة الرئيسية لمراجع الحسابات سواء في الجزائر أو أي مراجع آخر هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى.

-نجاح مهنة المراجعة وتطورها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين بها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح ممارسي المهنة.

### 2 -اختبار الفرضيات:

#### الفرضية الأولى:

مراجعة الحسابات تعني فحص القوائم المالية للمؤسسة لاكتشاف الأخطاء لتلك القوائم وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لتقديم المراجع رأيه الفني حول القوائم المالية، هنا تبرز ضرورة وجود مراجعة على مستوى المؤسسات وذلك لتجنب عمليات الغش ولكي يكون هناك ضوابط لممارسة الأعمال داخل هذه المؤسسات، ومن هنا تظهر صحة هاته الفرضية.

### الفرضية الثانية:

يقوم مراجع الحسابات بإعداد تقرير المراجع من خلال جمعه للمعلومات اللازمة وفحصها وانتقاده ومن ثم إعطاء رأيه حولها، حيث يكون رأيه مستقل عن جميع الأطراف الأخرى للمؤسسة، وتظهر هذه الأهمية في رأي المراجع حول القوائم المالية من خلال تقريره، سواء كان رأيه بدون تحفظ أو بتحفظ أو يكون رأيه سالبا أو عدم إبداء رأيه، وذلك ما تعتمد عليه المؤسسة في اتخاذ قراراتها المستقبلية حول وضعيتها المالية والمحاسبية، ومن هنا نثبت صحة هذه الفرضية.

### الفرضية الثالثة:

تعتبر عملية اتخاذ القرار الرشيد الخطوة الأولى من تحقيق أهداف المؤسسة، حيث يعتمد القرار الرشيد على الاستعمال الأمثل لموارد المؤسسة ومن ثم تحقيق أهدافها، ويبرز ذلك من خلال ارتباط عملية اتخاذ القرار بأصحاب المؤسسة لذلك يجب عليهم اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، لتدارك الانحرافات واتخاذ الإجراءات الصحيحة في الوقت اللازم، لتحقيق أهداف المؤسسة، ومن خلال هذا نثبت صحة هذه الفرضية نسبيا.

### 3 - توصيات البحث:

- تزويد المراجع بأكثر عدد ممكن للمعلومات اللازمة للوصول إلى نتائج مرضية تخدم جميع الأطراف.  
- تحسيس المراجع بما تخدمه عملية المراجعة محيط المؤسسة، باعتبار أنه يستفيد منها الجميع وخاصة متخذي القرار.  
- ضرورة إجراء العديد من الدراسات التي تخدم الجانب التطبيقي لعملية مراجعة الحسابات.  
- فتح المجال أكثر لاستطاعة الطلبة إجراء دراسات ميدانية هادفة حول مراجعة الحسابات.  
- التوعية المستمرة لمسيرى المؤسسات على أهمية المراجع الخارجي والأخذ بعين الاعتبار لما يرد في تقريره وتطبيق توصياته.

ورغم محاولتنا الإلمام والإحاطة بجميع جوانب الموضوع بأكثر حد من المعلومات، إلا أننا لم نوفق بالوقوف على جميع النقاط التي تخص الموضوع لأنه موضوع متشعب، لذلك قد يكون هناك دراسات لاحقة استكمالا لجوانب الدراسة، يكون فيها شرح تفصيلي لكل عناصر عملية المراجعة وإجراءاتها وكيف تؤثر على عملية اتخاذ القرار.

### 4 - آفاق الدراسة

يعد موضوع دور تقرير مراجع الحسابات في ترشيد القرارات، ذا أهمية بالغة يمكنه فتح آفاق لدراسات مفيدة من خلال جزئياته المكتملة لدراسات أخر أمام الطلبة الراغبين في التطرق لهذه الدراسات وعليه يمكن طرح المواضيع التالية:

- مساهمة تقرير مراجع الحسابات في تحقيق أهداف المؤسسة.

دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية.

أثر مراجعة الحسابات في عملية اتخاذ القرار.

### تمهيد:

نتيجة لأهمية الموضوع المدروس واتساع جوانبها، وبعد الانتهاء من الجانب النظري لهذه الدراسة، لابد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي أو الميداني، وذلك بهدف التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للبحث، والتي تشير إلى الدور الذي يلعبه تقرير مراجع الحسابات في ترشيد عملية اتخاذ القرار من طرف أصحاب المصلحة للمؤسسة، وكيفية تأثير هذه القرارات على مدى تحقيق أهداف المؤسسة، بالاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة التي اهتمت بها مهنة مراجعة الحسابات، ومذلك بهدف تطبيق القوانين التي نصت عليها هذه المهنة في أرض الواقع من خلال هذه الدراسة الميدانية.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى التعريف بالمؤسسة ونشاطها والمحيط المتواجدة فيه وأيضا الهيكل التنظيمي للمؤسسة وعرض الميزانية بجانبها وجدول حسابات النتائج، كما سنعرض أيضا تقرير مراجع الحسابات، وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة

- المبحث الثاني: مخرجات النظام المحاسبي

- المبحث الثالث: مخرجات عملية المراجعة (تقرير مراجع الحسابات)

## المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة محل الدراسة

سوف نحاول في هذا المبحث التطرق إلى المؤسسة محل الدراسة بشكل يوضح عملها ونشاطها ومحيطها والهيكلة التنظيمي المشكل لها ومخطط مكان التبرص، ودراستنا ستكون حول مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA.

### المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

مؤسسة EDIMMA المراقبة التقنية للسيارات بولاية الوادي هي مؤسسة اقتصادية ذات طابع تجاري، تمارس نشاط تجارة بالتجزئة للعتاد واللوازم الفلاحية، وتمارس نشاط المراقبة التقنية للسيارات، أنشأت تبعا للمرسوم رقم 827 المؤرخ في 03 أوت 1986 والمتعلق بإعادة هيكلة الديوان الوطني للعتاد ONAMA.

بعد المداولة للمجلس الشعبي الولائي 1986/05 والمؤرخ في 1986/11/23 والمتعلقة بالموافقة على إنشاء مؤسسة ولائية لتوزيع وصيانة العتاد الفلاحي انطلقت المؤسسة في مزاولة نشاطها في 1987/01/01 والذي يتمثل في التجارة بالتجزئة للعتاد واللوازم الفلاحية وكان مقرها الأول في بلدية قمار إلى غاية شهر سبتمبر من سنة 1990 حيث حولت إلى بلدية كونيون بسبب ضيق المكان لتباشر نشاطها بمقرها الجديد لمدة 04 سنوات ليتم تحويلها فيما بعد إلى منطقة صناعية بتكسبت والتي بقيت فيها لحد اليوم وبعد إخضاع المؤسسات العمومية إلى اقتصاد السوق حولت مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي من مؤسسة عمومية فقط إلى عمومية اقتصادية، وذلك بموجب القرار الوزاري رقم 501/96 المؤرخ بـ 1996/05/25 المتعلق بتحويل المؤسسة من عمومية إلى مؤسسة اقتصادية. كما أن للمؤسسة فرع بدائرة جامعة يقدم خدمات البيع للعتاد واللوازم الفلاحية للمناطق المجاورة.

ومؤخرا تم تحويل المؤسسة بتسويق العتاد الفلاحي من جرارات على اختلاف أنواعها ومضخات المياه وغيرها من العتاد الفلاحي، ويوجد مقر المؤسسة الأم بالجزائر العاصمة. وحدة المراقبة التقنية للسيارات. ضمن سياسة التنويع اتخذت المؤسسة لنفسها نشاطا جديدا، الذي يتمثل في المراقبة التقنية للسيارات وذلك ابتداء من 2003. بحيث تقوم هذه الوحدة بالمراقبة التقنية للمركبات بشتى أنواعها من سيارات وشاحنات وحافلات، مقابل الأجر وقد كانت المؤسسة السباقة إلى هذا النشاط في الولاية، بحيث يقصدها الزبائن حتى من الولايات المجاورة.

### نشاط المؤسسة:

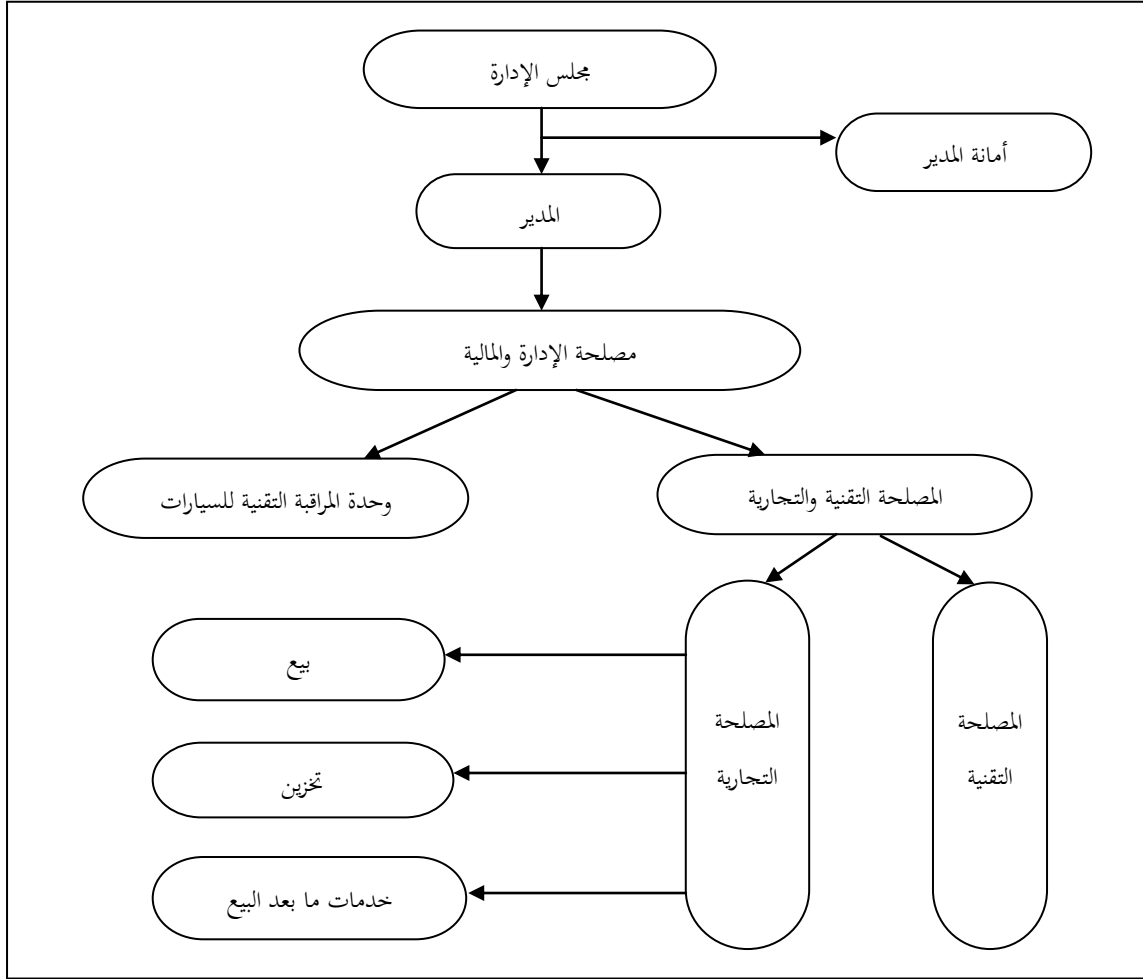
تمارس مؤسسة EDIMMA المراقبة التقنية للسيارات، نشاطا تجاريا من جهة وخدماتية من جهة أخرى وتفصيلهما كالآتي:

-تجارية ذلك لاعتمادها على بيع العتاد واللوازم الفلاحية من جرارات ومضخات المياه وغيرها وكذلك قطع الغيار والزيوت.

-خدماتية ذلك لاعتمادها على نشاطها الثاني الجديد وهو المراقبة التقنية للسيارات وتعد المؤسسة الأولى في هذا المجال على المستوى ولاية الوادي.

## المطلب الثاني: محيط مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي أولاً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم(11): الهيكل التنظيمي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

**سوق المؤسسة:** تستحوذ المؤسسة على نصيب كبير من سوق الزيوت وقطع الغيار بولاية الوادي، كما أنها تنقسم سوق المراقبة التقنية للسيارات الموجود بالشط، وللمؤسسة زبائن آخريين من المناطق المجاورة مثل: تقرت ويقصدونها قصد المراقبة التقنية لمركباتهم.

أما بالنسبة لعتاد الفلاحة فتسيطر المؤسسة على هذا السوق في الولاية فهي الممول الوحيد له وللمؤسسة نصيب من أسواق الولايات المجاورة للعتاد الفلاحي لاسيما الجرارات مثل: تبسه وتقرت.

**مجلس الإدارة:** ويتكون هذا المجلس من 07 أعضاء من شتى مصالح المؤسسة، ويجتمع من 04 إلى 06 مرات في السنة، وذلك للنظر في التسيير الداخلي للمؤسسة، والخروج بنظام تسييري ناجح، وينتخب هذا المجلس لمدة 06 سنوات، ويعين فيه رئيسا لمجلس الإدارة وهو المدير العام للمؤسسة.

**مصلحة الإدارة والمالية:** وتقوم هذه المصلحة بعدة مهام، فهي المسؤولة عن الشؤون الداخلية للمؤسسة، كما تقوم بتقديم المعلومات الكافية للمدير من الناحية القانونية المتعلقة بالقيود اليومية، وحجم التعاملات مع البنك والضرائب،

كما تقدم نظرة شاملة عن تعامل المؤسسة مع الموردين والزبائن، كما تقوم بالتسيير الإداري للعمال، ذلك بمراقبة التسيير اليومي للعمال والموظفين والعقود المبرمجة مع العمال وتسديد أجورهم.

وبالنسبة للمحاسبة فإن هذه المصلحة تقوم بتسجيل عمليات المحاسبة التي تقوم بها المؤسسة من بيع وشراء وتناول وتقييد كل ذلك في دفتر اليومية، كما تقوم بإعداد الميزانية الافتتاحية والاحتسابية. كما تساهم في معرفة الرسوم والمنح، وتمكن المؤسسة من معرفة حجم البضائع والسلع الموجودة داخل مخازنها.

**المصلحة التجارية:** وهذه المصلحة هي المسؤولة عن شراء مختلف السلع من العتاد الفلاحي وقطع الغيار والزيوت من طرف الموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة. كما أنها المصلحة المسؤولة عن تخزين هذه البضائع بحيث تحتوي على مخزين -مخزن قطع الغيار والزيوت ومخزن العتاد الفلاحي- ويشرف على كلا المخزين أمين المخزن الذي يتابع عملية دخول السلع وخروجها من كلا المخزين.

والمصلحة التجارية أيضا هي المكلفة بعملية البيع للزبائن سواء كانوا تجار الجملة أو التجزئة أو مستهلكين نهائيين. كما أنها مكلفة بالإشراف على عملية البيع والتحويل والتمويل للفرع بجامعة.

**المصلحة التقنية:** وتشرف هذه المصلحة على تقديم خدمات ما بعد البيع للزبائن، كما تشرف على الصيانة للآلات والمعدات الفلاحية.

**-العمال بالمؤسسة:** يبلغ عدد عمال EDIMMA المراقبة التقنية للسيارات 23 عاملا 20 بالمؤسسة بالمقر الاجتماعي بتكسبت و03 في فرع جامعة.

كما وظفت المؤسسة مؤخرا 04 عمال ضمن عقود ما قبل التشغيل.

الجدول التالي: يمثل توزيع العمال بمؤسسة EDIMMA المراقبة التقنية للسيارات.

الجدول رقم(02): توزيع العمال بمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي

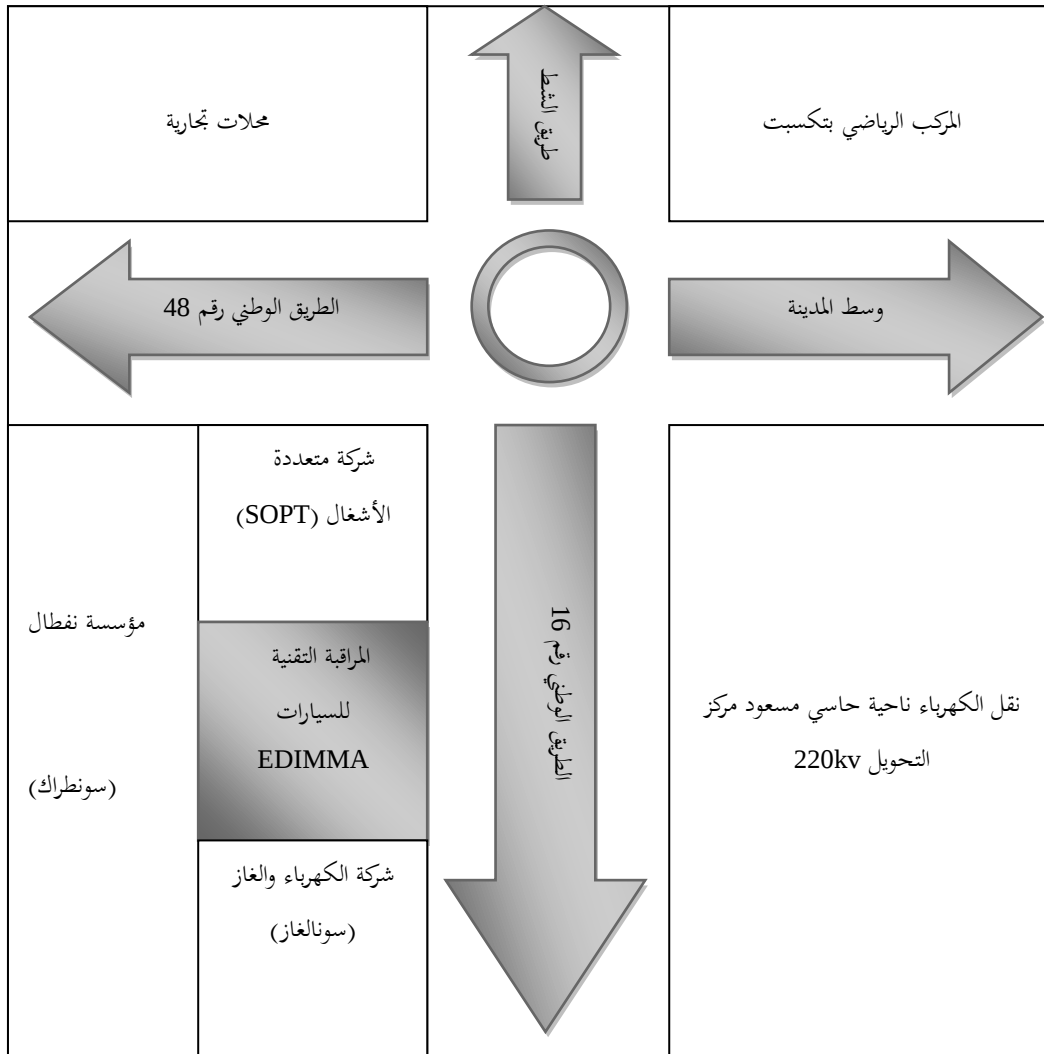
| العدد | المنصب            |
|-------|-------------------|
| 06    | رؤساء العمال      |
| 02    | الإطارات المسؤولة |
| 02    | الإطارات السامية  |
| 05    | الإطارات المتوسطة |
| 08    | العمال            |
| 23    | المجموع           |

المصدر: اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

**ثانيا: مخطط موقع مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي**

سنقوم بتوضيح موقع مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (12): مخطط موقع مكان التريض



المصدر: اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

## المبحث الثاني: مخرجات النظام المحاسبي

في هذا المبحث سنتطرق إلى مخرجات عملية المحاسبة وهي الميزانية المحاسبية بجانبها الأصول والخصوم وأيضا سنتطرق إلى جدول حسابات المؤسسة محل الدراسة

### المطلب الأول: الميزانية المنتهية في 2014/12/31 (جانب الأصول)

في هذا المطلب سنتطرق إلى الميزانية من جانبها الأول وهو جانب الأول للمؤسسة محل الدراسة كمايلي:

الجدول رقم(03) يمثل: الميزانية العامة للأصول

| الأصول                              | ملاحظة | إجمالي N     | N إهتلاكات ومؤونات | N صافي      | صافي N-1 |
|-------------------------------------|--------|--------------|--------------------|-------------|----------|
| أصول غير متداولة                    |        |              |                    |             |          |
| فارق الاقتناء                       |        |              |                    |             |          |
| قيم غير مادية                       |        |              |                    |             |          |
| قيم ثابتة مادية                     |        |              |                    |             |          |
| أراضي                               |        |              |                    |             |          |
| مباني                               |        |              |                    |             |          |
| تثبيتات عينية أخرى                  |        |              |                    |             |          |
| تثبيتات جاري انجازها                |        |              |                    |             |          |
| التثبيتات المالية                   |        |              |                    |             |          |
| السندات الموضوعية موضع المعادلة     |        |              |                    |             |          |
| غيرها من الاستثمارات والذمم المدينة |        |              |                    |             |          |
| الأخرى                              |        |              |                    |             |          |
| عناوين مجمدة أخرى                   |        |              |                    |             |          |
| القروض المالية الأخرى غير المتداولة |        |              |                    |             |          |
| الضريبة المؤجلة                     |        |              |                    |             |          |
| 35695026.22                         |        | 87383276.28  | 51630583.79        | 35752692.49 |          |
| مجموع الأصول غير المتداولة          |        |              |                    |             |          |
| أصول متداولة                        |        |              |                    |             |          |
| مخزونات النشاط التجاري              |        |              |                    |             |          |
| حقوق واستخدامات مماثلة              |        |              |                    |             |          |
| الزبائن                             |        |              |                    |             |          |
| مدينون آخرون                        |        |              |                    |             |          |
| ضرائب مماثلة                        |        |              |                    |             |          |
| ديون أخرى وظائف ذات صلة             |        |              |                    |             |          |
| توافر واستيعاب                      |        |              |                    |             |          |
| توظيفات وأصول مالية أخرى متداولة    |        |              |                    |             |          |
| الخزينة                             |        |              |                    |             |          |
| مجموع الأصول المتداولة              |        |              |                    |             |          |
| 42735745.03                         |        | 49626981.01  | 3532550.52         | 46094430.49 |          |
| 78430771.25                         |        | 137010257.29 | 55163134.31        | 81847122.98 |          |
| المجموع العام للأصول                |        |              |                    |             |          |

المصدر: القوائم المالية لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

نلاحظ من خلال هذا الجدول وجود بيانات متعلقة بسنة 2013 وبيانات متعلقة بسنة 2014 وهو تطبيق لمبدأ المقارنة كما نلاحظ وجود عمود الإحالة إلى الملاحق حيث يتضمن هذا العمود رقم الإحالة الموجودة في آخر القوائم المالية "الملاحق" ويتضمن شروح وتفسيرات وتعليقات المراجع.

بالنسبة للعمود المتعلق بسنة 2014 نجد أنه ينقسم إلى ثلاثة أعمدة:

العمود الأول يحتوي على المبالغ الخام.

العمود الثاني يحتوي على أقساط الاهتلاك.

العمود الثالث يحتوي على القيمة الصافية.

ونلاحظ كذلك وجود ختم مراجع الحسابات على هذه الميزانية ويعود ذلك من أجل منع التزوير والتلاعب بالقوائم المالية ودليل إثبات للقائمة محل المراجعة، كما نلاحظ أنها تنقسم إلى مجموعتين:

المجموعة الأولى: أصول غير متداولة والتي تتضمن مجموع التثبيتات المادية والعينية.

المجموعة الثانية: أصول متداولة والتي تتضمن مجموع المخزونات والزبائن، المدينون، الضرائب والنقديات، حيث يكون لكل مجموعة مجموعها الخاص وفي أسفل الميزانية يكون المجموع العام للمجموعتين.

#### المطلب الثاني: الميزانية المنتهية في 2014/12/31 (جانب الخصوم)

في هذا المطلب سنحاول التطرق إلى الميزانية من جانبها الثاني وهو جانب الخصوم للمؤسسة محل الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): الميزانية العامة للخصوم

| الخصوم                                                                                                                                                                                                                                                                                  | ملاحظة | N           | N-1         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-------------|-------------|
| رؤوس الأموال الخاصة<br>رأس المال المصدر<br>رأس المال غير المطلوب<br>علاوات واحتياطات (احتياطات مجمعة (1))<br>فوارق التقييم<br>فارق المعادلة (1)<br>نتيجة صافية / (حصة الجمع (1))<br>رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد<br>حصة الشركة المجمعة (1)<br>حصة ذوي الأقلية (1)<br>المجموع -1 |        | 15748996.60 | 15423533.11 |
| الخصوم غير المتداولة<br>قروض وديون مالية<br>ضرائب (المؤجلة والمتراكمة)<br>مؤونات ونواتج مثبتة مسبقا<br>مجموع الخصوم غير المتداولة -2                                                                                                                                                    |        | 21184487.31 | 213075.34   |

|             |              |  |                                                                                |
|-------------|--------------|--|--------------------------------------------------------------------------------|
|             |              |  | الخصوم المتداولة<br>موردون وحسابات مرتبطة<br>ضرائب<br>ديون أخرى<br>خزينة سلبية |
| 41707162.80 | 44913639.07  |  | مجموع الخصوم المتداولة -3-                                                     |
| 78430771.25 | 818847122.98 |  | المجموع العام للخصوم                                                           |

المصدر: القوائم المالية لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

نلاحظ من هذا الجدول أن هناك ثلاث أعمدة، العمود الأول يخص البيان أما العمود الثاني فيخصص بيانات سنة 2014 والعمود الثالث يخص بيانات سنة 2013 وذلك تطبيقاً لمبدأ المقارنة من طرف مراجع الحسابات كما نلاحظ أيضاً أن الجدول ينقسم أفقياً إلى ثلاثة أقسام، القسم الأول يخص رأس المال الخاص، والذي يضم العديد من العناصر والمبالغ، أما القسم الثاني فيخصص الخصوم غير المتداولة الذي بدوره يضم مجموعة من العناصر والمبالغ، ومن ثم القسم الثالث الذي يخص الخصوم المتداولة ويحتوي أيضاً على مجموعة من العناصر والمبالغ، والملاحظ أن مجموع الخصوم لسنة 2014 قد زادت قيمته عما كان عليه في سنة 2013 بنسبة ما.

#### المطلب الثالث: جدول حسابات النتائج

أما في هذا المطلب سنتطرق إلى جدول حسابات النتائج للمؤسسة كالاتي:

الجدول رقم (05): جدول حسابات النتائج

| البيان                                                                                                       | ملاحظة | N            | N-1          |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------------|--------------|
| المبيعات والمنتجات الملحقة<br>تغير مخزون المنتجات المصنعة وقيد التصنيع<br>الإنتاج المثبت<br>إعانات الاستغلال |        |              |              |
| 1 - إنتاج السنة المالية                                                                                      |        | 43805702.34  | 37732886.64  |
| مشتريات مستهلكة<br>خدمات خارجية واستهلاكات أخرى                                                              |        |              |              |
| 2 - استهلاك السنة المالية                                                                                    |        |              |              |
| 3 - القيمة المضافة للاستغلال (1-2)                                                                           |        | 30169451.13- | 24619192.49- |
| أعباء العاملين                                                                                               |        | 13636250.21  | 13113694.15  |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة                                                                          |        |              |              |
| 4 - الفوائض الإجمالي للاستغلال                                                                               |        |              |              |
| نواتج تشغيلية أخرى                                                                                           |        | 1453223.87   | 967297.95    |
| أعباء تشغيلية أخرى<br>مخصصات الاهتلاكات والمؤونات<br>استرجاع خسائر القيمة والمؤونات                          |        |              |              |
| 5 - النتيجة التشغيلية                                                                                        |        |              |              |
| نواتج مالية                                                                                                  |        | 349226.67    | 249553.40    |

|           |           |  |                                              |
|-----------|-----------|--|----------------------------------------------|
|           |           |  | أعباء مالية                                  |
|           |           |  | 6 - النتيجة المالية                          |
| 10953.67- | 13763.18- |  | 7 - النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)        |
| 238599.43 | 335463.49 |  | الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية     |
|           |           |  | الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية |
|           |           |  | مجموع نواتج الأنشطة العادية                  |
|           |           |  | مجموع أعباء الأنشطة العادية                  |
|           |           |  | 8 النتيجة الصافية للأنشطة العادية            |
| 233599.43 | 325463.49 |  | النواتج غير العادية (يطلب تحديدها)           |
|           |           |  | الأعباء غير العادية (يطلب تحديدها)           |
|           |           |  | 9 - النتيجة غير العادية                      |
|           |           |  | 10 - النتيجة الصافية للسنة المالية           |
| 233599.43 | 325463.49 |  |                                              |

المصدر: القوائم المالية لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي

نلاحظ في هذا الجدول احتواءه على أربعة أعمدة متضمنة بيانات كما يلي:

العمود الأول يتضمن البيانات اللازمة أما العمود الثاني فيتضمن الملاحظات التي يرفقها محافظ الحسابات في تقريره، أما العمودين الثالث والرابع يتضمنان مبالغ سنّي 2014 و 2013 على التوالي. وفي آخر الجدول يصل مراجع الحسابات إلى النتيجة الصافية للسنة المالية محل الدراسة ومقارنتها بالنتيجة الصافية للسنة السابقة. ومن هنا نستنتج أن مراجع الحسابات أشار إلى أن فحص القوائم المالية المتعلقة بالسنة المنتهية كان طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها ، عليه فإنه يوجد ترابط بين الجانب النظري لمعايير والجانب التطبيقي في الواقع. كما أوصى المراجع مسيرين المؤسسة إتباع طريقة جيدة لعملية التسيير.

### المبحث الثالث: مخرجات عملية التدقيق ( تقرير مراجع الحسابات)

بعد الإطلاع على تقرير مراجع الحسابات لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي يمكن تلخيص مضمون هذا التقرير مع الإشارة إلى أنه معد باللغة الفرنسية

#### المطلب لأول: التقرير العام

في هذا المطلب سنحاول التطرق إلى الجانب العام لتقرير مراجع الحسابات وذلك من خلال مايلي:

#### 1 - تتضمن الصفحة الأولى:

- اسم الشركة ورأسمالها وعنوانها
- عنوان التقرير: تقرير محافظ الحسابات لمؤسسة ELOUED EDIMMA/Spa للسنة المالية المنتهية في 2014/12/31.

-اسم مكتب محافظ الحسابات بالإضافة إلى عنوان المكتب ورقم الهاتف ورقم الفاكس...الخ

#### 2 - تتضمن الصفحة الثانية:

رسالة موجهة إلى رئيس مجلس الإدارة وتتضمن ما يلي:

- اسم محافظ الحسابات.
- تاريخ ومكان التقرير.
- إلى من يوجه التقرير: السيد رئيس مجلس الإدارة للمؤسسة
- العنوان.
- أجزاء التقرير والتي هي كما يلي:
- . تقرير الإدلاء بالشهادة

. الحالة المالية بتاريخ 2014/12/31.

. تعليقات حول البنود الرئيسية للوضعية المالية.

-إمضاء محافظ الحسابات مع الختم الخاص به.

#### 3 - تتضمن الصفحة الثالثة:

الإدلاء بالشهادة مع التحفظ

- اسم محافظ الحسابات.
- تاريخ ومكان التقرير.
- إلى من يوجه التقرير: السيد رئيس مجلس الإدارة للمؤسسة
- العنوان.

-الموضوع: الإدلاء بالشهادة مع التحفظ

-أجزاء التقرير والتي هي كما يلي:

. تقرير الإدلاء بالشهادة

. الحالة المالية بتاريخ 2014/12/31.

. تعليقات حول البنود الرئيسية للوضعية المالية.

في نهاية الصفحة يدلي مراجع الحسابات بشهادته حول مطابقة الميزانية للقانون وبالنقائص التي لا تؤثر تأثير سلبيًا بل هي أخطاء بسيطة يمكن معالجتها وإدراكها وبدورها جعلته يقوم بتحفظات حولها.  
-إمضاء محافظ الحسابات مع الختم الخاص به.

أشار مراجع الحسابات في تقرير الشهادة على وجود نقائص في الميزانية العامة، وهذا يعتبر نوع من القصور من وجهة نظر المراجع، وأشار أيضا أن عمليات التدقيق المطلوبة من قبل القانون قد أجريت وفقا للمعايير المهنية، كما يعبر عن صدق وانسجام البيانات المالية مع وجود تصريحات إعلامية سنوية واردة في وثائق موجهة إلى الإداريين والمشرفين على المركز المالي والقوائم المالية.

### المطلب الثاني: التقرير الخاص:

يقوم مراجع الحسابات بإعداد التقارير الخاصة بغية التحقق من مصداقية القوائم المالية ومطابقتها مع المعطيات المتوفرة لديه، وانطلاقا من التقرير الذي قام به مراجع الحسابات لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي فقد قام المراجع بإعداد التقارير التالية:

#### 1 - التقرير المالي للرقابة الداخلية:

يقوم بالرقابة الداخلية لمركز صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي محافظ الحسابات، وتكون المراقبة عن طريق الإرسال الإلكتروني، تقوم EDIMMA بإرسال التقارير المالية عبر الإرسال الإلكتروني ويقوم بمراجعتها في اليوم ذاته إذا وجد خطأ في إحدى هذه التقارير يقوم بإرجاعها عبر الإرسال الإلكتروني وطلب تصحيح الخطأ.

#### 2 - تقرير مجلس الإدارة:

حققت مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي زيادة في أرباحها الصافية في سنة 2014 مقارنة مع سنة 2013 مع ثبات رأسمالها خلال هاتين السنتين.

#### 3 - التقرير المالي عن الموارد البشرية:

رأس المال البشري هو من أهم العناصر في المؤسسة إذ أنه يمكنها من اكتساب موقع قوي في السوق كما أن عدد العمال في مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي قد بلغ 23 عاملا

جدول رقم (06): نسب عدد عمال المؤسسة

| النسبة % | العدد | المنصب            |
|----------|-------|-------------------|
| 26.09%   | 06    | رؤساء العمال      |
| 8.69%    | 02    | الإطارات المستولة |
| 8.96%    | 02    | الإطارات السامية  |
| 21.74%   | 05    | الإطارات المتوسطة |
| 34.79%   | 08    | العمال            |

## الفصل الثاني:..... دراسة حالة مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA

|         |    |      |
|---------|----|------|
| المجموع | 23 | 100% |
|---------|----|------|

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن فئة العمال بلغت 34.79 % فهي تمثل أكبر نسبة وتليها فئة رؤساء العمال التي تبلغ نسبتها 26.09 % ثم تأتي فئة الإطارات المتوسطة التي تبلغ نسبتها 21.74 % ثم تليها فئتي الإطارات السامية والإطارات المستولة التي تبلغ نسبتهما وهي بالتساوي 8.69 %، هذا يبين أن المؤسسة تعتمد في عملها على العمال.

الجدول رقم (07): الأصول غير المتداولة الثابتة

| البيان                          | المبالغ في<br>2014/12/31 | المبالغ في<br>2013/12/31 | الفرق في 2014/12/31 |          |
|---------------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------|----------|
|                                 |                          |                          | القيمة              | المعدل % |
| الأصول غير الملموسة             |                          |                          |                     |          |
| أصول ثابتة                      |                          |                          |                     |          |
| أراضي                           |                          |                          |                     |          |
| مباني                           |                          |                          |                     |          |
| الأصول المادية الأخرى           |                          |                          |                     |          |
| الأصول الملموسة                 |                          |                          |                     |          |
| الأصول الجارية                  |                          |                          |                     |          |
| الأصول المالية                  |                          |                          |                     |          |
| الأصول الضريبية المؤجلة         |                          |                          |                     |          |
| إجمالي الأصول الختام            |                          |                          |                     |          |
| الاستهلاك / انتكاسات            |                          |                          |                     |          |
| مجموع صافي الأصول غير المتداولة | 35752692.49              | 35695026.22              | 57666.27            | 0.16 %   |

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن المجموع الصافي للأصول لسنة 2014 قد زاد عن ما كان عليه في سنة 2013 بنسبة 0.16 % وذلك بسبب شراء مقتنيات جديدة للمؤسسة، مما نتج عنه ضرائب نسبتها 5.07 %.

الجدول رقم (2-7): المخزون والعمل

| البيان                | المبالغ في<br>2014/12/31 | المبالغ في<br>2013/12/31 | تطور في 2014/12/31 |          |
|-----------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------|----------|
|                       |                          |                          | القيمة             | المعدل % |
| البضائع               |                          |                          |                    |          |
| المواد واللوازم       |                          |                          |                    |          |
| مجموع المخزون الختام  |                          |                          |                    |          |
| انخفاض قيمة المخزونات |                          |                          |                    |          |
| مجموع صافي المخزون    | 5525416.05               | 6073324.40               | (547908.35)        | -9.02 %  |

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي

نلاحظ من خلال المنحنى انخفاض في قيمة مجموع صافي المخزون لسنة 2014 مقارنة مع سنة 2013 بنسبة تقدر بـ 9.02 %.

الجدول رقم (09): المدينون والوظائف المماثلة

| البيان                  |  | المبالغ في  | المبالغ في  | الفرق في 2014/12/31 |          |
|-------------------------|--|-------------|-------------|---------------------|----------|
|                         |  | 2014/12/31  | 2013/12/31  | القيمة              | المعدل % |
| الذمم المدينة (عملاء)   |  |             |             |                     |          |
| ذمم مدينة أخرى          |  |             |             |                     |          |
| الضرائب المماثلة        |  |             |             |                     |          |
| إجمالي حسابات ثلث الخام |  |             |             |                     |          |
| قيم خسارة               |  |             |             |                     |          |
| مجموع حسابات صافي الثلث |  | 40115683.36 | 34887086.88 | 5228596.48          | 14.07%   |

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي

من خلال قراءتنا لجدول الذمم المدينة والوظائف المماثلة نلاحظ زيادة معتبرة في قيمة مجموع صافي حسابات الثلث لسنة 2014 مقارنة بسنة 2013 وذلك بنسبة 14.07%، وذلك بسبب زيادة قيمة حساب العملاء وحساب ذمم مدينة أخرى مما نتج عنه زيادة في حساب الضرائب المماثلة.

الجدول رقم (10): توافر واستيعاب (البنوك)

| البيان                             |  | المبالغ في | المبالغ في | الفرق في 2014/12/31 |          |
|------------------------------------|--|------------|------------|---------------------|----------|
|                                    |  | 2014/12/31 | 2013/12/31 | القيمة              | المعدل % |
| الاستثمارات المالية الحالية وغيرها |  |            |            |                     |          |
| الخزينة                            |  |            |            |                     |          |
| حساب بنك BADR                      |  |            |            |                     |          |
| حساب بنك 236                       |  |            |            |                     |          |
| حساب CPA                           |  |            |            |                     |          |
| حساب BDL                           |  |            |            |                     |          |
| حساب CNMA                          |  |            |            |                     |          |
| الصندوق                            |  |            |            |                     |          |
| مجموع حساب توافر واستيعابها        |  |            |            |                     |          |
| خسارة القيمة                       |  |            |            |                     |          |
| مجموع صافي حساب توافر واستيعابها   |  | 453331.08  | 1775333.75 | -1322002.67         | 74.46%   |

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي

نلاحظ من خلال هذا الجدول انخفاض كبير في مجموع حساب توافر واستيعاب في سنة 2014 مقارنة بسنة 2013 وذلك بسبب نقص في الرصيد من حسابي المؤسسة لدى بنك BADR وبنك CPA.

الجدول رقم (11): حسابات الخصوم لرأس المال

| البيان           |  | المبالغ في | المبالغ في | الفرق في 2014/12/31 |          |
|------------------|--|------------|------------|---------------------|----------|
|                  |  | 2014/12/31 | 2013/12/31 | القيمة              | المعدل % |
| رأس المال المصدر |  |            |            |                     |          |

|                           |             |             |           |    |
|---------------------------|-------------|-------------|-----------|----|
| أقساط التأمين والاحتياطات |             |             |           |    |
| النتيجة الصافية           |             |             |           |    |
| رؤوس أموال أخرى جديد      |             |             |           |    |
| المجموع                   | 15748996.60 | 15425533.11 | 323463.49 | %0 |

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي

اعتمادا على القراءة لهذا الجدول نلاحظ زيادة طفيفة في مجموع رأس المال الخاص نتيجة عن زيادة في النتيجة الصافية مقدرة بـ 323463.49.

الجدول رقم (12): الخصوم غير المتداولة

| البيان                    | المبالغ في<br>2014/12/31 | المبالغ في<br>2013/12/31 | الفرق في 2014/12/31 |          |
|---------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------|----------|
|                           |                          |                          | القيمة              | المعدل % |
| القروض المالية            |                          |                          |                     |          |
| منتجات أحكام مسجلة للتقدم |                          |                          |                     |          |
| المجموع                   | 21184487.31              | 213075.34                | -115588.03          | -5.42%   |

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

نلاحظ من خلال هذا الجدول نقص في قيمة مجموع الخصوم غير المتداولة بنسبة مقدرة بـ 5.42% نتيجة نقص في القروض المالية بنسبة 9.76%.

الجدول رقم (13): الخصوم المتداولة

| البيان                    | المبالغ في<br>2014/12/31 | المبالغ في<br>2013/12/31 | الفرق في 2014/12/31 |          |
|---------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------|----------|
|                           |                          |                          | القيمة              | المعدل % |
| حسابات دائنة              |                          |                          |                     |          |
| الضرائب                   |                          |                          |                     |          |
| الخصوم الأخرى             |                          |                          |                     |          |
| خزينة الخصوم              |                          |                          |                     |          |
| مجموع الحساب الثلاث الخام |                          |                          |                     |          |
| القيمة خسارة              |                          |                          |                     |          |
| مجموع صافي الحساب الثلاث  | 44913639.07              | 41707162.80              | 3206476.27          | -7.68%   |

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

نلاحظ من هذا الجدول زيادة في مجموع صافي حساب الثلاث بنسبة 7.68% نتيجة الزيادة المعتمدة في الحسابات الدائنة وعلى الرغم من الانخفاض في قيمة الضرائب وقيمة الخصوم الأخرى لم يتأثر كثيرا صافي حساب الثلاث من ذلك الانخفاض.

الجدول رقم (14): نتائج حسابات المصاريف

| رقم الحساب | البيان              | 2014 | 2013 | التغير | المعدل % |
|------------|---------------------|------|------|--------|----------|
| 60         | مشتريات مستهلكة     |      |      |        |          |
| 61         | مواد ولوازم مستهلكة |      |      |        |          |

|                |                          |             |             |            |        |
|----------------|--------------------------|-------------|-------------|------------|--------|
| 62             | مواد ولوازم مستهلكة أخرى |             |             |            |        |
| 63             | مصاريف المستخدمين        |             |             |            |        |
| 64             | ضرائب ورسوم              |             |             |            |        |
| 65             | مصروفات تشغيلية أخرى     |             |             |            |        |
| 66             | نفقات مالية              |             |             |            |        |
| 68             | خسارة انخفاض قيمة        |             |             |            |        |
| 69             | ضرائب على الدخل          |             |             |            |        |
| مجموع المصاريف |                          | 43570396.17 | 38154263.97 | 5416132.20 | 14.19% |

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي

بعد تفحص جدول نتائج حسابات المصاريف لسنة 2014 نلاحظ زيادة بنسبة 14.19% نتيجة لزيادة معتبرة في حساب المشتريات المستهلكة وأيضا زيادة كبيرة في حساب خسارة القيمة.

الجدول رقم (15): حسابات المنتجات

| رقم الحساب     | البيان           | 2014        | 2013        | التغير     | المعدل % |
|----------------|------------------|-------------|-------------|------------|----------|
| 700            | مبيعات بضاعة     |             |             |            |          |
| 706            | الفوائد          |             |             |            |          |
| 74             | المنح            |             |             |            |          |
| 75             | المنتجات المالية |             |             |            |          |
| مجموع المنتجات |                  | 43895859.66 | 38387863.40 | 5507996.26 | 14%      |

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

اعتمادا على الملاحظة في هذا الجدول يتبين لنا زيادة في مجموع المنتجات لسنة 2014 عما كانت عليه في سنة 2013 بنسبة 7.00%.

أشار تقرير مراجع الحسابات لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA اعتماد نفس أساليب الرقابة والفحص والاختبار في أداء مهمة مراجعة الحسابات، من حيث طرق وأساليب فحص نظام الرقابة الداخلية ومختلف أعمال الفحص والتحقيق كما هو مشار إليه في الجانب النظري.

### المطلب الثالث: إجراءات مراجع الحسابات بالنسبة لتقرير المراجعة

سيكون في هذا المطلب الإجراءات التي قام بها مراجع الحسابات لإعداد تقرير المراجعة المتعلقة بالمؤسسة محل الدراسة.

#### 1 - إجراءات التحقق من الأصول الثابتة:

أ - التحقق من الوجود الفعلي للأصل الثابت: حيث قام مراجع الحسابات بالتحقق من مكان الجرد الفعلي للأصل ووجوده على كشوف الجرد، ومقارنة ما هو موجود بالكشوف مع الواقع، وذلك للتأكد من وجود الأصل فعليا في المؤسسة.

ب -التحقق من ملكية المؤسسة للأصل الثابت: يجب على مراجع الحسابات التأكد من ظهور ملكية الأصل للمؤسسة في ميزانيتها وذلك عن طريق الإجراءات التالية:

-الإطلاع على فواتير وعقود الشراء بالنسبة للآلات والمعدات والتجهيزات.

-الإطلاع على مستندات الملكية فيما يخص الأراضي والمباني.

-الإطلاع والتحقق من عقود الملكية بالنسبة للعتاد.

ت -التحقق من تقييم الأصل الثابت: وتقييمه بتكلفة شراؤها والتي هي ثمن الشراء مضاف إليه مصاريف الشراء والصيانة والتركيب من خلال الإجراءات التالية:

-الاطلاع على المستندات التي تبين المصاريف المرتبطة بجعل الأصل صالح للاستعمال لأول مرة.

-فحص أعباء الاهتلاك.

ث -التحقق من وجود أية حقوق للغير على الأصل الثابت : وذلك من خلال الاطلاع على عقود القروض للتعرف على الضمانات المتفق عليها للحصول عليها، وعليه ذكر ذلك في تقريره.

ج -التحقق من الدقة المحاسبية: مطابقة مجاميع الأصول الثابتة مع دفتر الأستاذ.

ح -التحقق من سلامة العرض في الميزانية: وذلك يكون عن طريق:

-إظهار الأصول الثابتة في مجموعة مستقلة.

-إظهار الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية مخصوما منها مجموع الاهتلاك.

خ -التحقق من استمرار منفعة الأصل : أي أن الأصل مازال ينتفع به في الإنتاج والخدمات وعلى نفس الكفاءة الإنتاجية.

2 -إجراءات التحقق من المخزون السلعي: وذلك من خلال ما يلي:

- حضور وملاحظة الجرد الفعلي للمؤسسة.

-اختيار الكمية والأسعار.

-فحص جودة الأصناف.

-مقارنة نتائج الجرد الفعلي مع الأرصدة الظاهرة ببطاقات المخزون.

-مراجعة المشتريات والمبيعات.

-التحقق من البضاعة في المخازن.

-فحص أسعار التكلفة وطريقة التسعير. حساب معدل دوران المخزون.

-مراجعة الإجراءات المتبعة بالنسبة لجرد المخزونات.

-التحقق من سلامة التسجيل في القوائم المالية.

3- إجراءات التحقق من حسابات المدينين

-التحقق الحسابي والمستندي من رصيد المدينين الظاهر بالميزانية:وسيكون ذلك من خلال الإجراءات التالية:

- تتبع العمليات الخاصة بالمدينين من القيد الأولي إلى الترسيد في ميزان المراجعة والميزانية.
- التحقق من المستندات التي تثبت عملية البيع، الفاتورة، أمر البيع...الخ.
- التحقق من مجاميع يومية المبيعات ومن صحة ترحيلها إلى دفتر الأستاذ والدفاتر المحاسبية الأخرى.
- التحقق من وجود الحق: وذلك عن طريق الحصول على أدلة الإثبات بخصوص مراسلة المدينين وطلب مصادقات منهم على صحة أرصدة حساباتهم في دفاتر المؤسسة.
- التحقق من إمكانية تحصيل الحقوق: من خلال قيام المراجع بالاطلاع على جدول الحقوق التي لم تستحق بعد والتي استحققت والتي لم تسدد بعد، والإطلاع أيضا على مخصص الديون المشكوك فيها.
- الجرد المادي لأوراق القبض والتحقق من التسجيل السليم لأوراق القبض.
- ثانيا: إجراءات التحقق من الخصوم: ويمكن توضيح ذلك من خلال مايلي:
  - إجراءات التحقق من الالتزامات طويلة وقصيرة الأجل.
  - إجراءات التحقق من حقوق أصحاب المشروع.

#### 1 -إجراءات التحقق من الالتزامات

##### ● إجراءات التحقق من الالتزامات قصيرة الأجل: وتتمثل فيمايلي:

- التحقق من أرصدة الموردين: وذلك من خلال طلب المراجع كشف تفصيلي لأرصدة الموردين من المؤسسة، ومقارنتها مع أرصدة الموردين في ميزان المراجعة، ودفتر الأستاذ، وعلى المراجع ملاحظة تاريخ الدين والديون التي لم تسدد، ويرسل مصادقات للموردين للتأكد من صحة أرصدة حساباتهم المسجلة لدى المؤسسة.
- التحقق من أوراق الدفع: وذلك من خلال حصول المراجع على كشف تحليلي لأوراق الدفع، ويقوم بمقارنتها مع أرصدة آخر المدة بما هو مسجل في السنة الماضية مع أوراق الدفع الجديدة، ومطابقتها مع دفتر المدفوعات النقدية، بالإضافة إلى اطلاع المراجع على أوراق الدفع الموجودة في المؤسسة ويجب أن يكون مصادق عليها، وإذا وجدت أوراق دفع ملغاة على المراجع أن يتأكد فعلا من إلغائها من الختم الوجود عليها.
- التأكد من أرصدة السحب على المكشوف: تأكد المراجع من حسابات البنك الدائنة، وتحقق من أرصدها عن طريق فحص مذكرة تسوية حساب البنك، وإتباع الشيكات المحررة وغير المقدمة للبنك، والشيكات المرسله للتحصيل والتي لم تحصل، ويطلب المراجع شهادة برصيد الحساب في نهاية السنة المالية، والتحقق من حسابات غير مصفح عنها من طرف المراجع.
- التحقق من المصروفات المستحقة: "أجور، إيجار، ضرائب، فوائد...الخ"، عن طريق حصول المراجع على كشف تحليلي بجميع المصروفات المستحقة، ويفحصها بمقارنة أرصدة أول فترة مع أرصدة آخر فترة للسنة السابقة، وللتحقق من المدفوعات يجب الرجوع إلى دفتر المدفوعات النقدية، والتحقق من الحسابات غير موجودة في الميزانية، ويجب على المراجع التأكد من عدم وجود مستحقات غير مثبتة في نهاية السنة المالية.
- إجراءات التحقق من الالتزامات طويلة الأجل: وذلك على النحو الآتي:

**التحقق من السندات:** يجب على مراجع الحسابات التأكد من إتباع الشركة للإجراءات بشأن إصدار السندات، كما يقوم المراجع بالتأكد من كفاية شهادات السندات المتمثلة، اسم الشركة المصدرة للسندات ونوعها وعنوانها وقيمة رأس مالها، ورقم القيد في السجل التجاري، وكما مجموع قيمة السندات المصدرة والقيمة الاسمية للسند ورقم تسلسله وسعر الفائدة والمواعيد المحددة لأدائها، ومواعيد وشروط استهلاك السندات واسم مالكيها، وكما يتأكد المراجع من كتابة السندات الملغاة بشكل صحيح في الدفاتر.

**التحقق من القروض طويلة الأجل:** يجب على المراجع أن يتحصل على كشف تفصيلي بالقروض طويلة الأجل من طرف المؤسسة، وتكون مطابقة مع حسابات القروض بدفتر الأستاذ، وأيضاً مطابقتها مع الشروط الواردة مع المعلومات في الكشف، ويجب على المراجع أن يرسل مصادقات للجهة المانحة للقرض ومراجعة القروض المسددة خلال السنة، والفوائد المتعلقة بها خلال الفترة. وبالإضافة إلى ذلك يجب على المراجع أن يطلع على قرار مجلس الإدارة بخصوص الموافقة على القرض والتحقق من عدم وجود قروض غير مسجلة بالدفاتر.

**2 - إجراءات التحقق من الخصوم الداخلية (حقوق أصحاب المشروع):** للتحقق من الخصوم الداخلية على محافظ الحسابات إتباع الإجراءات التالية:

**أ - التحقق من رأس المال:** للتحقق من رأسمال الشركة على محافظ الحسابات مطابقة رأس المال المدرج في القوائم المالية بما هو وارد في عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسي، وفي حالة زيادة رأس المال يتحقق محافظ الحسابات من عملية الزيادة والطريقة التي تمت بها وذلك بالرجوع إلى عقد الشركة المعدل بالإضافة إلى ذلك التحقق من استيفاء سجل ملكية الأسهم المملوكة لهم وقيمها الاسمية ومطابقة هذا الكشف مع البيانات المدونة بسجل ملكية الأسهم كما يقوم مراجع الحسابات بالتحقق من صحة الإفصاح على بيانات رأس المال.

**ب - التحقق من الأرباح القابلة للتوزيع:** يتحقق مراجع الحسابات من الأرباح القابلة للتوزيع عن طريق التحقق من سلامة الإجراءات التي اتخذتها الشركة بشأن هذه الأرباح من خلال الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.

**ت - التحقق من الإحتياطات:** على مراجع الحسابات عند دراسته للاحتياطات أن يتحقق من أن الاحتياط القانوني يمثل النسبة المنصوص عليها قانوناً والتي هي 05% من صافي الأرباح كما يتعين عليه التحقق من سلامة الإفصاح عن الإحتياطات بالميزانية وبصورة تفصيلية لكل نوع منها.

**ثالثاً: إجراءات التحقق من المصروفات والإيرادات**

يمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

**1 إجراءات التحقق من الإيرادات:** للتحقق من الإيرادات يقوم المراجع بالإجراءات التالية:

- التأكد من التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بالمبيعات وذلك عن طريق فحص عينة من العمليات مستنديا ومحاسبيا من أول تسجيل لها في قيود اليومية وترحيلاتها وصولا للرصيد مع مراعاة التحقق من التقييم التسلسلي بوصولات البيع.
  - التأكد من أن جميع الإيرادات مسجلة في الدفاتر وذلك باختبار نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات.
  - التأكد من أن جميع الإيرادات المسجلة قد حققت فعلا.
- 2 -إجراءات التحقق من المصروفات: من اجل التحقق من المصروفات يجب على مراجع الحسابات إتباع الإجراءات التالية:
- أ للتحقق من صحة تسجيل المصروفات بالدفاتر وذلك بإتباع الخطوات التالية:
- يقوم مراجع الحسابات بمراجعة المستندات والحسابات لعينة من المصروفات ومتابعة تسجيلها في اليومية والتحقق من صحة ترجيلها وترصيدا في الحسابات الخاصة بها.
  - التأكد من صحة القيود المحاسبية المتعلقة بالخصم على المبيعات وذلك بمراجعة مدفوعات العملاء.
- ب للتحقق من مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات.
- ت للتحقق من أن المؤسسة تتبع سياسة واضحة للفرقة بين المصروفات الخاصة بالنشاط العادي وتلك الخاصة بالنشاط غير العادي.
- أشار مراجع الحسابات أن في عملية الفحص اتبعت نفس الإجراءات الموجودة في إعداد التقرير كما قدم التوصية الآتية:
- تصنيف المخزون حسب تسميات الحسابات الخاصة به من شأنها أن يدعم خصوصيات المؤسسة محل الدراسة

## خلاصة الفصل الثاني

حاولنا من خلال هذا الفصل التحقق من التطبيق الفعلي للجانب النظري في أرض الواقع من خلال هذه الدراسة الميدانية، وذلك من أجل ضمان الأداء الفعال للمؤسسة الاقتصادية، حيث تم إجراء دراسة ميدانية على مستوى النظام المحاسبي وتقرير مراجع الحسابات الذي يخص مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA، حيث توصلت دراستنا إلى أن تقرير مراجع الحسابات معد وفق الشروط المنصوص عليه، كما أنه يؤثر في عملية اتخاذ القرار من طرف أصحاب المصلحة للمؤسسة، من خلال المصادقة من طرف مراجع الحسابات على الحسابات المالية للمؤسسة وإبداء رأيه الفني المحايد في تقريره النهائي.

وإن مراجع الحسابات يؤكد على ضرورة الأخذ بعين الاعتبار النقائص الموجودة في عملية المحاسبة وتداركها لتجنب الأخطاء وعمليات الغش والتزوير في المستقبل.

### تمهيد:

نتيجة لأهمية الموضوع المدروس واتساع جوانبها، وبعد الانتهاء من الجانب النظري لهذه الدراسة، لابد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي أو الميداني، وذلك بهدف التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للبحث، والتي تشير إلى الدور الذي يلعبه تقرير مراجع الحسابات في ترشيد عملية اتخاذ القرار من طرف أصحاب المصلحة للمؤسسة، وكيفية تأثير هذه القرارات على مدى تحقيق أهداف المؤسسة، بالاعتماد على المعايير الدولية للمراجعة التي اهتمت بها مهنة مراجعة الحسابات، ومذلك بهدف تطبيق القوانين التي نصت عليها هذه المهنة في أرض الواقع من خلال هذه الدراسة الميدانية.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى التعريف بالمؤسسة ونشاطها والمحيط المتواجدة فيه وأيضا الهيكل التنظيمي للمؤسسة وعرض الميزانية بجانبها وجدول حسابات النتائج، كما سنعرض أيضا تقرير مراجع الحسابات، وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

١-المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة

٢-المبحث الثاني: مخرجات النظام المحاسبي

٣-المبحث الثالث: مخرجات عملية المراجعة (تقرير مراجع الحسابات)

## المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة محل الدراسة

سوف نحاول في هذا المبحث التطرق إلى المؤسسة محل الدراسة بشكل يوضح عملها ونشاطها ومحيطها والهيكل التنظيمي المشكل لها ومخطط مكان التربص، ودراستنا ستكون حول مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA.

### المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة ونشاطها

سنحاول التطرق في هذا المطلب إلى تعريف المؤسسة محل الدراسة وأيضا نتكلم عن النشاط الذي تختص به.

#### أولا: التعريف بالمؤسسة

مؤسسة EDIMMA المراقبة التقنية للسيارات بولاية الوادي هي مؤسسة اقتصادية ذات طابع تجاري، تمارس نشاط تجارة بالتجزئة للعتاد واللوازم الفلاحية، وتمارس نشاط المراقبة التقنية للسيارات، أنشأت تبعا للمرسوم رقم 827 المؤرخ في 03 أوت 1986 والمتعلق بإعادة هيكلة الديوان الوطني للعتاد ONAMA.

بعد المداولة للمجلس الشعبي الولائي 1986/05 والمؤرخ في 1986/11/23 والمتعلقة بالموافقة على إنشاء مؤسسة ولائية لتوزيع وصيانة العتاد الفلاحي انطلقت المؤسسة في مزاولة نشاطها في 1987/01/01 والذي يتمثل في التجارة بالتجزئة للعتاد واللوازم الفلاحية وكان مقرها الأول في بلدية قمار إلى غاية شهر سبتمبر من سنة 1990 حيث حولت إلى بلدية كونين بسبب ضيق المكان لتباشر نشاطها بمقرها الجديد لمدة 04 سنوات ليتم تحويلها فيما بعد إلى منطقة صناعية بتكسبت والتي بقيت فيها لحد اليوم وبعد إخضاع المؤسسات العمومية إلى اقتصاد السوق حولت مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي من مؤسسة عمومية فقط إلى عمومية اقتصادية، وذلك بموجب القرار الوزاري رقم 501/96 المؤرخ بـ 1996/05/25 المتعلق بتحويل المؤسسة من عمومية إلى مؤسسة اقتصادية. كما أن للمؤسسة فرع بدائرة جامعة يقدم خدمات البيع للعتاد واللوازم الفلاحية للمناطق المجاورة.

ومؤخرا تم تحويل المؤسسة بتسويق العتاد الفلاحي من جرارات على اختلاف أنواعها ومضخات المياه وغيرها من العتاد الفلاحي، ويوجد مقر المؤسسة الأم بالجزائر العاصمة. وحدة المراقبة التقنية للسيارات. ضمن سياسة التنويع اتخذت المؤسسة لنفسها نشاطا جديدا، الذي يتمثل في المراقبة التقنية للسيارات وذلك ابتداء من 2003. بحيث تقوم هذه الوحدة بالمراقبة التقنية للمركبات بشتى أنواعها من سيارات وشاحنات وحافلات، مقابل الأجر وقد كانت المؤسسة السباقية إلى هذا النشاط في الولاية، بحيث يقصدها الزبائن حتى من الولايات المجاورة.

#### ثانيا: نشاط المؤسسة

تمارس مؤسسة EDIMMA المراقبة التقنية للسيارات، نشاطا تجاريا من جهة وخدماتية من جهة أخرى وتفصيلهما كالآتي:

-تجارية ذلك لاعتمادها على بيع العتاد واللوازم الفلاحية من جرارات ومضخات المياه وغيرها وكذلك قطع الغيار والزيوت.

-خدماتية ذلك لاعتمادها على نشاطها الثاني الجديد وهو المراقبة التقنية للسيارات وتعد المؤسسة الأولى في هذا المجال على المستوى ولاية الوادي.

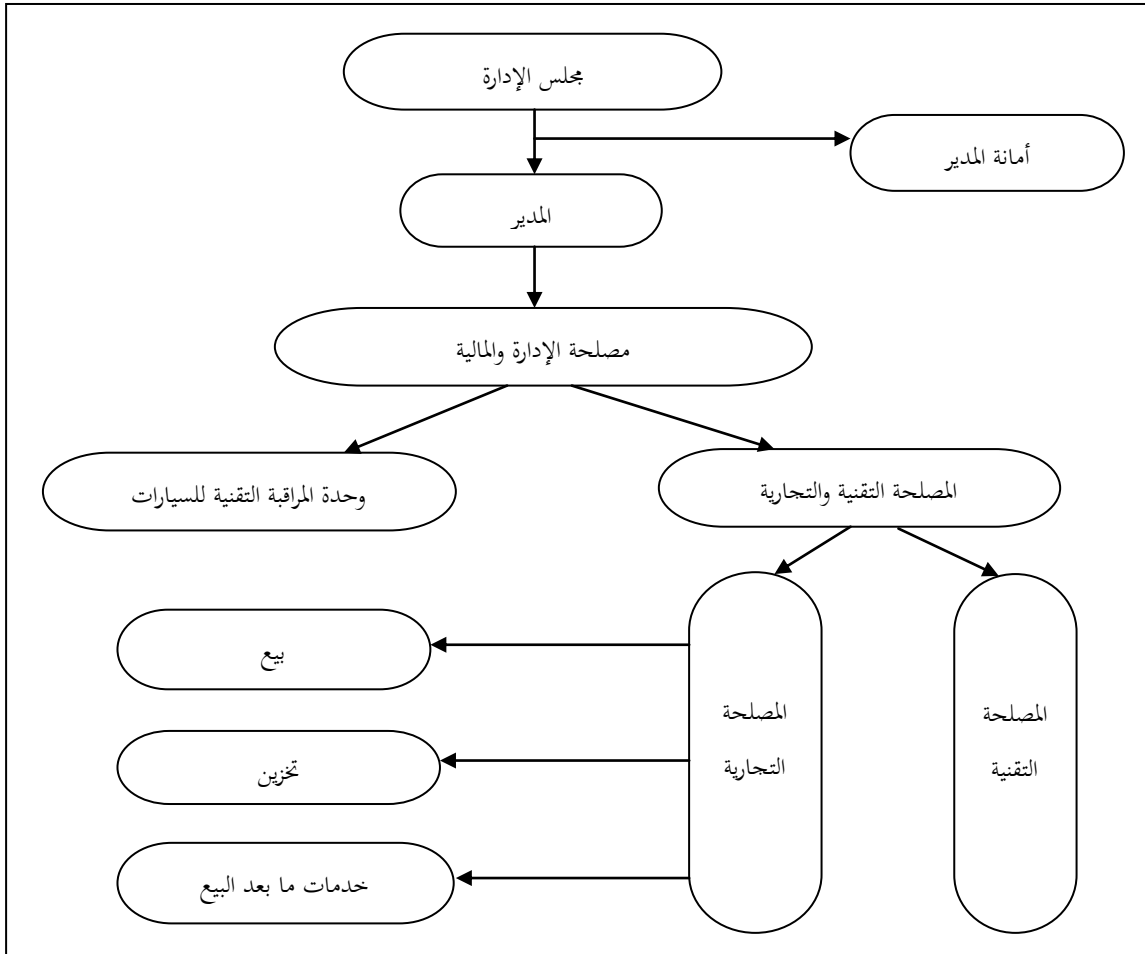
### المطلب الثاني:مخطط مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

من خلال هذا المطلب سنوضح المخطط الذي تتكون منها المؤسسة محل الدراسة .

#### أولاً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

وقد لخصنا ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(11) يمثل: الهيكل التنظيمي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

**سوق المؤسسة:** تستحوذ المؤسسة على نصيب كبير من سوق الزيوت وقطع الغيار بولاية الوادي، كما أنها تنقسم سوق المراقبة التقنية للسيارات الموجود بالشط، وللمؤسسة زبائن آخرين من المناطق المجاورة مثل: تقرت ويقصدونها قصد المراقبة التقنية لمركباتهم.

أما بالنسبة لعتاد الفلاحة فتسيطر المؤسسة على هذا السوق في الولاية فهي الممول الوحيد له وللمؤسسة نصيب من أسواق الولايات المجاورة للعتاد الفلاحي لاسيما الجرارات مثل: تبسه وتقرت.

**مجلس الإدارة:** ويتكون هذا المجلس من 07 أعضاء من شتى مصالح المؤسسة، ويجتمع من 04 إلى 06 مرات في السنة، وذلك للنظر في التسيير الداخلي للمؤسسة، والخروج بنظام تسييري ناجح، وينتخب هذا المجلس لمدة 06 سنوات، ويعين فيه رئيسا لمجلس الإدارة وهو المدير العام للمؤسسة.

**مصلحة الإدارة والمالية:** وتقوم هذه المصلحة بعدة مهام، فهي المسؤولة عن الشؤون الداخلية للمؤسسة، كما تقوم بتقديم المعلومات الكافية للمدير من الناحية القانونية المتعلقة بالقيود اليومية، وحجم التعاملات مع البنك والضرائب، كما تقدم نظرة شاملة عن تعامل المؤسسة مع الموردين والزبائن، كما تقوم بالتسيير الإداري للعمال، ذلك بمراقبة التسيير اليومي للعمال والموظفين والعقود المبرجة مع العمال وتسديد أجورهم.

وبالنسبة للمحاسبة فإن هذه المصلحة تقوم بتسجيل عمليات المحاسبة التي تقوم بها المؤسسة من بيع وشراء وتناول وتقييد كل ذلك في دفتر اليومية، كما تقوم بإعداد الميزانية الافتتاحية والاختتامية. كما تساهم في معرفة الرسوم والمنح، وتمكن المؤسسة من معرفة حجم البضائع والسلع الموجودة داخل مخازنها.

**المصلحة التجارية:** وهذه المصلحة هي المسؤولة عن شراء مختلف السلع من العتاد الفلاحي وقطع الغيار والزيوت من طرف الموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة. كما أنها المصلحة المسؤولة عن تخزين هذه البضائع بحيث تحتوي على مخزين، مخزن قطع الغيار والزيوت ومخزن العتاد الفلاحي، ويشرف على كلا المخزين أمين المخزن الذي يتابع عملية دخول السلع وخروجها من كلا المخزين.

والمصلحة التجارية أيضا هي المكلفة بعملية البيع للزبائن سواء كانوا تجار الجملة أو التجزئة أو مستهلكين نهائين. كما أنها مكلفة بالإشراف على عملية البيع والتحويل والتمويل للفرع بجامعة.

**المصلحة التقنية:** وتشرف هذه المصلحة على تقديم خدمات ما بعد البيع للزبائن، كما تشرف على الصيانة للآلات والمعدات الفلاحية.

**العمال بالمؤسسة:** يبلغ عدد عمال EDIMMA المراقبة التقنية للسيارات 23 عاملا 20 بالمؤسسة بالمقر الاجتماعي بتكسبت و03 في فرع جامعة.

كما وظفت المؤسسة مؤخرا 04 عمال ضمن عقود ما قبل التشغيل.

الجدول التالي: يمثل توزيع العمال بمؤسسة EDIMMA المراقبة التقنية للسيارات.

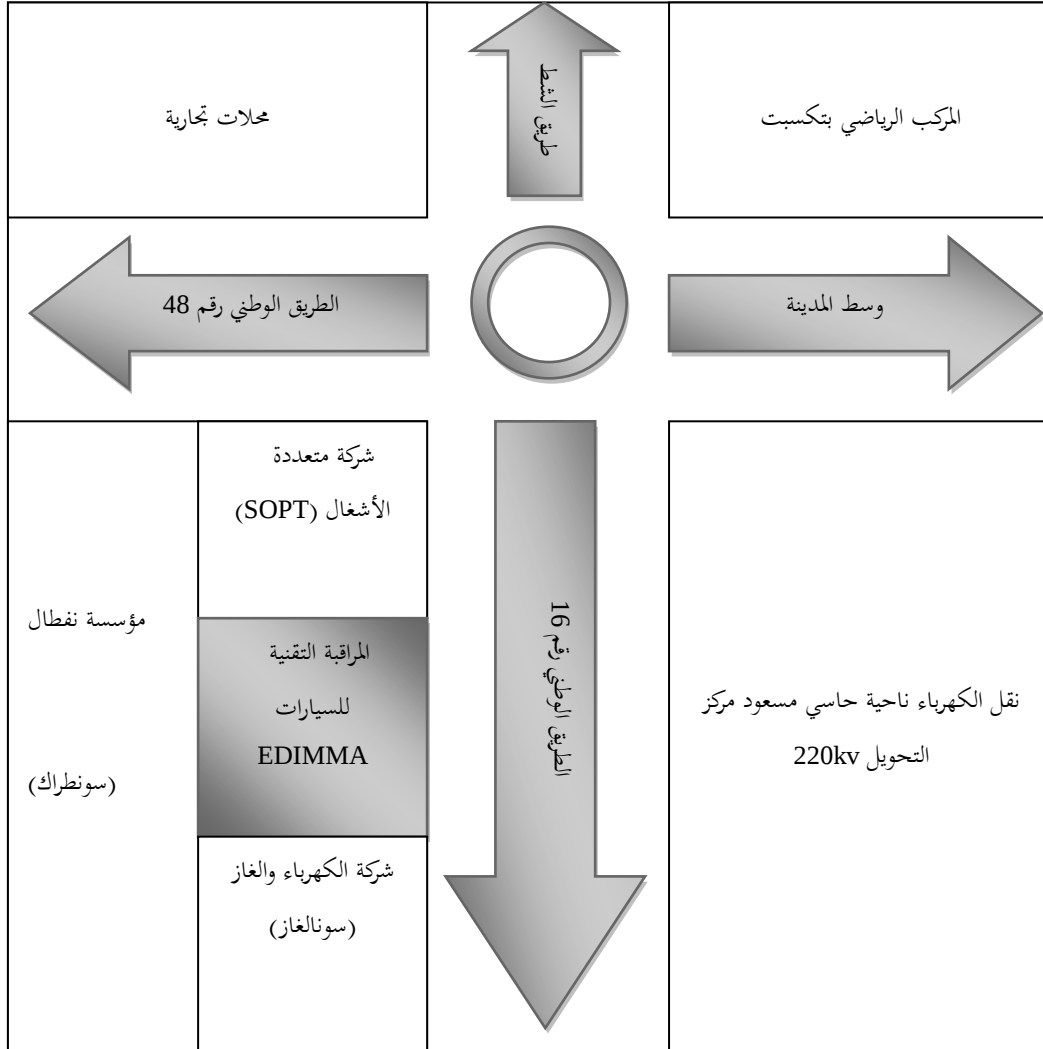
الجدول رقم(02) يمثل : توزيع العمال بمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي

| العدد | المنصب            |
|-------|-------------------|
| 06    | رؤساء العمال      |
| 02    | الإطارات المسؤولة |
| 02    | الإطارات السامية  |
| 05    | الإطارات المتوسطة |
| 08    | العمال            |
| 23    | المجموع           |

المصدر: اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

### ثانيا: مخطط موقع مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي

سنقوم بتوضيح موقع مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي من خلال الشكل التالي:  
الشكل رقم (12) يمثل: مخطط موقع مكان التبرص



المصدر: اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

## المبحث الثاني: مخرجات النظام المحاسبي

في هذا المبحث سنتطرق إلى مخرجات عملية المحاسبة وهي الميزانية المحاسبية بجانبها الأصول والخصوم وأيضا سنتطرق إلى جدول حسابات المؤسسة محل الدراسة

### المطلب الأول: الميزانية المنتهية في 2014/12/31 (جانب الأصول)

في هذا المطلب سنتطرق إلى الميزانية من جانبها الأول وهو جانب الأول للمؤسسة محل الدراسة كمايلي:  
الجدول رقم(03) يمثل: الميزانية العامة للأصول

| الأصول                              | ملاحظة | إجمالي N            | N إهتلات ومؤونات   | N صافي             | صافي N-1           |
|-------------------------------------|--------|---------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| أصول غير متداولة                    |        |                     |                    |                    |                    |
| فارق الاقتناء                       |        |                     |                    |                    |                    |
| قيم غير مادية                       |        |                     |                    |                    |                    |
| قيم ثابتة مادية                     |        |                     |                    |                    |                    |
| أراضي                               |        |                     |                    |                    |                    |
| مباني                               |        |                     |                    |                    |                    |
| تثبيات عينية أخرى                   |        |                     |                    |                    |                    |
| تثبيات جاري انجازها                 |        |                     |                    |                    |                    |
| التثبيات المالية                    |        |                     |                    |                    |                    |
| السندات الموضوعية موضع المعادلة     |        |                     |                    |                    |                    |
| غيرها من الاستثمارات والذمم المدينة |        |                     |                    |                    |                    |
| الأخرى                              |        |                     |                    |                    |                    |
| عناوين مجمدة أخرى                   |        |                     |                    |                    |                    |
| القروض المالية الأخرى غير المتداولة |        |                     |                    |                    |                    |
| الضريبة المؤجلة                     |        |                     |                    |                    |                    |
| <b>مجموع الأصول غير المتداولة</b>   |        | <b>87383276.28</b>  | <b>51630583.79</b> | <b>35752692.49</b> | <b>35695026.22</b> |
| أصول متداولة                        |        |                     |                    |                    |                    |
| مخزونات النشاط التجاري              |        |                     |                    |                    |                    |
| حقوق واستخدامات مماثلة              |        |                     |                    |                    |                    |
| الزبائن                             |        |                     |                    |                    |                    |
| مدينون آخرون                        |        |                     |                    |                    |                    |
| ضرائب مماثلة                        |        |                     |                    |                    |                    |
| ديون أخرى وظائف ذات صلة             |        |                     |                    |                    |                    |
| توافر واستيعاب                      |        |                     |                    |                    |                    |
| توظيفات وأصول مالية أخرى متداولة    |        |                     |                    |                    |                    |
| الخزينة                             |        |                     |                    |                    |                    |
| <b>مجموع الأصول المتداولة</b>       |        | <b>49626981.01</b>  | <b>3532550.52</b>  | <b>46094430.49</b> | <b>42735745.03</b> |
| <b>المجموع العام للأصول</b>         |        | <b>137010257.29</b> | <b>55163134.31</b> | <b>81847122.98</b> | <b>78430771.25</b> |

المصدر: القوائم المالية لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

نلاحظ من خلال هذا الجدول وجود بيانات متعلقة بسنة 2013 وبيانات متعلقة بسنة 2014 وهو تطبيق لمبدأ المقارنة كما نلاحظ وجود عمود الإحالة إلى الملاحق حيث يتضمن هذا العمود رقم الإحالة الموجودة في آخر القوائم المالية "الملاحق" ويتضمن شروح وتفسيرات وتعليقات المراجع.

بالنسبة للعمود المتعلق بسنة 2014 نجد أنه ينقسم إلى ثلاثة أعمدة:

العمود الأول يحتوي على المبالغ الخام.

العمود الثاني يحتوي على أقساط الاهتلاك.

العمود الثالث يحتوي على القيمة الصافية.

ونلاحظ كذلك وجود ختم مراجع الحسابات على هذه الميزانية ويعود ذلك من أجل منع التزوير والتلاعب بالقوائم

المالية ودليل إثبات للقائمة محل المراجعة، كما نلاحظ أنها تنقسم إلى مجموعتين:

المجموعة الأولى: أصول غير متداولة والتي تتضمن مجموع التثبيتات المادية والعينية.

المجموعة الثانية: أصول متداولة والتي تتضمن مجموع المخزونات والزبائن، المدينون، الضرائب والنقديات، حيث يكون

لكل مجموعة مجموعها الخاص وفي أسفل الميزانية يكون المجموع العام للمجموعتين.

**المطلب الثاني: الميزانية المنتهية في 2014/12/31 (جانب الخصوم)**

في هذا المطلب سنحاول التطرق إلى الميزانية من جانبها الثاني وهو جانب الخصوم للمؤسسة محل الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04) يمثل: الميزانية العامة للخصوم

| الخصوم                                                                                                                                                                                                                   | ملاحظة | N           | N-1         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-------------|-------------|
| رؤوس الأموال الخاصة<br>رأس المال المصدر<br>رأس المال غير المطلوب<br>علاوات واحتياطات (احتياطات مجمعة (1))<br>فوارق التقييم<br>فارق المعادلة (1)<br>نتيجة صافية / (حصة الجمع (1))<br>رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد |        |             |             |
| حصة الشركة المجمعة (1)                                                                                                                                                                                                   |        |             |             |
| حصة ذوي الأقلية (1)                                                                                                                                                                                                      |        |             |             |
| المجموع -1                                                                                                                                                                                                               |        | 15748996.60 | 15423533.11 |
| الخصوم غير المتداولة<br>قروض وديون مالية<br>ضرائب (المجلة والمتراكمة)<br>مؤونات ونواتج مثبتة مسبقا                                                                                                                       |        |             |             |
| مجموع الخصوم غير المتداولة - 2                                                                                                                                                                                           |        | 21184487.31 | 213075.34   |

|             |              |  |                                                                                |
|-------------|--------------|--|--------------------------------------------------------------------------------|
|             |              |  | الخصوم المتداولة<br>موردون وحسابات مرتبطة<br>ضرائب<br>ديون أخرى<br>خزينة سلبية |
| 41707162.80 | 44913639.07  |  | مجموع الخصوم المتداولة -3-                                                     |
| 78430771.25 | 818847122.98 |  | المجموع العام للخصوم                                                           |

المصدر: القوائم المالية لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

نلاحظ من هذا الجدول أن هناك ثلاث أعمدة، العمود الأول يخص البيان أما العمود الثاني فيخص بيانات سنة 2014 والعمود الثالث يخص بيانات سنة 2013 وذلك تطبيقاً لمبدأ المقارنة من طرف مراجع الحسابات كما نلاحظ أيضاً أن الجدول ينقسم أفقياً إلى ثلاثة أقسام، القسم الأول يخص رأس المال الخاص، والذي يضم العديد من العناصر والمبالغ، أما القسم الثاني فيخص الخصوم غير المتداولة الذي بدوره يضم مجموعة من العناصر والمبالغ، ومن ثم القسم الثالث الذي يخص الخصوم المتداولة ويحتوي أيضاً على مجموعة من العناصر والمبالغ، والملاحظ أن مجموع الخصوم لسنة 2014 قد زادت قيمته عما كان عليه في سنة 2013 بنسبة ما.

### المطلب الثالث: جدول حسابات النتائج

أما في هذا المطلب سنتطرق إلى جدول حسابات النتائج للمؤسسة كالاتي:

الجدول رقم (05) يمثل: جدول حسابات النتائج

| البيان                                                                                                       | ملاحظة | N            | N-1          |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------------|--------------|
| المبيعات والمنتجات الملحقة<br>تغير مخزون المنتجات المصنعة وقيد التصنيع<br>الإنتاج المثبت<br>إعانات الاستغلال |        | 43805702.34  | 37732886.64  |
| 1 - إنتاج السنة المالية                                                                                      |        |              |              |
| مشتريات مستهلكة<br>خدمات خارجية واستهلاكات أخرى                                                              |        |              |              |
| 2 - استهلاك السنة المالية                                                                                    |        | 30169451.13- | 24619192.49- |
| 3 - القيمة المضافة للاستغلال (1-2)                                                                           |        | 13636250.21  | 13113694.15  |
| أعباء العاملين<br>الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة                                                        |        |              |              |
| 4 - الفائض الإجمالي للاستغلال                                                                                |        | 1453223.87   | 967297.95    |
| نواتج تشغيلية أخرى<br>أعباء تشغيلية أخرى<br>مخصصات الاهتلاكات والمؤونات<br>استرجاع خسائر القيمة والمؤونات    |        |              |              |
|                                                                                                              |        | 349226.67    | 249553.40    |

|           |           |  |                                              |
|-----------|-----------|--|----------------------------------------------|
|           |           |  | 5 - النتيجة التشغيلية                        |
|           |           |  | ناتج مالية                                   |
|           |           |  | أعباء مالية                                  |
| 10953.67- | 13763.18- |  | 6 - النتيجة المالية                          |
| 238599.43 | 335463.49 |  | 7 - النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)        |
|           |           |  | الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية     |
|           |           |  | الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية |
|           |           |  | مجموع ناتج الأنشطة العادية                   |
|           |           |  | مجموع أعباء الأنشطة العادية                  |
| 233599.43 | 325463.49 |  | 8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية          |
|           |           |  | الناتج غير العادية (يطلب تحديدها)            |
|           |           |  | الأعباء غير العادية (يطلب تحديدها)           |
|           |           |  | 9 - النتيجة غير العادية                      |
| 233599.43 | 325463.49 |  | 10 - النتيجة الصافية للسنة المالية           |

المصدر: القوائم المالية لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي

نلاحظ في هذا الجدول احتواءه على أربعة أعمدة متضمنة بيانات كما يلي:

العمود الأول يتضمن البيانات اللازمة أما العمود الثاني فيتضمن الملاحظات التي يرفقها محافظ الحسابات في تقريره، أما العمودين الثالث والرابع يتضمنان مبالغ سنتي 2014 و2013 على التوالي. وفي آخر الجدول يصل مراجع الحسابات إلى النتيجة الصافية للسنة المالية محل الدراسة ومقارنتها بالنتيجة الصافية للسنة السابقة. ومن هنا نستنتج أن مراجع الحسابات أشار إلى أن فحص القوائم المالية المتعلقة بالسنة المنتهية كان طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها ، عليه فإنه يوجد ترابط بين الجانب النظري لمعايير والجانب التطبيقي في الواقع. كما أوصى المراجع مسيرين المؤسسة إتباع طريقة جيدة لعملية التسيير.

### المبحث الثالث: مخرجات عملية التدقيق ( تقرير مراجع الحسابات)

بعد الإطلاع على تقرير مراجع الحسابات لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي يمكن تلخيص مضمون هذا التقرير مع الإشارة إلى أنه معد باللغة الفرنسية

#### المطلب لأول: التقرير العام

في هذا المطلب سنحاول التطرق إلى الجانب العام لتقرير مراجع الحسابات وذلك من خلال مايلي:

#### 1 -تتضمن الصفحة الأولى:

-اسم الشركة ورأس مالها وعنوانها

-عنوان التقرير: تقرير محافظ الحسابات لمؤسسة ELOUED EDIMMA/Spa للسنة المالية المنتهية في 2014/12/31.

-اسم مكتب محافظ الحسابات بالإضافة إلى عنوان المكتب ورقم الهاتف ورقم الفاكس...الخ

#### 2 -تتضمن الصفحة الثانية:

رسالة موجهة إلى رئيس مجلس الإدارة وتتضمن ما يلي:

-اسم محافظ الحسابات.

-تاريخ ومكان التقرير.

-إلى من يوجه التقرير: السيد رئيس مجلس الإدارة للمؤسسة

-العنوان.

-أجزاء التقرير والتي هي كما يلي:

. تقرير الإدلاء بالشهادة

. الحالة المالية بتاريخ 2014/12/31.

. تعليقات حول البنود الرئيسية للوضعية المالية.

-إمضاء محافظ الحسابات مع الختم الخاص به.

#### 3 -تتضمن الصفحة الثالثة:

الإدلاء بالشهادة مع التحفظ

-اسم محافظ الحسابات.

-تاريخ ومكان التقرير.

-إلى من يوجه التقرير: السيد رئيس مجلس الإدارة للمؤسسة

-العنوان.

-الموضوع: الإدلاء بالشهادة مع التحفظ

-أجزاء التقرير والتي هي كما يلي:

. تقرير الإدلاء بالشهادة

. الحالة المالية بتاريخ 2014/12/31.

. تعليقات حول البنود الرئيسية للوضع المالية.

في نهاية الصفحة يدلي مراجع الحسابات بشهادته حول مطابقة الميزانية للقانون وبالنقائص التي لا تؤثر تأثير سلبي بل هي أخطاء بسيطة يمكن معالجتها وإدراكها وبدورها جعلته يقوم بتحفظات حولها.  
-إمضاء محافظ الحسابات مع الختم الخاص به.

أشار مراجع الحسابات في تقرير الشهادة على وجود نقائص في الميزانية العامة، وهذا يعتبر نوع من القصور من وجهة نظر المراجع، وأشار أيضا أن عمليات التدقيق المطلوبة من قبل القانون قد أجريت وفقا للمعايير المهنية، كما يعبر عن صدق وانسجام البيانات المالية مع وجود تصريحات إعلامية سنوية واردة في وثائق موجهة إلى الإداريين والمشرفين على المركز المالي والقوائم المالية.

### المطلب الثاني: التقرير الخاص:

يقوم مراجع الحسابات بإعداد التقارير الخاصة بغية التحقق من مصداقية القوائم المالية ومطابقتها مع المعطيات المتوفرة لديه، وانطلاقا من التقرير الذي قام به مراجع الحسابات لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي فقد قام المراجع بأعداد التقارير التالية:

### 1 -التقرير المالي للرقابة الداخلية:

يقوم بالمراقبة الداخلية لمركز صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي محافظ الحسابات، وتكون المراقبة عن طريق الإرسال الإلكتروني، تقوم EDIMMA بإرسال التقارير المالية عبر الإرسال الإلكتروني ويقوم بمراجعتها في اليوم ذاته إذا وجد خطأ في إحدى هذه التقارير يقوم بإرجاعها عبر الإرسال الإلكتروني وطلب تصحيح الخطأ.

### 2 -تقرير مجلس الإدارة:

حققت مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي زيادة في أرباحها الصافية في سنة 2014 مقارنة مع سنة 2013 مع ثبات رأسمالها خلال هاتين السنتين.

### 3 -التقرير المالي عن الموارد البشرية:

رأس المال البشري هو من أهم العناصر في المؤسسة إذ أنه يمكنها من اكتساب موقع قوي في السوق كما أن عدد العمال في مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي قد بلغ 23 عاملا

جدول رقم (06) يمثل: نسب عدد عمال المؤسسة

| المنصب            | العدد | النسبة % |
|-------------------|-------|----------|
| رؤساء العمال      | 06    | 26.09%   |
| الإطارات المسئولة | 02    | 8.69%    |
| الإطارات السامية  | 02    | 8.96%    |
| الإطارات المتوسطة | 05    | 21.74%   |
| العمال            | 08    | 34.79%   |

## الفصل الثاني:..... دراسة حالة مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA

|         |    |      |
|---------|----|------|
| المجموع | 23 | 100% |
|---------|----|------|

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المؤسسة

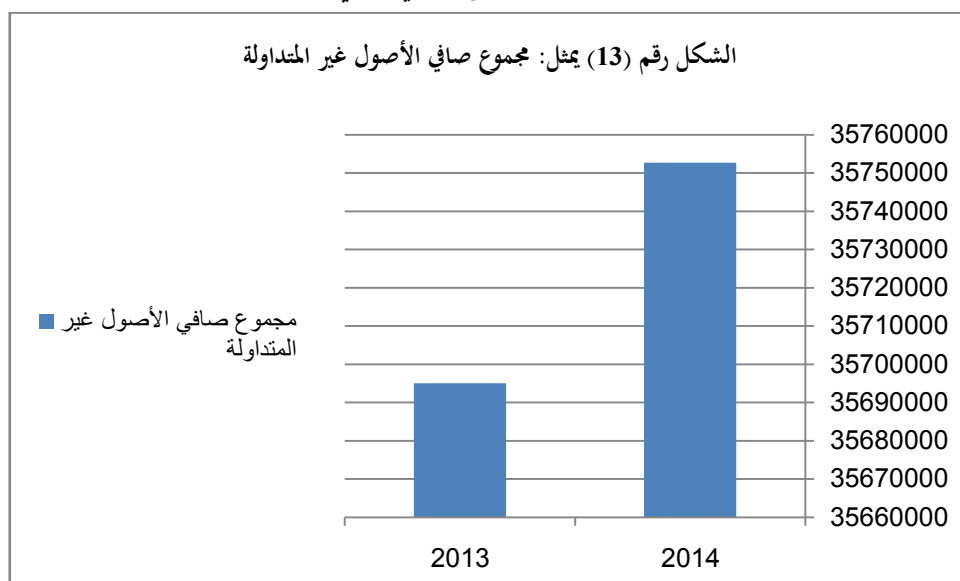
نلاحظ من خلال هذا الجدول أن فئة العمال بلغت 34.79 % فهي تمثل أكبر نسبة وتليها فئة رؤساء العمال التي تبلغ نسبتها 26.09 % ثم تأتي فئة الإطارات المتوسطة التي تبلغ نسبتها 21.74 % ثم تليها فئتي الإطارات السامية والإطارات المسؤولة التي تبلغ نسبتهما وهي بالتساوي 8.69 % ، هذا يبين أن المؤسسة تعتمد في عملها على العمال.

الجدول رقم (07) يمثل: الأصول غير المتداولة الثابتة

| البيان                          | المبالغ في<br>2014/12/31 | المبالغ في<br>2013/12/31 | الفرق في 2014/12/31 |          |
|---------------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------|----------|
|                                 |                          |                          | القيمة              | المعدل % |
| الأصول غير الملموسة             |                          |                          |                     |          |
| أصول ثابتة                      |                          |                          |                     |          |
| أراضي                           |                          |                          |                     |          |
| مباني                           |                          |                          |                     |          |
| الأصول المادية الأخرى           |                          |                          |                     |          |
| الأصول الملموسة                 |                          |                          |                     |          |
| الأصول الجارية                  |                          |                          |                     |          |
| الأصول المالية                  |                          |                          |                     |          |
| الأصول الضريبية المؤجلة         |                          |                          |                     |          |
| إجمالي الأصول الخام             |                          |                          |                     |          |
| الاستهلاك / انتكاسات            |                          |                          |                     |          |
| مجموع صافي الأصول غير المتداولة | 35752692.49              | 35695026.22              | 57666.27            | 0.16 %   |

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

نلخص معطيات هذا الجدول من خلال الشكل البياني التالي:



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعطيات الموجودة في الجدول أعلاه

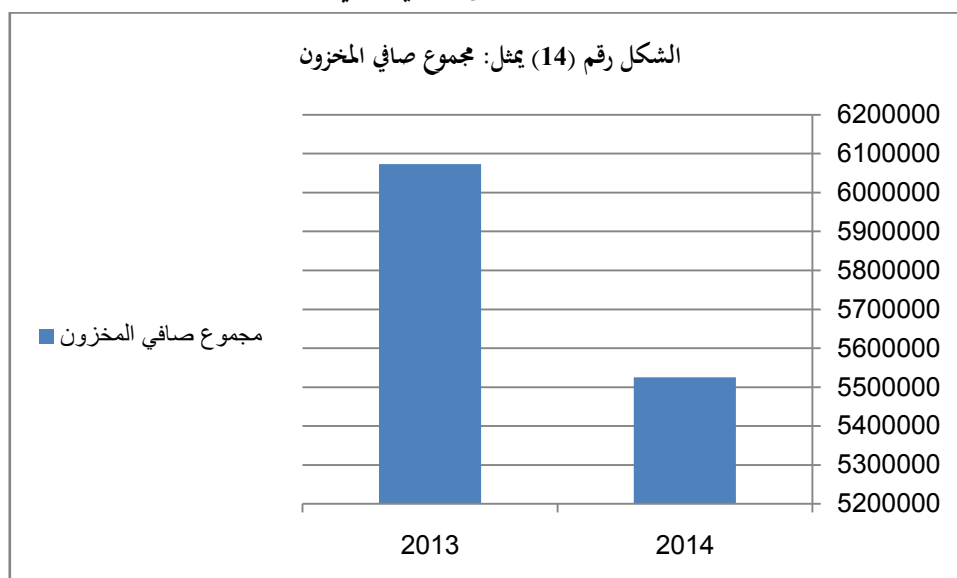
نلاحظ من خلال الجدول أعلاه والشكل البياني الذي يلخصه أن المجموع الصافي للأصول لسنة 2014 قد زاد عن ما كان عليه في سنة 2013 بنسبة 0.16 % وذلك بسبب شراء مقتنيات جديدة للمؤسسة، مما نتج عنه ضرائب نسبتها 5.07%.

الجدول رقم (08) يمثل: المخزون والعمل

| البيان                | المبالغ في<br>2014/12/31 | المبالغ في<br>2013/12/31 | تطور في 2014/12/31 |          |
|-----------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------|----------|
|                       |                          |                          | القيمة             | المعدل % |
| البضائع               |                          |                          |                    |          |
| المواد واللوازم       |                          |                          |                    |          |
| مجموع المخزون الخام   |                          |                          |                    |          |
| انخفاض قيمة المخزونات |                          |                          |                    |          |
| مجموع صافي المخزون    | 5525416.05               | 6073324.40               | (547908.35)        | -9.02%   |

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي

نلخص معطيات هذا الجدول من خلال الشكل البياني التالي:



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه والشكل البياني الذي يلخصه انخفاض في قيمة مجموع صافي المخزون لسنة 2014 مقارنة مع سنة 2013 بنسبة تقدر بـ 9.02%.

الجدول رقم (09) يمثل: المدينون والوظائف المماثلة

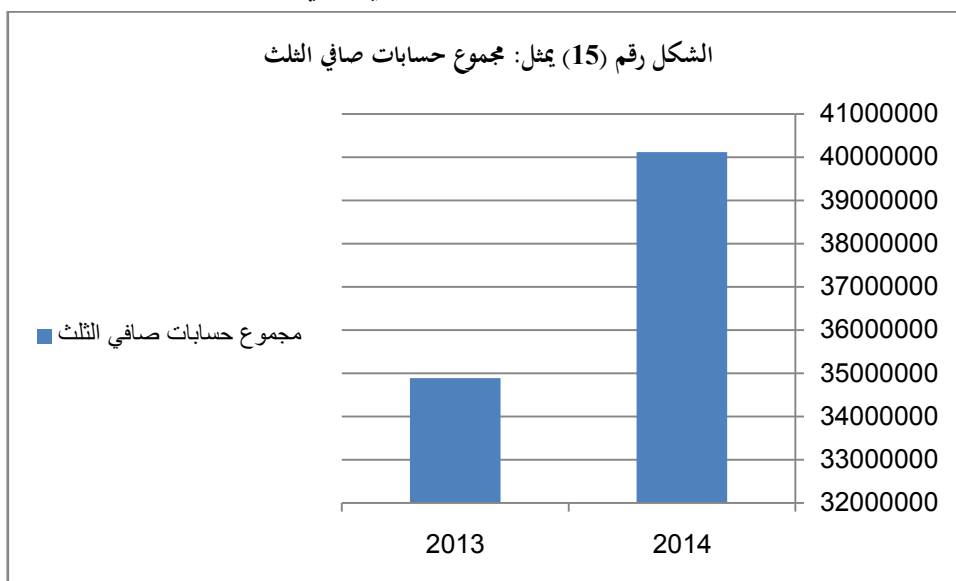
| البيان                  | المبالغ في<br>2014/12/31 | المبالغ في<br>2013/12/31 | الفرق في 2014/12/31 |          |
|-------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------|----------|
|                         |                          |                          | القيمة              | المعدل % |
| الذمم المدينة (عملاء)   |                          |                          |                     |          |
| ذمم مدينة أخرى          |                          |                          |                     |          |
| الضرائب المماثلة        |                          |                          |                     |          |
| إجمالي حسابات ثلث الخام |                          |                          |                     |          |
| قيم خسارة               |                          |                          |                     |          |

## الفصل الثاني:..... دراسة حالة مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA

|                         |             |             |            |        |
|-------------------------|-------------|-------------|------------|--------|
| مجموع حسابات صافي الثلث | 40115683.36 | 34887086.88 | 5228596.48 | 14.07% |
|-------------------------|-------------|-------------|------------|--------|

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي

نلخص معطيات هذا الجدول من خلال الشكل البياني التالي:



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

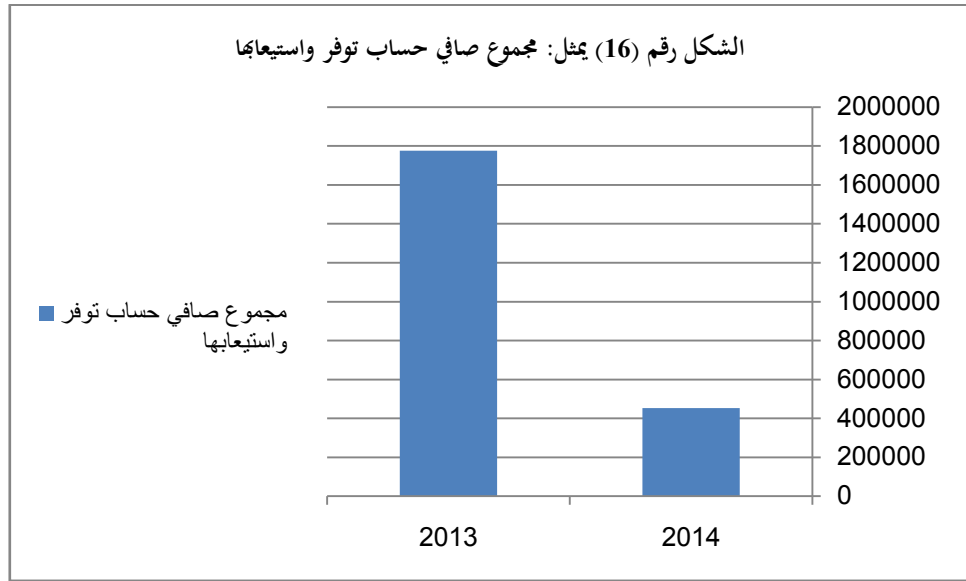
من خلال قراءتنا لجدول أعلاه والشكل البياني الذي يلخصه أن الذمم المدينة والوظائف المماثلة نلاحظ زيادة معتبرة في قيمة مجموع صافي حسابات الثلث لسنة 2014 مقارنة بسنة 2013 وذلك بنسبة 14.07%، وذلك بسبب زيادة قيمة حساب العملاء وحساب ذمم مدينة أخرى مما نتج عنه زيادة في حساب الضرائب المماثلة.

الجدول رقم (10) يمثل: توافر واستيعاب (البنوك)

| البيان                             | المبالغ في<br>2014/12/31 | المبلغ في<br>2013/12/31 | الفرق في 2014/12/31 |          |
|------------------------------------|--------------------------|-------------------------|---------------------|----------|
|                                    |                          |                         | القيمة              | المعدل % |
| الاستثمارات المالية الحالية وغيرها |                          |                         |                     |          |
| الخزينة                            |                          |                         |                     |          |
| حساب بنك BADR                      |                          |                         |                     |          |
| حساب بنك 236                       |                          |                         |                     |          |
| حساب CPA                           |                          |                         |                     |          |
| حساب BDL                           |                          |                         |                     |          |
| حساب CNMA                          |                          |                         |                     |          |
| الصندوق                            |                          |                         |                     |          |
| مجموع حساب توافر واستيعابها        |                          |                         |                     |          |
| خسارة القيمة                       |                          |                         |                     |          |
| مجموع صافي حساب توافر واستيعابها   | 453331.08                | 1775333.75              | 1322002.67-         | 74.46%   |

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي

نلخص معطيات الجدول من خلال الشكل البياني التالي:



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

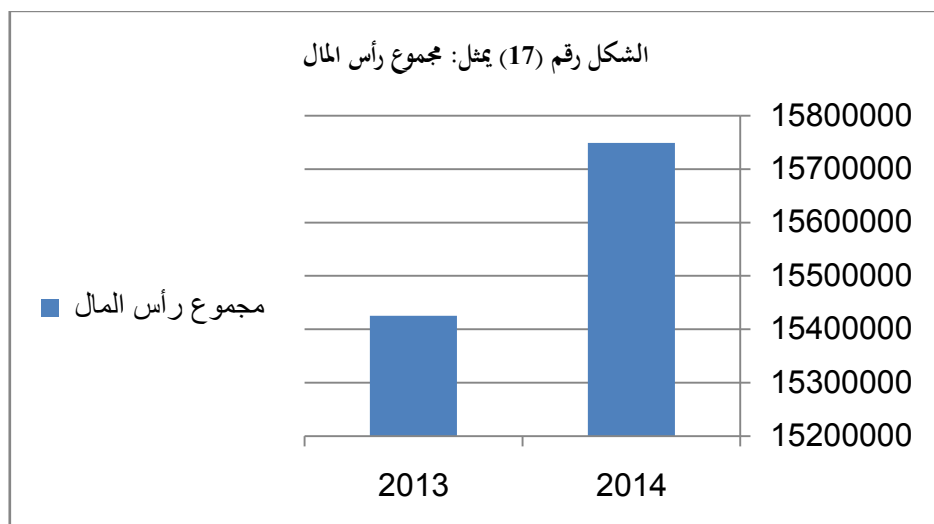
نلاحظ من خلال الجدول أعلاه والشكل البياني الذي يلخصه انخفاض كبير في مجموع حساب توفر واستيعاب في سنة 2014 مقارنة بسنة 2013 وذلك بسبب نقص في الرصيد من حسابي المؤسسة لدى بنك BADR وبنك CPA.

الجدول رقم (11) يمثل: حسابات الخصوم لرأس المال

| البيان                     | الفرق في 2014/12/31 |           | المبالغ في 2013/12/31 | المبالغ في 2014/12/31 |
|----------------------------|---------------------|-----------|-----------------------|-----------------------|
|                            | المعدل %            | القيمة    |                       |                       |
| رأس المال المصدر           |                     |           |                       |                       |
| أقساط التأمين والاحتياطيات |                     |           |                       |                       |
| النتيجة الصافية            |                     |           |                       |                       |
| رؤوس أموال أخرى جديد       |                     |           |                       |                       |
| المجموع                    | 0%                  | 323463.49 | 15425533.11           | 15748996.60           |

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي

نلخص معطيات هذا الجدول من خلال الشكل البياني التالي:



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

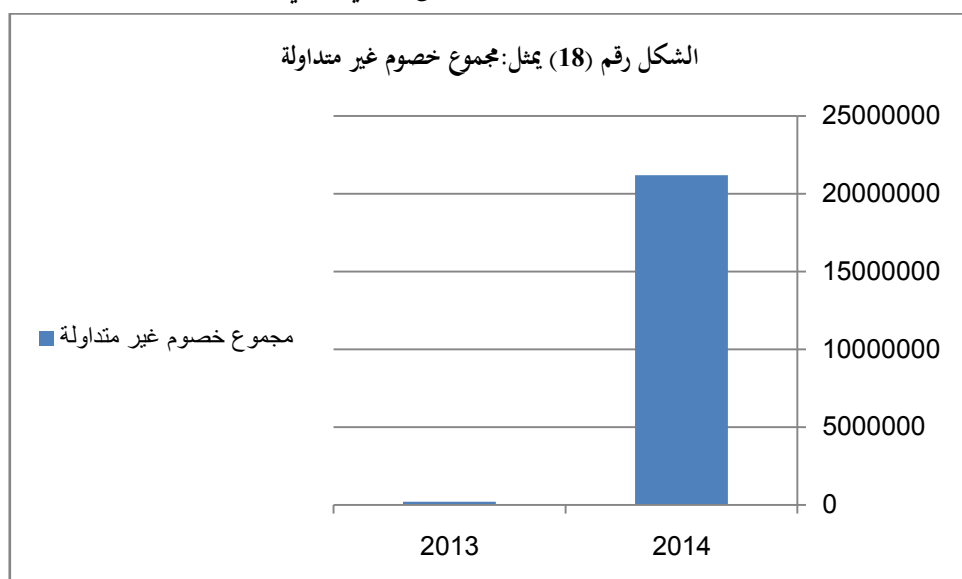
اعتمادا على القراءة للجدول أعلاه والشكل البياني الذي يلخصه نلاحظ زيادة طفيفة في مجموع رأس المال الخاص نتيجة عن زيادة في النتيجة الصافية مقدرة بـ 323463.49.

الجدول رقم (12): الخصوم غير المتداولة

| البيان                    | الفرق في 2014/12/31 |            | المبالغ في 2013/12/31 | المبالغ في 2014/12/31 |
|---------------------------|---------------------|------------|-----------------------|-----------------------|
|                           | المعدل %            | القيمة     |                       |                       |
| القروض المالية            |                     |            |                       |                       |
| منتجات أحكام مسجلة للتقدم |                     |            |                       |                       |
| المجموع                   | -5.42%              | -115588.03 | 213075.34             | 21184487.31           |

المصدر: التقرير المالي للمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

نلخص معطيات هذا الجدول من خلال الشكل البياني التالي:



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

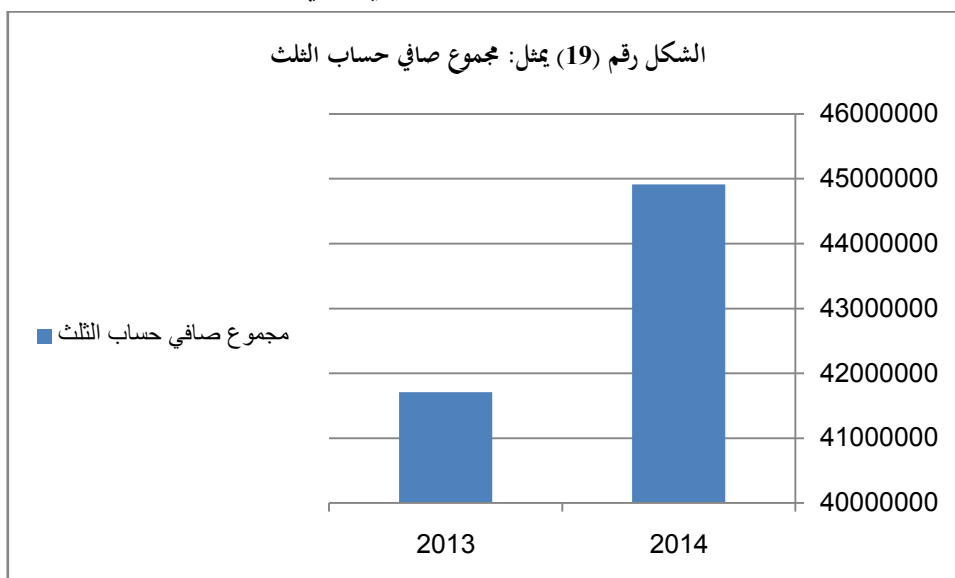
نلاحظ من خلال الجدول أعلاه والشكل البياني الذي يلخصه نقص في قيمة مجموع الخصوم غير المتداولة بنسبة مقدرة بـ 5.42% نتيجة نقص في القروض المالية بنسبة 9.76%.

الجدول رقم (13) يمثل: الخصوم المتداولة

| البيان                   | المبالغ في<br>2014/12/31 | المبالغ في<br>2013/12/31 | الفرق في 2014/12/31 |          |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------|----------|
|                          |                          |                          | القيمة              | المعدل % |
| حسابات دائنة             |                          |                          |                     |          |
| الضرائب                  |                          |                          |                     |          |
| الخصوم الأخرى            |                          |                          |                     |          |
| خزينة الخصوم             |                          |                          |                     |          |
| مجموع الحساب الثلث الخام |                          |                          |                     |          |
| القيمة خسارة             |                          |                          |                     |          |
| مجموع صافي الحساب الثلث  | 44913639.07              | 41707162.80              | 3206476.27          | -7.68%   |

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

نلخص معطيات هذا الجدول من خلال الشكل البياني التالي:



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

نلاحظ من الجدول السابق والشكل البياني الذي يلخصه زيادة في مجموع صافي حساب الثلث بنسبة 7.68% نتيجة الزيادة المعتبرة في الحسابات الدائنة وعلى الرغم من الانخفاض في قيمة الضرائب وقيمة الخصوم الأخرى لم يتأثر كثيرا صافي حساب الثلث من ذلك الانخفاض.

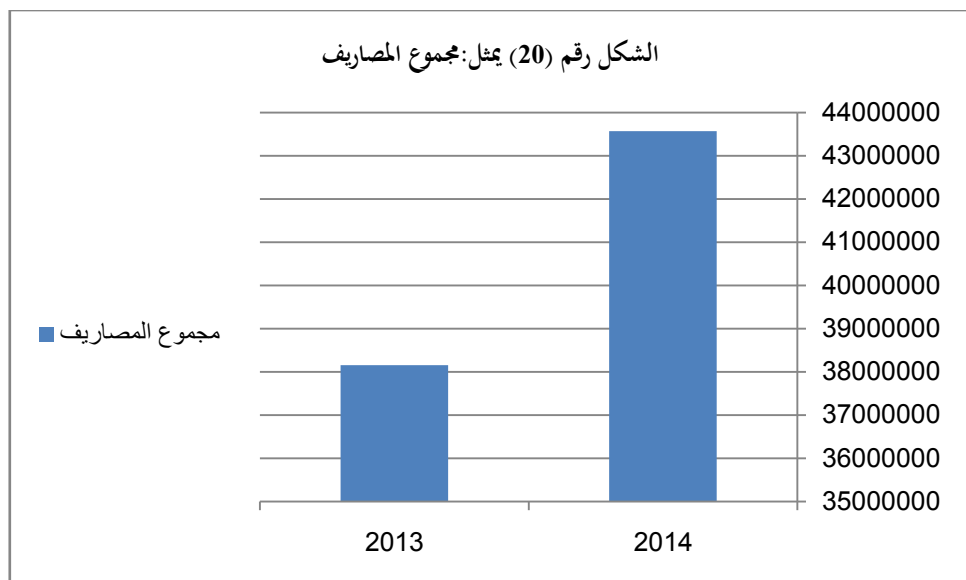
الجدول رقم (14) يمثل: نتائج حسابات المصاريف

| رقم الحساب | البيان                   | 2014 | 2013 | التغير | المعدل % |
|------------|--------------------------|------|------|--------|----------|
| 60         | مشتريات مستهلكة          |      |      |        |          |
| 61         | مواد ولوازم مستهلكة      |      |      |        |          |
| 62         | مواد ولوازم مستهلكة أخرى |      |      |        |          |
| 63         | مصاريف المستخدمين        |      |      |        |          |
| 64         | ضرائب ورسوم              |      |      |        |          |
| 65         | مصروفات تشغيلية أخرى     |      |      |        |          |

|    |                   |             |             |            |
|----|-------------------|-------------|-------------|------------|
| 66 | نفقات مالية       |             |             |            |
| 68 | خسارة انخفاض قيمة |             |             |            |
| 69 | ضرائب على الدخل   |             |             |            |
|    | مجموع المصاريف    | 43570396.17 | 38154263.97 | 5416132.20 |
|    |                   |             |             | %14.19     |

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي

نلخص معطيات هذا الجدول من خلال الشكل البياني التالي:



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

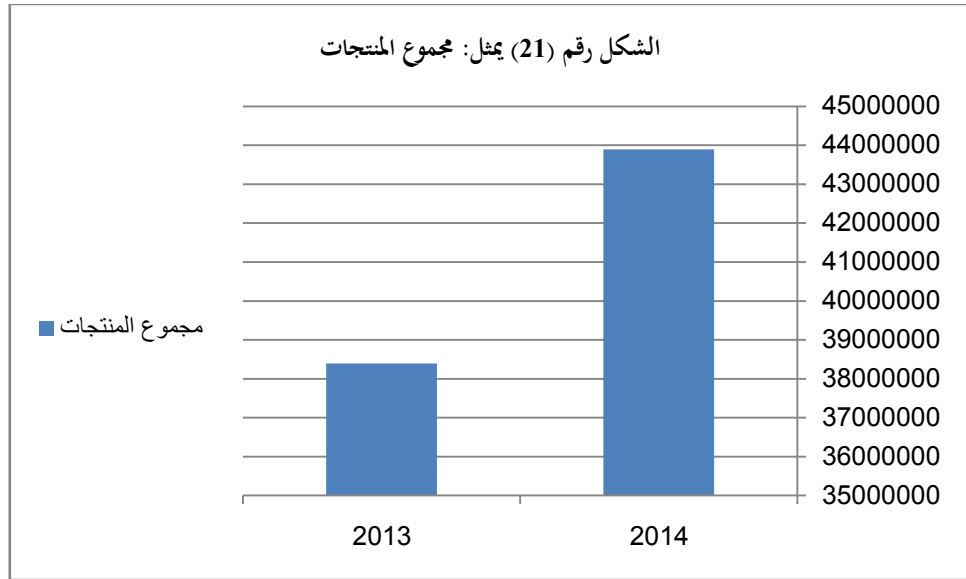
بعد تفحص جدول نتائج حسابات المصاريف لسنة 2014 والشكل البياني الذي يلخصه نلاحظ زيادة بنسبة 14.19% نتيجة لزيادة معتبرة في حساب المشتريات المستهلكة وأيضا زيادة كبيرة في حساب خسارة القيمة.

الجدول رقم (15) يمثل: حسابات المنتجات

| رقم الحساب | البيان           | 2014        | 2013        | التغير     | المعدل % |
|------------|------------------|-------------|-------------|------------|----------|
| 700        | مبيعات بضاعة     |             |             |            |          |
| 706        | الفوائد          |             |             |            |          |
| 74         | المنح            |             |             |            |          |
| 75         | المنتجات المالية |             |             |            |          |
|            | مجموع المنتجات   | 43895859.66 | 38387863.40 | 5507996.26 | %14      |

المصدر: التقرير المالي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي

نلخص معطيات هذا الجدول من خلال الشكل البياني التالي:



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه.

اعتمادا على الملاحظة في الجدول أعلاه والشكل البياني الذي يلخصه، يتبين لنا زيادة في مجموع المنتجات لسنة 2014 عما كانت عليه في سنة 2013 بنسبة 7.00%.

أشار تقرير مراجع الحسابات لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA اعتماد نفس أساليب الرقابة والفحص والاختبار في أداء مهمة مراجعة الحسابات، من حيث طرق وأساليب فحص نظام الرقابة الداخلية ومختلف أعمال الفحص والتحقيق كما هو مشار إليه في الجانب النظري.

**المطلب الثالث: إجراءات مراجع الحسابات بالنسبة لتقرير المراجعة**

سيكون في هذا المطلب الإجراءات التي قام بها مراجع الحسابات لإعداد تقرير المراجعة المتعلقة بالمؤسسة محل الدراسة.

#### 1 - إجراءات التحقق من الأصول الثابتة:

**أ - التحقق من الوجود الفعلي للأصل الثابت:** حيث قام مراجع الحسابات بالتحقق من مكان الجرد الفعلي للأصل ووجوده على كشوف الجرد، ومقارنة ما هو موجود بالكشوف مع الواقع، وذلك للتأكد من وجود الأصل فعليا في المؤسسة.

**ب - التحقق من ملكية المؤسسة للأصل الثابت:** يجب على مراجع الحسابات التأكد من ظهور ملكية الأصل للمؤسسة في ميزانيتها وذلك عن طريق الإجراءات التالية:

-الإطلاع على فواتير وعقود الشراء بالنسبة للآلات والمعدات والتجهيزات.

-الإطلاع على مستندات الملكية فيما يخص الأراضي والمباني.

-الإطلاع والتحقق من عقود الملكية بالنسبة للعتاد.

**ت - التحقق من تقييم الأصل الثابت:** وتقييمه بتكلفة شراؤها والتي هي ثمن الشراء مضاف إليه مصاريف الشراء والصيانة والتركيب من خلال الإجراءات التالية:

-الاطلاع على المستندات التي تبين المصاريف المرتبطة بجعل الأصل صالح للاستعمال لأول مرة.  
- فحص أعباء الإهلاك.

- ث -التحقق من وجود أية حقوق للغير على الأصل الثابت : وذلك من خلال الاطلاع على عقود القروض للتعرف على الضمانات المتفق عليها للحصول عليها، وعليه ذكر ذلك في تقريره.
- ج -التحقق من الدقة المحاسبية: مطابقة مجاميع الأصول الثابتة مع دفتر الأستاذ.
- ح -التحقق من سلامة العرض في الميزانية: وذلك يكون عن طريق:  
-إظهار الأصول الثابتة في مجموعة مستقلة.  
-إظهار الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية مخصوما منها مجموع الإهلاك.
- خ -التحقق من استمرار منفعة الأصل : أي أن الأصل مازال ينتفع به في الإنتاج والخدمات وعلى نفس الكفاءة الإنتاجية.

## 2 -إجراءات التحقق من المخزون السلعي: وذلك من خلال ما يلي:

- حضور وملاحظة الجرد الفعلي للمؤسسة.
- اختيار الكمية والأسعار.
- فحص جودة الأصناف.
- مقارنة نتائج الجرد الفعلي مع الأرصدة الظاهرة ببطاقات المخزون.
- مراجعة المشتريات والمبيعات.
- التحقق من البضاعة في المخازن.
- فحص أسعار التكلفة وطريقة التسعير. حساب معدل دوران المخزون.
- مراجعة الإجراءات المتبعة بالنسبة لجرد المخزونات.
- التحقق من سلامة التسجيل في القوائم المالية.

## 3- إجراءات التحقق من حسابات المدينين

- التحقق الحسابي والمستندي من رصيد المدينين الظاهر بالميزانية:وسيكون ذلك من خلال الإجراءات التالية:
- تتبع العمليات الخاصة بالمدينين من القيد الأولي إلى الترسيد في ميزان المراجعة والميزانية.
- التحقق من المستندات التي تثبت عملية البيع، الفاتورة، أمر البيع...إلخ.
- التحقق من مجاميع يومية المبيعات ومن صحة ترحيلها إلى دفتر الأستاذ والدفاتر المحاسبية الأخرى.
- التحقق من وجود الحق: وذلك عن طريق الحصول على أدلة الإثبات بخصوص مراسلة المدينين وطلب مصادقات منهم على صحة أرصدة حساباتهم في دفاتر المؤسسة.
- التحقق من إمكانية تحصيل الحقوق: من خلال قيام المراجع بالاطلاع على جدول الحقوق التي لم تستحق بعد والتي استحققت والتي لم تسدد بعد، والإطلاع أيضا على مخصص الديون المشكوك فيها.

- الجرد المادي لأوراق القبض والتحقق من التسجيل السليم لأوراق القبض.
- ثانيا: إجراءات التحقق من الخصوم: ويمكن توضيح ذلك من خلال مايلي:
- إجراءات التحقق من الالتزامات طويلة وقصيرة الأجل.
- إجراءات التحقق من حقوق أصحاب المشروع.

#### 1 -إجراءات التحقق من الالتزامات

- إجراءات التحقق من الالتزامات قصيرة الأجل: وتتمثل فيمايلي:
- التحقق من أرصدة الموردين: وذلك من خلال طلب المراجع كشف تفصيلي لأرصدة الموردين من المؤسسة، ومقارنتها مع أرصدة الموردين في ميزان المراجعة، ودفتر الأستاذ، وعلى المراجع ملاحظة تاريخ الدين والديون التي لم تسدد، ويرسل مصادقات للموردين للتأكد من صحة أرصدة حساباتهم المسجلة لدى المؤسسة.
- التحقق من أوراق الدفع: وذلك من خلال حصول المراجع على كشف تحليلي لأوراق الدفع، ويقوم بمقارنتها مع أرصدة آخر المدة بما هو مسجل في السنة الماضية مع أوراق الدفع الجديدة ، ومطابقتها مع دفتر المدفوعات النقدية، بالإضافة إلى اطلاع المراجع على أوراق الدفع الموجودة في المؤسسة ويجب أن يكون مصادق عليها، وإذا وجدت أوراق دفع ملغاة على المراجع أن يتأكد فعلا من إلغائها من الختم الوجود عليها.
- التأكد من أرصدة السحب على المكشوف: تأكد المراجع من حسابات البنك الدائنة، وتحقق من أرصدها عن طريق فحص مذكرة تسوية حساب البنك، وإتباع الشيكات المحررة وغير المقدمة للبنك، والشيكات المرسله للتحصيل والتي لم تحصل، ويطلب المراجع شهادة برصيد الحساب في نهاية السنة المالية، والتحقق من حسابات غير مصفح عنها من طرف المراجع.
- التحقق من المصروفات المستحقة: "أجور، إيجار، ضرائب، فوائد... إلخ"، عن طريق حصول المراجع على كشف تحليلي بجميع المصروفات المستحقة، ويفحصها بمقارنة أرصدة أول فترة مع أرصدة آخر فترة للسنة السابقة، وللتحقق من المدفوعات يجب الرجوع إلى دفتر المدفوعات النقدية، والتحقق من الأرصدة كما موجودة في الميزانية، ويجب على المراجع التأكد من عدم وجود مستحقات غير مثبتة في نهاية السنة المالية.
- إجراءات التحقق من الالتزامات طويلة الأجل: وذلك على النحو الآتي:
- التحقق من السندات: يجب على مراجع الحسابات التأكد من إتباع الشركة للإجراءات بشأن إصدار السندات، كما يقوم المراجع بالتأكد من كفاية شهادات السندات المتمثلة، اسم الشركة المصدرة للسندات ونوعها وعنوانها وقيمة رأس مالها، ورقم القيد في السجل التجاري، وكما مجموع قيمة السندات المصدرة والقيمة الاسمية للسند ورقم تسلسله وسعر الفائدة والمواعيد المحددة لأدائها، ومواعيد وشروط استهلاك السندات واسم مالكيها، وكما يتأكد المراجع من كتابة السندات الملغاة بشكل صحيح في الدفاتر.
- التحقق من القروض طويلة الأجل: يجب على المراجع أن يتحصل على كشف تفصيلي بالقروض طويلة الأجل من طرف المؤسسة ، وتكون مطابقة مع حسابات القروض بدفتر الأستاذ، وأيضا مطابقتها مع الشروط الواردة مع

المعلومات في الكشف، ويجب على المراجع أن يرسل مصادقات للجهة المانحة للقرض ومراجعة القروض المسددة خلال السنة، والفوائد المتعلقة بها خلال الفترة.

وبالإضافة إلى ذلك يجب على المراجع أن يطلع على قرار مجلس الإدارة بخصوص الموافقة على القرض والتحقق من عدم وجود قروض غير مسجلة بالدفاتر.

**2 إجراءات التحقق من الخصوم الداخلية (حقوق أصحاب المشروع):** للتحقق من الخصوم الداخلية على محافظ الحسابات إتباع الإجراءات التالية:

**أ التحقق من رأس المال:** للتحقق من رأسمال الشركة على محافظ الحسابات مطابقة رأس المال المدرج في القوائم المالية بما هو وارد في عقد تأسيس الشركة ونظامها الأساسي، وفي حالة زيادة رأس المال يتحقق محافظ الحسابات من عملية الزيادة والطريقة التي تمت بها وذلك بالرجوع إلى عقد الشركة المعدل بالإضافة إلى ذلك التحقق من استيفاء سجل ملكية الأسهم المملوكة لهم وقيمها الاسمية ومطابقة هذا الكشف مع البيانات المدونة بسجل ملكية الأسهم كما يقوم مراجع الحسابات بالتحقق من صحة الإفصاح على بيانات رأس المال.

**ب التحقق من الأرباح القابلة للتوزيع:** يتحقق مراجع الحسابات من الأرباح القابلة للتوزيع عن طريق التحقق من سلامة الإجراءات التي اتخذتها الشركة بشأن هذه الأرباح من خلال الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.

**ت التحقق من الاحتياطات:** على مراجع الحسابات عند دراسته للاحتياطات أن يتحقق من أن الاحتياط القانوني يمثل النسبة المنصوص عليها قانونا والتي هي 05% من صافي الأرباح كما يتعين عليه التحقق من سلامة الإفصاح عن الاحتياطات بالميزانية وبصورة تفصيلية لكل نوع منها.

### ثالثا: إجراءات التحقق من المصروفات والإيرادات

يمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

**1 إجراءات التحقق من الإيرادات:** للتحقق من الإيرادات يقوم المراجع بالإجراءات التالية:

-التأكد من التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بالمبيعات وذلك عن طريق فحص عينة من العمليات مستنديا ومحاسبيا من أول تسجيل لها في قيود اليومية وترحيلاتها وصولا للرصيد مع مراعاة التحقق من التقييم التسلسلي بوصولات البيع.

-التأكد من أن جميع الإيرادات مسجلة في الدفاتر وذلك باختبار نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات.

-التأكد من أن جميع الإيرادات المسجلة قد حققت فعلا.

**2 إجراءات التحقق من المصروفات:** من اجل التحقق من المصروفات يجب على مراجع الحسابات اتباع الإجراءات التالية:

**أ التحقق من صحة تسجيل المصروفات بالدفاتر وذلك بإتباع الخطوات التالية:**

يقوم مراجع الحسابات بمراجعة المستندات والحسابات لعينة من المصروفات ومتابعة تسجيلها في اليومية والتحقق من صحة ترحيلها وترصيداها في الحسابات الخاصة بها.

-التأكد من صحة القيود المحاسبية المتعلقة بالخصم على المبيعات وذلك بمراجعة مدفوعات العملاء.

ب -التحقق من مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات.

ت -التحقق من أن المؤسسة تتبع سياسة واضحة للفرقة بين المصروفات الخاصة بالنشاط العادي وتلك الخاصة بالنشاط غير العادي.

أشار مراجع الحسابات أن في عملية الفحص اتبعت نفس الإجراءات الموجودة في إعداد التقرير كما قدم التوصية الآتية:

تصنيف المخزون حسب تسميات الحسابات الخاصة به من شأنها أن يدعم خصوصيات المؤسسة محل الدراسة

## خلاصة الفصل الثاني

حاولنا من خلال هذا الفصل التحقق من التطبيق الفعلي للجانب النظري في أرض الواقع من خلال هذه الدراسة الميدانية، وذلك من أجل ضمان الأداء الفعال للمؤسسة الاقتصادية، حيث تم إجراء دراسة ميدانية على مستوى النظام المحاسبي وتقرير مراجع الحسابات الذي يخص مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA، حيث توصلت دراستنا إلى أن تقرير مراجع الحسابات معد وفق الشروط المنصوص عليه، كما أنه يؤثر في عملية اتخاذ القرار من طرف أصحاب المصلحة للمؤسسة ، من خلال المصادقة من طرف مراجع الحسابات على الحسابات المالية للمؤسسة وإبداء رأيه الفني المحايد في تقريره النهائي. وإن مراجع الحسابات يؤكد على ضرورة الأخذ بعين الاعتبار النقائص الموجودة في عملية المحاسبة وتداركها لتجنب الأخطاء وعمليات الغش والتزوير في المستقبل.

### تمهيد:

تعد مهمة مراجع الحسابات الرئيسية هي فحص الحسابات و القوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية المتعارف عليها والذي بدوره يجب أن يكون ملما بما إلماما كاملا وذلك من سنة إلى أخرى.

ويكون الغرض من قيامه بفحصه هو إعداد تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي عدة طوائف سواء من داخل المشروع أو خارجه ومن هذه الطوائف الذي يخدمها تقرير مراجع الحسابات ما يلي: إدارة المشروع، المساهمين، الدائنين، البنوك... الخ من الجهات.

كما تعد مهنة التدقيق والمراجعة لها أثر فعال في عملية اتخاذ القرار وترشيده يخدم إدارة المشروع في تحقيق أهدافها المسطرة من جراء إتباع الإجراءات وإحكام الرقابة الداخلية من أجل الحفاظ على مواردها وأصولها من أي سوء استغلال أو اختلاس أو تلاعبات يمكن أن تطرأ عليها.

سنحاول في هذا الفصل بدراسة جوانب المراجعة ومن ثم أهم جوانب تقرير مراجع الحسابات وبعدها أهم الجوانب لاتخاذ القرار والقرار الرشيد، حيث قسمنا فصلنا هذا إلى ثلاثة مباحث كالآتي:

### المبحث الأول بعنوان نظرة عامة حول مراجعة الحسابات

### المبحث الثاني بعنوان ماهية تقرير مراجع الحسابات

### المبحث الثالث بعنوان أساسيات القرار

## المبحث الأول نظرة عامة حول مراجعة الحسابات

في ظل انفصال الملكية عن الإدارة وابتعاد الملاك عن شؤون المنشأة من ناحية تشغيلها ومراقبتها، بحيث أصبحوا بعيدين بشكل مباشر وكافي على واقع المنشأة الحقيقي ورؤوس أموالهم المساهمين بها فيها، نشأ وتطور بشكل ملحوظ ومتواصل علم مراجعة الحسابات من شكله البسيط السابق إلى علم قائم بحد ذاته، واحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، وذلك تلبية لمتطلبات أصحاب رؤوس الأموال وكل المتعاملين معها، ومن خلال هذا المبحث سوف نسلط الضوء على بعض العموميات والمفاهيم المتعلقة بهذا العلم

### المطلب الأول: ماهية مراجعة الحسابات

إن كل مؤسسة تسطر أهدافا وتسعى إلى تحقيقها وقد نشأ علم مراجعة الحسابات لمساعدة المؤسسة في تلبية متطلبات المستخدمين.

### الفرع الأول: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات

إن ظهور مهنة المراجعة وتطورها، جاء تبعا لتطور حياة البشرية اقتصاديا واجتماعيا عبر العصور، فتعد مهنة مراجعة الحسابات مهنة قديمة، منذ عصر قدماء المصريين والرومان والإغريق ويرجع أصلها إلى العصور الوسطى، حيث يمكننا تقسيم مراحل تطور المراجعة إلى خمس مراحل نستعرضها فيما يلي:

#### أولا: من العصر القديم إلى غاية سنة 1500 ميلادية

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر<sup>1</sup>.

#### ثانيا: الفترة ما بين سنة 1500م إلى غاية سنة 1850 ميلادي

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين.

#### ثالثا: الفترة ما بين سنة 1850م إلى غاية سنة 1905 ميلادي

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1962 الذي أقر ضرورة استخدام مراجعي

1. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل للنشر، عمان- الأردن، 2006، ص17.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

الحسابات لمراجعة شركات المساهمة، وبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للمراجعة حتى تبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بقوانين، أما بالنسبة لأهداف المراجعة في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في نقطتين:

ـ اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية

ـ اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية<sup>1</sup>.

### رابعا: الفترة ما بين سنة 1905م سنة 1960 ميلادي

في هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1940م وبظهور الشركات الكبيرة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة، حدثت تغيرات هامة في ممارسة مهنة المراجعة هي: تتطور في الاختبارات التي كان يقوم بها المراجع لتقييم نظام الرقابة الداخلية

ـ اعتبار اكتشاف الغش والاحتيال هو احد أهداف عملية المراجعة<sup>2</sup>.

### خامسا: الفترة ما بين سنة 1960م إلى غاية وقتنا الحالي

خلال هذه الفترة وحتى نهاية الثمانينات تطورت المراجعة بشكل كبير نتيجة عددا من الأحداث من أهمها اختيار العديد من المؤسسات، ففي الولايات المتحدة انهارت البنوك والادخار Savings and Industry وكان من أسبابها وجود غش وتلاعب من قبل القائمين عليها وكانت خسائرها تجاوزت عشرات البلايين من الدولارات وكذلك الانهيار الغير متوقع للعديد من المؤسسات والشركات في العالم في أكتوبر 1987م والمعروف بانقراض الأسواق المالية.

تلك الأحداث وغيرها حددت التساؤلات عن دور المراجعين في اكتشاف الغش والتلاعب وخلال هذه الفترة صدرت عددا من المعايير تطالب المراجعين بمسؤولية أكبر نحو اكتشاف الغش والتقرير عنه والتأكيد على أهمية نظام الرقابة الداخلية ودوره في منع الغش والتلاعب أن هناك مسؤولية أكبر على المراجعين في فصل نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنه للجهات المعنية<sup>3</sup>.

جدول رقم (01) يمثل: المراحل التاريخية للمراجعة

| الفترة                        | الآمر بالمراجعة                  | المراجع                        | أهداف المراجعة                                  |
|-------------------------------|----------------------------------|--------------------------------|-------------------------------------------------|
| من 2000 قبل المسيح إلى 1700 م | الملك، إمبراطور الكنيسة، الحكومة | شخص مهني في المحاسبة أو قانوني | معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال |

1. نفس المرجع، ص 18.

2. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية،

2010/2009، ص 5.

3. نفس المرجع، ص 6.

## الفصل الأول :.....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

|                                 |                                      |                                           |                                                                                                        |
|---------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| من 1700 م إلى 1850 م            | الحكومة، المحاكم التجارية، المساهمين | المحاسب                                   | منع الغش ومعاينة فاعليه، حماية الأصول                                                                  |
| من 1850 م إلى 1900 م            | الحكومة، والمساهمين                  | شخص مهني في المحاسبة أو قانوني            | تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية                                                                     |
| من 1900 م إلى 1940 م            | الحكومة، والمساهمين                  | شخص مهني في المراجعة والمحاسبة            | تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية                                      |
| من 1940 م إلى 1970 م            | الحكومة، البنوك والمساهمين           | شخص مهني في المراجعة والمحاسبة            | الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية                                                |
| من 1970 م إلى 1990 م            | الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين       | شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة | الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية، واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة                   |
| من 1990 م إلى غاية وقتنا الحالي | الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين       | شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة | الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش المالي. |

المصدر: محمد التهامي طواهري، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 07،08.

### الفرع الثاني: تعريف مراجعة الحسابات

اشتق مصطلح المراجعة Audit من الكلمة اللاتينية Audier والتي تعني الاستماع، حيث كانت الحسابات تتلى على المراجع<sup>1</sup>.

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association سنة 1972

المراجعة على أنها « العملية المنظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث

الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية »<sup>2</sup>.

وعرفت مراجعة الحسابات حسب BONNAUL ETGERMOND على أنها « اختيار تقني

صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصادقية المعلومات

المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف،

وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على كل الموجودات وفي

الوضعية المالية ونتائج المؤسسة »<sup>3</sup>.

1. أمين السيد احمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص3.

2. أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، ب د ن ، القاهرة، 2008، ص 7.

3. محمد التهامي طواهري، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص9.

## الفصل الأول :.....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

وعرفت كذلك « مراجعة الحسابات هي عملية فحص منظم بواسطة شخص مؤهل في ومستقل عن معدي ومستخدمي المعلومات، بقصد جمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات موثوق فيها، وإيصال نتيجة الفحص والتحقق إلى مستخدم المعلومات، كما تشمل عملية تدقيق الحسابات حديثا تقييم القرارات التي تتخذ على ضوء المعلومات المعدة وفقا لمعايير مهنة تدقيق الحسابات المتعارف عليها دوليا »<sup>1</sup>.

وعرفت أيضا على أنها « فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا دقيق، حتى يطمئن المدقق من أن التقرير المالي سواء كان تقرير نتيجة المشروع خلال فترة زمنية، أو تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية، أو أي تقرير آخر يظهر صورة واضحة وحقيقية ودقيقة للغرض الذي أعد من أجله هذا التقرير»<sup>2</sup>.

ومن مجموعة التعاريف السابقة نستخلص أن مراجعة الحسابات هي مجموع عمليات منظمة وفق أساليب ومبادئ متعارف عليها لجمع وتقييم أدلة وقرائن من طرف شخص مؤهل ومحيد لمستندات وحسابات وقوائم مالية مؤسسة ما تؤكد صحتها من أجل إثبات المركز المالي الحقيقي وإعطاء صورة صادقة لكل المهتمين.

### الفرع الثالث :أنواع مراجعة الحسابات

يمكننا أن نميز لمراجعة الحسابات عدة أنواع وذلك من خلال عدة زوايا ينظر منها إليها، ويمكن أن نصنف مراجعة الحسابات كالتالي<sup>3</sup>:

#### أولا : أنواع مراجعة الحسابات من زاوية حدود ومجال مراجع الحسابات

**1 -مراجعة حسابات شاملة :** تشمل كل البيانات وكل العمليات المحاسبية والقوائم المالية دون استثناء أو قيود ويكون فيها المراجع ملزم بتقديم رأيه الشخصي في تقرير في ومحيد بوضعيه مدى صدق ودقة تلك القوائم المالية والعمليات المحاسبية.

**2- مراجعة حسابات جزئية:** ويقصد بها كل مراجعة حسابات تقتصر على بعض العمليات عدا غيرها مثلا مراجعة عمليات النقدية أو المخزون، ويكون المراجع هنا غير ملزم بتقديم تقرير في محيد فمسؤوليته تتحدد فقط في إطار ما اتفق عليه بواسطة عقد.

#### ثانيا: أنواع مراجعة الحسابات من زاوية التوقيت الذي تجرى فيه

كما نقسم مراجعة الحسابات من ناحية التوقيت التي تجرى فيه إلى الأقسام التالية:

1. محمد فضل مسعد وآخرون، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2009، ص17، 18.

2. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب جامعة الإسكندرية، مصر، 1994، ص4.

3. محمد فضل مسعد وآخرون، مرجع سابق، ص 28، 29.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

**1 -مراجعة مستمرة:** في هذا النوع من المراجعة نجد أن المراجع يقوم بعمله على مدار السنة، حيث يقوم بزيارات مستمرة ومتعددة للمنشأة محل المراجعة وهذا النوع على الأغلب يكون في المشروعات الكبيرة لعدة أسباب منها:

- التقليل من فرص التلاعب في الدفاتر نظرا لكثرة الزيارات المتكررة.
- وجود وقت كافٍ للمراجع للتعرف على مجريات الأمور في المنشأة.
- اكتشاف الخطأ والغش في وقت قصير لتوفر الوقت للفحص والدراسة المتأنية
- انتظام العمل في الدفاتر والسجلات وإنجاز الأعمال دون تأخير وذلك لما لتردد المراجع المستمر على المنشأة من أثر إيجابي<sup>1</sup>.

**2 - المراجعة النهائية:** في هذا النوع من المراجعة يكلف المراجع بالقيام بمهام المهمة بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها وبعد الانتهاء من إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وذلك لضمان عدم حدوث تلاعب عن طريق تعديل في البيانات بعد مراجعتها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا، وهذا النوع على عكس النوع الأول يناسب أكثر المشروعات صغيرة الحجم والمتوسطة حيث يقتصر في أغلب الأحيان على مراجعة عناصر المركز المالي وخاصة كشف الميزانية ولهذا يطلق على هذا النوع من المراجعة بمراجعة الميزانية. نستخلص من خلال هذا التقسيم لأنواع المراجعة، أنه لا يمكننا الاكتفاء بالمراجعة المستمرة والاستغناء عن المراجعة النهائية بل على العكس يمكن لأي منشأة إجراء مراجعة نهائية دون المراجعة المستمرة، فإما أن تجرى مراجعة مستمرة ونهائية مع أو الاكتفاء بمراجعة حسابات نهائية فقط<sup>2</sup>.

### ثالثا: أنواع مراجعة الحسابات من زاوية الهيئة القائمة بها

وأیضا تقسم من ناحية القائمة بها إلى العناصر التالية:

- 1- المراجعة الداخلية:** في هذا النوع يقوم بمهمة مراجعة الحسابات مراجع تابع لإدارة المؤسسة، أي موظف تابع لها ويكون ذلك من اجل حماية أموال المنشأة والوصول إلى أهدافها بسرعة ممكنة وهذا يؤدي للوصول إلى أكبر كمية ممكنة من الإنتاج وتشجيع الموظفين بالعمل المستمر والالتزام بالخطط والسياسات الإدارية.
- 2- المراجعة الخارجية:** أما في هذا النوع من مراجعة الحسابات يقوم بمهام المهمة مراجع من خارج المنشأة يقوم مسيروها بتعيينه من أجل مراجعة حساباتها وهذا المراجع يكون له رأي محايد ليس له صلة بأي من العاملين والإداريين ومهمته هي مراجعة جميع الحسابات الختامية والسجلات المتوفرة لديه وييدي رأيه الفني

1. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، ط1 و 2 ب د ن ، العراق، 1999، ص 16، 17.

2. عبد الرزاق محمد عثمان، نفس المرجع، ص 17.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

والمحايد بصراحة حول القوائم المالية. كما يقوم بعمل تقرير عن المركز المالي للمنشأة يبين فيه أعمالها عن فترة زمنية معينة، وهذا لا يعني أن نكتفي بالمراجعة الداخلية بل هي مكملية للمراجعة الخارجية<sup>1</sup>.

### رابعاً: أنواع مراجعة الحسابات من زاوية الإلزام القانوني

ويمكن تقسيم أنواع المراجعة من ناحية الإلزام القانوني إلى الأقسام التالية:

- 1- المراجعة الإلزامية :** وهي المراجعة الملزمة بموجب النصوص القانونية المنظمة لأعمال الشركات والهيئات والجمعيات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية الأخرى، ذلك أنه يمكن القول أن كافة الشركات والهيئات والجمعيات والأشخاص الاعتبارية التي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة تنص القوانين واللوائح المنظمة لأعمالها على ضرورة تعيين مراجع حسابات خارجي لها، وتحدد واجباته والتي يتمثل أهمها في القيام بأعمال الرقابة على الحسابات التي تعدها الإدارة وتقديم تقرير بذلك إلى الجمعية العامة التي تمثل الملاك وفي هذه الحالات التي تعتبر المراجعة فيها زاوية إلزامية يعد عدم تعيين مراجع حسابات من المخالفات القانونية.
- 2- المراجعة الاختيارية:** هي المراجعة التي تتم بمحض إرادة أصحاب المنشأة دون تدخل أو إلزام من أي جهة كما هو في الشركات والمنشآت التي لا تنفصل فيها الملكية عن الإدارة مثل شركات الأشخاص حيث تتم الإدارة والرقابة بشكل عام بحسب اتفاق الشركاء دون تدخل قانوني<sup>2</sup>.

### خامساً: أنواع مراجعة الحسابات من زاوية مدى الفحص

كما تنقسم أنواع المراجعة من ناحية مدى الفحص إلى العناصر التالية:

- 1-مراجعة شاملة أو تفصيلية :** وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة.
- 2-المراجعة الاختيارية:** وفي هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات (العينات) التي تم اختبار هذا الجزء منها، فالمراجعة الاختيارية تعتبر الأساس السائد في وقتنا الحاضر، وأن المراجعة الشاملة أو التفصيلية تمثل الاستثناء لذلك الأساس<sup>3</sup>.

1. توفيق مصطفى أبو رقية وآخرون، تدقيق ومراجعة الحسابات، ط1، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 21، 22.

2. عبد المولى الصباغ وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص12.

3. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص25.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

### الفرع الرابع: أهمية وأهداف مراجعة الحسابات

تعتبر أهمية المراجعة من كونها وسيلة تهدف إلى خدمة عدة فئات سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة وترتبطهم علاقة بها، حيث هذه الفئات تعتمد على التقرير النهائي لعملية المراجعة في اتخاذ قراراتهم.

كما يعتبر الهدف من عملية المراجعة وسيلة لاكتشاف الغش والتزوير أما مع تكرر مهنة التدقيق أصبح الهدف الأساسي لها هو إبداء الرأي الفني المحايد من قبل المراجع في عدالة القوائم المالية.

**أولاً: أهمية مراجعة الحسابات :** إن أهمية المراجعة تهدف إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية

المدققة وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها مثل فئة المديرين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين والبنوك والهيئات الحكومية المختلفة ورجال الأعمال وغيرها، حيث تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه فتحرص على أن تكون البيانات مدققة من قبل هيئة محايدة، والمستثمرون يعتمدون على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات التي ستتحقق لهم أكبر عائد ممكن. ومجمل القول أن المراجعة أصبحت تخدم فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد عليها تلك الفئات في

اتخاذ قراراتها الاقتصادية، ولكن يجب إسناد هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد لفحص تلك البيانات انتقادياً منظماً ودقيقاً، وإبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وصحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها<sup>1</sup>.

**ثانياً: أهداف مراجعة الحسابات:** يمكن تحديد أهداف عملية المراجعة كما جاءت بمعايير المراجعة الدولية في الآتي<sup>2</sup>:

**1 - الأهداف الأساسية للمراجعة:** حتى يقوم المراجع بإبداء رأيه فإن عليه الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات والقوائم المالية التي قام بمراجعتها خالية من التحريفات الجوهرية (المادية)، بما يعني أن هذه القوائم تعطي صورة حقيقية وعادلة تظهر حقيقة المركز المالي للمنشأة، ولتحقيق الهدف الأساسي لعملية المراجعة ينبغي على المراجع القيام بما يلي:

- تحديد الدوائر المالية الرئيسية لعمليات المنشأة مثل دائرة الإيرادات - دائرة المصروفات - دائرة الإنتاج - دائرة المبيعات.

- تحديد تأكيدات الإدارة المتعلقة بالعمليات المالية وأرصدة الحسابات والإفصاحات في الدوائر الرئيسية للمنشأة.

1. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2007، ص 15-16.

2. زرق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية- الإطار النظري ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2015، ص 29.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

تحديد أهداف المراجعة الثانوية المرتبطة بالأحداث والعمليات المالية وأرصدة الحسابات والإفصاحات خلال الفترة والتي تكون مقابلة لتأكيدات الإدارة.

-التحقق من صحة تأكيدات الإدارة من خلال مقابلة كل تأكيد من تأكيدات الإدارة بما يخصه من الأدلة الكافية والملائمة التي يتم جمعها وإجراء الفحص والاختبارات اللازمة بهدف الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية . مما يساعد المدقق في إبداء رأيه الفني المحايد في هذه البيانات<sup>1</sup>.

**2 -الأهداف الثانوية:** حتى يتمكن المراجع من إعطاء تأكيد معقول بأن البيانات المالية التي قام بمراجعتها خالية من التحريفات الجوهرية فإن عليه وضع أهداف ثانوية للمراجعة لمقابلة تأكيدات ومزاعم الإدارة بغرض التحقق من هذه التأكيدات وفي سبيل ذلك يقوم المراجع بجمع الأدلة والقرائن اللازمة لفحص كل تأكيد من تأكيدات الإدارة للتحقق منها وتشمل الأهداف الثانوية للمراجعة مايلي<sup>2</sup>:

-التحقق من عرض القوائم المالية (العرض والإفصاح).

-التحقق من الملكية (الحقوق والالتزامات).

-التحقق من استقلال الفترة المالية (صحة الفاصل الزمني).

-التحقق من صحة التقييم.

-التحقق من الوجود أو الحدوث.

-التحقق من الدقة.

-التحقق من الاكتمال.

### المطلب الثاني: ماهية مراجع الحسابات

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى عدة تعاريف لمراجع الحسابات، كما سنتطرق أيضا إلى أنواع مراجعي الحسابات، وأيضا إلى خصائص ومسؤولية مهنة مراجع الحسابات.

### الفرع الأول: تعريف مراجع الحسابات

يعرف مراجع الحسابات "هو الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة وتقديم تقرير يبيّن فيها رأيه حول القوائم المالية بالمشروع والمراجع له عدة تسميات مرادفة منها مراجع، مراقب، فاحص حسابات، أو محاسب قانوني"<sup>3</sup>.

1. خالد أمين عبد الله، نفس المرجع، ص34.

2. رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 30، 33.

3. توفيق مصطفى أبو رقية آخرون، مرجع سبق ذكره، ص79.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

كما يعرف أيضا " هو كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة البيانات ، للمؤسسات المختلفة على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد"<sup>1</sup>.

أما المشرع الجزائري فعرفه حسب المادة 22 من قانون 01-10 هو " كل شخص يمارس وبصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول بها"<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: أنواع مراجعي الحسابات:

يمكن حصر أنواع المراجعين من الناحية العملية إلى ثلاث أنواع وهي<sup>3</sup>:

**أولاً: المراجع الخارجي المستقل:** وهو شخص يمارس مهنة المراجعة كعضو في مكتب أو شركة مراجعة مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية ويشترط في العضو الممارس لهذه المهنة توافر القواعد العامة للمراجعة والمتعارف عليها والمتعلقة بشخص المراجع وهي التأهيل العلمي المناسب والتدريب المهني المحدد والكفاءة المهنية المتعلقة بالاستقلال والحياد، بالإضافة إلى بذل العناية المهنية المناسبة والكافية ويقوم المراجع بعملية المراجعة المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها.

**ثانياً: المراجع الحكومي:** وهو مراجع يعمل بالقطاع العام أو المؤسسات الحكومية وقد يزاول أعمال مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة أو أعمال مراجعة الكفاءة أو في مراجعة إيرادات ونفقات الدولة، ويجب على المراجع الحكومي أداء التدريب الكافي في موضوعات ومجالات المعرفة المطلوبة لهذه المهمة ويفضل حصوله على شهادة مراجع داخلي معتمد من قبل معهد مراجعين متخصص بعد اجتياز تدريب مكثف في هذا المجال.

**ثالثاً: المراجع الداخلي:** وهو موظف يتم تعيينه ضمن جهاز من داخل المنشأة لخدمة الإدارة وللتأكد من أن أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بكفاءة والعمل على منع واكتشاف الغش وتحفيز التشغيل بكفاءة ولذلك فإن المراجع الداخلي يمثل عين الإدارة داخل المنشأة حيث يقوم بفحص ومراجعة أداء العاملين فيها وتحفيز التشغيل بكفاءة من خلال مجموعة من الأعمال التي يقوم بها في مجال مراجعة الحسابات ومراجعة الالتزام ومراجعة الكفاءة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> . شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، 2012، ص 93.

<sup>2</sup> . القانون العضوي رقم 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 42، بتاريخ 11 يوليو 2010، ص 7.

<sup>3</sup> . رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 41.

<sup>4</sup> . نفس المرجع، ص 42.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

### الفرع الثالث: خصائص مهمة محافظ الحسابات

يمكن تقسيم الخصائص المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات كمايلي:

**أولاً: الاستقلالية والموضوعية:** حتى يتسنى للمراجع إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ المراجعة أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم وباختصار يكفي أن نشير إلى منع محافظ الحسابات حسب المادة 64 من قانون 01-10 من المهمات التالية:

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي القيام به صلة الخضوع القانوني.
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير المنصوص عليها في المادة 46 من هذا القانون.
- الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسب ومحاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية.

- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة<sup>1</sup>.

**ثانياً: الكفاءة المهنية :** يجب على المراجع أداء مهمته بكل اهتمام ودقة بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي، وحتى يتمكن من ممارسة مهنة محافظ حسابات لا بد أن يكون:

- متحصل على شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءته.

- التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إضافة إلى ذلك بنص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات.

وبهذه الكفاءات يتحمل المراجع كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته التي تستند طبعا على أدلة

ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

**ثالثاً: سر المهنة:** إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يطلع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة الشيء الذي يؤدي إلى

1. القانون العضوي رقم 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 42، بتاريخ 11 يوليو 2010، ص9.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

التعرف على معلومات سرية للمؤسسة لذا فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها إلا إذا ألزم القانون عكس ذلك كما تنص عليه المادة 72 من القانون 10-01، لا يتقيد محافظ الحسابات بالسرية المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولا سيما:

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائي.

- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.

- بناء على إرادة موكلهم.

- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقرر في المادة 3 من نفس القانون كما يجب على المراجعين المهنيين السهر على ضرورة احترام سر المهنة من قبل المستخدمين أو المتربصين لديهم<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع: مسؤوليات مرجع الحسابات

إن مراجعي الحسابات يواجهون باستمرار مسؤولية المحافظة على تقديم خدماتهم في ظل مستوى من الجودة يمكن للآخرين من الاعتماد عليها وغالبا ما تتعدد الجهات التي يكون المراجعين مسؤولين أمامها كما تنقسم طبيعة مسؤولياتهم إلى ثلاث أقسام وهي<sup>2</sup>:

**أولاً: المسؤولية المدنية:** تأخذ المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات شكلين، حيث يمكن أن تكون تعاقدية تجاه المؤسسة محل المراجعة بمقتضى عقد توكيله بأداء مهام رقابة ومراجعة الحسابات وعلى العكس تعتبر مسؤولية جنائية تجاه الأطراف الأخرى المستخدمة لتقريره والقوائم المالية للمؤسسة ولا يلتزم بهذه المسؤولية إلا في حالة توفر كل من الخطأ والضرر وعلاقة السببية بين الخطأ والضرر.

أما المشرع الجزائري أقر بالمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات في نص المادة 45 من القانون المنظم للمهنة والتي تنص على "يعد محافظي الحسابات مسئولين اتجاه الشركة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم ويتحملون بالتضامن سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام هذا القانون" كما أكد على ذلك بنص المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 من القانون التجاري الجزائري والتي تنص على "مندوبو الحسابات مسئولون سواء إزاء الشركة أو الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونوا قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم"<sup>3</sup>.

كما تنص المادة 61 من القانون 10/01 المؤرخ بتاريخ 29-6-2010 والتي تنص على "يعد محافظ الحسابات مسئولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته إلى مهامه" ولا يتبرأ من مسؤوليته

1. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص85، 83.

2. لقيطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الحاج لخضر، كلية العلوم الاقتصادية، باتنة، 2009، ص94.

3. المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25/04/1993 المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 من الأمر رقم: 59/75 المؤرخ في: 26/09/1975 المتضمن القانون التجاري المعدل.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

في ما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه أبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وأن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب اجتماع جمعية عامة بعد اطلاعه عليها وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة<sup>1</sup>.

وتتمثل هذه المسؤولية بالنسبة للمراجع في بعض نواحي التقصير التي تتعلق بعمله ومن أهمها:

-حالة إهمال المراجع بأدائه عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة.

-حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته.

-عدم قيامه بعمله الموكل له نهائيا.

ومن هنا نجد أن محافظ الحسابات مسئول اتجاه طرفين وهما:

-هو مسئول أمام الشركة أو الهيئة التي وضعت فيه ثقتها انطلاقا من إمضاء العقد إلى البدء في مهمته.

-يعتبر مسئول أمام الغير مثل المساهمين الشركاء وكل من يتضرر من الأخطاء التي يرتكبها محافظ

الحسابات<sup>2</sup>.

ثانيا: المسؤولية الجزائية: تتخذ هذه المسؤولية صورتان<sup>3</sup>:

**1. محافظ الحسابات فاعل أصلي:** إذ يعاقب محافظ الحسابات عن كل الجرائم التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، كتلك المتعلقة بحالة عدم الملائمة والتي أوردتها المشرع الجزائري في المادتين 33 و34 من القانون رقم 08/91 وكذلك المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري الجزائري وكذلك الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة بصفة غير شرعية.

وبما أن محافظ الحسابات شأنه شأن باقي أفراد المجتمع فهو مجبر على احترام القوانين لذلك يكون

معرض إلى المتابعة الجزائية عن كل فعل مجرم من طرف القانون كإصدار شيك بدون رصيد، وفي هذه الحالة

تطبق الأحكام العامة المنصوص عليها قانون العقوبات.

**2. محافظ الحسابات بصفته شريك:** يمكن لمحافظ الحسابات أن يتابع جزائيا بصفته شريك وفقا للأحكام

العامة المنظمة للاشتراك، إذ يكفي لمحافظ الحسابات أن يقدم يد العون للفاعل الأصلي أو بتسهيل له اقتناء

بعض الوسائل لاستعمالها في الجريمة الأصلية حتى ولو كانت هذه الوسائل ليست ذات طبيعة جرمية، مع العلم

أن الفقه الفرنسي يرى أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يسأل جزائيا عن فعل الاشتراك إلا إذا كان عالما وقت

ارتكاب الجريمة أنه يمد يد العون للفاعل الأصلي في الجريمة.

1. الجريدة الرسمية رقم 42 بتاريخ 11 يوليو 2010، مرجع سابق، ص 10.

2. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ب س ن، ص 66.

3. طيطوس فتحي، "محافظ الحسابات في الجزائر"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 09، جوان 2013، ص 45.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

**ثالثا: المسؤولية التأديبية:** نصت المادة 53 من القانون 91-08 المنظم للمهنة على مايلي: " يمكن أن يترتب على الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، مسؤولية انضباطية تجاه المنظمة الوطنية، عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية ".

**رابعا: المسؤولية الفنية:** تتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المراجع الخارجي، التي تتلخص في الآتي<sup>1</sup>:  
- مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد منحت العناية وتم تطبيقها بشكل سليم.

ولقد نصت المادة 59 من القانون 10-01 بتاريخ 29 يونيو 2010 المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات في الجزائر " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"<sup>2</sup>.  
**الفرع الخامس: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات**

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة 08 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بالمهنة، والتي تنص على ما يلي:  
لممارسة مهنة الخبير أو المهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط التالية:

1. أن يكون جزائري الجنسية.
2. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:  
بالنسبة إلى مهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.
3. بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
4. بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

1. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2016، ص 200.

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، ص 10.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء والمحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010.
6. أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:
- "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكرم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد".
- تمنح الشهادات والإجازات المؤهلة للمحاسبين والمحاسبين المعتمدين، والخبراء، وأيضا محافظي الحسابات من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص، والمعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: معايير وإجراءات مراجعة الحسابات

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى معايير المراجعة المتعارف عليها

#### الفرع الأول: معايير مراجعة الحسابات:

- إن وجوب وجود معايير من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة من أجل أن يعمل الممارسون لها في إطار ويسيرونها على نهجها، ولمراجعة الحسابات مجموعة من المعايير المتعارف عليها وهي تنقسم إلى ثلاثة أقسام رئيسية وهي المعايير العامة أو الشخصية، معايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير.
- أولاً: المعايير العامة أو الشخصية: وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد كمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير المراجعة كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمراجع الحسابات الخارجي، وتتكون هذه المعايير من ثلاث عناصر وهي<sup>2</sup>:

- 1 - معيار التأهيل العلمي والعملية للمدقق تنبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي المراجع الخارجي عن القوائم المالية الختامية للمشروع أي ضرورة توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف وينقسم هذا المعيار إلى:

- التأهيل العلمي أو الدراسي: أن يكون للمراجع درجة من التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية المراقبة

1. نفس المرجع، ص 5.

2. أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 22، 23.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

-التأهيل العلمي والخبرة المهنية: تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة.

-الربط بين التأهيل العلمي والعملية ومتطلبات الأداء المهني من خلال جداول تتضمن:

-جدول المحاسبين أو المراجعين تحت التمرين

-جدول المحاسبين أو المراجعين

-جدول مساعدي المحاسبين أو المراجعين

**2 معيار استقلال المراجع:** يعتبر المراجع ممثلاً للمساهمين، وعمله موجهاً لصالحهم، بينما تمثل الحسابات

التي يقوم بمراجعتها كفاءة الإدارة في أداء نشاطها في الوحدة الاقتصادية، والمراجع كما سبق القول، عليه أن يبدي رأيه الفني المحايد في الحسابات التي يراجعها، ومن أجل أن يتم ذلك دون تحيز، فإنه لا بد أن يكون بعيداً عن تأثير الإدارة، وتأثير مصالحه ورغباته الشخصية في الوحدة التي يراجع حساباتها<sup>1</sup>.

**3 - بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني:** تبرز أهمية هذا المعيار في حالة المهام التي تحتاج إلى مهارة خاصة ممارستها، ويعتمد على خدماتها العديدة من الأطراف وكذلك كما هو الحال في مهنة المحاسبة والمراجعة، أي إلزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليها التشريعات المختلفة التي المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع.

**ثانياً: معايير العمل الميداني:** أن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كاف لكي يقوم بمهمته على أحسن وجه وإعطاء رأيه الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات فهناك أيضاً معايير العمل الميداني المتعلقة بتنفيذ مهمة المراجعة يجب على المراجع أن يكون ملماً بها وأن يلتزم بها أثناء تنفيذه للمهمة وذلك حتى يستطيع تقديم عمله بالجودة المطلوبة وتتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير كالتالي:

**1 - معيار التخطيط والإشراف:** يتضمن تخطيط عملية المراجعة الإستراتيجية بمعنى الرؤية والخطة التي سيتبعها المراجع عند قيامه بأعمال المراجعة ويجب على المراجع في نهاية هذه الخطوة أن يقوم بإعداد برنامج المراجعة مستفيداً في ذلك بالمعلومات التي حصل عليها خلال فترة التخطيط ومع مراعاة إمكانية تعديل بعض الإجراءات التي يتضمنها برنامج المراجعة عند الحصول على معلومات إضافية تستوجب التعديل ولكي يتمكن المراجع من التخطيط السليم والفاعل لعمله فإن عليه أن يفهم طبيعة العمل وتنظيمه وطرقه لأن هذا ما يمكنه من تقدير الأثر المحتمل للأحداث والعمليات على القوائم المالية<sup>2</sup>.

1. محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية-التأصيل العلمي و الممارسة العملية، ب د ن، مصر، 1999، ص 24.

2. أمين السيد لطفى، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 46.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

**2 - معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يعتبر نظام الرقابة الداخلية لدى العميل من أهم المفاهيم والجوانب التي تركز عليها عملية المراجعة وذلك ما يوفره من بيانات ومعلومات مالية يمكن الاعتماد عليها بل أن إجراءات الرقابة الداخلية هي أساس كل مهنة مراجعة، فمن خلالها يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة. من هنا جاءت أهمية هذا المعيار المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث يستوجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع لدى العميل قبل قيامه بإجراءات المراجعة والفحص للحسابات.

**3 جمع أدلة المراجعة الكافية:** أثناء عملية المراجعة يصل المراجع إلى نقطة يكون قد حصل عندها على قدر كاف من أدلة الإثبات تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية والذي يحدث هذه النقطة هو التقدير المهني للمراجع أخذاً في اعتباره الظروف المحيطة بعملية المراجعة، إذاً فإن أدلة المراجعة الكافية لهذا المعيار التي تمثل أساساً معقولاً للمراجع لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية ويمثل دليل المراجعة أحد الأسس الهامة لعملية المراجعة كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني<sup>1</sup>.

**ثالثاً: معايير إعداد التقرير:** هذه المعايير ترتبط أو تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعداد التقرير الذي يتضمن رأيه الفني والمحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث أنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي ومن ثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكتسبها من مزاولته المهنة ويندرج تحتها أربعة معايير هي<sup>2</sup>:

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الجارية على نفس الأسس الثابتة التي طبقت بها في الفترة السابقة.

- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عن ما تحتويه هذه القوائم من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك.

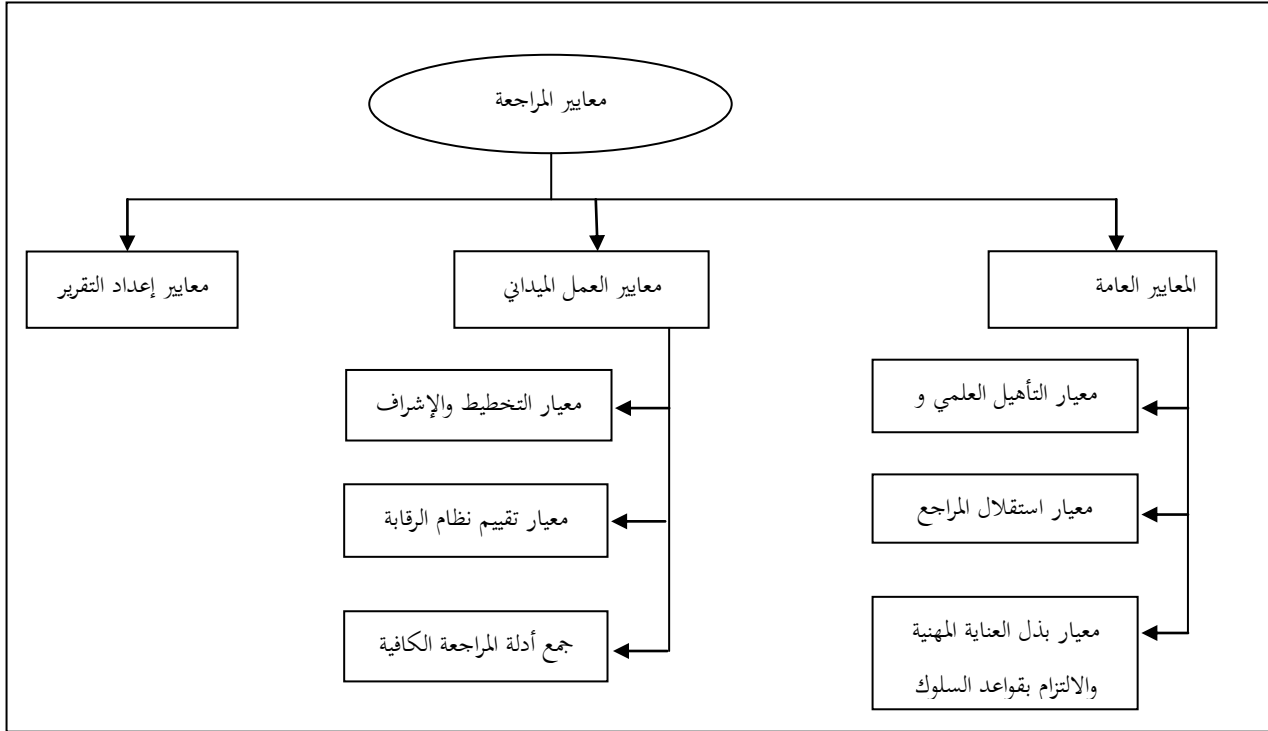
- يجب أن يتضمن التقرير إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة وفي حالة عدم تمكن المراجع من إبداء مثل هذا الرأي يجب أن يذكر أسباب ذلك وفي جميع الأحوال يجب أن يذكر المراجع في تقريره مدى وطبيعة عمليات الفحص التي قام بها ودرجة المسؤولية التي يأخذها على عاتقه<sup>3</sup>.

وستتطرق إليها بأكثر تفصيل في المبحث الثاني.

1. عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص 32-33.

2. حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، ج1، جامعة دمشق للنشر، 2013، ص57.

3. أحمد عبد المولى الصباغ، مرجع سبق ذكره، ص57.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المذكورة أعلاه

## الفرع الثاني: فروض المراجعة

ويمكن حصر فروض المراجعة فيما يلي:

### 1 -قابلية الفحص للبيانات المالية: تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم

على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة كتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصادقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى تتمثل هذه المعايير في العناصر التالية:

-**ملائمة المعلومات:** أي ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين.

-**قابلية الفحص:** وهذا يعني أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها لابد أن يصلوا إلى النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

-**عدم لتحيز في التسجيل:** ويقصد به أن يكون المدقق عادلاً وموضوعياً عند تسجيله للحقائق<sup>1</sup>.

- **القابلية للقياس الكمي:** وهذا ما يجب أن تتصف به المعلومات المحاسبية وتعني أنه يتم تحويلها إلى قيم كمية من خلال عمليات حسابية وتعتبر النقود أكبر المقاييس الكمية شيوعاً في ذلك وليس المقياس الوحيد بين المدققين<sup>2</sup>.

1. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

2. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

2 عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المشروع : إنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراجع الحسابات فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراجع الحسابات وذلك لغرض تقديم المشروع ورخائه ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها.

3 سخلو القوائم المالية أو أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير مادية: إن هذه الفرضية تساعد المراجع في تحديد مجال المراجعة وعدم توسيع اختبارات باقتصاره على الأخطاء المادية فقط كما أنها لا تساعد المراجع على اكتشاف الأخطاء غير المادية ذلك لأن مسؤوليته محدودة بالأخطاء المادية فقط لكن هذا لا يعني أن الأخطاء غير المادية والتي هي واضحة لا تقع تحت مسؤوليته خاصة إذا كانت عملية الفحص غير كافية لذلك يجب التركيز على العناية المطلوبة من المراجع عند قيامه بمهمته<sup>1</sup>.

4 وجود نظام للرقابة الداخلية سليم يبعد احتمال وجود أخطاء: إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يحد و يقلل من حدوث الأخطاء الشيء الذي يجعل المراجع يقلل من مدا الفحص عند إعداد له لبرنامج المراجعة

5 -التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية يؤدي إلى قوائم مالية سليمة: إن مراجعي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية عند قيامهم بعملية المراجعة للحكم عن مدى صحة وسلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز المالي ولكن تثير هذه الفرضية مشكلة تحديد مسؤولية المراجع عندما تكون هذه المبادئ غير محترمة في هذه الحالة يستطيع المراجع أن يميل إلى أحكام شخصية أكثر منها موضوعية

6 -العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي تبقى كذلك في المستقبل : تستمد هذه الفرضية من أحد المبادئ المحاسبية الذي هو استمرارية نشاط المؤسسة في المستقبل وإذا اتضح لمراجع الحسابات أن مسيري المؤسسة يديرونها بطريقة رشيدة وأن نظام الرقابة الداخلية سليم فيفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك و العكس صحيح.

7 -مراجع الحسابات يقوم فقط بإبداء الرأي على البيانات المالية: يفترض في المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة بإبداء رأيه فقط عن مدا صحة القوائم المالية وسلامتها وصدقها وتطبيقه للمبادئ المحاسبية.

8 -فرض الالتزامات على مراجع الحسابات تتناسب مع مركزه : وهذا يعني أن الالتزامات التي يكلف مراجع الحسابات تتناسب مع مركزه و العمل الذي طلب منه فالالتزامات المالية التي يفرضها مركز مراجع الحسابات قد تم

1. الضبان محمد سمير وعبد الله هلال، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص18، 20.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

الاعتراف بها إلى حد ما بقبول مستويات المراجعة المتعارف عليها<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: إجراءات مراجعة الحسابات

حتى يتأكد المراجع ويضمن من الأخطار المحتملة، يجب عليه أن يتبع مسلكا عاما متكون من ثلاث مراحل ضرورية وهي كالآتي<sup>2</sup>:

أولا: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

#### 1 -أشغال أولية:

-التعرف على الوثائق الخارجية.

-التنظيم المهني.

-مناصر المقارنة ما بين المؤسسات.

#### 2 -اتصالات أولى مع المؤسسة:

-محاور مع المسؤولين.

-زيارات ميدانية.

-التعرف على الوثائق الداخلية.

#### 3 -انطلاق الأشغال:

-تكوين الملف الدائم.

-إعادة نظر في برنامج التدخل.

ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

#### 1 -جمع الإجراءات

-استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح.

-ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.

#### 2 -اختبارات التطابق (الفهم):

-تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.

#### 3 -تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية:

-اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.

1. المرجع نفسه، ص33-34.

2. محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص:43-44.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

4 -اختبارات الاستمرارية:- نقاط قوة النظام - ضعف في تصور النظام ،وثائق الحوصلة.

ثالثا: فحص لحسابات ( تقييم نهائي لنظام المراقبة الداخلية):

### 1 -نقاط قوة النظام

-برنامج أدنى لفحص الحسابات ( اختبارات السريانية، المراجعة التحليلية).

### 2 -نقاط ضعف النظام:

-تعديل البرنامج ( اختبارات إضافية: تدعيم برنامج فحص الحسابات).

### 3 -إنهاء عملية المراجعة:

-إعادة النظر في الاختبارات المحاسبية الكبرى

-فحص الأحداث ما بعد الميزانية.

-فحص كيفية تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية.

-إعادة النظر في أوراق العمل.

### 4 -إصدار الرأي: يكون حول أوراق العمل<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع: أدلة الإثبات في المراجعة

إن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة هو إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة، ولكي

يصل المراجع إلى الموقف الذي يكون فيه قادرا على إبداء رأيه فلا بد عليه من الحصول على أدلة إثبات كافية

تؤيد هذا القرار وهو ما نص عليه المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ( الصنف الخامس معايير أدلة

الإثبات 500 - 599 )، وعرفت أدلة الإثبات على أنها " أدلة الإثبات هي المعلومات التي يستخدمها

المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تمت مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعة"<sup>2</sup>.

ومنه نستخلص أن أدلة الإثبات هي مجموعة المعلومات والحقائق التي يستند إليها المراجع في تكوين رأيه عن

مدى دلالة وصحة الأرقام التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة للمنشأة محل المراجعة في ضوء القوانين والأصول

المحاسبية المتعارف عليها.

يقتضي الأمر أن تتوافر أدلة الإثبات في المراجعة خاصيتين أولهما: أن تكون كافية، وثانيهما أن تفي

بالغرض المستخدمة من أجله<sup>3</sup>.

1. محمد بوتين، نفس المرجع، ص 47- 48.

2. توماس وليام هنكي امرسون، ترجمة ومراجعة حجاج أحمد حامد وسعيد كمال الدين، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ السعودية العربية، السعودية، 1989، ص133.

3. محمد نصر الهواري و محمد توفيق محمد، مرجع سبق ذكره، ص 263 - 265.

### المبحث الثاني: ماهية تقرير محافظ الحسابات

لقد انتشر استخدام تقارير مراجع الحسابات في عصرنا الحاضر لما لذلك من مزايا وفوائد كثيرة، وقد تزايدت أهمية هذه التقارير بعد النمو الهائل في حجم المشروعات سواء الخاصة أو الحكومية، ويقوم المراجع بالإفصاح عن النتائج التي توصل إليها بعد انتهاء عملية المراجعة من خلال تقريره الذي يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة.

### المطلب الأول: مفهوم تقرير مراجع الحسابات

يعتبر تقرير مراجع الحسابات من أهم مكونات عملية المراجعة، فهو يمثل الناتج النهائي لتلك العملية.

#### أولاً: تعريف تقرير مراجع الحسابات

**تعريف 1:** "هو وثيقة مكتوبة صادرة من شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه بهدف إبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدها المنشأة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق"<sup>1</sup>.

**تعريف 2:** يعبر التقرير خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة الشركة وفحص الأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع، إن إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية هو إعطاء قيمة وثقة في هذه البيانات المالية، كما يجب أن يكون التقرير مكتوباً بطريقة لا تحتمل أكثر من معنى<sup>2</sup>.

**تعريف 3:** "يُعتبر التقرير كمنتج نهائي للمراجعة من ناحية وكأداة اتصال من ناحية أخرى، فالتقرير هو "المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة، وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية محل المراجعة، وبهذا المعنى يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها المراجع إلى مستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة"<sup>3</sup>.

ومن خلال هذه التعريفات نستنتج التعريف التالي: "أن تقرير مراجع الحسابات هو الأداة أو الوسيلة التي تمكن من الاتصال ونقل البيانات إلى مستخدميها، كما تنقل النتائج الصحيحة والحقيقية وإبداء رأي فني

1 . أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص450.

2 . هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص161.

3 . محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية الدار الجامعية، مصر، 2002، ص381 .

## الفصل الأول :.....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

محاييد بشكل مفهوم وواضح، لإسهال توصيل المعلومات الصحيحة حول حسابات الشركة للمستفيدين من ذلك ، إذ أن التقرير يؤدي وظيفة إخبارية هامة حول صدق القوائم المالية للشركة".

**ثانيا: خصائص تقرير مراجع الحسابات :** عندما تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق العمل التي يحتفظ بها المدقق، ومعرضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود، يمكن القول أن هذا التقرير جيد ويتميز بالجودة لذلك هناك بعض الخصائص التي تبهن نوعية التقرير وهي كمايلي<sup>1</sup>:

**1 -الإيجاز:** يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك أن يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز

**2 -الوضوح:** يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.

**3 -الأهمية:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.

**4 -الصحة والدقة:** يجب أن تكون المعلومات في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.

**5 -الترباط:** يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

**6 -الصدق والأمانة :** يجب أن لا يكون المراجع متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

**ثالثا: أهمية تقرير مراجع الحسابات :** إن تقرير مراجع الحسابات يكتسب أهمية خاصة في عملية المراجعة ككل، حتى أن هناك من يعتقد أن التقرير هو محور عملية المراجعة نفسها الذي تصب فيه جميع الخطوات الأخرى ، وبصفة عامة يتضح ذلك في مايلي<sup>2</sup>:

**1 -تحديد مدى المسؤولية القانونية لإدارة المشروع أمام أصحابه، في ضوء ما تسفر عنه عملية المراجعة وما يحتويه تقريرها في هذا الشأن.**

1. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة رسالة ماجستير ( غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص44.

2 . حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، ط1، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2012، ص: 152-153.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

2 تحديد مدى قيام المراجع بواجباته تجاه عملائه، وما إذا كان هناك ما يستدعي مساءلته قانونيا عن إخفاقه في أداء هذه الواجبات، قي ضوء ما تضمنه تقريره في هذا الصدد.

3 تحديد مدى مسؤولية المراجع القانونية تجاه الغير ممن يكونون قد اعتمدوا على ما جاء بتقرير المراجع ولحقهم أذى أو ضرر بسبب ذلك.

4 -يعتبر تقرير المراجع أحد أهم الأدوات في تحديد مدى المسؤولية الاجتماعية للمشروعات، أي تحديد مدى قيام المشروع بمسؤولياته في إدارة الموارد المخصصة له واستخدامها استخداما أمثل لتحقيق أهداف اجتماعية بجانب الأهداف الاقتصادية للمشروع.

كما أن لتقرير المراجع أهمية خاصة لكل الأطراف المهتمة بخدمة مراجعة القوائم المالية للمشروع وهم مراجع الحسابات نفسه والمتعاملين في سوق المال وإدارة المشروع والمنظمات المهنية وذلك على النحو التالي<sup>1</sup>:

1 -أهمية التقرير لمراجع الحسابات: طالما أن مراجع الحسابات ينظر للتقرير على أنه المنتج النهائي لعملية المراقبة و أداة لتوصيل رأيه الفني على القوائم المالية مجال المراقبة، فإن هذا التقرير يمثل له أهمية خاصة باعتباره دليل أو مؤشر على إنجازه للتكليف بمراجعة حسابات الشركة وبما أنه يوجه في المقام الأول للمساهمين لإشباع طلبهم على هذه الخدمة فهو بذلك وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في الشركة للاستفادة من ردود أفعالهم نحوه لتطويره إن أمكن، ويعتبر نجاحه في إعداد التقرير وعرضه أحد المؤشرات الهامة على أدائه للمرحلة الأخيرة بجودة عالية ما سيؤثر إيجابا على الجودة الكلية لعملية المراجعة وهي خاصية مطلوبة مهنيا واقتصاديا في ظل المنافسة الموجودة في مجال مهنته.

2 -أهمية التقرير لإدارة الشركة: إضافة إلى الأهمية التي يمثلها التقرير للمراجع نفسه، تهتم إدارة الشركة كثيرا بهذا التقرير لأنه دليل على وفائها بمسؤولياتها عند إعداد القوائم المالية ومؤشر على مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية، وبما أنه وسيلة لإضفاء صدق وانتظام حسابات الشركة فإن رأي مراجع الحسابات خاصة الرأي النظيف دليل على أنها لم ترتكب تحريفا متعمدا في القوائم المالية وهو بذلك يطمئن أصحاب المصلحة في الشركة وخاصة الملاك بأنها تلتزم بالتشريعات والقوانين ولم تقم بأي تصرفات غير قانونية.

3 -أهمية التقرير للمتعاملين في السوق المالية: من الثابت أن المتعاملين في سوق المال هم من متخذي القرارات ويعتمد معظم هذه القرارات على القرارات على المعلومات المحاسبية المنشورة من خلال القوائم المالية للمشروع، ويمثل تقرير مراجع الحسابات أهمية خاصة لهم لأنه بما يحمله من رأي فني يعتبر مستندا أساسيا في مختلف القرارات لهؤلاء المستخدمين، ومن أمثلة هذه القرارات قرار منح القروض من طرف البنوك للشركة، قرار

1. بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة منتوري قسنطينة، كلية الحقوق، 2001، ص: 88-89.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

السماسة في بيع وشراء الأوراق المالية للشركة، قرار المستثمر المحتمل بالاستثمار من عدمه في الأوراق المالية للشركة... الخ، كما أن تقرير مراجع الحسابات به ما يطمئنهم إلى مدى التزام إدارة الشركة بالتشريعات السارية خاصة الاقتصادية منها ولذلك تأثير مباشر على قراراتهم.

**4 أهمية التقرير للمنظمات المهنية:** لكي تطمئن المنظمات المهنية المعنية أساسا بالعمل المستمر وتتابع مدى التزام المراجع المنتمي إليها بمعايير إعداد التقرير وعرضه ولحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة في مجال إعداد مراجع الحسابات لتقريره وتوصيله، فهي تهتم بتطوير المهنة حرصا منها على ضمان استمرار تحقيق لأهدافه فيما يتعلق بتوصيل رأي مراجع الحسابات لأصحاب المصلحة في الشركة خاصة المساهمين، وبالتالي يمكنها تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمها<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: عناصر وأنواع تقرير مراجع الحسابات

يوجه تقرير مراجع الحسابات عادة إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركات أو المدراء أو إلى أعضاء مجلس إدارة الشركة التي تمت مراجعة قوائمها بناء على تكليف الجمعية العامة. **أولاً: عناصر تقرير مراجع الحسابات:** رغم أن مختلف التشريعات لم تنص على العناصر الواجب توافرها في تقرير مراجع الحسابات، وهذه العناصر تتمثل في مايلي<sup>2</sup>:

**1 عنوان التقرير:** يجب أن يكون التقرير بعبارة "تقرير مراجع الحسابات" لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن آخرين مثل مديري الشركة أو مجلس الإدارة أو المراجعين الآخرين الذين يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها مراجع الحسابات.

**2 -المخاطبون:** يوجه التقرير عادة إلى الشركة: المساهمون أو مجلس الإدارة.

**3 -فقرة المقدمة:** يؤدي وجود الفقرة الأولى من التقرير إلى تحقيقي الأمور التالية:

-الإشارة في تعبير بسيط بأداء المراجعة.

-أن يذكر المراجع أنواع القوائم المالية التي راجعها بالاسم والفترة التي تغطيها.

-الإشارة إلى إدارة المؤسسة هي المسؤولية عن إعداد القوائم المالية.

- أن مسؤولية مراجع الحسابات هي فقط إبداء الرأي الفني عليها وفقا لإطار التقرير المالي في إعداد القوائم المالية.

1. بن جميلة محمد، نفس المرجع، ص 89.

2. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر -

باتنة، 2009، ص 80-81.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

**4 -فقرة النطاق:** تمثل فقرة النطاق بياناً فعلياً بما قام به المراجع في عملية المراجعة، ويجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المراجع لمعايير المراجعة لمعايير المراجعة المعمول بها، ويلى ذلك وصف الجوانب الهامة في المراجعة.

وتوضح فقرة النطاق أنه يتم تصميم المراجعة للتوصيل إلى تأكيد مناسب عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الذي يتسم بالأهمية النسبية، ويعني ذلك أن مسؤولية المراجع تنحصر في البحث عن التحريفات التي تتسم بالأهمية النسبية وليس التحريفات البسيطة التي تؤثر على قرارات المستخدمين، ويعني مصطلح التأكيد المناسب والإشارة إلى أن المراجعة لا يمكن أن تؤدي إلى تفادي التحريفات ذات الأهمية النسبية بشكل كامل من القوائم المالية، وبمعنى آخر تقدم المراجعة مستوى مرتفع من التأكيد ولا تقدم ضماناً للتعرف على كافة التحريفات.

وتناقش باقي محتويات فقرة النطاق عملية جمع الأدلة وتوضيح اعتقاد المراجع بأنه تم التوصيل إلى الأدلة الملائمة لإبداء الرأي الذي يتم التعبير عنه، ويعني مصطلح الأساس الاختياري أنه تم استخدام أسلوب المعاينة بدلاً من مراجعة كافة العمليات المالية وأرصدة الحسابات بالقوائم المالية.

**5 -فقرة الرأي:** يتم في الفقرة الأخيرة من التقرير النموذجي عرض النتائج التي توصل إليها المراجع بناءً على الاختبارات التي قام بها، ويمثل هذا الجزء جانباً هاماً من التقرير لأنه عادة ما يشار إلى تقرير المراجعة على أنه رأي المراجع، ويتم في هذه الفقرة الإشارة إلى رأي المراجع الذي يعبر عن رأيه الخاص وليس عن بيان يشكل حقيقة أو ضمان مطلق وذلك استناداً إلى الإطار الذي في ضوئه تم تأسيس القوائم المالية عن طريق استخدام كلمات مثل: "طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".

**6 -اسم المراجع:** يجب أن يحدد اسم مكتب المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجعة أو كليهما حسب ما هو مناسب<sup>1</sup>.

**7 -عنوان المراجع:** يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع الذي يمثل مكان وجود مكتب المراجعة الذي يتحمل المسؤولية عن عملية المراجعة.

**8 -تاريخ التقرير:** رغم أنه من المفروض أن يؤرخ تقرير مراجع الحسابات بتاريخ يوم اكتمال عملية المراجعة، إلا أن مسؤولية المراجع هي إصدار تقرير عن القوائم التي أعدها الشركة وعرضه على الإدارة ولذلك يجب ألا يؤرخ التقرير بتاريخ سابق على توقيع أو اعتماد الإدارة للقوائم المالية، ودلالة تاريخ التقرير أنه يوضح

1. حكمة مناعي، نفس المرجع، ص 81.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

لمستخدميه بأن مراجع الحسابات قد أخذ بعين الاعتبار الأحداث التي من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية حتى ولو كانت تالية لتاريخ نهاية السنة المالية.

والهدف من تحديد التاريخ بدقة هو تحديد مسؤولية المراجع عن مراجعة العمليات التي تمت بين تاريخ الميزانية وتاريخ التقرير.

**9 توقيع مراجع الحسابات:** يجب على مراجع الحسابات الذي يقوم بمراقبة حسابات الشركة أن يقوم بتوقيع التقرير باسمه لعدم جواز استخدام الأختام، ويجب أن يكون هذا التوقيع مقرونا برقم سجل مراجعي الحسابات الخاص به، وفي حالة ما إذا كان مراجع الحسابات يمارس عمله في مكتب فإن التوقيع يكون ممثله الموكل بذلك ومن طرف المراجع الذي قام بإعدادده، وفي حالة تعدد مراجعي الحسابات يجب إمضاء التقرير من طرفهم كافة دون استثناء<sup>1</sup>.

**ثانيا: أنواع تقرير مراجع الحسابات:** تنقسم أنواع تقرير مراجع الحسابات إلى مايلي:

### 1 - من حيث درجة الالتزام في إعدادها

**-التقرير العام :** يكون مراجع الحسابات ملزم بإعداد تقرير عام يثبت فيه أن ما جاء في التقارير المعدة مسبقا من طرف القائمين بالإدارة جاء وفقا للشروط المنصوص عليها قانونيا وكذلك عاكسا الصورة الحقيقية للشركة.

ووجب على التقرير العام أن يكون مستوفيا جميع البيانات الأساسية والتي من شأنها أن تعطي لهذا التقرير تلم المصدقية والحجية أمام قارئيه، سواء تعلق الأمر بمعلومات تتعلق بحالة الشركة أو بفروعها وكذا بكل ما من شأنه أن يفيد في عملية تقييم حالة الشركة<sup>2</sup>.

**-التقرير الخاص :** أما التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات المبرمة، خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، التي صرح بها للمراجع.

على المراجع قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد اطلاعه على محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية . وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة، عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات، ومهما يكن فحتى في غالب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه.

على المراجع كذلك كتابة تقرير خاص لكل حدث خاص ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حوله زيادة رأس

1. بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص 94 - 93.

2. طيطوس فتحي، مرجع سبق ذكره، ص 42.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

المال، وتقرير حول توزيع تسبيقات حول الأرباح، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للشركة<sup>1</sup>.

### 2 -التقارير من حيث المحتوى: يمكن تقسيم التقارير من حيث المحتوى إلى الأنواع التالية:

-**تقارير مختصرة:** هي التقارير المتعارف عليها بالتقارير القصيرة ويطلق عليها البعض تقرير الميزانية ويتكون هذا التقرير من جزأين هما: جزء خاص بفقرة النطاق وبين فيها المراجع عملية التدقيق والغرض منها، أما الجزء الثاني هو فقرة الرأي ويتضمن الرأي الفني المحاييد لمراجع الحسابات حول دفاتر المنشآت والقوائم المالية ونتيجة الأعمال خلال الفترة المالية محل التدقيق، يتضمن نموذج التقارير المختصرة والقوائم المالية الأساسية والتي تتمثل في:

-قائمة المركز المالي

-قائمة الدخل

-قائمة الأرباح المحتجزة

-قائمة التغير في المركز المالي.

-الملاحظات المرافقة للتقرير المالي والتي توضح السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد القوائم المالية

-الجداول التفصيلية الخاصة بنود القوائم المالية

-الملاحظات التوضيحية المرافقة للتقرير المالي والخاصة بعناصر القوائم المالية<sup>2</sup>.

-**التقارير المطولة:** وهي التقارير التي تعد لأغراض خاصة وتقدم للإدارة ويتضمن هذا النوع من التقارير

شرحاً مفصلاً وأمور لا يرد ذكرها في التقرير المختصر ومن الأمثلة عليها التقارير الخاصة بشرح الأخطاء التي اكتشفها المراجع أثناء عمله، توصيات المدقق بخصوص النظام المحاسبي لرفع كفاءته تقديم التوصيات لتطوير نظام الرقابة الداخلية بذلك يتضمن التقرير المطول معلومات يتم عرضها خارج نطاق القوائم المالية ولا يعتبر ضرورياً للالتزام بالمبادئ المحاسبية، وهذه المعلومات هي<sup>3</sup>:

-جداول ومعلومات لبعض بنود القوائم المالية الأساسية

-ملخص لبعض البنود مثل الدخل وربحية السهم العادي.

-بعض الحسابات التفصيلية مثل المصاريف الإدارية والمصاريف التسويقية

-بعض الجداول والأشكال والبيانات والإحصائية.

-عرض لإجراءات التدقيق التي تم إتباعها في فحص بعض العناصر.

1. محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، 34.

2. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، ط2، دار وائل للنشر، عمان- الأردن، 2004، ص136.

3. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص125-126.

**3 -التقارير من حيث إبداء الرأي:** يجب على المراجع إبداء رأيه الفني حول المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة وذلك باستعمال أحد أنواع التقارير التالية<sup>1</sup>:

**-التقرير النظيف:** يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلاً عادلاً طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية، إن هذا التقرير يدل على تبني المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها من جهة ومن جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة، قد يتمتع المراجع عن إصدار التقرير النظيف نظراً للاعتبارات التالية:

-عدم تطابق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كلياً أو جزئياً.

-عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى

-عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية.

-غياب معايير المراجعة المتعارف عليها، كعدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة، أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمراجع بأداء مهنته في حدود الوقت المناسب، أو عدم إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة، كالمصادقات التي تؤكد صحة أرصدة حسابات الزبائن والموردين أو حساب البنك إلى غير ذلك، أو في حالات أخرى كعدم توفر السجلات والدفاتر والمستندات أو عدم التأكد من مبالغ التعويضات التي يجب أن بها المؤسسة.

1. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص55.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

الشكل رقم (02) يمثل: نموذج عن تقرير المراجع النظيف

|                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|--------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| العنوان            | تقرير المراجع المستقل                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| الجهة الموجهة إليه | إلى مساهمي شركة.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| فقرة الافتتاحية    | قمنا بمراجعة المركز المالي للشركة في 31/12/...، وكذا القوائم المالية المرتبطة بالدخل والتدفقات النقدية عن السنوات المنتهية في تلك التواريخ، وتلك القوائم تعد مسؤولية إدارة الشركة، أما مسؤوليتنا فهي إبداء الرأي على تلك القوائم المالية تأسيسها على مراجعتنا.                                                                                                                                                                                                                                                           |
| فقرة النطاق        | قمنا بأداء عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، تتطلب تلك المعايير تخطيط وتؤدي عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهرية، وتتضمن عملية المراجعة فحص أدلة الإثبات على أساس اختباري المؤيدة للقيم والإفصاحات في القوائم المالية، كما تتضمن أيضاً عملية المراجعة تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي يتم عملها عن طريق الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية، ونعتقد أن مراجعتنا توفر أساس معقول لإجراء رأينا. |
| فقرة الرأي         | في رأينا أن القوائم المالية المشار إليها في الأعلى تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة- المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر عامي..../.... ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.                                                                                                                                                                                                                                                             |
| التوقيع            | التوقيع                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| تاريخ التقرير      | 20مارس....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 507.

**-التقرير التحفظي:** يعتبر التقرير التحفظي امتداداً لمعدل للتقرير النظيف، كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورة للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، في هذا الإطار يشير المراجع إلى هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية للمؤسسة والمركز المالي لها.

يرتبط التقرير النظيف بالأهمية النسبية لهذه التحفظات ومدى تأثيرها على صحة المعلومات المحاسبية والمالية، إذ يشترط أن لا تؤثر هذه التحفظات إلى حد التظليل على المركز الحقيقي للمؤسسة وعلى القوائم المالية الختامية لها<sup>1</sup>.

1. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، نفس المرجع، ص: 56.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

الشكل رقم (03) يمثل: نموذج عن تقرير المراجع المتحفظ في حالة عدم كفاية الإفصاح

|                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| العنوان         | تقرير المراجع المستقل                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| فقرة الافتتاحية | (نفس الفقرة في التقرير النظيف)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| فقرة النطاق     | (نفس الفقرة في التقرير النظيف)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| فقرة الرأي      | <p>هناك رهن عقاري على مباني إدارة ومخازن ومعارض الشركة بمدينة... كضمان للقروض الممنوحة للشركة من بنك... والذي مازال مستحقاً منها... كما هو مبين في قائمة المركز المالي للشركة في 31/12/....، ولم تضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أي إفصاح عن هذه المعلومات وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وهو الأمر الذي لم تتفق إدارة الشركة مع رأينا بخصوصه.</p> <p>باستثناء إغفال المعلومات الواردة بالفقرة السابقة، برأينا أن القوائم توفر صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن... والباقي كفقرة الرأي في التقرير النظيف.</p> |
| التوقيع         | التوقيع                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| تاريخ التقرير   | 20 مارس....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |

المصدر: حكمة مناعي، مرجع سبق ذكره، ص 90.

**-التقرير السالب:** يصدر المراجع هذا التقرير إذا قام بعملية المراجعة وفقاً لمعاييرها ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفق معالجة سليمة، ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، كأن يقيم ويسجل جزءاً كبيراً من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلاً عن التكلفة الحقيقية لها، أو يسجل جزء كبير من المصروفات الإدارية على أنها مصروفات رأسمالية. يحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراء القوائم المالية فإنه ينبغي على المراجع أن يصدر هذا الرأي، إلا إذا اعتقد فعلاً أن خروج خطير جداً عن تطبيق المبادئ المحاسبية<sup>1</sup>.

1. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، نفس المرجع، ص 57.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

### الشكل رقم (04) يمثل: نموذج عن تقرير المراجع السالب

| العنوان           | تقرير المراجع المستقل                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| الفقرة الافتتاحية | (نفس الفقرة في التقرير النظيف)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| فقرة النطاق       | (نفس الفقرة في التقرير النظيف)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| الفقرة التوضيحية  | لقد ثبت لنا بالدليل القاطع أن إدارة الشركة لم تقم بمجرد فعلي لمخزون البضاعة في 12/31/...، وقامت بتقييم هذا المخزون دفترياً، مما أدى إلى زيادة قيمته المفصح عنها بالقوائم المالية المرفقة بمبلغ...، وترتب على ذلك زيادة مجمل الربح ومن ثم صافي الربح وأيضاً حقوق الملاك بنفس المبلغ، أضف إلى ذلك أن الشركة لم رفق بالقوائم المالية الإيضاحات المتممة لها، مما جعله إفصاح غير كافٍ، وأيضاً بلغت الشركة في عبء إهلاك الأصول الثابتة بمبلغ...، مما أدى إلى نقص صافي الربح وزيادة مخصص الاهتلاك ونقص حقوق الملاك بنفس المبلغ. ونظراً لأن تأثير عدم وجود مخزون البضاعة وعدم كفاية الإفصاح والمبالغة في عبء اهتلاك الأصول الثابتة كان جوهرياً، فمن رأينا أن القوائم المالية لا تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للشركة... في 12/31/ن، ونتائج عملياتها وتدفعاتها النقدية... وباقي الفقرة كما في حالة التقرير النظيف. |
| فقرة الرأي        | التوقيع                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| تاريخ التقرير     | 20 مارس....                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

المصدر: حكمة مناعي، مرجع سبق ذكره، ص 91.

### تقرير عدم إبداء الرأي: إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة

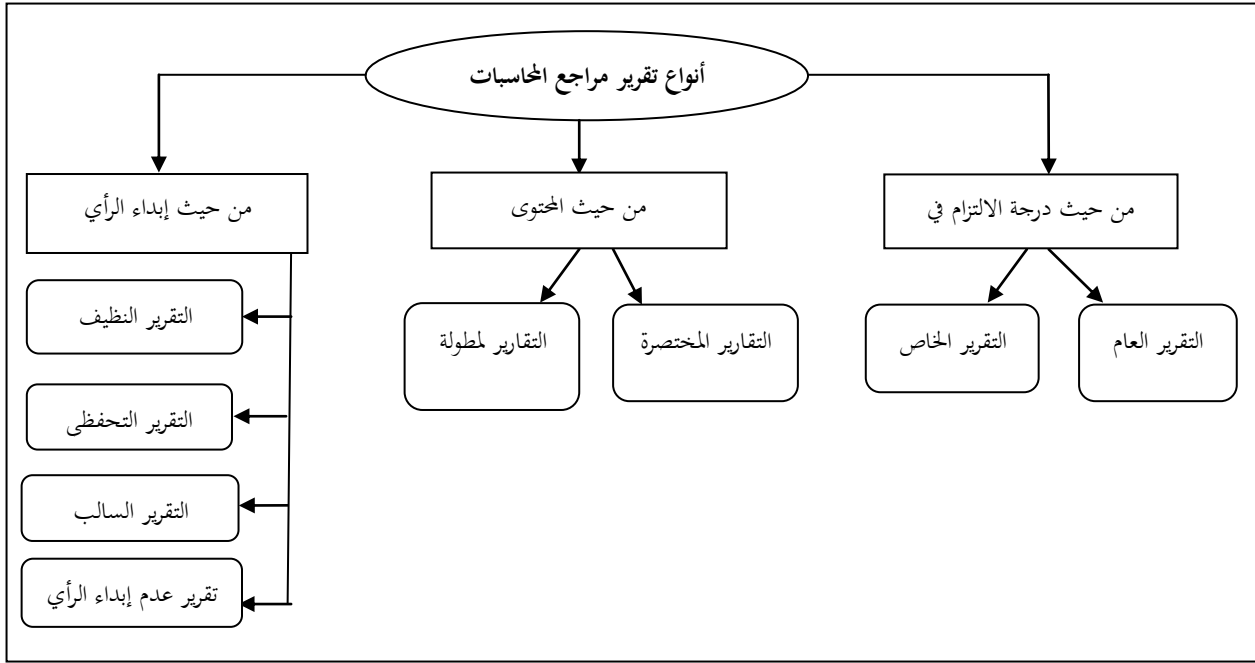
التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعد على إبداء رأيه، أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية المراجعة، أو سبب ظروف خارجة عن إرادة هذه الأخيرة والمراجع على حد سواء.<sup>1</sup>

### الشكل رقم (05) يمثل: نموذج عن تقرير المراجع في حالة عدم إبداء الرأي

| العنوان                      | تقرير المراجع المستقل                                                                                                                                                                          |
|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| فقرة الافتتاحية              | لقد تم تعييننا لمراجعة قائمة المركز المالي للشركة... المرفقة والمعدة في 12/31/ن، والقوائم المرتبطة بها، وهي:                                                                                   |
| الفقرة التوضيحية             | قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية المعدة عن ذات السنة. تعتبر تلك القوائم مسؤولية إدارة الشركة.                                                                                              |
| فقرة الامتناع عن إبداء الرأي | لم تتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون بالكامل، وكذلك لم تتمكن من الحصول على مصداقات من عملاء الشركة، ولم نستطع أداء أية إجراءات مراجعة بديلة، بسبب القيود التي فرضت على عملنا بواسطة الشركة. |
|                              | ونظراً لجوهرية الأمور الموضحة في الفقرة السابقة، فإننا لن نستطع إبداء رأينا على القوائم المالية للشركة.                                                                                        |

المصدر: حكمة مناعي، مرجع سبق ذكره، ص 92

1. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، نفس المرجع، ص 56-57.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات المذكورة سابقا

### المطلب الثالث: معايير و شروط إعداد تقرير مراجع الحسابات

وفقا لهذا المطلب سنوضح المعايير الخاصة بإعداد تقرير مراجع الحسابات بشكل تفصيلي وأيضا سنتطرق إلى

بعض الشروط الخاصة بإعداد التقرير

**أولاً: معايير إعداد تقرير مراجع الحسابات:** وتنقسم معايير إعداد التقرير إلى مايلي:

**1 -معيار التوافق في المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً:** يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا المعيار يحتم على المدقق أن يكون ملماً بكل وليس ببعض المبادئ المتعارف عليها فقط وكذلك بالطرق البديلة التي يمكن استعمالها أيضاً، والمبدأ لا يشمل النص والقاعدة فقط، وإنما طريقة الاستعمال كذلك<sup>1</sup>.

وأيضاً وفق هذا المعيار يجب على مراجع الحسابات أن يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ولا تتطلب إشارة المراجع هذه القيام بإعداد قائمة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة إعداداً في القوائم المالية، إلا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ والسياسات أمراً لازماً لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم المالية مثل طرق تقييم الاستثمارات والمخزون وما شابه ذلك، وبطبيعة الحال إذا لم تتوفر لمراجع الحسابات المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه هذا

1 . خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 131.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

فيجب عليه أن يشير إلى ذلك صراحة ويبيدي تحفظات معينة في تقريره.<sup>1</sup>

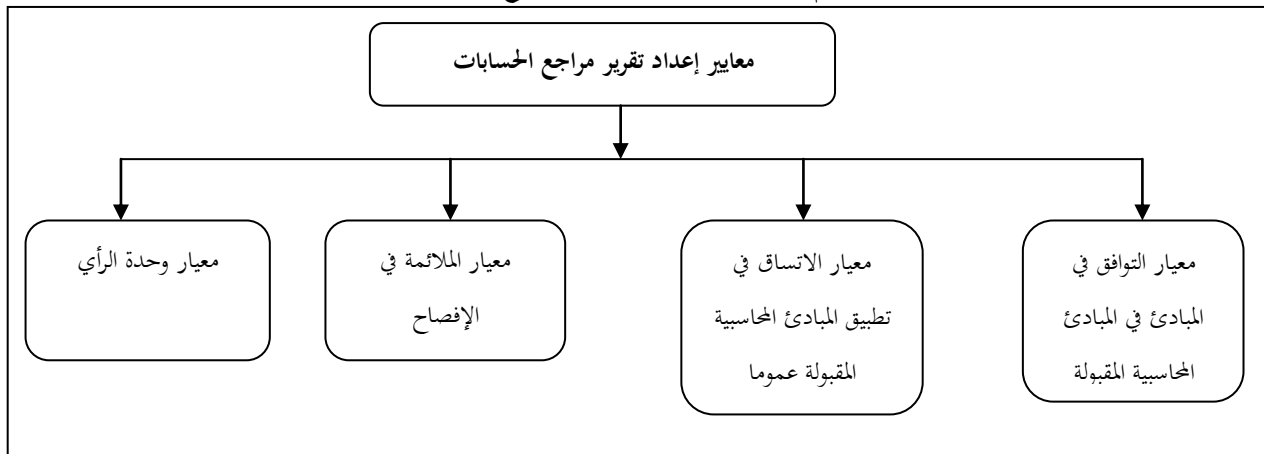
### 2 - معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً: يمثل الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية

المقبولة قبولاً عموماً إحدى الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية، وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدى الفترات المالية، ولذلك جاء المعيار الثاني من معايير التقرير ليقضي أنه يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عموماً المطبقة في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة وعلى الرغم من أن نقص الاتساق قد يؤدي إلى الحد من قابلية للمقارنة.<sup>2</sup>

3 - معيار الملائمة في الإفصاح: يقوم هذا المعيار على أساس أنه يفترض أن القوائم المالية تفصح بدرجة كافية عما تتضمنه هذه القوائم من بيانات جوهرية، ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك، وعلى ذلك فإن هذا المعيار يترتب أن الإفصاح المحاسبي يكفي في حد ذاته كب تعبر القوائم المالية عما أعدت من أجل، ومن ثم فإن سكوت تقرير المراجع عن مدى الإفصاح المحاسبي يتم تفسيره على أساس أن المراجع لم يجد ما يستدعي إضافة المزيد من الإفصاح لما هو موجود في القوائم فعلاً من بيانات ومعلومات جوهرية.

4 - معيار وحدة الرأي: يقوم هذا المعيار على أساس أنه يجب أن يشتمل التقرير إبداء الرأي عن القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي حالة ما إذا لم يتمكن المراجع من إبداء مثل هذا الرأي فيجب أن يشمل التقرير بياناً واضحاً يدل على ذلك، وفي حالة عدم إمكانية إبداء رأي شامل يجب توضيح الأسباب.<sup>3</sup>

الشكل رقم (07) يمثل: معايير إعداد تقرير مراجع الحسابات



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات أعلاه

1. عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 44-45.

2. نفس المرجع، ص 45-46.

3. حامد طلبة محمد أبو هبة، مرجع سبق ذكره، ص 160-161.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

ثانيا: الشروط التي يخضع لها المراجع أثناء وبعد إعداد التقرير في الجزائر

### 1 أثناء إعداد التقرير:

لقد حدد المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، المحدد لمعايير تقارير مراجع الحسابات وأشكال آجال إرسالها، بعض الشروط التي يجب أن يأخذها المراجع بعين الاعتبار أثناء إعدادة لتقريره، وتمثل في النقاط التالية وذلك حسب مضمون المادة 03 من المرسوم السابق:

ـ أنه يجب أن يعد المراجع تقريره بعد انتهائه من أشغال المراقبة، ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة.

ـ يجب أن يعد التقرير قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل من انعقاد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل.

ـ يجب أن يتضمن التقرير رقم اعتماد المراجع مراجع الحسابات ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات وعنوانه وإمضاءه وختمه.

أما المادة 04 من نفس المرسوم فقد تناولت الشرط الذي يجب توفره إذا كان التقرير قد أعد من طرف شركة مراجعي الحسابات وهذا الشرط هو: يجب توقيع التقرير من طرف ممثل الشركة وممثل أو ممثلو مراجع الحسابات سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو مسيرين لهذه الشركة من الذين ساهموا في إعداد هذا التقرير<sup>1</sup>.

### 2 بعد إعداد التقرير:

ـ أوردت المادة 05 من المرسوم أنه يجب إيداع تقرير مراجع الحسابات بمقر الشركة أو بمقر المديرية الإدارية للشركة المعنية، وذلك حسب أحكام القانون التجاري.

ـ المادة 06 أنه يجب عرض تقرير مراجع الحسابات في الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل خلال خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ انعقادها.

ـ يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير مراجع الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة وأربعين (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة<sup>2</sup>.

1. المرسوم التنفيذي 11-202، المؤرخ في 26 ماي 2011، المحدد لمعايير تقارير مراجع الحسابات وأشكال آجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد3،

2011، ص20-19.

2. نفس المرجع، ص20.

## المبحث الثالث: أساسيات القرار

تعد عملية اتخاذ القرار عملية مهمة وحساسة في المؤسسة، حيث أن أي خطأ قد يكلف المؤسسة تكاليف إضافية، وسنحاول في هذا المبحث تقديم عرض شامل لعملية اتخاذ القرارات بشكل يخدم أهداف الدراسة.

### المطلب الأول: مفهوم القرار

يتضمن القرار عدة تعاريف مختلفة وسنحاول للتطرق إلى البعض منها، كما سنتعرف على مراحل اتخاذ القرار وأيضاً التعرف على خصائص عملية اتخاذ القرار

**أولاً: تعريف القرار:** للقرار عدة تعاريف يمكن أن نذكر منها ما يلي:

**التعريف الأول:** القرار هو سلوك أو تصرف واع ومنطقي وذو طابع اجتماعي، ويمثل الحل أو التصرف البديل الذي تم اختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل وحلول ممكنة لحل المشكلة، وبعد هذا البديل الأكثر كفاءة وفعالية بين تلك البدائل المتاحة لمتخذ القرار ويعتبر الناتج لعملية اتخاذ القرار وخلاصتها<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** يعرفه "سيمون هربوت Simon herbert" على أنه: اختيار بديل معين من البدائل لإيجاد الحل المناسب للمشكلة<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** يعرف القرار على أنه "الاختيار القائم على أسس موضوعية لبديل واحد من بين بديلين أو أكثر، ويكون القرار هو البت أو التحديد لما يجب أن يتم وذلك لإنهاء وضع معين بصورة نهائية للحصول على نتيجة ملموسة بحل مشكلة موضع القرار"

**التعريف الرابع:** تعد عملية اتخاذ القرار عملية اختيار لإستراتيجية أو لإجراء، وهذه العملية منظمة ورشيقة وبعيدة كل البعد عن العواطف، ومبنية على الدراسة و التفكير الموضوعي للوصول إلى قرار مرضي أو مناسب<sup>3</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أن جميع التعاريف لا تختلف في أن اتخاذ القرار هو "الاختيار الحذر من قبل متخذ القرار لتصرف معين من بين عدة بدائل أو اختيارات".

**ثانياً: مراحل عملية اتخاذ القرار:** إن القرار الجيد هو ذلك القرار الذي يعتمد في اتخاذه على أسلوب تحليلي منظم مرتكزاً على المنطق العلمي، موظفاً جميع البيانات المتوافرة من أجل الوصول إلى البدائل أو الحلول الممكنة لاتخاذه. ومن أجل تحقيق ذلك يستلزم إتباع خطوات اتخاذ القرار حيث يعتمد نجاح أو فشل عملية اتخاذ القرار

1. كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية دار الحامد، الأردن، 2006، ص23.

2. مؤيد عبد الحسن الأصيل، الإبداع في اتخاذ القرارات الإدارية ط1، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص49.

3. كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص31.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

بالدرجة الأساس على الكيفية التي تتم بها معالجة كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار الآتية:

### 1 - تحديد المشكل محل القرار: يتطلب في هذه المرحلة تحديد مشكلة القرار بشكل واضح ومختصر، حيث

أن هذه الخطوة تعتبر النقطة المحورية لخطوات اتخاذ القرار الأخرى، وما لم يتم إنجازها بشكل جيد فإن أداء

المراحل اللاحقة لاتخاذ القرار سيكون مظللا لذا يتطلب في هذه المرحلة تحديد ما يأتي:

- تحديد المتغيرات الممكن التحكم بها.

- تحديد المتغيرات الغير ممكن التحكم بها.

- تحديد القيود التي يجب مراعاتها عند حل مشكلة القرار.

### 2 جمع البيانات والمعلومات: إن فهم المشكلة فهما حقيقيا وتحديد أبعادها واقتراح بدائل مناسبة لحلها

يتطلب جمع البيانات و المعلومات ذات الصلة بالمشكلة محل القرار، وذلك أن اتخاذ القرار الفعال يعتمد على

قدرة القائمين به في الحصول على أكبر قدر ممكن من البيانات الدقيقة والمعلومات المحايدة والملائمة لتحليلها

تحليلا دقيقا يتم مقارنة الحقائق مع الأرقام للوصول إلى معلومات تساعد على الوصول إلى القرار المناسب.

### 3 تحديد واختيار البدائل: يعتبر تحديد البدائل الممكنة لحل المشكلة من أهم مراحل اتخاذ القرارات وتمثل

في البحث عن الحلول والبدائل الممكنة لحل تلك المشكلة وتلعب الخبرة لدى متخذي القرار دورا رئيسيا في

هذا المجال. وذلك بالمقارنة بين كل بديل من البدائل الممكنة، ويتم ذلك عن طريق تحديد مزايا وعيوب كل

بديل على حده ثم اختيار البديل المناسب<sup>1</sup>.

### 4 تقييم البدائل: وتعني المفاضلة بين البدائل ومعرفة مزايا وعيوب كل منها ومدى مساهمة كل بديل في حل

المشكلة المطروحة. وهي من أصعب المراحل لدى متخذ القرار كون أن دراسة البدائل وتقييمها يبنى على أساس

النتائج المتوقعة من كل بديل، والتي لا تظهر بصورة فعلية إلا في المستقبل لذلك على متخذ القرار مراعاة

العديد من الاعتبارات عند المفاضلة بين البدائل، نذكر منها:

-تقييم البدائل المفاضلة بينما يتم وفق معايير محددة ومعرفة مثل ( التكاليف، العوامل، ...)

-استخدام مختلف الطرق الكمية لمعرفة النتائج المتوقعة لكل بديل.

-تكاليف تنفيذ البدائل وآثارها على المؤسسة.

-توفر الظروف الملائمة لتنفيذ كل بديل.

### 5 -اختيار البديل (اتخاذ القرار): وهي عملية الترجيح أو الاختيار لأحد البدائل في ضوء الاعتبارات

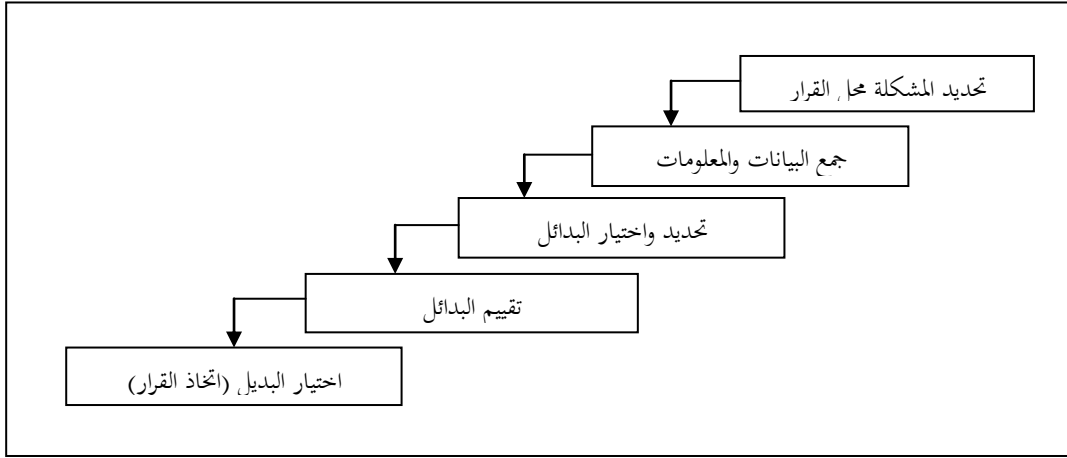
1. إسماعيل منصريه، دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية عملية اتخاذ القرارات الإدارية- دراسة حالة الشركة الجزائرية للألغال (ALGAL)، مذكرة ماجستير(غير

منشورة)، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية ، المسيلة، 2003/2004، ص 13.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية ودرجة المعرفة والدقة التي يتصف بها متخذ القرار. ويتم الاختيار على أساس دقة المعلومات التي يستند عليها القرار بالإضافة إلى درجة المخاطرة والإمكانات والموارد المتاحة<sup>1</sup>.

الشكل (08) يمثل: مراحل اتخاذ القرار



المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على نفس المرجع.

ثالثاً: خصائص اتخاذ القرار: يمكن حصر خصائص عملية اتخاذ القرار فيما يلي:

**1- القابلية للترشيد:** تفترض عملية اتخاذ القرارات بأنه ليس هناك إمكانية الوصول إلى ترشيد كامل القرار إنما يمكن الوصول إلى الحد من الترشيد وهذا القرار بالعوامل السيكولوجية والنابعة من شخصية متخذ القرار والمروسين والمساهمين في اتخاذها أو متأثرين بها<sup>2</sup>.

**1 تعدد تأثيرات أو نتائج القضايا الاستراتيجية :** فالقرارات الإستراتيجية تمتلك تأثيرات معقدة بالنسبة لغالبية مجالات النشاط في المنظمة، فالقرارات بشأن مزيج العملاء، التركيز التنافسي، أو الهيكل التنظيمي على سبيل المثال تؤثر بالضرورة على أنشطة ونتائج أعمال العديد من وحدات الأعمال الإستراتيجية أو المصالح أو الأقسام، فجميع هذه المجالات سوف تتأثر بإعادة تخصيص الموارد والمسؤوليات الناتجة عن اتخاذ هذه القرارات<sup>3</sup>.

**2 عملية تمتد في الماضي والمستقبل:** تتبع هذه الصفة من كون القرار الإداري هو امتداد واستمرار لقرارات أخرى سبق اتخاذها، بل ويعتبر حلقة متصلة من سلسلة قرارات، ما يجعلها مرتبطة فيما بينهما. كما أن عملية اتخاذ القرارات تمتد في المستقبل من حيث كون آثار القرار تعود على المستقبل وعليه فمن بين العوامل الحاسمة في اتخاذ القرار هي درجة تأكيد متخذ القرار من احتمالات نجاح القرار في تحقيق الهدف المنشود، وأنواع

1. عابدي محمد السعيد، محاضرات نظرية القرار، أقيمت على طلبة ماستر تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة محمد الشريف مساعديه، كلية العلوم الاقتصادية ، سوق أهراس، 2015/2014، ص 17.

2. عدنان عواد الشوايكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات فاتخاذ القرارات الادارية، دار اليازوري العملية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 239-240.

3. إسماعيل مناصريه، مرجع سبق ذكره، ص 16.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

التأثيرات المتوقعة كنتيجة لتنفيذ القرار.

- 3 عملية تقوم على الجهود الجماعية المشتركة : تعتبر عملية اتخاذ القرار على أنها نتاج جهد مشترك يبرز من خلال مراحلها المتعددة وما تتطلبه هذه المرحلة من إعداد وتحضير وجمع معلومات وتحليلها وتنفيذ القرار وما يتطلبه التنفيذ من جهود مشتركة. وبرزت هذه الصفة بشكل واضح بعد التطورات التي شهدتها التنظيمات الإدارية الحديثة وبالتالي صعوبة وتعقد المشاكل الإدارية، هذا ما اقتضى توحيد الجهود لمواجهتها.
- 4 عملية تتسم بالعمومية والشمول : ذلك كون القرارات وأسس وأساليب اتخاذها تكاد تكون عامة بالنسبة لكافة المؤسسات الإدارية، ويظهر الشمول في ضرورة توفر القدرة على اتخاذ القرارات لدى صانعه.
- 5 عملية ديناميكية مستمرة : تبرز هذه الصفة من خلال كون هذه العملية تنتقل من مرحلة إلى أخرى وصولاً لتحقيق الهدف المنشود الذي يسعى إليه متخذ القرار<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: أهمية وأنواع القرارات

تعتبر عملية اتخاذ القرار من أهم العناصر في المؤسسة ، فتكمن أهميتها في أن القرار السليم يعمل على تحقيق أهداف المؤسسة.

أولاً: أهمية اتخاذ القرار: يمكن توضيح أهمية اتخاذ القرارات في النقاط التالية:

#### 1- من الناحية العلمية:

تعتبر القرارات الإدارية وسيلة علمية حتمية ناجحة لتطبيق السياسات والاستراتيجيات لتحقيق أهداف المنظمة بكل موضوعية.

تعتبر القرارات دوراً حيوياً وفعالاً في القيام بالعمليات الإدارية كالخطط والرقابة والتنظيم.

تجميع المعلومات اللازمة للوظيفة الإدارية عن طريق استعمال وسائل علمية وتكنولوجية.

#### 2- من الناحية العملية:

تكتشف القرارات الإدارية عن سلوك ومواقف الإداريين.

تعتبر القرارات وسيلة لمعرفة مدى قدرة المدراء في القيام بالوظائف والمهام الإدارية المطلوبة تحقيقها وإنجازها بأسلوب علمي وعملي<sup>2</sup>.

ثانياً: أنواع القرارات إن القرارات الإدارية يتم تصنيفها من قبل علماء الإدارة والأخصائيين إلى أنواع متعددة

1. سهام عزى، دراسة المقاربة الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية- دراسة حالة مؤسسة عمومية: المستشفى الجامعي مصطفى باشا ووكالة التأمين سلامة مذكرة ماجستير(غير منشورة)، جامعة الجزائر03، كلية العلوم الاقتصادية، 2012/2011، ص 14، 15.

2. كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص5.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

استنادا إلى معايير عديدة.

1 -تصنيف القرارات وفقا للناحية القانونية: تنقسم القرارات وفق هذا المعيار إلى أربعة أقسام رئيسية:

أ -محدى القرار وعموميته: ويتضمن ما يلي<sup>1</sup>:

-القرار التنظيمي: هي تلك التي تتضمن القواعد العامة الملزمة التي تنطبق على عدد غير محدد من الناس كاللوائح التنظيمية والسلطات والسياسات في المؤسسة، ومهمة هذا النوع من القرارات إنشاء أو إلغاء أو تعديل المراكز التنظيمية.

-القرار الفردي: هي تلك التي تخاطب فردا محددا كالقرار الصادر بتعيين موظف أو ترقية أو فصله، وهذا النوع من القرارات إذن على العكس من القرارات التنظيمية لا تضع قواعد قانونية، بل تخاطب فرد محدد أو حالة محددة.

ب -تكوين القرار:

-قرارات بسيطة: وهي التي لها كيان مستقل أو أثر قانوني سريع، وببساطة هذا النوع من القرارات نابعة من كونها قائمة بذاتها، أو غير مرتبطة بعمل قانوني آخر مثل القرار الصادر بتعيين موظف أو مكافأته.

-قرارات مركبة: وهي التي تتألف من عملية قانونية تتم على مراحل عديدة.

ج- أثر القرار على الأفراد:

-قرارات ملزمة: أي واجبة ونافذة في الأفراد، ويحتج بها، ومن أمثلتها التعليمات التي توضح إجراءات العمل.

-قرارات غير ملزمة: أي لا يحتج بها، ومن أمثلتها التعليمات التي توضح إجراءات العمل.

د- قابلية القرار للإلغاء أو التعويض:

-قرارات قابلة للإلغاء أو التعويض: مثل قرارات الفصل و العقوبة.

-قرارات غير قابلة للإلغاء: مثل الأعمال التنظيمية التي يصدرها مجلس الإدارة<sup>2</sup>.

2 -تصنيف القرار وفقا لطبيعة القرار: تنقسم القرارات وفقا لهذا المعيار إلى ما يلي:

أ -القرارات الأساسية والروتينية:

-القرارات الأساسية: تتطلب إجراءات كثيرة قبل اتخاذها لمعالجة المشكلات التي لا تتكرر باستمرار وتكون قرارات إستراتيجية مثل اختيار موقع المشروع أو طريقة الإنتاج.

1. سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية ط1، دار الراجية للنشر والتوزيع، عمان 2008، ص 85-86.

2. نفس المرجع، ص 86.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

-القرارات الروتينية: متكررة باستمرار وتتخذ لتعالج الأعمال المتكررة مثل الرقابة عن جدولة الإنتاج.

ب -القرارات التنظيمية الفردية:

-القرارات التنظيمية: تتعلق بعمل المنظمة ونشاطها وتتخذ من قبل المدير من خلال سلطته الرسمية.

-القرارات الفردية: ليس لها صفة رسمية وترتبط بالشخص الذي يتخذها مثل الاستقالة، وهذه القرارات لا تفوض إلى الوحدات الإدارية الأدنى أو المرؤوسين.

ج- القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة:

-القرارات المبرمجة: تعتبر قرارات مبرمجة لأن معايير الحكم فيها عادة ما تكون واضحة، وغالبا ما تتوفر المعلومات الكافية بشأنها ومن السهل تحديد البدائل فيها.

-القرارات غير المبرمجة: عادة ما تظهر الحاجة لاتخاذها عندما تواجه المؤسسة المشكلة لأول مرة ولا تتوفر لديها خبرات مسبقة بكيفية حلها، أو معايير واضحة لتقييم البدائل والاختيار بينها<sup>1</sup>.

3 -تصنيف القرارات وفقا لشكل القرار: تصنف القرارات لشكل إصدارها والإجراءات التي تسبق اتخاذها إلى قرارات مكتوبة وقرارات شفوية، وإلى قرارات صريحة وقرارات ضمنية.

-القرارات المكتوبة والشفوية: فالقرارات المكتوبة التي تكون في صيغة لائحة، تعليمات، أو أوامر مكتوبة. أما القرارات الشفوية فتصدر بصيغة الكلمة المنطوقة وليس الكلمة المكتوبة.

-القرارات الصريحة والقرارات الضمنية: فالقرار الصريح هو الذي يعبر عنه صراحة. أما القرارات الضمنية فلا يتم التعبير عنها صراحة وإنما تستفاد من سلوك المدير، مثل طلب الموظف إذن من مديره بالانصراف أثناء ساعات العمل الرسمي فلا يرد عليه أو يغير مجرى الحديث إلى موضوع آخر، فمثل هذا التصرف يوحي بأن المدير قرر رفض إعطاء الإذن للموظف<sup>2</sup>.

4 -تصنيف القرارات وفقا للمستويات الإدارية: وقد صنفنا القرارات وفق هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع رئيسية وهي:

-القرارات الإستراتيجية: هي قرارات تؤخذ على مستوى قمة الهيكل التنظيمي، بواسطة الإدارة العليا في المؤسسة، وهي قرارات تغطي مدى زمني أطول مقارنة بالقرارات الإدارية والتشغيلية.

-القرارات الإدارية: فهي قرارات تؤخذ على مستوى إداري أعلى مما تؤخذ فيه القرارات التشغيلية، فعند هذا المستوى يقوم المديرون باتخاذ قرارات لحل مشكلات التنظيم والرقابة على الأداء وفرض كذلك قرارات

1. محمد الصيرفي، القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008، ص 16-17.

2. حسين بلعجوز، المدخل لنظرية القرار، ب د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 101.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

متعلقة بالتأكد من الاستخدام الفعال لموارد المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها.

**-القرارات التشغيلية:** هي القرارات التي تصنع في المستويات التنظيمية الدنيا، والمتعلقة بالعمليات التشغيلية للمؤسسة، وهي أقرب لإتباع تعليمات وإرشادات، منها إلى الاختيار بين البدائل، وعادة تكون متعلقة بالتأكد من المهام والأنشطة التي قد تم تنفيذها بكفاءة وبفاعلية<sup>1</sup>. كما يمكن أن نصنف القرارات إلى قرارات رشيدة وقرارات غير رشيدة كما يلي:

يصنف البعض القرارات وفقا لدرجة تحقيقها للأهداف التي اتخذت من أجلها ومدى معالجتها للمشكلة، مما يعني أنه يعتبر القرار رشيدا إذا ما حقق الأهداف التي اتخذ من أجلها وعالج المشكلة بشكل معقول<sup>2</sup>، أو هو ذلك القرار الذي تتوفر فيه متطلبات العقلانية أو المعقولية في المضمون والمحتوى وهو قائم على أساس علمي ومدرّس ويؤدي إلى نتائج مثلى وتنم عن ملامح الإبداع في مراحله المختلفة<sup>3</sup>.  
بينما يعتبر القرار غير رشيد إذا لم يحقق الأهداف التي اتخذ من أجلها ولم يعالج المشكلة بالشكل المتوقع. وعلى أية حال يجب أن ندرك أن معالجة القرار للمشكلة وتحقيقه لأهدافه هي مسألة نسبية، فتحقيقه للهدف بنسبة كبيرة ومعالجته لجوهر المشكلة حتى لو بقي لها بعض العواقب لا يمنع من تصنيفه على أنه قرار رشيد. وكذلك الحال إذا لم يحقق القرار سوى القليل من أهدافه ولم يعالج سوى بعض الجوانب الهامشية للمشكلة فلا يمنع ذلك من تصنيفه على أنه قرار غير رشيد<sup>4</sup>.  
يمكن تلخيص أنواع القرارات في الشكل التالي:

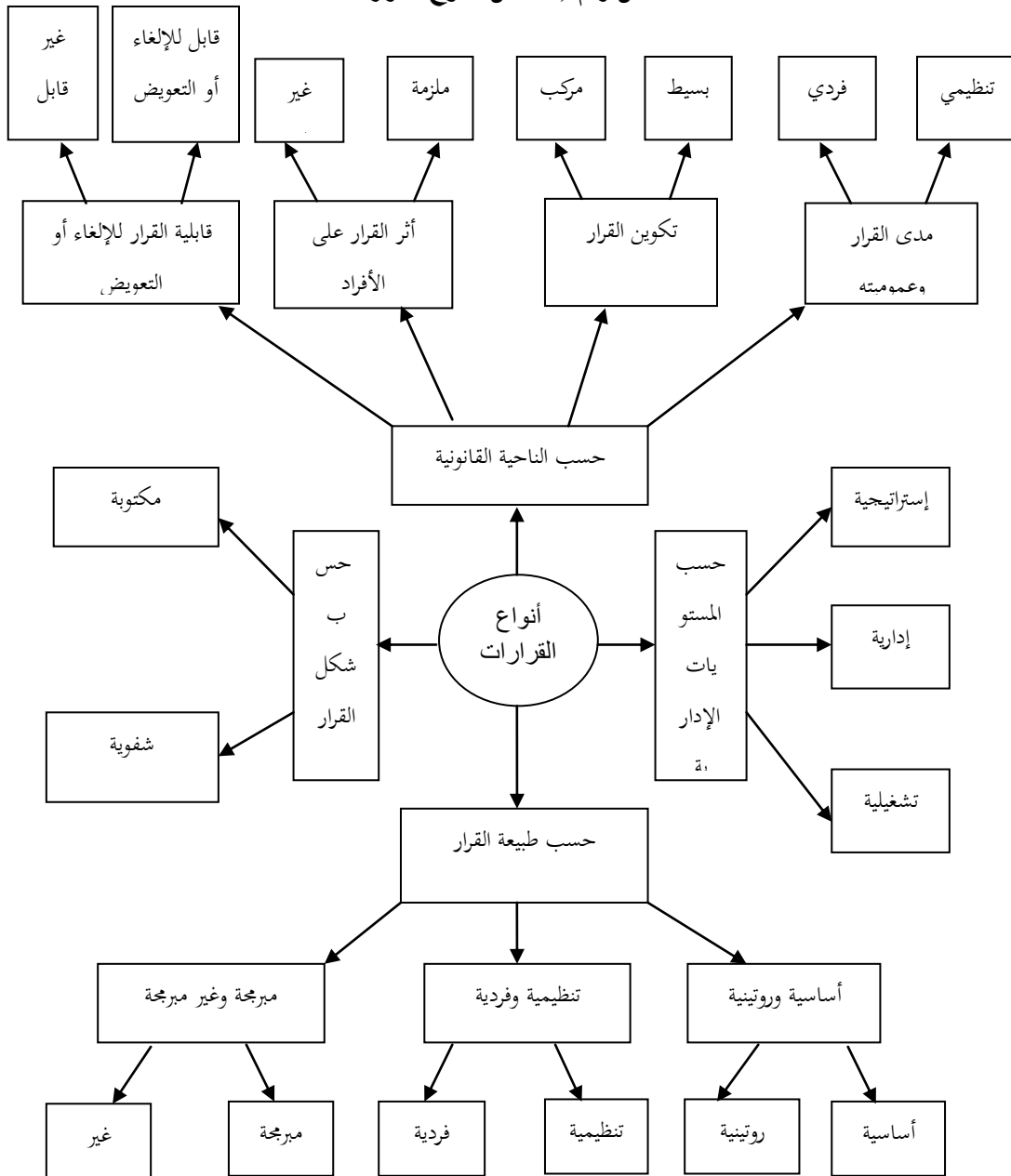
1. نفس المرجع، ص 103-104.

2. علي علاونة، محمد عبيدات، الأساليب الكمية في اتخاذ القرار، ط1، مركز يزيد للنشر، الأردن، 2006، ص124.

3. مؤيد عبد الحسين الفضل، مرجع سبق ذكره، ص 59.

4. علي علاونة، مرجع سابق، ص 124.

الشكل رقم (09) يمثل: أنواع القرارات



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات السابقة

### المطلب الثالث: أساليب وعناصر القرار والعوامل المؤثر في اتخاذه

أولاً: أساليب اتخاذ القرار: هناك العديد من الأساليب المساعدة في اتخاذ القرار وهذا التعدد يرجع إلى طبيعة وحجم المشكلة المدروسة والظروف المحددة لها، وتنقسم أساليب اتخاذ القرار إلى أساليب كمية وأساليب كمية كما يلي<sup>1</sup>:

#### 1 - الأساليب الكيفية: وتنقسم بدورها إلى:

-الحكم الشخصي أو البديهية: يعني هذا الأسلوب استخدام المدير حكمه الشخصي واعتماده على سرعة

1. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 185.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

البديهة في إدراك هذه العناصر الرئيسية الهامة للمواقف والمشكلات التي تعرض له، والتقدير السليم لأبعادها، وفي فحص وتحليل وتقييم البيانات والمعلومات المتاحة والفهم العميق والشامل لكل التفاصيل الخاصة بها.

-دراسة الآراء والاقتراحات وتحليلها: يعني هذا الأسلوب اعتماد المدير على البحث ودراسة الآراء والاقتراحات التي تقدم إليه حول المشكلة وتحليلها ليتمكن على ضوءها من اختيار البديل الأفضل، وتشمل هذه الآراء والاقتراحات تلك التي يقدمها زملاء المدير أو التي يقدمها المستشارون والمتخصصون والتي تساعد في إلقاء الضوء على المشكلة محل القرار وتمكن المدير من اختيار البديل الأفضل.

-الحقائق: تعد الحقائق قواعد ممتازة في اتخاذ القرارات فحين تكون الحقائق متوفرة فإن القرارات المتخذة تصبح ذات جذور قوية ومنطقية، غير أن المشكلة هي أن هذه الحقائق قد لا تكون متوفرة في كل وقت يجب اتخاذ قرار إزاء موقف أو مشكلة، الأمر الذي قد يؤدي أحيانا بالمدير إلى اتخاذ قرارات رغم عدم توفر الحقائق والأدلة المؤيدة وإن توفر الحقائق في اتخاذ القرار لا يغني عن الحكم الشخصي من قبل المدير.

-التجربة (الخبرة): تمثل التجارب السابقة مصدرا مهما يمكن الاستغناء به في اتخاذ القرارات إلا أنها قد تكون غير كافية للحكم على موقف ما، فعلى المدير أن لا يتقيد بهذه التجارب ويجعلها المقياس الوحيد لاتخاذ القرارات، بل لابد أن يعتمد على حكمه الشخصي وتقديره للأمور<sup>1</sup>.

### 2 -الأساليب الكمية: من أهم الأساليب الكمية مايلي<sup>2</sup>:

-بحوث العمليات: يستند مهج بحوث العمليات إلى الطريقة العلمية لدراسة المشكلات وإيجاد الحلول المناسبة لها، وتعتمد الطريقة العلمية على الملاحظة العلمية والقياس وتحديد المتغيرات وكذلك بناء النماذج التي تمثل الظاهرة التي تجري دراستها واستخدامها في دراسة الحلول البديلة وتقويمها، كما تقوم على تكوين الفرضيات واختبارها وبالتالي التوصل إلى تفسير الظاهرة قيد الدراسة.

وتستخدم بحوث العمليات هذه الطريقة كأسلوب أو كأداة للبحث نظرا لأهميتها في الوصول إلى تحديد صحيح للمشكلة أو العملية قيد البحث ولما تقدمه كذلك من أدوات عملية للكشف عن المتغيرات المختلفة وتحديد آثارها وإنتاجها وبعبارة أخرى فإن هذه الطريقة العلمية والوحيدة للوصول إلى تفسير صحيح للأحداث والمشكلات وبالتالي التوصل إلى وضع حلول عملية لها.

-نظرية الاحتمالات: يواجه متخذ القرار أيا كان موقعه مشاكل مختلفة، يتخذ بعض القرارات بناء على معرفة واطلاع كامل بالمشكلة والبعض الآخر تتوفر له المعلومات الكاملة حولها، ويختلف موقف متخذ القرار

1. مرغني بلقاسم، نظام المعلومات ودوره في اتخاذ القرار -دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر -الوادي، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية، ورقلة، 2013/2014، ص 70.

2. نفس المرجع، ص 71.

## الفصل الأول :.....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

في كل حالة، لذلك تصنف القرارات وفقاً لكل حالة، فإن صادف موقف عدم تأكد خصص له احتمالات حدوثه المستقبلية، وإلا فإن الحلول تكون واضحة ولا تحتاج إلى تخصيص احتمالات فيها.

ولما كانت الأنشطة اليومية لمنشآت الأعمال تحدث في ظروف عدم يقين اعتمدت النظرية الاحتمالية كأسلوب رياضي للتقليل من حالة المخاطرة التي تواجهها. ولقد أثبتت هذه الطريقة جدواها ويرجع ذلك لاعتمادها على كل من التقديرات الشخصية والموضوعية للحوادث المستقبلية حيث تعتمد الموضوعية منها على البيانات التاريخية أما الشخصية فتعتمد على خبرة المدير وحده.

-**نظرية المباريات:** يقوم مفهوم نظرية المباريات الإدارية - في مجال اتخاذ القرارات - على افتراضات مبنية على أساس التفكير المنطقي المسبق الذي يقول بأن الإنسان يسعى إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح مع أقل قدر ممكن من الخسارة، وأنه يتصرف بحكمة وأن منافسة سيكون على نفس القدر من الفهم والحكمة في تصرفه. إذ أن المباراة في اتخاذ القرارات قد تكون بين شركتين أو محتكر وآخر أو شركة مع حكومة، أو حكومة مع حكومة أخرى<sup>1</sup>.

-**أسلوب شجرة القرارات:** إن أسلوب شجرة القرارات هو وسيلة تستعمل في تحليل القرارات، وهو يعبر عن الاختيارات البديلة لمصطلحات كمية يمكن التوصل إليها أثناء عملية التمحيص 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.

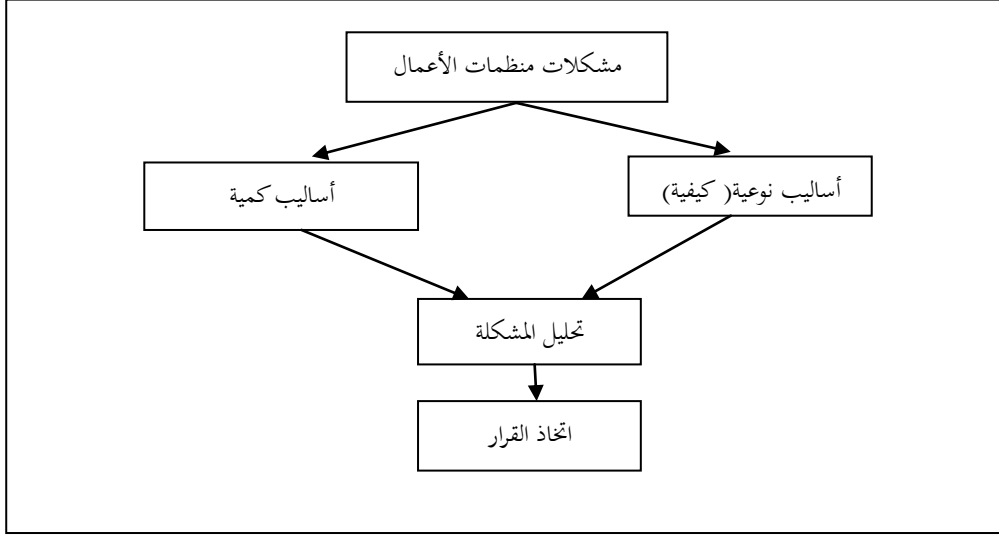
-**أسلوب البرمجة الخطية:** يقوم أسلوب البرمجة الخطية على افتراض وجود علاقة خطية بين المتغيرات المؤثرة في موضوع معين بحيث يمكن التعبير عن العلاقة القائمة بين المتغيرات المؤثرة بشكل معادلات خطية يتم حلها للوصول إلى القيمة الأفضل، وهذا يستلزم وجود هدف واضح مطلوب تحقيقه كتخفيض التكلفة لأدنى حد ممكن أو لتحقيق أقصى ربحية<sup>2</sup>.

1. نواف كنعان، مرجع سابق، ص 198.

2. نواف كنعان، مرجع سابق، ص 198.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

الشكل رقم(10) يمثل: التكامل بين أساليب المنهج الكمي والأساليب النوعية في تحليل المشاكل واتخاذ القرار



المصدر: مؤيد عبد الحسين الفضل، الإبداع ، مرجع سبق ذكره، ص 49.

ثانيا: عناصر القرار: تتكون عملية اتخاذ القرار من عدة عناصر نذكر منها:

- 1 - **الهدف من اتخاذ القرار:** لا يؤخذ القرار إلا إذا كان هناك هدف معين، وتعتمد أهمية القرار على درجة أهمية المراد تحقيقه، كلما كان الهدف واضحا ساعد ذلك على اتخاذ القرار السليم.
- 2 - **الدافع:** لا يتخذ القرار إلا إذا كان وراءه دافع معين لتحقيق الهدف، مثلا هدف مضاعفة قيمة المنشأة الدافع وراءه درجة الوضوح في المشروع الذي يتم اختياره هو الربح، أي أن الدافع هنا هو تحقيق الربح المرغوب فيه.
- 3 - **التنبؤ:** هو أمر يتعلق بتقدير ما سيحدث في المستقبل في اتخاذ قرار معين، ذلك أن معظم القرارات تتعامل مع المستقبل واتجاهاته والمتغيرات المحتملة وتحديد انعكاساتها على الشركة.
- 4 - **البدائل:** البديل هو الحل الذي تم اختياره من عدة بدائل وعادة ما يضع المدير عددا من الحلول لمشكلة واحدة فمتخذ القرار لا يعتمد على وضع حل واحد وإنما عدة حلول ثم يقوم باختيار البديل المناسب الذي يعتقد أنه يحقق هدفا.
- 5 - **قيود اتخاذ القرار:** يواجه متخذ القرار قيودا عند اتخاذ قرار معين مثل هذه القيود: درجة المخاطرة، درجة التأكد من المردود، مصادر التمويل، الخبرة، مدة تنفيذ القرار... الخ، لذا وجب عليه أخذها بعين الاعتبار ودراستها حتى يتأكد من صحة وسلامة قراره وانعكاساته على الشركة في المستقبل ويتميز القرار الصائب

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

والجيد بخصائص معينة منها مثلاً: توفر معلومات مؤكدة، وضوح حجم المردود المرغوب فيه إذ يجب أن يكون القرار واقعي وأن يأخذ بعين الاعتبار الظروف البيئية الخارجية والداخلية<sup>1</sup>.

**ثالثاً: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار:** على الرغم من تعدد القرارات التي يتخذها المدير فإن العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات تزيد من صعوبة وكلفة هذه العملية، وإذا ما تداخلت هذه العوامل بقوة فإنها تقود أحياناً إلى قرارات خاطئة لهذا فإن اتخاذ أي قرار ومهما كان بسيطاً وذا آثار ومدى محدودين فإنه يستلزم من الإدارة التفكير في عدد من العوامل المختلفة التأثير على القرار، بعضها داخل التنظيم (عوامل داخلية)، وبعضها الآخر سلوكي أو إنساني بالإضافة إلى عوامل كمية أخرى ترتبط بالتكلفة والعوائد المتوقعة.

**1 عوامل البيئة الخارجية:** وتتمثل هذه العوامل في الضغوط الخارجية القادمة من البيئة المحيطة التي تعمل في وسطها المنظمة والتي تخضع المنظمة لضغوطها وتتمثل هذه العوامل فيما يلي:

- الظروف الاقتصادية والسياسية والمالية السائدة في المجتمع.
- التطورات التقنية والتكنولوجية التي تقوم عليها الأنشطة الاقتصادية.
- العوامل التنظيمية الاجتماعية والاقتصادية مثل النقابات والتشريعات والقوانين الحكومية والرأي العام والسياسة العامة للدولة وشروط الانفتاح.
- درجة المنافسة التي تواجه المنظمة في السوق.

لأن هذه العوامل ترتب على الإدارة المنظمة قرارات لا ترغب في اتخاذها أو ليس في مصلحتها دائماً، فمثلاً إذا كان القرار المتخذ قد تم اتخاذه تحت ضغوط سياسية أو ذا طابع سياسي أو اجتماعي فمن الصعب استخدام المنطق الحر الرشيد في اتخاذ القرارات الحكومية المبني على معيار اقتصادي، إلا أن ذلك لا يعني أن لا يقوم صانعوا القرارات الإدارية وغيرهم بدراسة عميقة للمسائل والمشكلات واستخدام إجراءات القرارات لا يمكن اعتماد وضع عوامل الواقع الذي تعمل فيه المنظمة بالحسبان.

**2 عوامل البيئة الداخلية:** وتتمثل بالعوامل التنظيمية وخصائص المؤسسة وهي عوامل كثيرة نذكر أهمها كالتالي:

- عدم وجود نظام للمعلومات داخل المؤسسة يعين متخذ القرار بشكل جيد.
- عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام.
- درجة المركزية، وحجم المؤسسة ودرجة انتشارها الجغرافي.

1. علي عباس، أساسيات علم الإدارة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان 2004، 102-103.

## الفصل الأول: .....مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات

-درجة وضوح الأهداف الأساسية للمؤسسة.

-مدى توافر الموارد المالية والبشرية والفنية للمؤسسة.

-القرارات التي تصدر من مستويات إدارية أخرى.

### 3 عوامل شخصية ونفسية: هذه العوامل تشمل كل من له علاقة باتخاذ القرار ابتداء بالرجل الإداري متخذ

القرار ومستشاريه ومساعديه الذين يشاركونه في صنع القرار، وهذه العوامل تنقسم إلى نوعين هما:

أ **عوامل نفسية:** وهذه تشعب فمنها ما يتعلق ببواعث داخلية للشخصية ومنها ما يتعلق بالمحيط النفسي المتصل به في عملية اتخاذ القرار وخاصة في مرحلة اختيار بديل من البدائل<sup>1</sup>.

ب **عوامل شخصية:** تتعلق هذه العوامل بشخصية المدير وخبرته حيث أن شخصية المدير وعواطفه وقيمه وتاريخه في العمل ونوع الأعمال التي قام بها، ومركزه الاجتماعي والمالي وحالته النفسية، كلها عوامل تؤثر على فعالية القرار الذي يتخذه، كما أن المدير هو عضو في المجتمع يتأثر بما فيه من عادات وتقاليد وقيم تنعكس على سلوكه الوظيفي<sup>2</sup>.

كما أن ضعف كفاءة المدير تجعله غير قادر على اختيار البديل الأفضل، وبالتالي إما تضييع فرصة على المؤسسة أو تحميلها تكاليف وخسائر إضافية، كما أن هذا الضعف قد يدفع به لاختيار بديل يرضي جميع الأطراف التي يمسه القرار، لذلك وجب على المدير الذي لا يمتلك الكفاءة المناسبة لأداء عمله -خاصة في الجوانب التقنية- أن يبذل ما في وسعه لتدارك هذا النقص كأن يخضع للتدريب المكثف وإعادة التأهيل، أو أن يحيط نفسه بمجموعة مستشارين متخصصين أو أن يستخدم أي أسلوب آخر قد يراه مناسباً لحالته. ومن شأن أنظمة المعلومات المتطورة أن توفر له أكبر قدر من المعلومات الجيدة لتساعده أكثر في التحكم في النقائص التي يعاني منها<sup>3</sup>.

### 4 عوامل ظروف القرار ويعد التعدد في اتخاذ القرار من العوامل التي تعيق إصدار القرارات السليمة في

الوقت المناسب مما يؤثر على المشكلة وفعالية حلها، وسبب التردد في اتخاذ القرار هي علاقة القرارات في المستقبل الذي يتميز بعدم القدرة على تحديد ما سيحدث فيه بشكل دقيق، مما يؤدي إلى اتخاذ القرارات في ظروف عدم التأكد أو في ظروف التأكد أو تحت درجة المخاطرة أو الظروف المتغيرة.

1. كاسر نصر منصور، مرج سبق ذكره، ص 35.

2. إسماعيل مناصريه، مرجع سبق ذكره، ص 20.

3. المرجع نفسه، ص 22.

## 5 عوامل أخرى:

أ **تأثير عنصر الزمن:** يشمل عنصر الزمن ضغط كبير على متخذ القرار فكلما زادت الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار لاتخاذ قراره، كلما كانت البدائل المطروحة أكبر والنتائج أقرب إلى الصواب وإمكانية التحليل للمعلومة المتاحة أكثر، وكلما ضاقت الفترة الزمنية المتاحة كلما تطلب من السرعة في اتخاذ القرار مما يقلل من البدائل المتاحة أمامه.

ب **تأثير أهمية القرار:** كلما ازدادت أهمية القرار ازدادت ضرورة جمع المعلومات الكافية عنه، وتتعلق الأهمية النسبية للقرار بالعوامل التالية:

- عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار ودرجة هذا التأثير<sup>1</sup>.

- كلفة القرار والعائد، حيث تزداد أهميته كلما كان العائد المتوقع الحصول عليه نتيجة القرار مرتفعاً.

- الوقت اللازم لاتخاذ، فكلما ازدادت أهمية القرار احتاج متخذه إلى وقت أطول ليكتسب القدرة والمعرفة بالعوامل المختلفة المؤثرة عليه.

ج- **تأثير رسالة المؤسسة:** إن رسالة المؤسسة مشتقة من المحيط الذي تعمل فيه، ومن المجتمع الذي تنتمي إليه وهي أساسية ولها تأثير على القرارات المتخذة لأنها تعمل على:

- تحديد مجال العمل يكون مقيداً برسالة المؤسسة.

- تحديد الشرعية القانونية والاجتماعية للمؤسسة.

- تحديد الفلسفة العامة للمؤسسة.

- تحديد كيفية تأمين الموارد المالية والبشرية وكيفية تخصيصها<sup>2</sup>.

1. سهام عزي، مرجع سابق، ص 16.

2. نفس المرجع، ص 17.

خلاصة:

مما تقدم يتضح أن المراجعة تهدف إلى التحقق من صدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، وذلك عن طريق إبداء رأي في محايد حول تلك البيانات المفحوصة من خلال تقرير مراجع الحسابات، والذي يشترط أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة لتجنب آمال الغش والتزوير في حسابات المؤسسة، وذلك في إطار معايير مراجعة تحظى بالقبول العام والمنهجية التي وضعت لهذه المهنة.

كما يجب التأكيد على عملية اتخاذ القرار لأنها أهم نشاط للمؤسسة ، كما تعتبر الانطلاقة لجميع الأنشطة داخل المؤسسة، فهي تعتمد على تقرير مراجع الحسابات لاتخاذ القرار الصائب.

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور تقرير مراجع الحسابات في تأثيره على عملية اتخاذ القرار في المؤسسة باعتبار أن هذه الأخيرة تحتاج إلى توفر عنصر الثقة في تسجيل حساباتها المالية وذلك لمنع الغش والتزوير في القوائم المالية للمؤسسة، لذلك فهي تتطلب إضفاء المصداقية للمعلومات والبيانات التي تقوم على أساسها عملية اتخاذ القرار، وذلك لاعتماد التقرير من قبل متخذي القرارات الاقتصادية لمختلفة. ولتحقيق أهداف الدراسة تمت دراسة نموذج عن تقرير لمراجعة الحسابات لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA.

وتلخصت الدراسة على أنه يمكن الاعتماد على تقرير مراجع الحسابات في عملية اتخاذ القرار.

**الكلمات المفتاحية:** مراجعة، مراجع حسابات، تقرير مراجعة، اتخاذ قرار.

## Summary:

The purpose of this study is to know the role of the auditor's report on its impact on the decision-making process in the institution, since the latter need to provide the confidence element in recording its financial accounts in order to prevent fraud and forgery in the financial statements of the institution. Decision-making process, for the adoption of the report by various economic decision makers.

In order to achieve the objectives of the study, a sample of an audit report was studied for the EDIMMA Agricultural Equipment Maintenance and Distribution Corporation.

The study summarized that the auditor's report can be relied upon in the decision-making process.

**Keywords:** review, auditor, review report, decision.



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد حمه لخضر



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة: علوم مالية ومحاسبية

تخصص: تدقيق محاسبي

## دور تقرير مراجع الحسابات في ترشيد القرارات

دراسة حالة مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي EDIMMA بالوادي

إشراف الأستاذ:

منير عوادي

إعداد الطلبة:

خديجة صك

هادية شنة

سعاد نفيدي

لجنة المناقشة:

رئيسا

مشرفا ومقررا

مناقشا

أ. أستاذ محاضر

أ. أستاذ مساعد

أ. أستاذ محاضر

أحمد تي

منير عوادي

الأزهر عزة

الموسم الجامعي: 2017/2016

# أهلاً بكم

أهري عمرة جهدي هذا

إلى نبع الخفاء الذي لا ينفد وأغلي ما أملك في الوجود

”أمي” حفظها الله ورحاها

إلى من جعل مسؤولي العلمي محكنا

”والدي” حفظه الله

إلى من ساندني طيلة مسؤولي الدراسي

أخي وأخواني الأعزاء كل واحد باسمه

إلى جميع الصديقات والأخص بالذكر

هادية سنة، سعاد فقيري

إلى جميع زملاء في الدراسة والعمل

## إهداء

إله من أنارني وأقنعني أئسوا كل الصعاب من طريقي

إله من غاب جسده عنا وبقي روحه للأبد معنا

أني الغالب رحمت الله

إله رمز العطف والحناء: أُمِّي

إله من تقاسمت معهم حب وحناء والديانا: إخوتي وأخواتي كل باسمه

إله زميلات متواري الدرر لاسي

عاقبة وخمرجة

إله روح صدر يفتي حماة

إله رفقات روحي وداربي أئسوا في الله: سبعة، نازية، كريمة، مريح، مني، لطيفة، ...

إله إخوتي في الله: الطاهر، حمار، حيدر المنعم، ...

إله كل زملائي وزميلاتي موظفي بلدية قمار

إله كل من هو بقلبي ونبيه قلبي ...

سعاد

## أقرباء

إله من محاسني وهنأ علمي وهن وسهرت لسهرتي وفرحت لفرحتي ولا حزننت لأحزاني، إله من أنزرتني

وساندتني طول المسار، إله أمني الغاية

إله من واجه الصعاب ونعب من أجلي ووفر لي الراحة ولم يخل علمي في سبيل العلم، إله أمني الغاية

إله حمود العائلة جبري العزيز أظال الله في حمرة ورحاه

إله روح جبري رحمها الله

إله من فاسمني الحياة بجلوها ومرها إخوتي جبر الرحمة، جبر السلام وزوجه، جبر الحكيم، والأخت الوحيدة فورة

وزوجها

إله كتكوتة البيت وضياءه حمين

إله كل أفراد العائلة الصغيرة والكبيرة

إله كل الصديق كل واحدة باسمها، وأخص بالذكر الصديقين سعاد وخديجة

إله كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد

إله كل من ذكره قلبي ونبيه قلبي

هادي

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكر وعرفاء

الحمد لله على إتمام هذا العمل بفضل الله سبحانه وتعالى، أما بعد الشكر لله ثم نشكر بعض الذين ساعدونا في تنمية هذا البحث كما قال رسول الله صل الله عليه وسلم " لا يشكر الله من لا يشكر الناس".

نتقدم بخالص الشكر والامتنان للأستاذ الفاضل " منير عوادي" على كل ما قدمه لنا خلال عملية الإشراف، وعلى النصائح والتوجيهات المقدمة من طرفه طيلة فترة البحث.

كما نتوجه بالشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا مناقشة وإثراء هذا العمل. ونشكر أيضا الأساتذة الذين كان لهم الدعم في هذا العمل وطيلة المشوار الدراسي خاصة الدكتور "مصطفى عوادي"، وكل الأساتذة في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي.

كما لا يفوتنا أن نتوجه بالشكر إلى كل من ساعدنا في إعداد هذا البحث من قريب أو بعيد ونخص بالذكر السيد "حسن غوار" مدير مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي بجميل الكلمات الطيبة

هادية، سعاد، خديجة

قائمة الجداول:

| الصفحة | عنوان الجدول                                    | رقم الجدول |
|--------|-------------------------------------------------|------------|
| 4      | المراحل التاريخية للمراجعة                      | 01         |
| 56     | توزيع العمال لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي | 02         |
| 58     | الميزانية العامة للأصول                         | 03         |
| 59     | الميزانية العامة للخصوم                         | 04         |
| 60     | جدول حسابات النتائج                             | 05         |
| 63     | نسب عدد عمال المؤسسة                            | 06         |
| 64     | الأصول غير المتداولة الثابتة                    | 07         |
| 65     | المخزون والعمل                                  | 08         |
| 65     | المدينون والوظائف المماثلة                      | 09         |
| 66     | توافر واستيعاب ( البنوك )                       | 10         |
| 67     | حساب الخصوم لرأس المال                          | 11         |
| 68     | الخصوم غير المتداولة                            | 12         |
| 69     | الخصوم المتداولة                                | 13         |
| 69     | نتائج حسابات المصاريف                           | 14         |
| 70     | حسابات المنتجات                                 | 15         |

قائمة الأشكال:

| الصفحة | عنوان الشكل                                              | رقم الشكل |
|--------|----------------------------------------------------------|-----------|
| 19     | معايير المراجعة                                          | 01        |
| 31     | نموذج عن تقرير المراجع التنظيف                           | 02        |
| 32     | نموذج عن تقرير المراجع المتحفظ في حالة عدم كفاية الإفصاح | 03        |
| 33     | نموذج عن تقرير المراجع السالب                            | 04        |
| 33     | نموذج عن تقرير المراجع في حالة عدم إبداء الرأي           | 05        |

## قائمة الجداول والأشكال

|    |                                                                                  |    |
|----|----------------------------------------------------------------------------------|----|
| 34 | أنواع تقرير مراجع الحسابات                                                       | 06 |
| 35 | معايير إعداد تقرير مراجع الحسابات                                                | 07 |
| 39 | مراحل اتخاذ القرار                                                               | 08 |
| 44 | أنواع القرارات                                                                   | 09 |
| 47 | التكامل بين أساليب المنهج الكمي والأساليب النوعية في تحليل المشاكل واتخاذ القرار | 10 |
| 55 | الهيكل التنظيمي لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي                               | 11 |
| 57 | مخطط موقع مكان التبرص                                                            | 12 |
| 64 | مجموع صافي الأصول غير المتداولة                                                  | 13 |
| 65 | مجموع صافي المخزون                                                               | 14 |
| 66 | مجموع حسابات صافي الثلث                                                          | 15 |
| 67 | مجموع صافي حساب توفر واستيعابها (البنك)                                          | 16 |
| 68 | مجموع رأس المال                                                                  | 17 |
| 68 | مجموع الخصوم غير المتداولة                                                       | 18 |
| 69 | مجموع صافي حساب الثلث                                                            | 19 |
| 70 | مجموع المصاريف                                                                   | 20 |
| 71 | مجموع المنتجات                                                                   | 21 |

قائمة المحتويات:

| الصفحة                                                                           | المحتويات                                              |
|----------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
|                                                                                  | الإهداء                                                |
|                                                                                  | التشكر                                                 |
|                                                                                  | الملخص                                                 |
| I - II                                                                           | قائمة المحتويات                                        |
| III - VI                                                                         | قائمة الجداول الأشكال                                  |
| V                                                                                | قائمة الملاحق                                          |
| أ - د                                                                            | مقدمة عامة                                             |
| <b>الفصل الأول: مراجعة الحسابات وترشيد القرارات</b>                              |                                                        |
| 2                                                                                | تمهيد                                                  |
| 3                                                                                | المبحث الأول: نظرة عامة حول مراجعة الحسابات            |
| 3                                                                                | المطلب الأول: ماهية مراجعة الحسابات                    |
| 10                                                                               | المطلب الثاني: ماهية مراجع الحسابات                    |
| 16                                                                               | المطلب الثالث: معايير وإجراءات مراجعة الحسابات         |
| 23                                                                               | المبحث الثاني: ماهية تقرير مراجع الحسابات              |
| 23                                                                               | المطلب الأول: مفهوم تقرير مراجع الحسابات               |
| 26                                                                               | المطلب الثاني: أنواع وعناصر تقرير مراجع الحسابات       |
| 34                                                                               | المطلب الثالث: معايير وشروط إعداد تقرير مراجع الحسابات |
| 37                                                                               | المبحث الثالث: أساسيات القرار                          |
| 37                                                                               | المطلب الأول: مفهوم القرار                             |
| 40                                                                               | المطلب الثاني: أهمية وأنواع القرارات                   |
| 44                                                                               | المطلب الثالث: عناصر القرار والعوامل المؤثرة في اتخاذه |
| 51                                                                               | خلاصة الفصل                                            |
| <b>الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA</b> |                                                        |

## قائمة المحتويات

|        |                                                               |
|--------|---------------------------------------------------------------|
| 53     | تمهيد                                                         |
| 54     | المبحث الأول: نظرة عامة حول المؤسسة محل الدراسة               |
| 54     | المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة                                |
| 55     | المطلب الثاني: محيط مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي |
| 58     | المبحث الثاني: مخرجات النظام المحاسبي                         |
| 58     | المطلب الأول: الميزانية المنتهية في 2014/12/31 (جانب الأصول)  |
| 59     | المطلب الثاني: الميزانية المنتهية في 2014/12/31 (جانب الخصوم) |
| 60     | المطلب الثالث: جدول حسابات النتائج                            |
| 62     | المبحث الثالث: مخرجات عملية المراجعة (تقرير مراجع الحسابات)   |
| 62     | المطلب الأول: التقرير العام                                   |
| 63     | المطلب الثاني: التقرير الخاص                                  |
| 71     | المطلب الثالث: إجراءات مراجع الحسابات بالنسبة لتقرير المراجعة |
| 76     | خلاصة الفصل                                                   |
| 80- 78 | خاتمة عامة                                                    |
| 85 -82 | قائمة المراجع                                                 |
|        | الملاحق                                                       |

أولاً: المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، بدون دار نشر، القاهرة، 2008.
2. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، ط 1، العربية دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
3. أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2008.
4. أمين السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006.
5. احمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
6. توفيق مصطفى أبو رقية وآخرون، تدقيق ومراجعة الحسابات، ط 1، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
7. توماس وليام هنكي امرسون، ترجمة ومراجعة حجاج احمد حامد وسعيد كمال الدين، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ السعودية العربية ، السعودية، 1989.
8. حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، ج1، جامعة دمشق، 2013.
9. حسين بالعجوز، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010.
10. حامد طلبة أبو هيب، أصول المراجعة، ط1، زمزم ناشرون وموزعون، 2012.
11. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، ط2، وائل للنشر، عمان - الأردن، 2004.
12. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، ط4، وائل للنشر، عمان - الأردن، 2007.
13. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية/ الإطار النظري، ط 1، دار وائل للنشر، الأردن - عمان، 2015.
14. سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، 2008.
15. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب جامعة الإسكندرية، مصر، 1994.
16. عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
17. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، ط1، وط2، بدون دار نشر، العراق، 1999.

18. عدنان عواد الشوابكة، دور نظم وتكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
19. علي عباس، أساسيات علم الإدارة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2004.
20. علي علاونة ومحمد عبيدات، الأساليب الكمية في اتخاذ القرار، ط1، مركز يزيد للنشر، الأردن، 2006.
21. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
22. كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد، الأردن، 2006.
23. كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2016.
24. محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، نظرة المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2002.
25. محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2002.
26. محمد التهامي طواهري ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
27. محمد فضل مسعد وآخرون، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2009.
28. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ب س ن.
29. محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية، التأصيل العلمي والممارسة العملية، ب د ن، مصر، 1999.
30. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
31. مؤيد عبد الحسن الأصيل، الإبداع في اتخاذ القرارات الإدارية، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
32. محمد الصيرفي، القرار الإداري ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008.
33. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
34. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

ثانيا: الرسائل والأطروحات الجامعية

35. إسماعيل مناصرية، دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية اتخاذ القرارات الإدارية، مذكرة ماجستير جامعة محمد بوضياف، المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية، 2004/2003.
36. بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، كلية الحقوق، 2001.
37. حكيمة مناعي، تقرير المراجعة في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، كلية العلوم الاقتصادية، 2009.
38. سهام عزي، دراسة المقارنة الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية، 2011/2012.
39. عبد السلام سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية، 2009/2010.
40. لقيطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، كلية العلوم الاقتصادية، 2009/2010.
41. مرغني بلقاسم، نظام المعلومات ودوره في اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية، 2012/2013.
- ثالثا: القوانين والمراسيم والقرارات
42. القانون العضوي رقم 01/10، المؤرخ في: 29 يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 42، بتاريخ: 11 يوليو 2010.
43. المرسوم التشريعي رقم: 08/93، المؤرخ في: 25/04/1993، المادة 815 مكرر 14، فقرة 1 من الأمر رقم 09/75، المؤرخ في 26/09/1975، المتضمن القانون التجاري المعدل.
44. المرسوم التنفيذي رقم: 202/11، المؤرخ في 26 ماي 2011، المحدد لمعايير تقارير مراجع الحسابات وأشكال آجال إرسالها، الجريدة الرسمية، العدد 30، 2011.

رابعا: المجلات والمقالات

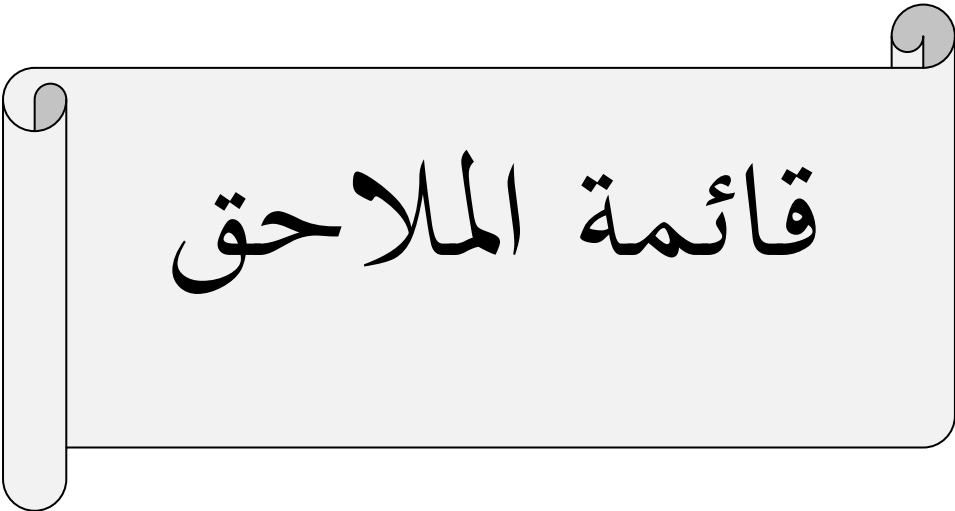
45. طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 9، بتاريخ: جوان 2013.

46. شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف 01، العدد 12، 2012،

خامسا: الملتقيات والمحاضرات

47. عابدي محمد السعيد، محاضرات نظرية القرار، محاضرة ماستر تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة محمد الشريف مساعديه، سوق أهراس، كلية العلوم الاقتصادية، 2014/ 2015

| رقم الملحق | عنوان الملحق                                                                                            |
|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 01         | <b>RAPPORT DE COMMISSARIAT AUX COMPTES EPE /<br/>EDIMMA Spa EL OUED<br/>EXERCICE CLOS LE 31/12/2014</b> |
| 02         | <b>LES ETATS FINANCIERS DE L EPE SPA EDIMMA ELOUED<br/>EXERCICE CLOS LE 31/12/2014</b>                  |
| 03         | <b>COMMENTAIRES SUR LES PRINCIPAUX POSTES<br/>DE BILAN<br/>EXERCICE CLOS LE 31/12/2014</b>              |



## قائمة الملاحق

## تمهيد:

يلعب التدقيق (المراجعة) دوراً مهماً في الحياة الاقتصادية، فهو من المواضيع التي تعبرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة، وتعتبر دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديمياً، ولأجل فهم هذه المهنة بالشكل الجيد علينا الإلمام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والقوانين والأنظمة الشرعية المنظمة لهاته المهنة. يعتبر وجود معايير مهنية خاصة بمهنة التدقيق، واستخدامها من طرف مراجع الحسابات أثناء كل مرحلة من مراحل إجراء عملية التدقيق، هذا لا ينفي احتمال عدم احتواء القوائم المالية على أي حالة من حالات الغش أو الأخطاء والتي تنتج نظراً لعدة أسباب تعود إلى المدقق أو المحاسب أثناء قيامهم بأعمالهم داخل المؤسسة، وهذا ما يؤدي إلى احتمال أن يصدر المراجع رأياً غير ملائم حول القوائم المالية محرفة جوهرياً.

كما يعتبر هدف المراجع من وراء دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة واختيار حجم العينة واستخدام أدلة إثبات معينة، وغيرها من إجراءات عملية التدقيق هو التأكد من صحة المعلومات المحاسبية وإصدار رأي حول القوائم المالية للمؤسسة وهذا الرأي يلعب دور كبير في نوعية ونتائج عملية التدقيق التي أجراها المراجع للمؤسسة، وبواسطة أدلة الإثبات يكون لدى المراجع الأساس الذي يستند عليه في إعداد التقرير أو القرائن لدى الفحص.

نظراً لأهمية مهنة مراجعة الحسابات، عند اتخاذ القرارات من الأطراف المختلفة المستفيدة من القوائم المالية والتقارير المالية المنشورة والخاصة بالمؤسسة، ومن الجهات الحكومية المختصة في وحدات المحاسبة الحكومية أو شركات القطاع العام، بسبب إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المحاسبية، فقد بدأ التفكير جدياً في توفير قواعد وأسس ممارسة محاسبية مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع إليها والاحتكام إلى قواعدها وأسسها عند الضرورة. من خلال دراستنا وبغية الإلمام بهذا الموضوع بصفة أكثر تفصيلاً، قمنا بصياغة الإشكالية الآتية:

## أولاً: طرح الإشكالية:

من كيف يمكن لتقرير مراجع الحسابات في التأثير على القرارات و ترشيدها؟

إلى جانب هذه الإشكالية يمكن طرح بعض الأسئلة الفرعية المتمثلة في:

## ثانياً: التساؤلات الفرعية:

- 1 - ما هو الإطار النظري لمراجعة الحسابات؟
- 2 - كيف يتم إعداد تقرير مراجع الحسابات؟
- 3 - ما الهدف من عملية اتخاذ القرارات و ترشيدها؟

ثالثا: فرضيات البحث: محاولة منا للإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة قمنا بطرح جملة من الإجابات المحتملة التالية:

- 1 - مراجعة الحسابات تعني فحص القوائم المالية للمؤسسة لاكتشاف الأخطاء لتلك القوائم وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لتقديم المراجع رأيه الفني حول القوائم المالية.
- 2 - يقوم مراجع الحسابات بإعداد تقرير المراجع من خلال جمعه للمعلومات اللازمة وفحصها وانتقاده ومن ثم إعطاء رأيه حولها، حيث يكون رأيه مستقل عن جميع الأطراف الأخرى للمؤسسة.
- 3 - تعتبر عملية اتخاذ القرار الرشيد الخطوة الأولى من تحقيق أهداف المؤسسة، حيث القرار الرشيد على الاستعمال الأمثل لموارد المؤسسة ومن ثم تحقيق أهدافها.

رابعا: أسباب اختيار الموضوع:

- 1 - عدم كفاءة نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية مما أدى إلى التلاعبات في حساباتها.
- 2 - كثرة الغش في القوائم المحاسبية والتلاعب فيها بما يخدم المصالح الشخصية لأصحاب النفوذ.
- 3 - قلة الوعي والإلمام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مما أدى إلى انتشار الأخطاء المحاسبية.
- 4 - عدم التحكم في القرارات وقلة الحكمة في اتخاذ قرارات رشيدة تخدم أهداف المؤسسة.

خامسا: أهداف الموضوع:

- 1 - الإلمام ببعض جوانب المراجعة الخفي التي توضح أهميتها.
- 2 - إبراز الدور الذي يلعبه تقرير مراجع الحسابات في كشف الأخطاء والتلاعبات في المؤسسة.
- 3 - توضيح أهمية تقرير مراجع الحسابات في عملية اتخاذ القرار الرشيد.
- 4 - الكشف عن مدى توصل المؤسسة إلى أهدافها عن طريق عملية اتخاذ القرار.

سادسا: أهمية الموضوع: تكتسي مهنة مراجعة الحسابات التي يقوم بها المراجع أهمية بالغة الدور في إبراز دور عملية اتخاذ القرار في المؤسسة ومدى مساهمته في تحقيق أهدافها بكل رشد وعقلانية كما هو مخطط لهاته الأهداف أو أكثر من ذلك.

أهمية المحافظة على مهنة مراجعة الحسابات وممارستها في ظروف حسنة تسهل عملية الرقابة.

سابعا: حدود الدراسة الزمنية والمكانية: الحدود الزمنية لهذه الدراسة في سنة 2014/2013 ، أما الحدود المكانية هي مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي.

ثامنا: منهج البحث والأدوات المستخدمة:

1 - منهج الدراسة: لقد اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي لأهم ما ورد في المراجع المستخدمة في الإطار النظري، أما في الإطار التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة الحالة لأحد مكاتب مراجعي الحسابات الذي يتلاءم مع الموضوع للحصول على المعلومات اللازمة واستخدامها في الإجابة على الإشكالية التي قد قمنا بطرحها.

2 - الأدوات المستخدمة:

ـ الكتب المتخصصة في مجال المراجعة واتخاذ القرارات

ـ الجرائد الرسمية

ـ المجالات الخاصة بجهة المراجعة

ـ الرسائل الأكاديمية المرتبطة بالبحث

ـ الزيارات والمقابلات الشخصية للمؤسسة محل الدراسة

ـ تقرير المراجعة لسنة 2013/2014 لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA

تاسعا: الدراسات السابقة

ـ دراسة محي الدين محمود عمر بعنوان "مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية" في دراسة لرسالة الماجستير مقدمة لجامعة المدية لسنة 2007/2008. تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تأسيس إطار نظري كفيل بترقية المراجعة في الجزائر ومحاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة ومعاييرها المقبولة وكذا أوجه اختلافها مع المعايير الدولية.

ـ دراسة حكيم مناعي بعنوان "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر" في دراسة لرسالة الماجستير مقدمة لجامعة الحاج لخضر باتنة لسنة 2008/2009. تهدف هذه الدراسة للوقوف على واقع المراجعة الخارجية في الجزائر وبصفة خاصة واقع مخرجاتها من خلال الوقوف على جملة القوانين المؤسسة لها وأيضا محاولة تصور الأبعاد المستقبلية لتطوير مخرجات المراجعة (التقارير) الكفيلة بمسايرة التغيرات المحاسبية بما يسمح بالاستجابة للاحتياجات للأطراف المستفيدة منها.

ـ دراسة إسماعيل مناصريه بعنوان "دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية عملية اتخاذ القرارات الإدارية" في دراسة لرسالة الماجستير المقدمة لجامعة محمد بوضياف بالمسيلة لسنة 2003/2004. وترمي هذه الدراسة للوصول إلى عدة أهداف أهمها التعرف على أنواع و مراحل عملية اتخاذ القرارات ومتطلباتها من المعلومات و مختلف أنواع نظم المعلومات الإدارية، كما تهدف إلى إبراز أهمية استخدام التقنيات الحديثة والنماذج الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية.

## عاشرا: صعوبات البحث:

من بين الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذا البحث

- الطريقة الجديدة المعمول بها في إعداد بعض المذكرات.

- سرية بعض المعلومات الممنوحة لنا بالنسبة للجانب التطبيقي وذلك التزام المؤسسة بأسرارها.

**الحادي عشر: هيكل البحث:** لقد قمنا بتقسيم موضوع دراستنا إلى فصلين، الفصل الأول يمثل الجانب النظري أما

الفصل الثاني فيمثل الجانب التطبيقي، **الفصل الأول:** تناولنا فيه مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات، الذي يتضمن

نظرة عامة حول مراجعة الحسابات وقمنا باستعراض تقارير مراجع الحسابات وأيضا مفهوم شامل حول عملية اتخاذ

القرار، أما بالنسبة **للفصل الثاني:** والذي من خلاله تم تجسيد الدراسة النظرية على أرض الواقع من خلال تقرير

مراجع الحسابات لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA.

## تمهيد:

يلعب التدقيق (المراجعة) دوراً مهماً في الحياة الاقتصادية، فهو من المواضيع التي تعبرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة، وتعتبر دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديمياً، ولأجل فهم هذه المهنة بالشكل الجيد علينا الإلمام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والقوانين والأنظمة الشرعية المنظمة لهاته المهنة. يعتبر وجود معايير مهنية خاصة بمهنة التدقيق، واستخدامها من طرف مراجع الحسابات أثناء كل مرحلة من مراحل إجراء عملية التدقيق، هذا لا ينفي احتمال عدم احتواء القوائم المالية على أي حالة من حالات الغش أو الأخطاء والتي تنتج نظراً لعدة أسباب تعود إلى المدقق أو المحاسب أثناء قيامهم بأعمالهم داخل المؤسسة، وهذا ما يؤدي إلى احتمال أن يصدر المراجع رأياً غير ملائم حول القوائم المالية محرفة جوهرياً.

كما يعتبر هدف المراجع من وراء دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة واختيار حجم العينة واستخدام أدلة إثبات معينة، وغيرها من إجراءات عملية التدقيق هو التأكد من صحة المعلومات المحاسبية وإصدار رأي حول القوائم المالية للمؤسسة وهذا الرأي يلعب دور كبير في نوعية ونتائج عملية التدقيق التي أجراها المراجع للمؤسسة، وبواسطة أدلة الإثبات يكون لدى المراجع الأساس الذي يستند عليه في إعداد التقرير أو القرائن لدى الفحص.

نظراً لأهمية مهنة مراجعة الحسابات، عند اتخاذ القرارات من الأطراف المختلفة المستفيدة من القوائم المالية والتقارير المالية المنشورة والخاصة بالمؤسسة، ومن الجهات الحكومية المختصة في وحدات المحاسبة الحكومية أو شركات القطاع العام، بسبب إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المحاسبية، فقد بدأ التفكير جدياً في توفير قواعد وأسس ممارسة محاسبية مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع إليها والاحتكام إلى قواعدها وأسسها عند الضرورة. من خلال دراستنا وبغية الإلمام بهذا الموضوع بصفة أكثر تفصيلاً، قمنا بصياغة الإشكالية الآتية:

## أولاً: طرح الإشكالية:

من كيف يمكن لتقرير مراجع الحسابات في التأثير على القرارات و ترشيدها؟

إلى جانب هذه الإشكالية يمكن طرح بعض الأسئلة الفرعية المتمثلة في:

## ثانياً: التساؤلات الفرعية:

- 1 - ما هو الإطار النظري لمراجعة الحسابات؟
- 2 - كيف يتم إعداد تقرير مراجع الحسابات؟
- 3 - ما الهدف من عملية اتخاذ القرارات وترشيدها؟

ثالثا: فرضيات البحث: محاولة منا للإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة قمنا بطرح جملة من الإجابات المحتملة التالية:

- 1 - مراجعة الحسابات تعني فحص القوائم المالية للمؤسسة لاكتشاف الأخطاء لتلك القوائم وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لتقديم المراجع رأيه الفني حول القوائم المالية.
- 2 - يقوم مراجع الحسابات بإعداد تقرير المراجع من خلال جمعه للمعلومات اللازمة وفحصها وانتقاده ومن ثم إعطاء رأيه حولها، حيث يكون رأيه مستقل عن جميع الأطراف الأخرى للمؤسسة.
- 3 - تعتبر عملية اتخاذ القرار الرشيد الخطوة الأولى من تحقيق أهداف المؤسسة، حيث القرار الرشيد على الاستعمال الأمثل لموارد المؤسسة ومن ثم تحقيق أهدافها.

رابعا: أسباب اختيار الموضوع:

- 1 - عدم كفاءة نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية مما أدى إلى التلاعبات في حساباتها.
- 2 - كثرة الغش في القوائم المحاسبية والتلاعب فيها بما يخدم المصالح الشخصية لأصحاب النفوذ.
- 3 - قلة الوعي والإلمام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مما أدى إلى انتشار الأخطاء المحاسبية.
- 4 - عدم التحكم في القرارات وقلة الحكمة في اتخاذ قرارات رشيدة تخدم أهداف المؤسسة.

خامسا: أهداف الموضوع:

- 1 - الإلمام ببعض جوانب المراجعة الخفي التي توضح أهميتها.
- 2 - إبراز الدور الذي يلعبه تقرير مراجع الحسابات في كشف الأخطاء والتلاعبات في المؤسسة.
- 3 - توضيح أهمية تقرير مراجع الحسابات في عملية اتخاذ القرار الرشيد.
- 4 - الكشف عن مدى توصل المؤسسة إلى أهدافها عن طريق عملية اتخاذ القرار.

سادسا: أهمية الموضوع: تكتسي مهنة مراجعة الحسابات التي يقوم بها المراجع أهمية بالغة الدور في إبراز دور عملية اتخاذ القرار في المؤسسة ومدى مساهمته في تحقيق أهدافها بكل رشد وعقلانية كما هو مخطط لهاته الأهداف أو أكثر من ذلك.

أهمية المحافظة على مهنة مراجعة الحسابات وممارستها في ظروف حسنة تسهل عملية الرقابة.

سابعا: حدود الدراسة الزمنية والمكانية: الحدود الزمنية لهذه الدراسة في سنة 2014/2013 ، أما الحدود المكانية هي مؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي.

ثامنا: منهج البحث والأدوات المستخدمة:

1 - منهج الدراسة: لقد اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي لأهم ما ورد في المراجع المستخدمة في الإطار النظري، أما في الإطار التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة الحالة لأحد مكاتب مراجعي الحسابات الذي يتلاءم مع الموضوع للحصول على المعلومات اللازمة واستخدامها في الإجابة على الإشكالية التي قد قمنا بطرحها.

2 - الأدوات المستخدمة:

ـ الكتب المتخصصة في مجال المراجعة واتخاذ القرارات

ـ الجرائد الرسمية

ـ المجالات الخاصة بجهة المراجعة

ـ الرسائل الأكاديمية المرتبطة بالبحث

ـ الزيارات والمقابلات الشخصية للمؤسسة محل الدراسة

ـ تقرير المراجعة لسنة 2013/2014 لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA

تاسعا: الدراسات السابقة

ـ دراسة محي الدين محمود عمر بعنوان "مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية" في دراسة لرسالة الماجستير مقدمة لجامعة المدية لسنة 2007/2008. تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تأسيس إطار نظري كفيل بترقية المراجعة في الجزائر ومحاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة ومعاييرها المقبولة وكذا أوجه اختلافها مع المعايير الدولية.

ـ دراسة حكيم مناعي بعنوان "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر" في دراسة لرسالة الماجستير مقدمة لجامعة الحاج لخضر باتنة لسنة 2008/2009. تهدف هذه الدراسة للوقوف على واقع المراجعة الخارجية في الجزائر وبصفة خاصة واقع مخرجاتها من خلال الوقوف على جملة القوانين المؤسسة لها وأيضا محاولة تصور الأبعاد المستقبلية لتطوير مخرجات المراجعة (التقارير) الكفيلة بمسايرة التغيرات المحاسبية بما يسمح بالاستجابة للاحتياجات للأطراف المستفيدة منها.

ـ دراسة إسماعيل مناصريه بعنوان "دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية عملية اتخاذ القرارات الإدارية" في دراسة لرسالة الماجستير المقدمة لجامعة محمد بوضياف بالمسيلة لسنة 2003/2004. وترمي هذه الدراسة للوصول إلى عدة أهداف أهمها التعرف على أنواع و مراحل عملية اتخاذ القرارات ومتطلباتها من المعلومات و مختلف أنواع نظم المعلومات الإدارية، كما تهدف إلى إبراز أهمية استخدام التقنيات الحديثة والنماذج الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية.

## عاشرا: صعوبات البحث:

من بين الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذا البحث

- الطريقة الجديدة المعمول بها في إعداد بعض المذكرات.

- سرية بعض المعلومات الممنوحة لنا بالنسبة للجانب التطبيقي وذلك التزام المؤسسة بأسرارها.

**الحادي عشر: هيكل البحث:** لقد قمنا بتقسيم موضوع دراستنا إلى فصلين، الفصل الأول يمثل الجانب النظري أما

الفصل الثاني فيمثل الجانب التطبيقي، **الفصل الأول:** تناولنا فيه مراجعة الحسابات واتخاذ القرارات، الذي يتضمن

نظرة عامة حول مراجعة الحسابات وقمنا باستعراض تقارير مراجع الحسابات وأيضا مفهوم شامل حول عملية اتخاذ

القرار، أما بالنسبة **للفصل الثاني:** والذي من خلاله تم تجسيد الدراسة النظرية على أرض الواقع من خلال تقرير

مراجع الحسابات لمؤسسة صيانة وتوزيع العتاد الفلاحي بالوادي EDIMMA.