



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ليسانس LMD

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير، علوم تجارية

الشعب: العلوم التجارية

التخصص: مالية و محاسبة

من إعداد الطالبات: خنين صارة - بن دكن سمية - طرباقو حورية

بعنوان:

التدقيق المحاسبي و دور المراجعة في إتخاذ القرارات  
دراسة ميدانية

"المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFA PIPE"

- غرداية - (2013-2014)

الأستاذ المشرف: بهاز جيلالي

## الإهداء

إلى من قال فيهم عز وجل <<وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا>>

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها وأقترن رضاها برضى الرحمن وارتبطت طاعته بطاعة الخالق -  
والدي الحبيبة أطال الله في عمرها وبارك فيها-

إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل وكان سندا لي ومرشدا لخطواتي الأولى على درب  
العلم -والدي العزيز حفظه الله وبارك في عمره-

إلى أخواتي وأخواتي: نورة، فاطمة، إيمان، هودة، ياسين، وإلى شعبة البيت الكتكوت: عبد النور

إلى جميع أفراد عائلتي وأخوالي وخالاتي وأعمامي وعماتي وكل أولادهم.

إلى صديقتاي ورفيقات دربي: سمية وحرورية.

إلى كل أصدقائي في الجامعة وإلى كل من ساهم من قريب وبعيد في إتمام هذا العمل. إلى كل أفراد

دفعة " 2014/2013 "

وإلى كل من وسعهم صدري ولم تسعهم هذه السطور إليهم جميعا أهدي ثمرة جهدنا المتواضع

صارة

## الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

<اقرأ وربك أكرم الذي علم بالقلم علم الإنسان ما لم يعلم>> صدق الله العظيم.

الحمد لله الذي انعم علينا بنعمة الإسلام مصباحاً أخرج البشرية من الظلمات إلى النور

إنه لا يسعني في هذه اللحظات التي لعلني لا أملك أغلى منها لأهدي هذا العمل المتواضع إلى  
الذي منحوا لنا الاستقلال والسيادة وهم شهدائنا الأبرار وبفضلهم أصبحت لنا جامعات ومعاهد  
عليها.

وفي هذه اللحظات أتقدم بثمره جهدي إلى من قال فيها الله عز وجل <<وبالوالدين إحسانا>> بحر  
الحنان، نور عيني أمي، التي وقفت هي طوال هذا المشوار بدعواتها وحبها وعطفها أبي الغالي الذي  
علمني أن الحياة كفاح ونضال وأن وعاء العلم لا يمتلي.

الأعمدة التي أظل أرتكز عليها للصمود إخوتي، عبد الفتاح ، أسماء، آسيا، أمولة و الإزهار الفتية  
شيماء، زياد، سفيان، عبد النور، نور الهدى، معاد، ياسين، محمد الأمين، مروة، عادل، محمد،  
هشام والى الكتكوث حسين، يونس، محمد، بغداد، بتول، إسراء، هاجر.

وكل ما نسينا ذكره

جميع من علمني حرفاً من مرحلة الابتدائي إلى مرحلة الجامعة

سمية

## الإهداء

الحمد لله الذي أعاننا على إنجاز هذا العمل المتواضع أهديه:

إلى التي وهبتني الحياة، منحتني الحب والحنان، ربّني بلطف وعلمتني كلمة الشرف والحياة إلى أمي  
الغالية رحمها الله وأوسعها فسيحا جناته.

إلى أعظم الرجال صبرا ورمز العطاء أبي الغالي رحمه الله.

إلى من أفنت حياتها من أجل تعليمي وكانت لي سند في مشواري الدراسي أعطتني قلب الأم  
الداقي أختي الغالية "فضيلة".

إلى من حملهم ساعد أبي وحضني أمي إلى أخواني وأخواتي : مصطفى، بشير، علي ، محمد،  
دربالي، مخلوف، نور الدين، جيلالي، باديس، رضا، سارة وفتيحة وزوجها، مباركة، أم الخير.

إلى بنت عمي فاطمة وبنت خالي رباب وبنات خالتي جمعة ، يمينة، مسعودة وإلى زوجات أخواني:  
فاطمة، فاطمة الزهراء، عقيلة، مروة، أم الخير، سليمة.

إلى كتايب البيت وشمع النور: هيبه، سفيان، ياسر، خيرة، صفاء، صبيرينة.

إلى صديقاتي دربي: سارة، سمية.

حورية

## كلمة الشكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم <<لئن شكرتم لأزيدنكم>> صدق الله العظيم

اللهم نحمدك حمدا يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانك، اللهم أعنا على ذكرك وشكرك وحسن عبادتك.  
لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير لأستاذنا المشرف "بهاز الجليلي" الذي لم يبخل علينا بجهده ووقته ونصائحه القيمة وعلى تواضعه المتناهي في المعاملة فكان لنا نعم المشرف.  
كما نتقدم بشكر الجزيل إلى كل عمال الجزائرية لصناعة الأنابيب وخاصة الأستاذ "شبيلا محمد" الذي رافقنا طيلة تربصنا بالمؤسسة ولم يبخل علينا بالمعلومات اللازمة ومد لنا يد العون وأفادنا على إنجاز مذكرتنا.

"كما لا ننسى أن نترحم على شهداء الأحداث الأخيرة في غرداية"

نشكر كل من ساهم وساعدنا ولو بكلمة طيبة في إنجاز عملنا هذا

وتحية خاصة إلى "عبدو، حمزة، فارس"

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان	الرقم
	التطور التاريخي للمراجعة و التدقيق.	(1-1)
	التطور التاريخي للأهداف التدقيق.	(2-1)
	المعايير الدولية للتدقيق.	(3-1)
	توضيح مختصر لمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب.	(1-2)
	يوضح توزيع العينة الدراسية حسب المتغيرات الشخصية.	(2-2)
	يوضح توزيع العينة الدراسية حسب المتغير الكمي "التدقيق المحاسبي و المراجعة".	(3-2)
	يوضح توزيع العينة الدراسية حسب المتغير النوعي اتخاذ القرارات.	(4-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
	يوضح ملخص معايير التدقيق.	(1-1)
	يوضح أنواع التقرير.	(2-1)
	يوضح مفهوم القرار.	(3-1)
	يوضح مراحل عملية القرار.	(4-1)
	يوضح المراجعة بؤرة النظام الرقابي.	(5-1)
	يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ALFA PIPE.	(1-2)
	يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	(2-2)
	يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن.	(3-2)
	يوضح توزيع أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية.	(4-2)
	يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوضعية القانونية للمؤسسة.	(5-2)
	يوضح توزيع أفراد العينة حسب أقدميه العمل في المؤسسة.	(6-2)
	يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي المحصل عليه.	(7-2)
	يوضح توزيع أفراد العينة حسب نشاط المؤسسة.	(8-2)
	يوضح وجود هيئة للتدقيق و مراجعة الحسابات.	(9-2)
	يوضح وجود نظام المراجعة العمليات المالية.	

	(10-2) يوضح تقارير دورية للنتائج المراجعة العمليات المالية.
	(11-2) يوضح إلى أي مستوى يتم تقدير تقارير المراجعة.
	(12-2) يوضح الفترة التي يعال فيها تقرير المراجعة.
	(13-2) يوضح طريقة صياغة التقارير المراجعة.
	(14-2) يوضح مختلف أنواع المراجعة التي تشمل المؤسسة.
	(15-2) يوضح أساس اتخاذ القرار على ما يقرر المراجع.
	(16-2) يوضح أنه عند اتخاذ قرار تكتيكي يتم الاستعانة بالمراجعين.
	(17-2) يوضح التأثير التقارير المراجعة على قيمة المراجع.
	(18-2)



## الفهرس العام

II.....	الإهداء.
V.....	الشكر
VI.....	قائمة الجداول.
VII.....	قائمة الأشكال
VIII.....	قائمة الملاحق.
IX.....	الملخص
أ.....	المقدمة.

### الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

6.....	تمهيد
7.....	المبحث الأول: البعد النظري لكل من التدقيق ودور المراجعة في اتخاذ القرار.
7.....	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق و مفهومه.
12.....	المطلب الثاني: أهداف، الأهمية، وأنواع و المعايير و تقرير المراجعة.
34.....	المطلب الثالث: دور المراجعة في إنجاز القرارات.
41.....	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

### الفصل الثاني: دراسة ميدانية "الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE"

49.....	المبحث الأول: الطريقة والأدوات.
49.....	المطلب الأول: طريقة جمع المعلومات.
53.....	المطلب الثاني: أدوات الدراسة.

55.....	المبحث الثاني: تحليل النتائج والمناقشة.....
55.....	المطلب الأول: النتائج المستخلصة.....
79.....	المطلب الثاني: مناقشة النتائج.....
74.....	الخاتمة.....
76.....	المراجع.....
80.....	الملاحق.....

## الملخص:

يعد التدقيق بمفهومه الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث تعمل على تقييم أنشطتها المختلفة المالية والتشغيلية، الأمر الذي جعل من التدقيق (المراجعة) تلعب دورا مهما في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤوليتها المختلفة. في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتحديات وفي ظل الإشكال المختلفة للمؤسسات وتنوعها وعلى اختلاف إحصامها زادت حاجة المؤسسة إلى اعتماد على المراجعة حيث تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياستها وجراءتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، وتمكنها من اتخاذ القرارات في المؤسسة بمختلف مستوياتها الإدارية من العمليات الأساسية التي يقوم بها جميع من في المؤسسة بما يخدم أهدافها المسطرة إلا أن الإقبال على اتخاذ قرارات ما مهما كان صنفها (إستراتيجية، تكتيكية، تنفيذية)، يحتاج إلى الاعتماد على معلومات مؤهلة لذلك هذا الأمر جعل من التدقيق أداة تضمن هذا النوع من المعلومات ، فيستعان بها من اجل دعم تفعيل هذه القرارات بما يضمن الحصول على أكبر عائد منها.

## Résumé:

L'audite avec un sens actuel est un moyen qui aide l'entreprise à réaliser ses ambitions, par laquelle, elle peut évaluer ses différentes activités financières.

Puisque, il existe des formes variées des entreprises, elles ont besoin de la révision, ou cette dernière contribue à la pratique des mécanismes tracés préalablement d'une manière efficace comme elle l'aide à prendre des décisions administratives éclairées par les administrateurs. Sachant que l'opération de prendre des décisions doit être faite en comptant sur des informations qualifiantes ce qui fait l'audit un outil qui garantit le soutien l'efficacité des décisions.

**Résumé:**

L'audit avec un sens actuel est un moyen qui aide l'entreprise à réaliser ses ambitions, par lequel, elle peut évaluer ses différentes activités financières.

Puisque, il existe des formes variées des entreprises, elles ont besoin de la révision, ou cette dernière contribue à la pratique des mécanismes tracés préalablement d'une manière efficace comme elle l'aide à prendre des décisions administratives déclarées par les administrateurs. Sachant que l'opération de prendre des décisions doit être faite en comptant sur des informations qualitatives ce qui fait l'audit un outil qui garantit le soutien l'efficacité des décisions.

## مقدمة:

تشهد المؤسسة الاقتصادية في الوقت الراهن منافسة شديدة جدا نظرا للتوسع الظاهر في مجال التكنولوجيا والعولمة، وهذا ما يؤثر على أداء المؤسسة واتخاذ القرار فيها. ما أوجب ضرورة الاهتمام الى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن للمؤسسة الخاصة منها والعامه الحفاظ على اموالها المستثمرة والاستغلال الامثل لموردتهم والحد من الاخطاء المحاسبية وربما التلاعبات التي تحصل في القوائم المالية وفي مقدمة هذه الوسائل "التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات" لدى تسعى المؤسسة جاهدة للوقوف على مدى مصداقية تلك القوائم وذلك لتحقيق أهدافها ومساعدتها لاستمرارها وارتفاع ربحيتها.

فعلى المؤسسة مراعاة كل هذه المعطيات عند تحديد مسارها الإستراتيجي، وذلك باختبار المسار المربح وهذا يكون عن طريق اتخاذ قرارات صائبة في الوقت المناسب فعملية اتخاذ القرار عملية دائمة ومستمرة تلجأ اليها المؤسسة لمواجهة التغيرات التي تحدث في المحيط، لدى تكتسي هذه العملية أهمية كبيرة لما ينجر عنها من نتائج ولتتمكن المؤسسة من تحقيق القرار المناسب لتحقيق الارباح والميزة التنافسية والضفر بحصة سوقية لدى على المؤسسة انتهاج اساليب تسيرية لتحقيق ذلك من بينها نجد التدقيق المحاسبي والمراجعة أحد اهم الاساليب التي تعد إطار هام للرقابة وعليه فهي تعتبر الأداة التي تعتمد عليها الإدارة العليا وكذا حماية أصول المؤسسة وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وبناء على ماسبق نطرح الاشكالية التالية:

كيف يمكن ان يسهم التدقيق والمراجعة في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية؟

ولمعالجة الاشكالية نطرح الاسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ماهو مضمون التدقيق وماهي انواعه وأهميته؟
- ✓ ماهو الهدف الرئيسي والهام للتدقيق وماهي معاييرها؟
- ✓ ماهو القرار؟ وكيف تساهم مراجعة الحسابات في اتخاذ القرارات في مؤسسة صناعة الانابيب؟

1) فرضيات البحث:

ولمعالجة تلك الأسئلة الفرعية يجب الاعتماد على الفرضيات التالية:

- ✓ التدقيق أداة من ادوات الرقابة الداخلية
- ✓ تقارير المدقق والمراجع تعد تقارير دورية يتم إعدادها من طرفه
- ✓ إهتمام بالمراجعة داخل المؤسسة الاقتصادية تؤدي الى ارتفاع فعالية التقرير في الشركة وارتفاع كفاءة الادارة في اتخاذ قرارات مالية سليمة

- ✓ يتخذ القرار بناءً على تقرير المراجع في الجزائرية لصناعة الانابيب
- ✓ عند إتخاذ قرار تكتيكي أو إستراتيجي يتم استعانة بالمراجعين آخرين عند الضرورة
- ✓ تأثر تقارير المراجع على قيمة المؤسسة الاقتصادية ALFAPIPE

## 2) أهداف الدراسة:

- ✓ التعرف على فاعلية نظام التدقيق ومراجعة الحسابات داخل المؤسسة
- ✓ إبراز أهمية تقرير المدقق او المراجع ودوره في إتخاذ القرار المالية في المؤسسة
- ✓ التعرف على آليات إتخاذ القرار
- ✓ محاولة ابراز دور التدقيق ومراجعة الحسابات في إتخاذ القرارات المالية على عينة من مؤسسات اقتصادية منها الوحدة التابعة لصناعة الانابيب الموجودة في غرداية.

## 3) حدود الدراسة:

- أ- الحدود المكانية: كانت الدراسة التطبيقية على مستوى الجزائرية لصناعة الانابيب وحدة غرداية.
- ب- الحدود الزمنية: كانت المدة الزمنية من اواخر شهر افريل الى اخر شهر ماي سنة 2014.

## 4) اهمية الدراسة:

تمكن اهمية البحث في معرفة الاطار المفاهيمي للتدقيق ودور المراجعة في اتخاذ القرارات (نظريا وتطبيقيا) والتي تعتبر احد اهم الاعمدة التي بموجبها تستطيع المؤسسة ان تحقق نمو وتطور من دورة الى اخرى، وذلك لانه يقوم على فاعلية تقرير المراجع واستخراج الآراء والنائج والتوصيات التي تساعد المدير المالي على تقييم الوضعية الحالية لمؤسسة بحيث يظهر في التقرير نقاط القوة والضعف للمؤسسة ويكون عوناً لها في ترشيد قراراتها المالية.

## 5) مبررات اختيار الموضوع:

إن عملية اختيارنا للموضوع لم تكن بمحض الصدفة ولكن كان ذلك نتيجة تظافر عدة اعتبارات موضوعية وذاتية حيث ان هذه الاعتبارات الموضوعية تمثلت فيما يلي:

- ✓ أهمية البالغة للموضوع لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية.
- ✓ إهمال بعض المؤسسات للتدقيق والمراجعة ومنه سلطنا الضوء عليها ورد الاعتبار للمهنة.

اما المبررات الذاتية فكانت على النحو التالي:

- ✓ ميولنا الشخصي للمواضيع ذات الصلة بالتدقيق ومراجعة الحسابات.
- ✓ بحكم التخصص الذي ندرسه (محاسبة ومالية) والتي يعتبر التدقيق احد محاوره.
- ✓ أفق مستقبلية وراء اختيارنا لهذا الموضوع.

## 6 صعوبات البحث:

- ✓ صعوبة تطبيق طريقة IMRAD وعدم فهمنا لهذه المنهجية.
- ✓ صعوبة المقابلة والحصول على المعلومات من المؤسسة الاقتصادية.
- ✓ قلة المراجع التي لها صلة بالموضوع وصعوبة استعارة الكتب الداخلية حيث كانت جل الكتب المماثلة لموضوع البحث داخلية.
- ✓ عدم توفر الوقت اللازم نظرا للأحداث التي مررنا بها هذه السنة وذلك كان له تأثير سلبي على مواصلة البحث وجمع المعلومات.

## 7 منهجية البحث:

للإجابة على التساؤلات الواردة في الاشكالية ومن اجل تحقيق اهداف البحث ثم الاعتماد على الاسلوب الوصفي التحليلي في الفصول النظرية القائم على جمع البيانات والمعلومات المرتبطة بالموضوع محل الدراسة بينما تم الاعتماد في الفصل التطبيقي الذي تم فيه دراسة العينة من المؤسسات الاقتصادية بغرداية ولقد تم استخدام اسلوب الاستبانة والمقابلة وعرض وتحليل الاستبيان، كما استخدمنا برامج معلوماتية مختلفة تمثلت في SPSS و M.S. EXCEL.

## 8 هيكل البحث:

لدراسة الموضوع دراسة وافية تناول موضوعنا فصلين تسبقهم مقدمة وتليهم خاتمة حيث تناول الفصل الاول الادبيات النظرية والتطبيقية من خلال مبحثين اما الفصل الثاني فضم الدراسة الميدانية للمؤسسة الجزائرية لصناعة الانابيب ALFAPIPE بغرداية.



## تمهيد:

بعد إنتهاء من الادبيات النظرية والتطبيقية لتدقيق المحاسبي ودور المراجعة في اتخاذ القرارات، سوف نحاول في هذا الفصل الذي يخص الدراسة الميدانية، وهذا من خلال اسقاط ما قدم في الفصل الأول على الواقع >المؤسسة الوطنية الجزائرية لصناعة الانابيب وحدة غرداية<<، لتكون محور دراستنا الميدانية وعليه تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: المطلب الأول : الطريقة المنهجية المتبعة

المطلب الثاني: الادوات المستخدمة

المبحث الثاني: المطلب الأول: الادوات المستخدمة

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

## المبحث الأول: الطريقة والأدوات

### المطلب الأول: الطريقة المنهجية المتبعة

#### الفرع الأول: المنهج المتبع

يمثل المنهج المتبع في الدراسة الميدانية الأسلوب المتبع قصد الوصول الى الأهداف المسطرة وباعتبار البحث يدور حول متغيري الدراسة المتمثل في المتغير الكمي <<التدقيق المحاسبي والمراجعة>> والمتغير النوعي المتمثل في <<عملية اتخاذ القرارات>> في المؤسسات الاقتصادية. بمعنى أوضح تحديد ما اذا كان هناك مساهمة التدقيق المحاسبي او المراجعة وأثرها على اتخاذ القرارات من خلال مرحلة الفحص والتحقق وإعداد التقرير لذلك سوف نعتد في دراستنا على المنهج الوصفي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها ومن تم تحديد النتائج الموصل اليها.

#### الفرع الثاني: عينة والمجتمع الدراسة

1) التعرف بالمؤسسة محل الدراسة

2) عينة الدراسة:

يضم مجتمع الدراسة جميع الموارد البشرية العاملة بالمؤسسة ALFAPIPE وحدة غرداية ولصعوبة الوصول الى كل الموارد البشرية بالمؤسسة محل الدراسة بسبب نظام العمل والعطل، لذلك تم حصر العينة في 29 مفردة ثم اختيارها وفقا للمستويات الادارية في المؤسسة وهذا حتى تكون الدراسة اكثر موضوعية وأكثر تعبيراً عن متغيري الدراسة.

### المطلب الثاني: الادوات المستخدمة

#### الفرع الأول: أدوات الجمع المستخدمة

بعد اختيارنا لمنهج الدراسة المتبع ومجتمع وعينة الدراسة وجب علينا تحديد الادوات المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات، وحصرها منا على جمع اكبر كم هائل من المعلومات التي تفيدنا في موضوعنا بصفة مباشرة فقد اعتمدنا على ادوات معينة لجمع المعلومات تمثلت في اسلوب المقابلة الشخصية والاستبيان اضافة الى اسلوب الملاحظة للوقوف على نتائج مستوحات من الواقع.

\***المقابلة الشخصية:** لقد إختارنا في أول زيارتنا للمؤسسة إستعمال المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس بغرض الحصول على معلومات حول نشاط وطبيعة المؤسسة بصفة عامة. اضافة الى التنظيم التسيري للمؤسسة حيث تضمنت هذه المقابلات طرح مجموعة من الاسئلة محددة ومقترحة وهذا كتمهيد للدخول في الموضوع وحرصا منا على الاطلاع كل جوانب التي تهمنا في الدراسة.

\***الاستبيان:** بعد قيامنا بالمقابلات وحصولنا على بعض المعلومات وهذا لشح المعلومات من بعض المسؤولين.أردنا إختيار أسلوب آخر أكثر فعالية تمثل في الاستبيان والذي يعد من أهم الادوات المستخدمة في جمع البيانات حيث يعد هذا الاسلوب وسيلة بحث هامة للكشف عن آراء ومواقف العاملين عن طبيعة التدقيق المحاسبي والمراجعة وعملية اتخاذ القرار في المؤسسة.لذا قمنا بإعداد استمارة الاستبيان حول متغيري بحثنا وهذا في اطار حصولنا على معلومات أكثر دقة وتفيدنا في دراستنا هذه.

### الفرع الثاني: الادوات الاحصائية المستعملة

إستخدمنا في تحليل بيانات البحث الوسائل الاحصائية المتمثلة في برنامج SPSS لمعرفة النسب المئوية للإجابات المتحصل عليها من طرف العمال بعد إختيار بديل من بدائل اسئلة الاستبيان.

### المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

#### المطلب الاول: النتائج المستخلصة من المؤسسة

أولاً: التدقيق المحاسبي والمراجعة في المؤسسة:

تعتبر المؤسسة الوطنية لصناعة الانابيب بغرداية تابعة للمؤسسة الأم في الجزائر، حيث يعمل على إقتراح سياسات تطويرية على المدى الطويل، كما ان المراجعة بدأت من حيز التطبيق في المؤسسة الانابيب سنة 2011 ومازلت في النشأة كما تطمح المؤسسة الى سياسات متطورة في مجال المراجعة لتحسين سير الوحدة بشكل يعطي قيمة حقيقية ترفع شأن المؤسسة اقتصاديا.

ومن خلال ما قدم سابقا في الجانب النظري وجدنا ان التدقيق المحاسبي والمراجعة في المؤسسة تكون إداريا وماليا حيث تضمن الإشراف والحماية وامن ممتلكات الوحدة والأفراد وهذا طبقا للقوانين المعمول بها.

أما فيما يخص المراجعة المالية فهي تعتبر أهم مراجعة في الوحدة فهي تشرف على كافة العمليات فهي تدخل ضمن مراقبة التسيير.

ثانيا: اتخاذ القرارات في المؤسسة

تلجأ الإدارة العليا للمؤسسة الوطنية لصناعة الانابيب (الشركة الأم) في كل مرة تريد اتخاذ القرارات معينة الى تقارير و آراء المراجعين الداخليين المدققين ليشرف عليهم بتوصياتهم والتي تساهم بشكل كبير لتحقيق العديد من النتائج وهذا للدور المهم في اتخاذ القرارات.

كما يقوم المدير الذي يمثل السلطة العليا في المؤسسة بإتخاذ القرار السليم استنادا لتقارير المراقبة الداخلية سواء كانت القرارات تكتيكية او استراتيجية او تنفيذية<sup>1</sup>.

ثالثا: تحليل نتائج الاستبيان

الجزء الأول خاص بالبيانات الشخصية

الجدول رقم(1-2): يوضح توزيع العينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية

**1 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب:**

أ- الجنس: تتكون عينة الدراسة من 29 فرد فكان منهم 20 ذكر و9 إناث والشكل أدناه يوضح النسب حسب متغير الجنس.

الشكل رقم(1-2): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس

تحليل: من خلال الشكل رقم(1-2) تبين أن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 69% في حين قدرت نسبة الإناث حوالي 31%.

ب- العمر: من خلال عينة الدراسة تم توزيعها على 3 فئات حسب متغير العمر والشكل يبين النسب كالاتي:

الشكل (22): يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن

<sup>1</sup>-استنادا الى اجابات مراقب التسيير (مقابلة الشخصية)

تحليل: من خلال رقم (2-2) نلاحظ ان هناك تباين في أعمار أفراد عينة الدراسة وأن الفئة الأكثر تكرار في عينة الدراسة هي الفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة قدرت النسبة بـ 41.40% تم تليها الفئة العمرية 20-30 سنة بنسبة 34.50% تم اخيرا تأتي الفئة 40-50 سنة بنسبة 24.10% وعليه فان الفئة العمرية الأكثر تكرار يميل إلى أعمار متوسطة أي أن هناك وسطية في الخبرة بالنسبة للمؤسسة.

ت- حالة الاجتماعية: من خلال عينة الدراسة تم توزيع الحالة الاجتماعية الى أربعة مستويات والشكل التالي يوضح النسب الآتية:

الشكل (2-3): يوضح الحالة الاجتماعية

التحليل: من خلال الشكل رقم (2-3) نلاحظ ان أغلبية أفراد العينة بنسبة 58.60% وهذه النسبة تمثل الفئة المتزوجة وتليها الفئة أعزبة بنسبة 34.50% تم ورائها تأتي الفئتين المطلقة والأرملة بنسبة متساوية بـ 3.40%.

ث- الوضعية القانونية بالنسبة للمؤسسة: تم توزيع العينة الى فئتين كآتي بنسب تالية:

الشكل (2-4): يوضح الوضعية القانونية بالنسبة للمؤسسة

التحليل: من خلال الشكل (2-4) نلاحظ أن وضعية المؤسسة دائمة وتمثلت النسبة بـ 86.20% وتليها نسبة 13.80% تمثل وضعية مؤقتة، ومنه نستنتج أن المؤسسة تثبت بدوام بعد ما كانت مؤقتة في وقت ماضي.

ج- اقدمية العمل في المؤسسة: تم توزيع العينة الى 4 مستويات مختلفة و الشكل التالي يبين النسب:

الشكل (2-5): اقدمية العمل في المؤسسة

**التحليل:** من خلال الشكل (2-5) تبين لنا أن أغلبية أفراد العينة لديهم خبرة ما بين 05 سنوات الى 20 سنة بنسبة 41.50% ثم تليها نسبة أكثر من 20 سنة وقدرت بـ 10.30% وأخيرا وبنسبة 6.90% مثلت خبرة الفئة ما بين سنة الى 5 سنوات.

**ح- المرهل العلمي المحصل عليه:** من خلال المؤهلات العلمية المحصل عليها تم توزيع العينة الى 4 مستويات والشكل التالي يبين النسب:

**الشكل (2-6): المؤهل العلمي المحصل عليه**

**التحليل:** من خلال الشكل رقم (2-3) نلاحظ أغلبية أفراد العينة ذو مستوى تعليم جامعي وقدرت النسبة بـ 44.80% تم تليها الفئة شهادات علمية اخرى بنسبة 31% اما الفئة الحاملة لشهادة الماجستير فنسبتها كانت 17.20% وفي الاخير كانت نسبة 6.90% ممثلة في شهادة البكالوريا.

**الجزء الثاني: الخاص بالتدقيق ومراجعة الحسابات**

الجدول رقم (2-2): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير الكمي <<التدقيق المحاسبي والمراجعة>> في المؤسسة الاقتصادية.

**\* طبيعة نشاط المؤسسة:**

**الشكل (2-7): يوضح طبيعة نشاط المؤسسة**

**تحليل:** نستنتج من خلال الشكل (2-7) أن المؤسسة ذو طابع صناعي وذلك بنسبة 96.55% ونسبة منخفضة تقدر بـ 3.45% ذات طابع تجاري.

**\* هيئة التدقيق ومراجعة الحسابات:**

الشكل (2-8): بوضوح وجود هيئة للتدقيق ومراجعة الحسابات

تحليل: من خلال الشكل (2-8) عبرت نسبة 89.66% من الفئة تؤكد وجود هيئة للتدقيق ومراجعة الحسابات وتأتي نسبة 6.90% من الفئة تنفي وجودها واستقلت الفئة التي تمثل نسبة 3.45% بالحياد وعدم الدراية بوجود هيئة للتدقيق والمراجعة كانت الإجابة ب لا أعلم.

\*مراجعة العمليات المالية:

الشكل (2-9): وجود نظام للمراجعة العمليات المالية

تحليل: الشكل (2-9) يوضح أن أغلبية الأفراد يؤكدون وجود نظام للمراجعة العمليات المالية وذلك بنسبة قدرت ب 96.55% والنسبة التي تليها كانت الإجابة ب لا أعلم بنسبة 3.45% .

\*تقارير دورية بنتائج المراجعة العمليات المالية

الشكل (2-10): يوضح عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة العمليات المالية

تحليل: من خلال شكل (2-10) يبين أغلبية أفراد العينة يعبرون عن عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة العمليات المالية وذلك بنسبة 57.14% ثم تليها النسبة 25% للأفراد الذين يعبرون على عدم علمهم بذلك، اما افراد الذين يعبرون على عدم عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة بلغت نسبة ب 17.86% .

\*مستوى تقدير تقارير المراجع:

الشكل (2-11): يوضح الى اي مستوى يتم تقدير تقارير المراجع

التحليل: نلاحظ من خلال النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (2-11) أن أغلبية الأفراد يعبرون بنسبة 58.62% في مستوى تقديم تقارير المراجع الى مجلس الإدارة ثم تليها نسبة 24.14% يعبرون أن التقارير ترفع الى مدير عام الشؤون المالية وأخيرا يتم تقدير تقارير المراجع الى مدير العام للشركة بنسبة 17.24%.

\*فترة التي يعاد فيها تقرير المراجع:

الشكل (2-12): يوضح الفترة التي يعاد فيها تقرير المراجع

تحليل: من خلال النتائج المبينة في شكل (2-12) نلاحظ أن نسبة التي حددت الفترة التي يعد عنها تقرير المراجعة تمثلت ب 51.72% مختلط وهذه النسبة خاصة بتقرير المراجعة بالمديرية (الوحدة) وتأتي بعدها شهرية بنسبة 24.14% ثم نسبة 13.79% سنوية عند الضرورة وهي خاصة بالشركة الأم وبعدها تقارير نصف سنوية بنسبة تقدر ب 6.90% وتليها التقارير اليومية بنسبة 3.45% وأخيرا نسبة معدومة لا توجد تقارير يومية.

\*طريقة صياغة تقارير المراجعة:

الشكل (2-13): يوضح طريقة صياغة تقارير المراجعة

تحليل: من خلال الشكل (2-13) والنتائج الواردة يتضح لنا ان اغلبية افراد العينة يعبرون عن صياغة تقرير المراجعة بطريقة كتابية بنسبة قدرت ب 82.76% ثم تليها نسبة 17.24% للأفراد الذين عبروا بأنها شفوية، مع انعدام النسبة التي تعبر بتقارير كتابية وشفوية معا.

\*انواع المراجعة في المؤسسة:

الشكل (2-14): يوضح مختلف انواع المراجعة التي تشمل المؤسسة

تحليل: يتضح لنا من خلال الشكل (2-14) والنتائج المحصل عليها نرى أن نسبة 55.17% من أفراد العينة عبروا عن مختلف أنواع المراجعة التي تشمل المؤسسة بشكل مختلط وتأتي النسبة 24.14% للأفراد الذين عبروا



بأنها مراجعة محاسبيا، أما نسبة 17.24% للأفراد عبروا بأن التقارير مالية وآخرون عبروا بأنها مختلطة بنسبة 3.45%.

#### الجزء الثالث: خاص باتخاذ القرار

الجدول رقم (2-3): يوضح توزيع افراد العينة الدراسة حسب المتغير النوعي "اتخاذ القرار"

\*أساس اتخاذ القرار للمراجع:

الشكل (2-15): يوضح الاساس اتخاذ القرار وعله ما يقرره المراجع

تحليل: من خلال الشكل (2-15) يتبين لنا أن نسبة 75.86% من الأفراد عبروا بأن اتخاذ القرار هو على ما يقرره المراجع وتليها عدم الدراية بذلك بنسبة 17.24% وأخيرا العينة ان اتخاذ القرار لا يتخذ على ما يقرره المراجع وذلك بنسبة 6.90%.

\*عند اتخاذ القرار التكتيكي والاستراتيجي يتم استعانة بمراجعين:

الشكل (2-16): يوضح ان عند اتخاذ القرار التكتيكي والاستراتيجي يتم باستعانة بمراجعين

تحليل: يوضح الشكل (2-16) ومن خلال النتائج والنسب نرى أن نسبة 41.38% عبرة ان افراد العينة باستعانة المراجعين آخرين عند الضرورة ونسبة 24.14% قالو احيانا بذلك تليها نسبة 20.69% بدائما وتساوت النسبة عند التعبير ب نادرا وعند الضرورة وكانت 6.90%.

\*تأثير تقارير المراجعة على قيمة المؤسسة:

الشكل (2-17): يوضح تأثير تقارير المراجعة على قيمة المؤسسة

التحليل: من خلال النتائج نرى ان المعبرون بان تقارير المراجعة على قيمة المؤسسة بنسبة 68.21% وعبر افراد العينة ب لا أعلم وكانت النسبة ب 10.34% كما نفى البعض منهم بعدم تأثيرها تقارير المراجعة على قيمة المؤسسة 3.45%.



## تمهيد:

يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة يأتي دون مدقق والمراجع في الحكم على سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات.

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا، نظرا لما لها من أدوار عدة مستويات فعلى الرغم من أنه حقق وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالمران فقط إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة لها.

كما يعتبر التدقيق وظيفة تقييميه مستقلة نسبيا بالشركة كما يعمل على فحص وتقييم الأنشطة وذلك بتقييم منطقة الرقابة الداخلية باستخراج مدى تطبيقها لأن لإجراءات الموضوعة من طرفها والتي يمكن لها أن تمس لاستقرارها.

وللدراسة أكثر تفاصيل انطلاقا مما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري لمهمة التدقيق ومعرفة دور المراجعة ومدى مساهمتها في صنع واتخاذ القرار بالإضافة الى بعض الدراسات السابقة أجريت على هذا الموضوع وقسمنا الفصل الأول كالتالي:

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق ودور مراجعة الحسابات لاتخاذ القرارات.

المبحث الثاني: الإطار التطبيقي لدور المراجعة في اتخاذ القرارات (الدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع).

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ودور المراجعة في اتخاذ القرار

### المبحث الأول: المدخل المفاهيمي للتدقيق ودور المراجعة في اتخاذ القرار

تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور ويتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية والمتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حظيت به، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم كما أنّ للمراجعة والتدقيق الدور الكبير في المساهمة في صنع القرار الإداري الذي يساعد المؤسسة في الوصول إلى أهدافها باعتمادها على معلومات مؤهلة لذلك الأمر الذي جعل من مراجعة والتدقيق الأداة التي تضمن هذا النوع من المعلومات من أجل دعم وتفعيل هذه القرارات مما يضمن الحصول على أكبر عائد منها وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى:

1- التطور التاريخي للتدقيق، التعريف (المفهوم)، الأهداف والأنواع وأخيرا دور المراجعة في اتخاذ القرارات

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه.

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى

الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة<sup>1</sup>.

كما أنّ المنتج لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل.

كان المراجع وقتها يستمع إلى قيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من التلاعبات والأخطاء وبالتالي صحتها.

المراجعة " audit " مشتقة من الكلمة اللاتينية " audire " ومعناها يستمع.

إنّ التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المستوحاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفت حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص<sup>2</sup>.

بالإضافة إلى الخدمات الاستشارية التي أصبح المراجع يقدمها للمتحمدي القرار في الشركة، ونرى أنّ المراجعة عرفت تطورا في العديد من الدول لتصبح فكرة لانفصالها عن الإدارة وبهذا فقد مر التدقيق بعدة مراحل قبل أن تصبح بالشكل الذي هو عليه في الوقت الحاضر، ويمكن تحديد هذه المراحل

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات ( الناحية النظرية والعلمية - الطبعة الأولى - دار وائل للنشر الأردن 2000 ص 18-17.

<sup>2</sup> - محمد التهامي الطواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ( الإطار النظري والممارسة التطبيقية - ديوان المطبوعات الجامعية - الطبعة الثالثة 2006\_12 - ص 6 ص 7.

بشكل الذي هو عليه في الوقت الحاضر، ويمكن هذه المراحل في شكل فترات كما هو موضح في

الجدول الآتي<sup>1</sup>:

الجدول رقم (1-1) التطور التاريخي للتدقيق والمراجعة<sup>2</sup>

المدة	الأمر بالمراجعة (التدقيق)	الهدف من التدقيق في المدة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	معاينة السارق على اختلاس الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	منع الغش ومعاينة فاعليته، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية والتاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة والبنوك والمساهمين	الشهادة على الصدق وبسلامة انتظام القوائم المالية والتاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة، الهيئات الأخرى، والمساهمين	الشهادة على نوعين نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المراجعة
ابتداء من 1990	الحكومة والهيئات الأخرى والمساهمين	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات وتوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

<sup>1</sup> -أحمد حلمي جمعة - المدخل الى التدقيق الحديث، دارصفا للنشر والتوزيع، الأردن 2005 ص 6.

<sup>2</sup> -source linnel . cetgerard . : avdit et control interne ; asepeats financiers ; opération et strategique 4 emeedition ; salloz ; parize 1992

## الفرع الثاني: مفهوم التدقيق

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم إلا أنها تصب في نفس الهدف ونذكر أهم التعاريف فينا يلي:

### 1\_ جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق كما يلي<sup>1</sup>:

"التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى توافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"

### 2\_ كما عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين للتدقيق المحاسبي أنه:

"إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات أو الأرصد الاقتصادية والأحداث وتقديمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه القرارات والمقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - وليم توماس، امرسوننكي تعريب ومراجعة أحمد حجاج، كمال الدين سعيد " المراجعة بين النظرية والتطبيق الكتاب الأول - دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص18.

<sup>2</sup> - هادي تميمي -مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص

3\_ "هو عملية تجميع الأدلة لإثبات حول المعلومات من أجل تحديد درجة ارتباط وامتنال

المعلومات للمعايير والأسس المتبعة والإبلاغ عن نتيجة العملية من خلال رأي مهني محايد<sup>1</sup>.

4\_ جاء تعريف **bonnaut et germond** للتدقيق على أنه:

"اختبار تقني وصارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على

نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين

والمبادئ المحاسبة المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج

المؤسسة<sup>2</sup>.

5\_ كما عرّف خالد أمين المرتجة ( التدقيق ) على أنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات

والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحوا انتقاديا بقصد الخروج برأي

فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي.

لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك

الفترة"<sup>3</sup>.

6\_ بناء على تعريف مصنف خبراء المحاسبين المعتمدين فإنّ التدقيق "فحص من مهني مؤهل ومستقل

لإبداء رأي حول انتظام ومصداقيته الميزانية وجدول الحسابات لنتائج مؤسسة ما"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - رأفت سلامة محمود وآخرون - علم التدقيق الحياتيات النظرية - الطبعة الأولى - دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة - عمان

2011، ص 16

<sup>2</sup> - \_ lionnel .c. et gerard v ، opcit p 21 .

<sup>3</sup> - محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع يبق ذكره ص 10.

<sup>4</sup> - bénard Germond ، a dit financier ، guide pour p ' audit d ' information financière des entreprise ، 1ere édition ،dunod، paris 1991 ، p 28 .



وبالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه<sup>1</sup>: "فحص انتقادي مخطط يقوم به شخص محترف ومستقل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي بدا لي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي:

\* الفحص: يقصد بها فحص البيانات والسجلات، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

\* التحقيق: يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

\* التقدير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقدير يقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، ونستطيع أن نقول بأنّ التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وتمترته.

## المطلب الثاني: أهداف وأهمية وأنواع ومعايير وتقرير المراجع

### فروع الأول: أهداف تدقيق الحسابات:

إنّ أهداف تدقيق الحسابات تتلخص فيما يلي:

(أ) إنّ الهدف الأساسي من عملية تدقيق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير

<sup>1</sup> - مسعود صديقي \_ دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000، ص 65.

القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

(ب) إمداد إدارة الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه، إن من

واجبات مراجع الحسابات أن يبين لإدارة الشركة عن طريق التوصيات عن أي قصور أو خلل في نظام

الرقابة الداخلية من أجل تحسين أداء هذا النظام.

(ج) إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية

بالبينات المالية تسهيلات للشركة أم لا وباختصار مراجعة الخطر السنوي بناء على البينات المالية التي

يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل، إن صدور التقارير المالية والتوقيع مراجع الحسابات

عليها يزيد الثقة بها كما يزيد درجة الاعتماد عليها<sup>1</sup>.

كما أسلفنا الذكر في إطار التطور التاريخي للتدقيق فقد صاحب هذا التطور في الأهداف

وكذا على مستوى التحقق والفحص إضافة إلى درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ويمكن

توضيح ذلك من خلال الجدول الآتي:

<sup>1</sup> - يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان 2009 ص 8 -

جدول رقم (1-2) التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصي	غير مهمة
1850_1905	اكتشاف الغش والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1933_1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	بداية الاهتمام
1940_1960	تحديد عدالة المركز واكتشاف الخطأ	اختباري	إهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم النتائج، الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006، ص18.

من الملاحظ أنّ الفترة التي صحبتها تطورات على مستوى الهدف من التدقيق هي:

الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية والتي كانت بمثابة نقطة التحول التي انبثق عنها ظهور شركات كبرى تغيير نشاطها عن سابقاتها من ذلك النشاط البسيط إلى شركات ذات نشاطا متنوعة ووسائل مختلفة وملكية منفصلة عن الإدارة.

كما كان للقضاء الإنجليزي في تلك الفترة دور هام في تطور أهداف التدقيق ولعلّ الدليل على ذلك العبارة المشهورة للقاضي Iopase في قضية خلع القطن سنة 1896 والتي وصف فيها المدقق بأنّه كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة قوية لاقتفاء أثر المجرمين<sup>1</sup>.

والمغزى من هذه العبارة أنّ الهدف الأساسي من عملية التدقيق ليس اكتشاف الأخطاء أو الغش إنّما يظهر ذلك كنتيجة ثانوية لعملية التدقيق.

عموما فإنّ هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي في محايد عن كون التقارير المالية تعبير بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق<sup>2</sup>.

كما يمكن تحديد لأهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين، التقليدية، والحديثة أو المتطورة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> -أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث للتحقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء، الأردن، 2000 ص9.

<sup>2</sup> -philiplaurent et pieretcherwsy ، pratique de l' audit opérationnel ; les edition d 'organisation paris 1992 p29

<sup>3</sup> - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن 1998

## الفرع الثاني:

### أهمية التدقيق:

إنَّ أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:

1/ \_ إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهداف المسطرة مسبقاً وبالتالي فإنَّ مصادقة المدقق على قوائمها سمينها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

2/ \_ الملاك والمساهمين: إنَّ ظهور شركات المساهمة ذات لامتداد إقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات كما أنَّ تقرير مدقق الحسابات في جلب المستثمر يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3/ \_ الدائنين والموردين: يعتمد هؤلاء على تقرير مدقق بصحة وسلامة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - خالد راغب الحطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مرجع ذكر سابقاً ص 12.

4/ الزبائن:اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية وخاصة عند ارتباطهم معها بالمعاملات طويلة الأجل إذا كانوا معتمدين عليها والمواد الأولية<sup>1</sup>.

5/العاملين: هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعقبة باستقرار وربح أرباب عملهم كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافأهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل<sup>2</sup>.

#### 6/البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

بفرض توزيع أنشطتها أو لمواجهة عسر مالي لذلك تلجأ المؤسسة إلى القروض من المؤسسات المالية غير أنّ هذه الأخيرة عليه معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلاً وتعود في ذلك تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7/ الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب وهذه جميعاً تعتمد على بيانات واقعية وسلمية (2). وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عن إصدار المعايير عام 2002.

إنّ أهمية التثقيف (المصلحة العامة) تكون في:

<sup>1</sup> - عبد الصمد نجم الجعفري، اياد رشيد القريشي، دراسة حول مراقب الحسابات ومسؤولية في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسب القانوني، جامعة بغداد 2006.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق.

\*تساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

\*تساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.

\*استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

### الفرع الثالث: أنواع التدقيق

يوجد أنواع متعددة من التدقيق كل منها يختلف حسب الزاوية التي ينظر منها الى عملية التدقيق. والتنوع المتعدد للتدقيق هو في الحقيقة تنوع وصفي لا يؤثر في أي من مفهوم أو أصول وجوهر التدقيق ذاتها.

وبشكل عام يمكن تصنيف (أو تقسيم) التدقيق حسب المتفق عليه بين معظم الكتاب الى عدة "زاويا" لعل أهمها ما يلي:

1\_التقسيم من زاوية حدود ومجال التثقيف: يصنف وينقسم التدقيق من منظور هذه الزاوية الى تدقيق كامل أو جزئي.

2\_التقسيم من زاوية درجة الإلزام (أو الحتمية): وينقسم التدقيق من هذه الزاوية الى: تدقيق إلزامي أو (حتمي) وتدقيق اختياري.

3\_التقسيم من زاوية توقيت التدقيق: ويصنف وينقسم التدقيق من منظور هذه الزاوية الى تدقيق نهائي أو (ختامي) وتدقيق مستمر.

4\_ التقسيم من زاوية الجهة التي تقوم بالتدقيق: ويصنف وينقسم التدقيق من منظور هذه الزاوية إلى: تدقيق داخلي وتدقيق خارجي.

أ\_ من حيث النطاق:

أولاً: التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي:

التدقيق الكامل: COMPLET AUDIT

المقصود بالتدقيق الكامل، هو عملية التدقيق الذي يخول المدقق (الحق) تدقيق أي بيانات أو عمليات دون استثناء ودون قيود أو شروط محددة.

في ممارسة المهارة والغاية المهنية لعملية التدقيق. كما يكون المدقق في هذا النوع من التدقيق ملزم لإعداد (تقرير) محايد يوضح فيه مدى دقة وصدق وعدالة القوائم المالية عن الفترة المالية المعد عنها تقرير التدقيق.

ب - التدقيق الجزئي PARTIAL AUDIT: ويقصد به التدقيق الذي يقتصر على بعض العمليات أو جزء محدد من النشاط داخل الوحدة الاقتصادية لغرض معين. يتحدد حدوده ومجاله بدقة. مثل تكليف المدقق بدراسة (درجة السيولة) في الوحدة الاقتصادية أو التدقيق (النقدية) أو (المخزون).... وما شابه ذلك. والتدقيق الجزئي ليس كالتدقيق الكامل (المطلق) وإنما هو عملية فحص في لغرض خاص ولا يكون المدقق فيه مطالباً بتقديم تقرير في محايد. يوضح مدى دلالة وعدالة القوائم المالية ونتائج الأعمال، كما هو الحال في التدقيق الكامل وإنما ينصب تقرير المدقق فقط على نتيجة ما قام به



من تدقيق جزئي محدد، باعتبار أن التدقيق الجزئي ليس تدقيق بمعناه الواسع العريض ومسؤولية المدقق في هذا النوع من التدقيق، تتخذ فقط في إطار ما كلف به واتفق عليه بواسطة (عقد) كتابي بيني وبينه الوحدة الاقتصادية كما يكون مسؤولاً عن كتابة ( تقرير ) يوضح فيه تفاصيل (الخطوات) التي اتبعها وما قام به من عمل حتى (يحمي) نفسه من أي مسؤولية (تقصير أو إهمال) تخرج عن نصوص ما تم الاتفاق عليه.

في هذا النوع من التدقيق يستخدم "المدقق" رأيه الشخصي في تحديد نطاق وحدود إطار ودرجة التفاصيل اللازمة "البرنامج" تدقيقه، وذلك على ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف نظام ( الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية محل التدقيق ) من الناحية النظرية" يفترض في التدقيق الكامل قيام المدقق بتدقيق جميع القيود الخاصة بالعمليات والأحداث المالية التي أتت فعلاً وتدقيق ( المراكز للمالية ( لجميع الحسابات أو فحص وتقييم جميع القوائم المالية الختامية التي يتم إعدادها بمعرفة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق ويعني ذلك أن "المدقق" كان مسؤولاً عن إجراء تدقيق كامل أي ( 100 %).

وقد كان هذا النوع من التدقيق هو السائد عندما كانت الوحدة الاقتصادية صغيرة الحجم وعملياتها المالية محدودة، ومع كبر حجم الوحدات الاقتصادية وتوسع أعمالها وانتشارها (رأسياً وأفقياً) ولاعتبارات عملية أخرى عديدة تعذر على المدقق القيام بتنفيذ مفهوم وهدف التدقيق الكامل ، ولجأ إلى أسلوب التدقيق الاختياري أو ما يعلو عنها بالجشني CHEEK EST AUDIT وهذا التدقيق يقوم المدقق باختيار عينات من جميع أنواع العمليات بحيث تغطي كافة ( أنشطة ) الوحدة الاقتصادية محل

التدقيق ويحكمه في اختصار العينات ما يتضح له من قوة نظام الرقابة الداخلية، ويكون المدقق مسؤولاً عن أي (أضرار) تنشأ عن أي تقصير أو إجمال ناتج عن الحجم المحدد للعينات المختارة أو الفشل.

أو لا يعد المدقق مسؤولاً عن أي ضرر يمكن اكتشافه، بالرجوع إلى دفاتر وسجلات الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، إذا كانت خارج حدود التدقيق (المحددة) المتفق عليه.

وتجدر الإشارة إلى أن التدقيق الجزئي ينبغي أن يتم بشكل تدقيق كامل (100%) على العمليات أو الجزء من النشاط المطلوب تقرير خاض عنه بمعرفة المدقق 1.

**ثانيًا:** من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات

**أ\_ التدقيق النهائي:**

تعتبر المراجعة النهائية إذ بدأت بعد إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية عن الفترة المحاسبية ويتم العمل الكلي للمراجعة في هذه الحالة في نهاية هذه الفترة ويناسب هذا النوع من المراجعة المنشأة الصغيرة الحجم والمنشأة المتوسطة الحجم.

**ب\_ التدقيق المستمر:**

المراجعة المستمرة هي التي يتم فيه العمل والفحص أثناء السنة سواء كانت تلك العملية بطريقة منظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية وتتميز المراجعة المستمرة بعدة مزايا عند مقارنتها بالمراجعة النهائية نلخصها فيما يلي:

<sup>1</sup> - حسام إبراهيم - تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق - الجزء الأول - الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان  
وسط المدينة - 2010م - 1431هـ - ص.

1\_ تساعد المراجعة المستمرة على زيادة نطاق الفحص وتفصيلاته.

2\_ تعمل هذه المراجعة على اكتشافا لأخطاء أو التلاعب بطريقة سريعة، مما يؤدي إلى انخفاض احتمالات التلاعب والأخطاء بسبب زيادة المراجع إضافة على المنشأة بطريقة مستمرة أثناء الفترة المحاسبية كما تعمل هذه الطريقة على تصحيح الأخطاء أولا بأول وتقلل من فرص التلاعب.

3 \_ تؤدي استخدام المراجعة المستمرة إلى إنجاز أعمال الحسابات أولا بأول وذلك لتمكين المراجع من القيام بعملية الفحص بعد ذلك مباشرة.

4\_ تساعد المراجعة المستمرة على الانتهاء من عملية الفحص بعد السنة المالية بفترة وجيزة مما يساعد على العرض المبكر للحسابات الختامية والميزانية العمومية.

ثالثاً: من حيث إلزامية:

هي المراجعة التي تلتزم بها المنشآت وفقاً للأحكام التدقيق الإلزامي مثل ( قوانين الشركات أو قوانين الضرائب أو غيرها ). هذا النوع من المراجعة لا بد أن تكون كاملة ( كاملة المراجعة ) بمعنى عدم وجود قيود على عمل المراجع من قبل إدارة المنشآت حيث نص المشرع الجزائري على إلزامية تعيين مندوب الحسابات في القانون الأساسي بالنسبة لشركات الأموال 1.

ب \_ التدقيق الاختياري:

<sup>1</sup> - المادة 603 من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية سنة 2007 ص 156.

أما المراجعة الاختيارية فهي التي تطلبه المنشآت أو أصحابها بطريقة اختيارية، بمعنى عدم وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، وبهذه المراجعة قد تكون جزئية أو كاملة حسب ظروف المنشآت. ففي بعض الأحيان يسعى أصحاب المؤسسات إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي للاطمئنان عن صحة المعلومات المحاسبية، وعن نتائج الأعمال والمركز المالي أو عن ناجعة تسير الجبائي فتلجأ الشركات غير ملزمة قانونا وبصفة اختيارية لهذه المراجعة بغية تحديد حقوق الشركاء في حالت انفصال أو انضمام شريك جديد مثلا أو لتجنب مخاطر جبائية محتملة وتقليل التكلفة الغربية... إلى المشروع الجزائري أجاز تعيين مندوب حسابات عند القضاء في المادة 584 من القانون التجاري 1.

#### رابعاً: التدقيق العادي

\*: هي المراجعة التي تهدف إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى تعبير القوائم المالية المختلفة عن نتائج أعمال المشروع وعن مركزه المالي في نهاية الفترة المالية، وقد تون المراجعة العادية مراجعة جزئية أو كاملة.

\*: التدقيق لأغراض خاصة: وتعني تكليف جهة ما مراجع الحسابات بمراجعة موضوع محدد لهدف ويتم التكليف كتابة وتحدد فيه نطاق عملية المراجعة والغرض منها، وقد يتم هذا التكليف من إدارة المشروع كأن يكلف المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلية بهدف تصميم نظام آخر أكثر فعالية ودقة.

خامساً: من حيث الجهة التي يقوم بها المراجعة:

<sup>1</sup> - المادة 584 من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية موجه سبق ذكره ص 147.

أ\_ التدقيق الخارجي: هو المراجعة التي تقوم بها جهة مستقلة عن المشروع لا تخضع لإشراف الإدارة بل تمارس عماها خصوصا في الشركات المساهمة عن المساهمين وتراعي تطبيق إدارة الشركة القانون الأساسي لها وكذلك قانون الشركات المعمول بها.

ب \_ التدقيق الداخلي: لا تعتمد المشروعات الكبيرة على خدمات مراجعي الحسابات بصورة نهائية لذا فعنّها تنشأ قسما خاصا للمراجعة يقوم بمراجعة جميع عمليات المشروع ودفاتره ومستنداته بواسطة موظفين تابعين له، ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى اكتشاف الأخطاء والغش ومعالجتها بالإضافة إلى رفع الكفاية الإنتاجية ومحو الإسراف والضياع كما يعمل على تقديم البيانات المالية اللازمة للإدارة لاستخدامها في التخطيط واتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

وعرفّها مجمع المراجعين الأمريكيين على أنّها "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة وهي وسيلة للرقابة الإدارية تعمل على قياس إدارية تعمل على قياس فعالية وسائل الرقابة الأخرى<sup>2</sup>.

من حيث الاختبارات:

\*التدقيق التفصيلي: وهي التي يقوم المراجع بمراجعة كل العمليات، وهذا النوع يناسب الوحدات الاقتصادية الصغيرة الحجم وعدد عملياتها قليل نسبيا.

<sup>1</sup> - يوسف محمد جربوع، مرجع سابق ذكره، ص 15\_16.

<sup>2</sup> - العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر والتوزيع، عمان الأردن، 1990، ص

\* التدقيق الاختياري: وهي أن تقوم المراجع بأخذ عينات من العمليات المختلفة والأنشطة المختلفة وهذا النوع يناسب الوحدات الاقتصادية المتوسطة والكبيرة الحجم وعدد عملياتها كبيرة 1.

أنواع مستقلة للتدقيق:

أ - التدقيق المالي: في هذا النوع من مراجعة التدقيق يقوم المراجع بفحص الحسابات الظاهرة على قوائم مالية وإبداء رأيه حولها 2.

ب - التدقيق التشغيلي: الهدف منه مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية.

ج- التدقيق الاستراتيجي<sup>3</sup>: يدرس هذا النوع الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض رغبة في التطور أو البقاء على الأقل.

الفرع الرابع: معايير التدقيق المحاسبي

سميت هذه المعايير الشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات و يمكن حصرها في الآتي:

<sup>1</sup> - حميداتو صالح، دور المراجعة في تدني المخاطر الجبائية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة ورقلة 2011\_2012.

<sup>2</sup> - محمد بونيف، المراجعة ومراقبة الحسابات: ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003 ص 1.

<sup>3</sup> - صديقي مسعود، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار الوادي، الجزائر 2003 ص 23.

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي و العملي.

- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد و الاستقلال.

- أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية "المعتادة أثناء عمله و كذا في إعداد التقرير".

### أولاً: التأهيل العلمي و العملي:

ينص هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العملية الكافية في مجالات المحاسبة و الضرائب و التدقيق و غيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية، إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب و التعليم طوال ممارسته للمهنة ليضلل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، و يضل مستعد لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة<sup>1</sup>.

### ثانياً: الاستقلال:

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المثقف في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير و استقلاله عن المؤسسة محل التدقيق.

تتمثل الاستقلالية في نزاهة و استقامة و نضج المدقق و تمتعه بكامل حقوقه المدنية، و عدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة، كما باعتباره الضامن لشرعية و صدق الحسابات. أن يكون مستقلاً فعلاً،

<sup>1</sup> - محمود السيد ناغي، المراجعة (إطار النظرية و الممارسة)، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر 1992 ص

أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، و أن لا يشاركهم أعمالهم و لا يربطه بالشركة عقد عمل<sup>1</sup>.

- فيما يخص محافظ الحسابات، فقد أوصى المشرع الجزائري على مجموعة من النقاط التي تحفظ له استقلالته<sup>2</sup>.

- الأقرباء و الأصهار الغاية الدرجة الرابعة لمسؤولي المؤسسة و أزواجهم.

- الأشخاص و أزواجهم ممن يتقاضون أجره أو مرتبا أو تعويضات بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ حسابات.

- الأشخاص القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس الإدارة و أزواجهم من مؤسسات أخرى تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة محل التدقيق.

كما يمنع محافظ الحسابات مما يلي<sup>3</sup>:

- القيام بمراقبة حسابات شركات يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.

- قبول مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير و لو بصفة مؤقتة.

- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

<sup>1</sup> - محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998 ص 35.

<sup>2</sup> - محمد بوتين، مرجع سبق ذكره ص 38.

<sup>3</sup> - أنظر المادة 715 مكرر 06 المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 القانون التجاري الجزائري.



- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء عهده.
- زيادة على حالات التنافي و الموانع المنصوص عليها في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري. لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى. لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال 3 سنوات الأخيرة لمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- يمنع من القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشر أو غير مباشر.
- يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب منهم أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته القانونية.
- يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح التعويضات أو امتيازات أخرى و كذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

### ثالثا: العناية المهنية:

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة التزامه بالمعايير الفنية و الأخلاقية لمهنة التدقيق. كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته، و أن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق، فتوفر عنصري الكفاءة و الاستقلال غير كافي، و بالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني.

تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به. و لماذا يقوم به. إن لم يكن متأكد من أي جزء من هذا العمل، فإنه يقع على مسؤوليته البحث الاستشارة للمناسبة. كما تتطلب

التخطيط و الإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها. و أن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة و دقيقة. لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون اهتمام و بشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها و تقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء أصحاب الأعمال و المجتمع. و يفرض هذا الاجتهاد غلى المدقق مسؤوليته

تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء و بدقة و اهتمام و أن تكون الخدمة كاملة<sup>1</sup>.

### الجدول رقم ( 1-3 ) المعايير الدولية للتدقيق

رقم المعيار	المعايير العامة	رقم المعيار	معايير الأداء
1000	العرض و السلطة و المسؤولية	2000	أنشطة التدقيق الداخلي
1100	الموضوعية	2100	طبيعة العمل
1200	الكفاءة و العناية المهنية	2200	تخطيط المهمة
1300	جودة الضمان و برامج التحسين	2300	أداء المهنة
		2400	نتائج الاتصال
		2500	برامج المراقبة
		2600	قبول الإدارة للمخاطرة

المصدر: احمد حلمي جمعة - مرجع سبق ذكره ص 90.

<sup>1</sup> - المواد من 65 إلى 70، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 الموافق ل 11 جولية 2010 ص 11.

## رابعا : معايير إعداد التقارير

وهي معايير تتعلق بتحديد كيفية إعداد تقرير النهائي لعملية ..... وتتضمن<sup>1</sup>.

أ/ **معايير القواعد المحاسبية المتعارف عليها:** يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية.

ب/ **معايير ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه

المبادئ قد طبقت في الفترة المحاسبية التي أنجزت فيها الحسابات الختامية بنفس طريقة الفترة السابقة

ج/ **معيار الإفصاح التام:** تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تتضمنه هذه

القوائم من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك ، إلا أن الإفصاح في القوائم

المالية يعتبر كافيا بدرجة معقولة إلا إذا تضمن التقرير عبارة تفيد العكس وهذا المعيار يؤكد مسؤولية

المدقق في إقرار احتواء القوائم المالية على حقائق عامة<sup>2</sup>.

د/ **معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة:** يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية

كوحدة واحدة وفيما إذا كانت الميزانية تعبر بشكل سليم عن نتيجة أعمال المؤسسة في الدورة

الخاضعة لعملية التدقيق، أما إذا لم يتمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية فيجب عليه أن يعطي

رأيا عكسيا أو يمتنع كلية عن إبداء رأيه من إيضاح الأسباب التي أدت إلى ذلك.

ويمكن سرد الأهداف المنتظرة من المعايير الموضوعية في الشكل الثاني<sup>3</sup>.

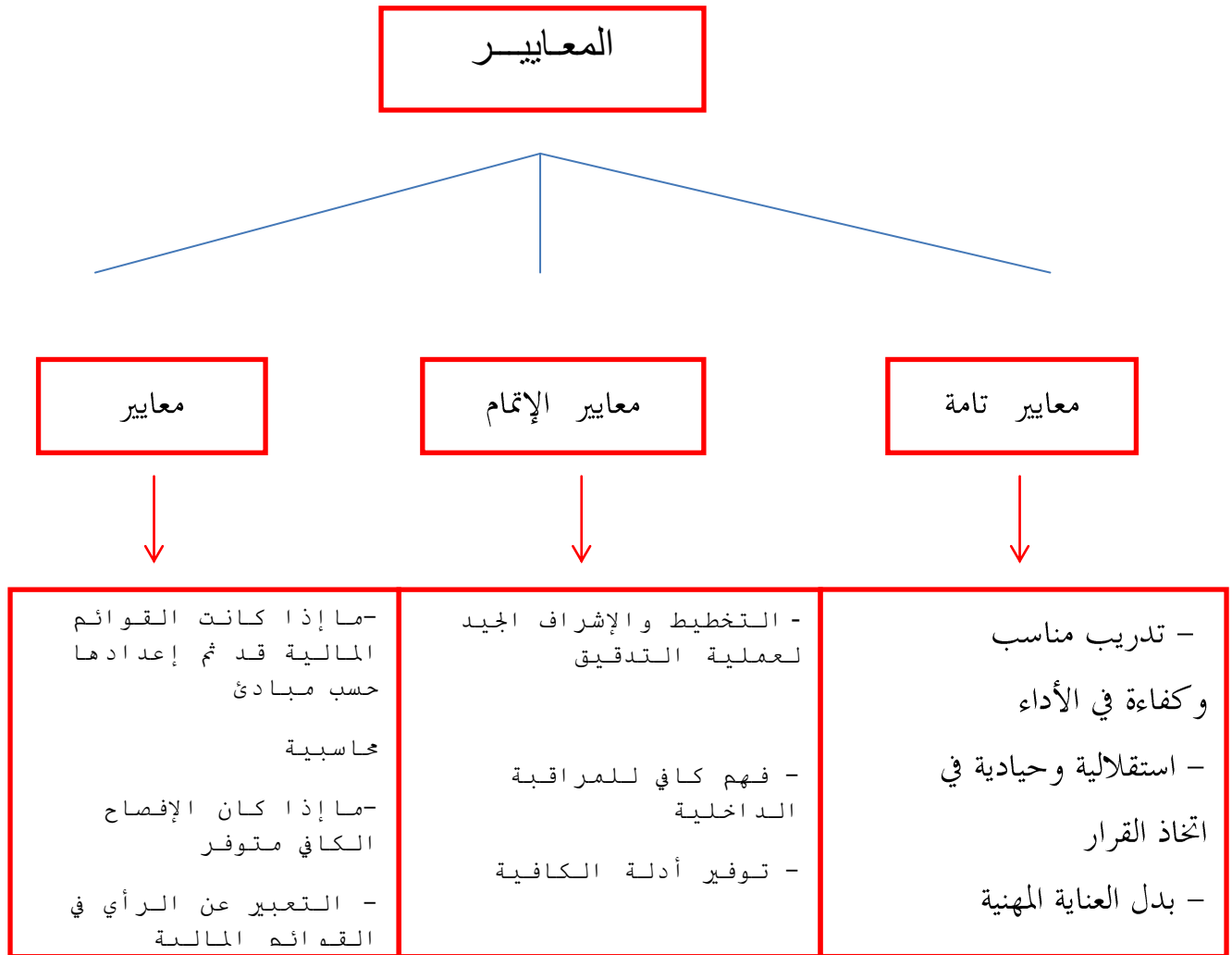
<sup>1</sup> - خالد رابع خطيب، خليل محمود رفاعي، مرجع سيف ذكره ص72.

<sup>2</sup> - ثناء القباني - المراجعة - الدار الجامعية - الإسكندرية - جمهورية مصر العربية 2007 ص23.

<sup>3</sup> - وبوسماحة م محمد - معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر - رسالة الماجستير غير مشورة - كلية ع ا ق وتسيير جامعة الجزائر

2002 ص40.

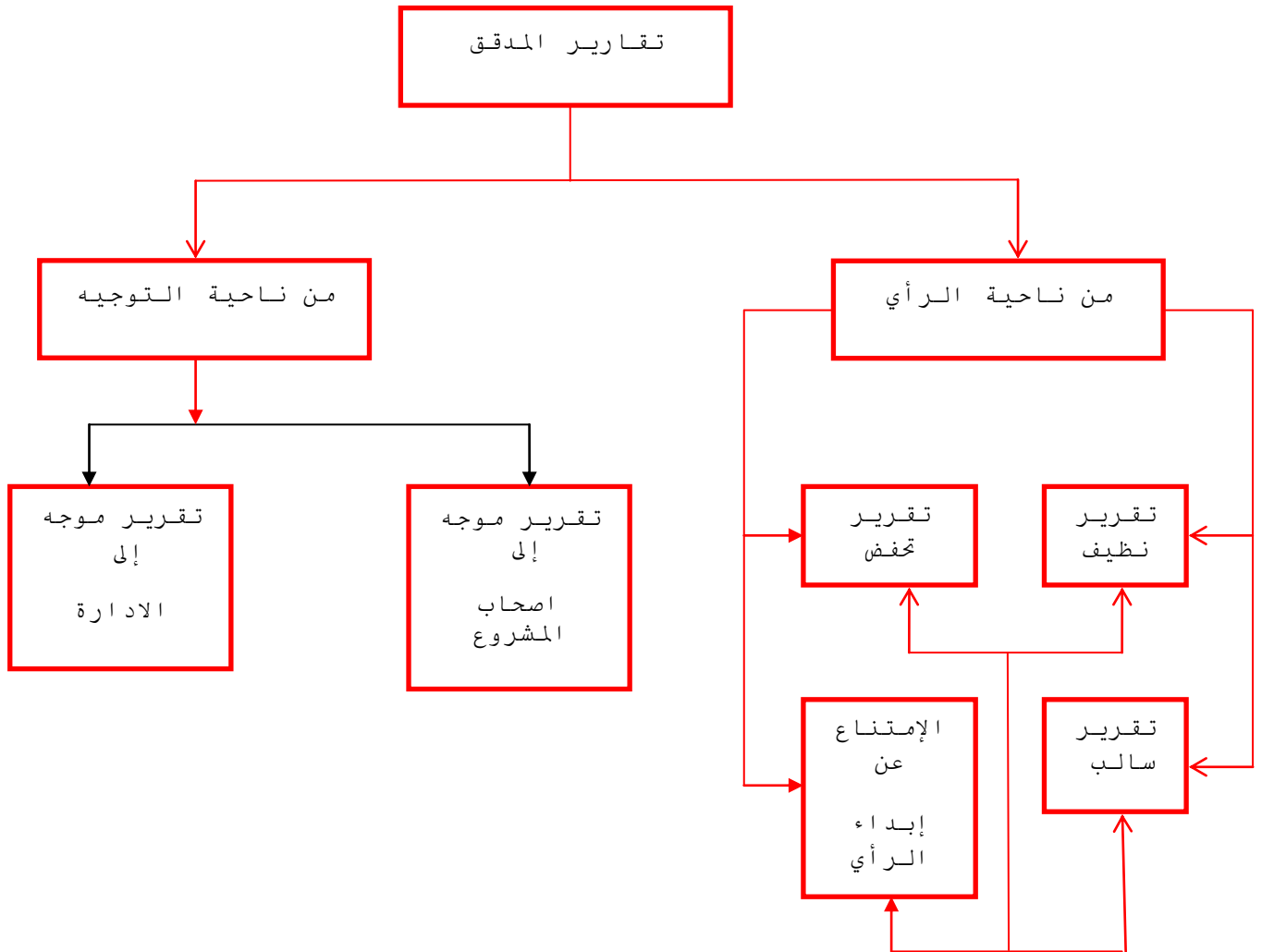
الشكل (1 - 1) ملخص معايير التدقيق



ويكون التقرير عادة موجهاً إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق، أي إلى المالك الفرد للمؤسسة الفردية أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص، أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق لأن التعيين يختلف أيضاً حسب الشكل<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ( الناحية النظرية ) مرجع سيف ذكره ص 129.

## الشكل (1-2): أنواع تقارير المدقق



المصدر: محمود قاسم تنقوش - نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل - دار الجبل، بيروت 1998 ص 47.

ويعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية و السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال ، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل النتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن في نهاية السنة ونتائج الأعمال<sup>1</sup>.

ويمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ بصورة تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره .  
محتوى القوائم المالية وعموما يمكن الوقوف على أربعة أنواع للتقارير

1-تقرير نظيف، 2- تقرير تحفض، 3- تقرير سالب، 4- الامتناع عن إبداء الرأي

ويمكن توضيح أنواع التقارير التي يعدها المقرر في الشكل التالي:

1-تقرير نظيف: يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذ

توفرت لديه بعض الشروط منها:

- أن القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومقبولا قبول تام.

- عدم وجود أخطاء جوهرية، صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها.

- حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية.

- التقرير التحفيظي: يقوم المدقق بإدلاء برأي متحفظ، إذ صادف في البيانات والمعلومات

الواردة في القوائم المالية ما يفيد رأيه - كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظه

فقرة مستقلة توضح أسباب تحفظه.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح صحن ، أحمد عبيد و آخرون - مرجع سيف ذكره ص 316.

3-التقرير السلبي: يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع

الصحيح للمؤسسة ، ويعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من

التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هاته التوصيات.

4-الامتناع عن إبداء الرأي: يعني أن المدقق لا يستطيع إعطاء رأي في عن القوائم المالية

موضوع التدقيق وقد يكون ذلك بناء عن ظروف معينة منها:

-يتعذر عن المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية التي تسمح بإبداء رأيه فإنه يمتنع على ذلك

- في حالة قيام زميل المدقق الرئيسي بتدقيق القوائم في هذه الحالة يمتنع عن إبداء رأيه عليها<sup>1</sup>.

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة، أو عدم تمكنه من

الاتصال بالعملاء المدنيين للحصول على مصادقاتهم بصحة أرصدهم مع الشركة.

### المطلب الثالث: دور المراجعة في اتخاذ القرارات

تمهيد: تعتبر اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية لما لها من أهمية وشو لها لكل المستوي

التنظيمية في المؤسسة ولقد اختلفت نظريات اتخاذ القرار نظرا لاختلاف المداخل المنهجية

حيث يعاير القرار حلقة رئيسية في العملية الإدارية بحيث لا تتكامل بدونه كما أن اتخاذ القرار

لا يقتصر على مستوى إداري دون آخر، بل تشمل كل المستويات الإدارية في حين تمثل

المراجعة وظيفه تقييميه مستقلة تنشأ داخل التنظيمات المختلفة بغرض فحص وتقييم الأنشطة

<sup>1</sup> محمد أمين مازون- التدقيق المحاسبي عن منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر.

رسالة ماجستير - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية الجزائر 2011.

التي تقوم بها هذه التنظيمات ، كما تهدف المراجعة إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيمات المختلفة للقيام بالمسؤولية المقيدين بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم للمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تم مراجعتها.

### الفرع الأول: ماهية عملية إتخاذ القرار:

#### تعريف القرار

لغة : قرر بمعنى سكن واطمأن ، وقرر الأمر بمعنى رضي عنه وأمضاه ، وتقرر الأمر بمعنى نبت واستقر والقرار هو ما انتهى الأمر إليه<sup>1</sup>.

اصطلاحا : لقد تم تقديم عدة مفاهيم للقرار لذلك نذكر فيما يلي:

كلمة لاتينية ويقصد بها الحسم<sup>2</sup>. **decider**-

بصفة عامة يمكن القول بأن القرار هو عملية عقلانية تتبلور في الاختيار بين بدائل متعددة ذات مواصفات تتناسب مع الإمكانيات المتاحة والأهداف المقلوبة ويقوم القرار على ركنين أساسيين هما:

- أن يكون هناك أكثر من بديل متاح إزاء موقف معين<sup>3</sup>.

- أن يختار الشخص وبادراك بين البدائل المتاحة لمواجهة الموقف فالقرارات تكون مقصودة لا يمكن أن تكون عفوية.

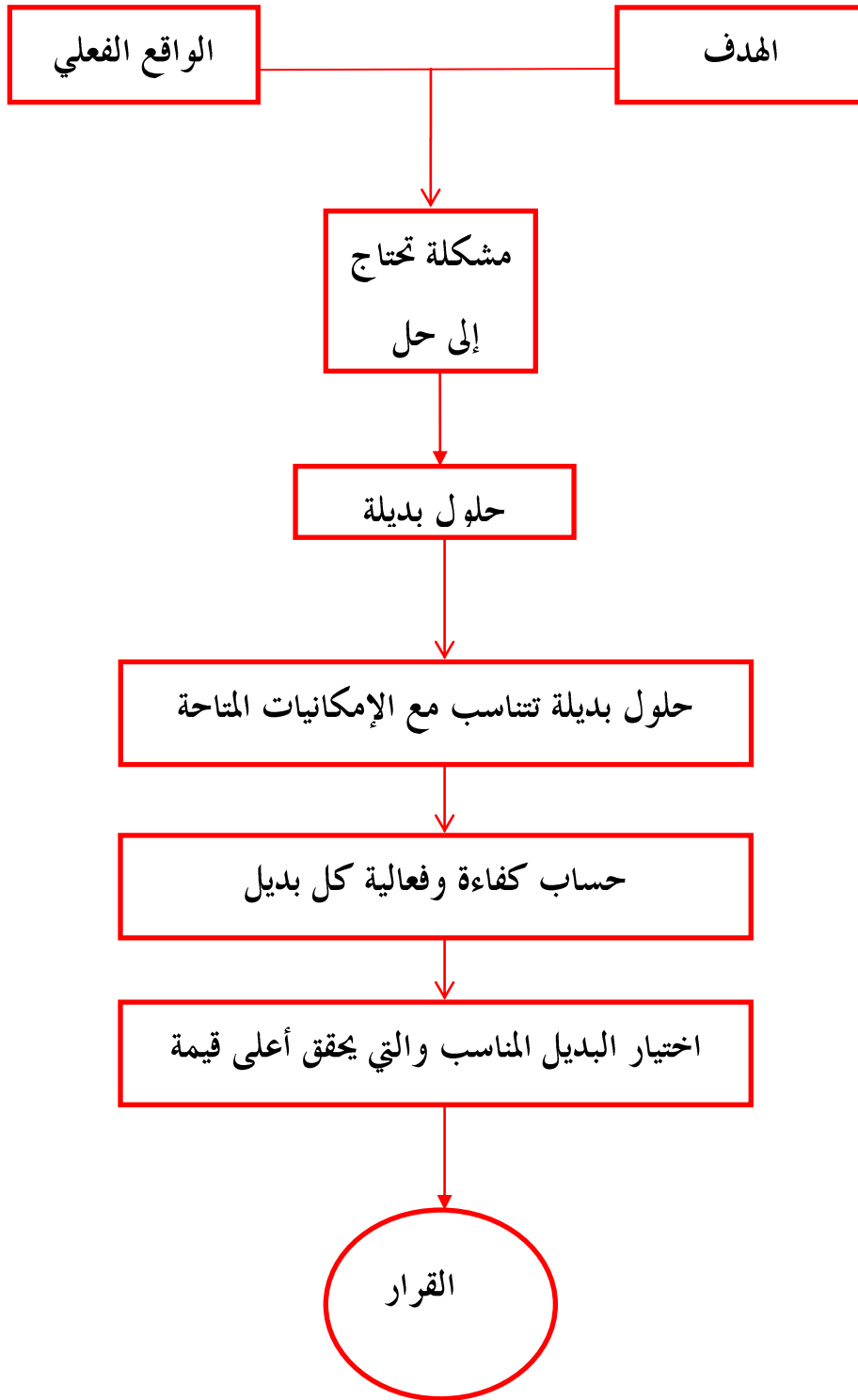
<sup>1</sup> - محمد حافظ حجازي - دعم القرارات في المنظمات - دار الوفاء للطباعة والنشر الإسكندرية 2006 ص105.

<sup>2</sup> - CHARRONJI -SEPARI , s, Organization et Gestion , DunodEntreprise edition Paris 1898 p284.

<sup>3</sup> - خليل محمد العزاوي، إدارة اتحاد القرار الإداري دار الكنوز المعرفية للنشر والتوزيع 2006 ص21.



الشكل (1-3): يوضح مفهوم القرار



المصدر : محمد الصرفي القرار الإداري ونظم دعمه ص 11.

## الفرع الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرارات:

تمر عملية اتخاذ القرارات بمراحل عديدة نذكر منها:

1/ -تحديد المشكلة: تعني دراسة الحالة الكائنة وتحري أسبابها الحقيقية.

2/ مؤاحلة تقييم البدائل: عندما يتضح للمدير البدائل المتاحة وجب عليها القيام بتقييم كل بديل.

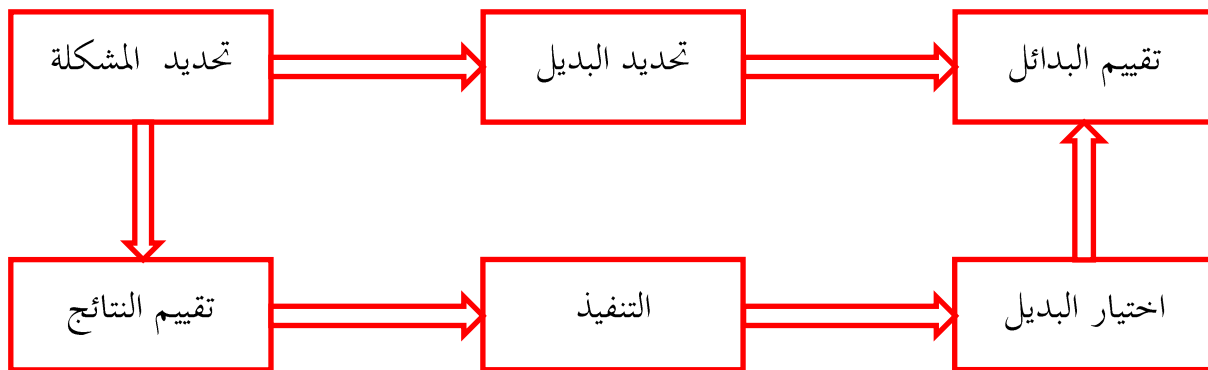
3/ مرحلة الاختيار بين البديل الأمثل (اختيار البديل): وتتم بمقارنة البدائل من حيث المزايا

والعيوب ثم اختبار البدائل الأفضل والأحسن طبقا للنواحي المذكورة في التقييم<sup>1</sup>.

4/ مرحلة التنفيذ: بعد القيام بتحديد المشكلة وتحليلها وتنمية الحلول البديلة وتقييم كل حل فإن

متخذ القرار يكون في موقف يسمح له بتحديد الافضل وتسمى هذه المرحلة بمرحلة الحسم.

الشكل (1-4) يوضح مراحل عملية اتخاذ القرار:



المصدر: علي شريف العزاوي - إدارة اتخاذ القرار الإداري -الدار الجامعية، الإسكندرية ص 216.

<sup>1</sup> - خليل محمد العزاوي - إدارة اتخاذ القرار الإداري - مرجع سيف ذكره ص 31.

### الفرع الثالث: دور المراجعة في اتخاذ القرارات:

تلعب المراجعة دوراً بالغاً في ترشيد قرارات الاستثمار في المشروعات وتقوم بهذا الدور من خلال تقرير المراجعة التي توضح النتائج التي توصل إليها المراجع من جراء الفحص الانتقائي الشامل الذي قام به كما يبين التقرير مناحي القوة والضعف في الأداء الإداري كما ينطوي تقرير المراجعة على اتجاهات الأداء في المستقبل وهو الأمر الذي لم يكن ليتحقق من خلال تقرير المراجعة المالية التقليدية الذي يعبر عن عدالة الأرقام التي توضح المركز المالي للمشروع وكذلك كنتيجة عملياته من ربح وخسارة عن فترة ماضية وهي الفترة التي تمت عنها عملية المراجعة.

إن تقرير المراجعة لا ينجأ إلى على الدقة و أمانة الأرقام الظاهرة في القوائم المالية في حين يفشل عن تبيان الكفاية الإدارية التي أدت إلى الوصول إلى هذه الأرقام.

وعلى ذلك فإنه يتحتم أن يكون هناك مبادئ متعارف عليها وتلقى قبول العام فيما يتعلق بأعداد تقارير المراجعة وذلك لما لهذه التقارير من أهمية في ترشيد قرارات الإدارة والمؤسسة<sup>1</sup>.

إن اتخاذ المراجعة وضعا محددًا يضمن استقلالية عملها عن باقي الوظائف من شأنه أن يؤهل عمل إدارة المراجعة الداخلية وبالتالي يكون مخرج نظام المراجعة قابل للاعتماد عليه في عملية إتخاذ القرار على كل المستويات مما يؤدي إلى التقليل من احتمال الخطأ في القوائم المالية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - محمد احمد الأشقر - مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها رسالة ماجستير كلية التجارة - قسم المحاسبة والتمويل - الجامعة الإسلامية - غزة فلسطين 2008.

زمن أهم الأدوات التي تساعد المراجعة إلى اتخاذ القرار السليم نذكر منها:

أ- **المحاسبة التحليلية:** هي أداة من أدوات المراقبة التي تستمد معلوماتها من المحاسبة العامة وتحللها من أجل الوصول إلى نتائج على ضوءها يستطيع مسيرو المؤسسة أن يتخذوا القرارات المتعلقة بنشاطها.

ب- **لوحة القيادة:** تقدم لوحة القيادة المعلومات الكافية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها وإظهار نقاط القوة والضعف التي يعاني منها كل مركز مسؤولية والقيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب فعلا وذلك من خلال الانحراف بين الأهداف المسطرة وما تم تحقيقه.

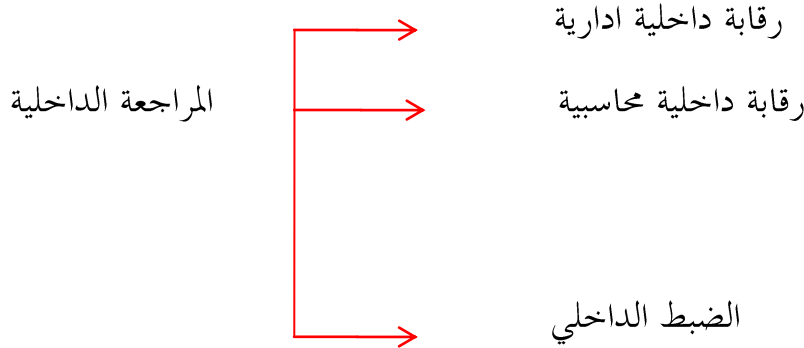
في المؤشرات جميع نشاطات المؤسسة والبحث عن الأسباب الداخلية والخارجية واتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح تلك الانحرافات التي تكون متوسطة وصغيرة المدى.

ج- **الموازنات التقديرية:** تعتبر أداة تقييمية، فالتقديرات التي تتضمنها تمثل معايير يمكن الاعتماد عليها في الحكم على الأداء الفعلي وذلك بمقارنتها مع ما تم تنفيذه ليتم تحديد الانحرافات وأسبابها وهذا ما يطلق عليه بالمراقبة الموازنة تتضمن توزيعا للموارد مرتبطين بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة ويجب أن تكون مرفوقة بمخطط عمل نوعي يتضمن تواريخ إنجاز النشاطات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - احمد نفاذ - المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إتخاذ القرار - دراسة حالة مجمع صيدال كلية الاقتصاد - جامعة الاغواط - شهادة مقدمة لنيل الماجستير سنة 2007 / 2008.

<sup>2</sup> - Jean -Pierre Jobard -Pierre Grégory - op.cit.

## الشكل (1-5) يوضح المراجعة بؤرة النظام الرقابي



المصدر : احمد السقي ، المراجعة الداخلية ، الجوانب المالية والشغلية، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة السعودية 1997 ص 29

وعليه ومن خلال ما سبق: نستنتج أن المراجعة الداخلية تساهم بفعالية في اتخاذ القرارات في المؤسسة من خلال دراسة الانحرافات ومسبباتها ودرجتها بين ما هو مسطر (الأهداف) وما هو محقق فعلا والبحث عن أنسب وأهم البدائل التصحيحية و التعديلية المتمثلة في:

- اتخاذ قرار مصير المدى (من خلال المحاسبة التحليلية والموازنة التقديرية).

- اتخاذ قرارات متوسطة المدى من خلال لوحة القيادة.

الحل أو التصرف البديل الذي تم اختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل وحلول ممكنة ومتاحة لحل المشكلة ويتميز البديل المختار بأنه الأكثر فعالية وكفاءة من بين البدائل المتاحة لمتخذ القرار.

## المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

من خلال هذا المبحث سوف يتم عرض عدد من الدراسات المتسلسلة زمنيا والتي لها علاقة بموضوع الدراسة تم التعقيب عليها كما يلي:

### المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة "دراسة عربية"

الدراسة الأولى: محمد أحمد الأشقر، مذكرة بعنوان <<مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها-دراسة حالة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية>>، شهادة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسلامية غزة، 2008م.

والتي عالجت المشكلة التالية:

ما مدى مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قرارات شركات المساهمة العامة الفلسطينية ؟

ومن أهم النقاط المذكورة في البحث:

1. تقديم المساعدة للإدارة في مجال تحديد النواحي الغير الضرورية فيما يزاوله المشروع من أنشطة.

كما يمكن مساعدتها في انجاز وظيفة الرقابة ومن ثم اختيار القرار المناسب.

ومن أهم النتائج المتوصل لها:

✓ تعتبر المراجعة الإدارية أسلوب يخدم ويعاون الإدارة على أداء عملها بصورة أفضل.

✓ تساعد المراجعة الإدارية في عملية ترشيد القرارات وحل المشاكل ومواجهة المواقف الطارئة.  
✓ إن وجود تخطيط وجدولة الإنتاج، يؤدي إلى عدم وجود مشاكل مما يساعد الإدارة العليا في ترشيد قراراتها.

✓ إن تقييم أداء الأفراد داخل أقسام الشركات يعتبر احد مجالات مساهمة المراجعة في خدمة الإدارة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: الدراسة الثانية

مذكرة بعنوان "دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة"-دراسة حالة شركة ليد غاز الجزائر- وحدة ورقلة، شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، من إعداد الطالب يوسف سعادة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2010/2009م.

كما يهدف الباحث من خلالها إلى معالجة الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الداخلية في تحسين أداء المالي في شركة ليد غاز؟

وأهم ما جاء في الدراسة:

✓ الحاجة الملحة للمؤسسة إلى محيط رقابي يساعد إدارة المؤسسة على تحمل المسؤولية لتحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة والمحافظة على كيان المؤسسة.  
✓ حاجة المؤسسة إلى تطبيق مشروع فعال لوظيفة المراجعة من اجل تحقيق أهدافها المنشودة.

<sup>1</sup> - محمد احمد الأشقر، مجالات مساهمة المراجعة الإدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008م، ص 83.82.

النتائج المتوصل إليها:

- ✓ خلصت الدراسة إلى أن المراجعة أثبتت مرونتها وتجاوبها السريع مع المتغيرات الكثيرة.
- ✓ يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في التسيير في ظل الظروف الصعبة مرهون بتحسين أدائها عبر كافة المستويات.
- ✓ للمراجعة دور فعال وذلك لتعقد العلاقات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة مما يساعد على توفير مختلف البيانات وتقديم الإجراءات مع اقتراح الحلول الممكنة.<sup>1</sup>

#### المطلب الثالث: الدراسة الثالثة

عولى محمد البشير بعنوان "دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة- دراسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة CCLS، شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة.

التي عالجت المشكلة التالية:

إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية في المؤسسة؟

وأهم النقاط التي تطرق إليها الباحث:

- ✓ إعطاء صورة حقيقة عن الواقع الذي تعيشه المؤسسة الجزائرية والتي هي في تدهور مستمر.
- ✓ تسليط الضوء على الطريقة تسيير هذه المؤسسات وتوضيح مدى أهمية المراجعة.

<sup>1</sup> - يوسف سعادة، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة ماستر العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2010/2009، ص 20.



ومن أهم النتائج التي توصل إليها نذكر منها:

- ✓ ضرورة تصميم نظام رقابة داخلية.
- ✓ إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية.
- ✓ ضرورة التزام المراجع بتطبيق معايير الأداء المهني بعناية ومحاولة التعرف على الأخطاء والغش وذلك لعدم الوقوع بها.
- ✓ يعتبر المراجع محل ثقة مستخدمي القوائم المالية.
- ✓ مدى اهتمام المراجع بتقنيات الكمية لما لها من أهمية في تقدير المجتمع الإحصائي المراد فحصه.
- ✓ ضرورة خضوع عمل المراجع للفحص والتدقيق في حالة النزاع من جهات حكومية متخصصة<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - محمد بشير عولي، دولا المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2002، ص 91.

## خلاصة الفصل الأول:

وفي الأخير ومن خلال كل ما ورد في الفصل الأول من عموميات حول التدقيق المحاسبي ودور المراجعة في اتخاذ القرارات والدراسات السابقة التي تنطوي تحت موضوع البحث اتضح لنا جليا أن التدقيق المحاسبي أي المراجعة لها دور كبير في المساهمة في وضع القرار المناسب في وقته المناسب وتم الاعتماد على هذه الوضعية لاكتشاف الأخطاء والإختلالات والعمل على تصحيحها لتوفير المعلومات المفيدة والمناسبة في وقت محدد والارتقاء بمكانة المؤسسة الاقتصادية.

تمهيد:

بعد انتهاء من الأدبيات النظرية والتطبيقية لتدقيق المحاسبي ودور المراجعة في اتخاذ القرارات، سوف نحاول في هذا الفصل الذي يخص الدراسة الميدانية، وهذا من خلال إسقاط ما قدم في الفصل الأول على الواقع >المؤسسة الوطنية الجزائرية لصناعة الأنابيب وحدة غرداية، لتكون محور دراستنا الميدانية وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: المطلب الأول: الطريقة المنهجية المتبعة

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة

المبحث الثاني: المطلب الأول: الأدوات المستخدمة

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

## المبحث الأول: الطريقة والأدوات

### المطلب الأول: الطريقة المنهجية المتبعة

#### الفرع الأول: المنهج المتبع

يمثل المنهج المتبع في الدراسة الميدانية الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة وباعتبار البحث يدور حول متغيري الدراسة المتمثل في المتغير الكمي <<التدقيق المحاسبي والمراجعة>> والمتغير النوعي المتمثل في <<عملية اتخاذ القرارات>> في المؤسسات الاقتصادية. بمعنى أوضح تحديد ما إذا كان هناك مساهمة التدقيق المحاسبي أو المراجعة وأثرها على اتخاذ القرارات من خلال مرحلة الفحص والتحقيق وإعداد التقرير لذلك سوف نعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها ومن تم تحديد النتائج الموصل إليها.

#### الفرع الثاني: عينة والمجتمع الدراسة

##### 1) التعرف بالمؤسسة محل الدراسة:

مثل صناعة الحديد و الصلب الركيزة الأساسية لتطوير وتحدي الاقتصاد الورني لما توفره من منتجات مصنعة دو شبه مصنعة تستعمل في معي دو مختلف القطاعات الاقتصادية كالزراعة ، النقل، البناء والصناعات الأخرى كالصناعات الميكانيكية والبتروولية ، زيادة على تامين الثروات الطبيعية وتوفير فرص عمل ، و كعينة اخترنا الجزائرية حي تعتبر من دهم المؤسسات الاقتصادية في الجنوب الجزائري وذلك لكبر ALFA PIPE لصناعة الأنابيب حصتها السوقية ، ارتفاع رقم

دعما لها بالإضافة إلى حساسية النشاط التي تعمل فيه والمحتكر من طرف الدولة وتعاملاتها م الخارج الأمر الذي دفع المؤسسة إلى استغلال كل طاقتها من أجل المحافظة على هاته المكانة، فهي تعد مثال للمؤسسات الكبرى و الناجحة في الجزائر وذلك في مجال إنتاج الأنابيب بمختلف أنواعها بالإضافة إلى المنتجات المسطحة وزوايا الأنابيب الفلاحية ومختلف تجهيزات الري كنتيجة لزيادة الطلب الداخلي والخارجي على الحديد والصلب في هذه الفترة و خاصة في المجال البترولي. يسعى مديري المصالح في الجزائرية لصناعة الأنابيب إلى تحقيق الأفضل للمؤسسة وذلك من خلال مراقبتهم الدائمة للتسيير وذلك من خلال تقديم تقديرات ومقارنتها بالنتائج الفعلية م الأهداف المسطرة وتحليل الانحرافات للخروج بقرارات تخدم المؤسسة ومصالحها والتي تسعى إلى تنفيذها و إستمراريتها ، ومنه الأدوات الحديثة و المتطورة كلوحة القيادة المالية و الإبلاغ المالي والتي تستعملها المؤسسة في قسم الموارد البشرية ، و هذا ما يساعد على دراستنا للموضوع و المتعلق بدور التدقيق المحاسبي و دور المراجعة في اتخاذ القرارات، بحيث تعرف المؤسسة بحسب تسميتها فهي مؤسسة وطنية متخصصة في صناعة الأنابيب، ولقد اخترنا هذه المؤسسة بحكم التواجد بالقرب من منطقة السكن و الجدول الموالي نوضح فيه باختصار المؤسسة.

الجدول رقم (2-1) : توضيح مختصر لمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنايب

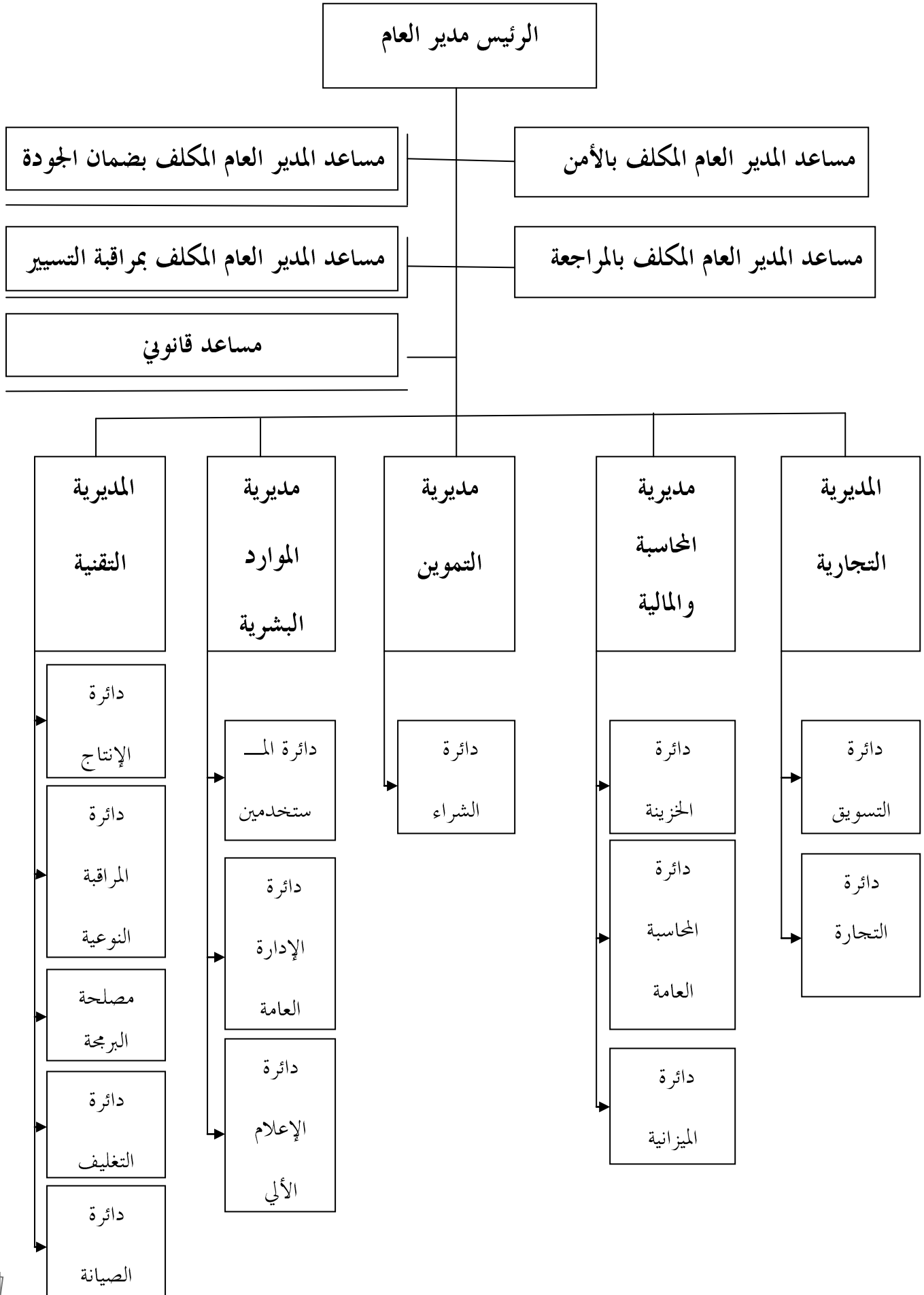
التسمية	الجزائرية لصناعة الأنايب
الطبيعة القانونية	بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 2531/ 2006
رأس المال الإجمالي	500 000 000.00 دج
عدد العمال	950 عامل
المقر الاجتماعي	المنطقة الصناعية بنورة ولاية غرداية

من إعداد الطالبات بناء على معلومات مصلحة الموارد البشرية

بموجب القانون الأساسي للشركة ذات الأسهم المسماة الجزائرية لصناعة الأنايب ALFA

PIPE، الصادر في 2006/07/15، رقم العقد 2006/1358 المحرر لدى الموثق بمكتب عنابة.

الشكل (1-2) يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ALFA PIPE



المصدر: مصلحة المستخدمين

## 2) عينة الدراسة:

يضم مجتمع الدراسة جميع الموارد البشرية العاملة بالمؤسسة ALFAPIPE وحدة غرداية ولصعوبة الوصول إلى كل الموارد البشرية بالمؤسسة محل الدراسة بسبب نظام العمل والعطل، لذلك تم حصر العينة في 29 مفردة ثم اختيارها وفقا للمستويات الإدارية في المؤسسة وهذا حتى تكون الدراسة أكثر موضوعية وأكثر تعبيراً عن متغيري الدراسة.

### المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة

#### الفرع الأول: أدوات الجمع المستخدمة

بعد اختيارنا لمنهج الدراسة المتبع ومجتمع وعينة الدراسة وجب علينا تحديد الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات، وحصرها منا على جمع أكبر كم هائل من المعلومات التي تفيدنا في موضوعنا بصفة مباشرة فقد اعتمدنا على أدوات معينة لجمع المعلومات تمثلت في أسلوب المقابلة الشخصية والاستبيان إضافة إلى أسلوب الملاحظة للوقوف على نتائج مستوحاة من الواقع.

\*المقابلة الشخصية: لقد اخترنا في أول زيارتنا للمؤسسة استعمال المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدرس بغرض الحصول على معلومات حول نشاط وطبيعة المؤسسة بصفة عامة. إضافة إلى التنظيم التسيري للمؤسسة حيث تضمنت هذه المقابلات طرح مجموعة من الأسئلة محددة ومقترحة وهذا كتمهيد للدخول في الموضوع وحرصاً منا على الاطلاع كل جوانب التي نتمنى في الدراسة.



\*الاستبيان: (الملحق 04) بعد قيامنا بالمقابلات وحصولنا على بعض المعلومات وهذا لشح المعلومات من بعض المسؤولين. أردنا اختيار أسلوب أحر أكثر فعالية تمثل في الاستبيان والذي يعد من أهم الأدوات المستخدمة في جمع البيانات حيث يعد هذا الأسلوب وسيلة بحث هامة للكشف عن آراء ومواقف العاملين عن طبيعة التدقيق المحاسبي والمراجعة وعملية اتخاذ القرار في المؤسسة. لذا قمنا بإعداد استمارة الاستبيان حول متغيري بحثنا وهذا في إطار حصولنا على معلومات أكثر دقة وتفيدنا في دراستنا هذه.

### الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستعملة

استخدمنا في تحليل بيانات البحث الوسائل الإحصائية المتمثلة في برنامج SPSS (الملحق 05) لمعرفة النسب المئوية للإجابات المتحصل عليها من طرف العمال بعد اختيار بديل من بدائل أسئلة الاستبيان.

### المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

#### المطلب الأول: النتائج المستخلصة من المؤسسة

##### أولاً: التدقيق المحاسبي والمراجعة في المؤسسة:

تعتبر المؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب بغرداية تابعة للمؤسسة الأم في الجزائر، حيث يعمل على اقتراح سياسات تطويرية على المدى الطويل، كما أن المراجعة بدأت من حيز التطبيق في المؤسسة الأنابيب سنة 2011 ومازلت في النشأة كما تطمح المؤسسة إلى سياسات متطورة في مجال المراجعة لتحسين سير الوحدة بشكل يعطي قيمة حقيقية ترفع شأن المؤسسة اقتصادياً.

ومن خلال ما قدم سابقا في الجانب النظري وجدنا أن التدقيق المحاسبي والمراجعة في المؤسسة تكون إداريا وماليا حيث تضمن الإشراف والحماية وامن ممتلكات الوحدة والأفراد وهذا طبقا للقوانين المعمول بها.

أما فيما يخص المراجعة المالية فهي تعتبر أهم مراجعة في الوحدة فهي تشرف على كافة العمليات فهي تدخل ضمن مراقبة التسيير.

### ثانيا: اتخاذ القرارات في المؤسسة

تلجأ الإدارة العليا للمؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب (الشركة الأم) في كل مرة تريد اتخاذ القرارات معينة إلى تقارير و آراء المراجعين الداخليين المدققين ليشراف عليهم بتوصياتهم والتي تساهم بشكل كبير لتحقيق العديد من النتائج وهذا للدور المهم في اتخاذ القرارات.

كما يقوم المدير الذي يمثل السلطة العليا في المؤسسة باتخاذ القرار السليم استنادا لتقارير المراقبة الداخلية سواء كانت القرارات تكتيكية أو إستراتيجية أو تنفيذية<sup>1</sup>.

### ثالثا: تحليل نتائج الاستبيان

#### الجزء الأول خاص بالبيانات الشخصية

<sup>1</sup>-استنادا إلى إجابات مراقب التسيير (مقابلة الشخصية)

الجدول رقم (2-2): يوضح توزيع العينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية

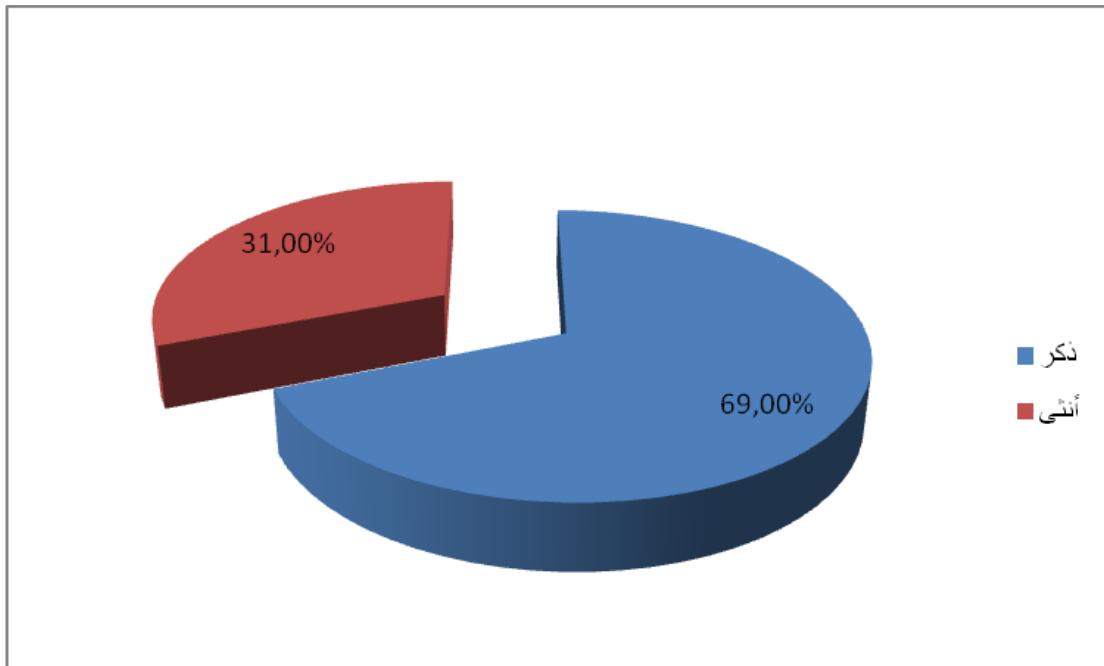
الرقم	المتغير	الفترة	التكرار	%
01	الجنس	ذكر	20	69,00%
		أنثى	9	31,00%
		المجموع	29	100,00%
20	السن	20-30 سنة	10	34,50%
		30-40 سنة	12	41,40%
		40-50 سنة	7	24,10%
		المجموع	29	100,00%
03	الحالة الاجتماعية	أعزب/ة	10	34,50%
		متزوج/ة	17	58,60%
		مطلق/ة	1	3,40%
		أرملة	1	3,40%
		المجموع	29	100,00%
04	الوضعية القانونية بالنسبة للمؤسسة	دائمة	25	86,20%
		المؤقتة	4	13,80%
		المجموع	29	100,00%
05	المؤهل العلمي المحصل عليه	شهادة بكالوريا	2	6,90%
		شهادة ليسانس	13	44,80%
		شهادة الماجستير	5	17,20%
		شهادة علمية أخرى	9	31,00%
		المجموع	29	100,00%

## 1- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب:

أ- الجنس: تتكون عينة الدراسة من 29 فرد فكان منهم 20 ذكر و 9 إناث والشكل أدناه

يوضح النسب حسب متغير الجنس.

الشكل رقم(2-2): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس



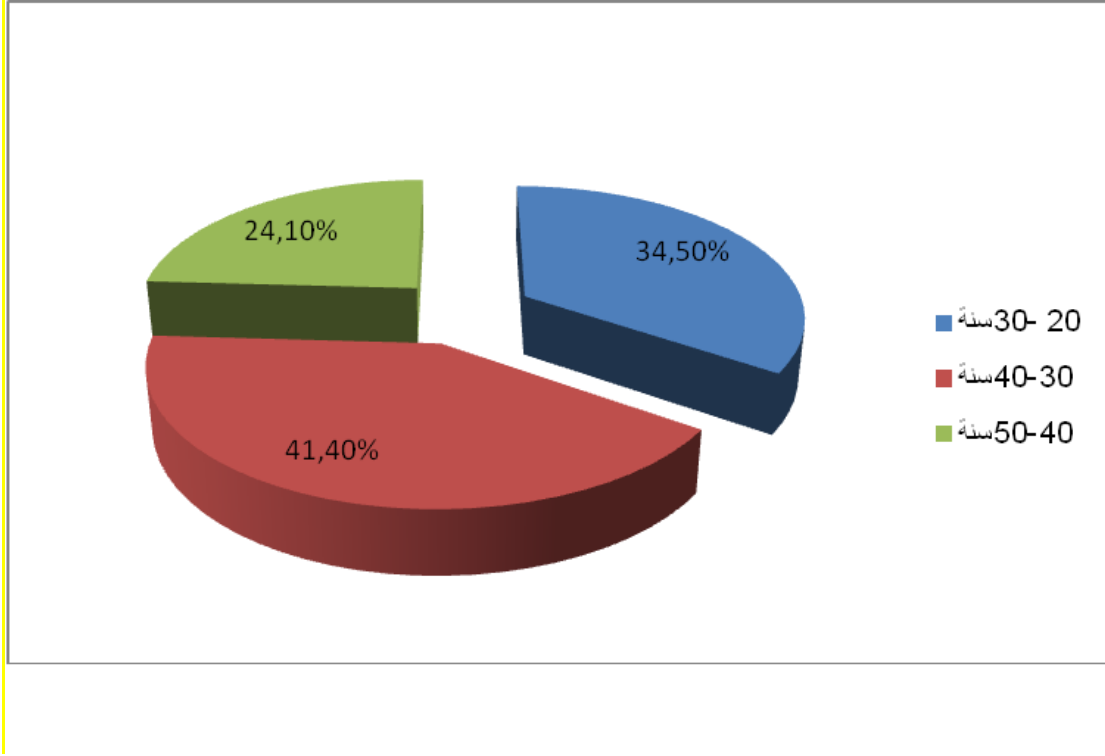
تحليل: من خلال الشكل رقم(2-2) تبين أن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث

حيث بلغت نسبة الذكور 69% في حين قدرت نسبة الإناث حوالي 31%.

ب- العمر: من خلال عينة الدراسة تم توزيعها على 3 فئات حسب متغير العمر والشكل

يبين النسب كالاتي:

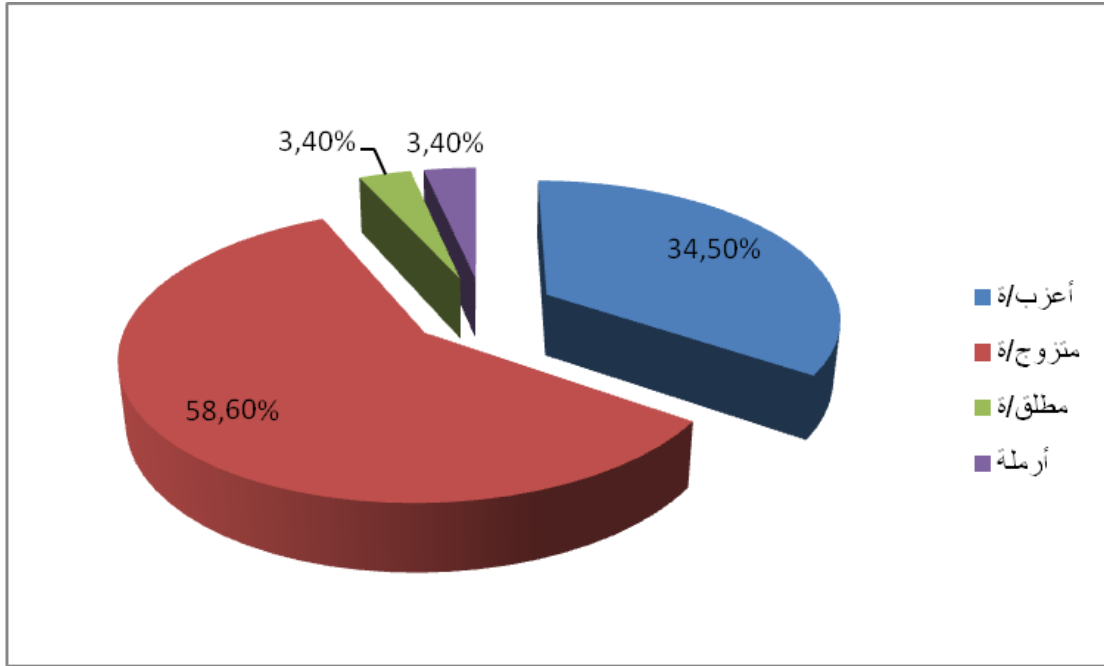
الشكل (2-3): يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن



تحليل: من خلال رقم (2-3) نلاحظ أن هناك تباين في أعمار أفراد عينة الدراسة وأن الفئة الأكثر تكرار في عينة الدراسة هي الفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة قدرت النسبة بـ 41.40% تم تليها الفئة العمرية 30-20 سنة بنسبة 34.50% تم أخيراً تأتي الفئة 50-40 سنة بنسبة 24.10% وعليه فإن الفئة العمرية الأكثر تكرار يميل إلى أعمار متوسطة أي أن هناك وسطية في الخبرة بالنسبة للمؤسسة.

ت- حالة الاجتماعية: من خلال عينة الدراسة تم توزيع الحالة الاجتماعية إلى أربعة مستويات والشكل التالي يوضح النسب الآتية:

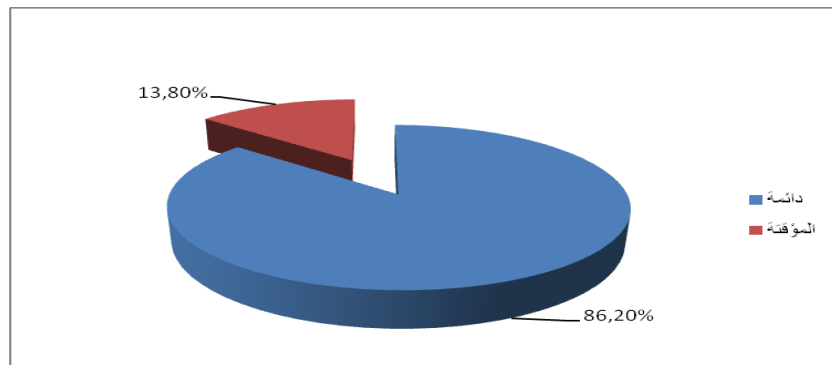
الشكل (2-4): يوضح الحالة الاجتماعية



التحليل: من خلال الشكل رقم (2-4) نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة بنسبة 58.60% وهذه النسبة تمثل الفئة المتزوجة وتليها الفئة أعزبة بنسبة 34.50% تم ورائها تأتي الفئتين المطلقة والأرملة بنسبة متساوية بـ 3.40%.

ث- الوضعية القانونية بالنسبة للمؤسسة: تم توزيع العينة الى فئتين كآتي بنسب تالية:

الشكل (2-5): يوضح الوضعية القانونية بالنسبة للمؤسسة

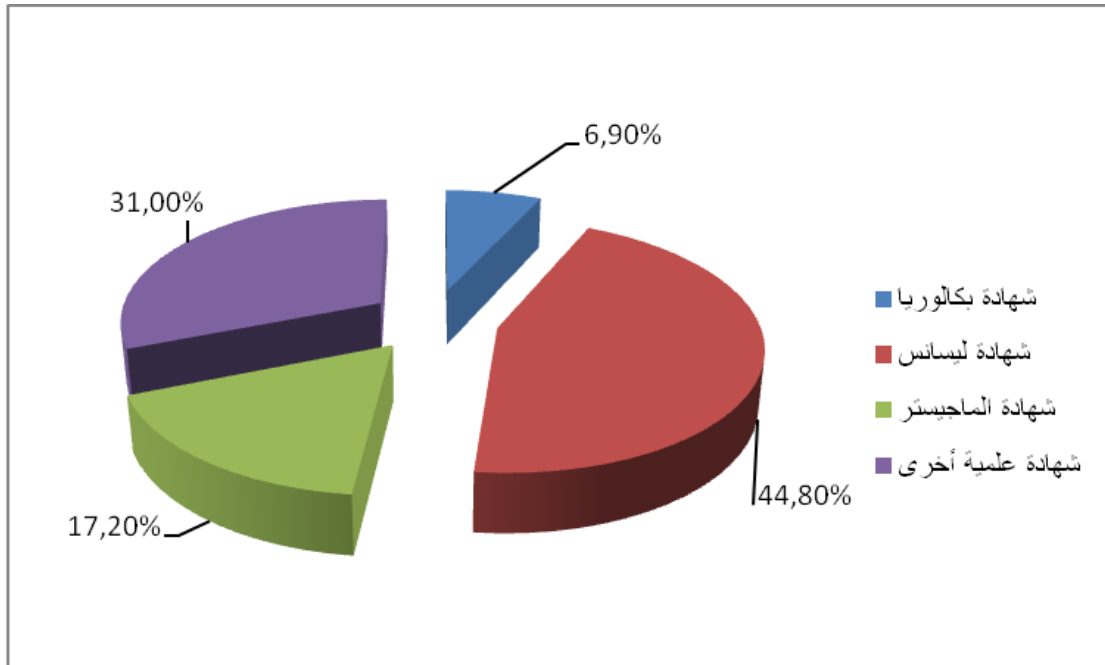


التحليل: من خلال الشكل (2-5) نلاحظ أن وضعية المؤسسة دائمة وتمثلت النسبة ب 86.20% وتليها نسبة 13.80% تمثل وضعية مؤقتة، ومنه نستنتج أن المؤسسة تثبت بدوام بعد ما كانت مؤقتة في وقت ماضي.

ج- أقدميه العمل في المؤسسة: تم توزيع العينة إلى 4 مستويات مختلفة و الشكل التالي يبين النسب:

ح- المرهل العلمي المحصل عليه: من خلال المؤهلات العلمية المحصل عليها تم توزيع العينة إلى 4 مستويات والشكل التالي يبين النسب:

الشكل (2-6): المؤهل العلمي المحصل عليه



التحليل: من خلال الشكل رقم (2-6) نلاحظ أغلبية أفراد العينة ذو مستوى تعليم جامعي وقدردت النسبة ب 44.80% تم تليها الفئة شهادات علمية أخرى بنسبة 31% أما الفئة الحاملة

لشهادة الماجستير فنسبتها كانت 17.20% وفي الأخير كانت نسبة 6.90% ممثلة في شهادة

البكالوريا.

### الجزء الثاني: الخاص بالتدقيق ومراجعة الحسابات

الجدول رقم (2-3): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير الكمي >>التدقيق المحاسبي

والمراجعة << في المؤسسة الاقتصادية.

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	%
01	ما طبيعة نشاط الشركة	صناعي	28	96,55%
		تجاري	1	3,45%
		خدمات	0	0,00%
		مختط	0	0,00%
		المجموع	29	100,00%
02	هل توجد هيئة للتدقيق ومراجعة الحسابات	نعم	26	89,66%
		لا	2	6,90%
		لا أعلم	1	3,45%
		المجموع	29	100,00%
03	هل يوجد بالشركة خريطة تنظيمية بين المستويات الإدارية المختلفة في الشركة يوضح خطوط السلطة	نعم	27	93,10%
		لا	1	3,45%
		لا أعلم	1	3,45%
		المجموع	29	100,00%
04	هل يوجد نظام للمراجعة العمليات المالية	نعم	28	96,55%
		لا	0	0,00%
		لا أعلم	1	3,45%

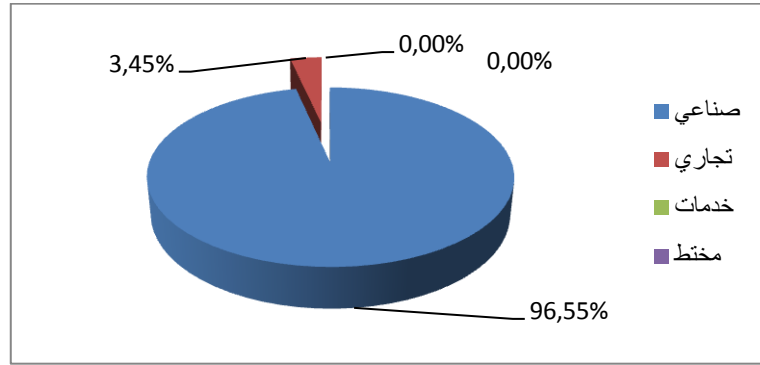


100,00%	29	المجموع		
57,14%	16	نعم	هل يتم عمل لتقارير دولية بنتائج المراجعة العمليات المالية	05
17,86%	5	لا		
25,00%	7	لا أعلم		
100,00%	28	المجموع		
58,62%	17	إلى مجلس الإدارة	إلى أي مستوى يتم تقدير تقارير المراجع المالية	06
17,24%	5	إلى مدير العام		
24,14%	7	إلى مدير عام الشؤون المالية		
100,00%	29	المجموع		
3,45%	1	يومية	ما هي الفترة التي يعاد عنها تقرير المراجعة	07
0,00%	0	أسبوعية		
24,14%	7	شهرية		
6,90%	2	نصف سنوية		
13,79%	4	سنوية عند الضرورة		
51,72%	15	مختلطة		
100,00%	29	المجموع		
82,76%	24	كتابية	كيف يتم صياغة تقارير المراجعة بطريقة	08
0,00%	0	شفوية		
17,24%	5	معا		
100,00%	29	المجموع		
3,45%	1	جباية	ما هي مختلف أنواع المراجعة التي تشملها المؤسسة	09
24,14%	7	محاسبية		
17,24%	5	مالية		
55,17%	16	مختلط		

100,00%	29	المجموع	
---------	----	---------	--

\* طبيعة نشاط المؤسسة:

الشكل (7-2): يوضح طبيعة نشاط المؤسسة

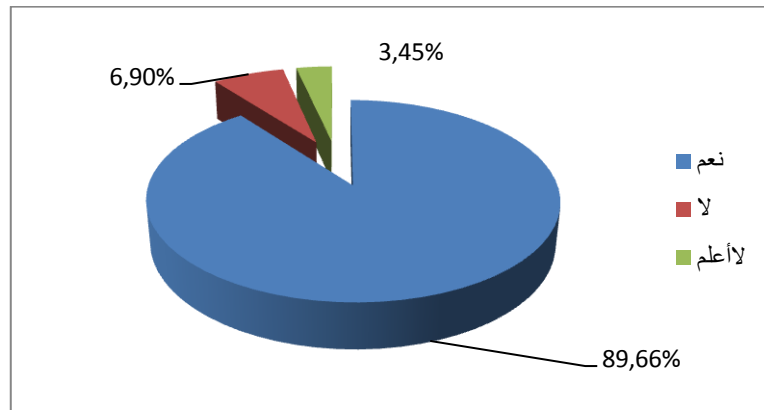


تحليل: نستنتج من خلال الشكل (7-2) أن المؤسسة دو طابع صناعي وذلك بنسبة 96.55%

ونسبة منخفضة تقدر ب 3.45% ذات طابع تجاري.

\* هيئة التدقيق ومراجعة الحسابات:

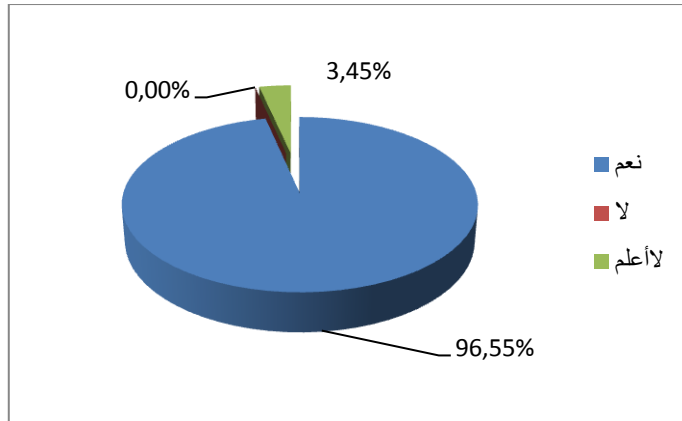
الشكل (8-2): بوضوح وجود هيئة للتدقيق ومراجعة الحسابات



تحليل: من خلال الشكل (2-8) عبرت نسبة 89.66% من الفئة تؤكد وجود هيئة للتدقيق ومراجعة الحسابات وتأتي نسبة 6.90% من الفئة تنفي وجودها واستقلت الفئة التي تمثل نسبة 3.45% بالحياد وعدم الدراية بوجود هيئة للتدقيق والمراجعة كانت الإجابة ب لا أعلم.

\*مراجعة العمليات المالية:

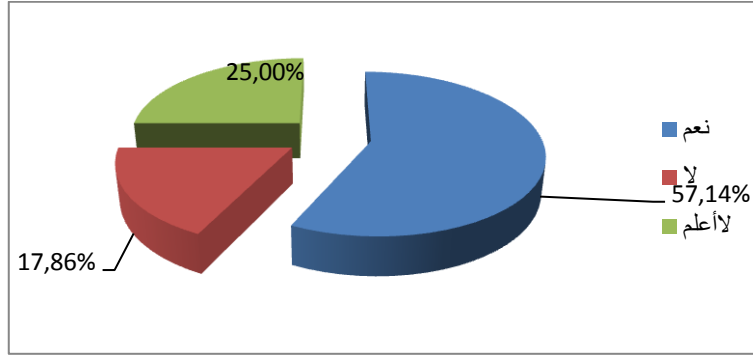
الشكل (2-9): وجود نظام للمراجعة العمليات المالية



تحليل: الشكل (2-9) يوضح أن أغلبية الأفراد يؤكدون وجود نظام للمراجعة العمليات المالية وذلك بنسبة قدرت ب 96.55% والنسبة التي تليها كانت الإجابة ب لا أعلم بنسبة 3.45%.

### \*تقارير دورية بنتائج المراجعة العمليات المالية

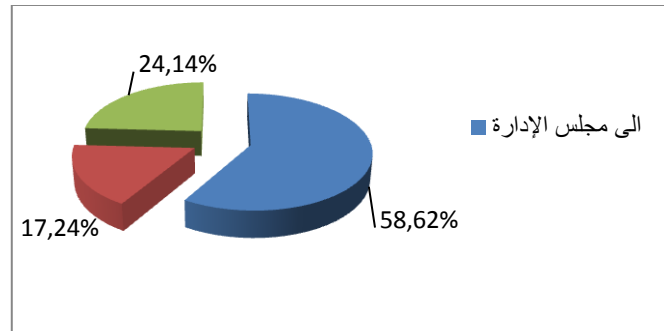
الشكل (2-10): يوضح عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة العمليات المالية



تحليل: من خلال شكل (2-10) يبين أغلبية أفراد العينة يعبرون عن عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة العمليات المالية وذلك بنسبة 57.14% ثم تليها النسبة 25% للأفراد الذين يعبرون على عدم علمهم بذلك، أما أفراد الذين يعبرون على عدم عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة بلغت نسبة ب 17.86% .

### \*مستوى تقدير تقارير المراجع:

الشكل (2-11): يوضح إلى أي مستوى يتم تقدير تقارير المراجع

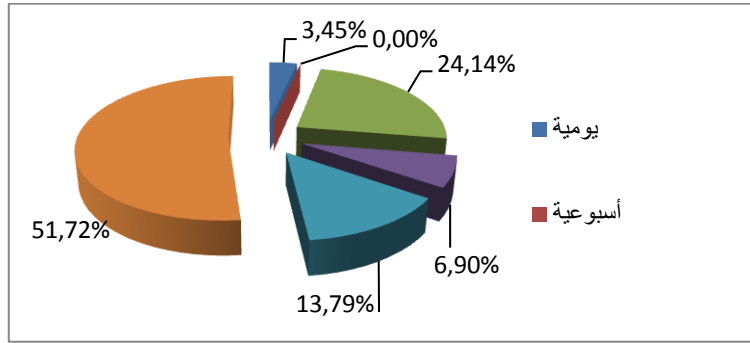


التحليل: نلاحظ من خلال النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (2-11) أن أغلبية الأفراد يعبرون بنسبة 58.62% في مستوى تقديم تقارير المراجع إلى مجلس الإدارة ثم تليها نسبة

24.14% يعبرون أن التقارير ترفع إلى مدير عام الشؤون المالية وأخيرا يتم تقدير تقارير المراجع إلى مدير العام للشركة بنسبة 17.24%.

\*فترة التي يعاد فيها تقرير المراجع:

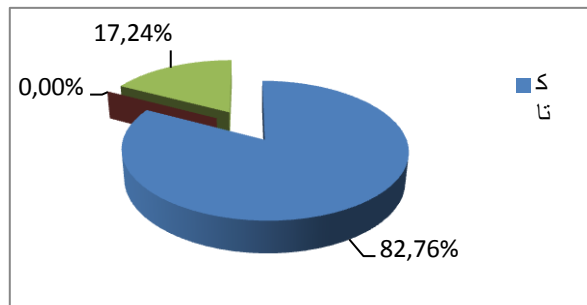
الشكل (2-12): يوضح الفترة التي يعاد فيها تقرير المراجع



تحليل: من خلال النتائج المبينة في شكل (2-13) نلاحظ أن نسبة التي حددت الفترة التي يعد عنها تقرير المراجعة تمثلت ب 51.72% مختلط وهذه النسبة خاصة بتقرير المراجعة بالمديرية (الوحدة) وتأتي بعدها شهرية بنسبة 24.14% ثم نسبة 13.79% سنوية عند الضرورة وهي خاصة بالشركة الأم وبعدها تقارير نصف سنوية بنسبة تقدر ب 6.90% وتليها التقارير اليومية بنسبة 3.45% وأخيرا نسبة معدومة لا توجد تقارير يومية.

\*طريقة صياغة تقارير المراجعة:

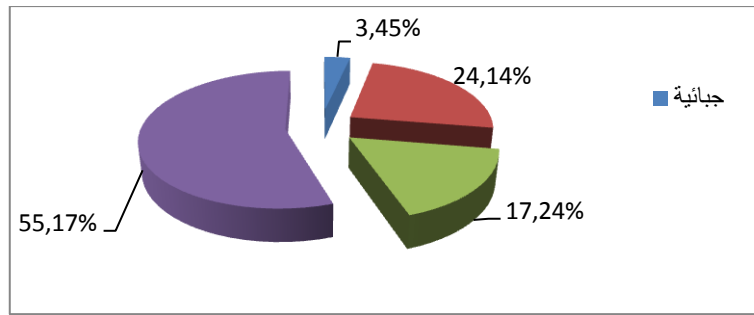
الشكل (2-13): يوضح طريقة صياغة تقارير المراجعة



تحليل: من خلال الشكل (2-13) والنتائج الواردة يتضح لنا أن أغلبية أفراد العينة يعبرون عن صياغة تقرير المراجعة بطريقة كتابية بنسبة قدرت ب 82.76% ثم تليها نسبة 17.24% للأفراد الذين عبروا بأنها شفوية، مع انعدام النسبة التي تعبر بتقارير كتابية وشفوية معا.

\*أنواع المراجعة في المؤسسة:

الشكل (2-14): يوضح مختلف أنواع المراجعة التي تشمل المؤسسة



تحليل: يتضح لنا من خلال الشكل (2-14) والنتائج المحصل عليها نرى أن نسبة 55.17% من أفراد العينة عبروا عن مختلف أنواع المراجعة التي تشمل المؤسسة بشكل مختلط وتأتي النسبة 24.14% للأفراد الذين عبروا بأنها مراجعة محاسبية، أما نسبة 17.24% للأفراد عبروا بأن التقارير مالية وآخرون عبروا بأنها مختلطة بنسبة 3.45%.

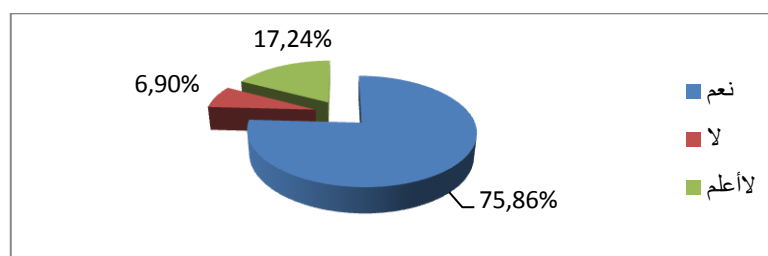
### الجزء الثالث: خاص باتخاذ القرار

الجدول رقم (2-4): يوضح توزيع أفراد العينة الدراسة حسب المتغير النوعي "اتخاذ القرار".

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	%
01	هل يتم اتخاذ القرار بناء على ما يقرر المراجع	نعم	22	75,86%
		لا	2	6,90%
		لا أعلم	5	17,24%
		المجموع	29	100,00%
02	عند اتخاذ قرار التكتيكي و استراتيجي يتم الاستعانة بالمراجعين	دائما	6	20,69%
		أحيانا	7	24,14%
		نادرا	2	6,90%
		عند الضرورة	12	41,38%
		مختلط	2	6,90%
		المجموع	29	100,00%
03	هل تأثر تقارير المراجعة على قيمة المؤسسة	نعم	25	86,21%
		لا	1	3,45%
		لا أعلم	3	10,34%
		المجموع	29	100,00%

\*أساس اتخاذ القرار للمراجع:

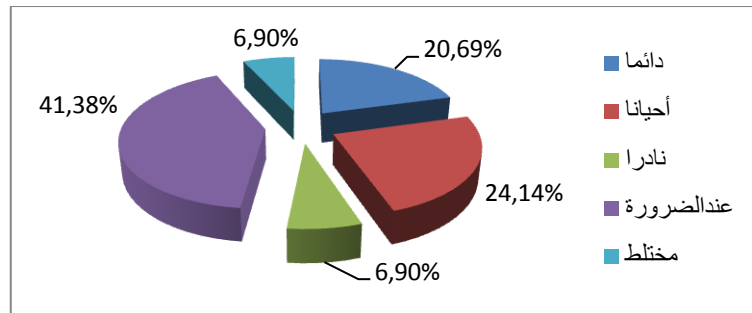
الشكل (2-15): يوضح أساس اتخاذ القرار وعلى ما يقرره المراجع



تحليل: من خلال الشكل (2-15) يتبين لنا أن نسبة 75.86% من الأفراد عبروا بأن اتخاذ القرار هو على ما يقرره المراجع وتليها عدم الدراية بذلك بنسبة 17.24% وأخيرا العينة أن اتخاذ القرار لا يتخذ على ما يقرره المراجع وذلك بنسبة 6.90%.

\*عند اتخاذ القرار التكتيكي والاستراتيجي يتم استعانة بمراجعين:

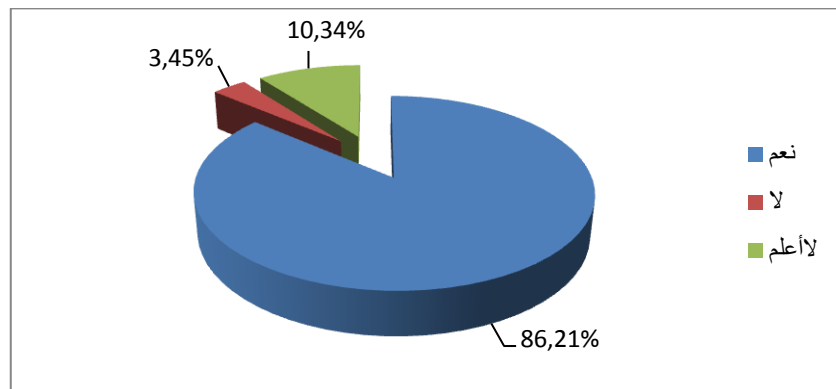
الشكل (2-16): يوضح أن عند اتخاذ القرار التكتيكي والاستراتيجي يتم باستعانة بمراجعين



تحليل: يوضح الشكل (2-16) ومن خلال النتائج والنسب نرى أن نسبة 41.38% عبرة أن أفراد العينة باستعانة المراجعين آخرين عند الضرورة ونسبة 24.14% قالوا أحيانا بذلك تليها نسبة 20.69% بدائم وتساوت النسبة عند التعبير ب نادرا وعند الضرورة وكانت 6.90%.

\*تأثير تقارير المراجعة على قيمة المؤسسة:

الشكل (2-17): يوضح تأثير تقارير المراجعة على قيمة المؤسسة





التحليل: من خلال النتائج نرى أن المعبرون بان تقارير المراجعة على قيمة المؤسسة بنسبة 68.21 % وعبر أفراد العينة ب لا أعلم وكانت النسبة ب 10.34 % كما نفى البعض منهم بعدم تأثيرها تقارير المراجعة على قيمة المؤسسة 3.45 %.

### المطلب الثاني : مناقشة النتائج

من خلال دارستنا للموضوع محل الدراسة بشقيه النظري والتطبيقي تم التواصل إلى العديد من النتائج يمكن حصرها

#### أولا :مناقشة النتائج النظرية

- يعتبر التدقيق الحسابات والمراجعة كأداة للمؤسسة تساعد على تقييم أدائها الداخلي
- توفير المراجعة المعلومات اللازمة لتحقيق الأهداف بكفاءة وفاعليه
- تسعين المؤسسة بالمراجعة لتطبيق سياسات مختلفة للمحافظة على مواردها ولقمع الغش وسد الثغرات القائمة على الاختلاس والأخطاء
- تسعين المؤسسة بالتدقيق المحاسبي والمراجعة لتسهيل عملية اتحاد القرار
- تساعد المراجعة في إيجاد الحلول الممكنة للأخطاء والاختلال
- تمثل المراجعة بؤرة النظام الرقابي وذلك من خلال : القوائم المالية والموازنات

- تعتمد المراجعة على مدى مصداقية المعلومات التي تقدمها في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات

- وبالتالي تؤثر المراجعة كثيرا من خلال درجة الموثوقية في البيانات التي تجعلها أساسا يعتمد عليه في عملية اتخاذ القرار

### ثانيا: منافسة نتائج الدراسة التطبيقية:

- يقوم بالمراجعة مراجع داخلي ومراقب التسيير

- المراجعة في المؤسسة هي مراجعة أو تدقيق مالي على الأغلب

- نتائج المراجعة تتمثل في اقتراحات وتقارير دورية وتوصيات يقوم بها المدقق او مراجع الحسابات لأهم القرارات الممكن اتخاذها

- المدير هو الوحيد الذي له صلاحيات الكاملة والواسعة في اتخاذ القرارات في المؤسسة فيها لا صلاحية للمراجع في اتخاذ القرار رغم أنه المسؤول كبيرة في إعداد التقارير الجاهزة التي تخلو من ادني خطأ .

- يتخذ القرار بناء على المدقق وهي المساعدة في اتخاذ القرار

- في المؤسسة وعند اتخاذ القرار التكتيكي أو الاستراتيجي يتم استعانة بالمراجعين

- توجد بالشركة خريطة تنظيمية بين المسويات الإدارية المختلفة توضح خطوط السلطة

- يوجد بالمؤسسة نظام للمراجعة العمليات المالية
- تعد التقارير المراجعة بصفة مختلطة
- من خلال النتائج المتوصل إليها نسيح إن التدقيق المحاسبي والمراجعة في مؤسسة ALFAPIPE تعتمد على جميع أدواتها التي تساهم فعلا في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتكتيكية ولكن بأقل فعالية وذلك لتركيزها على الجانب المالي أكثر.
- من خلال توصلنا إلى مناقشة هذه النتائج من خلال الفرضيات المطروحة والتي سنوجزها فيما يلي:
- تتمثل الفرضية الأولى
- الشفيق أداة من أدوات الرقابة الداخلة وهذا هذا تم إتباعه من خلال نتائج الدراسة النظرية , أما الفرضية الثانية فتمثل
- تقارير المدقق والراجع لعدة تقارير دورية يتم إعدادها من طرفه وهذا ما تم إثباته من خلال الدراسة التطبيقية .
- الاهتمام بالمراجعة داخل المؤسسة الاقتصادية تؤدي إلى ارتفاع فعالية التقرير في الشركة وارتفاع كفاءة الإدارة في اتخاذ القرارات مالية سليمة وهذا ما تم إثباته.
- أما الفرضية الرابعة التي تقول أن الفرار يتخذ بناءً أعلى تقرير المراجع في الجزائرية لصناعة الأنابيب و هذا ما لم يتم إثباته من خلال الدراسة التطبيقية يتمثل في أنه عند اتخاذ قرار تكتيكي و إستراتيجي يتم باستعانة مراجعين آخرين به عند الضرورة و هذا ما يتم إثباته من خلال الدراسة الميدانية.

## خلاصة الفصل الثاني:

- من خلال إجرائنا الدراسة الميدانية في المؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب بغرداية ساعدنا على التعرف على طريقة تنظيمها و كيفية متابعة نشاطها بإضافة إلى الوقوف على كيفية القيام بالتدقيق المحاسبي و المراجعة داخل المؤسسة و كيفية التنسيق من مختلف الفروع من أجل تحقيق أهدافها كما قمنا أيضاً بتقييم المراجعة في المؤسسة من خلال إعداد مجموعة من الأسئلة تضمنها كل من المقابلة و الاستبيان و هذا للوقوف على دور المراجعة في عملية اتخاذ القرار.

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها وذلك على بقاؤها وإستمرارها وهذا بالمسؤول إلى ضرورة وضع نظام الرقابة الداخلية كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسة وموجدتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال وبضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والش والتزوير .

من خلال هذه الدراسات حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع التدقيق والمراجعة التي تعتبر من اهم الأدوات الرقابية المستخدمة حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات كون أنها تضمن كل المايس التي تضمن للإدارة تحقيق أهدافها وحماية أصولها والمحافظة عليها ضد الإخطاء وضمن دقة البيانات المحاسبية والمالية من خلال إعداد التقارير الدورية عن نتائج الأنشطة وإتخاذ القرارات اللازمة لذلك.

فبعد معالجتها لإشكالية الدراسة المتمثلة في المراجعة الداخلية وتحليل مختلف جوانب الموضوع في فصلين نظري وتطبيقي وتوصلنا إلى النتائج التالية :

1- إن التدقيق المحاسبي والمراجعة هي وظيفة حتمية في المسسات الإقتصادية حيث تساعدها على تحسين أداءها .

2- تعتبر المراجعة وظيفية رقابية لإكتشاف الإختلالات والاطعاء والعمل على معالجتها .

3- إن المراجعة تساهم في إتخاذ القرارات من خلال إعداد التقارير من خلال إختبار الفرضيات ومقارنتها بنتائج الدراسات السابقة تم التوصل إلى أوجه التشابه والإختلاف التالية :

- تساعد المراجعة في إيجاد الثغرات وغقتراح الحلول الممكنة
- يساعد التدقيق ومراجعة الحسابات على إتخاذ القرار وكفاءته وفعاليتته
- تبادل المعلومات ووصولها في الوقت المناسب ينعكس بصورة إيجابية على وظيفة المراجعة .

### أوجه الإختلاف :

- أستقلالية المراجعة كوظيفة في المؤسسة
- طبيعة المراجعة المحاسبية في المؤسسة
- المركزية في إتخاذ القرار

## التوصيات والإقتراحات

- ضرورة إعطاء إستقلالية في إتخاذ القرارات في المديریات التابعة للمؤسسة المركزية .
- العمل على تطوير وظيفة المراجعة وتبيان أهميتها ومنافعها وإتخاذ القرار في الوقت المناسب .
- ضرورة توفير الموارد المالية والبشرية الكافية لوظيفة المراجعة .

## أفاق البحث

- دور مراجعة الحسابات في ضبط الأداء الغداري في المؤسسات .
- المراجعة ومكانتها في مراقبة التسير ومكانتها الرقابية .
- دور المراجعة في التقليل من المخاطر المالية .

- 1- خالد أمين، عبد الله علم، التدقيق الحسابات الثغرية و العلمية، الطبقة الأولى- دار وائل للنشر الأردن 2000، ص 17-18.
- 2- محمد التهامي الطواهر، مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات الإطار التغري و الممارسة التطبيقية، ديران المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة 2006.12 ص 6 و7.
- 3- أحمد علمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث - دار صفا للنشر والتوزيع - الأردن 2005 ص 6.
- 4- وليم توماس امرسر نهنكي، تعريب ومراجعة أحمد حجاج كمال "الدين سعيد" المراجعة بين النظرية و التطبيق، الكتاب الأول - دار المريح للنشر السعودية 1997 ص 18.
- 5- هادي تميمي -مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعلمية الطبعة الثالثة دار وائل للنشر - الأردن 2006.
- 6- رأفت سلامة محمود وآخرون، علو التدقيق الحسابات الثغرية، الطبعة الأولى دار الميرة للنشر و التوزيع والصناعة-عمان 2011 ص 16.
- 7- يوسف محمد جربوع مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق مؤسسة الأوراق للنشر والتوزيع -عمان 2009 ص 8 و9.
- 8- أحمد علي جمعة المدخل الحديث للتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى دار الصفاء الأردن 2000 ص 9.



- دار المستقبل - الأردن 1998.

10- حسام إبراهيم التدقيق الحسابات بين التغيرية والتطبيق - الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار

البداية ناشرون وموزعون - عمان وسط المدينة 2010-1431 هـ.

11- العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية لإطار النظري و المحتوى السلوكي، دار النشر

والتوزيع عمان، الأردن 1990.

12- صديقي مسعود، أحمد نفاذ، المراجعة الداخلية مطلعة مزاراز الوادي الجزائر 2003.

13- محمود السيد فاخي، المراجعة (إطار التغيرية و الممارسة)، الجزء الثاني مكتبة الجداء الجديدة

للتنشر المنصورة مصر 1992.

14- محمد الفبومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية

1998.

15- خالد راعب الخطيب، خليل محمود رفاعي.

16- ثناء القباني، المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر 2007.

17- محمد بونيف، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.

18- خليل محمد العزاوي، إدارة اتخاذ القرار الإداري.

- 1- Limel, cet gerard : audit et control interne ; asepeats, financier ; opération et sratégique – 4 eme edution ; sallez ; Paris 1992.
- 2- Opcit.....p, 21 ° , Lionel et Gerard v°.
- 3- Bénard, Germand, audit d'information financiere des entre prise, 1 ere édition.....guide pour Paris 1991 dormod.
- 4- Pratique de l'audit opération el, les editions d'organisation Paris 1992, Philip Laurent et Cherusy.
- 5- Chanon j'i-se pari : Organisation et Gestion ; Dunodentre prise edition, Paris 1898.
- 6- J'ean Pierre Jobard, pierre et Grégory-op-cit.

### مذكرات ودراسات

1- احمد تقار ، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في إتخاذ القرار دراسة حالة المجمع صيدال كلية

الاقتصاد جامعة الاغواط دراسة مقدمة لنيل شهادة المحستار 2007-2008

2- حميد اتو صالح ، دور المراجعة في تدني المخاطر الجبائية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل

شهادة ماجستار جامعة ورقلة 2011-2012.

3- عبد الصمد نجم الجعفراني نعياد رشيد علا قريشي ،دراسة حول مراقبة الحسابات ومسؤولية

في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية المعهد العربي للمحاسب القانوني جامعة بغداد

2006

4- محمد أحمد الأشقر : مجالات مساهمة المراجعة الغدارية في خدمة الإدارة وترشيد قراراتها ،

رسالة ماجستار كلية التجارة – قسم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية غزة 2008.

5- محمد أمين مازون : التدقيق المحاسبي عن منصور المعايير الدولية ،ومدى إمكانية تطبيقها في

الجزائر 2011.

6- محمد توهامي طواهر مسعود صديقي مراجع بين ذاكرة

ورقلة 2000.

## المواد القانونية

- 1-المادة 603: من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية سنة 2007
- 2-المادة 584 : من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية مرجع سبق ذكره
- 3-المادة 715 مكرر 06 المرسوم التشريعي 93، 08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 ، القانون التجاري الجزائري
- 4-المواد من 65 إلى 70 : القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب المعتمد الجريدة الرسمية للجمهورية .

L'activité de 9 mois de l'année 2010 s'est caractérisée par :

- Durant les cinq premiers mois 2010, les ateliers de production ont continué à fonctionner à une faible cadence.
- A partir du 12 06 2010 et suite à l'homologation, les ateliers ont été programmés en 3X8 D pour la fabrication et en 2X8 pour les ateliers de revêtement.

Ceci à permis de relever le niveau de production des machines et revêtement.

Installations	Prévisions	Réalizations			Taux
		GR4	Hydraulique	Total	
Machines à souder	202 400	128 887	0	128 887	64 %
Parachèvement	184 000	121 360	0	121 360	66 %
Revêtement extérieur	184 000	100 746	1 892	102 638	56 %
Revêtement intérieur	184 000	99 271	2 248	101 519	55 %

L'activité de 9 mois de l'année 2011 s'est caractérisée par :

- Manque charge durant les six premiers mois 2011.
- Dès le mois de juillet et suite à l'homologation, les ateliers ont été programmés en 3X8 D pour la fabrication et en 2X8 pour les ateliers de revêtement.

Ceci à permis de relever le niveau de production des machines et revêtement.

Installations	Prévisions	Réalizations			Taux
		DLR1	Hydraulique	Total	
Machines à souder	-	87 237	218	87 455	%
Parachèvement	-	80 184		80 184	%
Revêtement extérieur	-	77 240	237	77 477	%
Revêtement intérieur	-	00	793	793	%

L'activité de 9 mois de l'année 2012 s'est caractérisée par :

- La clôture du projet Sonatrach GZ3 42" le mois d'avril 2012.
- le lancement de la réalisation du projet GR5 48" dès le mois de mai et suite à l'homologation, les ateliers ont été programmés en 3X8 D pour la fabrication et en 2X8 pour les ateliers de revêtement.

Ceci à permis de relever le niveau de production des machines et revêtement.

Installations	Prévisions	Réalizations			Taux
		GZ3	GR5	Total	
Machines à souder	190 380	51 489	97 647	149 069	78%
Parachèvement	174 500	49 518	55 460	104 978	60%
Revêtement extérieur	174 500	50 083	38 910	88 993	51%
Revêtement intérieur	174 500	49 829	37 676	87 505	50%

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

تخصص: المالية والمحاسبة

\*استبيان لتحضير مذكرة المقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ليسانس\*

احي العامل ،اختي العاملة في جميع مراكز المسؤوليات العمل في المؤسسة نحن طلبة السنة الثالثة مالية ومحاسبة نضع بين ايديكم هذا الاستبيان لأبجز بحث علمي بغرض استكمال درجة شهادة ليسانس في علوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة بجامعة حول موضوع "التدقيق المحاسبي ودور مراجعة الحسابات في اتخاذ القرارات".

بعد التوصل الى اهمية مؤسستكم على المستوى الوطني قمنا باختياركم كعينة: لدراستنا الميدانية امين منكم ومن سيادتكم الموقرة ان تفضلوا بالإجابة على الاسئلة المطروحة عليكم في الاستبيان ونحن على ثقة من اجابتكم التي نامل ان تتصف بالدقة والموضوعية والاهتمام بشكل الذي يؤدي الى التوصل لنتائج تخدم الهدم الاساسي من الدراسة ونعاهدكم بان كافة المعلومات التي ستقدمونها لنا ستكون موضع السرية التامة ولن نستخدم الا لأغراض الراسة العلمية لا غير.

-ونحن وفي الاخير ذ نقدر تعاونكم الصادق معنا ومساهمتمكم البناءة في خدمة العلم والمعرفة نرجو ان تتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير والشكر.

## المعلومات الشخصية:

### 1-الجنس

ذكر  أنثى

### 2-السن

20-30 سنة  30-40 سنة  40-50 سنة

### 3- الحالة الاجتماعية

أعزب/ة  متزوج/ة  مطلق/ة  أرملة

### 4- الوضعية القانونية بالنسبة للمؤسسة

دائمة  المؤقتة

### 5- المؤهل العلمي المحصل عليه

شهادة بكالوريا  شهادة ليسانس  شهادة الماجيستر  شهادة علمية أخرى

أقدمية العمل في المؤسسة

ما بين السنة الى 05 سنوات  ما بين 05 سنوات الى 10 سنوات

ما بين 15 الى 20 سنة  أكثر من 20 سنة



## الاستبيان:

1) ما طبيعة نشاط الشركة

صناعي ، تجاري ، خدمات ، مختط

2) هل توجد هيئة للتدقيق ومراجعة الحسابات

نعم ، لا ، لأعلم

3) هل يوجد بالشركة خريطة تنظيمية بين المستويات الإدارية المختلفة في الشركة يوضح خطوط السلطة

نعم ، لا ، لأعلم

4) هل يوجد نظام للمراجعة العمليات المالية

نعم ، لا ، لأعلم

5) هل يتم عمل تقارير دولية بنتائج المراجعة العمليات المالية

نعم ، لا ، لأعلم

6) الى اي مستوى يتم تقدير تقارير المراجع

أ) الى مجلس الإدارة ، ب) الى مدير العام ، ج) الى مدير عام الشؤون المالية

7) ماهي الفترة التي يعاد عنها تقرير المراجعة

يومية ، أسبوعية ، شهرية ، نصف سنوية ، سنوية عند الضرورة ، مختلطة .

8) كيف يتم صياغة تقارير المراجعة بطريقة

كتابية ، شفوية ، او معا .

9) ماهي مختلف انواع المراجعة التي تشمل المؤسسة

جبائية ، محاسبية ، مالية ، مختلط .

10) هل يتم اتخاذ القرارات بناء علي ما يقرر المراجع

نعم ، لا ، لأعلم

11) عند اتخاذ قرار التكتيكي او استراتيجي يتم الاستعانة بالمراجعين

دائما ، أحيانا ، نادرا ، عند الضرورة ، مختلط

12) هل تأثر تقارير المراجعة على قيمة المؤسسة

نعم ، لا ، لأعلم