الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية، و علوم التسيير.
قسم العلوم المالية و المحاسبة.

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر الأكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير.

مراجعة الحسابات و دورها في اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة الذبح و التحويل الدواجن ORAVIO.

من إعداد الطالبة:

بقدور بن عطية جمعية.

تحت إشراف الأستاذة:

برواين شهرزاد

عن الجامعة.	الرتبة.	الإسم و اللقب.	الصفة.
جامعة مستغانم.			رئيسا
جامعة مستغانم.			مشرفا (مقررا)
جامعة مستغانم.			مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018 م

الشكر و العرفان

اللهم لك الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه و لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك الكريم و سلطانك العظيم.

لك الشكر يا رب أولا و أخيرا على ما أنعمته علينا من قوة و صبر و عزيمة لانجاز هذا البحث.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الوالدين الكريمين.

كما لا تفوتني الفرصة بان أتقدم بالشكر الخالص إلى أستاذة برواين شهرزاد التي لم تبخل علينا بنصائحها و ارشادتها و إلى كل الأساتذة الذين رافقوني خلال المشوار الجامعي.

إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد.

أكيد لا ننسى ان أتقدم بالشكر للذين كان لهم الفضل في تزويدنا بمعلومات الميدانية مؤسسة الذبح و التحويل الدواجن بوقيرات.

الإهداء

اللهم أعطنا ولا تحرمنا و زدنا و لا تنقصنا و أكرمنا و لا تهنا و أثرها و لا تؤثر علينا.

الحمدلله الذي وفقني لإنجاز هذا العمل المتواضع، أهدي عملي هذا بأحر العبارات إلى التي على ابساط الأوجاع ولدتني و بأيدي الآلام ربتني.

وبعيون الأتعاب رعتني و بصدر المشقات حمتني ومن كأسها روتني إلى منبع الحنان

أمـــي الغـالية حفظها الله.

إلى الذي وهبني اول قلم ملكته في طفولتي و على العلم أسسني، وغلى الذي كان رفيق أجزاني و حافظ عبدي و طيب سعدي إلى مثلي الأعلى في الدنيا.

أبـــي العـــزيـــز حفظه الله.

إلى الذين قاسموني الرحم وعرفت معهم لذة العيش و كانوا سندي في الحياة و أعمدة نجاحي

أخواتي الفضليات سترهم الله وأخي حفظه الله.

و إلى كل من له صلة بي من قريب أو من بعيد.

و أخيرا احمد لله الذي أنعمنا بالعلم و أعزنا بالسلام.

جمعية.

الفهرس

الفهرس المحتويات	الصفحة
بسم الله الرحمان الرحيم	
الشكر و التقدير.	
الإهدا.	
الفهرس المحتويات.	
قائمة الآشكال.	
قائمة الجداول.	
مقدمة	أ-ب-ت
الفصل الأول: أساسيات حول المراجعة الحسابات واتخاذ القرار	
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية مراجعة الحسابات	03
المطلب الآول : تعريف مراجعة الحسابات	03
.المطلب الثاني:أهداف و أهمية مراجعة الحسابات	05
المطلب الثالث :أنواع مراجعة الحسابات	06
المبحث الثاني: اتخاذ القرار	11
المطلب الآول: مفهوم القرار	11
المطلب الثاني:أنواع القرارات	12
المطلب الثالث:خصائص اتخاذ القرار	15
المبحث الثالث: الجوانب العملية لمراجعة الحسابات	17

المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية لمراجعة الحسابات	17
المطلب الثاني : مراجعة القوائم المالية	19
المطلب الثالث: إعداد تقرير المراجعة	20
خلاصة الفصل	22
الفصل الثاني:مساهمة مراجعة الحسابات في إتخاذ القرار.	
تمهيد	24
المبحث الأول: أثر مراجعة الحسابات في إتخاذ القرار	25
المطلب الأول : أهمية المعالجة الآلية للمعلومات بالنسبة للمراجعة الحسابات.	25
المطلب الثاني :دور المراجعة الحسابات في اتخاذ القرار	27
المطلب الثالث : العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار	29
المبحث الثاني: المسار العلمي للمراجعة الحسابات	33
المطلب الأول : منهجية مراجعة الحسابات	33
المطلب الثاني :معايير مراجعة الحسابات	38
المطلب الثالث : تقنيات المراجعة الحسابات	44
المبحث الثالث : صعوبات المراجعة المحاسبية في صنع القرار	47
المطلب الأول: المركزية الشديدة و عدم التفويض	47
المطلب الثاني :ضغوط المديرين	48
المطلب الثالث :كيفية التغلب على معوقات و مشكلات اتخاذ القرار	50
.خلاصة الفصل	51
الفصل الثالث :دراسة حالة مؤسسة الذبح والتحويل الدواجن ORAVIO	

تمهيد	53
المبحث الأول : تعريف بمؤسسة ORAVIO.	54
المطلب الأول : لمحة تاريخية عن ظهور مؤسسة ORAVIO	54
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة	55
المطلب الثالث : تعريف الوحدة(مذبح للدواجن بوقيراط)	56
المبحث الثاني : واقع المراجعة الحسابات على مستوى المؤسسة	60
المطلب الأول : مراحل قيام بالمراجعة الحسابات على مستوى المؤسسة	60
المطلب الثاني : الإجراءات المتبعة في الإدارة لمراجعة الحسابات على مستوى المؤسسة	65
المطلب الثالث : برنامج مهام المراحل الداخلي و عملية إتخاذ القرار	66
المبحث الثالث: أهمية المراجع الحسابات في تفعيل عملية إتخاذ القرار	67
المطلب الأول : تقييم مراجعة الحسابات في المؤسسة	67
المطلب الثاني :أهمية مراجعة الحسابات و واقع إتخاذ القرار	69
خلاصة الفصل	72
.خاتمة	74
قائمة المراجع	76
ملخص	
الملاحق	

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01-I	مفاهيم المرتبطة بالتعريف المراجعة	04
02-I	أنواع القرارات على المستوى الإداري	14
03-I	نظرة عامة على مراجعة القوائم المالية	19
01-II	خرائط التنظيمية الملخص التذكري وكتاب الإجراءات	34
02-II	مخطط المراجعة العلمية	35
03-II	مرحلة فحص البيانات	37
01-III	الهيكل التنظيمي إعادة هيكل ONAB	54
02-III	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ORAVIO	55
03-III	الهيكل التنظيمي لوحدة الذبح والتحويل الدواجن	57

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01-I	الفرق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي	08
02-I	تصنيفات القرار	13
03-I	خصائص مستويات واتخاذ القرار	16
01-III	جانب الأصول لميزانية المحاسبية لسنة 2016	61
02-III	جانب الخصوم لميزانية المحاسبية لسنة 2016	62
03-III	جانب الأصول لميزانية الحاسبية لسنة 2017	63
04-III	جانب الخصوم لميزانية المحاسبية لسنة 2017	64

مقدمة

تعرف المؤسسات الاقتصادية تطورات مستمرة و سريعة من تنوع في أنشطتها تعددها، تعقدها و اتساع في حجمها و انتشارها جغرافيا و ضخامة الوسائل المادية و البشرية المستعملة فمواكبة هذه التطورات عليها بإتباع سياسات مسطرة بغية الوصول إلى أهدافها المرسومة لكنها قد تواجه عقبات و عوائق داخلية في ظل محيط مليء بالأخطار تتحدد فيه العمليات المنجزة و تكثر المعلومات المتدفقة مما قد ينجم عنها انحرافات التسيير المختلفة من تنظيم، تخطيط، توجيه، رقابة.

إن أي مؤسسة اقتصادية معاصرة تسعى إلى تحقيق معدلات سريعة مع الحرص على البقاء و الاستمرارية و الوصول إلى هذا المسعى لا بد من المتابعة الجيدة لأداء المهام و مدى كفاءة هذا الأداء و التحقيق من الالتزام بتنفيذ السياسات المسطرة و كذا التأكد من صحة البيانات و دقة القوائم المالية بالإضافة إلى هذه الحاجات الداخلية للمراجعة الحسابات توجد متطلبات خارجية من الأطراف المتعاملة مع المؤسسة من مساهمين بنوك و إدارة الضرائب، نقابات العمال...إلخ.

لقد شهد المراجعة الحسابات تطورات مستمرة إذا أن المحاسبة نظام هدفه توفير المعلومات الاقتصادية لتكون نقطة بداية للمراجعة الحسابات الذي يتولى عملية فحص البيانات الحسابات و المستندات للتأكد من صحتها و تحديد درجة الاعتماد عليها و مدى دلالة القوائم المالية، فالمراجعة بمثابة العين الساهرة على كل ما يتعلق بالمؤسسة سعيا لتحقيق أهدافها و سياستها المتبعة إذ يضطلع بأهمية بالغة لذا يجب القيام و مؤهلات فنية بالإضافة إلى امتيازهم بالاستقلالية ، و هذا ما نقصد به الحياد كما يجب أن تتصف التقارير التي يحررونها بالمصداقية و الموضوعية كونها الأساس الذي يعتمد من طرف مستخدمي القوائم المالية و ذلك من أجل اتخاذ قرارات تتصف بالرشادة و الصواب.

و من خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي.

- ما دور مراجعة الحسابات في اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية ؟

1 - التساؤلات الفرعية:

و للمزيد من التفصيل يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مفهوم المراجعة الحسابات ؟ وما هي أهدافها؟.
- ما هي اهمية مراجعة الحسابات.
- ما هي الأساليب المستخدمة في اتخاذ القرار؟
- كيف يتم إتخاذ القرار داخل المؤسسة؟

- ما هي علاقة مراجعة الحسابات بإتخاذ القرار؟

2 - الفرضيات:

و لمعالجة الإشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية الناجمة عنها نضع الفرضيات التالية:

- تعمل المراجعة الحسابات على إعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرارات داخل المؤسسة للمراجعة و لها دور فعال في اتخاذ القرار بالمؤسسة.
- إن عدم الاهتمام بالمراجعة الحسابات في المؤسسات الاقتصادية يؤدي إلى انخفاض التقرير في الشركة و بالتالي انخفاض كفاءة الإدارة في إتخاذ القرار.
- يعتمد متخذ القرار على نتائج المراجعة الحسابات.
- يتخذ القرار بناءا على تقارير مراجعة الحسابات.
- توجد علاقة إيجابية بين المراجعة الحسابات واتخاذ القرار.

3 - أهداف الدارسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- وضع إطار نظري لاتخاذ القرار وبيان موقعة و أهميته في المؤسسة و إبراز ما تستفيد منه هذه العملية في المراجعة الحسابات.
- تبيان و تشخيص المراجعة الحسابات في المؤسسة من حيث واقع هذه المراجعة.

4 - أهمية الدراسة: ترجع أهمية الدراسة إلى:

1 - الأهمية العلمية: محاولة تحقيق إضافة علمية من خلال التعمق في الإطار النظري للمراجعة المحاسبة وفعالية إتخاذ القرار.

2 - الأهمية الميدانية: محاولة تسليط الضوء على واقع المراجعة المحاسبية و درجة الاستفادة منها.

5 - منهج الدراسة.

يسم الإعتماد على المنهج الوصفي فيما يخص الأجزاء المتعلقة بالجانب العلمي لعملية إتخاذ القرار وعلى المنهج التحليلي للمراجعة الحسابات ، و يتم الربط بين المنهجين لتأسيس الدراسة الميدانية.

6 - هيكل الدراسة.

لإجابة عن الإشكالية و اختيار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم موضوع البحث إلى ثلاث فصول. فصلين نظرين و فصل تطبيقي، حيث قسمنا فصل الأول إلى ثلاث مباحث التي تطرقنا فيه إلى ماهية مراجعة الحسابات، اتخاذ القرار و في الأخير الجوانب العملية لمراجعة الحسابات.

أما فيما يخص الفصل الثاني قسم إلى ثلاث مباحث أيضا و تناولنا فيه أثر مراجعة الحسابات في اتخاذ القرار ثم في المبحث الثاني تناولنا المسار العلمي للمراجعة الحسابات، أما المبحث الثالث تطرقنا فيه صعوبات المراجعة الحسابات في صنع القرار.

أما فيما يخص الفصل الثالث جانب التطبيقي الذي كانت دراستنا الميدانية على مستوى المؤسسة الذبح والتحويل الدواجن بوقيرات.

7 - الدراسات السابقة.

1-مقدم عبيرات، نقار أحمد ، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار، مذكرة الماجستي ر، تخصص مالية و محاسبة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط 2005-2006.

تطرقت هذه الدراسة إلى أن المراجعة تساعد في ايجاد الثغرات و اقتراحات الحلول الممكنة، كما تساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فعالية و كفاءة هذه القرارات هذا الأمر يجعل المراجعة أداة مساعدة على دعم و تفعيل قراراتها،أي وجود علاقة طردية بين المراجعة الحسابات و اتخاذ القرار إذا توفرت المقومات الأساسية للمراجعة الحسابات.

2-رماضة سيف الدين، دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار" مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، و علوم التسيير، جامعة محمد حيضر بسكرة 2014.

تطرقت هذه الدراسة إلى أن يقوم المراجع الداخلي بثلاث مراحل حتى تكتمل هذه المهمة حيث أن المراحل الثلاث تتمثل في مرحلة التحضير ثم مرحلة تنفيذ المهمة، ثم المرحلة النهائية وهي التي تكون فيها إعداد التقرير و الخروج بالتوصيات و النتائج و لعل الهدف من المراجعة الداخلية هو الوصول إلى معلومات صحيحة ومن ثمة اتخاذ القرارات سليمة.

فصل الأول

أساسيات حول المراجعة الحسابات واتخاذ القرار

تمهيد.

على الرغم من الاهتمام بالنظرية المحاسبية ، فإن القليل قد أعطى لنظرية المراجعة مما جعل مراقبي الحسابات يستمدون مركزهم من ممارسة المهنة ذاتها، دون ان يكون لهم هيكل أو نظرية لتعضيد هذه المزاولة الفعلية، ولكن يمكن القول بأن دراسة التعاريف المختلفة للمر اجعة يمدنا بأساس قوي لتحديد طبيعة المراجعة كعلم، و يحتاج إلى نظرية لها فروض أساسية ومنهج للعمل، وهيكل متكامل من الأفكار.

و قد أظهرت الممارسة المهنية إمكانية تطوير إجراءات المراجعة و استفادتها من مجالات المعرفة الأخرى بما يحافظ على مستوى أداء متميز لمزاولي المهنة وتدعيم و تحسين إجراءات المراجعة المطبقة في مجالات الفحص و إعداد التقرير.

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول:ماهية مراجعة الحسابات.

المبحث الثاني: اتخاذ القرار.

المبحث الثالث: الجوانب العملية لمراجعة الحسابات.

المبحث الأول: ماهية مراجعة الحسابات.

ظهرت مراجعة مع بداية ظهور المنشآت الاقتصادية و التجارية و المالية، وتطورت مع تطور أشكال هذه المنشآت، فمع ظهور الشركات الأموال وانفصال الملكية عن الإدارة زادت أهمية المراجعة كأداة تمكن المساهمين و أصحاب المصلحة الآخرين في المنشأة من الإطمئنان على دقة و سلامة القوائم المالية المعدة بواسطة الإدارة.

المطلب الأول: تعريف مراجعة الحسابات.

يقصد بالمراجعة أو تدقيق الحسابات بأنها " فحص لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق، فحصا انتقاديا منظما. بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي لذالك المشروع، في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تطور ها لنتائج الدورة من ربح أو خسارة.[1]

كما عرفت المراجعة على أنها " فحص منتظم و مستقل للبيانات و القوائم و السجلات و العمليات و الفعالية (المالية و غير المالية) لأي منشأة و أن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها و إبداء الرأي الفني من خلال تقديره.[2]

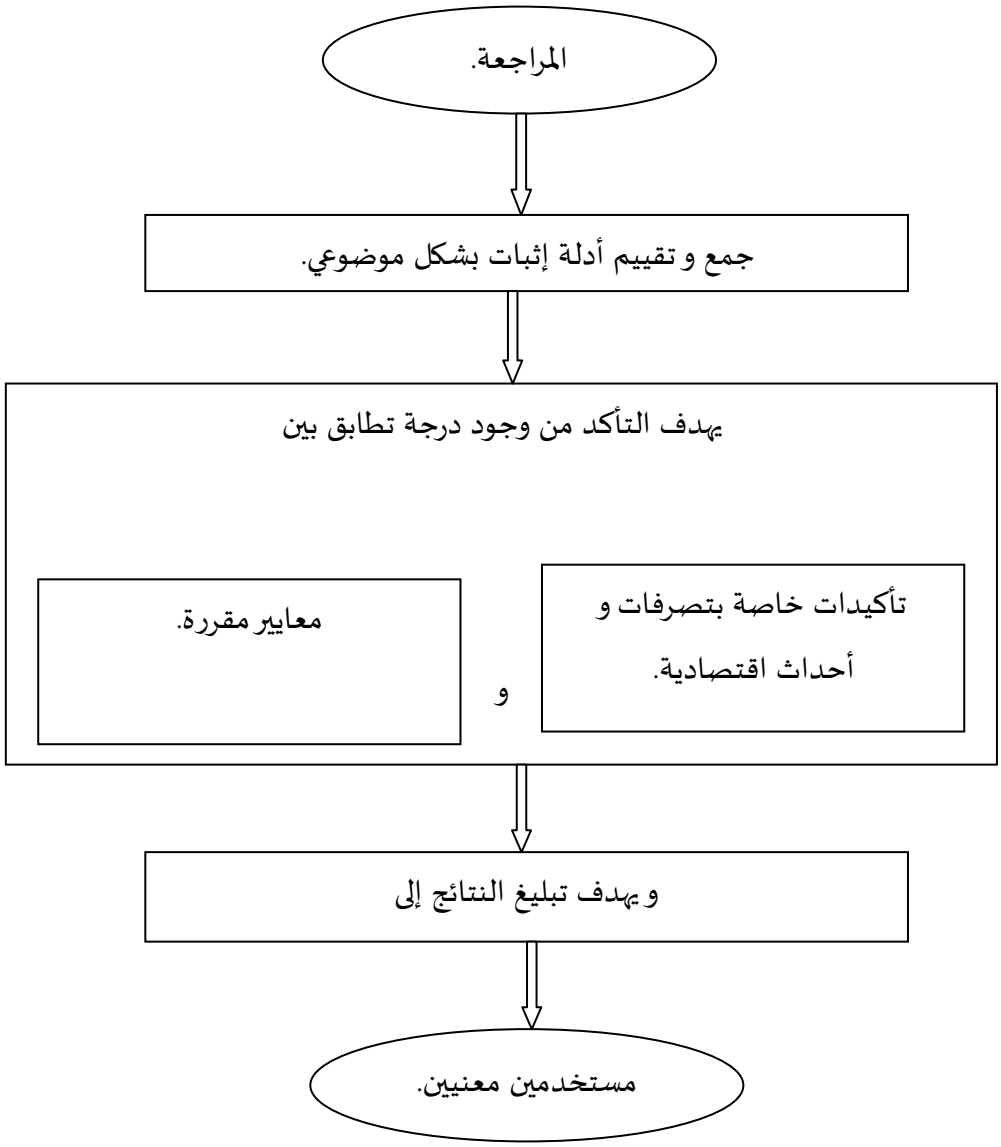
و من التعاريف الأخرى الشاملة للمراجعة، ما ذكرته إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية، بأن المراجعة " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية،ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.[3]

ومن التعريفات السابقة يمكن تعريف المراجعة بأنها " عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية و المقنعة و تقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل و مستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة و تبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.[4]

---

[1] خالد أمين عبد الله ،علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الأردن ، سنة 2000، ص 13.
[2] عسان فلاح المطارنة، تدقيق حسابات المعاصر الناحية النظرية ، طبعة الأولى ، درا المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة ، الأدرن، سنة 2000، ص 14
[3] محمد سمير الصبان، عبد الله هلالّ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية ، مصر ، سنة 2002، ص 17.
[4] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسة في الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، مصر، سنة 2003،ص 13.

الشكل رقم 01: يوضح المفاهيم المرتبطة بتعريف المراجعة.



المصدر: أمين السيد أجمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية ، مصر، 2006، ص20.

المطلب الثاني: أهداف و أهمية مراجعة الحسابات.

الفرع الأول: أهداف مراجعة الحسابات.

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين، ويتمثل الهدف الرئيسي للمراجعة في التعبير الصادق عن الرأي في القوائم المالية المعدة عن هذا النشاط، وهذا الرأي يتم التوصل إليه بعد إجراءات طويلة استنباطية و أحكام منطقية.[5]

- التحقق من أن جميع العمليات قيدت تقييدا صحيحا طبقا للقواعد المحاسبية السليمة و الصحيحة و كذلك الحسابات الختامية للميزانية.
- إبداء الرأي عما إذا كانت الحسابات الختامية أو حسابات لنتيجة تبين بصدق ووضوح نتيجة الأعمال الصحيحة والصادقة على الفترة التي أعدت عنها، و مدى تغييرها عن حقيقة نشاط المشروع خلالها.
- إبداء الرأي عما إذا كانت الميزانية تعبر بصدق و وضوح عن حقيقة المركز المالي المشروع في تاريخ إعدادها.
- اكتشاف الأخطاء والغش.
- منع حدوث الأخطاء والغش عن طريق الدقة في الدقة في تصميم نظم الرقابة الداخلية، والأثر النفسي و الأدبي الذي تحدثه عملية المراجعة على الموظفين بالمشروع.

و يمكن بوجه الإجمال،حصر أهداف المراجعة في نواح عدة أهمها:[6]

- التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع و سجلاته، و تقرير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر و السجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص الأخطاء و الغش عن طريق زيارات المدقق (المراجع) المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

[5] السيد محمد ، المراجعة و الرقابة المالية، دار الكتاب الحديث ، مصر، سنة 2008، ص- ص 34-35.
[6] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات، طبعة الرابعة، دار زائل للنشر و التوزيع، الأردن، سنة 2007، ص14.

الفرع الثاني: أهمية المراجعة الحسابات.

تعتبر المراجعة وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها ولا تعتبر غاية بحد ذاتها، حيث أن القيام بعملية المراجعة يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة و من هذه الأطراف:

- أولا: إدارة المنشأة:

تعتبر المراجعة مهمة لإدارة المشروع حيث أن إعتماد الإدارة في عملية التخطيط و اتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية والرقابة على المراجعة يجعل من عمل المدقق (المراجع) حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك تؤدي مراجعة القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة.

- ثانيا المؤسسات المالية والتجارية والصناعية:

تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة بحيث توجه اموالها إلى الطريق الصحيح و الذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

- ثالثا: الجهات الحكومية:

تعتمد الجهات الحكوميةعلى القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط ، فرض الضرائب ، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات و النقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حال نشوب خلاف بين المنشأة و أي طرف آخر.[7]

المطلب الثالث: أنواع مراجعة الحسابات.

الفرع الأول: أنواع مراجعة الحسابات.

أولا من حيث الإلزام: تنقسم المراجعة من حيث الالزام القانوني إلى نوعين:

1 - المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي تلزم المنشأة بما وفقا للقانون و التشريعات السائدة في الدولة (قانون الشركات)، حيث أنه يلتزم المشروع بتعيين مدقق الحسابات خارجي لتدقيق حسابات المنشأة و يتم تعيينه عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المنشأة و المدقق (المراجع) يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضها المدقق نظير عمله.[8]

[7] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص-ص 19-20.
[8] عسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص27.

2 - المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني تحتم القيام بها، ففي المنشآت الفردية و شركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة الحسابات المشروع و إعتماد قوائمها المالية الختامية نتيجة للفائدة التي تتحقق مع وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال و المركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء ، و خاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد.

وفي حالة المنشآت الفردية نلاحظ ان وجود المراجع الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجاهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب.[9]

ثانيا: من حيث القائم بعملية المراجعة:

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بالمراجعة إلى نوعين أساسيين هما:

1 -المراجعة الخارجية: يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر و سجلات المنشأة و مستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه اتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه،و ذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و عدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة.[10]

2 -المراجعة الداخلية : لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقا للمراجعة الخارجية، ومن ثم فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية،و لقد نشأت المراجعة الداخلية بناءا على احتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم و التقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية و المالية والعمليات التشغيلية والأخرى.[11]

ومن التعريفين السابقين لطبيعة كلا من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، يمكن إعداد الجدول التالي لإبراز أوجه الاختلاف بين دور كلا من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي:

[9] محمد سمير صبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق ، الدار الجامعية ، مصر ، سنة 2003، ص-ص 33-34.
[10] أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، طبعة الأولى، دار الصفاء الأردن 2000 ،ص-ص 16-17.
[4] محمد سمير االصبان ، عبد الله هلال ، مرجع سبق ذكره ، ص .42[11]

الجدول رقم 01: الفرق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.

معيار التفرقة.	المراجع الخارجي.	المراجع الداخلي.
1-الهدف أو الأهداف	1الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث(الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال و المركز المالي. 2 الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير و القوائم المالية.	الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سلمية ودقيقة للإدارة، و بذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء و الغش و الانحراف عن السياسات الموضوعة.
2-نوعية من يقوم بالمراجعة.	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
3-درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال كامل عن الادارة في عملية الفحص والتقييم و إبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الادارات (مثل الحسابات و التكاليف) ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى.
4-المسؤولية.	مسؤول أما الملاك ، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص و رأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أما الإدارة، و من ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص و الدارسة إلى المستويات الإدارية العليا.
5-نطاق العمل.	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد و معايير المراجعة المتعارف عليها ، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تتعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.
6-توقيت الأداء.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليا التطبيق ، الدار الجامعية ، مصر، 2003ص-ص44-45.

ثالثا: من حيث مجال أو نطاق المراجعة : تنقسم المراجعة من حيث مجال أو نطاق المراجعة إلى نوعين:

1 - المراجعة الكاملة: وهي التي تتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المنشأة هلال الفترة المحاسبية، بمعنى أن تكون مراجعة و تدقيق شامل للعناصر و النواحي التالية:[12]

- ❖ جميع العمليات المالية الصغيرة و الكبيرة على حدا سواء.
- ❖ جميع القيود والدفاتر المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها.
- ❖ جميع الحسابات التي تتضمنها دفاتر الأستاذ على اختلاف أنواعها.
- ❖ جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة.
- ❖ جميع المستندات و الأوراق و الملفات و السجلات و الدفاتر.
- ❖ ويلجأ المراجع الخارجي إلى إتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله.

2 - المراجعة الجزئية:[13] من الوصف السابق للمراجعة الكاملة أو الشاملة فإن بمعنى المراجعة الجزئية يتضح تلقائيا بأنها التي يرتبط فيها المراجع بالقيام بعمل معين فقط ، أو يكون مقيدا بأي صورة من الصور في التقصي و الفحص الذي يقوم به كأن يعهد إليه مراجعة العمليات الآجلة من مشتريات ومبيعات و مردوداتها، أو بمراجعة العمليات النقدية أو مراجعة عمليات المخازن و في هذه الحالة تكون المراجعة جزئية.

حيث إن عمل المراجع يتحدد بمراجعة عمليات أو بيانات محاسبية معينة لغرض معين، وعلى ذلك فتقرير المراجع لا ينصب على نتيجة مراجعته للعمليات المحددة له، ومسؤوليته تتحدد في إطار ما من عمل، و لذلك يتعين إن يحدد نطاق عملية المراجعة الجزئية بكل دقة و وضوح نظرا لما يترتب على ذلك من تحديد لمدى مسؤولية المراجع عن مستوى العناية التي بذلها في تنفيذ الواجب المكلف به.

رابعا: من توقيت عملية المراجعة و إجراءات الاختبارات: تنقسم المراجعة من حيث توقيت عمليات المراجعة و الفحص و إجراء الاختبار إلى نوعين:

1 - المراجعة النهائية: هي المراجعة التي تبدأ بعد انتهاء إدارة الحسابات من أعمالها و إعداد القوائم و الحسابات الختامية، وفي الغالب يتفرغ المراجع أو بعض مساعديه فترة زمنية معينة(أسبوع أو أسبوعين مثلا) بعد إنتهاء السنة المالية للشركة لتولي خلالها فحص و مراجعة حسابات و عمليات الشركة للتأكد من

[12] السيد محمد ، مرجع سبق ذكره، ص-ص 42-43.
[13] رؤوف عبد المنعم ، تحسين الشاذلي ، المراجعة بين الفكر و التطبيق، الفارق الحديثة للطباعة و النشر، مصر 1987، ص35.

أن ما تحقق من نتائج يعتبر تعبيرا صادقا عما أنجز من أعمال ، ويقوم بعد ذلك بإعداد تقرير المراجعة المطلوب منه.[14]

2 - المراجعة المستمرة: وفي هذه الحالة تتم عمليات الفحص و إجراء الإختبارات على مدار السنة المالية للمنشأة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منظمة و وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.[15]

خامسا: من حيث حجم الإختبارات.

عند تصنيف المراجعة حسب حجم الاختبارات، نلاحظ نوعين: مراجعة شاملة و مراجعة إختبارية:[16]

1 - المراجعة الشاملة: هذه المراجعة تصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير و ذلك لإمكانية فحص جميع القيود والمفردات محل الفحص و بالتفصيل، عكس المؤسسات الكبيرة، فلا يمكن القيام بهذا النوع من المراجعة لكبر حجم العمليات التي تقوم بها، فالقيام بهذا من النوع من المراجعة في هذه المؤسسات يؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة و الوقت الواجب لها بدون نسيان التكلفة.

2 - المراجعة الإختبارية: إن زيادة حجم المؤسسات و العمليات التي تقوم بها أدى إلى استحالة القيام بمراجعة شاملة لكل القوائم المالية و المفردات بالتفصيل، لذا استوجبت الحاجة للجوء على المراجعة الإختبارية التي تعني قيام المراجع مراجعة جزء من الكل ، أي اختيار عدد من العناصر و القوائم المالية و المحاسبية التي تمثل المجتمع من أين تم أخذ العينة ثم يقوم المراجع بإبداء رأيه انطلاقا من هذه العينة.

[14] السيد محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 48.
[15] محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، مرجع سبق ذكره، ص 52
[16] محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر) رسالة ماجستر في علوم التسيير ، المركز الجامعي بالمدية ، الجزائر 2007-2008، ص29.

المبحث الثاني: اتخاذ القرار:

تعتبر عملية اتخاذ القرار من بين العمليات التنظيمية الهامة و التي تعكس عموما طبيعة إدارة المشروعات و المؤسسات الاجتماعية و تكشف أكثر ميكانيزمات البناء الداخلي الإداري الذي يوجد داخل الوحدات العامة من المؤسسة أو المشروع لذلك يجب علينا أن نتوصل إلى بعض المفاهيم حول القرار.

المطلب الأول: مفهوم القرار:

هناك تعاريف متعددة لمعنى القرار الإداري و ضعها مفكر و الإدارة و أن جميعا يؤكد على أن القرار الإداري يقوم على عملية المفاصلة و بشكل واعي ومدرك بين مجموعة بدائل و أول حلول (على أقل بديلين أو أكثر) متاحة لمتخذ القرار لاختيار واحد منها باعتبار سبب تحقيق وسيلة الهدف أو الأهداف التي يتبعها متخذ القرار.

وفي الأحيان معينة قد يكون القرار رفضا لكل البدائل و الحلول المتاحة للاختيار وعدم القيام بأي عمل محدد ومن ثم يكون القرار هو الإقرار والسبب الذي يدفع المدير إلى عدم اتخاذ قرار و بما يعود إلى أحد أمرين هما:

1 - عدم تبيين أو وضوح كل البدائل المتاحة لاختيار المفاضلة.

2 - عدم الرغبة في اختيار بدائل محدد تفاديا للإلتزام أو الارتباط بعمل قد يؤذي إلى ضرر بمصالح متخذ القرار.

و يطلق على هذا النوع من القرارات السلبية و يعتقد بأنها من صفات المدير الكفء الذي يدرك المواقف التي تدفع به إلى عدم اتخاذ القرار معين بعددها.

و هو العزم أو التصميم الإداري على قول أو فعل مبني على اختيار وهو التصرف أو مسلك ما والقرار هو الخيار بين أمرين لا ثالث لهما، ففي الحالة الثانية تغلب الحتمية على الإدارة الحرة واختيار البدائل الممكنة في حالة الأولى يقال قرار على ما يختار بحرية و يكون قابلا لتنفيذ بدائل موضوعية.[21]

فالقرار هو اختيار طريق أو سبيل معين للوصول إلى هدف مرغوب و يحدده البعض بأنه اختيار واع التصرف وللتفكير بطريقة معينة في إطار مجموعة متاحة من الظروف.

ويفترض في هذه الحالة توافر البدائل والاختبارات اللازمة لبلوغ ما يصبوا إليه متخذ القرار من أهداف، إن القرار بشكل عام يتم اتخاذه من قبل الشخص المادي أو المعنوي وفق اتجاهين هما:

[21] منعم زمزير الموسري: مفهوم القرار بحوث و عمليات مدخل إلى اتخاذ القرارات ، دار النشر الأردن، سنة 2009،ص13

1 - الاتجاه المستند إلى تداخل التمعن و الحساب والتفكير والإدراك الواعي

2 - الاتجاه الذي يستند إلى موقف لا شعوري تلقائي وعفوي.[22]

المطلب الثاني: أنواع القرارات:

يمكننا تصنيف القرارات الكتابية.

1 -تصنيف القرارات حسب (H SIMON): ميز(H SIMON) بين نوعين أساسين من أنواع القرار هما:

قرارات مبرمجة و قرارات غير مبرمجة كمايلي:

أ - قرارات مبرمجة: (Programme Décidions): تعتبر قرارات مبرمجة لأن معايير الحكم فيها عادة ما تكون واضحة، وغالبا ما تتوفر المعلومات الكافية بشأنها من السهل تحديد البدائل فيها، ويوجد تأكد نسبي بشأن البدائل المختارة وهي قرارات متكررة و روتينية و محددة جيدا ولها إجراءات معروفة و محددة مسبقا للتعامل معها.[23]

ب -قرارات غير مبرمجة: (Programme Non Décidions):عادة ما تظهر الحاجة لإتخاذها عندما تواجه المؤسسة المشكلة لأول مرة و لا توجد خبرات مسبقة بكيفية حلها ففي هذا النوع عادة ما يجب تجميع معلومات كافية عنها، ولا توجد معايير واضحة لتقييم البدائل.[24]

و الاختيار بينهما و لذلك فإن الظروف التي تسود هذه الحالة هي ظروف عدم التأكد بشأن بدائل نتائج التصرفات البديلة فنتيجة لهذه الخصائص فإن كل قرار يتم وضعه لمتطلبات و ظروف و خصائص المشكلة ولا يوجد أنماط موحدة لحل هذا النوع من المشكلات، ولا يمكن لمتخذ القرار في هذه الحالة استخدام حكمة الشخص و تقييمه و رؤيته للمشكلة ، وهي قرارات غير متكررة وكل منها له طبيعته المميزة و غاليا ما تكون على درجة من الأهمية و التميز بين النوعين من القرارات وموضحة في الجدول التالي:

[22] مؤيد الفضل، المنهج الكمي في إتخاذ القرارات الإدارية المثلى ، دار اليازوري سنة 2010، ص

[23] شهرزاد محمد شهاب، القدرة على اتخاذ القرار وعلاقتها بمركز الضبط، دار صفاء طبعة الأولى، عمان، سنة. 2010 ، ص 49

[24] حسين بلعجوز، مدخل لنظرية القرار ، جامعة محمد بوضياف ، سنة 2010، ص-ص 101-102

الجدول رقم 02 تصنيفات القرارات..

أساسيات التفرقة.	قرارات مبرمجة.	قرارات غير مبرمجة.
طبيعتها.	روتينية و متكررة	غير منتظمة وغير متكررة.
معايير الحكم فيها.	واضحة.	يمكن استخدام الحكم الشخصي.
تحديد البدائل.	سهلة.	تتسم بنوع من الصعوبة .
ظروف اتخاذ القرار.	تأكد.	عدم التأكد النسبي.
الاجراءات.	محددة.	غير محددة مسبقا.
المعلومات.	متوفرة.	قليلة جدا و غير كافية.
أدوات العمل.	الطرق الكمية وبرامج الحاسوب الجاهزة.	الخبرة برامج الحاسوب المتطورة.

المصدر: حسين بلعجوز ، مرجع سبق ذكره ص-ص 101-102.

2 -تصنيف القرارات حسب نوع المشاركة: يميز بين القرارات وفقا لنوع المشاركين في اتخاذ القرار:

أ - هناك القرارات الفردية Individuel Décision وهي قرارات يقوم باتخاذها مسير واحد Single Manger

ب -قرارات تنظيمية OgranizAhronnal Décisionوهي تلك التي يشارك فيها العديد من متخذ القرار.[25]

3 -القرارات حسب المستويات الإدارية: كما تتميز القرارات وفقا للمستوى التنظيمي الذي يتخذ فيه القرار وهي: أ- القرارات الاستراتيجية: Stratégique Décision.

ب-القرارات الإدارية:ManagérialDécision.

ت- القرارات التشغيلية:OpérationnelDécision

أ - القرارات الإستراتيجية: هي قرارات تؤخذ على مستوى قمة الهيكل التنظيمي بواسطة الإدارة العليا في المؤسسة و هي قرارات تغطي مدى زمني طويل مقارنة بالقرارات السابقة، و تتعلق القرارات الاستراتيجية بالوضع التنافسي للمؤسسة، وغي اغتنام الفرص و تجنب مخاطر البيئة ، كما تهتم القرارات الاستراتيجية بتحديد أهداف المؤسسة و الموارد اللازمة لتحقيقها و السياسات التي تحكم عمليات التوزيع والاستخدام بهذه للموارد ...إلخ.

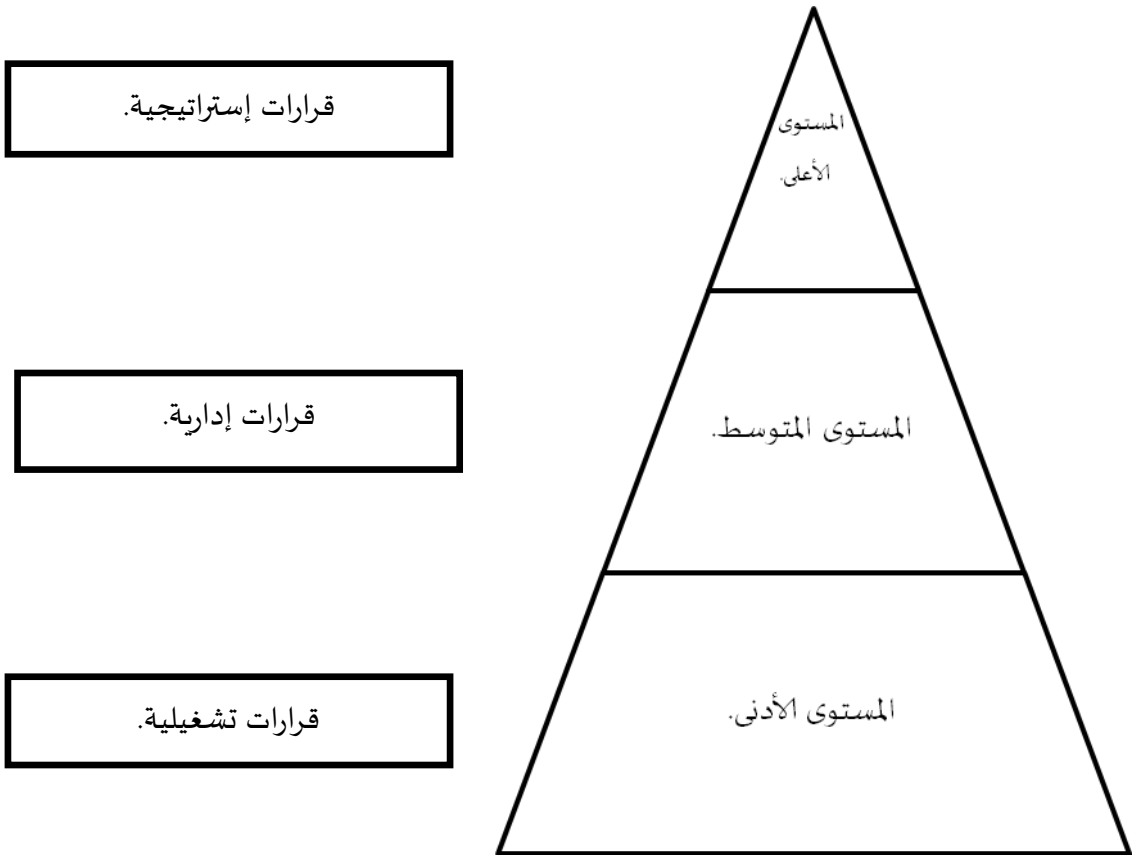
ب - القرارات الإدارية: فهي قرارات تؤخذ على مستوي إداري أعلى مما تؤخذ فيه القرارات التشغيلية ، فعند هذا المستوى يقوم المديرون باتخاذ قرارات كل مشكلات التنظيم والرقابة على الأداء و فرص كذلك قرارات متعلقة بالتأكد من ا استخدام الفعال لموارد المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها و لا توجد في هذا النوع من القرارات إجراءات معروفة مسبقا.

[25] حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص102.

يجب إتباعها و لكن متخذ القرار يقوم بتجميع المعلومات اللازمة لتشخيص وحل المشكلة، و أن يستخدم حكمه الشخصي و رصيده من الخبرة في اختيار البدائل في هذه الحالة يتم اتخاذ القرارات في ظروف تتسم بعدم التأكد نسبي أي مخاطرة.[26]

ت - القرارات التشغيلية: هي القرارات التي تصنع في المستويات التنظيمية الدنيا و المتعلقة بالعمليات التشغيلية للمؤسسة وهي أقرب للإتباع تعليمات و إرشادات منها إلى اختيار بين البدائل، و عادة تكون متعلقة بالتأكد من المهام و الأنشطة التي قدتم تنفيذها بكفاءة عالية، و تؤخذ هذا النوع من القرارات في ظل تأكد تام و نتائجها معروفة مسبقا مثل تعطل في حظ الإنتاج وما يحتاجه من تصليحه من الإجراءات نمطية والشكل التالي يبين أنواع القرارات المتخذة على مستوى تنظيمي إداري.[27]

الشكل رقم 02: أنواع القرارات المستوى الإداري.



المصدر: حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص 105.

[26] حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص –ص 102-104.
[27] حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص 105.

المطلب الثالث: خصائص إتخاذ القرار.

أوضح أنشوف Ansoff خصائص القرار من خلال التصنيف التالي:

1 - القرارات الإستراتيجية التي تتخذ من قبل الإدارة العليا: مثل:

أ - القرارات اختيار مزيج السلعة الشوق التي تساعد على تعظيم معدل العائد على الاستثمار.

ب - قرارات تخصيص الموارد على استخداماتها البديلة أو الخاصة بالفرض المرتبطة بالسلعة والسوق.

ت - قرارات التنويع.

ث - قرارات اختيار توقيت أزمنة البدء في التوسع غير المكرر و تتصف القرارات الاستراتيجية بأنها غير متكررة كما أنها تحظى بدرجة عاليا من المركزية في إتخاذها.

2 - القرارات التنظيمية الإدارية: وهي قرارات التي تتصف بالتكرار إذا قارنا بالسابقة وتصدر عن الإدارة الوسطى ومن أمثلتها ما يلي:

أ -القرارات الخاصة بإجراءات توزيع الموارد على استخداماتها البديلة.

ب - القرارات الخاصة بتنظيم الموارد وتملكها و تنميتها.

ت - القرارات التنظيمية المرتبطة بتدقيق المعلومات و تحديد الحريات و الصلاحيات المخولة الأفراد (السلطة) ، و كذلك المسؤولين .

ث - القرارات الخاصة بخطوات تنفيذ و تدقيق الأعمال و الأنشطة وتوزيع الخدمات و التسهيلات بين الأقسام والوحدات التنظيمية.

3 - القرارات التشغيلية: تتصف هذه القرارات بدرجة عالية من المركزية وبالتكرار ، و أي أنها مبرمجة ومن الأمثلة على هذه القرارات :

أ -توزيع الموارد المتاحة على الأنشطة الوظيفية الرئيسية.

ب - جدولة الإنتاج و جدولة استخدامات و تشغيل الموارد.

ت - أساليب الإشراف والرقابة على العمليات.

ث - تحديد مستويات التشغيل أي حجم الانتاج و مستويات المخزون و التخزين.

ج - القرارات الخاصة بالتسعير و سياسات التنمية و البحوث التسعير.[28]

و تصدر هذه القرارات عن المستويات الإشراف و لمختلف القرارات خصائص متباينة و معروفة، و هذه الخصائص أمر ضروري لمتخذ القرار والجدول التالي يبين خصائص مستويات اتخاذ القرارات.[29]

[28] محمد الصيرفي ، القرار الإداري ونظم دعمة، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية ، مصر،سنة 2008 ص- ص 21-22.
[29] محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص-ص21-22.

الجدول رقم 03: خصائص مستويات اتخاذ القرارات.

الخاصية	مستويات اتخاذ القرار.		
	المستوي الاستراتيجي.	المستوي الإداري.	المستوى التشغيلي.
تنوع المشاكل.	عال.	متوسطة.	متدني.
درجة التنظيم.	متدنية.	متوسطة.	عالية.
درجة الغموض.	عالية.	متوسطة.	متدنية.
درجة الاجتهاد.	عالية.	متوسطة.	متدنية.
الأفق الزمني.	بالسنين.	بالشهور.	بالأيام.
القرارات القابلة للبرمجة.	لا توجد.	بعضها.	أكثرها.
قرارات التخطيط.	أكثرها.	النصف.	قليلة.
قرارات التنظيم.	قليلة.	النصف تقريبا.	أكثرها.

المصدر: محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

المبحث الثالث: الجوانب العملية لمراجعة الحسابات.

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية و تتطلب المراجعة الإجراءات تمهيدية للقيام بها، كما يتطلب إعداد تقرير المراجعة خطوات نذكرها في هذا المبحث.

المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية لمراجعة الحسابات.

تعكس إجراءات المراجعة التصرفات و الممارسات أو السلوك الواجب أداءه من طرف المراجع لتحقيق نشاطه و تنفيذه، ويمكن تلخيصها في برنامج المراجعة وبعبارة أخرى، فإن إجراءات المراجعة تعبر عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ مهمته، وهي غالبا تعبر عن برنامج المراجعة ابتداء من الإعداد و التخطيط و انتهاء بكتابة التقرير النهائي للجهة المعنية.[30]

ومن أجل تحسين فعالية المراجعة و تحسين كفاءتها، فإنه على المراجع أن يتبع بعض الإجراءات الجديدة وهي كالتالي:[31]

الفرع الأول: التأكد من صحة تعيينه مراجعة للحسابات:

و يختلف التأكد من صحة التعيين باختلاف بشكل المنشأة على النحو التالي:

أولا- منشآت الفردية: و يتم التعيين بموجب عقد اتفاق أو تكليف مكتوب من أصحاب المنشأة.

ثانيا- منشآت المساهمة: فإذا كانت الشركة جديدة فإن على المراجع الإطلاع على عقد الشركة و النظام الداخلي حيث يرد اسم المنتج.

الفرع الثاني: التأكد من نطاق عملية المراجعة.

يجب تحديد نطاق عملية المراجعة فقد تكون شاملة أو جزئية و لا بد من تحديد نطاقها في العقد المبرم بين المراجع و عملية، هذا في شركات الأشخاص و المشاريع الفردية، أما في شركات المساهمة ففيها إلزامية و ليس بها تحديد لنطاق المراجعة.

---

[30] أمين السيد أحمد لطفي، إرشادات المراجعة ، دار النهضة العربية ، مصر 1993، ص

[31] محمد سعيد شهوان، الوجيز في مراجعة و تدقيق الحسابات ، جمعية عمال المطابع ،مصر بدون تاريخ النشر، ص-ص 55-56.

الفرع الثالث: الحصول على معلومات تمهيدية عن المنشأة.

يجب أن يتصرف المراجع على المنشأة التي أسندت له مراجعتها و يختلق هذا العمل بحسب الشكل القانوني للمنشأة.

الفرع الرابع: زيادة استطلاعية للمنشأة.

على المراجع القيام بزيادة المنشأة ليطلع على سير العمل فيها والنواحي الفنية من الإنتاج والتخزين و تسلسل العمليات.

الفرع الخامس: فحص النظام المحاسبي للمنشأة.

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

الفرع السادس: الإطلاع على الحسابات الختامية للقوائم المالية للفترات السابقة.

فيتم هذا الإطلاع إذا كانت المنشأة قائمة و مستمرة وذلك لمعرفة المركز المالي وتطوره ، و كذلك على المراجع الإطلاع على تقارير المراجعة السابقة و تقارير مجلس الإدارة، و فحص ما قد ورد فيها من تحفيظات بدقة للتأكد عما إذا كانت هذه التحفيظات ما زالت قائمة من عدمه.

الفرع السابع: التعرف على العاملين في المنشأة مسؤولية كل منهم.

فعلى المراجع أن يحصل على كشف بأسماء و صورة عن التواقيع خصوصا الهامة منها و الملزمة للشركة قانونا، ومعرفة حدود السلطة و المسؤولية بها.

الفرع الثامن: فحص مركز المنشأة من الناحية الضريبية.

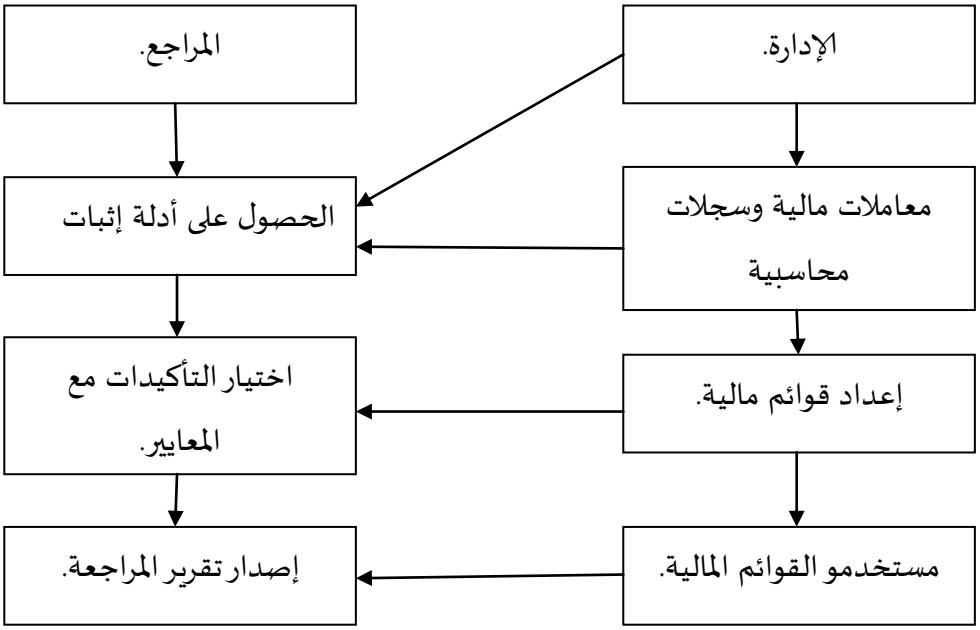
يتأكد المراجع من صحة البيانات الواردة بالقوائم المالية حيث يقوم المراجع بذلك ليقتنع من كفاية الاقتطاعات الضريبية.

المطلب الثاني: مراجعة القوائم المالية.

بصفة عامة تتضمن القوائم المالية الميزانية و قائمة الدخل التدفقات النقدية بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة لتلك القوائم و التي توضح السياسات المحاسبية المتبعة فضلا من أية بيانات تفسيرية أو جداول أخرى مكملة، والهدف الرئيسي لإصدار تلك القوائم يتركز في توفر المعلومات المرتبطة بالموقف المالي و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية لمستخدمي تلك القوائم.

يتركز الغرض من عملية مراجعة القوائم المالية في تحديد ما إذا كان إعداد تلك القوائم المالية قد تم طبقا لمعايير محددة، عادة ما يطبق عليها مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP، ففي ظل هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بالتعبير رأيه إذا كانت القوائم قد تم عرضها بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها[32]

الشكل رقم 03: يوضح نظرة عامة على مراجعة القوائم المالية.



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، مصر، سنة 2006 ، ص 24

إن عملية مراجعة القوائم المالية تتم تعميمها بهدف الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي تحريفات مادية ، و يشهد المراجعون على ان عملية عرض المعلومات المالية قد

[32] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، الدار الجامعية ، مصر 2006، ص 23.

تمت طبقا لمعايير محددة ، فالمراجعون لا يشهدون أو يبدون رأيهم على مدى القوة المالية للمنشأة أو مدى مخاطرة أعمال المنشأة محل مراجعة.[33]

يوجد أهداف المراجعة القوائم المالية منها: [34]

- الهدف من مراجعة القوائم المالية أعدت طبقا لمعايير المحاسبية إبداء رأي فني محايد عليها.

- الرأي يساعد أصحاب المشروع و المتعاملين معه على تكوين صورة عما إذا كانت القوائم المالية تعطي فكرة صادقة على المركز المالي للمنشأة و نتائج أعمالها.

إلا انه يجب ألا يتصور مستخدمي هذه القوائم المالية أن إصدار الرأي على قوائم المالية يضمن مستقبل المشروع أو تقييم القائمين بإدارة المشروع.

المطلب الثالث: إعداد تقارير المراجعة.

بعد أن يكون المراجع قد أنهي كافة إجراءات المراجعة و تحقق من أنه استوفى أهداف المراجعة و قام بفحص نظام ، وأنه أصبح لديه تأكيد قوي بأن القوائم المالية و الملاحظات المرفقة بها التي أعدها العميل واقترح المراجع بعض التصحيحات والاقتراحات وأن العميل أخذ بها ، وكما هو معلوم أن العميل هو المسؤول عن المعلومات المعروضة بالقوائم المالية و أن المسؤولية تقع عليه في الإفصاح بأمانة وشمولية ،و تعتمد أهمية تقرير المراجعة إلى الجماعات الأخرى التي تولي اهتماما خاص بنشاط المنشأة والتي تتأثر به.

فهي خاصية أخرى فإن تقارير المراجعة تكون ملكا للمراجع ويجب أن يبذل عناية مهنية فائقة في إعدادها حتى يتمكن من توصيل المعلومات إلى الجمهور المعني بها من مجلس الإدارة، المستثمرون، الدائنون، البنوك...إلخ، و يقوم المراجع بتوصيل المعلومات على شكل تقرير مبينا فيه نطاق مهام المراجعة التي قام بها و حدودها و نتائجها، و كذلك يجب أن يشير في تقريره إلى درجة التأكد من الصدق وعدالة القوائم المالية، و في هذا الإطار أصدرت المنظمات المهنية للمحاسبة القانونية أربعة معايير معترف بها ، ويجب الالتزام بها عند إعداد التقرير الخاص بنتائج فحص القوائم المالية وهذه المعايير باختصار شديد هي:

- إعداد القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و ان هذه المبادئ طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.
- تعتبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تضمنه من المعلومات.
- رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة.[35]

[33] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص-ص 24-25.
[34] محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة و المراجعة، شركة الجلال للطباعة، مصر 2003 ، ص.156.

و كذلك أكدت المنظمات المهينة على ضرورة توحيد هذا التقرير كي يتسنى لكافة المستخدمين فهم محتواه على اختلاف مستوياتهم بمعنى أن يكون هناك نموذج موحد في الحالات المتشابه و أيضا حددت أنواع تقارير مراجعة يجب أن ترفق بالقوائم المالية، حيث تم توحيد اللغة المستخدمة في كتابة التقرير و يتكون التقرير المراجعة من العناصر الشكلية التالية.[36]

1 - تحديد الفترة التي يتناولها التقرير: حيث أن عملية المراجعة تحدد بفترة مالية معينة مما يلزم معه أن يكون هذا التقرير عن تلك الفترة تحديد المسؤولية المراقب عنها.

2 - ذكر اسم المنشاة: يجب أن يكون موضحا بالتقرير بكل دقة اسم المنشاة المقدم عنها التقرير و كذلك حتى لا يستخدم .

3 - الدقة و الوضوح: يجب أن تكون عبارات التقرير دقيقة و واضحة و لا تحمل أكثر من معنى،و لقد أشارت إلى ذلك المادة الحادية عشر من الدستور مهنة المحاسبة و المراجعة حيث نصت على مراقب الحسابات أن يستعمل في تقريره أسلوبا واضحا ولا يحتمل اختلاف التأويل.

4 - التوقيع المراقب: يحب أن يوقع المراقب على التقرير بنفسه، فقد استقر العرف بين مراقبي الحسابات بذكر اسم الجمعية أو المعهد الذي ينتمي إله المراقب و رقمه في سجل المحاسبيين والمراجعين.

5 - أن يشتمل على البيانات التي استوجبها قانون الشركات و أي قانون خاص كذلك أي بيانات أخرى يتضمنها القانون النظامي.

[35]أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستر في علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2006-2007، ص 51.

[36] محمد سمير الصبان ، مرجع سبق ذكره، ص167.

خلاصة:

على ضوء التطور الذي مرت به المراجعة، أصبحت لها أهمية كبيرة لما تضفيه من ثقة للمعلومات والقوائم المالية، وهذا نتيجة لما يواجهه مستخدمو القوائم المالية من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المحاسبية المقدمة إليهم و تحديد درجة الاعتماد عليها، وكذلك لطمأنان الملاك من شركاء أو المساهمين عما يحث في الإدارة، ونظرا لهذه الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها فقد تعددت أساليب وتصنيفات المراجعة.

وهي نهاية هذا الفصل توصلنا إلى أن المراجعة عملية منظمة و متكاملة لتجميع أدلة الإثبات و القرائن وهي سلسلة من الإجراءات المتصلة يقوم بها المراجع، بحيث يقوم هذا الأخير بمراجعة القوائم المالية وما تتضمنه من حسابات ، مراجعة دقيقة وتحليلا موضوعيا مرفوقا بالبراهين و يقدمها على شكل تقرير.

و النتائج المقدمة من طرف المراجع لها أهمية كبيرة بالغة في التأثير على قرارات المستخدمين للمعلومات المحاسبية، لذا كان من الضروري وجود خطوات متتالية يتبعها المراجع حتى يتوصل لإبداء رأي فني محايد حول صحة هذه المعلومات.

فصل الثاني

مساهمة مراجعة الحسابات في اتخاذ القرار

تمهيد:

لا يمكن أداء نشاط في المؤسسة ما لم يصدر قرار بعدده، إذن فالقرارات الإدارية هي أساس عمل المؤسسة والتي يمكن من خلالها إنجاز كل أنشطة و وظائف المؤسسة بها في ذلك وظيفة المراجعة الحسابات فلا يمكن للمراجع أداء مهامه من دون أن يصدر قرار من الإدارة العليا في شأنه و يصدر القرار من قبل متخذ القرار و الذين يكونون في الغالب عبارة من المديرين في المؤسسة وهذا عبر كل المستويات الإدارية وفق أساليب متعددة قد يستعملونها في اتخاذ القرارات.

يحتاج متخذ القرارات إلى المعلومات يستخدمها في عملية اتخاذ القرار، و يحصل على هذه المعلومات من خلال ما تتوفر عليه المؤسسة من نظم معلومات، و بما أنه في عصر التكنولوجيات الحديثة و لضمان تدفق معلومات تحصل مواصفات مؤهلة لعملية اتخاذ القرار، فيلجأ المراجعون إلى المعالجة الآلية للمعلومات عبر الحاسوب ليتمكنوا من إخفاء صيغة المصداقية والشرعية على هذه المعلومات مما يساعد هذا في عملية اتخاذ القرارات عبر جميع مراحلها.

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: أثر مراجعة الحسابات في اتخاذ القرار.
- المبحث الثاني: المسار العلمي للمراجعة الحسابات .
- المبحث الثالث: صعوبات المراجعة الحسابات في صنع القرار.

المبحث الأول: أثر المراجعة الحسابات في إتخاذ القرار.

يمر أي القرار وفي أي مستوى إداري بمجموعة من المراحل قبل خروجه في مشكلة نهائي، ول ا يمكن أن تتم هذه العملية إلا بتواجد معلومات، إذ تعمل أنظمة المعلومات داخل المؤسسة بضخ المعلومات حسب كل نوع ليتم انتقاء أفعلها و هذا بفعل عملية المراجعة الحسابات ليتم استخدامها في عملية اتخاذ القرارات الصائبة و سنتطرق فيما يلي إلى دور مراجعة الحسابات في اتخاذ القرار و ننتهي بالعوامل المؤثرة على عملية إتخاذ القرارات.

المطلب الأول: أهمية المعالجة الآلية للمعلومات بالنسبة للمراجعة الحسابات.

قبل التطرق للدور الذي تلعبه المراجعة الحسابات في عملية اتخاذ القرار، لا بد أن نعرج على نظام المعلومات و نبين دور المعالجة الآلية للمعلومات بالنسبة إلى المراجعة الحسابات لأن إدارة أي مؤسسة تستلزم وجود معلومات لاستخدامها في اتخاذ القرار، وفي ظل التطورات الراهنة في مجال الحسابات اللجوء إلى المراجعة الآلية من أجل زيادة درجة الموثوقية في البيانات التي تجعلها أساسا يعتمد عليه في عملية اتخاذ القرار. وفيما يلي سنقوم بعرض مفاهيم حول نظم المعلومات و تكنولوجيا المعلومات، ثم تبرز أهمية المعالجة الآلية للمعلومات بالنسبة للمراجعة الحسابات.[37]

الفرع الأول: مفاهيم حول نظم المعلومات و تكنولوجيا المعلومات وعلاقاتها بالمراجعة الحسابات.

تعرف نظم المعلومات بأنها مجموعة الإجراءات التي تتضمن تجمع وتشغيل و تخزين و توزيع و نشر و استرجاع المعلومات بهدف تدعيم عمليات صنع القرار داخل المؤسسة[38]

إن عملية المراجعة الحسابات هي عملية منتظمة تهدف إلى التحقيق من طابقه تأكيدات الإدارة للمعايير الموضوعة و توظيف النتائج الأطراف ذات العلاقة، و لما كانت الموارد المتاحة للمراجع محدودة فإنه مكلف بتوجيه الموارد المحدودة توجيها أفضل لجمع الأدلة التي تمكن من الخروج بالنتيجة المناسبة، لذلك بدأ الاهتمام بدارسة مدى فعالية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة الحسابات لمساعدة المراجع فيها.[39]

فالأنظمة الإلكترونية لم تغير المناهج والطرق المحاسبية والإدارية كما أن أهداف المراجعة الحسابات لم تتغير و لكن الأدوات التي يستخدمها المراجعون لتحقيق هذه الأهداف قد تغيرت، واستخدام تكنولوجيا

[37] أنظر allelhanini، المرجع (22) ، ص44.
[38] أنظر د. ابراهيم سلطان، المرجع (1)، ص1.
[39] أنظر لطيفة فرجاني، المرجع (21) ، ص 5

المعلومات في عملية الحساب يساهم في توفير أسس أفضل للممارسة الحكم الشخصي من قبل المراجعين، كما أنها تساهم في تقليل تكاليف عملية المراجعة مما يؤدي إلى تحسين عملها بشكل عام مما يساهم في الارتقاء بالمهنة إلى المستوى الذي تخدم فيه الأطراف المستفيدة من أجسن وجه.

الفرع الثاني: أهمية المراجعة الحسابات في ظل المعالجة الآلية للمعلومات.

لا يمكن للمراجع الحسابات أداء مهنته دون استخدام الحاسوب وهذا للأسباب التالية:[40]

- التطور المستمر في مهام و إجراءات المراجعة الحسابات نتيجة التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية.
- توفير الوقت اللازم لأداء عملية المراجعة الحسابات.

وبما ان المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات تتطلب بأن تكون لدى المراجع معرفة و دراية بصفة النظام الإلكتروني فإنه من الأفضل مشاركة المراجع في تصميم النظام وهذا ما يساهم في تحقيق ما يلي:

- ضمان اكتشاف الأمور الشاذة و تقليل احتمال التحاليل و التلاعب بالمحاسب الإلكتروني نظرا لإمكانية وضع نظم رقابية أفضل.
- تمكن المراجع من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة و القرائن و تزيد و احتمال اكتشاف الأخطاء والغش.
- معالجة المشكلات المختلفة بفقدان الدليل المستندي و عدم توافر مسار المراجعة.
- تزويد المراجع بنسخ لكل البرامج المختلفة بالتطبيقات المحاسبية الهامة والتعديلات فيها.

و بالتالي فإن استخدام الحاسوب في مجالات المراجعة المختلفة يساعد في تقليل الوقت المبذول استخدامه و يساعد الحاسوب المراجع على تحقيق الأمور التالية:

- تحسين جودة عملية المراجعة بشكل عام.
- إمكانية استخدام أساليب جديدة (حديثة) في المراجعة.
- إمكانية إنجاز بعض عمليات المراجعة المعقدة بدرجة أكثر سهولة.
- تسهيل عملية مراجعة أعمال المراجعين من قبل الشركاء أو المديرين.

[40] نظر لطيفة فرجاني، المرجع (21، ص 6.

المطلب الثاني: دور المراجعة الحسابات في إتخاذ القرار.

تلعب المراجعة الحسابات دورا هاما في عملية إتخاذ القرارات بحيث تساعد على تأهيل المعلومات لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة و كافية، ليتم استعمالها في عملية إتخاذ القرار للحصول على المعلومات ذات جودة و فعالية ولتوضيح الدور الذي تلعبه المراجعة الحسابات في عملية اتخاذ ر نقوم بإبراز دور المراجعة الحسابات في كل مرحلة من المراحل عملية اتخاذ القرار و المتم في ما يلي:

- تحديد المشكلة.
- إيجاد البدائل.
- تقييم و تقويم البدائل.
- اختيار البديل أو الحل الأفضل.
- تنفيذ القرار.
- المتابعة و التقويم.

الفرع الأول: دور المراجعة الحسابات في تحديد المشكلة.

يعتبر أصل عملية إتخاذ القرار هو وجود مشكلة تتطلبه وجود حل، و لتحديد أي مشكلة ما داخل المؤسسة يجب أن يتم الفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي للمؤسسة للكشف عن حالات عدم الاتفاق أو تناسق أو التوازن بين ما هو كائن ما يجب أن يكون داخل المؤسسة.

تلعب المراجعة الحسابات دورا هاما في تحديد المشكلة، قبل التطرق لهذا الدور يجب التذكير بأن المراجعة الحسابات تعمل على وقاية المؤسسة من المشاكل والتنبؤ بما قبل وقوعها حتى يتسنى للمؤسسة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتفاديها أما دور المراجعة الحسابات في عملية تحديد المشكلة فيتمثل في تحديد درجة الأثر يمكن أن يخلقه هذا الخطر أو المشكلة على المؤسسة مع توضيح أقسام أو مصالح المؤسسة معاودة أو المصالح المؤسسة المعنية بهذه المشكلة ومن المتسبب الرئيسي بها.[41]

الفرع الثاني : دور المراجعة الحسابات في إيجاد البدائل

إن وجود مشكلة داخل المؤسسة يقتضي تباين الحلول من الآراء حول ذلك لأن المشكلة التي ليس لها حل واحد لا تعد مشكلة، بل واقع مفروض لا بد من التسليم به حيث تطرح مختلف البدائل للنقاش ويتم دراستها وتقييمها حتى يتم اختيار الحل الأفضل الأكثر ملائمة.

[41] انظر زيد منير عبوي، الرجع (5) ، ص 157.

تعد الحلول أو البدائل مجموع الوسائل و الامكانيات المتاحة لمتخذ القرار من وضع حد للمشكلة محل الدراسة حيث أن هذه الحلول أو البدائل لا تأتي من فراغ و إنما هي نتيجة التحصيل أو التخليل للمعلومات المتأتية من مصادر رسمية أو غير رسمية، وهنا يأتي دور المراجعة الحسابات في توفير المعلومات السلمية و الدقيقة لمتخذي القرار حتى تمكنهم من إيجاد جميع الحلول او البدائل للمشكلة محل النقاش.

الفرع الثالث: دور المراجعة الحسابات في تقييم المشكلة.

إن تقييم البدائل يعد من أهم المراحل التي يجب إعطاؤها اهمية كبيرة قبل اتخاذ أي القرار، ذلك لأن تقييم البدائل هو الذي سيحدد ما إذا كان الحل المتبع يستنتج أمر في المستقبل ، بمعنى أنه سيتم تحديد أبعاد كل بديل، سلبياته وإيجابيته في حل ذلك المشكل كي يتسنى اختيار البديل المناسب والذي سيعطي أفضل النتائج بأقل خسارة ممكنة.

يبرز دور المراجعة الحسابات في هذه الخطوة في أنها تعمل على تقييم و اقتراح التي تراها مناسبة وهذا بعد دراسة المشكلة، حيث تعتبر هذه البدائل المقترحة أحد اهم مخرجات نظام المراجعة الحسابات في المؤسسة وتكون عادة في شكل تقارير.

الفرع الرابع :دور المراجعة الحسابات في اختيار البديل الأفضل.

إن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف هو الوصول إلى القرار يمكنه من بلوغ الهدف وحل المشكلة القائمة، هنا يقوم متخذ القرار باختيار الحل مناسب أو عدة حلول مقترحة أو متاحة مستعين في ذلك بمجموعة من المعايير ،و تعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعا لأن الاختيار يعني في حقيقة الأمر حسم الموقف والوصول إلى المحصلة النهائية للجهد المبذول في المرحلة السابقة وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة و الخبرة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الاختيار السليم، هنا أيضا تلعب المراجعة الحسابات دورا هاما في عملية اختيار البديل الأمثل و هذا من خلال محاولات الاقناع المستمرة على اختيار البديل المقترح والمدون في تقارير المراجعة الحسابات، حيث ان متخذ القرار عادة ما يستشير قسم حول البدائل الذي يكون أكثر فعالية و مردودية حتى بالنسبة للبدائل التي تم اقتراحها من جهات أخرى غير المراجعة الحسابات.

الفرع الخامس: دور المراجعة الحسابات في تنفيذ القرار.

بعد تحديد متخذ القرار البديل الأفضل التي تم تقييمها يصل إلى مرحلة التنفيذ، و هو وصول القرار إلى من سيقوم بتنفيذه وقد تكون هذه المرحلة أكثر المراحل استهلاكا للوقت وهذا يعود أساسا إلى أثار و نتائج التنفيذ على المؤسسة، حيث إذا لم يتم تنفيذ القرار على الوجه المطلوب سوف يؤدي إلى إضاعة الجهود

المبذولة في الخطوات السابقة، كما قد يؤدي إلى نتائج غير متوقعة تؤثر سلبا على نشاط المؤسسة ككل، لذا يجب مراعاة الطريقة التي ينفذ بها القرار.

و من الممكن أن يكون ذلك بمساعدة قسم المراجعة الحسابات وهذا بحكم طبيعة نشاطها وتعاملها من جميع المستويات الإدارية داخل المؤسسة.

الفرع السادس: دور المراجعة الحسابات في متابعة تنفيذ القرار.

إن المؤسسات الناجحة تلتزم بالقيام بقياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها ومقارنتها مع النتائج التي كانت من المرجو تحقيقها، فإذا ما وجد انحراف فيجب إجراء بعض التغييرات التي تكفل تحقيق التوازن و ذلك بإعادة النظر إلى جميع مراحل عملية اتخاذ القرار والتأكد من التطبيق و السير الجيد لكل مرحلة من مراحله.

وفي هذه الخطوة بالذات يزداد دور المراجعة الحسابات وهذا بطبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرار المتخذ، لترفع بعد ذلك نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة ومن جهة أخرى و بحكم مشاركة المراجعة الحسابات في جميع المراجل عملية اتخاذ القرار من شأنه أن يجعل قسم المراجعة الحسابات ساهرا على التطبيق الجيد للقرار المتخذ و مصدرا أساسيا للمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذ هذا القرار.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار.

تتأثر عملية اتخاذ القرار بمجموعة من العوامل يمكن تناولها كالأتي:[42]

- العوامل الانسانية.
- العوامل التنظيمية.
- العوامل البيئية.

الفرع الأول: العوامل الانسانية.

تظهر العوامل الانسانية المؤثرة في عملية اتخاذ القرار عند عملية الاختيار بين البدائل المتاحة أمام متخذ القرار، حيث تتفاعل فيه أي متخذ القرار، عدة عوامل منطقية وغير منطقية، موضوعية و شخصية ، ويمكن تقسيم العوامل الانسانية إلى عوامل نفسية و أخرى تتعلق بالجوانب الشخصية[43].

[42] أنظر د.نزاف كنعان، المرجع (13) ص-ص 265-312.
[43] أنظر أ.د محمد الصيرفي المرجع (11)، ص 145.

أ - العوامل النفسية : لقد كان لها ربرت سيمون الفضل في إبراز أهمية الجوانب النفسية و أثرها على عملية اتخاذ القرار في المنظمات الإدارية إذ جعل الجانب النفسي هو التحكم في سلوك الفرد المسؤول اثناء اتخاذه للقرار، فإذا كان القرار النفسي ايجابيا سيصل القرار المتخذ إلى مستوى كبير من السلامة و المنطق، أما إذا أثرت على العوامل النفسية تأثيرا سلبيا على متخذ القرار، فمعنى ذلك ان الخلل وعدم الرشد سيكون هو الطابع الغالب على القرارات الصادرة أو المتخذة ، كما تجدر الإشارة و المفوضين في عملية اتخاذ القرار بمختلف مراحلها له أهمية كبيرة وخاصة على البيانات والمعلومات التي يقومونها والتي تستغل فيها بعد في عملية إتخاذ القرار.

ب -الجوانب و العوامل الشخصية: إذا تجمعت لدى متخذ القرار الصفات القيادية المثلى فهذا يعني انه ستوفر له القدرة وبعد النظر في على الأمور بدقة و عناية، كما ان عنصر الخبرة او التجربة إذا وجد إلى جانب الصفات القيادية عند متخذ القرار ستمسح له بالاستفادة من التجارب الماضية في استبعاد الحلول التي فشلت من قبل في حل المشاكل المشابهة للمشكلة محل المبحث ، فإذا ما توفرت العناصر السابقة ضمن شخصية متخذ القرار فمعنى ذلك أنه متخذ القرار. هو أنسب ما يكون لإصدار القرارات الصحيحة.

الفرع الثاني: العوامل التنظيمية.

إلى جانب العوامل الانسانية التي سبق عرضها ، يوجد ايضا بعض العوامل التنظيمية و التي نذكر منها:[44]

- الاتصالات الإدارية.
- التفويض و اللامركزية الإدارية.

أ - الاتصالات الإدارية: تعتبر اتصالات الإدارية من الوسائل الهامة التي تمكن متخذ القرار من الحصول على المعلومات و البيانات المطلوبة لاتخاذ القرار، و من هنا فإن سلامة القرارات الإدارية و رشدها تعتمد بدرجة كبيرة على سلامة وفاعلية اتصالات التي يجريها متخذ القرار للحصول على المعلومات.

ب- التفويض و اللامركزية الإدارية: ينتج على تفويض المدير متخذ القرار لبعض اختصاصاته وسلطاته إلى مرؤوسيه مجموعة من المزايا تنعكس أثارها الإيجابية على اتخاذ القرارات. فالتفويض يساعد من جهة على تنمية قدرات المرؤوسين في مجال اتخاذ القرار ، و من جهة أخرى يساعد التفويض المدير على التركيز على القضايا الهامة خاصة مع زيادة حجم التنظيمات الحديثة وتعقد أعمالها ونشاطاتها كذلك نجد أهم المزايا

[44]أنظر د.عبد الغفار حنفي، و د عبد السلام أبو قحف المرجع (7) ص 150.

التي تترتب عن التفويض أو اللامركزية الإدارية هي تحقيق السرعة في اتخاذ القرارات و توفير كوادر قيادية جديدة للمناصب العليا في المستقبل.

ضمن العوامل التنظيمية التي تؤثر على عملية اتخاذ القرار مثل:

- طبيعة المشكلة المحل القرار و درجة تعقدها و الوقت المتاح لحلها.
- النمط الإداري .مركزي أو غير مركزي، ومدى تعدد المستويات الإدارية و نوع القرار و أهميته.
- درجة كفاءة و خبرة و تأهيل المدير متخذ القرار.

الفرع الثالث: العوامل البيئية.

هناك مجموعة من العوامل أو القيود البيئية المحيطة بالمؤسسة والتي تؤثر على فاعلية القرارات المتخذة من أهمها:

- طبيعة النظام السياسي والاقتصادي في الدولة.
- مدى انسجام القرارات مع الصالح العام.
- التقاليد الاجتماعية والقيم الدينية.
- النصوص التشريعية.
- التقدم التكنولوجي.

أ - طبيعة النظام السياسي و الاقتصادي في الدولة : إن طبيعة النظام السياسي و فلسفة تؤثر بشكل مباشر على عملية اتخاذ القرار. ذلك لأن عملية اتخاذ القرار تتأثر بمدى القيود التي يفرضها النظام السياسي على حرية القيادات صانعة القرار أو توجيه قرارتها لتأتي منسجمة مع فلسفة النظام، كما يؤثر قرارات القيادات الإدارية منسجمة مع الإتجاه الاقتصادي السائد في الدولة.

ب - مدى انسجام القرارات مع الصالح العام: على متخذ القرار ان يراعي مدى تحقيق القرار لأهداف مجموع المواطنين و ليست أهداف فئات محددة منهم حتى يضمن بذلك تحقيق انسجام بين المؤسسة والصالح العام.

ج- التقاليد الاجتماعية و القيم الدينية:تؤثر التقاليد الاجتماعية و العادات الموروثة و القيم الدينية على القرارات المتخذة من خلال التأثير في سلوك و اتجاه متخذ القرار عن اتخاذه للقرار هذا من جهة، و من جهة أخرى تمثل هذه القيم و التقاليد مجموعة من القيود التي يجب على متخذ القرار أن يحترمها ليضمن حسن التنفيذ من باقي الموظفين في المؤسسة، كما تعتبر القيم الدينية عاملا فعالا في اقناع الجماهير بكثير من القرارات كتمهيد لإصدارها و تنفيذها.

د- النصوص التشريعية: الأنظمة و اللوائح و التعليمات كلها تشكل قيود رسمية مفروضة على المدير متخذ القرار بحكم منصبه الرسمي حيث يعتبر القرار الإداري جزاء من السياسة العامة للدولة لذا يكون المدير متخذ القرار مضطرا ان يأخذ في الاعتبار عدة عوامل كالالتزام بالقوانين مدى ملائمة القرار للأهداف العامة للمؤسسة،احترام الأنظمة المالية و المحاسبية المعمول بها.

و- التقدم التكنولوجي

لقد أدت الثورة التكنولوجية إلى حدوث تطورات فنية في مجال إتخاذ القرار و لعل من أبرزها اختراع الحاسوب، والذي يلعب دورا هاما في تجميع البيانات و تخزينها وتحليلها وحفظها بشكل دقيق ومنظم و كذا تطبيق الأساليب الرياضية الحديثة المستخدمة في عملية اتخاذ القرار.

المبحث الثاني: المسار العلمي للمراجعة الحسابات.

المطلب الأول: منهجية مراجعة الحسابات.

لكل عمل مهما كان نوعه منهجية متبعة بحيث يتوقف العمل على مدى دقة هذه المنهجية و منهجية عمل المراجعة الحسابات تمثل ثلاث خطوات رئيسية:[45]

الفرع الأول: المرحلة التمهيدية.

في هذه المرحلة يقوم المراجع بجمع و كسب معلومات عامة عن المؤسسة من حيث حجمها، تاريخها، نشاطها ومحيط نشاطها الاقتصادي و نظام التسيير المطبق، وهذا بقصد تكوين الملف الدائم للمؤسسة الذي يتضمن معلومات محاسبية و مالية عنها، كل ذلك يقود على تكوين خلاصة اولية عن المؤسسة و منه استطاعته القيام بالتقييم الأولي.إن نجاح عملية المراجعة المحاسبية يتوقف على مدى قدرة إلمام المراجع بهذه المرحلة حيث أن نجاح أو فشل مهام المراجع الداخلي يرتكز حول هذه المرحلة التمهيدية.

الفرع الثاني: مرحلة التحليل المعمق.

بعد إنهاء المراجع الداخلي من المرحلة الأولى أين يكون قد كون الملف الدائم تأتي مرحلة التحليل المعمق و التي تقسم بدورها إلى مرحلتين:

أولا- المراجعة المحاسبية: تختص بدارسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و تنقسم بدورها إلى:

1 - مرحلة مسك الإجراءات: يقوم المراجع هنا بدراسة ثبات إجراءات التسيير لكافة وظائف المؤسسة و يستخدم هذا المراجع الداخلية لبعض الرموز المتفق عليها دوليا كإجراء أو أسلوب لبيان ثبات أو تغير أساليب التسيير، وفي حالة وجود رمزينا أو أكثر لا يتما شيئان فهنا تتمثل في قائمة من الأسئلة معدة وفق أسلوب مختصر يجب عليها صاحب الوظيفية التي يريد المراجع الداخلي الحصول على معلومات عنها. وتكون شكل هذه الأسئلة إما مفتوحة أو مغلقة.

2 - مرحلة اختيار التطابق : يقوم المراجع الداخلي هنا من التأكد من مدى مطابقة المكتوب نظريا مع المطبق في الواقع العملي ويهدف المراجع من وراء ذلك للتأكد من وجود لنظام الرقابة الداخلية و سلامة إجراءاته التنفيذية.

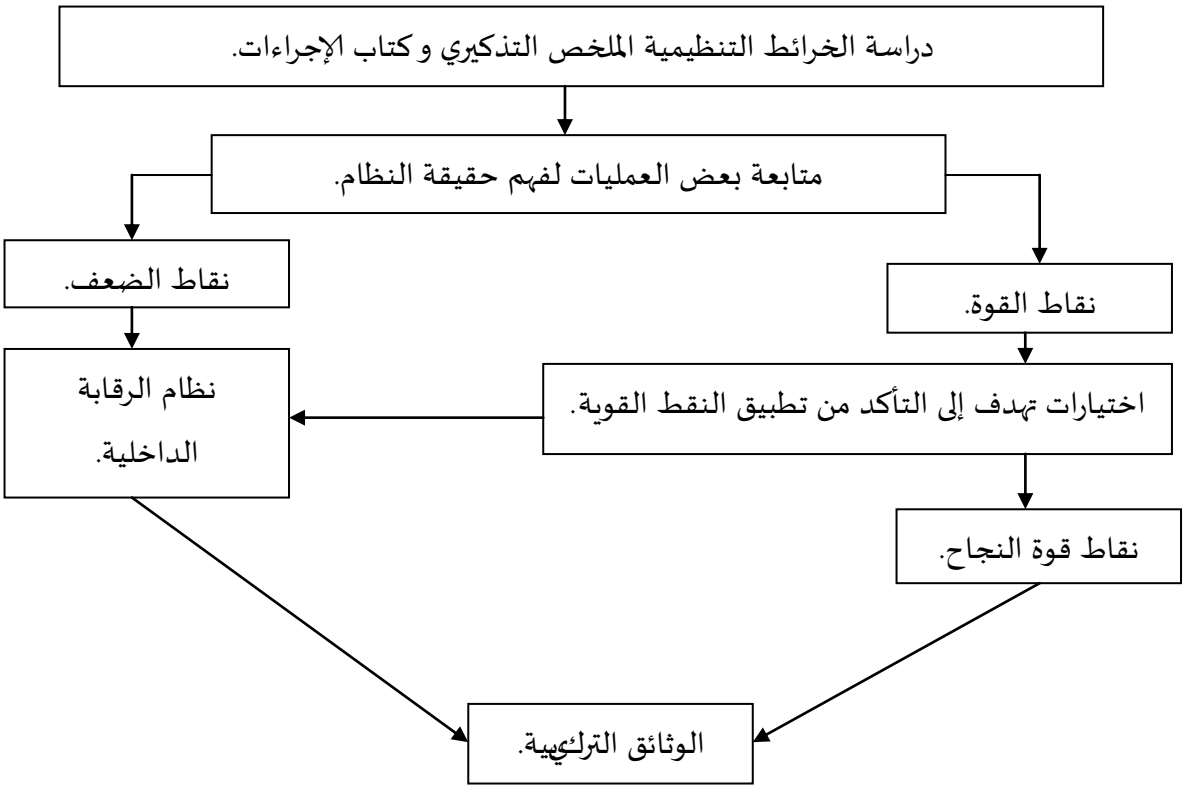
[45] ناصر دادي عدون،نواصر محمد فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الأفاق، الجزائر 1991، ص 190.

3 - مرحلة التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: تعتبر هذه المرحلة حصيلة او نتيجة المرحلة السابقة وفيها يستخلص المراجع نقاط القوة و الضعف للنظام المحاسبي المطبق في المؤسسة من حيث قواعد التسجيل المحاسبي و خضوعه للمعايير المتفق عليها و المبادئ المحاسبية.

4 - مرحلة اختيار الدوام: يهدف المراجع من وراء هذه الاختيارات الى الخروج بقناعة ذاتية لتطابق الشيء المكتوب وبين ما هو واقع ومعمول به فعلا داخل المؤسسة، و بالتالي عليه إجراء لبعض الاختيارات بصفة متكررة و دائما طالما أنه موجود على مدار السنة في المؤسسة.

إن ايجابية اختيارات الدوام للمراجع دليل على سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، أما في حالة النتيجة السلبية و منه ضعف جهاز الرقابة الداخلية فإن النتيجة هو إبداء تقرير سلبي عن ذلك.و الشكل التالي يبين مرحلة التحليل المعمق للمراجعة المحاسبية.

الشكل رقم 01: رسم بياني لمرحلة التحليل المعمق للمراجعة المحاسبية.



المصدر: ناصر دادي عدون،نواصر محمد فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الأفاق الجزائر 1991،ص193.

ثانيا: المراجعة العلمية.

هي مجموعة تقنيات المراجع الداخلي لأجل تقييم أداء وظيفة معينة داخل المؤسسة وفق معايير و أسس علمية محددة مسبقا، حيث يعتمد على معايير خاصة بكل وظيفية على اعتبار ان مراقبة التسيير والتسيير عامة يعتمد على معايير خاصة بكل وظيفية على اعتبار ان مراقبة التسيير عامة يعتمد على جملة من المعايير ، وفي حالة وجود هذه المعايير يقوم المراجع باختيار أدائها مالي.

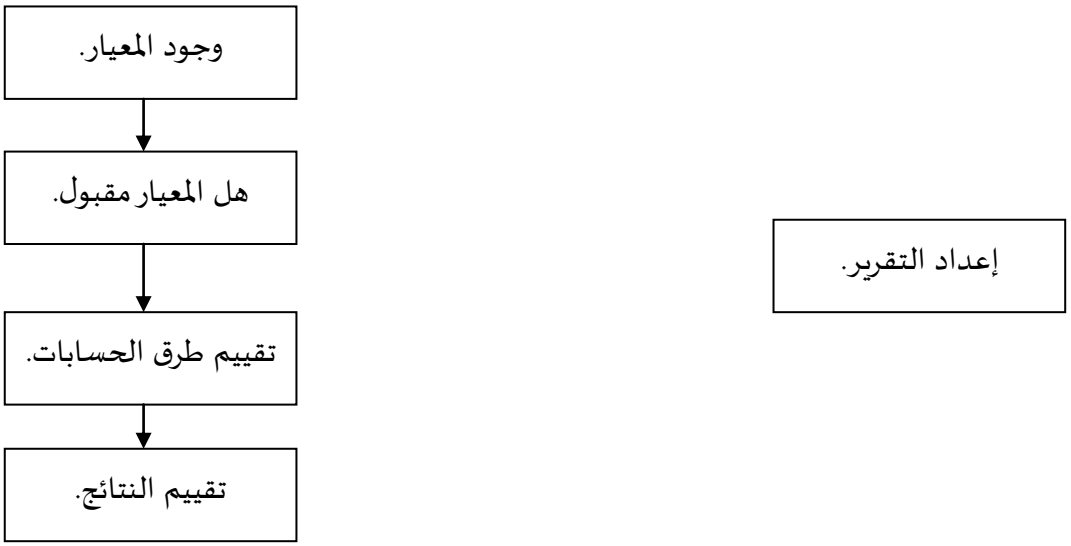
أما في حالة عدم وجود هذه المعايير فيعتمد المراجع الداخلي على خبرته و مؤهلاته العلمية المكتسبة في إعدادها لكونها تدخل ضمن مهامه.

بعد هذه المرحلة يصل المراجع الداخلي إلى استنتاج هل أن هذه المعايير ذات قناعة وموضوعية أم لا؟ فإن كانت هذه المعايير ذات قناعة ومقبولة يقوم المراجع عندها بعملية التصحيح لبعض الطرق المحاسبية وتقيمها في حالة وجود بعض الطرق المحاسبية الخاطئة في التسجيل وغير صحيحة.

. ما المرحلة الأخيرة من هذه المراجعة، وهي التقييم للنتائج المتوصل إليها والبحث عن الأسباب للنتائج السلبية ، ثم محاولة التصحيح إن امكن لها.

والشكل الموالي يبين لنا المراحل المتسلسلة للمراجعة العلمية.

الشكل رقم 02 مخطط المراجعة العلمية.



المصدر: ناصر دادي عدون، محمد فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الأفاق، الجزائر 1991،ص194.

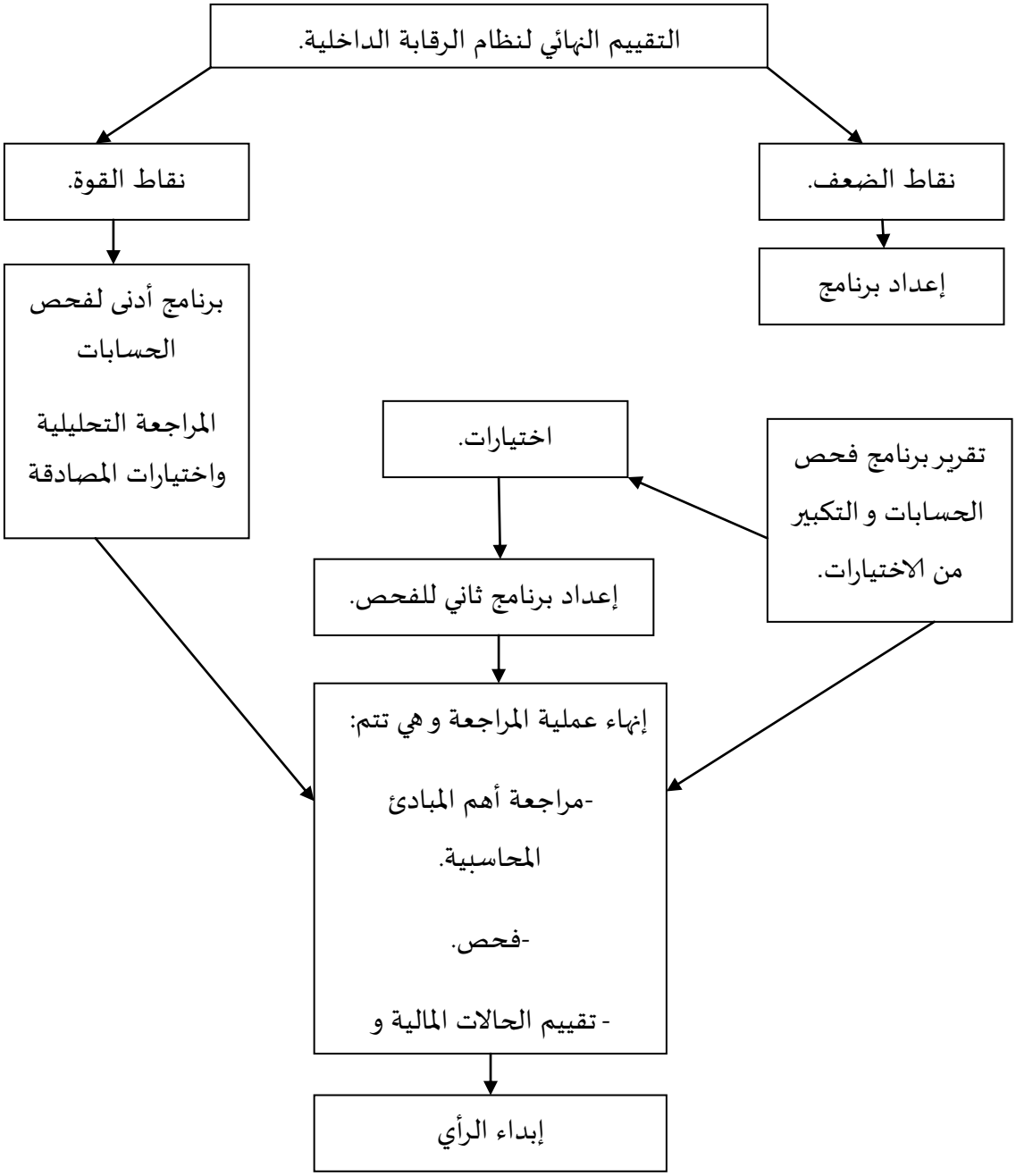
الفرع الثالث: مرحلة فحص الحسابات و اختيارها.

بعد الحصول المراجع الداخلي على كمية من المعلومات المحاسبية و المالية و انظمة التسيير داخل المؤسسة و التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية و استنتاج نقاط القوة و الضعف، تأتي المرحلة الأخيرة و الهامة من مراحل منهجية المراجعة الحسابية الداخلية وهي مرحلة الفحص الدقيق لحسابات المؤسسة. فإن كانت المراحل السابقة تعتبر بمثابة مراحل تمهيدية لكونها تقدم وضعية حسابات المؤسسة و مصداقية هذه الحسابات غير أن الواقع و السلوك المهني للمراجع الداخلي و ضميره لا يكون مرتاح إلا إذا قام بعملية الفحص الذاتي لهذه الحسابات و لا يكتفي المراجع الداخلي بالإجراءات المكتوبة فقط بل عليه استخراج نقاط القوة و الضعف وإعداد برنامج أدنى للفحص من خلال من التأكد من أنه لم يخطئ في تحليل نظام الرقابة الداخلية هو مرضى يتولى التأكد من صحة الأرصدة عن طريق أسلوب المراجعة التحليلية مثل المقارنة للقوائم المالية لسنوات متتالية.

أما في حالة توصل المراجع الداخلي إلى القناعة أن أداء نظام الرقابة الداخلية سلبي يتولى إعداد برنامج لفحص الحسابات لاستخراج مصادر نقاط،الضعف و محاولة تصحيحها باستخدام مختلف الاختيارات الممكنة.

و بانتهاء المراحل السابقة يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقرير كتابي يقدم الإدارة العامة مدعم برأي شخصي حول مصداقية القوائم المالية و متضمن جملة من التوصيات و التحسينات التي يراها ضرورية والشكل الموالي يبين خطوات مرحلة فحص الحسابات و اختيارها.

الشكل رقم 03: رسم بياني لمرحلة فحص البيانات.



المصدر: ناصر دادي عدون، نواصر محمد قتحي، دراسة الحالات المالية، دار الأفاق، الجزائر 1991، ص 197.

المطلب الثاني: معايير المراجعة الحسابات.

تشهد المراجعة المحاسبية عملها من جملة معايير للمراجعة الداخلية في أداء عملها و الالتزام بقواعد العمل الميداني للوصول إلى جودة في تقاريرها.

فمعايير المراجعة هي مقياس أو معايير الأداء المتعارف عليها لتنفيذ مهمة المراجع.[46]

فالمعيار هو القاعدة الأساسية الذي يعتمد عليها المراجع الداخلي في تنفيذ و أداء المهامه ، لذلك تعتبر بمثابة مرجع أساسي ونهج للممارسة المهنية واجبة التقيد بها بالاحترام الكامل لها.

حيث يمكن اعتبارها بمثابة نمط سير أو النهج السلوكي و العملي لأداء المراجع.

نص المجمع الأمريكي للمحاسبيين القانونيين على معايير المراجعة المتعارف عليها في إرضاء المجموعات الثلاثة الآتية:[47]

الفرع الأول: المعايير العامة تتمثل المعايير العامة في:

- معيار التأهيل العلمي والعملي و الكفاءة المهنية: لأجل الوصول إلى كفاءة مهنية في ميدان المراجعة الحسابات و الالمام بالجوانب المحاسبة و قواعد العمل الميداني للمراجعة كان ضرورة أن نبدأ هذه المهمة بالتحصيل العلمي لشهادة في الاختصاص المطلوب و هو المحاسبة.

كما يتطلب على المراجع اليوم و ظل التطورات الحاصلة في ميدان تطبيق معايير المحاسبة الدولية أن يولى المراجع ضرورة مواصلة تحديث مكتسباته العلمية و العمل على تحديدها بما يتماشى و التغييرات الحاصلة في الميدان سواء في الميدان العلمي أو حتى تكنولوجي لاكتساب تقنيات و أساليب ممارسته مهنة جديدة.

بينما التأهل العلمي أو الخبرة المهينة و هي الممارسة الميدانية للمراجع و التدريب الجيد و الفعال في مكاتب الخبرة المحاسبية لاكتساب مهارات جديدة و تنميتها من أصحاب الخبرة العالية الذين يجب عليهم مديد العون للمتدربين في ميدان المراجعة و محاولة إمدادهم بالخبرة المكتسبة سابقا.

إن شرط التأهيل العلمي و العملي قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي ان تنظم ملتقيات دورية و ندوات و تربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته

[46] محمد السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية و المراسلة، مكتبة الجلاء المنصورة، مصر 1998، ص34.
[47] مراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية و الالكترونية، الطبعة الأولى ، دار ذات السلاسل،الكويت 1978، ص-ص 25-26.

الفكرية و العلمية و الميدانية على حد سواء وتمكنه من الإرضاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي و العملي والكفاءة المهنية.[48]

كما أن التأهيل العلمي و اكتساب الشهادات العلمية لوحدها تعتبر غير كافية للممارسة المهنية بمهنة المراجعة ما لم يتبعها ممارسة عملية في الميدان لاكتساب المزيد من الخبرة و الاطلاع على أحدث تقنيات الاستعمال لمهنة المراجعة لذلك يعتبر التأهيل العلمي والعملي شيئان متكاملان.

- معيار الاستقلال: يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظم المعلومات المحاسبية المولدة لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات منها المالية خاصة في المستقبل.

لذلك وحتى يمكن الاعتماد على مخرجات النظام المحاسبي المالي واعتبار هذه المعلومات بمثابة قاعدة قرار سواء للمؤسسة أو المستعملي الكشوفات المالية للمؤسسة ضرورة أن يتصف المراجع بنوع من الاستقلال و الحياد في مهامه و النزاهة التامة.

فالثقة و مصداقية تقارير المراجع هي حصيلة أو ميزة شخص المراجع الناتجة عن الحياد الذي يتبعه المراجع عند مراجعته القوائم المالية للمؤسسة بكل نزاهة وموضوعية حتى تكون موضع ثقة لدى مستعملها.

إن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استغلالية المراجع و حيادية عمله، لذلك وجوب توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية مراجع.[49]

أ - عدم وجود مصالح مادية للمراجع:أي أن لا تكون للمراجع مصالح مادية في المؤسسة المراجع لدفاترها مثل أن يكون مساهم في رأس مالها مثلا، و أن لا تكون لا حد أقاربه مصالح من نفس النوع لأن وجود هذه المصالح المذكورة قد تؤثر على استقلالية في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

ب -الاستقلال الذاتي: وهو الاستقلال المهني التام في اداء مهنة المراجعة اي بمعنى عدم تدخل الاستقلالية إلى عدم وجود أسي مشكل من اشكال الضغوط المفروضة على شخصية المراجع لذلك يمكن اعتبار أن عنصر استقلالية الذاتية و عدم وجود لمصالح مادية للمراجع في المؤسسة بمثابة شرطان أساسيان للتميز عن مدى استقلال المراجع كليا و ضرورة توافرهما في نفس لحظة أداء مهنة المراجع.

[48] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوتن المطبوعات الجامعية الجزائر ،سنة 2003،ص 40
[49] محمد التهامي، طواهر و أخرون ، مرجع سبق ذكره، ص40.

- معيار العناية المهنية: يجب على المراجع بذل العناية المهنية الكاملة و تخصيص كامل جهدة انطلاقا من بداية مرحلة المراجعة إلى غاية إعداد التقارير.

فالحكم على أداء المراجع لا يكون إلا من خلال بذل لهذا الأخير لكل العناية و ضرورة أن يتصف بقواعد السلوك المهني فمعيار العناية اللازمة لذلك.

فمعيار العناية المهنية يوجب على كل شخص يعمل في مكتب المراجع تخطيط عملية المراجعة تخطيطا كافيا، وجمع قدر كاف من أدلة الإثبات المقنعة و إعداد أوراق المراجعة بعناية و تقييم القوائم المالية ، و إعداد التقرير الذي يحتوي على رأيه بكل دقة.[50]

ولأجل الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة ضرورة توافر الشروط التالية:[51]

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير منتظرة.
- أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند الفحص للعناصر المرتبطة.
- التقييم المعمق لنظام الرقابة الداخلية لتحديد مواطن القوة والضعف.
- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقةبالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.
- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني.

ترتبط هذه المعايير بعملية تنفيذ المراجعة،و تمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة و مدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة و المرتبطة بالأهداف الصريحة الواجب تحقيقها.من استخدام هذه الاجراءات.[2]

و تشمل هذه المعايير على ثلاثة.[53]

أولا: يجب ان يكون العمل مخططا له بدقة باعتبار عملية التخطيط هو العمود الفقري لعملية المراجعة الحسابات من حيث توزيع الوقت الكافي على جميع مراحل المراجعة مع مراعاة كذلك الامكانيات المادية المتاحة.

[50] مصطفي حسين خضير، المراجعة ، المفاهيم و المعايير و الإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، السعودية 1996، ص45.
[51] محمد التهامي طواهرو أخرون، مرجع سبق ذكره ص 43.
[2] محمد سمير الصبان، عبد الله العظيم الهلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الجار الجامعية، مصر 2002.
[53] إدريس عبد السلام ، المراجعة معايير و اجراءات ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت 1996، ص33

و ضمن هذا الإطار يحدد المراجع الأهداف التالية من وراء عملية المراجعة و التخطيط لها.

- التوضيح بدقة لنطاق الفحص التي سوف تخصصها المراجعة الحسابات.
- استخدام نظام الرقابة الداخلية لمقارنة العمل المنجز بما هو متوقع، وفي هذا الإطار يستخدم المراجع مساعديه في انجاز عملية المراجعة وتحث اشرافه.
- يعتبر برنامج المراجعة الدليل التوجيهي لعمل المراجع، والمراجعة بصفة عامة وذلك لاحتوائه على كل ما يجب القيام به طوال فترة المراجعة.
- يحدد مسؤولية المراجع ومنه المهام الموكلة له و منه ضرورة التوقيع على كل عمل قام به طوال فترة المراجعة.

يعد نظام الرقابة الداخلية المطبق من طرف المؤسسة إحدى أهم المحددات لجودة نوعية المعلومات المالية ، وكذلك لجودة المراجعة حيث أن الالتزام بقواعد و مقومات نظام الرقابة الداخلية يساعد على تحصيل نتائج ممثلة في المعلومات المالية التي يكتسي أهمية بالغة لدى أصحاب القرار، ومنه ضرورة التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية باستخدام آليات للرقابة و طرق عملية دقيقة و ضرورة وجود عنصر الخبرة و المهارة الكافية، يستخدم المراجع إحدى الطرق التالية لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

1 - طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة: تشمل هذه الطريقة على القائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة و عملياتها.[54] وتخص الأسئلة الفصول الآتية:

- ❖ الأسئلة المتعلقة بالمشتريات.
- ❖ الأسئلة المتعلقة بالمخزون و الانتاج.
- ❖ الأسئلة المتعلقة بالمبيعات.
- ❖ الأسئلة المتعلقة بالخزينة.
- ❖ الأسئلة المتعلقة بالمستندات و الأسهم.
- ❖ الأسئلة المتعلقة بالاستثمارات.
- ❖ الأسئلة المتعلقة بالأموال الجماعية.
- ❖ الأسئلة المتعلقة بالإعلام الآلي.

[54] hamini.a. le contrôle interne et élaboration di bilan comptable ; entrepris publique économique .opu.alger 1991 ;p57.

2 - طريقة التحديد الوصفي لنظام الرقابة الداخلية : يقوم المراجع وفق هذه الطريقة بالتشخيص الوضعي لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة من خلال تحديد لمواطن الضعف و القوة وما هي المقومات والإجراءات المتبعة مثل تحديد الصلاحيات و ا اختصاصات و المسؤوليات داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

3 - طريقة الملخص الكتابي: وفق هذه الطريقة يقوم المراجع بتحديد ملخص كتابي يحدد فيه بدقة و بالتفصيل لماهية الإجراءات و الطرق التي يجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية بهدف الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة يهدف الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع المراجعة.

يتبع المراجع في سبيل تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة أربعة خطوات أساسية كمايلي:[55]

- الخطوة الأولى: الفحص المبدئي.
- الخطوة الثانية: اختيار الالتزام بالإجراءات و السياسات.
- الخطوة الثالثة: الاختبارات الأساسية.
- الخطوة الرابعة: إعداد التقرير.

ثانيا: الحصول على قرائن كافية:

لأجل الوصول إلى إعداد تقرير يبدي المراجع فيه طريقة محايدة حول مدى معلومات مدى صحة المعلومات المالية للكشوفات المالية للمؤسسة، يسعى في هذا الإطار المراجع الداخلي إلى البحث و التدقيق عن كافية الأدلة و القرائن الكافية لتكوين بمثابة دعم لتقريره.

يستخدم المراجع في هذا الإطار نوعين من الأدلة يعتمد عليها في صياغة تقريره لتكون دعم مادي له وهي:

1 - الأدلة من المصادر الداخلية: وتشمل سجلات المؤسسة سواء المحاسبية او غير ذلك مثل الدفتر اليومية، دفتر الشيكات، أوامر الشراء، إذن الخروج و الدخول فيما يخص المخزونات.

2 - الأدلة من مصادر الخارجية: وتشمل الكشوف البنكية و ملاحظات و استفسارات و العملاء و الموردين ، مصالح الضرائب ، وكالات التأمين.

[55] توماس ويليام و امرسوهنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق ترجمة حجاج، أ.ح و سعيدك.د، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية 1989، ص367.

الفرع الثالث: معيار إبداء الرأي.

يعد بمثابة أخر معيار من معايير المراجعة الواجب الالتزام بها من طرف المراجع الداخلي و هو ضرورة إصدار رأي فني ومحايد معبر حول مدى مصداقية وصحة معلومات القوائم المالية الختامية للمؤسسة ، وذلك في شكل تقرير يقدم للإدارة العامة.

لذلك يعد تقرير المراجع وفق العناصر التالية:[56]

1 - يجب التوضيح في التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد ثم تصويرها وعرضها وفق القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2 - يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المؤسسة على اتباع هذه المبادئ و القواعد المحاسبية بينما في حالة عكس ذلك يجب إشارة إلى ذلك و تقديم الإضافات اللازمة وعرض للكشوفات المالية وفقا للطرق القديمة و الجديدة مع إظهار لكافة الفروقات.

3 - يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي و إظهار نتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلا يجب ان يتضمن التقرير الايضاحات اللازمة لذلك.

4 - ضرورة أن يشمل التقرير على إبداء الرأي على كافة القوائم المالية كوحدة واحدة، وذلك بإعداد تقرير وفق أنواع التالية:

- تقرير نظيف. - تقرير تحفظي.- تقرير سالب.- تقرير عدم إبداء الرأي.

تكمن أهمية العلمية و العملية لمراجعة الحسابات او معايير المراجعة الداخلية بصفة عامة في تحقيق الأهداف الرئيسية التالية:[57]

1 - تحديد المبادئ الأساسية التي يجب إتباعها إنجاز مهام المراجعة الحسابات.

2 - توفير إطار مرجعي لإنجاز و ترقية تشكيلية واسعة من نشاطات المراجعة الحسابات التي بإمكانها خلق القيمة المضافة.

3 - وضع معايير لتقييم سير المراجعة الحسابات ككل.

4 - تسير عملية تحسين الأعمال التنظيمية و العمليات.

[56] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق ، الدار الجامعية ، مصر 2003،ص 83.
[57] مساهل ساسية، مرجع سابق ذكره ،ص 19.

المطلب الثالث: تقنيات المراجعة الحسابات.

أجل التخطيط السليم والفعال للمراجعة الحسابات و الوصول إلى تقييم لنظام الرقابة الداخلية و تشخيص لمكوناته وإجراءات يستخدم المراجع جملة من التقنيات و الأدوات يعتمد عليها في جميع هذه الآلة و تبرير النتائج.

إن أهم التقنيات التي يعتمد عليها المراجع في جمع المعلومات تتمثل أساسا في فحص الوثائق الداخلية و الخارجية محصل عليها،استعمال الاستبيان لتحصيل المعلومات و المقابلات التي تتم مع مختلف الأشخاص الذين بإمكانهم توفير معلومات ملائمة و يضاف إلى مجموعة هذه التقنيات الملاحظة المباشرة.[58]

الفرع الأول: فحص الوثائق.

الوثيقة كل ركيزة مرئية، مسموعة، مسموعة و مرئية، إلكترونية تنتج من طرف أو لصالح المؤسسة.[59]

فعملية الحصول و الإطلاع على الوثائق الممكن الحصول عليها تشمل أساس و قاعدة للانطلاق عمل المراجع لكونها تشمل جملة من المعلومات ولأنشطة المراد مراجعتها، و كذلك لجميع المتعاملين الخارجين للمؤسسة مثل العملاء ، الموردين، البنوك.

لذلك تعتبر مهمة البحث و توافر هذه الوثائق من أولى اهتمامات المراجع حيث أن توافرها من بدء عملية المراجعة سهل عمل المراجع ومنه ربح الوقت.

و يستعمل المراجع في سبيل الحصول على هذه الوثائق ما يسمى بخريطة تداول أو تدفق الوثائق الداخلية و الخارجية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة و التي تعرف بأنها " تصوير لتدفقات المعلومات التي سيدرسها المراجع و الوثائق تحتوي على هذه المعلومات داخل وحدة معينة او بين الوحدات[60].

ومنه تتشكل هذه الخريطة المسار او النهج الذي يسلكه المراجع في تتبع تدفق وسير الوثائق و المعلومات المالية و المحاسبية داخل المؤسسة.

---

[58] مساهل ساسية، مرجع سبق ذكره، ص 34.

[59] brumo camus.au marketing. Les étitions d'organisation paris.1998.p53

[60] olivier le mant ; groupe de recherche ; la conduite d'une mission d'audit interne, éditiondunod, paris,1995,p173.

الفرع الثاني: الاستبيان و المقابلة.[61]

قد لا يستطيع المراجع الحصول على القدر الكاف من الوثائق و المعلومات المالية و المحاسبية اللازمة وفق الطريقة الأولى و منه يلجأ إلى تقنية أخرى من تقنيات جمع المعلومات و التي هي من أدوات علم الاجتماع وهم:

أولا: الاستبيان.

يعتبر الانسان أداة ملائمة للحصول على معلومات ومعطيات وحقائق حول واقع معين، وهو عبارة عن قائمة من الأسئلة يجيب عنها كتابيا من قبل المستجوبين، حيث غالبا ما يستخدم المراجع ما يسمى " استبيان الرقابة الداخلية "، هذا الاستبيان يسمح بتقييم نظام الرقابة الداخلية.

حيث من خلال جملة الأسئلة المطروحة بهدف المراجع إلى الحصول على المعلومات حول صحة إجراءات نظام الرقابة الداخلية سواء في وظيفة معينة أو نشاط معين هو موضح مراجعة على أن يعد هذا الاستبيان بطريقة بسيطة في شكل مغلق ، يحمل الايجابيات بنعم أو لا، حيث تمثل الإجابة بـ " نعم" حول الوضعية المرضية على فعالية نظام الرقابة الداخلية ، بينما الإجابة بـ " لا " فهي تدل على وجود نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

ثانيا: المقابلة.

المقابلة هي محادثة شخص بغرض استجوابه عن اعماله أرائه وتعرف أيضا على انها جلسة أسئلة و أجوبة يسعى من خلالها المحاور إلى الحصول على معلومات معينة، تعتمد المراجعة حسابات على هذه التقنية خلال مراحل إنجاز مهمة المراجعة.

المرحلة الأولى: تفيد المقابلة في تحصيل بعض الآراء و الاقتراحات، و تحصيل الوثائق الهامة التي يرى المراجع ضرورة للحصول عليها من أجل تسهيل و توجيه مهمته.

المرحلة الثانية: أثناء بدء عملية المراجعة تفيد المقابلة عن عملية التأكد من صحة مصادر المعلومات واعتبارها أداة لاختيار برنامج المراجعة

المرحلة الثالثة: عند نهاية مهمته المراجعة يستطيع المراجع باستخدام تقنية المقابلة من إجراء التصحيحات اللازمة لعمل المراجعة على توصيات و توضيحات من أهل الاختصاص.

[61] مساهل ساسية، مرجع سبق ذكره، ص 34.

الفرع الثالث: الملاحظة المباشرة.

تعد إحدى التقنيات ذات الفعالية التي يستخدمها، المراجع في جميع المعلومات الكافية و التأكد من الوجود المادي لممتلكات المؤسسة ، حيث تسمح الملاحظات المباشرة التي يجريها المراجع و مساعديه في عملية الجرد الفعلي لأصول الشركة و التأكد من الملكية القانونية لها و صحة الأوراق التجارية المستعملة ، فالملاحظة المباشرة هي الجرد الفعلي لكامل عناصر أصول الشركة عند استحالة وجود دفاتر الجرد في المؤسسة مما يسمح بإعطاء تصور دقيق من ممتلكات المؤسسة.

وفي هذا الإطار ينبغي على المراجع ان يقوم بالعمل التالي:

1 - التحقيق من عقود الملكية للأصول المختلفة كالعقارات و السيارات و الآلات...إلخ.
2 - التحقق من توافر الشروط القانونية في الأوراق التجارية المستحقة على العملاء.
3 - التحقق من أصناف البضاعة و المخزون التي تستخدمها المؤسسة.
4 - التحقق من أن النقدية الموجودة في الخزينة حقيقية و ليست أوراق مزيفة.
5 - التحقق من إجراءات الجرد الفعلي التي قامت بها الشركة هي نفس الإجراءات المتبعة عند القيام بالجرد سنويا و لا يوجد أي تغيير في هذه الإجراءات أثر على نتيجة النشاط او المركز المالي للشركة.

المبحث الثالث صعوبات المراجعة الحسابات في صنع القرار.

تلعب المراجعة الحسابات دورا هاما في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة و في جميع المستويات الإدارية المختلفة إلا ان هذا الدور قد يكون محدودا أو منعدما بالرغم من الإجراءات العادية و السلمية للمراجعة الحسابات، و على ضوء العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار و التي قد تطرقنا إليها سابقا، يمكن ان نقف على عدة عوائق تؤثر على دور المراجعة الحسابات في عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول: المركزية الشديدة وعدم التفويض.

نخص بالذكر هنا النمط الإداري الأوتوقراطي الفردي الذي يقوم المدير فيه باتخاذ القراراته دون الرجوع إلى المستويات الإدارية الأخرى ، و يتدرج هذا النمط الأوتوقراطي في شدته بين نقطتين تمثل إحداهما السلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق، كما يتوسط هذين النقطتين سلوك يكاد يكون وسطا في شدته بين النمطين السابقين، و هو السلوك الأوتوقراطي الصالح، و مهما تفرعت انواع النمط الأوتوقراطي فقد بين الدراسات العلمية أن متخذي القرار في ظل هذا النمط تتولد لديهم حالة عدم الرغبة في تفويض الاختصاصات و الصلاحيات للقيادات في الصف الثاني من السلم الإداري، كما تتميز القرارات في هذا النمط بأنها تتأتى من الأعلى إلى الأسفل، وهي غير قابلة للمناقشة[62].

و يكون عمل المراجعة الحسابات في ظل هذا الأسلوب مقتصر على التأكد من السير العادي للنشاط في جميع المستويات الإدارية، ولا يمكن المراجعة الحسابات الطعن في القرارات المتخذة و لا تقييمها بالإضافة إلى أنه لا يتم الأخذ بأي اقتراح تبديه في التقارير المختلفة، حيث يؤمن المسيرون في ظل هذا النمط بالدور التقليدي للمراجعة الحسابات و التمثيل في المصادقة على ما هو ظاهر في القوائم المالية دون التدخل في شؤون التسيير و ما شابهما.

كما يجدر بالذكر أيضا ان النمط القيادي الديمقراطي لا يشكل دائما البيئية المثلى التي تسمح للمراجعة الحسابات بالتدخل في عملية إتخاذ القرار، وهذا ما انبته الباحثان" تانباوم و ماكجربيحور" من خلال مجموعة من الدارسات حول درجة المشاركة في ظل النمط الديمقراطي حيث توصلا إلى مجموعة من النماذج نذكرمنها:

أ - النموذج الأول: هو نموذج المدير الذي يضع حدودا معنية و يطالب من مرؤوسيه المشاركة في اتخاذ القرارات في تلك الحدود فقط.

[62] انظر د . نواف كنعان، المرجع (13)، ص.211.

ب - النموذج الثاني: يقوم المدير بتقديم مشروع قرار ورقة عمل قابلة للتعديل أو حتى الإلغاء يتيح لمرؤوسيه فرصة المشاركة في اتخاذ القرار من خلال استطلاع المدير لأرائهم و ردود فعلهم حول هذا القرار قبل أن يصبح نهائيا.

نلاحظ ان النموذجين السابقين يمثلان نمط ديمقراطي شكلي يقيد و يحدد دور المراجعة الحسابات في عملية اتخاذ القرار.

المطلب الثاني: ضغوط المديرين.

من خلال تناولنا للعوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرارات، رأينا كيف يتأثر متخذ القرار بعوامل و متغيرا نابعة من البيئية الداخلية و الخارجية للمؤسسة، وقد أثبتت بعض الدراسات التطبيقية أن المديرين في المؤسسات المختلفة أيا كان نوعها، نشاطها أو حجمها، يتعرضون لضغوط عديدة تؤثر بشكل أو بأخر على مردوديتهم في اتخاذ القرارات السلمية، فبالرغم من اداء خلية المراجعة الحسابات لعملها على أحسن وجه، و وفقا لجميع المتطلبات إلا ان مساهمتها في عملية اتخاذ القرارات تحت هذه الظروف سوف تتكون محدودة أو حتى منعدومة، ويمكن تقسيم هذه الضغوط إلى:

- الضغوط الداخلية.
- الضغوط الخارجية.

أولا: الضغوط الداخلية: تنشأ الضغوط الداخلية في المؤسسة أو داخلها ، و هي منتشرة اكثر في بلدان العالم الثالث ونجد منها:

أ - الضغوط الرؤساء.

إن المدير الذي لا يعرف حدود سلطته أو لا يخول السلطة الكافية من رؤسائه، غالبا ما يحجم عن اتخاذ القرارات الحاسمة، و هناك عدة أسباب تدعو المدير متخذ القرار للالتزام سلطة رئيسية، فمن جهة يريد المدير أن يضمن الحصول على موافقة رئيسية على قراراته ومن جهة أخرى فإن الرئيس عادة ما يستغل سلطته الواسع و خبرته الكبيرة لاقتراح حلول و تبريرها تم فرضها على الرئيس بشكل أو بأخر، يضاف إلى ذلك ان بعض الرؤساء لا يميلون لتفويض سلطتهم لمرؤوسيهم.

ب -ضغوط التنظيمات غير الرسمية.

قد توجد في المؤسسة تجمعات غير الرسمية تشكل مراكز قوى فعلية ومختلفة عن مراكز القوى السمية، تشكل ضغوطا على المدير متخذ القرار و تؤثر في توجيه قراراته أو تحد من فاعليتها، حيث كشفت

بعض الدراسات ان أغلبية القيادات غير الرسمية في المؤسسات توجه أعضاء مجموعتها إلى معارضة قراراته المديرين أو حتى عدم تنفيذها. وهذا ما من شأنه ان يشكل عامل ضغط حقيقي على المدير متخذ القرار.[63]

ت -ضغوط داخلية أخرى.

أنه يعتبر من الضغوط الداخلية ضيق الوقت لدى المدير أو اضطراره إلى اتخاذ القرارات تحت ظروف معينة، حيث لا تكون هناك فرصة كافية للحصول على المعلومات الوافية عن البدائل ودراستها، كما يعتبر من الضغوط الداخلية تلك الخاصة بإمكانيات المؤسسة المالية و مدى قدرتها على توفير السيولة اللازمة سواءا أكانت عناصر بشرية او مستلزمات مادية.

ثانيا: الضغوط الخارجية.

تتميز الضغوط الخارجية بأنها مفروضة على جميع المؤسسات مهما اختلفت حجمها أو نشاطها، حيث من الصعب التخلص منها و من الأمثلة عن الضغوط الخارجية نجد:

أ - ضغوط الرأي العام

تفرض ضغوط الرأي العام على المدير كونه عضوا من المجتمع و عليه أن يتعامل معه، و لذلك فإن القرار الذي يكون فعالا في وقت أو في منطقة معنية قد لا يكون فعالا في وقت أو في منطقة أخرى، فقد تعارض مثلا بعض فئات الرأي العام قرارات قد تعود عليها بالأضرار و لو كانت هذه الأضرار بسيطة أو غير مباشرة مثل القرارات الخاصة برفع أسعار بعض السلع أو الخدمات.

ب -الضغوط الاقتصادية:

تتمثل الضغوط الاقتصادية في حالات التضخم و الانكماش أو التغير في نسب الفوائد، كذلك التذبذب في أسعار العملات في حالات العرض و الطلب المختلفة و غيرها من العوامل التي تؤثر تأثيرا مباشرا على قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها كما تعكس أثارها على القرارات فتجد من فاعليتها.

ت -ضغوط العلاقات الاجتماعية والشخصية للمدير خارج نطاق العمل.

أوضحت الدراسات التطبيقية إن العلاقات الشخصية للمدير خارج نطاق العمل تلعب دورا بارزا في توجيه قراراته، وخاصة في الدول النامية حيث تشكل هذه العلاقات جملة من الضغوطات التي تبرز بشكل واضح عند الإعلان عن وظائف شاغرة، إجراء حركة الترقيات أو التنقلات، التقاعد على الإنشاءات أو

[63]أنظر د. نواف كنعان المرجع (13)، ص 307.

التوريدات و غيرها.عادة ما تكون هذه الضغوطات من أشخاص يستمدون الحق في الضغط من مراكز رسمية أو من هيئات لها طابع خاص كالنقابات المهنية و المالية الهيئات الدينية أو التنظيمات الحربية.

المطلب الثالث: كيفية التغلب على معوقات و مشكلات اتخاذ القرار.[64]

1 - على القائد الإداري ان يتبع الطرق و الأساليب العلمية التي تكفل له الوصول إلى قرار صائب وهادف أثناء عملية اتخاذ القرارات التي تعتمد عليها منظمة المراجعة الحسابات حتى يصل إلى الهدف المنشود.

2 - على متخذ القرار ان لا ينفد باتخاذ القرار وحده بل بمشاركة المراجع و إعطاء مرؤوسيه الفرصة في المشاركة باتخاذ القرارات .

3 - على المراجع أن يبتعد عن المركزية إلى اللامركزية المعقولة التي عملت بها الدول المتقدمة حيث حققت اللامركزية نتائج.

4 - على القائد و المراجع الحسابات مراعاة ظروف العاملين معه أثناء عملية اتخاذ القرار. فالقرار الهدف منه رفع الانتاجية و التطور فليس الغرض منه تنفيذ الأوامر حتى لو كانت تلك الأوامر خاطئة أو في غير محلها.

5 - متابعة تنفيذ القرار من الأمور التي يجب ان لا يغفل عنها القائد و القرار ليس له جدوى أو اثر إن لم يطبق حسب مارسمه له المراجع حتى يؤدي و يعطي النتائج المتوقعة منهوبأحسن وجه.

6 - على القائد أيضا تدليل جميع الصعوبات التي يتلاقها أثناء اتخاذه القرار سواء كانت تلك أمام الأزمات و الظروف التي يمر بها أثناء إدارته للمنظمة، بل يسعى جاهدا التخطي تلك الأمور و أن يعطي نفسه الثقة في تحمل المسؤولية حتى تكون له دوافع قوية إدارية فالثقة بالنفس من مقومات القائد الناجح و لكن بالقدر الذي لا يعمى بصيرته عن الواقع.

7 - العمل على رفع كفاءة المديرين و المراجعين الموكل إليهم عملية اتخاذ القرار عن طريق التأهيل الأكاديمي أو التدريب أثناء الخدمة.

8 - البعد عن المركزية المفرطة في عملية اتخاذ القرار سيما القرارات الروتينية.

9 - العمل على تطبيق ما جاء في اللوائح من حيث اشتراك العاملين في عملية اتخاذ القرار كما نص عليها

10 -اشعار العاملين بالأمان حيث اتخاذهم القرارات.

11 -اشتراك العاملين في المؤسسة في دراسة المشاكل الرئيسية التي تواجه المؤسسة و الاستفادة من خبراتهم و تجاربهم في اتخاذ القرارات الرئيسية و وضع البدائل و الخيارات الممكنة لتخطي العوائق التي يمكن ات تحدد من فاعلية القرار.

[64] حسين أحمد عبد الرحمان، مدخل إلى أصول الإدارة و مبادئ الإدارة العامة، الدار العالمية للنشر والتوزيع ، القاهرة 2008، ص131

12 -العمل على زيادة كفاءة التنظيم الإداري و تنشيط قنوات الاتصال و توفير المعلومات و الاحصاءات اللازمة التي تقود إلى القرار الرشيد.

13 -العمل على الحد من تعارض الأدوار الوظيفية التي من شأنها إعاقة تنفيذ الناجح الذي يهدف إلى تحقيق أغراض المؤسسة و رفع كفاءتها و زيادة فاعليتها.

14 -على القائد ان يأخذ بعين الاعتبار النتائج والتوصيات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجع الحسابات و العمل بها من أجل تحقيق نتائج أفضل.

خلاصة:

المراجعة المحاسبية هي الفحص ألانتقادي لمختلف أوجه نظام الرقابة الداخلية، ومختلف المعلومات و البيانات المالية للمؤسسة من دفاتر و مستندات قصد إبداء رأي فني محايد و مستقل من قبل المراجع في المؤسسة.

حتى تقوم المحاسبة بدورها الفعال داخل المؤسسة فهي تستند إلى منهجية منظمة بداء بالمرحلة التمهيدية، فالتحليل المعمق وصولا إلى التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية و إلى استخدام تقنيات لفحص مختلف الوثائق الاستبيان و المقابلة والملاحظة المباشرة كأخر تقنية يلجأ إليها المراجع الداخلي.

عند استحالة أو عدم كفاية التعيين الأوليين و لا تكف المنهجية و التقنيات لذلك ما لم تعتمد المراجعة المحاسبية الداخلية على معايير تعتبر بمثابة القاعدة أو الأسس التي يعتمد عليها المراجع في تنفيذ مهمته.

فصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة الذبح والتحويل الدواجن ORAVIO

تمهيد:

بعد الدراسة التي قمنا من خلال التطرق إلى مختلف المفاهيم مراجعة الحسابات و دورها في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، سوف نقوم في هذا الفصل بإسقاط ما سبق ذكره على الحالة التطبيقية متمثلة في دراسة مراجعة الحسابات و دورها في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية في مؤسسة الذبح و التحويل الدواجن، قمنا بتقسيم العمل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: تقديم العام حول مؤسسة الذبح و التحويل بوقيراط.

المبحث الثاني: واقع المراجعة الحسابات على مستوى المؤسسة.

المبحث الثالث: أهمية المراجعة الحسابات في تفعيل عملية اتخاذ القرار.

المبحث الأول: تعريف مؤسسة ORAVIO.

ما تم دراسته في الجانب النظري قمنا بتطبيقه على أرض الواقع مختارين بذلك وحدة الذبح والتحويل الدواجن ببوقيرات حيث سنعرض بعض المعلومات الخاصة بها من حيث التعريف بها، وكذا هيكل التنظيمي و قبل التطرق إليها ستعرض أولا معلومات عن المؤسسة الأم ORAVIO.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن ظهور ORAVIO.

بادرت السلطة الجزائرية منذ الاستقلال بإيجاد هيكل تنظيمي يضمن تنمية قطاع تربية الدواجن والأنغام و هذا لتلبية حاجات السوق الداخلي بالمواد الاستهلاكية.الخاصة باللحوم بنوعيها (البيضاء و الحمراء)، ولهذا الغرض تم انشاء أول هيكل في سنة 1967 و هو الديوان الوطني لتغذية الأنغام ONAB ونظرا لتراكم الوظائف على هذا الديوان في إطار إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية (القطاع العمومي) التي انطلقت مع بداية الثمانيات ثم تقسيم الديوان ONABفي 1981 إلى ثلاث دواوين.

الشكل رقم 01: الهيكل البياني لإعادة هيكلة ONAB.

ONAB

|| || ||

الديوان الوطني الديوان الوطني

الديوان الوطني

للحوم الحمراء. للحوم البيضاء. لتغذية الأنعام.

|| || ||

ORACORAVIEST ORAVIO

المصدر: قسم المحاسبة لوحدة الذبح والتحويل بوقيرات.

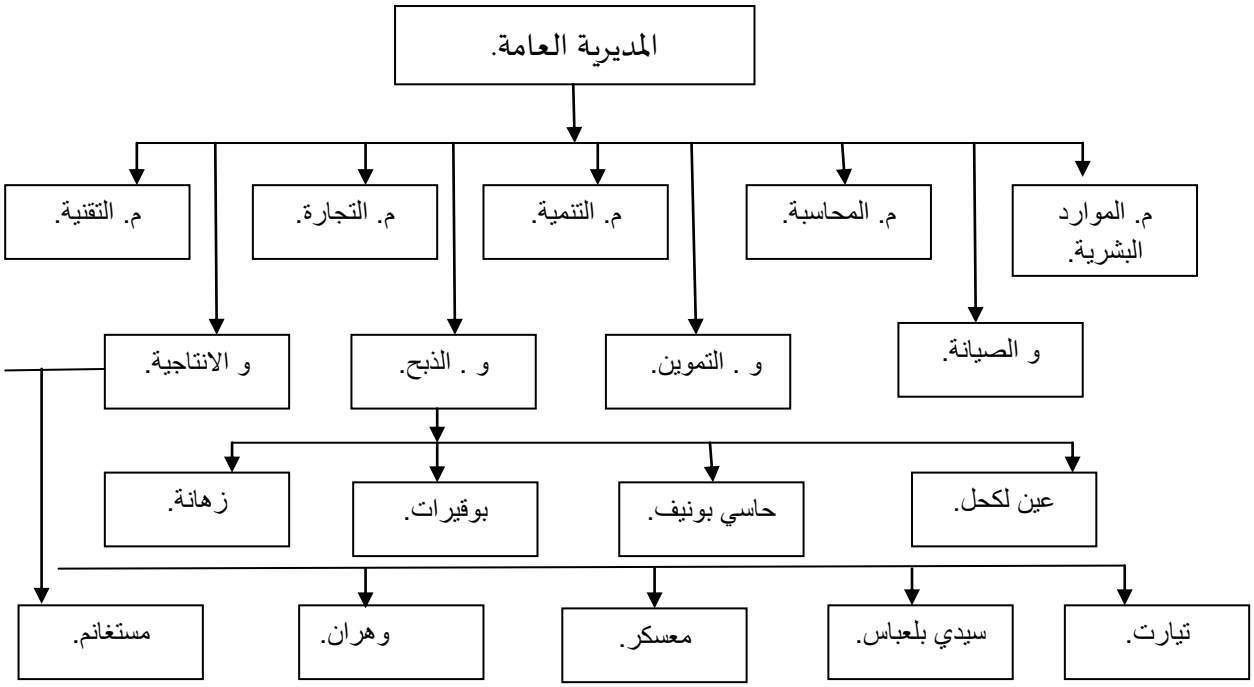
حسب الهيكل البياني لإعادة ONAB ثم إنشاء ديوان جهوي لتربية الدواجن لغرب البلاد " ORAVIO" و الذي أنشأت بموجب قرار وزاري من وزارة الفلاحة و الصيد البحري سابقا تحت رقم 1981/07/15 وتم اختيار مدينة مستغانم مقر لهذا الديون، وفي إطار السياسة المتخذة لاستقلالية المؤسسات التي قامت بها السلطة في 12-11-1989 تقرر إعادة تسمية هذا الديوان بالمؤسسة العمومية الاقتصادية EPE.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسةORAVIO.

الفرع الأول: تعريف الهيكل التنظيمي.

هو هيكل تمثيلي بين تسلسل المهام و الوظائف في شكل الهرم و قمته رئيس المدير العام تبدأ الوظائف تسلسل التنازلي إلى غاية قاعدة هذا الهرم و التي يشغلها العمال المنتجون كما يوضح الواجبات و الحقوق لكل مصلحة في المؤسسة والعلاقة القائمة بين مختلف المصالح.

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ORAVIO.



المصدر: قسم المحاسبة لوحدة الذبح والتحويل بوقيرات.

الفرع الثاني: تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ORAVIO بمستغانم.

من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة يتضح أنها تحتوي على عدة وحدات إنتاجية يجمعها مقر إداري في تنظيمها المالي و المحاسبي إذ نجد عدد هذه الوحدات هو 32 وحدة، وهي موزعة على غرب الجزائر حيث يوجد 30 وحدة انتاجية و وحدة تجارية و الوحدة الباقية هي وحدة صيانة، فالنسبة للوحدات الانتاجية القسم هي الأخرى على عدة وحدات تختلف المهام فيما من وحدة إلى أخرى فهناك:

- 14 وحدة لإنتاج الدجاج المخصب.

- 05 وحدات لإنتاج الكتاكيت.
- 04 وحدات لإنتاج البيض الموجه لاستهلاك.
- 04 وحدات متخصصة بالذبح " مذابح".
- 03 وحدات البيض المخصص فقط لتحضين.

المطلب الثالث: التقديم بوحدة بوقيرات.

الفرع الأول: لمحة تاريخية لوحدة الذبح و التحويل.

أنشأت وحدة بوقيرات في سنة 1986 و تعتبر من أهم وحدات الذبح الدواجن بالغرب الجزائري و للوحدة مهما أخرى من بينها ذبح الدجاج الذي يباع كمنتوج تام، كما تقوم باستعمال جزء منه كمنتوج نصف مصنع يدخل في عملية إنتاج مشتقات الدواجن مثل فطيرة الدواجن (Pate de Volaille)، كما تنقسم هذه الوحدة إلى عدة مصالح نشطية و مختلفة و متعددة المهام.

عرض بعض المعلومات حول الوحدة من حيث المساحة وقدرة الإنتاج و قدرة التخزين كما يلي:

1-مساحة الوحدة: المساحة الإجمالية للوحدة هي 2 هكتارو 35 أرو 10سأر أما بالنسبة المباني تقدر بـ 4531.12 م^2.

2-قدرة الإنتاج.

الذبح: 7200 وحدة / اليوم.

الإنتاج المحول:1 طن / اليوم.

3- القدرة التخزين.

غرفة التجميد السريع: 100م^3.

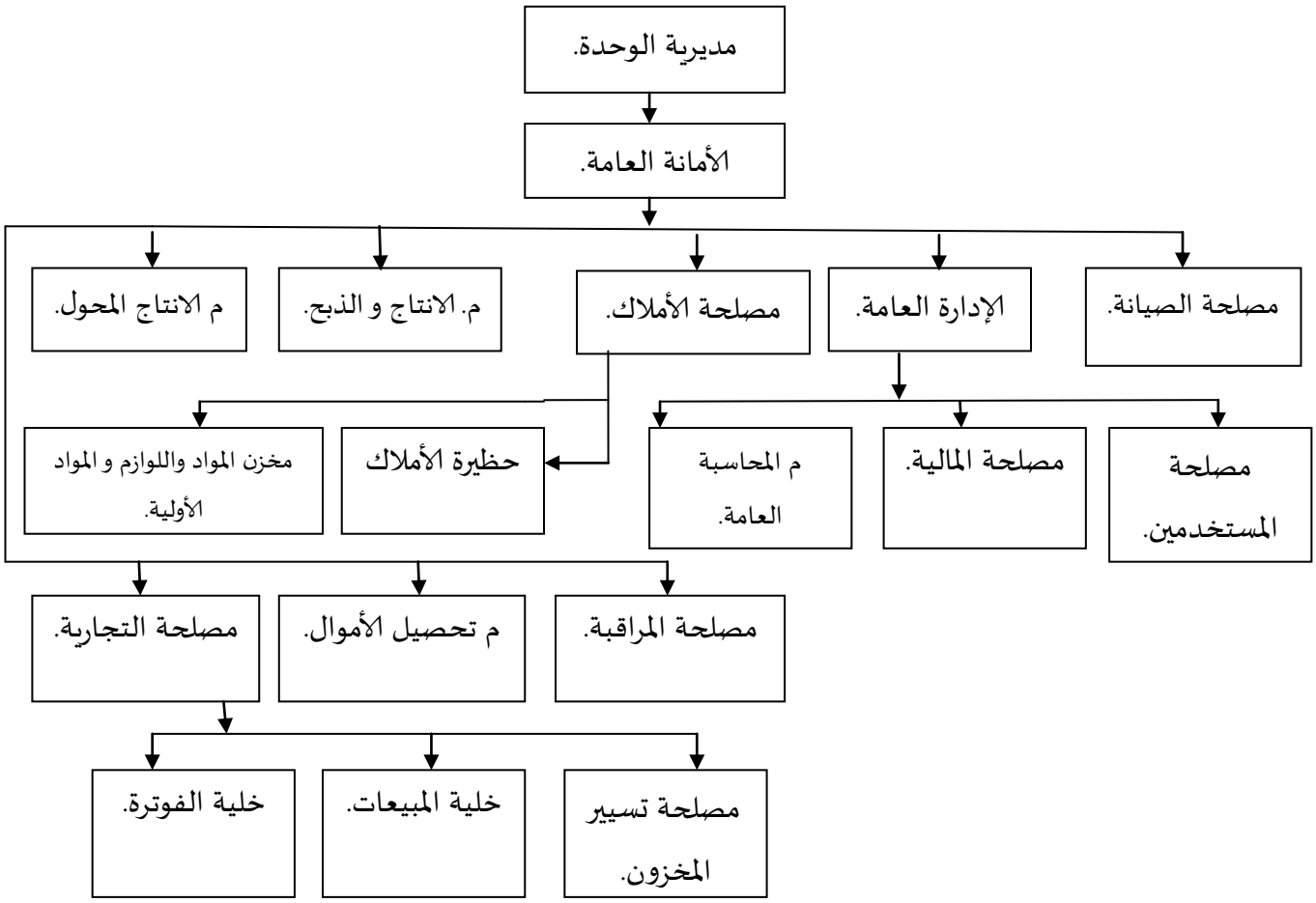
غرفة ذات درجة تحت الصفر: 2450م^3.

غرفة ذات درجة فوق الصفر:486م^3.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لوحدة الذبح والتحويل.

فهو عبارة عن مجموعة من الهياكل المادية و المالية و البشرية و القانونية هدفه هو تحقيق التنسيق بين مختلف أقسامه من اجل الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة حيث سيتم عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة كما يلي:

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لوحدة الذبح و التحويل بوقيرات.



المصدر: قسم المحاسبة لوحدة الذبح والتحويل بوقيرات.

الفرع الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي الوحدة.

1 - مديرية الوحدة: يعتبر المدير المسؤول الأول الذي يشرف على التسيير و التنظيم داخل الوحدة.

2 - الأمانة العامة: هي التي تقوم بعملية التنظيم في الجانب الإداري للمدير، كما تقوم باستقبال جميع الاتصالات وهي حلقة ربط بين المدير و باقي المصالح بمعنى أخر فهي تقوم بالسهر على جميع الملفات

الخاصة بالمديرية، و كذلك المراسلات *الإدارية* داخل الوحدة (المصال) في ما بينها وبين المصالح و مدير الوحدة) و خارجها.

3 - مصلحة الصيانة: تقوم هذه المصلحة بجمع عمليات الصيانة الخاصة بالوحدة (كالآلات الصناعية وغرف التبريد) ، بمعنى أنها تقوم بمتابعة الحالة كل آلة و تحديد الحاجات اللازمة للوحدة.

4 - الإدارة العامة: تتكون هذه الإدارة من ثلاث مصالح حيث كل مصلحة تقوم بمهنتها و هي كالأتي:

أ - مصلحة المستخدمين: تقوم هذه المصلحة بمتابعة قوائم حضور العمال و إعداد كشوف الأجر في كل شهر للعمال و كذا عملية التكوين و الرسكلة العمال.

ب - مصلحة المالية: يتمثل دور هذه المصلحة في تسيير أموال الوحدة خلال دورة النشاط و يتم ذلك بمتابعة الوضعية المالية للوحدة عن طريق مراقبة مداخيل (الأموال المحصل عليها من المبيعات) ومصاريف الوحدة (عمليات الشراء مثل المواد الأولية، خدمات مقدمة للوحدة).

ج- مصلحة المحاسبة العامة: مهمة هذه المصلحة هو القيام بعملية جمع و تبويب المعلومات و تصنيفها من أجل إعداد القوائم المحاسبية و المالية حسب الفترة المحاسبية للوحدة و القيام بالمسك المحاسبي لعمليات الوحدة.

5 - مصلحة الأملاك: فهي تنقسم إلى نوعين هما:

- حظيرة الأملاك: فهي تقوم بمتابعة حظيرة الوحدة مثلجات التبريد، السيارات...إلخ،و كذا متابعة كل التثبيتات المتعلقة و الخاصة بالوحدة مثل العقارات و المعدات و وسائل النقل وغيرها.

- مخزن المواد و اللوازم و المواد الأولية: هي عبارة عن تلك المساحات المخصصة لتخزين المواد والسلع و غيرها بشكل منظم و مرتب بحيث تكون جاهزة للاستعمال كلما استدعت الضرورة.

6 - مصلحة الإنتاج و الذبح : تقوم هذه المصلحة باستلام النجاح الحي لذبحه و معالجته و تعبئته في صناديق التخزين.

7 - مصلحة الإنتاج المحول: تقوم هذه المصلحة بعملية تحويل اللحوم البيضاء من أجل إنتاج منتجات تامة و نصف تامة (فطائر الدجاج) ، كما تقوم بعملية تقسيم الدجاج الموجه للبيع حسب الطلب.

مصلحة تسيير المخزون: تقوم هذه الخلية بمتابعة و تسيير كل المدخلات و المخرجات من منتجات تامة ونصف تامة و نصف تامة التي تقوم باستلام المنتجات من مصلحتي الذبح و التحويل و تخزينها في غرف التبريد، و كذلك بضاعة المشتراة إذ تقوم بعملية تسليم المنتجات و البضائع المطلوبة لعملية التحويل أو البيع.

- خلية الفوترة: تقوم هذه الخلية بتحرير فاتورة المبيعات للزبائن على أساس وصل التسليم المحرر على مستوى خلية المبيعات و تقوم بإعداد كشوف رقم الأعمال في نهاية كل فترة حيث توجه هذه الأخيرة لمصلحة المحاسبة.

8 - مصلحة تحصيل الأموال: تقوم هذه المصلحة بمهمة متابعة عملية جمع و تحصيل الأموال المتلعقة بالزبائن بالتنسيق مع المصلحة المالية فهي عبارة عن همزة وصل بين المصلحة المالية و المصلحة التجارية.

9 - مصلحة المراقبة: تقوم هذه المصلحة بمراقبة نوعية المنتجات و البضاعة المشتراة حيث بها مخبر تقوم بالتحاليل لجميع المنتجات وتقدم شهادة بيطرية.

المبحث الثاني: واقع مراجعة الحسابات على مستوى المؤسسة.

يجب أن يكون للمراجع الحسابات معارف نظرية و تطبيقية و علاوة على التكوين الذي تلقاه يلوم عليه أن يكون له وثائق و سندات تساعده على أداء مهامه حيث أن دليل الإجراءات الخاص بالمؤسسة يكون من بين هذه الوثائق ، ومن خلال هذا البحث ستلقي الضوء على واقع مراجعة الحسابات على مستوى المؤسسة الذبح و التحويل الدواجن بوقيرات.

المطلب الأول: مراحل قيام المراجعة الحسابات على مستوى المؤسسة.

إنجاز برنامج سنوي للتدخل حيث تزاول وظيفة المراجعة الحسابات عملها و ذلك بوضع في بداية كل سنة مخطط برنامج سنوي تضع من خلاله إطار و مجال عملها، كما يمكن لها في بعض الحالات التدخل استثنائيا، وهذا بطلب من المصالح المعنية لأحد الوحدات التابعة للمؤسسة. أو المديرية الوحدة نفسها، و هذا من ما لوحظ أن هناك خطر مالي أو محاسبي في نشاط ما، أو مجال عمل داخل المؤسسة في برنامجه العادي غير محدد في نشاط أو مصلحة معينة، بل يذهب إلى أبعد من ذلك فيشمل مثلا:

- المراجعة الحسابات لوظيفة الإنتاج.
- المراجعة الحسابات لوظيفية المشتريات.
- المراجعة الحسابات لوظيفة المخزونات.
- المراجعة الحسابات للجرد.

- إعلام الهيئة المعنية بالمراجعة من قبل الهيئة المسئولة عن برنامج المراجعة: هنا هي مديرية المراجعة و مراقبة التسيير اعتبارا على أن نشاط المراجعة نابع لها إداريا.

- إجراء حوار مع المسؤولين على الهيئة المعينة بالمراجعة من قبل رئيس المهمة.

- إجراء حوار المسؤولين على الهيئة المعينة بالمراجعة و هذا باستعمال استمارة أسئلة للمراقبة الداخلية.

تقديم الاستنتاجات إلى المسؤولين.

- تحرير تقرير مؤقت بين فيه مختلف خطوات المهمة و كذلك مختلف النتائج و التحليلات المستخلصة.

- تحويله قبل مشروع التقرير النهائي إلى الهيئة المعينة بالمراجعة ، وهذا من أجل إعطاء تفسيرات التحاليل و النتائج المتوصل إليها.

- استقبال تفسيرات الهيئة المعينة.

- قيام المراجع بفحص التفسيرات المرسلة بهدف إجراء تصحيح للفهم أو الأخطاء أن وجدت.

و عليه قمنا بعرض نموذج من نماذج المؤسسة الذي يقوم المراجع بفحصه عند نهاية عمله :

عرض الميزانية المحاسبية لوحدة بوقيرات لسنتي 2016-2017 :

جدول رقم 01 : جانب الأصول للميزانية سنة2016.

الأصول	الملاحظة	إجمالي2016	اهتلاكات و مؤونات2016	صافي 2016	صافي 2015
أصول غير جارية		-	-	-	-
فارق بين الاقتناء (goodwill)		-	-	-	-
تثبيتات معنوية		-	-	-	-
تثبيتات عينية		**645413021,38**	**515626427,81**	**129786593,57**	**129967167,18**
الأراضي		88162500,00	-	88162500,00	88162500,00
المباني		76930567,62	74705372,40	2225195,22	1990729,03
تثبيتات عينية أخرى		480319953,76	440921055,41	39398898,35	39813938,15
تثبيتات ممنوح امتيازها		-	-	-	-
تثبيتات يجرى انجازها		1688093,68	-	1688093,68	1063492,69
تثبيتات مالية		**3183485,15**	-	**3183485,15**	**114506,48**
سندات موضوعة موضع معادلة		-	-	-	-
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها		-	-	-	-
سندات أخرى مثبتة		-	-	-	-
إقراض و أصول مالية أخرى غير جارية		114506,48	-	114506,48	114506,48
ضرائب مؤجلة على الأصل		3068978,67	-	3068978,67	-
مجموع الأصول غير الجارية		**650284600,21**	**515626427,81**	**134658172,40**	**131145166,35**
أصول جارية		-	-	-	-
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ		**335614035,03**	**11290581,92**	**344323453,11**	**131895083,24**
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة		**291303326,20**	**176614487,67**	**273688838,53**	**190917366,68**
الزبائن		223280271,85	176614487,67	205665784,18	183991416,40
مدينون آخرون		38823508,21	-	38199546,14	2691928,97
الضرائب و ما شابهها		29823508,21	-	29823508,21	4234021,31
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة		-	-	-	-
الموجودات و ما شابهها		**5761976,26**	-	**5761976,26**	**3335498,57**
الأموال الموظفة وأصول مالية جارية أخرى		-	-	-	-
الخزينة		5761976,26	-	5761976,26	3335498,57
مجموع الأصول الجارية		**252679337,49**	**28905069,59**	**623774267,90**	**326147948,49**
المجموع العام للأصول		**1302937,70**	**544531497,40**	**758432440,30**	**457293114,84**

المصدر : قسم المحاسبة لوحدة الذبح و التحويل – بوقيرات

جدول رقم 02: جانب الخصوم للميزانية سنة 2016

الخصوم	ملاحظة	صافي 2016	صافي 2015
رؤوس الأموال الخاصة		-	-
رأسمال تم إصداره		-	-
رأسمال غير مستعان به		-	-
علاوات و احتياطات		-	-
فرق إعادة التقدير		-	-
فوارق المعادلة (1)		-	-
النتيجة الصافية		**- 73894058,81**	**- 70845559,89**
رؤوس أموال خاصة أخرى - الترحيل من جديد		-	-
الحسابات بين الوحدات		125593496,79	7107049,99
حصة الشركة المدمجة (1)		-	-
حصة ذوي الأقلية (1)		-	-
مجموع رؤوس الأموال الخاصة		**51699437,98**	**- 63738509,90**
الخصوم غير الجارية		-	-
القروض و الديون المالية		1451398,58	1451398,58
الضرائب المؤجلة		-	-
ديون أخرى غير جارية		-	-
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا		20574619,23	-
مجموع خصوم غير جارية		**22026017,81**	**1451398,58**
خصوم جارية		-	-
موردون و حسابات ملحقة		648924974,15	465530053,20
الضرائب		16846004,19	9854393,20
ديون أخرى		18934428,97	44194202,56
خزينة الخصوم		1577,20	1577,20
مجموع خصوم جارية		**684706984,51**	**519580226,16**
المجموع العام للخصوم		**758432440,30**	**457293114,84**

المصدر : قسم المحاسبة لوحدة الذبح و التحويل –بوقيرات

جدول رقم 03 : جانب الأصول للميزانية سنة2017

الأصول	الملاحظة	إجمالي2017	اهتلاكات و مؤونات2017	صافي 2017	صافي 2016
أصول غير جارية		-	-	-	-
فارق بين الاقتناء (goodwill)		-	-	-	-
تثبيتات معنوية		1588514,16		1588514,16	-
تثبيتات عينية		**651174034,22**	**521261310,40**	**129912723,82**	**129786593,57**
الأراضي		88162500,00	-	88162500,00	88162500,00
المباني		77624071,62	74834949,46	2789122,16	2225195,22
تثبيتات عينية أخرى		485387462,60	446426360,94	38961101,66	39398898,35
تثبيتات ممنوح امتيازها		-	-	-	-
تثبيتات يجرى انجازها		-	-	-	1688093,68
تثبيتات مالية		**4022779,21**	-	**4022779,21**	**3183485,15**
سندات موضوعة موضع معادلة		-	-	-	-
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها		-	-	-	-
سندات أخرى مثبتة		-	-	-	-
إقراض و أصول مالية أخرى غير جارية		114506,48	-	114506,48	114506,48
ضرائب مؤجلة على الأصل		3908272,73	-	3908272,73	3068978,67
مجموع الأصول غير الجارية		**656785327,59**	**521261310,40**	**135524017,19**	**134658172,40**
أصول جارية		-	-	-	-
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ		**50806020,84**	**4003279,76**	**46802741,08**	**344323453,11**
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة		**130783823,02**	**27521355,98**	**103262467,04**	**273688838,53**
الزبائن		128514783,27	27521355,98	100993427,29	205665784,18
مدينون آخرون		2269039,75	-	2269039,75	38199546,14
الضرائب و ما شابهها		0,00	-	0,00	29823508,21
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة		-	-	-	-
الموجودات و ما شابهها		**5931009,75**	-	**5931009,75**	**5761976,26**
الأموال الموظفة وأصول مالية جارية أخرى		-	-	-	-
الخزينة		5931009,75	-	5931009,75	5761976,26
مجموع الأصول الجارية		**187520853,61**	**31524635,74**	**155996217,87**	**623774267,90**
المجموع العام للأصول		**844306181,20**	**552785946,14**	**291520235,06**	**758432440,30**

المصدر : قسم المحاسبة لوحدة الذبح و التحويل –بوقيرات

جدول رقم 04:جانب الخصوم للميزانية سنة 2017

الخصوم	ملاحظة	صافي 2017	صافي 2016
رؤوس الأموال الخاصة		-	-
رأسمال تم إصداره		-	-
رأسمال غير مستعان به		-	-
علاوات و احتياطات		-	-
فرق إعادة التقدير		-	-
فوارق المعادلة (1)		-	-
النتيجة الصافية		**- 209970050,04**	**- 73894058,81**
رؤوس أموال خاصة أخرى - الترحيل من جديد		- 48845640,69	-
الحسابات بين الوحدات		207603,37	125593496,79
حصة الشركة المدمجة (1)		-	-
حصة ذوي الأقلية (1)		-	-
مجموع رؤوس الأموال الخاصة		**- 258608087,36**	**51699437,98**
الخصوم غير الجارية		-	-
القروض و الديون المالية		1451398,58	1451398,58
الضرائب المؤجلة		-	-
ديون أخرى غير جارية		-	-
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا		20569856,39	20574619,23
مجموع خصوم غير جارية		**22021254,97**	**22026017,81**
خصوم جارية		-	-
موردون و حسابات ملحقة		522351002,38	648924974,15
الضرائب		453949,95	16846004,19
ديون أخرى		5300537,92	18934428,97
خزينة الخصوم		1577,20	1577,20
مجموع خصوم جارية		**528107067,45**	**684706984,51**
المجموع العام للخصوم		**291520235,06**	**758432440,30**

المصدر : قسم المحاسبة لوحدة الذبح و التحويل –بوقيرات

المطلب الثاني: الاجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الحسابات بالمؤسسة.

التخطيط المناسب يمكن المراجعين من تحديد المشاكل و منع أو التقليل من حدوثها و ذلك يجعل أموالهم تنفذ بسهولة كبيرة ، و بالتالي تجنب الخطر الناجم عن احتمال إهمال بعض العناصر.

- خطوات عمل المراجع : عند وصول المراجع إلى مصلحة من هذه المصالح فإن أول سؤال يطرحه : من هم مسؤولي هذه المصلحة؟ كم عددهم؟ و وظفية كل واحد منهم؟

حيث تمكن خطوات عمل هذا المراجع على مستوى المصالح التالية:

1 - على مستوى مصلحة التمويل تكون من خلال

فحص فواتير و وثائق المواد الأولية للشهر.

احصاء حالات المدخلات و المخرجات الأولية للشهر ثم يطرح المراجع هل تم استلام شحنات المواد الأولية في نفس اليوم الذي استلمت فيه فواتير الشراء.

2 - على مستوى مصلحة الانتاج تتكون:

- طلب الوثائق الخاصة باستهلاكات الشهر من المواد الأولية.
- الوقوف على كيفية سير عملية إنتاج المذبح.
- حالات الإنتاج اليومية في الشهر.
- أسئلة أخرى يطرحها المراجع.
- من هم المسؤولين عن نقل المواد الأولية من المخازن إلى ورشات الانتاج.
- ما هو معدا فقدان المواد الأولية.

3 - على مستوى المصلحة التجارية: تكون من خلال:

- استخراج كشوف المبيعات خلال شهر لكل نوع من إنتاج مباع.
- فحص فواتير و وثائق مبيعات المنتوج النهائي للشهر.
- التأكد من حالات المبيعات خلال الشهر.

المطلب الثالث: برنامج مهام المراجع الداخلي و عملية اتخاذ القرار.

1 - المراجعة العادية:

يحدد برنامج عمله السنوي بالتشاور مع مجلس المدير الذي له الحق في اتخاذ القرار المناسب و المصادقة عليه، حين يتطرق المراجع في برنامجه إلى جميع الوحدات التابعة للمؤسسة دون استثناء، تتخلص طبيعة المهمة في برنامجه السنوي أساسا في السهر على احترام إجراءات التسيير و إيجاد الحلول والقرارات المناسبة التي يتم اتخاذها حيث يستطيع المراجع توسيع نطاق مهمته لشمل مراجعة الحسابات و المراجعة المالية و المحاسبية، إذا وجد أن إجراءات الرقابة الداخلية غير محترمة ومطبقة بشكل كبير ، أما إذا وجد أن هذه الاجراءات محترمة ومطبقة جيد فإنه يعتبر أن مهمته قد انتهت فتأتي مهمة المدير في اتخاذ القرار المناسب و الصحيح الطي تمت مراجعة من أجله.

2 - المراجعة العملية:

تخص هذا النوع من المراجعة الحالات الاستثنائية و وصول طلب من إحدى الوحدات يستدعي بتدخل المدير العام و المراجع في اتخاذ القرار الصحيح، وذلك من خلال قيام المراجع مهمته محددة، ويطلب طلب الوحدة إلى مجلس المدير العام الذي يدرس هذا الطلب ، ثم يرسل نسخة منه إلى خلية مراجعة يطلع المراجع على هذه النسخة ثم يقوم بإرسال إلى خلية طلب أمر مهمته يحدد فيها المهمة و تاريخ بدايتها إلى خلية المراجعة و لا يجوز للمراجع الخروج عن أمر المهمة عند الضرورة .

المبحث الثالث: أهمية مراجعة الحسابات في تفعيل عملية إتخاذ القرار.

بعد القيام بالتعريف بالمؤسسة محل الدراسة ، سنقوم شرح آلية عمل المراجعة في المؤسسة و من ثم تقييمها و دورها في تفعيل عملية إتخاذ القرار.

المطلب الأول: واقع المراجعة الحسابات في المؤسسة.

الفرع الأول: ميثاق المراجعة الحسابات في المؤسسة محل الدارسة.

1 - غرض ونطاق العمل:

المراجعة الحسابات هي خلية توفر ضمانات مستقلة و انتظام موضوعي و امتثال و كفاءة العمليات في ضوء القواعد المعمول بها من أجل توفير خدمات استشارية المساعدة على خلق القيمة المضافة و تحسين مستوى السيطرة على عمليات المؤسسة، كما أنه يساعد على تنظيم ، تحقيق أهدافها من خلال تقييم نهج منظم و منهجي لعملية إدارة المخاطر و حكومة الشركات و تقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها.

مجال تدخل خلية المراجعة هي تحديد ما إذا كانت جميع عمليات إدارة المخاطر و حكومة الشركات مناسبة و تعمل لضمان مايلي:

- تحديد المخاطر و إدارتها بشكل مناسب.
- التفاعل بين مختلف الجهات الفاعلة في إدارة المؤسسة على النحو المطلوب.
- تصرفات الموظفين تتفق مع القواعد و المعايير و الإجراءات و القوانين و اللوائح.
- يتم الحصول على الموارد الاقتصادية و تستخدم بكفاءة و محمية بشكل كاف.
- يتم تحقيق البرامج و الخطط والأهداف.
- يتم تشجيع الجودة و التحسين المستمر لعمليات الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- القضايا التشريعية و التنظيمية الهامة التي تؤثر على المؤسسة.
- يتم تحديد العلاج المناسب للمشاكل.

2 - المسؤولية.

- وضع خطة المراجعة السنوية مزية و على أساس تقييم المخاطر، كما في ذلك أي المخاطر التي تم تحديدها من قبل الإدارة و المخاوف منها في السيطرة عليها وتقديم هذه الخطة.
- التحديثات الدورية إلى الإدارة العليا و الموافقة عليها.
- تنفيذ مهمة المراجعة السنوية حسب الخطة الموضوعة.

- حصول الإدارة على تقارير دورية تلخص نتائج أنشطة خلية.
- المساعدة في التحقيق في الأنشطة المثبتة بها داخل المؤسسة و إيصال نتائج التحقيق إلى المدير العام.

3 - الاستقلال.

لضمان استقلالية المراجع يجب أن يكون تابع وظيفيا و إداريا للإدارة العليا، و مستقل عن باقي الوظائف الإدارية بالمؤسسة، و ينبغي أن تتضمن التقارير المقدمة إلى الإدارة العليا معلومات منتظمة و كاملة عن موظفي المراجعة.

4 - السلطة.

- يكون لدية السلطة الكافية للوصول إلى جميع وظائف و مصالح و أقسام المؤسسة.
- اختيار الأعوان التي تساعد في مهمة المراجعة، وتحديد مجالات التدخل و تطبيق التقنيات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة.
- الإطلاع و الفحص لجميع السجلات و الدفاتر و كذلك الحصول على الوثائق الضرورية.
- الحصول على المساعدة اللازمة من موظفي الوحدات التنظيمية التي تجري فيها عمليات المراجعة.
- إعداد التقارير دون وجود أي تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي يتم اكتشافها خلال عملية الفحص.

الفرع الثاني: منهجية سير عملية المراجعة في المؤسسة.

تعتبر مؤسسة الذبح و التحويل الدواجن على المناهج العلمية المتعارف عليها في عمليات المراجعة، كما تسعى قدر الإمكان التي تطبيق المعايير العالمية للمراجعة و تتم عملية المراجعة في المؤسسة حسب مراحل و منهجية محددة ضمن القانون الداخلي لخلية المراجعة في المؤسسة، و يمكن شرح آلية عمل المراجع في الخطوات التالية:

1 - وضع برنامج المراجعة: يتم وضع برنامج سنوي للمراجعة من فبل المكلف بالمراجعة في المؤسسة.

2 - رسالة مهمة المراجعة: بعد الموافقة على البرنامج السنوي للمراجعة من طرف المدير العام للمجمع، يتم إرسال رسالة تتضمن أمر البدء مهمة المراجعة و ذلك حسب ما هو محدد في البرنامج.

3 - اختيار لجنة المراجعة: بعد تلقي امر البدء بالمهمة يقوم المراجع باختيار موظفين آخرين يساعدانه في هذه المهمة.

4 - إعداد استبيان: يتم إعداد استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة حول المصلحة المراد مراجعته فهذا الاستبيان عبارة عن دليل يتبعه المراجع أتناء عملية المراجعة.

5 - العمل الميداني: بعد اختيار لجنة المراجعة و إعداد الاستبيان يقوم المراجع إلى المديرية محل المراجعة حيث يتم:

- فهم العمليات من خلال مقابلة المسؤولين عن المصلحة و دراسة المستندات و الوثائق.
- تحديد مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية في العمليات و مقارنتها مع أفضل الممارسات.
- اختيار مدى فعالية و كفاءة إجراءات الرقابة المطبقة في المساعدة على تحقيق الأهداف المرجوة من تلك المصلحة.
- إعداد مسودة المراجعة و مناقشة الملاحظات و النتائج و التحقق من مدى مصداقية النتائج.
- محاولة حل المشاكل من خلال تقديم مقترحات كلها.

6 - إعداد التقرير الأولي: يتم لوحظت من طرف المراجع و المشاكل التي تواجهها المصلحة محل الدارسة.

7 - إعداد تقرير النهائي: بعد الانتهاء من كل المهمة يتم رفع المراجعة النهائي و الذي يتضمن ودود المديرية المعنية بالمراجعة و يتضمن المشاكل التي لم يتم خلها بناءا على التقرير الأولي، يمكن لمدراء المديريات ان يقوموا بمعالجتها فيتم رفعها في التقرير النهائي.

يتضمن ملف المراجعة عند إرسال التقرير للمدير العام للمؤسسة الوثائق التالية:

- رسالة البدء بالمهمة.
- مقدمة هي عبارة عن وثيقة تعرف الفرع المهني بالمراجعة و الخدمات التي يقدمها.
- الخدمة التي تم مراجعتها.
- الجهة الخاضعة للمراجعة.
- المشاكل الملاحظة التي تواجهها.

المطلب الثاني: أهمية مراجعة الحسابات و واقع اتخاذ القرار في المؤسسةالذبح والتحويل الدواجن oravio.

الفرع الأول: أهمية مراجعة الحسابات في المؤسسةالذبح والتحويل الدواجنoravio.

إن إتخاذ القرارات هو محور العملية الإدارية لأنه عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة و نشاطاتها حيث تجري عملية إتخاذ القرارات في دورة مستمرة العملية الإدارية نفسها. أما بالنسبة لأهمية المراجعة الحسابات في عملية إتخاذ القرار في المؤسسة محل الدارسة تتمثل في:

- تعتبر مرجعا أساسيا للمعلومات الدقيقة و الصحيحة حيث تمكن متخذ القرار بالاعتماد عليها في أن يتخذ القرار على أساس متين .
- الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع لمدير المؤسسة أو متخذ القرار، فخلية المراجعة بالنسبة للمؤسسة أداة مساعدة تلجأ لها أو تستشيرها عند اتخاذ القرارات.
- تضمن نسبيا نجاح القرارات المتخذة على أساس خدمات التي يقدمها.
- توفر المراجعة الحسابات للمستفيدين معلومات تساعدهم على زيادة التدفق النقدي و تحقيق الربح و رفع قيمة المؤسسة.
- تساعد المستوى التنفيذي في إدارة مهامه و توفير الجو الملائم لاتخاذ القرارات ذات جودة و فعالية من خلال إتباع توصيات المدقق و ذلك من خلال ما تقدمه من معلومات كمية و بيانات مالية.
- يوجه متخذ القرار من خلال تنبيهه من حيث مستوى خطورة القرار و الصعوبات التي تتخلل عملية تنفيذ و عواقب فشله.
- توفر المراجعة معلومات تساعد على اتخاذ القرارات على مستوى جميع المصالح مثل قرارات تخص اختيار الطرق المحاسبية المناسبة (مثل تحديد سعر البيع أو تكلفة الانتاج ...إلخ) قرارات تخص الانتاج (مثل تحديد المنتج، الكمية التي سيتم تسويقها...إلخ).
- تساعد المراجعة الحسابات في الكشف عن مواطن الاختلال و محاولة تصحيحها و تحديد نقطة القوة في المؤسسة.
- تعتبر المراجعة الحسابات من الأدوات الأساسية التي تستعين بها المؤسسة الجزائرية لذبح و تحويل الدواجن في مختلف مصالحها على مستوى كل فرع يتم الاستعانة بأعمال و نتائج المراجعة الحسابات إما لمواجهة مخاطر معينة او لإجراء تحسينات معينة، كما تلعب المراجعة الحسابات بالإضافة غلى دورها الرقابي دورا هاما في عملية إتخاذ القرار حيث يستعان بها في بعض مراحل اتخاذ القرار حسب كل موقف او مشكلة فقد يستعين متخذ القرار بالمراجعة الحسابات في كشف او تحديد معالم مشكلة معينة. تجمع البدائل الممكنة لحل مشكلة ما أو في تحديد البدائل الأفضل و أيضا يتم الاستعانة بها في عملية تنفيذ ومتابعة القرارات المتخذة.

كذلك يمكن النظر إلى مساهمة خلية المراجعة الحسابات في عملية إتخاذ القرار داخل مؤسسة ذبح و تحويل الدواجن من منظور آخر ألا و هو موثوقية المعلومات الصادرة من خلية المراجعة الحسابات و سلامتها ومصداقيتها. والدور الذي تلعبه الزيارات الميدانية للمراجع و التوصيات التي يقدمها لمختلف المصالح في عملية اتخاذ القرار من خلال ما تسمح به هذه الزيارات من متابعة عملية اتخاذ القرار و تمكين رؤساء مختلف

مصالح المؤسسة محل الدراسة بالعلم الكامل بما يجري في المؤسسة بمختلف الأبعاد و ادق التفاصيل تسعى مؤسسة دبح و التحويل الدواجن لبلوغ مجموعة من الأهداف و ذلك بما يتوفر لها من إمكانيات مادية، بشرية مالية، و تعتبر التغيرات الهيكلية التي مرت بها المؤسسة هي أحد أهم العوامل التي ساهمت تكوين نظام الرقابي يمكنه و بصورة سلمية من الوقوف.

الفرع الثاني: واقع إتخاذ القرار في المؤسسة الذبح والتحويل الدواجن oravio.

إن إتخاذ القرار هو محور العملية الإدارية، و هذا لأنها عملية متداخلة في جميع وظائف المؤسسة و نشاطاتها، اما بالنسبة لاتخاذ القرار بالمؤسسة محل الدراسة فهو عملية مستمرة و الأساس لإدارة أنشطة و وظائف المؤسسة. فيتم اتخاذ القرار من طرف المدير المؤسسة بالاجتماع مع مديري مديريات فيها وظائف و أنشطة المؤسسات و هناك قرارات استثنائية و فجائية يتخذها مدير المؤسسة دون الرجوع لأي مسؤول بالمؤسسة، حيث هناك حالتين في عملية إتخاذ القرار، الحالة الأولى عندما تكون مشكلة يتم تحديدها تم تحليلها و جمع المعلومات حولها و ثم اقتراح مجموعة من الحلول إذا كانت قرارات تخص إحدى مديريات دون الأخرى (مثل

القرارات تسوقية، قرارات انتاجية). تتكون البدائل المقترحة من طرف المديريات التي تكون معنية بالقرار فقط اما إذا كان القرار ليس المديريات التي تكون ككل فإن الاقتراحات تقدم من طرف المعلومات التي جمعت حول كل بديل، ومن هنا يتم تحديد البديل الأفضل ليتم بعدها إتخاذ القرار، و كمرحلة أخيرة يتم متابعة و تقييم مدى نجاح القرار.

أما الحالة الثانية عندما لا تكون هناك مشكلة تتم عملية اتخاذ القرار كما في الحالة السابقة. و لكن تبدأ العملية من المرحلة الثانية فهي بالنسبة لهذه الحالة تعتبر كمرحلة أولى حيث يتم جمع المعلومات حول الأمر المراد اتخاذ القرار بشأنه اما باقي المراحل كما قلنا في السابق تتم مثل الحالة الأولى مثل القرارات البسيطة التي يمكن اتخاذها على مستوى مديريات و مصالح المؤسسة دون الرجوع للمدير العام للمؤسسة.

على كل ما يجري داخل المؤسسة و لعل من بين أهم إنجازات المؤسسة في هذا المجال تبنيها لخلية المراجعة التي لها تستغرق وقتا طويلا لإثبات مكانتها و دورها داخل المؤسسة كأحد أكثر اجهزة التسيير و الرقابة تطورا و فاعلية ، حيث زادت المؤسسة من اعتماد على اعمال المراجعة الحسابات عامة و النتائج و التوصيات خاصة في عملية اتخاذ القرارات عبر جميع المستويات و كافة مديريات المصالح و الفروع لتصبح بذلك القرارات المتخذة أكثر جدوى و فاعلية ومناسبة مما يمكن المؤسسة من رفع مستواها.

خلاصة:

حاولنا في هذا الفصل الإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها و التي رأينا أنها تولى اهتمام كبير بخلية المراجعة الحسابات و يتجلى ذلك من خلال التعليمات و السياسات الإدارية الصادرة حول مختلف وظائف المؤسسة من حيث تحديد الاختصاصات و إسناد المهام.

وتكليف موظف كفئ للقيام بعملية مراجعة الحسابات و التي تتجلى في عملية فحص و تدقيق مختلف العمليات و الوظائف و السجلات و التقارير الواردة من مختلف الفروع و المصالح لاكتشاف نقاط القوة و استغلالها، ونقاط الضعف ليتم معالجتها بالطريقة المثلى التي تساهم في تفعيل عملية اتخاذ القرار.

خاتمة

تسعى المؤسسة لتحقيق أهدافها من تخطيط و رقابة و إتخاذ القرار بناءا على ما تقدم لها المراجعة الحسابات من معلومات و نتائج ، هذه الأخيرة التي تعتمد عليها بدقة و البيانات المستعملة لإنتاج المعلومات الكفيلة لتحقيق أهداف المؤسسة و الأطراف المحيطة بها.إن دراستنا حول مراجعة الحسابات و دورها في إتخاذ القرار.

أخذتنا إلى مراجعة جميع جوانب هذا الموضوع و البحث في مختلف نواحيه النظرية و من ثم و بفضل الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة الذبح و التحويل الدواجن ببوقيرات تمكنا من الإلمام بجميع النواحي العملية و التطبيقية لهذا الموضوع، و من خلال كل الواقعية حول دور المراجعة الحسابات في ترشيد القرار في المؤسسة الاقتصادية.

اختيار الفرضيات.

تم إثبات صحة الفرضية الأولية المؤسسات الجزائرية نظام المراجعة الحسابات منذ فترة قصيرة نسبيا إلا أن هذا النظام يسير نحو الأفضل يوما بعد يوم.

تم اثبات صحة الفرضية الثانية و التي تمثل بمساهمة المراجعة الحسابات بشكل كبير في ترشيد إتخاذ القرار بالمؤسسة، فالمراجعة الحسابات تبين نقاط القوة و الضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من طرف المؤسسة و تقوم بتقديم المعلومات الكافية للإدارة العليا حتى تصل إلى تحقيق أهداف المؤسسة و تقوية البنية الهيكلية لها.

تم إثبات صحة الفرضية الثالثة و هو قيام المراجعة الحسابات بإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي الحسابات تقوم بإتباع عملية اتخاذ القرار خطوة بخطوة. لأنه يسلم نتائج هذا التقييم على شكل تقرير للمسؤولين المعنيين تحتوى على مجموعة من التحسينات المقترحة.

النتائج العامة:

نظريا:

- الرقابة الداخلية ليست أداة للتسيير فقط. بل هي أداة للوقاية و الإنذار عن طل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر و تعديل اجراءات التسيير في الوقت المناسب.
- تبين أن الهدف الأساسي للمراجعة هو ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة و على النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية و كذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.
- عملية إتخاذ القرار تهمل أراء جميع رؤساء المصالح الإدارية في المؤسسة.

تطبيقيا:

- تسعى مؤسسة الذبح والتحويل الدواجن مثل باقي المؤسسات الجزائرية إلى بلوغ أهداف و غايات تتلائم بما لها من امكانيات فتحاول توفير جوا رقابيا صارما كما تسعى إلى تبني طرق الحديثة في ذلك.
- تقوم مؤسسة الذبح والتحويل الدواجن بتفعيل المراجعة الحسابات و جعلها أداة تساعده في العملية التسييرية بصفة عامة و عملية إتخاذ القرار بصفة خاصة.
- تعاني المؤسسة من مشاكل فيما يخص تسبيقات الزبائن لدى تسعى بالاعتماد على مراجعة الحسابات باتخاذ القرار رشيد كلها.
- اعتماد المؤسسة لطرق كلاسيكية في دراسة ملفات الزبائن و طرق حفظها مما يعرقل في عملية إتخاذ القرار الأمثل.

توصيات:

- وضع نظام معلوماتي حديث لاتخاذ القرار الأمثل و مواجهة المخاطر.
- تقليص فترة تقديم التقرير من طرف المراقب.
- تطور العلاقات بين المؤسسات الجزائرية و الأجنبية من أجل التبادل في الخبرات و الكفاءات.
- يجب اتخاذ القرار على ضوء أراء جميع رؤساء المصالح الإدارية في المؤسسة.
- خلق لجنة للمراجعة علة مستوى مجلس الإداري و هذا بعد التحسين و متابعة مهمات المراجعة بالمجمع.
- العمل على تسوية كل المشاكل التي تخص الزائن فورا من أجل تحقيق أهداف المؤسسة من جهة و كسب ثقة الزبائن من جهة أخرى. و ذلك بالاعتماد من أجل ما جاء في تقرير المدقق من الاقتراحات و توصيات و بالتالي إتخاذ القرارات رشيدة.

المراجع

قائمة المراجع.

المراجع باللغة العربية:

خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية ، دار وائل للنشر الأردن، سنة 2000، ص13

غسان فلاح المطارنة، تدقيق حسابات المعاصر الناحية النظرية طبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن سنة 2000، ص14.

محمد سمير الصبان عبد الله هلال ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية سنة 2002، ص 17.

منصور أحمد اليديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسة في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية ، مصر سنة 2003، ص 13.

السيد محمد، المراجعة و الرقابة المالية، دار الكتاب الحديث ، مصر سنة 2008، ص، ص 34-35.

خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات ، طبعة الرابعة دار وائل للنشر و التوزيع الأردن سنة 2007، ص14.

محمد سمير صبان نظرية المراجعة و آليات التطبيق ، الدار الجامعية، مصر سنة 2003، ص،ص 33-34.

محمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات طبعة الأولى، دار الصفاء، الأردن سنة 2000، ص-ص16-17.

رؤوف عبد المنعم ، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر و التطبيق الفاروق الحديثة للطباعة والنشر ، مصر 1987، ص35.

محي الدين محمود عمر مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية دراسة مقارنة(حالة الجزائر) رسالة ماجيستر في علوم التسيير المركز الجامعي بالمدية، الجزائر سنة 2007-2008،ص29.

طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول ، دار الجامعية، مصر 2004، ص-ص 38-39.

منعم زمزير الموسري، مفهوم القرار بحوث و عمليات مدخل إلى اتخاذ القرارات ، دار النشر ، الأردن سنة 2009، ص 13.

مؤيد الفضل، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثلى، دار اليازوري ، سنة 2010، ص30.

شهرزاد محمد شهاب، القدرة على اتخاذ القرار و علاقتها بمركز الضبط ، دار صفاء، طبعة الأولى ، عمان سنة 2010، ص 49.

حسين بلعجوز، مدخل لنظرية القرار، جامعة محمد بوضياف سنة 2010، ص-ص 101 -201.

محمد المصيرفي ، القرار الإداري و نظم دعمه، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر سنة 2008، ص-ص 21-22.

أمين السيد أحمد لطفي، إرشادات المراجعة، دار النهضة العربية، مصر 1993، ص10.

محمد سعيد شهوان، الوجيز في مراجعة و تدقيق الحسابات جمعية عمال المطابع ، بدون تاريخ النشر، ص-ص 55-56.

محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة و المراجعة ، شركة الجلال للطباعة ، مصر 2003، ص156.

أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجيستر في علوم التسيير، جامعة الجزائر سنة 2006-2007، ص51.

ناصر دادي عدون ،نواصر محمد فتحي، دراسة الحالان المالية، دار الأفاق الجزائر 1991، ص190.

محمد السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية و المراسلة ، مكتبة الجلاء المنصورة، مصر 1998، ص34.

مراجعة المفاهيم و الاجراءات في النظم المحاسبية و الالكترونية، طبعة الأولى، دار ذات السلاسل، الكويت 1978، ص-ص 25-26.

المراجع باللغة الفرنسية:

Hamini.a. le contrôle interne et élaboration di bilan comptable ; entrepris publique économique . opu.alger 1991 ;p57.

Brumo camus.au marketing. Les étitions d'organisation paris.1998.p53

Olivier le mant ; groupe de recherche ; la conduite d'une mission d'audit interne, éditiondunod, paris,1995,p173.

الملخص.

إن المراجعة الحسابات تعد من الوظائف الأساسية في المؤسسة التي تعتمد عليها الإدارة العليا ومختلف المصالح و الأقسام كمصدر للمعلومات و البيانات التي تتميز بالمصداقية و الجودة و التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، ومن هنا يمكن القول أن المؤسسة تهدف إلى معرفة دور المراجعة الحسابات في اتخاذ القرار في المؤسسة باعتبار أن اتخاذ القرار عملية تقوم بها الإدارة العليا و بصفة عامة المراجعة الحسابات لها دور فعال في المؤسسة، و تتم وفق نظام الرقابة الداخلية الذي بدوره له أهمية كبيرة في اتخاذ القرارات في المؤسسة.

و هذا من خلال المراحل التي يمر تقييم نظام الرقابة الداخلية و كلما كانت المعلومات سليمة كان القرار رشيد، من دون أن ننسى عملية اتخاذ القرار التي لها جانب هام في مختلف الإدارات إذ لا يمكن أداء نشاط ما لم يتخذ بصدده قرار ، فاتخاذ القرار أساس عمل المدير و مصلحة المؤسسة.

الكلمات المفتاحية :

مراجعة الحسابات، اتخاذ القرار.

Résume :

L'audit comptabilité est considérée parmi les fonctionnalités de base dans l'établissement donc dépend l'administration supérieure et les différents séricines et classes comme ressource des données et d'information qui se caractérise pas Lhommelet et la qualité permettions à l'établissement à atteindre les objectif et de céle on peut dire que l'étude use à connaitre le rôle de l'audit comptabilité à prendre la décision au sein de l'établissement à savoir que la prise des décision et une chose faite par l'administration supérieure, d'une Fagon générale l'audit comptabilité à une rôle tris importons dans la sociale et cela se fait selon un système de surveillance intérieure qui à une grande importance dans les décisions de l'établissement et cela à travers les étapes de l'évaluation du système de surveillance intérieure et plus le informations son déréelles plus les accoisions prises son bonnes.

Sons omble que la prise des décision à un coté très importante dans les différents administration

parce que aucune activité peut être faite sons preneur une décision en sa faveur " l'actinite " car c'est une chose primordiale et une base importante dons le travail du directeur et le se suce de l'établissement.

Les mots clés:

L'audit Comptabilité, prise de décisions.

الملاحق

جانب الأصول للميزانية سنة2016.

الأصول	الملاحظة	إجمالي2016	اهتلاكات و مؤونات2016	صافي 2016	صافي 2015
أصول غير جارية		**-**	**-**	**-**	**-**
فارق بين الاقتناء (goodwill)		-	-	-	-
تثبيتات معنوية		-	-	-	-
تثبيتات عينية		**645413021,38**	**515626427,81**	**129786593,57**	**129967167,18**
الأراضي		88162500,00	-	88162500,00	88162500,00
المباني		76930567,62	74705372,40	2225195,22	1990729,03
تثبيتات عينية أخرى		480319953,76	440921055,41	39398898,35	39813938,15
تثبيتات ممنوح امتيازها		-	-	-	-
تثبيتات يجرى انجازها		1688093,68	-	1688093,68	1063492,69
تثبيتات مالية		**3183485,15**	**-**	**3183485,15**	**114506,48**
سندات موضوعة موضع معادلة		-	-	-	-
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها		-	-	-	-
سندات أخرى مثبتة		-	-	-	-
إقراض و أصول مالية أخرى غير جارية		114506,48	-	114506,48	114506,48
ضرائب مؤجلة على الأصل		3068978,67	-	3068978,67	-
مجموع الأصول غير الجارية		**650284600,21**	**515626427,81**	**134658172,40**	**131145166,35**
أصول جارية		**-**	**-**	**-**	**-**
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ		**335614035,03**	**11290581,92**	**344323453,11**	**131895083,24**
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة		**291303326,20**	**176614487,67**	**273688838,53**	**190917366,68**
الزبائن		223280271,85	176614487,67	205665784,18	183991416,40
مدينون آخرون		38823508,21	-	38199546,14	2691928,97
الضرائب و ما شابهها		29823508,21	-	29823508,21	4234021,31
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة		-	-	-	-
الموجودات و ما شابهها		**5761976,26**	**-**	**5761976,26**	**3335498,57**
الأموال الموظفة وأصول مالية جارية أخرى		-	-	-	-
الخزينة		5761976,26	-	5761976,26	3335498,57
مجموع الأصول الجارية		**252679337,49**	**28905069,59**	**623774267,90**	**326147948,49**
المجموع العام للأصول		**1302937,70**	**544531497,40**	**758432440,30**	**457293114,84**

جانب الخصوم للميزانية سنة 2016

الخصوم	ملاحظة	صافي 2016	صافي 2015
رؤوس الأموال الخاصة		-	-
رأسمال تم إصداره		-	-
رأسمال غير مستعان به		-	-
علاوات و احتياطات		-	-
فرق إعادة التقدير		-	-
فوارق المعادلة (1)		-	-
النتيجة الصافية		**- 73894058,81**	**- 70845559,89**
رؤوس أموال خاصة أخرى - الترحيل من جديد		-	-
الحسابات بين الوحدات		125593496,79	7107049,99
حصة الشركة المدمجة (1)		-	-
حصة ذوي الأقلية (1)		-	-
مجموع رؤوس الأموال الخاصة		**51699437,98**	**- 63738509,90**
الخصوم غير الجارية		-	-
القروض و الديون المالية		1451398,58	1451398,58
الضرائب المؤجلة		-	-
ديون أخرى غير جارية		-	-
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا		20574619,23	-
مجموع خصوم غير جارية		**22026017,81**	**1451398,58**
خصوم جارية		-	-
موردون و حسابات ملحقة		648924974,15	465530053,20
الضرائب		16846004,19	9854393,20
ديون أخرى		18934428,97	44194202,56
خزينة الخصوم		1577,20	1577,20
مجموع خصوم جارية		**684706984,51**	**519580226,16**
المجموع العام للخصوم		**758432440,30**	**457293114,84**

جانب الأصول للميزانية سنة2017

الأصول	الملاحظة	إجمالي2017	اهتلاكات و مؤونات2017	صافي 2017	صافي 2016
أصول غير جارية		-	-	-	-
فارق بين الاقتناء (goodwill))		-	-	-	-
تثبيتات معنوية		1588514,16		1588514,16	-
تثبيتات عينية		**651174034,22**	**521261310,40**	**129912723,82**	**129786593,57**
الأراضي		88162500,00	-	88162500,00	88162500,00
المباني		77624071,62	74834949,46	2789122,16	2225195,22
تثبيتات عينية أخرى		485387462,60	446426360,94	38961101,66	39398898,35
تثبيتات ممنوح امتيازها		-	-	-	-
تثبيتات يجرى انجازها		-	-	-	1688093,68
تثبيتات مالية		**4022779,21**	-	**4022779,21**	**3183485,15**
سندات موضوعة موضع معادلة		-	-	-	-
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها		-	-	-	-
سندات أخرى مثبتة		-	-	-	-
إقراض و أصول مالية أخرى غير جارية		114506,48	-	114506,48	114506,48
ضرائب مؤجلة على الأصل		3908272,73	-	3908272,73	3068978,67
مجموع الأصول غير الجارية		**656785327,59**	**521261310,40**	**135524017,19**	**134658172,40**
أصول جارية		-	-	-	-
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ		**50806020,84**	**4003279,76**	**46802741,08**	**344323453,11**
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة		**130783823,02**	**27521355,98**	**103262467,04**	**273688838,53**
الزبائن		128514783,27	27521355,98	100993427,29	205665784,18
مدينون آخرون		2269039,75	-	2269039,75	38199546,14
الضرائب و ما شابهها		0,00	-	0,00	29823508,21
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة		-	-	-	-
الموجودات و ما شابهها		**5931009,75**	-	**5931009,75**	**5761976,26**
الأموال الموظفة وأصول مالية جارية أخرى		-	-	-	-
الخزينة		5931009,75	-	5931009,75	5761976,26
مجموع الأصول الجارية		**187520853,61**	**31524635,74**	**155996217,87**	**623774267,90**
المجموع العام للأصول		**844306181,20**	**552785946,14**	**291520235,06**	**758432440,30**

جانب الخصوم للميزانية سنة 2017

الخصوم	ملاحظة	صافي 2017	صافي 2016
رؤوس الأموال الخاصة		-	-
رأسمال تم إصداره		-	-
رأسمال غير مستعان به		-	-
علاوات و احتياطات		-	-
فرق إعادة التقدير		-	-
فوارق المعادلة (1)		-	-
النتيجة الصافية		**- 209970050,04**	**- 73894058,81**
رؤوس أموال خاصة أخرى - الترحيل من جديد		- 48845640,69	-
الحسابات بين الوحدات		207603,37	125593496,79
حصة الشركة المدمجة (1)		-	-
حصة ذوي الأقلية (1)		-	-
مجموع رؤوس الأموال الخاصة		**- 258608087,36**	**51699437,98**
الخصوم غير الجارية		-	-
القروض و الديون المالية		1451398,58	1451398,58
الضرائب المؤجلة		-	-
ديون أخرى غير جارية		-	-
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا		20569856,39	20574619,23
مجموع خصوم غير جارية		**22021254,97**	**22026017,81**
خصوم جارية		-	-
موردون و حسابات ملحقة		522351002,38	648924974,15
الضرائب		453949,95	16846004,19
ديونأخرى		5300537,92	18934428,97
خزينة الخصوم		1577,20	1577,20
مجموع خصوم جارية		**528107067,45**	**684706984,51**
المجموع العام للخصوم		**291520235,06**	**758432440,30**