

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم تجارية التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الاداء

في المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة سوناظراك

تحت إشراف الأستاذ:

براهيمي عمر

مقدمة من طرف الطالبة:

عمارة امينة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	براهيمي عمر	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم
مناقشا	بن شني يوسف	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016-2017

## الإهداء

الحمد لله الذي أروع بني آدم في تركيبه عقله فأعطاه بذلك القدرة على جعل وسيلته الكفاح  
وغايته النجاح.

أهدي ثمرة عملي إلى من كانت سندي في السراء والضراء إلى من اجتهدت وحرسيت على نشأتي و  
قربتي، إلى من غمرتني بحبها وعطفها وحنانها، إلى من يعجز اللسان على الثناء عليها والقلم عن وصف  
فضلها ، إلى التي الجنة تحت قدميها ..... أمي الحبيبة.

إلى من أشعل مصباح عقلي وأطفأ ظلمة جهلي وكان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة، إلى من علمني  
أن الحياة صبر وعطاء، إلى من أنتظر أن يرى فلذة كبده متخرجة

تخوض غمار الحياة..... أبي العزيز

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية أخواتي خاصة اختي ماجدة .

إلى كل الأهل والأقارب خاصة جدي وجدتي

إلى كل الأصدقاء والإخوة الذين عرفتهم.

إلى زملائي تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير دفعة 2016/2017

إلى كل من وسعتم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

أمينة

## كلمة شكر وتقدير

اللهم أعوذ بك من قلب لا يخشع وعين لا تدمع وعلم لا ينفذ ودعاء لا يستجاب له، احمد المولى جل شأنه بديع السموات والأرض العزيمه والصبر الذي منحني إياهما طيلة المشوار ليتكلم جهدي بهذا العمل الذي أتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع عليه.

أتقدم بخالص الشكر وامتناني للأستاذ "جمال معروف" الذي لم يبخل جهدا لمساعدتي في إنجاز هذا العمل، والاستاذ الدكتور "براهيمي عمر" على المجهودات التي بذلها معي طيلة السنة من خلال متابعتهم للعمل بنصائحهم وتوجيهاتهم القيمة، كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأساتذة أعضاء اللجنة الموقرة الذين وقفوا على مناقشة هذه المذكرة.

كما أشكر كل إطارات مؤسسة سونطراك على دعمهم لي وأخص بالذكر المؤطر صخري كريم ما قدمه لي من مساعدة

وأختتم شكري إلى كل من ساعدني في إنجاز هذه المذكرة من قريب أو بعيد ولو بكلمة

لكم جميعا كل شكري.

## الفهرس

-الاهداء

-الشكر و التقدير

-قائمة الجداول و الاشكال

-مقدمة عامة.....(ا-د)

-الفصل الاول :ماهية التدقيق الخارجي ومعايره

6.....-تمهيد

7.....-المبحث الاول :ماهية التدقيق

7.....-المطلب الاول:مفهوم التدقيق الخارجي وتاريخ نشاته

10.....-المطلب الثاني:انواع التدقيق

15.....-المطلب الثالث:اهداف واهمية التدقيق الخارجي

17.....-المطلب الرابع:فروض المراجعة

20.....-المبحث الثاني:معايير التدقيق والمعايير الدولية للتدقيق الخارجي

20.....-المطلب الاول:معايير التدقيق

24.....-المطلب الثاني:المنظمات التي تؤثر علي مهنة التدقيق

27.....-المطلب الثالث:المعايير الدولية للتدقيق الخارجي

29.....-المبحث الثالث:دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

29.....-المطلب الاول:تعريف و اهداف نظام الرقابة

31.....-المطلب الثاني:تقييم نظام الرقابة الداخلية

35.....-خلاصة

## -الفصل الثاني: دور التدقيق في تحقيق فعالية الاداء في المؤسسة

- 37.....تمهيد
- 38.....المبحث الاول: دور التدقيق في ادارة المخاطر
- 38.....المطلب الاول: ماهية ادارة المخاطر
- 42.....المطلب الثاني: تدقيق و تقييم ادارة المخاطر
- 45.....المطلب الثالث: مسؤولية ووثائق المدقق الخارجي
- 50.....المطلب الرابع: ادلة و الاثبات في التدقيق الخارجي
- 51.....--المبحث الثاني: طرق تقييم الاداء في المؤسسة
- 51.....--المطلب الاول: مفهوم تقييم و اهميته في المؤسسة
- 55.....المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في تقييم الاداء
- 57.....المطلب الثالث: تقييم الاداء عن طريق التحليل المالي
- 61.....المبحث الثالث: مساهمة التدقيق في تحقيق الفعالية
- 61.....المطلب الاول: دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الاداء في المؤسسة
- 63.....المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الاداء في المؤسسة
- المطلب الثالث: اهمية التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الاداء في المؤسسة
- 65.....
- 68.....خلاصة

## -الفصل الثالث: التدقيق الخارجي و تأثيره علي فعالية الاداء دراسة حالة سونطراك

- 70.....تميد
- 71.....المبحث الاول: تقديم مؤسسة سونطراك
- 71.....المطلب الاول: عرض عام حول مؤسسة سونطراك

72.....	-المطلب الثاني:وظيفة المركب GL2/Z.....
74.....	-المطلب الثالث:تقديم الهيكل التنظيمي للمركب GL2/Z.....
78.....	-المبحث الثاني:مهام ودور دائرة التدقيق في المركب GL2/Z.....
78.....	-المطلب الاول: عرض تقييم للتدقيق في المركب GL2/Z.....
80.....	-المطلب الثاني:تنفيذ التدقيق في GL2/Z.....
82.....	-المطلب الثالث:تحديد اثار التقييم الرقابة الداخلية في GL2/Z.....
82.....	-المطلب الرابع: اعداد تقرير.....
85.....	-المبحث الثالث:التدقيق الخارجي كوسيلة لتحقيق فعالية الاداء في المركب GL2/Z.....
85.....	-المطلب الاول:محافظة الحسابات وكيفية تحقيق فعالية الاداء في المركب GL2/Z.....
88.....	-المطلب الثاني:استجابات خاصة بوظيفة الشراء ،التخزين.....
90.....	-خلاصة .....
92 .....	-الخاتمة العامة.....
96 .....	-قائمة المراجع.....
	-الملاحق

قائمة الجداول والأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
14	اوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي	(1-1)
40	مراحل ادارة المخاطر	(2-3)
54	العوامل المؤثرة علي الاداء	(2-1)
60	التوازن المالي	(2-4)
83	ورقة كشف و تحليل المشكل	(3-5)

مقدمة عامة :

لقد كان للتحويلات السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي شهدتها العالم في الآونة الأخيرة، آثار مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمنظمات المالية والمؤسسات الاقتصادية، هذا المحيط الذي شهد تطورا ملحوظا خاصة بعد الأزمة المالية العالمية الأخيرة، فالمؤسسة أصبحت اليوم مضطرة لإعطاء الضمانات الكافية لمعاملها، وهذا حتى تضمن لنفسها البقاء والاستمرار في محيط تطبعه المخاطرة الشديدة والخوف من المستقبل، نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي.

ومع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية وتزايد التحديات العالمية التي تواجه مؤسسات الأعمال اليوم، والمتمثلة في المنافسة ونظم تكنولوجيا المعلومات وظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة، تزايد أهمية ودور الإدارة والمدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفاعلية. فمن أهم وأعمق التغيرات الحاصلة في الإدارة خلال العقود القليلة الماضية هو التركيز على الأداء في المؤسسات ومحاولة إيجاد منهجيات موثوقة لقياس هذا الأداء.

في ظل كل هذه الظروف أصبح تطوير وتحسين وترشيد الأداء في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة، تمكنها من المحافظة على وجودها، وتساعد على الاستخدام الاقتصادي الكفاء لمواردها المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية تمكنها من فرض نفسها في السوق، وبالتالي المحافظة على مكانتها واستقرارها.

في هذا الإطار تبدو الحاجة إلى مهمة التدقيق حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف سواء كانت داخلية أو خارجية، بمعلومات دقيقة وموثوقة وذات مصداقية. فالتدقيق أصبح يحظى باهتمام كبير ومتزايد لدى كافة الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية، لما لرأي المدقق من أثر على اتخاذ القرارات من قبل الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية. وتكمن أهمية التدقيق في كونه وسيلة اتصال لما يوفره من معلومات للعديد من الجهات،

ووسيلة للرقابة وهذا من خلال اكتشافه للأخطاء وتقييمه للأداء ومساهمته في ترقيته وتطويره باستمرار .

1. إشكالية البحث:

من هنا تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو

الآتي:

إلى أي مدى يمكن للتدقيق الخارجي أن يساهم في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية؟

وللاإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

أ. ما المقصود بالتدقيق الخارجي وما هي أنواعه وأهميته في المؤسسة، وما هي المنظمات المسؤولة على وضع معايير التدقيق الخارجي؟

ب. ما هو محتوى نظام الرقابة الداخلية وما هي الوسائل التي على أساسها يتم تقييم هذا النظام؟

ج. كيف تساهم نتائج التدقيق الخارجي في تقييم أداء المؤسسة؟

2.الفرضيات:

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات الآتية:

أ. يكمن الهدف من تقييم الأداء في المؤسسة في التحقق من حُسن استخدام مواردها؛

ب. يعتبر نظام الرقابة الداخلية وسيلة وقائية يقلل من احتمال الوقوع في الأخطاء وذلك في حالة تناسبه مع إمكانيات وحجم المؤسسة؛

ج. يُمكن المدقق الخارجي وذلك من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده من تصحيح مسار وأداء المؤسسة ونجاحها.

3.حدود الدراسة:

تم تحديد إطار الدراسة في العناصر الآتية:

-الحدود الموضوعية:

سيتم التركيز على أهم المفاهيم المتعلقة بالتدقيق، معايير التدقيق، مفهوم الأداء، كما سنحاول التوصل إلى إبراز دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.

-الحدود المكانية:

سيتم اسقاط الدراسة على أكثر المؤسسات بروزا في الجزائر والمتمثلة في مؤسسة سونطراك

4.أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار موضوع " التدقيق وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة " للدراسة لعدة أسباب هي:

-الأسباب الذاتية:

-يندرج البحث ضمن اختصاصنا وتكويننا؛

- الميول الشخصي نحو مهنة التدقيق وكل ما يرتبطها.

-الاسباب الموضوعية:

- تواجد المؤسسة في بيئة مليئة بالمخاطر مما أوجب الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها وموثوقيتها ومصداقيتها، وهذا لا يتحقق إلا من خلال المدقق الخارجي نظرا لأهمية رأيه في اتخاذ القرارات من طرف العديد من الجهات؛

- المفهوم الحديث للتدقيق الخارجي والذي يركز على الأدوار المختلفة التي يقوم

بها، فالتدقيق اليوم لا ينحصر فقط في الناحية المالية للمؤسسة بل أصبح يشمل مختلف نواحي المؤسسة؛

5.أهمية البحث:

تظهر أهمية التدقيق من خلال اعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات في المؤسسة، فمن بين الأطراف المستخدمة للقوائم المالية نجد إدارة المؤسسة التي تولي أهمية كبيرة لرأي المدقق والذي يُدلي به في التقرير الذي يقوم بإعداده، فهذا الأخير يمكنها من معرفة مدى سلامة مركزها المالي وصحة النتائج التي حققتها.

6.أهداف البحث:

إن لهذه الدراسة عدة أهداف وهي كما يلي:

أ. تهدف هذه الدراسة إلى تصحيح الاعتقاد السائد الذي يعتبر أن مهنة التدقيق تهتم فقط بتعقب الأخطاء في الإجراءات المحاسبية، أي اهتمامها بالجانب المالي فقط.

ب. بالنظر إلى المجال الواسع للأداء وصعوبة تحديد تعريف له، فإن هذه الدراسة تهدف إلى الإلمام بهذا الجانب من خلال التطرق إلى مختلف المفاهيم المرتبطة به؛

ج.تهدف هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي وفعالية الأداء في المؤسسة، وهذا لاعتبار أن هذه الأخيرة - وفيما مضى - كانت من مهام المدقق الداخلي فقط، لكن حاليا ومع التطور الكبير في التدقيق الخارجي أصبح بوسعه أن يعطي آرائه المختلفة ليس في المجال المالي فقط، بل في مختلف مجالات المؤسسة.

7.المنهج المتبع:

سيتم الاعتماد في دراستنا هذه على منهج متنوع، وهذا لما يشترطه الموضوع، حيث سنستعمل المنهج الوصفي لعرض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق، أهدافه، معايير، نظام الرقابة الداخلية، الأداء، تقييم الأداء، أدوات تقييم الأداء.... الخ. كما سنستعمل المنهج التاريخي في عرض التطور التاريخي للتدقيق، التطور التاريخي للأداء. وسنستخدم كذلك المنهج التحليلي لتحليل معطيات المؤسسة أين قمنا بالتريص لإنجاز الدراسة التطبيقية لهذا الموضوع.

## 8 تقسيمات الدراسة

- في الفصل الأول تناولنا ماهية التدقيق ومعايير بشكل عام حيث خصصنا المبحث الأول للتعرف علي ماهية التدقيق، و التي يتضمن مفهوم التدقيق الخارجي و تاريخ نشاته، أنواع التدقيق، اهداف و اهمية التدقيق الخارجي، فروض المراجعة وحيث خصصنا في المبحث الثاني معايير التدقيق و المعايير الدولية للتدقيق الخارجي و الذي تضمن معايير التدقيق، المنظمات التي تؤثر علي مهنة التدقيق، المعايير الدولية للتدقيق الخارجي اما المبحث الثالث كان يتضمن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و الذي تضمن تعريف واهداف نظام الرقابة، تقييم نظام الرقابة .

- اما الفصل الثاني فتناولنا دور التدقيق في تحقيق فعالية الاداء في المؤسسة بشكل عام حيث خصصنا في المبحث الأول دور التدقيق في ادارة المخاطر و الذي تضمن ماهية ادارة المخاطر، تدقيق و تقييم ادارة المخاطر، مسؤولية ووثائق المدقق الخارجي، ادلة و الاثبات في التدقيق الخارجي، وحيث خصصنا في المبحث الثاني طرق تقييم الاداء في المؤسسة و الذي تضمن العوامل المؤثرة في تقييم الاداء، تقييم الاداء عن طريق التحليل المالي، وحيث خصصنا في المبحث الثالث مساهمة التدقيق في تحقيق الفاعلية وضمن دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الاداء في المؤسسة، دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الاداء في المؤسسة، اهمية التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي في تحقيق فعالية الاداء في المؤسسة .

اما الفصل الثالث فكان عبارة عن دراسة تطبيقية في مؤسسة سونطراك .



تمهيد :

لقد شهد العالم تحولات جذرية في مطلع القرن التاسع عشر، خاصة في المجال الاقتصادي، و اجتماعي للمؤسسات المالية الاقتصادية التي تتميز بظهور التكتلات وفق ما يصطلح عليه بشركات متعددة الجنسيات، مما جعل كل ما لهم علاقة بهده المؤسسات يتطلعون لمواكبة التطورات الحاصلة، منه التنظيمات و مكاتب المراجعة (التدقيق) التي عرفت منعرجا كبيرا في مجال المؤسسات خاصة حيث اصبحت مهنة المراجعة فيها أساسيات و ذات أهمية بالغة.

ومن ناحية أخرى نجد ان العديد من الجهات التي تتعامل مع المؤسسات بحاجة إلى معلومات صادقة لاتخاذ العديد من القرارات و هذا باعتمادها علي القوائم المالية التي تصدرها هده الأخيرة ومن هنا تتضح الحاجة الي المدقق الخارجي فيما يخص منح الضمان لمختلف مستخدمي القوائم المالية.

ولنتعرف أكثر على التدقيق الخارجي قد قسمنا هذا الفصل إلى أربعة مباحث حيث يتضمن:

المبحث الاول: ماهية التدقيق الخارجي

المبحث الثاني: معايير التدقيق و المعايير الدولية للتدقيق الخارجي

## المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

إن ظهور المراجعة و بلوغها هذا المستوي من التطور كان أمرا حتميا بسبب كبر حجم المؤسسات وزيادة وظائفها مع زيادة تداخل الفروع، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة ملاك المؤسسة لتسييرها من جانب التدفقات الحقيقية و المالية، وسنحاول من خلال هذا المبحث تقديم مفهوم وتاريخ نشأة التدقيق الخارجي.

### المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي وتاريخ نشأته

يعود ميلاد التدقيق إلي نشأة الدولة وملكيتها للمال العام، وادارته نيابة عن الشعب إذ كان مصطلح التدقيق مرادف لمصطلح الرقابة المالية الذي عرفته منذ القدم مختلف الحضارات الانسانية و بدرجات متفاوتة .

### الفرع الأول: نشأة التدقيق الخارجي

#### 1. فترة ما قبل 1500 ميلادي:

كان المدقق (المراجع) وقتها يستمع الي القيود المثبتة في الدفاتير و السجلات للوقوف علي مدي صحتها و هكذا نجد كلمة تدقيق "auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "audire" ومعناها "يستمتع"<sup>1</sup>، إلا أن هذه المهنة المراجعة في تلك الحقبة كانت تقتصر علي الحكام و المشروعات العائلية و التي تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلي الدقة لمنع أي تلاعب أو غش في الدفاتر<sup>2</sup>.

#### 2. ما بين 1500-1850:

لعل أهم ما يميز هذه الفترة بروز الثورة الصناعية التي أحدثت تغيرا جذريا في كل المجالات حيث ظهر الانفصال الفعلي لملكية المؤسسة عن الإدارة و زيادة الحجة للمراجعة و المراجعين .

كما تتميز هذه الفترة بظهور تطبيق نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي، حتي ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، و ظهور نوع من الرقابة الداخلية علي المشاريع<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> -خالد امين عيد الله ،التدقيق والرقابة في البنوك، وائل لنشر، عمان، 1998، ص3.

<sup>2</sup> - اشنوي ادريس عبد السلام، المراجعة معايير و اجراءات، دار النهضة العربية الطبعة الرابعة، بيروت 1996 ص:14.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص 20.

## 3. الفترة ما بين 1850-1905:

بعد ظهور الثورة الصناعية حصل تغير شامل للمجتمع وبالتالي ظهرت الحاجة إلى تكوين وحدات اقتصادية، ومن هنا بدأ اهتمام المحاسبة بتسجيل عمليات الوحدة الاقتصادية وليس الاهتمام بتسجيل عمليات صاحب الوحدة<sup>1</sup>، فبعد هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا امام المراجعة لتصبح كمهنة مهمة لا يستهان بها.

## 4. الفترة الممتدة من 1905 إلى يومنا هذا:

لقد تطور الهدف الرئيسي للتدقيق إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي، خلال هذه الفترة وأصبح اكتشاف ومنع الأخطاء غرضا فرعيا مع التأكد على أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، ويتغير أسلوب التدقيق من الاعتماد على التدقيق التفصيلي أي استخدام أسلوب العينات، وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها، ومدى فعالية نظام الرقابة .

كما تميزت هذه الفترة أيضا بظهور المنشآت المالية الكبيرة كالبنوك وشركات التأمين وما يتطلبه ذلك النوع من المنشآت إلى مراجعة مستمرة ودقيقة أولا بأول وقبل وبعد حدوث العمليات للتأكد من سلامة العمليات خصوصا بان الوقوع في أية أخطاء أو تلاعب في مثل هذه المنشآت يؤثر على صحتها<sup>2</sup>.

ويتضح لنا من خلال هذه النبذة التاريخية للتطور السريع لمهنة المراجعة يعود للعوامل التالية :

- ✓ زيادة حجم المشروعات من حيث العمل فيها ونشاطها.
- ✓ تفويض السلطات للغير اقتصاديا.
- ✓ ظهور شركات الأموال مما أدى إلى فصل الملكية على الإدارة .
- ✓ صدور بعض القوانين و التشريعات كقانون الضرائب و السوق المالية و غيرها مما ادى الي توظيف المدققين وزيادة الطلب على خدماتهم.

<sup>1</sup> زكرياء محمد السابق اسماعيل، مراجع الحسابات كلية التجارة، 1982، ص: 09.

<sup>2</sup> محمد امين، الرقابة الداخلية، مركز المخابرات الادارة والمحاسبة، مارس 2001، ص: 02.

## الفرع الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي

يوجد عدة تعاريف للمراجعة الخارجية يمكن أن نذكر منها ما يلي:

### التعريف الأول:

" هي عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام"<sup>1</sup>.

### التعريف الثاني:

" هي عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم علي استقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية التي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم ،مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمساعدتها في الحكم على مدى جودة و نوعية هذه المعلومات و تحديد مدى الإعتماد على تلك القوائم".

### التعريف الثالث:

" هي عملية فحص البيانات و المستندات و الحسابات فحفا إنتقاديا منظما خاص بإعطاء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة".

ويمكن تعريف المراجعة الخارجية علي أنها " المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة، أو الشركة حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة"<sup>2</sup>.

ولقد تم تعريف التدقيق من طرف مختلف الهيئات المهنية من بينها نجد: الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الإقتصاديين والماليين "Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers" "UEC" الذي عرف التدقيق بأنه "مدى قدرة المدقق علي ابداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق و صحة الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد المنصوص عليها في البلد الذي تنشط فيه"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> رجب السيد عبد الفتاح محمد الصحن، اصول المراجعة، الدار الجامعية، اسكندرية 2000، ص: 07.

<sup>2</sup> محمدمسمير الصبان، اسناد المحاسبة المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية 2002، ص: 40.

<sup>3</sup> Bernard GERMOND , Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises Dunod, Paris, 1991, p28.,

أما المعهد الأمريكي American Accounting Association (AAA) فعرف التدقيق علي انه " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.<sup>1</sup>

كما يقوم بتدقيق الخارجي هيئة خارجية ومستقلة عن إدارة المؤسسة، أي أن المدقق الخارجي لا تربطه بالإدارة اي عقد عمل، وممكن أن يكون التدقيق الخارجي قانوني(محافظ الحسابات)او تعاقدى (الخبير المحاسبي).

والتدقيق الخارجي هو فحص انتقادي ومحاييد لدفاتر وسجلات والبيانات المحاسبية و المالية للمؤسسة،يهدف المصادقة علي سلامة و انتظامية الحسابات، فهذا التدقيق اجباري بالنسبة لبعض المؤسسات كشركات المساهمة APS.

ويجب أن لا يتبادر إلى الأذهان أن وجود مصلحة للتدقيق الداخلي في المؤسسة يغني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق خارجي مستقل، فانعدام الحياد والاستقلالية المطلقة في المدقق الداخلي الخاضع بالتبعية للإدارة ومن ثم يخدم أهدافها، بينما يتوفر مبدأ الاستقلال في المدقق الخارجي،ولهذا يطلق على التدقيق الخارجي بالتدقيق المحاييد أو المستقل.

### المطلب الثاني: أنواع التدقيق

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها،ولكن مستويات الأداء التي تحكمها واحدة ويمكن تصنيفها إلى ما يلي:<sup>2</sup>

- 1- من زاوية القائم بعملية المراجعة: هناك مراجعة داخلية ومراجعة خارجية،
- 2- من زاوية إلزامية التنفيذ: مراجعة اجبارية (الزامية) ومراجعة اختيارية،
- 3- من زاوية حجم الاختبارات: هناك مراجعة شاملة ومراجعة اختبارية،
- 4- من زاوية نطاق المراجعة: مراجعة كاملة ومراجعة جزئية،
- 5- من زاوية توقيت المراجعة: هناك مراجعة نهائية ومراجعة مستمرة،

<sup>1</sup> عبد الرحمن توفيق، منهج المهارات المالية و المحاسبة الرقابة المالية، مركز الخبرات المهنية، مصر، ط3، ص:2.

<sup>2</sup> -مستخلص: منيحي حسين عبيد، ابراهيم طه عبد الوهاب ، اصول المراجعة ، ط2001، ص:33.

1. من زاوية إلزامية التنفيذ:
  - مراجعة اجبارية: وهو التدقيق الملزم بنص القوانين في الدولة، ومثال ذلك، القوانين المنظمة لمؤسسة المساهمة في مختلف الدول، فمن أهم ما تنص عليها هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للمؤسسة يتولى تدقيق حسابات وقوائمها المالية، وقد جرى العرف في هذا امجال أن يقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق الحسابات، وتصدر الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة قرار تعيينه وتحديد أتعابه<sup>1</sup>.
  - مراجعة اختيارية: وهي التي تتم بدون إلزام قانوني وإنما يتم الطلب من المؤسسة أو المساهمين و المشاركين ومنها بعض التدقيقات التي قد تطلبها إدارة، المؤسسة من المدقق الخارجي لتحقيق غرض معين، أو للتحقق من أمر ما أو لاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة التدقيق ومثل ذلك:
    - تدقيق وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة؛
    - تدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة؛
    - تدقيق بعض عمليات الشراء دون غيرها أو بعض عمليات المبيعات دون غيرها؛
    - تدقيق أوراق ومستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة ما.
2. من زاوية حجم الاختبارات:
  - مراجعة شاملة: أي المراجع يقوم بفحص و تدقيق كل العمليات نجدها اكثر في الوحدات ذات الحجم الصغير، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء والغش .
  - مراجعة إختبارية: وتتم بطريقة العينات حيث تكون ممثلة أحسن تمثيل للبيانات المراد اختبارها ونجدها في الوحدات ذات الحجم الكبير.
3. من زاوية نطاق المراجعة:
  - مراجعة كاملة: إن المقصود بالتدقيق الكامل، التدقيق الذي يحتمل المدقق إطارا غير محدد للعمل الذي سيؤديه، وفيه يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاضل فيما يقوم به من أعمال، ويعتبر المدقق مسؤولا عن أية أضرار تنشأ عنتماونه في أية ناحية من نواحي العمل، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المطلوبة منه القيام بها، ويلجأ المدقق إلى إتباع أسلوب التدقيق الكامل في

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007 ، ص40 .

الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية، مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام، فيضطر إلى استخدام أسلوب التدقيق الكامل لتنفيذ برنامج عمله<sup>1</sup>.

- مراجعة جزئية: هو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق علي بعض العمليات المعينة اي ان التدقيق يتضمن وضع قيود علي النطاق، أو علي المجال ،ويراعي الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها علي سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال او نطاق او حدود التدقيق المكلف به، و لذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي (رسالة ارتباط) بين حدود التدقيق و الهدف منه، حتي يتمكن المدقق من التقرير علي الخطوات التي اتبعت و علي النتائج التي توصل اليها كي لا ينتسب اليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق ومن أمثلة التدقيق الجزئي ما يلي:

- الاتفاق علي تدقيق العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات .
- الاتفاق علي تدقيق العمليات الخاصة بالمخازن .
- الاتفاق علي تدقيق العمليات الاجلة خلال فترة معينة .
- الاتفاق علي تدقيق عناصر قائمة المركز المالي .
- الاتفاق علي دراسة قدرة المنشأة علي سداد التزاماتها.

#### 4. من زاوية توقيت المراجعة:

- المراجعة النهائية: يعد التدقيق النهائي مناسباً للمنشآت الصغيرة و المتوسطة الحجم، و ذلك لان المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، و في هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها، كما انه يؤدي الي عدم ارتباك في العمل داخل المنشأة، بالإضافة إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق و لكن يؤخذ علي التدقيق النهائي الاحتمالات التالية:

- تأخر النتائج.
- حدوث ارتباك في مكتب المدقق.
- عدم اكتشاف الغش او الاخطاء و التلاعب.
- عدم قيام المدقق بالفحص علي المستوي المرغوب.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مرجع سابق، ص41.

ترجع هذه الاحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية تدقيق الحسابات، وذلك لأن المدقق يلتزم بإنهاء عملية التدقيق وإبداء الرأي الفني المحايد في مواعيد محددة وفقا لقانون الشركات و نظام الشركة، او ما ادا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات واحدة او متقاربة ، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب المدقق.

- مراجعة مستمرة: يعد التدقيق المستمر الذي يقوم فيه المدقق الحسابات بالتردد علي المنشأة من وقت لآخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت، و بمعني اخر التدقيق المستمر هو التدقيق الذي يتم أولا خلال السنة المالية<sup>1</sup>.

5. من زاوية القائم بالمراجعة:

- المراجعة الداخلية: يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها فحص لعمليات المنشأة ودفاترها و سجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة او قسم من داخل المنشأة، وهي تمثل جزء من نظام الرقابة الداخلية .

- المراجعة الخارجية: يمكن تعريف المراجعة الخارجية بانها فحص الانتقادي المحايد لدفاتر و سجلات المنشأة بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضي عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف ابداء الرأي الفني المحايد عن صدق التقارير المالية لمنشأة خلال فترة زمنية .

ويتضح من التفرقة السابقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها في ما يلي :

- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف الي توفير المعلومات الضرورية و التي يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها في اعداد تقارير مالية نافعة .
- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع او تقليل حدوث الاخطاء او الغش او التلاعب.

كما يوجد ايضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية :

- وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني اقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت و جهد للمدقق، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق.
- ان وجود نظام التدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي و هذا يؤكد صفة التكامل .

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة ،مدخل الي التدقيق الحديث،دار صفاء للنشر و التوزيع عمان ، الطبعة الثانية، 2005،ص:11-15.

وعلى الرغم من التشابه و التعاون و التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي الا ان هناك اختلافات بينهما، يمكن ايجازها في الجدول التالي :

جدول رقم 1: يوضح اوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي:

التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي	الهدف
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ تحقيق اعلي كفاية ادارية و انتاجية من خلال القضاء علي الاسراف و اكتشاف الاخطاء، و التلاعب في الحسابات</li> <li>■ التأكد من صحة المعلومات المقدمة للادارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات و تنفيذها .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ ابداء الراي الفني المحايد عن مدي صدق و عدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة و توصل النتائج الي الفئات المستفيدة منها.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ موظف داخل المنشأة .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ شخص طبيعي او معنوي او مهني من خارج المنشأة.</li> </ul>	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ تحديد الادارة نطاق عمل المدقق، كما ان طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت و امكانية تساعده علي تدقيق جميع عمليات المنشأة .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ يتحدد نطاق و حدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة و المدقق الخارجي، و العرف السائد، ومعايير المتعارف عليها ، و ما تنص عليه لمهنة التدقيق و غالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي او اختياري وفقا لطبيعة عمليات المنشأة.</li> </ul>	نطاق و حدود التدقيق

<ul style="list-style-type: none"> <li>■ يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) او خلال فترة دورية او غير دورية طوال السنة المالية.</li> <li>■ قد يكون كامل او جزئي.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ يتم الفحصنة بصورة مستمرة طوال السنة المالية.</li> <li>■ اختيارية وفقا لحجم المنشأة.</li> </ul>	التوقيت المناسب للاداء
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ الزامية و فقا للقانون السائد</li> <li>■ قراء التقارير المالية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ ادارة المنشأة</li> </ul>	المستفيدين

المصدر: أحمد حلي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 17.

### المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي

#### الفرع الأول: أهداف التدقيق الخارجي

تتمثل اهداف التدقيق فيما يلي<sup>1</sup>:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، والتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة على التدقيق في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الحاضر أو في المستقبل؛
- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق؛
- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابه
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛
- تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية أي النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة؛

<sup>1</sup> نواف محمد عباس الرمحي،مراجعة المعاملات المالية،دار صفاء للنشر و التوزيع،الاردن 2009،ص20-21.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة؛
- إبداء رأي في محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة .

بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك مجموعة أخرى يسعى المدقق دائما للتأكد من تحقيقها عند قيامه بعمله في المؤسسة، وتمثل هذه الأهداف في:<sup>1</sup>

#### 1. الوجود:

يسعى المدقق إلى تحقيق هذا الهدف من خلال التأكد من الوجود المادي الملموس للعناصر الثابتة الملموسة، أما بالنسبة للعناصر الأخرى غير الملموسة مثل الالتزامات فيتحقق هذا الهدف من خلال التأكد من التسجيل الفعلي والصحيح في دفاتر وسجلات المؤسسة، وهذا بغرض التحقق من أنها ليست وهمية.

#### 2. الملكية:

يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية العديد من الأصول، وعلى الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية بعض الأصول، إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى، التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلاً، ولعل الإجراءات المتبع غالباً للتأكد من هذه الملكية إنما يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية. فعلى سبيل المثال تمثل عقود الإيجار وسيلة مناسبة للتحقق من الملكية في حالة الأصول المشتراة عن طريق عقود الإيجار التمويلية.

#### 3. استقلال الفترة المالية:

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المدقق من أن كل العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن الفترة الحالية موضع التدقيق.

#### 4. التقويم:

<sup>1</sup> وليم توماس، أمرسون هنكي، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، مصر، الكتاب الأول، 2003 ص309-312.

يجب على المدقق أن يتأكد من صحة التقييم سواء بالنسبة للأصول أو بالنسبة للخصوم، وأن هذا التقييم كان حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك من خلال فحص أدلة الإثبات المستندية كالعقود وفواتير البيع والشراء...الخ.

#### 5. الشمولية:

يتحقق المدقق من هذا الهدف من خلال التأكد من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة، تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة، وكذلك من خلال التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي نتج عنها أرصدة الحسابات.

#### 6. الإفصاح:

يجب أن يتأكد المدقق من أن عناصر ومكونات القوائم المالية قد تم تبويبها وترتيبها والإفصاح عنها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها..

#### الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، ولهذه الوسيلة أهمية كبيرة هذا بالنظر إلى الخدمة التي تقدمها لمختلف الجهات التي تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها. تتمثل هذه الجهات فيما يلي:

- **ادارة المشروع:** تعتمد إدارة المشروع اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية و المالية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل مدقق حسابات محايد ومستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، كما يزيد درجة الاعتماد عليها.
- كذلك تستخدم إدارة المشروع البيانات الواردة بالقوائم المحاسبية و المالية والتي خضعت للتدقيق في أغراض التخطيط ورسم السياسات المستقبلية واتخاذ القرارات.
- **المستثمرون:** يعتبر تقرير المدقق الخارجي أداة فعالة بالنسبة للمساهمين، حيث يعتمدون عليه في إبقاء أعضاء مجلس الإدارة أو سحب الثقة منهم وإعادة انتخاب مجلس إدارة آخر.

أما المستثمرين الجدد فيعتمدون على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

- **البنوك:** تطلب المؤسسات الحصول على قروض من البنوك والمؤسسات المصرفية، وقبل أن توافق هذه الأخيرة على منح تلك القروض، فإنها تقوم بتشخيص وتحليل الوضعية المالية

للمؤسسة، وتستفيد من القوائم المالية المصادق عليها وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسة على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

فتقرير المدقق الخارجي يساعد البنك في اتخاذ قرارات منح القروض والتسهيلات البنكية.

- الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة كمصلحة الضرائب على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض مثل فرض الضرائب والرقابة.. الخ، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأغراض دون وجود بيانات مصادق عليها ومعتمدة من جهات محايدة ومستقلة.

#### المطلب الرابع: فروض المراجعة

تمثل الفروض نقطة البداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام لنظرية، وهو نفس الشيء بالنسبة لفروض المراجعة، وتعرف الفروض بأنها: "متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار"<sup>1</sup>.

كما يمكن القول أن الفروض في المراجعة هي بمثابة الأساس الذي ينطلق منه الباحثون في تطوير نظرية المراجعة، وتطوير الأفكار العلمية الخاصة بالمهنة، وبالتالي بقية عناصر نظرية المراجعة المتمثلة في المفاهيم، المعايير، الأهداف والإجراءات.

وفيما يلي أهم الفروض التي تعتمد عليها نظرية المراجعة بصفة أساسية<sup>2</sup>:

#### ➤ قابلية البيانات للفحص:

تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المعتمد، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم المعلومات المحاسبية من جهة، ومصدقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، وتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- ملاءمة المعلومات؛

William C.Thomas & Emerson O.Henke, Auditing : theory and practice, California, wadsworth, 1983, p. 53<sup>1</sup>

<sup>2</sup> عبد الفاتح محمد الصحن، اسس المراجعة العملية والعلمية، دار الجامعة، الاسكندرية، 2004، ص26.

- قابلية الفحص؛

- قابلية القياس الكمي؛

- عدم التحيز في التسجيل.

➤ عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة :

يقوم هذا الفرض على تبادل المنافع بين الإدارة والمراجع، حيث أن الإدارة تقدم معلومات واقعية للمراجع الذي يبدي على أساسها رأيه الفني المحايد، وفي نفس الوقت يقوم المراجع بتزويد الإدارة بمعلومات صالحة لاتخاذ قرارات سليمة.

➤ خلو المعلومات التي تقدم للفحص من أي أخطاء تواطئية:

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية الكافية، وعدم مسؤوليته على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

➤ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يسمح بالتقليل من الأخطاء، كما يجعل عملية المراجعة اقتصادية عن طريق الاكتفاء بالمراجعة الاختبارية بدلا من المراجعة التفصيلية .

➤ التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:

يقوم هذا الفرض على أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يعتبر الإلتزام بالمبادئ المحاسبية مؤشرا حقيقيا للحكم على مدى صلاحية القوائم المالية الختامية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

➤ المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تبقى كذلك في المستقبل:

يقضي هذا الفرض بأن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي وتمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، ولذلك فإنه من الضروري على المراجع بذل العناية المهنية

اللازمة لكشف مواطن الضعف في إجراءات النظام المفروض، وخاصة مع إدخال النظم الآلية لمعالجة البيانات التي أصبحت تهدد بعدم صلاحية هذه الفرضية في المؤسسات الحديثة.

➤ مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:

حسب هذا لافرض، يتولى المراجع مهامه حسب الإتفاقية المبرمة بينه وبين المؤسسة محل المراجعة، بشرط عدم إخلال هذه الإتفاقية بمعايير المراجعة والتي على رأسها معيار الإستقلال.

➤ المركز المهني للمراجع يفرض عليه إلتزامات مهنية تتناسب وهذا المركز:

ويعني هذا الفرض أن المكانة المهنية التي يتمتع بها المراجع المستقل تفرض عليه أن يكون ملتزما فيمسلكه بطريقة تتناسب مع هذه المكانة.

المبحث الثاني: معايير التدقيق و المعايير الدولية للتدقيق الخارجي

المطلب الاول: معايير التدقيق

المعايير هي المقاييس التي تحكم عمل المراجع و التي يتم استنتاجها من الفروض و المفاهيم و تشمل

الآتي:

- معايير العامة،
- معايير العمل الميداني،
- معايير التقارير،

الفرع الاول: المعايير العامة (الشخصية)

وتتعلق هذه المعايير بتكوين الشخص القائم بعملية المراجعة، حيث ان جميع الاشخاص الذين يشتركون في عملية المراجعة يجب أن يكونوا مهنيين ولهم علم بإجراءات المراجعة الذي يطلق عليه اسم المعايير الشخصية وتتكون هذه الأخيرة من:

- عملية الفحص تتم عن طريق شخص القائم بعملية المراجعة، بحيث ان جميع الاشخاص الذين يشتركون في عملية المراجعة لهم تاهيل علمي و كذلك عملي اي خبرة فنية كافية للقيام بعملية المراجعة .

- احتفاظ المراجع باستقلال الذهني أي الرأي المحايد بكل العمليات التي يقوم بمراجعتها.
- يجب علي المراجع ان يتحلى بعناية المهنية الملائمة والتزامه بقواعد السلوك المهني في اعداده التقارير.<sup>1</sup>

### أولا : معايير تأهيل المراجع

يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي، والخبرة كمراجع فبرغم ان هذا المعيار ركز على التأهيل المهني إلا انه لم يتناسى التأهيل العلمي، فالتأهيل العلمي يعطي الثقة لمن طلب خدمات المراجع لتقديم رأيه حول القوائم المالية و حالة المستندات المحاسبية وكذلك استقلالية المراجع عند ابداء رأيه، فتأهيل المراجع يعتمد علي ثلاثة عناصر أساسية وهي التأهيل العلمي، والتأهيل المهني، والتعليم المستمر.

- 1- التأهيل العلمي: علي المراجع أن يكتسب تأهيلا علميا حتي يكون قادر بقيام بمهام التي سيكلف بها في مجال المحاسبة و المراجعة، بحيث يتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة و التكوين في مختلف المعاهد و الجامعات و الكليات المختصة، والتي تقوم بتكوين مراجع مستقل و تحصنه بمختلف المواد و المقاييس و التي يطلبها تكوينه وحتي بعد انتهاء دراسته، فعلى المراجع أن يبقي دائما باتصال بعمليات التكوين، وبصفة مستمرة، وذلك حسب حاجته عن طريق حضور الملتقيات و الندوات.<sup>2</sup>
- 2- التأهيل المهني: من ناحية التأهيل المهني فنعني انه علي المراجع ان يكتسب خبرة عن طريق التدريب وهذا قبل ممارسة امهنة بصفة مستقلة، وهذا حتى يتعرف علي اكبر قدر من المشاكل التي يمكن ان يلتقي بها أثناء ممارسته للمهنة .
- 3- التعليم المستمر: على المراجع أن يلتحق بصفة اختيارية او اجبارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات و التكوينات باختلافها ، هدت حتي يقوم بتحديث معلوماته ومعرفته العلمية و العملية، وهذا ما يتيح له مواكبة آخر مستجدات المهنة .

### ثانيا :معايير الاستقلالية

يعني هذا ان المراجع يبقي مستقلا ظاهرا وواقعا عند قيامه بعملية المراجعة، بحيث ترتبط الاستقلالية بقدرة الشخص بالعمل بنزاهة و موضوعية و في حالة عدم توفر هذه الإستقلالية يجب علي المراجع ان يتخلي عن عملية المراجعة دون الحاجة لعرض اسباب هذا التخلي .

<sup>1</sup> بوسماحة محمد،معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر،رسالة الماجستير (غير منشورة)كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير،جامعة الجزائر،2002،ص40.

<sup>2</sup> خالد راغب الخطيب و رافعي خليل محمود،الاصول العلمية و العملية للتدقيق الحسابات ، دار المستقبل،عمان 1998،ص68.

فاستقلال المراجع في الواقع يعني عدم الخضوع لأي ضغوطات من مختلف الجهات خلال كافة عملية المراجعة و مختلف مراحلها بدا من عملية التخطيط لعملية المراجعة مروراً بوضع برنامج الفحص واجراءه حتي انهاء عمله و ذلك بكتابته لتقرير والافصاح عن رايه الفني الذي يراه في القوائم المالية ، فهذا المعياريزيد من الثقة و درجة الاعتماد على رأي المراجع حتي و لو ان مستخدم القوائم المالية غالباً ما تكون مصالحهم متعارضة ، فهنا تظهر الحاجة للرأي المحايد عن حالة المؤسسة .

ونقصد باستقلالية المراجع باستقلاله من الناحية المادية اي استقلال مادي و استقلال من ناحية الذهنية والذاتية اي الاستقلال الذاتي ، فإستقلال يعني عدم وجود مصالح مادية للمراجع يخالف أتعبه المتفق عليها ، أو حتى أحد أفراد عائلته في المؤسسة محل المراجعة .

فعلى المراجع خاصة المراجع الخارجي ان لا يكون مرتبطاً بمساهمين او شركاء المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها ، أما الاستقلال الذاتي او المهني فيعني استقلال المراجع مهنياً من خلال عدم وجود اي ضغوط او تدخل من طرف المؤسسة الطالبة لخدماته .

### ثالثاً : معايير العناية المهنية الملائمة

يعتبر هذا المعيار بمثابة المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة و التي تعني اعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة ، اي لا يكفي المراجع ان يكون مؤهلاً و مستقلاً حتي ينجز عملية المراجعة ، و ما يلاحظ في هذا المعيار هي صعوبة القياس بطريقة مباشرة لذلك يتم القياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بمسؤولية .

فمعايير العناية المهنية يتحدد عن طريق عدة عوامل فمنها ما تنص عليها التشريعات و القوانين المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية و التي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة من المراجع ، كما يجب اضافة المعايير و القواعد التي تصدرها الهيئات المهنية من اجل الحفاظ علي مستوي معين و مميز لمن يعمل و ينشط في هذه المهنة عند القيام بابداء الراي عن القوائم المالية و السجلات المحاسبية و اعداد التقارير<sup>1</sup> ، و هناك اتجاهان لمفهوم العناية المهنية الاتجاه الأول يذهب نحو مضمون المراجع الحكيم او الحذر اما الثانية فتتجه نحو الاعلان و الافصاح عن العناية التي عن طريقها تؤدي المهام المطلوبة من المراجع فحتي يتحلي المراجع بالحكمة و الحذر يجب عليه الحصول علي كل أنواع المعلومات التي يمكن لها أن تجعله يتنبأ بالأخطار التي يمكن ان تلحق الضرر بالمؤسسة محل المراجعة ، كما يجب ان يعطي الدرجة العالية عند فحصه لعناصر التي تظهر له

<sup>1</sup> الصحن عبد الفاتح و درويش محمد الناجي، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 1998 ص 198.

غير عادية ، وكذلك أهمية متزايدة للخطر عند قيامه بقياس الأقسام التي يحدث فيها التلاعب و تكثرت فيها الأخطاء<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: معايير الفحص الميداني

توفر الكفاءة و الاستقلالية لدي مراجع الحسابات غير كافي للقيام بمهمته علي احسن وجه و اعطاء الراي الصحيح حول صدقية و شرعية و صدق الحسابات و من أجل ضمان نوعية جيدة للأعمال يجب علي المراجع أن لا يكون كفاء و مستقل فقط بل يجب ان تحقق أعماله مستوي مقبول من حيث انتظام و مصداقية الحسابات.<sup>2</sup>

و تتمثل معايير العمل الميداني في الارشادات اللازمة لعملة جمع ادلة الاثبات الفعلية و تنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني ف ثلاثة معايير هي:

- يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب و كاف، فضلا عن توافر اشراف دقيق علي اعمال المساعدين .
- يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة، وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليه، و من ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة.
- ضرورة الحصول علي قدرة كافي من أدلة الإثبات من خلال الفحص و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات و غير ذلك، وهذا كله لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأي فيما سيتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص و المراجعة.

إن هذه المواضيع تهتم بمجموعة من التوجهات التي يجب علي المراجع ان يأخذ بها عند القيام بعملية المراجعة وتنفيذه لها، كما تجدر الإشارة الي هذه المعايير اكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة فمعايير الفحص الميداني تشمل ثلاث معايير وهي كالتالي:

- وضع خطة عمل ملائمة و التخطيط السليم و الاشراف المستمر علي عمل المساعدين

- تقييم مدى امكانية الاعتماد علي الرقابة الخارجية

<sup>1</sup> وليام توماس، مرجع سبق ذكره، ص52.  
<sup>2</sup> تريش نجود، الخطوات و الاجراءات العامة لانجاز مهمة المراجعة، رسالة الماجستير (غير منشورة) كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العلوم الاقتصادية 2002 سطيف، الجزائر ص16.

- عمل المراجع علي الحصول علي الادلة الكافية و الملائمة و التي تكون له مهمة مند ابداء رايه<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: معايير اعداد التقارير

يمثل تقرير المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين. ومن ثم فانه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا القرار بقدر الإمكان ، كما يجب ايضا ان يكون واضحا و مختصرا بالإضافة الي كونه متطابقا مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة المراجعة .

وتحقيقا لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القوانين الأمريكين اربعة معايير تحكم اعداد تقرير المراجعة

وهي:

- 1- اذا كانت القوائم المالية قد اعدت طبقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ،
- 2- هل هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة ،
- 3- تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات مالم يشير التقرير الي خلاف ذلك،
- 4- يجب ان تتضمن التقرير راي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة .وقد يمتنع عن ابداء الراي ، وفي هذه الحالة فان التقرير يجب ان يتضمن اسباب ذلك ، وفي كل الاحوال التي يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية فان التقرير يجب ان يوضح خصائص الفحص المراجع و درجة مسؤوليته التي يتحملها<sup>2</sup>

وتعتمد هذه المعايير علي فرض ان العرض الصادق والعاقل للقوائم المالية إنما يعني ضمنا استخدام مبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما يتجسد في مفهوم العرض الصادق و العادل مفاهيم أخري كالإفصاح المناسب التزامات المراجعة، ويعني الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في تصوير حقيقة الموارد المالية للمنشأة .

### المطلب الثاني: المنظمات التي تؤثر على مهنة التدقيق

تلعب المؤسسات المهنية والمعاهد والجمعيات والنقابات العاملة في مجال المحاسبة والتدقيق دورا هاما في تضيق الفجوة بين النظرية والتطبيق، وذلك لما تقوم به هذه المؤسسات من تدريب وتأهيل، لتعميق الوعي والمعرفة وتطوير المهارات المهنية للعاملين في مهنة التدقيق والمحاسبة، وتأتي أهمية هذه المؤسسات من كونها أسست بمبادرات من العاملين في المحاسبة والتدقيق ومن أساتذة الجامعات المختصين والمهتمين بالمهنة.

<sup>1</sup> Simon.P□: Audit financier, Organisation, Paris, 1987, P23.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص24.

ومن بين المنظمات التي تؤثر على مهنة التدقيق والمسؤولة على وضع المعايير الدولية وغيرها من المعايير المنظمة لمهنة التدقيق نجد:

#### الفرع الأول : الاتحاد الدولي للمحاسبين: International Federation of Accountants

انبثق الاتحاد الدولي للمحاسبين من لجنة التنسيق الدولية لمهنة المحاسبة عام 1972، و في اكتوبر عام 1997م حل الاتحاد محل لجنة التنسيق الدولية حيث وقع الاتفاق على تأسيسه من قبل 63 منظمة مهينة من 49 دولة من دول العالم،

واتخذ الاتحاد نيويورك مقرا له وفي سعيه نحو تحقيق الأهداف الأساسية، ونجد أنه قام بوضع برنامجا مؤلفا من 12 نقطة أساسية تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

1. وضع الإرشادات لممارسة التدقيق الدولي؛
2. وضع دليل للسلوك المهني لتتقيد به منظمات الأعضاء؛
3. تطوير برامج للتعليم المستمر والتدريب المهني؛
4. تقويم الإدارة المالية والتقنيات والإجراءات الإدارية الأخرى والتقرير عنها؛
5. جمع وتحليل ونشر المعلومات المتعلقة بممارسة مهنة تدقيق الحسابات بهدف رفع فعاليتها؛
6. تقديم الدراسات القيمة في امجالات الأخرى التي تهتم المحاسبين
7. تعزيز العلاقات مع مستخدمي القوائم المالية بما فهم معدي القوائم المالية والاتحادات التجارية والمؤسسات المالية والصناعية والحكومات وغيرها؛
8. الحفاظ على علاقات جيدة مع المنظمات الإقليمية والتحرري عن إمكانية تأسيس منظمات جديدة؛
9. وضع نظام اتصالات دائم بين أعضاء الاتحاد والمنظمات المهنية الأخرى؛
10. تنظيم وتعزيز تبادل المعلومات الفنية والمواد التعليمية والمنشورات المهنية؛
11. تنظيم عقد المؤتمر الدولي للمحاسبين كل خمس سنوات، والسعي لتوسيع عضوية الاتحاد

#### الفرع الثاني: المجمع الأمريكي للمحاسبين القانوني American Institute of Certified Public Accounting

يعتبر هذا المجمع أكثر التنظيمات تأثيرا على مهنة التدقيق، تم تأسيسه في عام 1887 وهو يضم في عضويته اكبر من 350000 عضوا حوالي 35% من هؤلاء الأعضاء يقومون بمزاولة مهنة المحاسبة العامة، وقبل عام 1997 كان يمكن للأفراد أن يكونوا أعضاء بالمجمع، إلا أنه اعتبارا من بعد ذلك كون المجمع مجموعة جديدة من العضوية، حيث خصص قسم خاص لمكاتب المحاسبة، ويتكون ذلك القسم من قسمين فرعيين هما: قسم

<sup>1</sup> مامون حمدان، حسين القاضي، المحاسبة الدولية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الاردن، الطبعة 1، 2000، صص 40-41

لممارسة المهنة على المؤسسات المقيدة تنظيم تداول الأوراق المالية، أما الآخر فهو مخصص للمكاتب المرتبطة بتدقيق المؤسسات الخاصة، ويتولى هذا المجمع القيام بالوظائف التالية:

- ✓ إصدار قواعد العضوية بالمجمع؛
- ✓ إصدار قواعد السلوك المهني لممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق؛
- ✓ إصدار معايير أداء عملية فحص القوائم المالية، ومعايير رقابة جودة التدقيق والفحص بواسطة زميل المهنة، حيث يجب أن يتوافر لدى مكتب المحاسبة والتدقيق نظاما لرقابة جودة التدقيق الذي يهدف إلى التحقق من تطبيق المعايير المهنية، ويتم إجراء تدقيق لهذا النظام بواسطة أحد زملاء المهنة كل ثلاثة سنوات؛
- ✓ إصدار معايير التدقيق للمؤسسات غير متداول أسهمها في البورصة، حيث يتولى المجلس وضع معايير التدقيق المتعارف عليها، وإصدار نشرات تتعلق بأمور المدقق تسمى إصدارات أو تفسيرات معايير التدقيق؛
- ✓ إصدار معايير أداء الخدمات الاستشارية الضريبية؛

ويتولى كذلك هذا المجمع منح التمويل اللازم للباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق، كما يتولى نشر الأبحاث ونتائجها في المجالات العلمية الخاصة .

#### الفرع الثالث:مجمع المدققين الداخليين Institute of Internal Auditor

وهو تنظيم مهني دولي، له دور نشط في دعم التدقيق الداخلي الذي هو فرع من فروع التدقيق، ساهم هذا المجمع في تحديد معايير التدقيق الداخلي، وقام بإصدار إيضاح عن مسؤوليات المدققين الداخليين وأصدر كذلك معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وينشر هذا المجمع مجلة باسم المدقق الداخلي، ويقوم بإدارة امتحانات المدقق الداخلي المؤهل وهي عبارة عن برامج تأهيل مهني للمدققين الداخليين<sup>1</sup>.

#### الفرع الرابع:معهد المحاسبة الأمريكي American Accounting Association

وهو تنظيم للتعليم المحاسبي، وتمتد عضويته إلى الممارسين بالإضافة إلى المحاسبين الأكاديميين، ويشجع معهد المحاسبة الأمريكي إجراء البحوث في مجالات المحاسبة والتدقيق، وتعتبر نشرته عن قائمة مفاهيم التدقيق الأساسية المصدر الرائد لنظرية التدقيق.

#### المطلب الثالث:المعايير الدولية للتدقيق الخارجي

<sup>1</sup> أمين السد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص85

لقد تم وضع مجموعة من المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الخارجي من طرف الهيئات المعنية بذلك، وذلك بغية تحقيق مجموعة من الأهداف. ونجد أن لمعايير التدقيق سواء أن كانت المتعارف عليها أو الدولية أهمية كبيرة.

### الفرع الأول: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي:

ما من مهنة إلا ولها قواعدها وأصول ممارستها، ومهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعد وأصول الممارسة الخاصة ا، وقد بقيت تلك القواعد وأصول الممارسة إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة.، ونظراً لأهمية مهنة التدقيق وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات الحسابية ومع ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة بدأ التفكير جدياً في إيجاد قواعد وأصول الممارسة لمهنة التدقيق متعارف عليها دولياً لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليمياً<sup>1</sup> وحيال هذا الموضوع، ومنذ أوائل الستينات ولأسباب كثيرة طرحت تساؤلات حول مهنة التدقيق في النشاط الاقتصادي ودورها في المجتمعات، حيث طرح المهتمون في الشؤون المالية والاقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عدة عن ذلك الدور وكان لتلك التساؤلات آثار بليغة على المهنة وممارستها، فقد صاحبها إعادة تقييم دور المهنة ودور مدقق الحسابات في المجتمع، ونشّطت الجمعيات والمعاهد المحاسبية المهنية في البلدان الصناعية وتم تشكيل لجان خاصة لذوي الخبرة لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع بحيث تكون أساساً للأحكام المهنية المتفرقة. فقد قام علماء وخبراء في المهنة بدراسات مهنية مقارنة بين البلدان الصناعية محاولين الاستفادة من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى، ولم يكن وضع قواعد عامة تحكم المهنة أمراً سهلاً وبقي التوفيق صعباً بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة، إلى أن خرجت إلى الوجود اللجنة الدولية لمهنة التدقيق التي تعد إحدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين غرضها تحسين جودة ووحدة ممارسة المهنة في العالم، ولقد تم ترتيب المعايير الدولية للتدقيق في عشرة مجموعات كالآتي:<sup>2</sup>

- المجموعة الأولى: 100-199 الامور التمهيدية
- المجموعة الثانية: 200-299 مسؤوليات
- المجموعة الثالثة: 300-399 تخطيط عملية التدقيق
- المجموعة الرابعة: 400-499 الرقابة الداخلية
- المجموعة الخامسة: 500-599 ادلة اثبات التدقيق

<sup>1</sup> منتدى المحاسبين العرب، المنتديات العامة للعلوم المالية والمحاسبية، معايير المراجعة الدولية، بدون ذكر صاحب المقال، جزء1، 05/01/2011م، على

الساعة 2:00 www.Acc4arab.com

<sup>2</sup> منتدى المحاسبين العرب، نفس المرجع السابق.

- المجموعة السادسة 600-699 استعمال عمل الاخرين
- المجموعة السابعة 700-799 استنتاجات و تقرير المدقق
- المجموعة الثامنة 800-899 المجالات المتخصصة
- المجموعة التاسعة 900-999 الخدمات ذات الصلة
- المجموعة العاشرة 1000-1100 ايضاحات تطبيقات التدقيق الدولي

### الفرع الثاني: أهمية وضع المعايير لممارسة مهنة التدقيق الخارجي وأهميتها وضعها

لمعايير التدقيق فوائد عديدة، على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وأن تكون موثقة بشكل تحريري، ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة الغموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها، وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة، ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى.

ومن أهم فوائد معايير التدقيق دعم ثقة المجتمع في مهنة التدقيق، والمساعدة في جعل هذه المهنة ذات كيان مستقل، وتحديد المتطلبات والمؤهلات الواجب توفيرها في المدقق شخصياً، كذلك فإن هذه المعايير تساهم في إرشاد كل من يزاول مهنة التدقيق وتمكنه من تقييم أعماله المؤداة ودرجة الأداء المهني المتوقع من المدقق، وذلك في الحالات التي ينسب فيها تقصير أو إهمال لأحد المدققين. أما بالنسبة للهدف من وضع المعايير الدولية للتدقيق هو تحقيق القبول الدولي مع الأخذ بعين الاعتبار الاختلافات الظاهرة في المعايير فيما بين الدول، وبالتالي فهي تسعى إلى تحقيق التوافق وتوحيد كيفية ممارسة مهنة التدقيق عبر العالم ولتحديد المنهجية التي يتبعها المدقق لقيامه بأداء مهمته.

هناك جهات عديدة تستفيد من إصدار وتعميم معايير التدقيق بسبب هذه الفوائد وبالرغم من اختلاف الجهات المستفيدة من القوائم المالية، فإن هناك سمات مشتركة بينها، منها رغبة الجهات في وجود مقاييس ومعايير تنظيم أعمال المدققين.

### المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي

يعتبر السبب الرئيسي لظهور الرقابة الداخلية في انفصال الملكية عن التسيير وكذا كبر حجم المؤسسات و تعقدها الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية الرقابية، كما أصبح أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة وتحقيق أهدافها

ويجب أن تصمم بنية الرقابة الداخلية بطريقة لتمكن حدوث الأخطاء والإحتيالات ذات التأثير الهام علي القوائم المالية ،لذلك إذا كانت بنية الرقابة الداخلية غير مصممة بهذه الطريقة فيجب علي المدقق الداخلي ان يجري الاختبارات ملائمة ليحدد ما إذا كان هناك أخطاء واحتمالات قد حدثت ومن تم يعد التقارير المناسبة.

### المطلب الأول:تعريف وأهداف نظام الرقابة

#### الفرع الأول :تعريف الرقابة الداخلية

لقد عرفت لجنة التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية علي انها "مجموعة المقاييس و الطرق التي تتبناها المنشأة بقصد حماية أصولها من نقدية وغيرها و ضمان الدقة الحسابية لما هو مقيد بالدفاتر و السجلات"، ووفقا لهذا التعريف فإن أهداف الرقابة الداخلية تتمثل في العناصر التالية :

- حماية الاموال ،من نقدية و اصول اخري ،
- ضمان الدقة الحسابية والتي بمقتضاها يمكن تفدي الاخطاء و الغش ،<sup>1</sup>

#### التعريف الثاني:

" نظام الرقابة الداخلية عبارة عن إجراءات موضوعة من طرف مجلس الإدارة، المسيرين وموظفي التنظيم ،موجهة إلى ضمان تحقيق الأهداف التالية :

- تنفيذ العمليات بنجاعة .
- صحة المعلومات المالية .
- تطبيق القوانين و اللوائح السارية المفعول <sup>2</sup>.

وزيادة التطور في الأوضاع الاقتصادية دفع لجنة التدقيق المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين ،إلى تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية وهو تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية ، وكافة الطرق و

<sup>1</sup> محمد فضل مسعود،خالد الخطيب،تدقيق الحسابات ،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ،الطبعة الاولى،2009،ص192  
<sup>2</sup>محمد فصل المسعود، تدقيق الحسابات، نفس المرجع السابق، ص 194.

المقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها وضبط الدقة و الثقة في بياناتها المحاسبية، و تشجيع الالتزام بالسياسات الادارية الموضوعية.

من التعاريف السابقة نستخلص أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من القوانين و الاجراءات التي تضعها الإدارة من اجل ضمان التحكم في وظائف المؤسسة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية

يمكن حصر نظام الرقابة الداخلية في التالي:

#### 1. حماية الاصول:

يقصد بالحماية هنا الحماية المادية و الحماية الدفترية، ويقصد بالأصول الثابتة كالمباني و السيارات و الآلات..... الخ، و الأصول المتداولة كالنقدية، و المخزون..... الخ

تتمثل الحماية المادية في التأمين على الأصول والصيانة والحفاظ عليها ضد أخطار الحرائق، السرقة الاختلاس، و الغش، اما الحماية الدفترية فهي تتمثل في اثباتها بالدفاتر و اثبات أي تغيرات تحدث عليها، كما تتمثل في بطاقات الأصل سواء كان أصل ثابت كالسيارات أو أصل متداول كالمخزون .

#### 2. دقة البيانات المحاسبية وتكاملها و ملائمتها:

تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل و الملائم وفي الوقت المناسب خدمة للأطراف المستفيدة.

ترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاوله الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، تلك العمليات التي تعتبر المجال الذي تطبق عليه الرقابة الداخلية، وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها في الدفاتر وأخيرا المحاسبة عن نتائجها. فإذا ما تمت مراعاة هذه الخطوات التي يمر بها إتمام العمليات، مع إجراء عملية التدقيق لما يتم تسجيله، فإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك يمكن الوثوق فيها والاعتماد عليها واعتبارها دقيقة ملائمة وكاملة.

#### 3. الالتزام بالسياسات الإدارية:

<sup>1</sup> حسين يوسف القاضي، حسين احمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة، الاطار النظري الاجراءات العملية، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، الاردن، الطبعة الاولى، الجزء الاول، 2009، صص 278-280.

تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة، التي تغطي جوانب المؤسسة كافة، وتصدر الإدارة بذلك قرارات وتعليمات توجهها إلى منفذي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية، سواء أن كانت هذه القرارات والتعليمات كتابية أو شفوية فإنها تخضع لعملية التعديل بما يؤدي إلى عدم فهم القصد الصحيح منها من جانب المنفذين، الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الإدارية واضحة وملائمة لا تحتمل التأويل، حتى يمكن التقيد بها وتنفيذها كما رسمت، مما يسمح بالقول بأن درجة استيعاب السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المتضمنة في القرارات والتعليمات والتمسك بها وتطبيقها تنعكس على مدى تحقيق أهداف المؤسسة .

#### 4. الاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد:

يعني الاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد تجنب أوجه الإسراف والقصور والتبذير في استخدام الموارد المتاحة، ومن ثم الارتقاء بالكفاية الإنتاجية في استخدام الموارد، وتعني الكفاية قدرة المؤسسة) أو أي نشاط أو وظيفة معينة (على تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة. فالمؤسسة تتبع عدة أساليب للارتقاء بالكفاية الإنتاجية من أهمها: الموازنات التقديرية، التكاليف المعيارية، دراسة الزمن والحركة، رقابة الجودة وتدريب العاملين لرفع مستوى أدائهم الخ .....

#### المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند قيام المدقق الداخلي بمهمته عليه بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، وهذا لمعرفة مدى تطبيق الفعلي للسياسات الموضوعية والأهداف المرجوة ، وكذا معرفة مدى التزام المؤسسة بهذه العناصر .

#### 1. اساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية :

- الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية: يقوم المدقق حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي علي عناوين الانظمة الفرعية للرقابة الداخلية ، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية ، فبدلك يتضح للمدقق كيفية سير العمليات والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من اجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعده بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم

المدقق بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها الي نهايتها و يحدد ما اذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية<sup>1</sup>.

• **خرائط التدفق:** عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة مع فحص وثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف والدين لهم دور في سير أعمال المؤسسة، و الهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات و المعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقيدها ، ومن ثم يقوم المراجع بانجاز استمارات اسئلة من نوع امتحان و التي تتلائم مع نوع المؤسسة ، و طبيعتها و نشاطها ، وانطلاقا من هذه الاستمارات يستطيع المراجع ان يوجه المحادثات ، وفي نهاية يستطيع هذا الأخير ان يقدم وصفا دقيقا وعمليا للإجراءات الخاصة بالدورة تحت بالفحص، ومن اجل بلورة ذلك بسرعة يعتمد المراجع علي رؤية شاملة للإجراءات المستعملة في مختلف المصالح<sup>2</sup>

• **أسلوب قوائم الاستقصاء:** تسمي كذلك قوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المدققين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات او مكاتب المحاسبة و التدقيق بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة ، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية ، عمليات الشراء و البيع، أرصدة الدائنين و البنوك..... الخ ، يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الاسئلة علي الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدي فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة، ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات نعم أو لا حيث أن الإجابة بالنفي لا تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية<sup>3</sup>.

### المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع ، سواء كان المدقق داخلي او خارجي، كما أن هذا الفحص و التقييم يتضمن خمس خطوات أساسية:

<sup>1</sup> محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق ، عمان ، الطبعة الاولى ، 2000صص 13-14  
<sup>2</sup> شعبان لطفي، المراجعة الداخلية، مهمتها و مساهمتها في تحسين تسير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير، الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك ، مذكرة ماجيستر ، تخصص ادارة الاعمال ، الجزائر ، 2004صص 111  
<sup>3</sup> حسين القاضي ، حسين دحدوح ، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية و الدولية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الاولى 1999، صص 275.

- جمع الإجراءات : يتعرف المدقق علي نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة و غير المكتوبة و تدوينه لملخصات لها ، مع رسمه لخرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة و المعلومات المتدفقة عنها و المصالح و المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن اسئلة تكون الاجابة عنها شرحا لكل جوانب العلمية .
- اختبارات الفهم: يحاول المدقق أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع، وعليه أن يتأكد من انه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم و التطابق ، اي يتأكد من انه فهم كل أجزاءها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لعملياتها، إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة ، الهدف من ورائه هو تأكد المدقق من أن الإجراء موجود، مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه .
- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: بالاعتماد علي الخطوتين السابقتين ، يتمكن من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه -مبدئيا-(لنقاط القوة ) ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات (ونقاط الضعف ) عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء و تزوير نستعمل في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة ، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا الجواب بنعم ايجابي، الجواب لا سلمي و عليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط القوة النظام و نقاط ضعفه وذلك من حيث التصور ، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة<sup>1</sup>.
- اختبارات الاستمرارية: يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من ان نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط القوة فعلا أي مطبقة في الواقع و بصفة مستمرة و دائمة ، ان اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم و التطابق لانها تسمح للمدقق بان يكون علي يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار ولا تحمل خلا.
- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :بالاعتماد علي المراحل السابقة من الوقوف علي الضعف النظام و سوء سيره وهذا عند اكتشاف سوء أو عدم التطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية ، ويقوم بحوصلة ذلك في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك علي المعلومات لمالية و التشغيلية مع

<sup>1</sup> محمد جريوع ، مرجع سبق ذكره ،ص30.

تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات و تكون عادة في شكل تقرير حول نظام الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

#### خلاصة :

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل توصلنا إلى أن التدقيق هو عبارة عن الدراسة الانتقادية لنظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة من طرف ممثلي مستقل، وذلك بهدف تقديم رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية والتي يتم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة.

وقد ازداد الاهتمام بالتدقيق وهذا نظرا للدور الذي يلعبه والفائدة التي يعود بها سواء للأطراف الداخلية للمؤسسة أو للأطراف الخارجية. ونجد أن التدقيق يتنوع إلى عدة أنواع وهذا نظرا لاختلاف الزاوية التي يُنظر إليها، فمن زاوية الشمولية نجد التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي، ومن زاوية الاستمرارية نجد التدقيق النهائي والتدقيق المستمر، ومن زاوية الجهة نجد التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.... الخ.

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 75-76.

ولكن رغم وجود اختلاف بين أنواع التدقيق إلا أن لكل نوع معايير وقواعد تحكم ممارسته، والتي يجب احترامها وتطبيقها عند ممارسة عملية التدقيق.

إن المدقق الخارجي وعند قيامه بممارسة مهنته فهو يستعمل بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق وهذا حتى يستخرج نقاط القوة والضعف لهذا النظام، حيث نجد أنه يركز على نقاط الضعف ويجمع أدلة الإثبات الكافية والمقنعة حتى يدلي برأيه حول مدى عدالة القوائم المالية. ونجد أن المدقق يستعمل أدوات عدة لجمع أدلة الإثبات منها: الوجود الفعلي، المستندات المختلفة، الإقرارات المكتوبة، الدقة الحسابية، المصادقات، نظام المقارنات..... الخ

تمهيد:

تسعى المؤسسة دوماً لأن تكون في أفضل صورة سواء كان أمام الملاك أو العملاء أو المسيرين أو الزبائن، وحتى تتمكن من ذلك أصبحت المؤسسة اليوم تهتم بتحسين أدائها وبالكيفية التي تستطيع أن تتفوق بها أمام منافسيها، فالأداء يعتبر من بين الأسس التي تبنى عليه المؤسسة. ونعني بالأداء ليس الأداء المالي فقط بل وحتى الأداء البشري والأداء الإنتاجي والأداء التجاري... الخ، بتعبير آخر بالأداء الكلي والشامل للمؤسسة.

وحتى تستطيع المؤسسة أن تتميز بأداء جيد فهي تمارس الرقابة في مختلف مستوياتها التنظيمية، وهذا حتى تضمن الأداء الجيد فيها، ففيما سبق كان مراقب التسيير والمدقق الداخلي تلقى عليهما مسؤولية الرقابة وتحسين وتحقيق فعالية الأداء، لكن حالياً وبالنظر إلى التطورات الحديثة في مهنة التدقيق أصبح المدقق الخارجي يلعب دور مهم في تقييم وتحسين الأداء وتحقيق فعاليته.

وللتعريف أكثر بالأداء ولتحديد دور المدقق الخارجي في تحقيق فعاليته، فإننا سنقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الاول: دور التدقيق في ادارة المخاطر؛

المبحث الثاني: طرق تقييم الأداء في المؤسسة؛

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.

### المبحث الأول: دور التدقيق في إدارة المخاطر

لقد تحول التدقيق من كونه أداة للرقابة ليصبح أوسع و اشمل من هذا المفهوم التقليدي، فلم تعد قاصرة فقط علي المراجعة المنتظمة لفعالية نظام الرقابة الداخلية وإنما امتد دورها أيضا ليشمل التعريف بالمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة و تقديم الاستشارات اللازمة لمجلس الإدارة ، الإدارة العليا ، لجنة التدقيق و المدقق الخارجي في هذا الخصوص

#### المطلب الأول: ماهية إدارة المخاطر

#### الفرع الأول: تعريف إدارة المخاطر

#### تعريف المخاطرة:

يقصد بمصطلح المخاطرة التعرض لظرف معاكس، ويعتبر الخطر المجازفة و المخاطر مصطلحات مرتبطة فيما بينها ولكنها لا تحمل نفس المعنى من حيث أن:

- **الخطر peril:** هو السبب في الخسارة، فنقول خطر انخفاض السعار ، خطر الحريق العاصفة .....الخ، فكل من هؤلاء سبب في الخسارة؛
- **المخاطرة risk:** مستمدة من كلمة ايطالية risicare؛
- **المجازفة hazard:** هي الحالة التي تخلق أو تزيد من فرص نشوء الخسارة من خطر ما بمعنى يجرؤ أي هي اختيار وليست مصير، فهي خسارة المتوقعة للقرار في ظل حدث معين ،كما عرفتم علي أنها تلك الحالة التي يكون فيها امكانية ان يحدث انحراف معاكس عن النتيجة المرغوبة، المتوقعة أو المأمولة<sup>1</sup>، فهي تلك الفرصة التي قد تصيب الهدف أو تسبب الضرر أو تؤدي إلى الخسارة.

#### تعريف إدارة المخاطر:

رغم أن نشاطات الأعمال تتعرض للمخاطر، فإن الدراسات الرسمية للإدارة المخاطر قد بدأت في أواخر النصف الثاني من القرن العشرين،<sup>2</sup> أما إدارة المخاطر فقد عرفت من طرف معهد إدارة على أنها : الجزء الأساسي في إدارة الإستراتيجية لأي مؤسسة، فهي اجراءات المخاطر التي تتبعها المؤسسة بشكل منظم لمواجهة الأخطار المصاحبة لأنشطتها ،يهدف تحقيق المزايا المستدامة لكل نشاط بالإضافة إلى تعريفها على أنها : "جزء

<sup>1</sup> طارق عبد لعال حماد ،ادارة المخاطر: افراد –ادارات الشركات ، الدارالجامعية ، الاسكندرية ، بدون طبعة ، 2007، صص 16-22.

<sup>2</sup> طارق الله خان وحييب احمد ،ادارة المخاطر، تحليل قضايا في الصناعة المالية الاسلامية ،ترجمة عثمان باكر احمد رضا سعد الله ، المعهد الاسلامي للبحوث و التدريبات ، جدة ، الطبعة الاولى ، 2003، صص 33.

من ثقافة المؤسسة، فهي هيكل من الإجراءات والعمليات التي تدار من اجل مواجهة الفرص و التهديدات ودراسة الآثار المترتبة عنها".<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: أنواع المخاطر

يمكن تصنيف المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة إلى مخاطر نظامية أي مخاطر السوق و مخاطر غير نظامية كما يلي:

#### 1. المخاطر النظامية (مخاطر السوق) :

وهي المخاطر العامة التي تسري علي استثماري في السوق، و تنشأ عن البيئة وتتعلق بالنشاط و بالنظام العام ومن أمثلتها ما يلي :

- مخاطر التضخم والكساد: حيث تؤدي هذه المخاطر إلى انخفاض القيمة الحقيقية للموجودات ، و الأصول الاستثمارية بسبب انخفاض قوتها الشرائية .
  - مخاطر تغيير أسعار الفائدة: وهي المخاطر التي تكمن في التغيرات المحتملة لأسعار الفائدة ارتفاعا و انخفاضها و بالتالي فان اختيار الأدوات الاستثمارية تتأثر بهذه التغيرات .
  - مخاطر أسعار الصرف: وهي مخاطر التي تنشأ نتيجة التقلبات او العكسية المحتملة ، في أسعار صرف العملات أو في المراكز المحتفظ بها في تلك العملات .
  - المخاطر السياسية و المالية و الاقتصادية : وهي المخاطر المرتبطة بالأوضاع السياسية و المالية و الاجتماعية السائدة في البلد الذي تزاوّل المؤسسة نشاطها فيه<sup>2</sup>
2. المخاطر غير نظامية:

وهي المخاطر التي تنشأ عن طبيعة و نوع الاستثمار ، فهي تأتي نتيجة التعاملات الاستثمارية فقد تؤثر علي مستثمر معين دون غيره، ومن أمثلتها ما يلي:

- مخاطر التمويل: ترتبط بنوعية التمويل، وعلى العموم ان زيادة نسبة الاموال المقترضة الي الاموال المستثمرة يعني أن المؤسسة تتحمل مخاطر دفع كلفة نقدية زيادة عن التكاليف الاخرى.

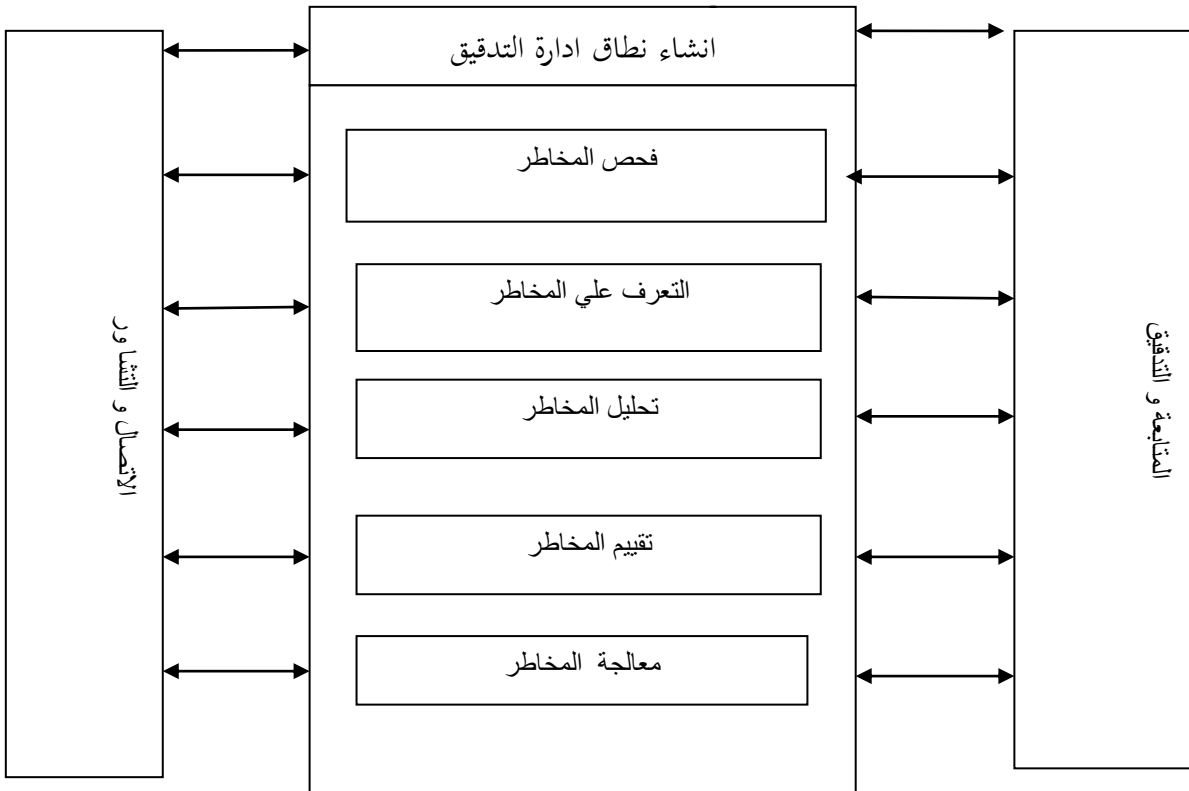
<sup>1</sup> منير ابراهيم هندي، الفكر الحديث في ادارة المخاطر:الهندسة المالية باستخدام التوريق و المشتقات ،توزع منشأة المعارف الاسكندرية ، الطبعة الاولى ، بدون ذكر سنة النشر ص:34.

<sup>2</sup> دريد كامل ال شبيب مقدمة في الادارة المالية المعاصرة، دار المسيرة ، عمان الطبعة الاولى ، 2007، ص:146.

- مخاطر الائتمان: هي المخاطر الناجمة عن التوسع في منح الائتمان التجاري ويزداد بزيادة الدم ، الممنوحة إلى العملاء .
- مخاطر السيولة: وتتمثل في قدرة المؤسسة علي تحويل عناصر الموجودات لتسديد الالتزامات المترتبة عليه.
- مخاطر التشغيل: وهي تلك المخاطر الناجمة عن ارتفاع المصاريف التشغيل عن المعدلات المتوقعة ويؤثر ذلك التغير علي صافي الدخل .
- مخاطر رأس المال أو سداد الالتزامات : وتعني عدم القدرة علي الوفاء بالالتزامات عندما تنخفض القيمة السوقية لأصول المؤسسة إلى مستوى اقل من القيمة السوقية لهده الالتزامات ، وترتبط بهده المخاطر جودة الأصول ومخاطر التشغيل والسيولة ومقدار الأرباح الموزعة، والأرباح المحتجزة و المخاطر الخارجية.

### الفرع الثالث : مراحل إدارة المخاطر

الشكل: يوضح مراحل إدارة المخاطر



1- انشاء نطاق إدارة المخاطر:

هي عبارة عن المحددات والاعتبارات الداخلية والخارجية التي تأخذ بعين الاعتبار في بناء سياسة إدارة المخاطر وتتمثل في :

- الاعتبارات الداخلية: عبارة عن البيئة الداخلية للمؤسسة والتي عن طريقها تسعى لتحقيق أهدافها;
- الاعتبارات الخارجية: ومن أمثلتها القوانين والأنظمة، الثقافة السائدة في البلد والنظام الاقتصادي المعمول به.....الخ

2- فحص المخاطر: وتتمثل في:

- التعرف على المخاطر: المؤسسة التعرف على مصادر المخاطر ومناطقه والآثار المترتبة عنه ، والهدف من هذه الخطوة هو توليد قائمة شاملة للمخاطر التي قد تؤدي إلى تحسين، أو منع، أو حتى إزالة هدف أو أهداف المؤسسة من التحقق من أدوات التعرف على المخاطر نجد السجلات الداخلية، استقصاءات تحليل المخاطر، خرائط تدفق العمليات، تحليل القوائم المالية، عمليات معاينة المؤسسة، المقابلة الشخصية.....الخ، ويمكن لهذه الأدوات مقترنة بالخيال الإبداعي والفهم الوافي لعمليات المؤسسة أن يساعد في ضمان عدم تجاهل المخاطر الهامة .
- تحليل المخاطر: بعد أن يتم التعرف على المخاطر ، يجب ان يتم قياس الحجم المحتمل للخسارة او احتمال حدوث تلك الخسارة ثم ترتيب أولويات إلى مخاطر حرجة هامة وغير هامة <sup>1</sup>.
- تقييم المخاطر: عندما يتم الانتهاء من عملية تحليل المخاطر ،فانه من الضروري إجراء مقارنة بين تقدير المخاطر ومقاييس المخاطر التي تم اعدادها من طرف المؤسسة مقاييس المخاطر قد تتضمن العوائد والتكاليف ذات العلاقة، والمتطلبات القانونية والعوامل الاجتماعية والاقتصادية والبيئية واهتمامات أصحاب المصالح.....الخ لذلك يستخدم تقييم المخاطر لإتخاذ قرارات اتجاه المخاطر ذات أهمية بالنسبة للمؤسسة وفيما إذا كانت المخاطر يجب قبولها ومعالجتها <sup>2</sup>.
- معالجة المخاطر: تتمثل هذه الخطوة في دراسة التقنيات التي ينبغي استخدامها للتعامل مع كل المخاطر، ففي المرحلة التي يحدد فيها اتخاذ قرار بشأن المخاطر ، و من بين هذه التقنيات نجد التحاشي، الخفض، الاحتفاظ والتحويل ،وعند محاولة تقرير ماهية التقنيات الواجب استخدامها للتعامل مع مخاطرة معينة ،تدرس الخسارة المحتملة ومدى احتمال حدوثها والموارد التي ستكون متاحة للتعويض الخسارة حال حدوثها عند استعمال تقنية ما ، اي اجراء تقييم للعوائد والتكاليف

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره ، ص:60-61

<sup>2</sup> منير ابراهيم هندي ، مرجع سبق ذكره ، ص:09.

المرتبطة بكل منهج ثم على أساس أفضل المعلومات المتاحة و الاسترشاد بسياسة إدارة المخاطر بالمؤسسة يتم اتخاذ القرار.

#### الفرع الرابع: المتابعة و التدقيق

المتابعة و التدقيق المبنية في شكل السابق تضم نوعيين متباينين، الأول عبارة عن التدقيق الذي يقوم بها الطرف خارجي عن ادارة المخاطر و الذي هو المدقق الخارجي عن المؤسسة او قسم التدقيق الداخلي، حيث يتم ادراج عملية المتابعة و المراجعة في برنامج ادارة المخاطر لسببين:

- ان عملية ادارة المخاطر لا تتم في فراغ، فالأشياء تتغير و تنشأ مخاطر جديدة و تختفي مخاطر قديمة، وكذلك التقنيات التي كانت مناسبة في الماضي قد لا تكون كذلك في العالم الحالي فالانتباه المتواصل مطلوب؛
- ان الاخطاء ترتكب احيانا ولهذا وجبت المراجعة و المتابعة المستمرة و هذا لاكتشاف الاخطاء من جهة و كذا القيام بالتطوير و التحسين المستمر من جهة اخرى<sup>1</sup>.

#### الفرع الخامس: الاتصال و التشاور

يتم الاتصال و التشاور مع أصحاب المصالح الداخلية والخارجية ما أمكن ذلك، وهذا في جميع مراحل إدارة المخاطر كما يجب وضع خطة مبكرة لهذا الغرض تتضمن الإبلاغ عن المواضيع المتعلقة بإدارة المخاطر و الإجراءات المتبعة في ذلك، وهذا من اجل فهم أصحاب المصالح الأسمى المعتمدة في ذلك بالإضافة إلى القيام بكتابة تقارير مستمرة من طرف إدارة المخاطر، المدقق الخارجي و المدقق الداخلي مبنية علي النزاهة و الوضوح وان تكون مدعمة بالأدلة اللازمة ترسل إلى مجلس الإدارة، الإدارة العليا، المساهمين وكل من له مصلحة في ذلك .

<sup>1</sup> طارق، عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره ص: 62-63

### المطلب الثاني: تدقيق و تقييم ادارة المخاطر

إن التدقيق و تقييم إدارة المخاطر مهمان لسببين: الأول أن الأشياء تتغير، فحلول إدارة المخاطر التي كانت مناسبة في الماضي ربما لم تعد مناسبة فهناك مخاطر جديدة تظهر و مخاطر قديمة تختفي، أما السبب فهو حدوث الأخطاء أحيانا، لدى توفر التدقيق المستمر فرصة لاكتشاف الأخطاء الماضية قبل أن تصبح باهضة التكاليف .

#### أولا :تعريف تدقيق ادارة المخاطر

هو عبارة عن تدقيق تفصيلي و منظم لبرنامج ادارة المخاطر مصمم لتقرير ما إذا كانت الأهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات المؤسسة، وما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة وما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الهدف مناسبة وما إذا كانت التدابير قد تم تنفيذها بشكل سليم<sup>1</sup>.

#### ثانيا :مراحل التدقيق ادارة المخاطر

عند فحص و تقييم إدارة المخاطر من طرف المدقق ،فان العملية ستشمل بوجه عام الخطوات التالية:

##### 1- تدقيق أهداف وسياسات إدارة المخاطر:

تتمثل الخطوة الأولى في تدقيق سياسات إدارة المخاطر التي تنتهجها المؤسسة ومعرفة الأهداف البرنامج، وحتى عندما لا يكون لدى المؤسسة سياسة إدارة المخاطر رسمية مكتوبة، فإن تحليل الإجراءات ونمط الحماية يمكن أن يشير إلى وجود سياسة قائمة فعلا و بعدما يتم التعرف على أهداف البرنامج يتم تقييمها لتقرير مدى مناسبتها للمؤسسة ويشمل هذا التقييم عموما مراجعة لموارد المؤسسة المالية وقدرتها علي تحمل الخسائر المعرضة لها ، و الهدف هنا هو تقرير ما إذا كانت أهداف البرنامج متماشية مع موارد المنظمة المالية وقدرتها علي تحمل الخسائر المعرضة لها، وعندما تكون أهداف إدارة المخاطر معيبة وقاصرة يتم صياغة الأهداف الجديدة و عرضها على الإدارة للموافقة عليها ، و في حالة وجود تناقص او تعارض بين التطبيق و السياسة ينبغي التوافق بين الاثنين، إما بتغيير الأهداف أو تغيير أسلوب المؤسسة في التعامل مع مخاطرها، و في تلك الأحوال التي تكون فيها الأهداف غير واضحة ينبغي تقديم توصية بان تصوغ المؤسسة فلسفتها فيما يتصل بإدارة المخاطر عن طريق تبني سياسة إدارة مخاطر رسمية .

##### 2- التعرف و تقييم التعرضات للخسارة:

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره ،ص122

بعد الانتهاء من تحديد و تقييم الأهداف تكون الخطوة التالية هي التعرف على تعرضات المؤسسة الحالية، و التقنيات المستخدمة في التعريف علي المخاطر في مراجعة إدارة المخاطر هي في جوهرها نفس التقنيات المستخدمة في مرحلة التعريف علي المخاطر من عملية إدارة المخاطر وهي تعمل بمثابة عملية مراجعة الإجراءات التعريف التي طبقت في الماضي، وفي حالة اغفال و تجاهل تعرضات رئيسية ينبغي، على المدقق الداخلي ان يتعرف علي المقاييس الممكن استخدامها للتصدي لها بالنسبة للبدائل أما في حالة عدم كفاية التصدي لتعرض تم التعرف عليه سابقا ينبغي التوصية بالتدابير التصحيحية .

### 3- تقييم قرارات التعامل مع كل تعرض:

بعد أن يتم التعرف علي المخاطر التي تواجه المؤسسة وقياسها يدرس المدقق الداخلي المداخل المختلفة الممكن استخدامها للتعامل مع كل مخاطرة و ينبغي أن تشمل هذه الخطوة مراجعة تعامل المؤسسة مع المخاطر كاستخدام ، تفادي ، تقليل المخاطر ، كما ينبغي أن تدرس أيضا ما إذا كان أي من المخاطر المحتفظ بها يجب أن تحول أو يحتفظ بها .

### 4- تقييم تنفيذ تقنيات معالجة المخاطرة المختارة :

الخطوة التالية هي تقييم القرارات الماضية حول كيفية التصدي لكل تعرض و التحقق من ان القرارات تم تنفيذه على أكمل وجه، كما تشمل هذه الخطوة مراجعة كل تدابير التحكم في الخسارة و تمويل الخسارة<sup>1</sup>، كما ان المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق قد نصت في هذا الصدد إدارة المخاطر على ما يلي :

- على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فعالية ادارة المخاطر وكذا المساهمة في تطوير اجراءات إدارة المخاطر؛
- على نشاط التدقيق الداخلي تقييم التعرض للمخاطر و العمليات التي تقوم بها المؤسسة و نظم المعلومات وهدا بتقييم :

✓ موثوقية و سلامة المعلومات المالية و التشغيلية

✓ فعالية و كفاءة العمليات

✓ حماية الأصول

✓ الامتثال للقوانين الأنظمة و العقود .

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص:123.

- علي نشاط التدقيق الداخلي تقييم احتمالات حدوث الاحتيال والغش ، وكيفية ادارة المؤسسة لهذه المخاطر .
  - اثناء أداء المهمة الاستشارية ، علي المدققين الداخليين الإبلاغ عن المخاطر أن يتفق مع أهداف المهمة ، كما يجب الانتباه الي المخاطر الكبيرة .
  - على المدققين الداخليين إدراج المعارف التي اكتسبوها حول إدارة المخاطر خلال قيامهم بالعمليات الاستشارية في تقييم إجراءات إدارة المخاطر الخاصة بالمؤسسة .
  - عند قيام المدققين الداخليين بمساعدة الإدارة في إدارتها للمخاطر أو تحسين إجراءاتها ، عليهم رفض أي مسؤولية أمام الإدارة فيما يخص إدارة المخاطر .
- 5- التقرير والتوصية بإدخال تغييرات لتحسين البرنامج:

عادة ما يتم اعطاء مراجعة ادارة المخاطر الصبغة الرسمية وهذا في صورة تقرير مكتوب يلخص نتائج التحليل و يطرح توصيا لتحسين برنامج ادارة المخاطر ، فالمؤسسة لن تستفيد ادا وضع التقرير علي الرف من اجل الرجوع له مستقبلا ، بينما سيوفر الكثير حيث تحتوي معظم التقارير علي اقتراحات باجراء المزيد المساهمين واصحاب المصالح عند الضرورة .

#### المطلب الثالث: مسؤولية ووثائق المدقق الخارجي

إن المدقق يتحمل كامل مسؤوليته عند قيامه بأداء مهمة التدقيق في المؤسسة، وعن التصريحات التي يدلها ويعتمد على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

يقوم المدقق بإعداد وتكوين ملف العمل ويحدد الوسائل الكفيلة لإثبات الأحداث التي يتسنى من ورائها كشف الأخطاء والغش والقيام بفحص العمليات التي تقوم بها المؤسسة، والتحقق من عناصر القوائم المالية وذلك حتى يتمكن من الإدلاء برأيه في التقرير الذي يقوم بإعداده، فهذا الأخير يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق والذي تعتمد عليه العديد من الأطراف لاتخاذ القرارات المناسبة.

### الفرع الأول: حقوق وواجبات المدقق الخارجي والمسؤولية الواقعة عليه

تنص أغلب القوانين الخاصة بمهنة التدقيق على الحقوق التي يتمتع بها المدقق، وكذلك على الواجبات التي يجب عليه الالتزام بها، ونجد أن المدقق مسؤول على كيفية أدائه لهذه المهنة ومسؤول على رأيه الذي يبديه في تقريره.

#### أولاً: حقوق المدقق الخارجي

يتمتع المدقق بحقوق معينة تنبع أساساً من ارتباطه بأداء الخدمات المهنية، وتتمثل هذه الحقوق في:<sup>1</sup>

- حق الاطلاع على جميع دفاتر وسجلات ومستندات المؤسسة تحت التدقيق في أي وقت: لقد جرى العرف بأن يقوم المدقق بإبلاغ المؤسسة قبل حضوره للبدء في عمله، لكن في بعض الأحيان قد يرى المدقق ضرورة الحضور المفاجئ في أي وقت للإطلاع على سير العمل وللتحقق من بعض البنود، مثال ذلك الجرد المفاجئ للنقدية والأوراق المالية وكذلك الجرد المفاجئ لمخزن البضاعة. وخاصة إذا كان لديه شك في احتمال وجود تلاعب أو غش أو تزوير من قبل موظفي المصلحة المالية أو أمين المخازن. كما أن له الحق في الإطلاع على جميع الدفاتر والسجلات سواء كانت مالية أو إحصائية أو إدارية، وكذلك الإطلاع على جميع المستندات، و التي تشمل مستندات القيد الأولية وجميع المراسلات الواردة والصادرة وأي مستندات أخرى يرى ضرورتها.
- حق طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات: للمدقق الحق في طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لتنفيذ عملية التدقيق، ونجد أن هذا الحق متمم لحق الإطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، حيث قد يحتاج المدقق إلى إيضاحات أو تفسيرات من قبل المديرين أو الموظفين حول ما ورد بالدفاتر والسجلات والمستندات، ونجد أن الإدارة ليس لها الحق في منع أي إيضاحات أو بيانات يطلبها المدقق بحجة أنها غير ضرورية، حيث أن هذا التقدير متروك لحكم المدقق فهو الذي يحدد ضرورة أو عدم ضرورة الشيء.
- حق تحقيق موجودات المؤسسة والتزاماتها: إن الغرض من عملية التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد على عدالة القوائم المالية، وللوصول إلى ذلك يجب أنيقوم المدقق بجميع الإجراءات التي يستطيع من خلالها تحقيق الموجودات والالتزامات بالمؤسسة تحت التدقيق، ولذلك على إدارة المؤسسة تسهيل هذه المهمة للمدقق وتمكينه من عمليات التحقق المختلفة.

<sup>1</sup> إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره ص ص 53-54

بالإضافة إلى ما سبق نجد:<sup>1</sup>

- حق دعوة الهيئة العامة: يحق للمدقق أن يطلب إلى مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة للاجتماع في المواعيد المقررة في نظام المؤسسة، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة توجيه تلك الدعوة، كما يحق للمدقق أو المدققين منفردين أو مجتمعين أن يطلبوا إلى رئيس مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة في أي وقت إذا رأوا ذلك مفيداً.
- حضور اجتماعات الهيئة العامة العادية وغير العادية: يحق للمدقق حضور اجتماعات الهيئة العادية وغير العادية لتلاوة تقريره عن عمليات التدقيق التي قام بها، أو إبداء وجهة نظره في كل ما يتعلق بعمله، وله أيضاً حق الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها مجلس الإدارة للمساهمين.
- مناقشة الاقتراح المقدم بعزله: لم تشر القوانين المختلفة لمزاولة مهنة التدقيق حق المدقق في مناقشة الاقتراح المقدم بعزله من عمله، إلا أن ذلك يعتبر من الحقوق التي يجب أن يتمتع بها، وذلك منعا للعزل التعسفي الذي يقوم به أعضاء مجلس الإدارة فيامتلاكهم لنسبة كبيرة من أسهم رأس المال، وكذلك قد يؤدي عزل المدقق إلى الإساءة إليه وإلى سمعته إذا لم يتم الاستماع إلى دفاع المدقق وحقه في مناقشة اقتراح العزل.
- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية: يحق للمدقق إذا وجد أنه لا يستطيع الحصول على كافة البيانات والإيضاحات التي يراها ضرورية لمزاولة عمله، أو في حالة ارتكاب العديد من الأخطاء أو عدم الانتظام في الدفاتر المسوكة من قبل المؤسسة، الامتناع عن إبداء رأيه فيالقوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي بشأنها لأي سبب من الأسباب.

<sup>1</sup> خالد الخطيب، القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 16، مارس 2009 ص127.

## الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي

يجب على المدقق أن يلتزم بالواجبات التالية:<sup>1</sup>

➤ ضرورة التزام المدقق بمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذه لعملية التدقيق :

تمثل معايير التدقيق الإطار العام لعملية التدقيق والتي يجب أن تطبق كاملة، وأي مخالفة لهذه المعايير قد تضع المدقق محل المساءلة القانونية من قبل الغير أو المساءلة المهنية من قبل أعضاء المهنة، وعلى المدقق أن يضمن أوراق عمله بالأدلة والبراهين الدالة على إتباعه وتمسكه بهذه المعايير.

➤ تدقيق أعمال المؤسسة: وهنا يجب على المدقق القيام بما يلي:<sup>2</sup>

أ. مراقبة أعمال المؤسسة؛

ب. تدقيق حساباتها وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية؛

ت. فحص الأنظمة المالية والإدارية للمؤسسة وأنظمة الرقابة المالية الداخلية لها، والتأكد من مدى ملاءمتها لحسن سير أعمال المؤسسة والمحافظة على أعمالها؛

ث. التحقق من موجودات المؤسسة وملكيته لها، والتأكد من قانونية وصحة الالتزامات المترتبة عليها؛

ج. الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والتعليمات الصادرة عن المؤسسة؛

ح. تقديم تقرير خطي للهيئة العامة.

➤ ضرورة تقديم المدقق لتقريره مكتوبا

- يجب على المدقق أن يقدم تقريره مكتوبا، حيث يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة محل التدقيق، كما يجب أن يكون التقرير مشتملا على جميع مكوناته.

➤ ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العامة:

يجب على المدقق أن يحضر الاجتماع السنوي للجمعية العامة وذلك للرد على استفسارات المساهمين حول

ما ورد في تقريره في القوائم المالية وملاحظتها.

➤ ضرورة التزام المدقق بقواعد قانون المهنة:

يجب على المدقق أن يلتزم بقواعد قانون مهنة التدقيق وأدائها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله كمدقق.

<sup>1</sup> إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 54

<sup>2</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 97

### الفرع الثالث: هيئات تعيين المدقق الخارجي

تختلف جهات أو هيئات تعيين المدقق في المؤسسة وذلك حسب اختلاف نوع المؤسسات، ففي حالة المؤسسات الفردية يتم تعيين المدقق من طرف صاحب المؤسسة، وفي حالة مؤسسة الأشخاص فأمر تعيينه يكون باتفاق الشركاء، أما في مؤسسات المساهمة فإن سلطة تعيين المدقق تكون من اختصاص الجمعية العامة للمساهمين.

وهذا يكون حق المدقق في يد من سيوجه إليهم التقرير، وفي مؤسسات المساهمة قد تفوض الجمعية العامة للمساهمين سلطة تعيين المدقق إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا للمؤسسة، غير أنه في هذه الحالة قد تكون استقلالية المدقق في موضع تساؤل وقد يشعر المدقق بأنه مدين للإدارة لأن السبب في الاستعانة به، وخاصة وأن عمل المدقق يتمثل في إبداء رأيه حول القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة، ولهذا لا يجب تفويض سلطة تعيين المدقق إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا إلا في أضيق الحدود وذلك حفاظا على استقلالية وحياد المدقق<sup>1</sup>.

من البديهي أن تكون مسألة تحديد الأتعاب من اختصاص من قام بالتعيين، وعادة تتم عملية تحديد الأتعاب بالاتفاق بين المدقق ومن كلفه بعملية التدقيق، ويجب أن تُذكر الأتعاب في عقد مكتوب موقع من قبل المدقق، والمؤسسة محل التدقيق، على أن تُذكر أيضا في هذا العقد الخدمات المطلوبة والمدة الزمنية التي يغطيها العقد.

### الفرع الرابع: مسؤولية المدقق الخارجي

تقسم المسؤوليات الواقعة على المدقق الي:

#### 1. المسؤولية المدنية :

إن المدقق مسؤول تجاه المؤسسة وتجاه الأطراف الأخرى (الأطراف التي تعتمد على التقرير)، نتيجة لارتكابه الأخطاء وإهماله وتقصيره لواجباته عند قيامه بأداء مهمته<sup>2</sup>، وتتمثل المسؤولية المدنية بالنسبة للمدقق في نواحي القصور التي تتعلق بعمله ومن أهمها:

✓ حالة إهمال المدقق عند قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة؛

✓ حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء تدقيقه للمؤسسة؛

<sup>1</sup> إدريس عبد السلام اشنيوي، مرجع سابق، ص55.

<sup>2</sup> Gérard LEJEUNE , Jean – pierre EMMERICH, Audit et commissariat aux comptes, Gualino éditeur, EJA, PARIS, 2007, p77.

✓ عدم قيامه أصلا بعملية التدقيق.

فإذا أهمل المدقق في أداء وظيفته، مما أدى إلى اكتشافه الذي تسبب في الخسائر التي كان يمكن تفاديها، فيعتبر المدقق مسؤولاً عن تعويض المدعي عن الأضرار التي لحقت به، وتقع على الدوائر القضائية مسؤولية تحديد ما إذا كان المدقق مهملًا في اكتشافه الغش أم لا.

## 2. المسؤولية الجنائية:

وهي المسؤولية الناجمة عن فعل إجرامي يقوم به المدقق أثناء ممارسة عمله، بموجب دعوى عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية، إذ أن الفعل الإجرامي يؤدي إلى إلحاق الضرر بالمجتمع، ونذكر فيما يلي أهم الجرائم التي يمكن أن يقوم بها المدقق والتي تنعقد عنها المسؤولية الجنائية:

- أ. القبول بالقيام بمجموعة من الوظائف رغم وجود تعارض بينها؛
- ب. إعطاء معلومات خاطئة عن المؤسسة؛
- ت. عدم التصريح والكشف عن الجرح المرتكبة لوكيل الجمهورية؛
- ث. عدم الاحتفاظ بالسري المهني؛
- ج. تدوين معلومات كاذبة في تقريره أو في شهادته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين؛
- ح. تأمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة المؤسسة.

## 3. المسؤولية المهنية:

إن ضخامة المسؤولية الملقاة على عاتق المدققين دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في منظمات مهنية في معظم دول العالم، وقد قامت هذه المنظمات بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام به حرصاً على كرامة المهنة، وإلا تعرضوا للمساءلة المهنية التي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تجميد العضوية أو حرمانه من ممارسة المهنة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص105

### المطلب الرابع: أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي

عبر كل مرحلة من مراحل التدقيق، يقوم المدقق بجمع الأدلة الكافية لاستبيان وتوضيح النتائج والقرارات التي تخص حالة المؤسسة، لكن لإمام جيد بأدلة الإثبات لا بد من اختيار التقنيات والوسائل الملائمة للأوضاع والتنسيق فيما بينها، وهنا نشير إلى أن خبرة وكفاءة المدقق تلعب دورا هاما في إدراك وفهم صحيح لوقائع المؤسسة.

#### الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات

يُعرّف دليل الإثبات بأنه: " أي شيء يمكن أن يجعل الشخص يعتقد بأن حقيقة معينة أو تأكيد معين يعتبر حقيقي أو غير حقيقي. فدليل الإثبات في التدقيق يمثل كافة المعلومات المستخدمة عن طريق المدقق، للتوصل إلى استنتاج يتأسس عليه رأيه، وهو يتضمن السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى التي تقوم عليها القوائم المالية"<sup>1</sup>.

#### الفرع الأول: أنواع أدلة الإثبات

توجد تقسيمات كثيرة لأنواع أدلة الإثبات في عملية التدقيق، من بين هذه التقسيمات نجد<sup>2</sup>:

##### • أدلة الإثبات من داخل النظام المحاسبي:

الفواتير والشيكات، العقود، محاضر جلسات مجلس الإدارة، دفتر اليومية، دفتر الأستاذ المساعد، موازين المراجعة، التسويات والمذكرات الداخلية وغيرها، وبصفة عامة تنحصر أدلة الإثبات من داخل النظام المحاسبي بالمؤسسة في تلك التي يتم تجهيز القوائم المالية منها.

##### • أدلة الإثبات من خارج النظام المحاسبي:

هذه الأدلة يجمعها المدقق المستقل وتمثل في: الاستفسارات، الملاحظات والمصادقات، فحص السجلات والمستندات، الإجراءات التحليلية التحليل الأفقي والتحليل الرأسي.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سابق، ص 364

<sup>2</sup> يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 175-176

### المبحث الثاني: طرق تقييم الأداء في المؤسسة

إن عملية تقييم الأداء لها أهمية كبيرة في المؤسسة، فعلى أساسها يتم تحديد مدى تحقيق النتائج المرسومة وكذلك يتم التأكد من الاستغلال الأمثل لمواردها. ويتم استعمال العديد من الأدوات لتقييم الأداء في المؤسسة، فمن بينها نجد التحليل المالي والذي يعتبر من الأدوات التقليدية لتقييم الأداء.

#### المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء وأهميته في المؤسسة

##### الفرع الأول: تعريف تقييم الاداء

لقد تعددت التعاريف المقدمة لتقييم الأداء وذلك لتعدد وجهات النظر إلى الأداء في حد ذاته، فهناك من يُعرف عملية تقييم الأداء بأنها " عملية التقييم والتقدير المنتظمة والمستمرة لانجاز الفرد لعمله وتوقعات تنميته وتطويره في المستقبل"<sup>1</sup>.

إلى جانب التعريف السابق، نجد أن العديد من الباحثين ينظرون إلى عملية تقييم الأداء بأنها مرحلة أو جزء من عملية المراقبة، باعتبارها تنصب على الإنجازات المحققة في المؤسسة وتمارس من أجل الإجابة على السؤال التالي:

ماذا تحقق مما يجب أن يتحقق؟ أو لماذا لم يتحقق الذي كان يجب أن يتحقق؟ فالإجابة عليه هي مرحلة أخرى من مراحل الرقابة، ولا يدخل في إطار عملية تقييم الأداء، أي أن هذه الأخيرة تتوقف عند مقارنة النتائج الفعلية مع المؤشرات المرجعية ثم إصدار حكم بشأن أداء المؤسسة، أما الرقابة فهي بالإضافة إلى عملية تقييم الأداء في حد ذاتها تتضمن أيضا دراسة الانحرافات إن وجدت لتحديد أسبابها وكذا التدابير الواجب اتخاذها. وفي هذا الشأن هناك من يرى أن: "تقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابة، فإذا كانت الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي يصل إلى هدف محدد، فإن تقييم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> كامل بربر، إدارة الموارد البشرية وكفاءة الأداء التنظيمي، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، الطبعة 2000، ص 125.

<sup>2</sup> سيد محمد جاد، إستراتيجيات تحسين وتطوير الأداء، الأطر المنهجية والتطبيقات العملية، مطبعة العشري، مصر، 2009، ص 51.

الفرع الثاني : أهمية تقييم الأداء

يشكل تقييم الأداء أهمية بالغة للمؤسسات والتي يمكن إجمالها فيما يلي<sup>1</sup>:

1. يوفر تقييم الأداء معلومات ح ول سير العمليات في المؤسسة ومعدل اقترابها من تحقيق الأهداف، وبالتالي يساعد على تركيز الجهود صوب تحقيق الأهداف واتخاذ القرارات السليمة؛
2. يساهم تقييم الأداء في تحسين الاتصالات الداخلية في المؤسسة بين الموظفين، وكذلك الاتصالات الخارجية مع العملاء، فهذا يؤدي إلى تكوين مناخ إيجابي داخل المؤسسة يؤثر إيجاباً على العمليات التي تتم داخلها وخارجها؛
3. تقديم صورة واضحة حول تكاليف تنفيذ البرامج والأنشطة أول بأول؛
4. يمكن أن يبين تقييم الأداء أن المؤسسة تحقق أهداف اجتماعية وتقدم حلول للعديد من المشاكل الاجتماعية بالإضافة إلى تلبية العديد من الحاجات والمطالب الاجتماعية؛
5. يساعد تقييم الأداء في وضع الخطط التدريبية واختيار البرامج التدريبية المناسبة وكذلك تحديد الأقسام والأفراد الذين هم بحاجة إلى تدريب؛
6. المساعدة في اندماج وانخراط الموظفين في المؤسسة؛

الفرع الثالث : القواعد الأساسية لتقييم الأداء والمراحل التي يمر بها

يرتكز مصطلح تقييم الأداء على مجموعة من القواعد حتى يكون فعال للمؤسسة، وتمر عملية تقييم الأداء في المؤسسة بمراحل عدة.

أولاً: القواعد الأساسية لتقييم الأداء:

تستند عملية تقييم الأداء على عدة قواعد أساسية يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>2</sup>:

- أ. تحديد الأهداف؛
- ب. وضع الخطة الإنتاجية؛
- ت. تحديد مراكز المسؤولية؛
- ث. تحديد معايير تقييم الأداء، حيث يجب على كل وحدة أو مركز مسؤولية أن تأخذ بعين الاعتبار ما يلي عند اختيار المعايير الخاصة بها:

<sup>1</sup> إبراهيم الخلوف المكاوي، مرجع سابق، ص 37-38

- اختيار المعايير الأكثر تناسبا مع طبيعة النشاط والأكثر انسجاما مع الأهداف المرسومة؛
- اختيار المعايير الأكثر وضوحا وفهما بالنسبة للعاملين، بحيث يكون في مقدورهم تطبيق هذه المعايير ببساطة والخروج بنتائج واقعية ومعبرة عن طبيعة النسب المختارة وسبل معالجتها؛
- ترتيب النسب المختارة وفق أهميتها وهذا نابع من كون أن أهداف كل مؤسسة أو وحدة تختلف عن الأخرى تبعا لطبيعة نشاطها والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيط بها.

ثانيا: المراحل التي تمر بها عملية تقييم الأداء:

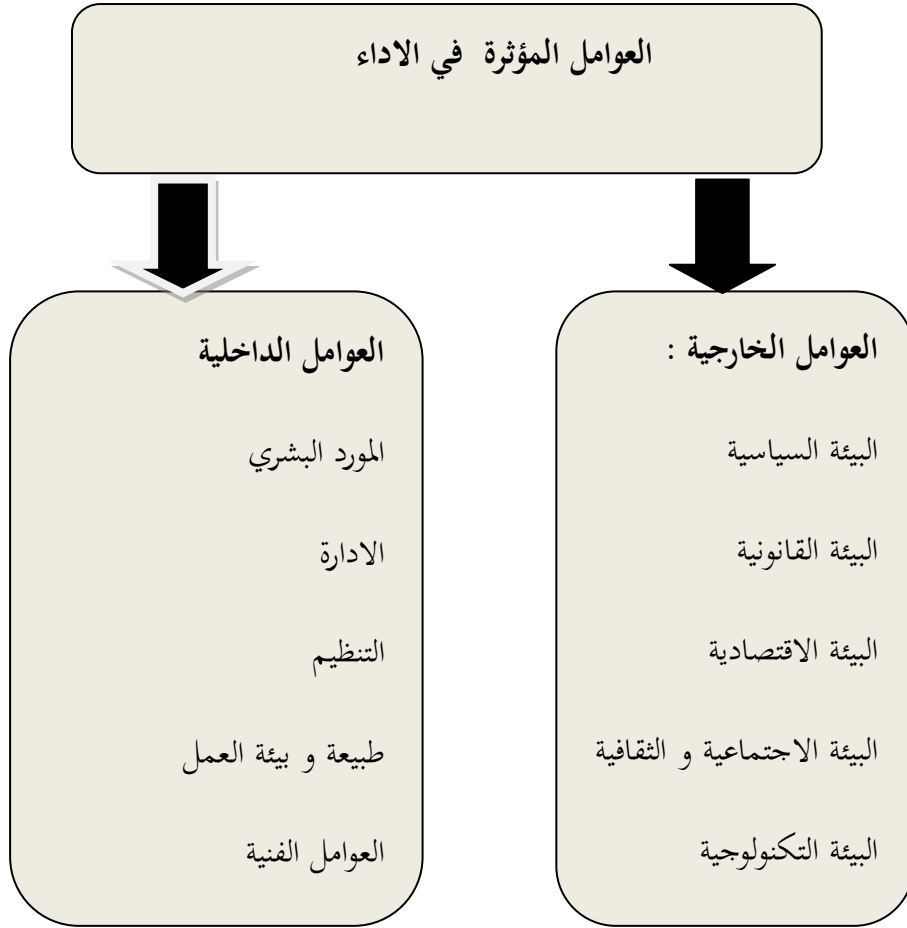
تمر عملية تقييم الأداء بمراحل عدة نلخصها في الآتي:<sup>1</sup>

- أ. جمع المعلومات والبيانات الإحصائية؛
- ب. تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية؛
- ت. إجراء عملية التقييم؛
- ث. اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم؛
- ج. تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات.

<sup>1</sup> مجيد الكرخي، تقييم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الاولى، 2007، ص ص 37-38.

المطلب الثاني : العوامل المؤثرة في تقييم الاداء

الشكل التالي يوضح العوامل المؤثرة في تقييم الاداء:



المصدر: شيكاوي سهام الثقافة التنظيمية وتأثيرها على اداء المنظمة ،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، تخصص تسير المنظمات ، جامعة احمد بوقرة بومرداس، 2006-2007، ص5

وفيما يلي تفصيل لكل هذه العوامل:<sup>1</sup>

• العوامل الخارجية:

وهي تشير إلى تلك العوامل التي تقع خارج سيطرة المؤسسة وعلى الإدارة الواعدة أن تتنبه لما حولها من المتغيرات، إيجابية كانت أو سلبية، وتتنبأ وتعمل على مواجهتها والتكيف والتعايش معها، وتتضمن هذه العوامل:

<sup>1</sup> شيكاوي سهام ، مرجع سابق ، ص 56-58

1. البيئة السياسية: والتي تنعكس في طبيعة النظام السياسي والسياسة الخارجية ومدى الاستقرار السياسي؛
2. البيئة القانونية: وهي تتمثل أساسا في مدى مرونة الأنظمة والتشريعات السائدة في المجتمع ، وتؤثر بدرجة كبيرة على عمل الإدارة. والأوضاع السياسية هي التي تشكل التوجهات القانونية وتضع قوانين وقيود على عمل وأداء المؤسسة
3. البيئة الاقتصادية: وهي تتمثل أساسا في:
  - طبيعة النظام الاقتصادي السائد في الدولة؛
  - الاستقرار الاقتصادي والذي ينعكس في مدى قدرة المؤسسة على التجاوب مع المتغيرات الاقتصادية في مجال استقرار الأسعار والتضخم؛
  - النظام البنكي والسياسات المالية وهيكل الأسواق؛
  - ندرة المواد الأولية أو قلتها وتوزيعها الطبيعي وحالات المنافسة السائدة.
4. البيئة الاجتماعية والثقافية: وتتمثل في العادات والتقاليد الموروثة، النزاعات الفردية في المجتمع، مستوى التعليم ودرجة الأمية، أنواع برامج التعليم الفني والمهني المعمول بها، توجه وخلفية الملتحقين بالمعاهد الفنية والتدريب المهني ومدى تطابق التخصصات مع الاحتياجات والمهارات المطلوبة ؛
5. البيئة التكنولوجية: وهي تعني مجموع المتغيرات التي يستعملها الأفراد للسيطرة على المتغيرات البيئية المحيطة، وتتجسد في الاختراعات والتجديدات في السلع والخدمات والوسائل والعمليات ودرجة تعقد التكنولوجيا المستخدمة.

• العوامل الداخلية:

وهي تمثل مجموع العوامل التي تخضع لإدارة وسيطرة المؤسسة وهي متعددة ومتنوعة أهمها:

- أ. المورد البشري: وهو يشكل أهم موارد المؤسسة باعتباره العامل الديناميكي المؤثر في جميع عمليات الإنتاج والمتحكم في مختلف العوامل الأخرى، فعملية اتخاذ القرار والنشاطات التي يؤديها الإنسان في المؤسسة هي التي تحدد جودة وكمية الإنتاج، فالإنسان هو الذي يرسم الأهداف وهو الذي يحققها.
- ب. الإدارة: فللإدارة مسؤولية كبيرة في الاستخدام الفعال لجميع الموارد التي تقع تحت سيطرة المؤسسة، ويقال أن أكثر من 75% من زيادة معدلات الأداء تعتمد أساسا على أساليب الإدارة، حيث تؤثر على جميع الأنشطة الخاصة بالتخطيط، التنسيق، القيادة والرقابة، لذلك فإن ضعف أو تقصير لأي دعامة إدارية يكون سببا في عجز وتفويض كفاءة وفعالية الإدارة ككل.

ح. التنظيم: يشمل على توزيع وتحديد المهام والمسؤوليات من تقسيم العمل وفقا للتخصصات والسيطرة والتنسيق، إذ أن درجة الموازنة في التنظيم وإحداث التغييرات اللازمة وفقا للمستجدات الجديدة في نظم وأساليب العمل والتوظيف ومنظومة الحوافز والتنمية والتدريب من شأنه أن يؤثر كثيرا على الأداء وتحقيق الأهداف بمستويات عالية من الكفاءة. ونظرا لعدم وجود تنظيم أو نظم جيدة تعمل بكفاءة عالية تحت جميع الظروف والمتغيرات، وجبت المرونة والديناميكية في أي تنظيم بشكل يجعله قابل للتغيير وفق المستجدات الطارئة.

6. بيئة العمل: توجد عناصر عديدة تحيط بالفرد أثناء تأديته لوظيفته وهو ما يعرف بمكونات البيئة الداخلية من علاقات اجتماعية، تنظيمية، نظام الحوافز، الاتصال... الخ. كل هذا له تأثير بالغ الأهمية على السلوك الأدائي للمورد البشري ومنه على أداء المؤسسة ككل.

هـ. طبيعة العمل: تشير إلى أهمية الوظيفة التي يؤديها الفرد، مقدار العمل، فرص النمو والترقية المتاحة لشاغلها، مستويات الإشباع المترتبة على الوظيفة. حيث كلما ازدادت درجة التوافق بين الفرد والعمل الذي يؤديه ازدادت دافعيته وولائه للمؤسسة وبالتالي للإنتاجية والأداء.

و. العوامل الفنية: للآلات والمعدات دور هام في التأثير على الأداء، كذلك مجالات الصيانة وطرق تشغيل هذه الآلات ومدى توافر قطع الغيار والمعرفة الأدائية للأفراد، كلها محددة لحجم ومستوى الطاقة الإنتاجية المستخدمة، ومن ثم مستويات الأداء.

من خلال ما سبق نستنتج أن هناك عوامل عدة تؤثر على الأداء في المؤسسة وهذا مهما اختلفت أنواعه، إلا أنه وحتى تتمكن المؤسسة بتحقيق أدائها بفعالية وكفاءة فإنه يشترط عليها أن تحقق الشروط التالية:<sup>1</sup>

- كفاءة التكيف والاستعداد لحل المشاكل؛
- الإحساس بثقل المهمة وإدراك المؤسسة لما عليها من أهداف؛
- القدرة على تحصيل الحقائق؛
- التكامل المحقق بين مختلف أجزاء المؤسسة؛

<sup>1</sup> بومعزة حليلة، التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير، جامعة الجزائر، دفعة 2001-2002 ص 56-58

بالإضافة إلى الشروط السابقة نجد:<sup>1</sup>

- ✓ يجب على المؤسسة أن تقوم بتحديد الأهداف التي ترغب في تحقيقها مع الأخذ بعين الاعتبار قدرات العمال والأشخاص المسخرين والموارد المتاحة لتحقيق هذه الأهداف؛
- ✓ توفير آليات متكاملة لتحسين ورفع مستويات الأداء في المؤسسة؛
- ✓ توفير مناخ الاتصال، ومستوى عال من الثقة والذكاء المتميز لحل المشاكل المطروحة؛
- ✓ تحديد هيكل وطرق العمل في المؤسسة مع ربطها بأهدافها وكذلك وظائفها ومحيطها؛
- ✓ القيام بتفويض السلطة خاصة فيما يتعلق بحل المشاكل اليومية والتشغيلية؛
- ✓ تنظيم المؤسسة مختلف أعمالها في شكل وظائف وذلك تماشياً مع الأهداف المسطرة.

### المطلب الثالث : تقييم الاداء عن طريق التحليل المالي

يرتبط التحليل المالي ارتباطاً وثيقاً بحاجات الأطراف المختلفة التي لها علاقة بمشروع معين لمعرفة المتغيرات الاقتصادية التي حدثت في مسار نشاطه خلال فترة معينة و اتجاهات تطوره مستقبلاً، ولمعرفة المتغيرات التاريخية و التنبؤ بالمستقبل ، يستعان بالتحليل المالي من اجل دراسة الماضي ومقرنته بالحاضر لاستئناف المستقبل فهو بهذا المعنى علم يختص بصناعة المعلومة لمساعدة ذوي الصلة باتخاذ القرارات المتعلقة بالشروع حيث يقوم موضوع التحليل المالي علي دراسة القوائم المالية و التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي وما يوفره من بيانات اظافية لغرض الحصول علي معلومة غير متاحة بشكل مباشر في القوائم المالية

### الفرع الاول: تعريف التحليل المالي

يعرف التحليل المالي بأنه "وسيلة تتعلق بدراسة نقاط القوة ونقاط الضعف للجانب المالي في المؤسسة، وهي تهدف إلى مواجهة التهديدات واستغلال الفرص المنبعثة من المحيط المالي سواء الداخلي أو الخارجي"<sup>2</sup>

كما عرف خليل الشماع التحليل المالي علي انه عملية منظمة من البيانات المتاحة بهدف الحصول علي معلومات تفيد في عملة اتخاذ القرار، وتقييم اداء الوحدات الاقتصادية في الماضي و الحاضر وتوقع ما سيكون عليه المستقبل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Robert ABRAMSON, Walter HALSET, comment améliorer les performances de l'entreprise, introduction à la méthode ASP, Copyright, Genève, 1ere édition, 1983, pp16-17.

<sup>2</sup> PIGET Patrick, Gestion financière de l'entreprise, ECONOMICA, Paris, 1998, p6.

<sup>3</sup> خليل الشماع ، خالد امين عبد الله ، التحليل المالي للمصارف اتحاد مصارف العرب ، الطبعة الثاني ، الاردن ، 2002

ويعرف التحليل المالي كذلك علي انه عبارة عن عملية معالجة البيانات المالية المتاحة عن المؤسسة ما لاجل الحصول منها علي معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرارات و في تقييم المؤسسات الصناعية و التجارية في الماضي و الحاضر وكذلك في تشخيص اية مشكلة موجودة (مالية ، او تشغيلية ) وتوقع ما سيكون عليه الأمر في المستقبل .

والجدول التالي يوضح لنا المجال المشترك ونقاط الاختلاف<sup>1</sup>

نقاط الاختلاف	مجال المشترك
- ابراز التغيرات التي تطرا بين عناصر الميزانية - الاجابة عن التسؤلات التي يطرحها مستخدمو القوائم المالية	- مساعدة المسيرين في اتخاذ القرار - تقييم اداء المؤسسة - التنبؤ بالوضعية المالية للمؤسسة

#### الفرع الثاني: تقييم الأداء عن طريق التحليل المالي

عند تحليل المركز المالي للمؤسسة وعند تقييم الأداء فيها، يمكن استخدام العديد من النسب والمعايير المختلفة، ولكن هناك أكثر من طريقة لاستخدام هذه النسب في تحليل عمليات وأنشطة المؤسسة. واختلاف نوع التحليل يرجع إلى الغرض المقصود من التحليل، فإذا كان الهدف هو مقارنة الأرقام الواردة بالقوائم المالية لعدة فترات محاسبية متتالية) سنتين أو أكثر(، أي أن المقارنة ستتم بين قيمة البند ذاته ولكن على مدار عدد من السنوات، فإننا في هذه الحالة نحن بصدد استخدام التحليل المالي الأفقي ويطلق عليه كذلك بتحليل الاتجاهات، وبتعبير آخر فإن هذا النوع من التحليل المالي يهدف إلى حساب نسبة التغير في بند معين خلال عدد من السنوات وذلك بتطبيق العلاقة الآتية:

$$\text{نسبة التغير في البند} = \frac{\text{قيمة البند في السنة (ن-1)}}{\text{قيمة البند في السنة (ن)}} \times 100$$

أما إذا كان الهدف من التحليل هو إجراء مقارنة بين عناصر القوائم المالية الخاصة بفترة زمنية محاسبية معينة فإننا سوف نستعمل التحليل المالي الرأسي ويطلق على هذا النوع من التحليل بالتحليل الهيكلي دراسة هيكلية، فهو يهدف إلى تحويل عناصر القوائم المالية إلى وحدات موحدة أو مشتركة في أساس معين، حيث يتم

<sup>1</sup> محمد المبروك ابوزيد، شركات واسواق مالية – التحليل المالي-دار المريخ للنشر والتوزيع الطبعة الثانية ، الرياض، 2009، ص 19-20

التعبير عن كعنصر من عناصر القوائم المالية كنسبة من أحد العناصر الهامة، ومن بين هذه المقاييس والمؤشرات نجد مقاييس ومؤشرات التحليل المالي والتي يمكن حصرها في الأوجه التالية<sup>1</sup>:

- تقييم الأداء والنتيجة: حيث تشمل النتيجة مختلف نتائج أنشطة المؤسسة التحليل انطلاقا من جدول حسابات النتائج؛
- تقييم الأداء والتمويل: وهي الطريقة التي من خلالها يمكن للمؤسسة إدراك قيود التمويل التي قد تواجهها وذلك وفق منظورين:
  - أ. المنظور الثابت ويتحقق في إطار تحليل الميزانية؛
  - ب. المنظور الديناميكي والذي يعطي الأولوية لجداول التدفقات، هذا الجانب من التقييم يعطي أهمية ومكانة كبيرة لمفهوم رأس المال الموجه من طرف المؤسسة من أجل القيام بمختلف الأنشطة؛
- تقييم الأداء والمردودية: تعرف المردودية بالعلاقة التي تربط بين كل من النتيجة ومجموع رأس المال (النتيجة/رأس المال)، يتعلق الأمر بمؤشر يساعد في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، إذ يأخذ بعين الاعتبار كل من قيمة النتيجة وقيمة رأس المال المجمع من طرف المؤسسة لتحقيق هذه النتيجة.

#### الفرع الثالث: التحليل المالي عن طريق مؤشرات التوازن المالي

يهدف للوصول الى صورة واضحة للمؤسسة وتقييم ادائها المالي لابد من دراسة مؤشرا التوازن المالي حيث سنبين ذلك خلال الجدول التالي و الذي يظهر نتائج للموسسة ذلك حسب الوثائق المعتمدة لسنة 2009 :

البيان	العلاقة	PCN	SCF
راس المال العامل الدائم	الاموال الدائمة-الاصول غيرالجارية	1962540468	1319393632
راس المال العامل الصافي	الاموال الخاصة-الاصول الثابتة	1961133215	1228482471
راس المال العامل الاجمالي	يساوي الاصول الجارية	2689176851	2901238146
راس المال العامل الخارجي	يساوي مجموع الديون	728043636	1672755675

<sup>1</sup> Pierre PAUCHER, Mesure de la performance financière, Edition Office des Publications Universitaires, Alger, 1993, pp 7- 8.

التعليق :

- راس المال العامل الدائم : نلاحظ من خلال الجدول ان رأس المال العامل موجب خلال سنة الدراسة حيث حققت المؤسسة هامش أمان بقدر 1962540468 في الميزانية المنجزة وفق المخطط لمحاسبي الوطني ، وهذا يعني ان اصولها الثابتة ممولة بالاموال الدائمة و هو ما يمكننا من تسديد التزامات القصيرة الاجل وذلك عند وصول تاريخ الاستحقاق
- اما بالنسبة للميزانية المعدة وفقا للنظام المحاسبي الجديد فيقدر ب1319393632 وهو ما يؤكد ان الاصول غير الجارية ممولة عن طريق الخصوم الغير الجارية و الاموال الخاصة ، كما نلاحظ ان راس مال العامل في الحالة الثانية اكبر من الحالة الاولى و هذا ما يدل علي ان للمؤسسة قدرة اكبر للمؤسسة لسداد التزامتها الجارية
- راس المال العامل الخاص: نلاحظ انه موجب في التحليل حسب المخطط المحاسبي الوطني وهذا ما يدل علي وجود مقدار اضافي من الاموال الخاصة بعد تمويل الاصول الثابتة لتغطية الديون القصيرة الاجل اما بنسبة للمخطط المحاسبي المالي فهو موجب ايضا و هذا يعني ان الاصول الغير الجارية ممولة عن طريق الاموال الخاصة مع وجود فائض لتمويل الخصوم الغير جارية .
- راس مال العامل الاجنبي: نلاحظ انه موجب في الحالتين وهذا يعني ان المؤسسة تعتمد علي الديون في نشاطها و هذا عنصر ايجابي بالنسبة لها وذلك في حدود نسبية
- راس المال العامل الاجمالي: نلاحظ انه موجب في كلتي الحالتين وهذا يعني ان المؤسسة قدرة علي تسديد التزامتها القصيرة الاجل .

### المبحث الثالث :مساهمة التدقيق في تحقيق الفعالية

إن عملية التدقيق تخدم عدة أطراف بأغراضهم المختلفة، فهي تعتبر بمثابة "ضمان إضافي لمراقبة جودة المعلومات ومن ثم تقليل الخطر ونعني بالتدقيق هنا ليس فقط الداخلي أو الخارجي بل كليهما معا، فصحيح أن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يتم تطبيقهما بطريقتين مختلفتين وهذا حسب ما بيناه سابقا من خلال إجراء المقارنة بينهما -لكننا نشير إلى أهمية التكامل الموجود بينهما.

#### المطلب الأول: دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسات، كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية، وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية، وتدقيق حسابات المؤسسة وتدقيق أنظمتها المالية والإدارية والتحقق من موجوداتها، فهذا سوف يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة المؤسسة في الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجته قبل انتشاره، وهذا يبين أن بتطبيق التدقيق الخارجي سوف يكون هناك مزيدا من الرقابة ومزيدا من الحد من الغش والتزوير<sup>1</sup>، وينطوي تقييم أداء المؤسسة من قبل مستخدمي القوائم المالية على ثلاثة مقارنات أساسية كالاتي:<sup>2</sup>

- 1- مقارنة أداء المؤسسة في الفترة الجارية بأداء المؤسسات المماثلة؛
- 2- مقارنة أداء المؤسسة ما بين الفترة المحاسبية الجارية بأدائها في الفترة أو الفترات السابقة؛
- 3- مقارنة أداء المؤسسة بالنسبة إلى حجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها، والأحداث والظروف التي تؤثر عليها.

إن ظهور مفهوم تدقيق الحسابات في جيله الرابع يمكن تبريره من منظور "طالبى الخدمة من خلال إبراز أهمية القيمة المضافة التي يمكن لمدقق الحسابات تقديمها بجانب القوائم المالية، وبالتالي نلاحظ أن طالبى الخدمة أصبحوا ينتظرون من المدقق الخارجي أكثر من ذلك. وللتأكيد، فإن تحقيق متطلبات طالبى الخدمة استدعى قيام مكاتب التدقيق الكبرى بتطوير منهجيات حديثة تم خلالها توسيع نطاق هدف عملية تدقيق

<sup>1</sup> شوقي جباري، فريد خميلي، دور المراجعة الخارجية في إرساء حوكمة الشركات، الملتقى ال وطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، ، ضوء المستجندات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، يومي 11 و 12 أكتوبر . 2010 ص15 .  
<sup>2</sup> أحمد محمد زينل خوري، مداخلة بعنوان: دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية موارد المنشأة، ملتقى بعنوان: دور المحاسبين . ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2006 ، ص39 .

الحسابات ومخرجاتها ودور المدقق وطبيعة وإجراءات عمله. وبشكل عام تشمل أهداف النهج الحديث لتدقيق الحسابات على الإجراءات التالية:<sup>1</sup>

- أ. تحليل استراتيجيات المؤسسة محل التدقيق وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها والصناعة التي تنتهي إليها وتقييم قدرتها على تحقيق الأهداف الإستراتيجية؛
- ب. تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المؤسسة محل التدقيق وتقييم مدى ارتباط وانسجام هذه الأنشطة بالاستراتيجيات والأهداف المحددة؛
- ت. تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة محل التدقيق وردود فعل الإدارة تجاهها؛
- ث. قياس النشاط التجاري للمؤسسة محل التدقيق والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ضوء التحليل والمقارنة مع بيانات المؤسسات الأخرى التي تمارس نفس النشاط؛
- ج. إيجاد وتقديم الحلول الملائمة للمشاكل ومواطن الضعف التي تم تحديدها وحصرها خلال المراحل الأربعة السابقة بهدف تطوير نوعية وفاعلية الأداء المستقبلي للمؤسسة.

ويلاحظ أن هذا الأسلوب يضع احتياجات إدارة المؤسسة محل التدقيق في المقام الأول ويقدم طريقة تركز على اعتبار التدقيق أداة لتحسين أداء الإدارة، وبالتالي تستطيع نتائج التدقيق أن تعكس احتياجات الإدارة خاصة وأنها موجهة لخدمتها، بمعنى أن المدقق أصبح يشارك الإدارة في إحداث تطور بأداء المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها، من هنا أصبح المدققين غير مقيدين بأدوارهم التقليدية في تدقيق الحسابات وفحص السجلات فقط، وإنما امتد عملهم ليشمل المشاركة في تقييم أداء وعمل المؤسسة محل التدقيق، وإمداد الإدارة بالمعلومات والبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات الهامة والجوهرية.

#### المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة

لقد كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية، فقد كان اكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات يمثل العمل الأساسي للتدقيق الداخلي، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول المؤسسة، بعدها حدث تطور منطقي لوظيفة التدقيق الداخلي، فهو نشاط التقييم لمساعدة الإدارة في حكمها عن الأداء في المؤسسة وعن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال استقلاله التنظيمي. لذلك ظهرت صورة جديدة للمدقق الداخلي تجاه الأفراد الذي يراجع

<sup>1</sup> خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 15-16

أعمالهم، فهو ينصح ولا يأمر ويصحح ولا يفضح، بل يساعدهم في تطوير وتحسين أعمالهم، وكذلك توصيل المعلومات إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد بالوسائل والأدوات المتعارف عليها.

لقد تبوأَت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات، وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كمنشآتٍ تقييمية لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها، وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدياد أهميتها، ووقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية، وإنشائي لتشمّل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة وذلك من خلال وضع برامج التدقيق.

لقد تطور التدقيق الداخلي بعد عام 2000 ليظهر بمفهومه الجديد على أنه "نشاط تأكيدى واستشاري وموضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه"<sup>1</sup>.

من خلال هذا التعريف نجد أن التدقيق الداخلي هو نشاط تأكيدى لتطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة واضحة ومفهومة، ويتم التعامل معها بشكل مناسب، واستشاري لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات، مستغل بارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم، وموضوعي بأداء الأعمال الموكلة إليه. جميع هذه الأدوات تعمل من أجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خفض التكاليف واكتشاف موضع الغش وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والعمل على اقتراح ما من شأنه تحسين العمل والأداء داخل المؤسسة.

نجد من خلال التعريف السابق، أن التدقيق الداخلي في جوهره يهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة بفعالية وكفاءة، أي أنه يسعى إلى تحقيق فعالية الأداء وذلك في جميع المستويات سواء كانت العليا أو الدنيا، وذلك من خلال التحليلات والتوصيات والمشورة التي يقدمها لمختلف المسيرين والعاملين في المؤسسة، فالتدقيق الداخلي يقوم على مجموعة من القواعد والأسس والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. مراجعة وتقويم فعالية وكفاية وتطبيق الرقابة المالية والرقابة على العمليات الأخرى والعمل على جعلها أكثر فاعلية وتكلفة معقولة؛
2. التحقق من مدى الالتزام بسياسات المؤسسة وخططها وإجراءاتها الموضوعية؛
3. التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المؤسسة من جميع أنواع الخسائر؛
4. التحقق من إمكانية الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية؛

<sup>1</sup> خالد الخطيب، المرجع السابق، ص 64-65

5. تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون بالقيام بها وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المؤسسة وتطويرها؛
6. رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها؛
7. تقصي وتحديد أسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة وتَح يُد الخسائر والأضرار الناجمة عنها واقتراح ما من شأنه معالجتها ومنع حدوث مثل ذلك في المستقبل؛

### المطلب الثالث: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة

تعتبر العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي تقليد قديم عرف بظهور النوعين ، الا انه زادت اهمية العلاقة مع زيادة الحاجة الي توفير معلومات موثوق فيها ، ففي بيئة الاعمال الحديثة قد اصبح دورها اكثر تكاملا مما استدعي تعميق العلاقة بينهما

#### أولاً: العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي

تعتبر العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي تقليد قديم عرف بظهور النوعين ، ففي بيئة الاعمال قد اصبح دورهما اكثر تكاملا مما استدعي تعميق العلاقة بينهما، ولفهم هذه العلاقة اكثر ارتابنا تقسيمها من وجهة نظر التدقيق الخارجي و من وجهة نظر التدقيق الداخلي كالآتي:

#### • من وجهة نظر التدقيق الخارجي :

قد يؤثر عمل وظيفة التدقيق الداخلي علي طبيعة توقيت ومدى عمل التدقيق الخارجي السنوي ، حيث يؤثر علي الاجراءات التي ينفذها المدقق الخارجي بغرض فهمه لنظام الرقابة الداخلية، اجراءات تقدير المخاطر و اجراءات تجمع ادلة الاثبات اللازمة للاختبارات التفصيلية ، وعند اداء مهام التدقيق الخارجي قد يعتمد المدقق الخارجي علي اعمال ادتها وظيفة التدقيق الداخلي مسبقا ، او علي اعمال تطلب منها مباشرة - علي سبيل المثال قد يطلب المدقق الخارجي من وظيفة التدقيق الداخلي استكمال بعض المهام التي تدخل نطاق عمله ، كان يطلب منه استكمال بعض المهام التي تدخل في تقييم نظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

وأشارت العديد من الكتب التدقيق الداخلي الي اهمية العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي بحيث يجب ان يتحقق المدقق الخارجي من طبيعة وعمق ما تشمل عليه المهام التي ينفذها المدقق الداخلي للادارة ويجب عليه كذلك ان يتحقق مما اذا كانت الادارة قد اخدت بتوصيات التدقيق الداخلي ومما اذا اتخذت الاجراءات المناسبة واعطاء الدليل علي ذلك ، وركزت هذه الدراسات -و التي اعتمدت علي

<sup>1</sup> صديفي مسعود، نحو اطار متكامل للمراجعة الملبية في الجزائر، جامعة الجزائر، 2004، ص:68-69

طرق تجريبية و باهتمام بالدور الذي يمكن ان تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي من خلال اعتماد المدقق الخارجي عليها

• من وجهة نظر التدقيق الداخلي:

إن الممارسة الميدانية لفحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة من قبل المدقق الخارجي من شأنه ان يسمح بكشف بعض الاخطاء و التدليس الذي لم يستطيع المدقق الداخلي ان يكشفها ، مما يتيح في النهاية امكانية البحث عن الاسباب المانعة من اكتشافها والتي نوجزها في الاتي :

- عدم الالتزام الكلي بتطبيق معايير التدقيق الداخلي .

- ضعف تاهيل المدقق الداخلي و عدم الاستناد لخطوات عملية واضحة للتدقيق .

- ضعف نظام الرقابة الداخلية

إن معالجة هذه الاسباب من قبل مختلف الجهات في المؤسسة يدعم ويؤهل التدقيق الداخلي سواء:

- بخلق هياكل خاصة بها و تاهيل و تدريب المدقق الداخلي مع توضيح خطوات العمل .

- تكييف نظام الرقابة الداخلية بما يسمح من القضاء علي مواطن الضعف .

- زيادة خبرة المدقق الداخلي من جراء احتكاكه المستمر بالمدقق الخارجي ، خاصة في معالجة بعض

البنود الجديدة او في توجيه عملية الفحص او تعامله مع بعض المواقف المعينة .

- اضافة الثقة علي عمل التدقيق في المؤسسة سواء من قبل الادارة او من قبل الاطراف الاخري في

ظل تكامل النوعيين، باعتبار ان النقص في نوع الاول يكمل الاخر و العكس صحيح ، فضلا علي انه

يصحح في السنوات القادمة من قبل مرتكبه<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> فتحي رزق سوافيري ، احمد عبد الملك محمد ، دراسات في الرقابة و المراجعة الداخلية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2002.

ثانيا : انعكاسات التكامل في المؤسسة

يتضح مما سبق ان التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي له انعكاس ايجابي علي المؤسسات ، وهذا لما توفره من مزايا لاصحاب المصالح سواء داخل المؤسسة او خارجها و التي يمكن ادراجها فيما يلي :

1. بالنسبة لاصحاب المصالح داخل المؤسسة:

- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للادارة تساعد علي اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت و المكان المناسبين بالاضافة الي بث الثقة في المعلومات الدالة علي الاداء الاداري .
- تأكيد سلامة الانظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة .
- اعلام الادارة عن مواطن الضعف من خلال الاراء حول انظمة المعلومات مسار المراجعة و الي غير ذلك مما يسمح لها من القضاء علي هذه المواطن .
- تكوين بنك للمعلومات عن طريق اوراق عمل المدقق ، وتقارير و ملف التدقيق <sup>1</sup>.

2. بالنسبة لاصحاب المصالح خارج المؤسسة

تعتبر الأطراف الخارجة عن المؤسسة (المستثمرين الحاليين او المحتملون ، البنوك ، ادارة الضرائب ، صناديق الاستثمار ، الموردون ، .....الخ) اهم مستعملي راي المدقق الخارجي ، فادراك هؤلاء الاطراف بأهمية التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي يجعل مصداقية هذا الراي يتوقف علي درجة التكامل بين النوعي ويمكن ان نحصي اهم الفوائد المرتبة عن التكامل للاطراف الخارجية عن المؤسسة في الاتي:

- اطمئنان هؤلاء الاطراف عن الراي المعبر عنه من قبل المدقق الخارجي .
- شمولية الراي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين
- اطمئنان اصحاب المؤسسة علي اموالهم <sup>2</sup>

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، احمد عبد الملك محمد ، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2002-

2003، ص:43.

<sup>2</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد سرايا ، مرجع سبق ذكره، ص:44

## خلاصة:

إن مصطلح الأداء يعتبر من بين المصطلحات المتعددة المعاني، فهناك من الباحثين والمفكرين من يقوم بربطه بالكفاءة، وهناك من يربطه بالفعالية، وهناك من يربطه بالإنتاجية، إلا أنه وحسب ما توصلنا إليه فإن الأداء يشمل الكفاءة والفعالية والإنتاجية معا. وتتعدد تصانيف الأداء وذلك لتعدد المعايير واختلاف وجهات النظر، فنجد الأداء الظاهري، الأداء الذاتي، الأداء الكلي والأداء الجزئي.... الخ، ومهما تعددت أنواع الأداء إلا أنها تتأثر بمجموعة من العوامل سواء أن كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها.

ومن منطلق عبارة " ما يمكن قياسه يمكن تحسينه وإدارته " فإن الأداء يتم تقييمه وذلك من خلال استعمال مجموعة من المؤشرات والمقاييس، والتي يتم اختيارها من طرف المقيم والتي يراها مناسبة مع نوع وحجم المؤسسة محل التقييم. وتقييم الأداء يعتبر كعملية مساعدة وجزء من عملية الرقابة يسعى المقيم من خلالها للكشف عن النقائص ومحاولة تحليلها والبحث عن أسبابها حتى يتم تفاديها مستقبلا هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا تنحصر عملية تقييم الأداء فقط على المؤسسات التي تعاني من مشاكل وإنما يتسع لأكثر من ذلك ويشمل كذلك المؤسسات السليمة والتي تجد من عملية تقييم الأداء أداة لتشخيص النقائص التي ترى أنه بالرغم من صغر حجمها وعدم أهميتها إلا أن تجاهلها قد يؤدي لتفاقمها وبالتالي صعوبة حلها.

ومن خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن المهتمين بالأداء والذين لهم دور كبير في تقييمه وتحسينه وتحقيق فعاليته لا ينحصرون فقط في المدقق الداخلي ومراقب التسيير، بل كذلك للمدقق الخارجي دور مهم وفعال في ذلك، وذلك من خلال قيامه بتدقيق كل كبيرة وصغيرة في المؤسسة هذا من جهة، ومن جهة أخرى من خلال الخدمات الإدارية التي يقوم بمنحها للعميل والتي يطلق عليها بالقيمة المضافة للمدقق الخارجي. وهذه الوجهة الحديثة لمهنة التدقيق الخارجي هي عبارة عن مجهودات تم بذلها من طرف مكاتب التدقيق الكبرى في العالم وهذه الخدمات لم تعرف انتشارا كبيرا خاصة في البلدان النامية والتي تتميز بأنظمة محاسبية غير متطورة وغير مؤهلة لإنتاج البيانات والمعلومات المالية الملائمة.



تمهيد:

بعد تناولنا للخلفية النظرية لموضوع التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في الفصول السابقة سنحاول من خلال هذا الفصل، واستنادا الى ما سبق ذكره في الجانب النظري الى اسقاط هذا الأخير على الجانب التطبيقي ونحاول التعرف على واقع التدقيق الخارجي في مؤسسة سونطراك GL2/Z بحيث تعتبر هذه الأخيرة من المؤسسات الكبرى في الجزائر، فهي الدعامة الأساسية و العمود الفقري للاقتصاد الجزائري، كما أنها تعتبر من أهم الشركات النفط في العالم .

تبنت مؤسسة سونطراك ثقافة رقابية أملا منها في المحافظة علي ممتلكاتها، من الضياع و الإهمال أو أعمال الغش و السرقة، وكذا محاولة التحكم الجيد في العملية التسييرية داخل المركب، في هذا الإطار يعتبر التدقيق الخارجي حلقة رقابية تبناها المركب كأداة تسييرية فعالة، وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى 3 مباحث تتمثل في ما يلي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سونطراك

المبحث الثاني: مهام ودور التدقيق الخارجي في المركب

المبحث الثالث: خطوات تقييم أنظمة الرقابة

## المبحث الأول: تقديم مؤسسة سونطراك

أصبحت سونطراك اليوم القاعدة الصناعية ناجحة قابلة للمنافسة ومواجهة التحديات ،بعد تفتح الاقتصاد الوطني علي السوق الخارجي والدخول الي اقتصاد السوق وذلك بالانجازات الحالية و التوسعات علي الصعيد الوطني وكدا الدولي.

## المطلب الأول: عرض عام حول مؤسسة سونطراك

إن الجزائر من الدول التي تسعى جاهدة إلى تطور و التقدم وتنمية اقتصادها ومن اجل هذا تعتمد بقوة على قطاع المحروقات ، فمداخيل الجزائر من العملة الصعبة و التي تمثل حوالي 97% من الدخل الوطني هي من القطاع المحروقات الذي يعد قطاع استراتيجي وحيوي ومن اهم المؤسسات الوطنية التي تساهم بفعالية في تحريك هذا القطاع وتنميته نجد شركة سونطراك التي تعد الرائدة علي المستوى الوطني في مجال الإنتاج والتخزين وتوزيع المنتجات البترولية ومشتقاتها .

توظف سونطراك أكثر من 120000 موظف منهم إطارات وعمال منفذين أنشأت بتاريخ 31 ديسمبر 1963 بمقتضي المرسوم رقم 63491 تعتبر هذه الشركة الدعامة الاساسية للاقتصاد الوطني كما مرت هذه الخيرة بعدة إصلاحات جذرية وهذا مند سنة 1971 سنة تأميم المحروقات إذا كان نشاطها مند سنة 1961 الي 1966 يقتصر علي نقل وتسويق المحروقات ثم توسع نشاطها ليشمل كل ما يتعلق بالنفط والغاز الطبيعي معا .

وقد أصبحت اليوم في وضعية تجعلها في المستوى الأول وهذا لأهمية احتياطاتها الطاقوية منها 70% من الغاز الطبيعي بالإضافة إلى طاقتها التكنولوجية التسييرية.

## أولاً: المهام الاستراتيجية لمؤسسة سونطراك :

تسعى مؤسسة سونطراك لتوجيه نشاطها صوب مهام استراتيجية أهمها :

- ✓ تمييع الغاز و المحروقات .
- ✓ البحث و التنقيب علي الابار البترولية .
- ✓ عملية التسويق.
- ✓ النقل عبر القنوات .
- ✓ التسيير .
- ✓ التموين .

ثانيا: التعريف بالمركب GL2 /Z

• الموقع الجغرافي للمركب GL2 /Z:

يعتبر مركب مركب GL2 /Z من آخر منشآت المنطقة الصناعية بأرزيو، يمتد علي طول ساحل ب430 كلم غرب الجزائر العاصمة يتربع علي مساحة 72 هكتار، هذا الموقع يسمح له باستعمال ماء البحر كمصدر للتبريد وكذا يسهل له عملية نقل الغاز المميع وتصديره للخارج. تحد مركب GL2 /Z من الشرق ومركب تميع الغاز الطبيعي GL1/Z من الغرب، أما بالنسبة لموقع تواجده فهو يقع في الشمال لبلدية بطيوة علي بعد 40 كلم شرق وهران .

المطلب الثاني: وظيفة المركب GL2 /Z

يحتوي مركب GL2 /Z علي 6 قطارات متشابهة تعمل علي تحقيق الوظيفة الأساسية لهالتي تتمثل في تمييع الغاز الطبيعي القادم من آبار حاسي رمل، بقدرة انتاجية تعادل 9000 م مكعب في اليوم لكل قطار مع إمكانية استخلاص العناصر التالية :

Propane	→	13m <sup>3</sup> /h
Butane	→	10m <sup>3</sup> /h
Gasoline	→	7-8m <sup>3</sup> /h
Gaze de recharge	→	140millions/m <sup>3</sup>

مناطق المنفعة بالمركب GL2 /Z:

يحتوي علي ستة قطارات لتمييع بقدرة انتاجية تصل الي 54000 م<sup>3</sup> يوميا .

إن عملية التميع تسمح بتقليص حجم الغاز الطبيعي الي ما يعادل 600 مرة ذلك وفقا لدرجة الحرارة منخفضة جدا تصل إلى 162- مما يسهل من نقله الي الخارج يحتوي المركب علي ثلاثة مناطق استغلال وهي كالاتي :

✓ منطقة المنفعة ZONE D utilité:

هي من أهم المناطق بالمركب مهمتها ضمان وتوفير كل الاحتياجات التي يتطلبها المركب علي ثلاثة مناطق استغلال وهي كالتالي:

الطاقة الكهربائية: تستمد من مؤسسة سونلغاز، وتتمثل أساسا في غاز الماء مصدر التبريد ماء البحر هو مصدر التبريد يتم نقله عن طريق 175000 مضخات كبيرة م مكعب /سا.

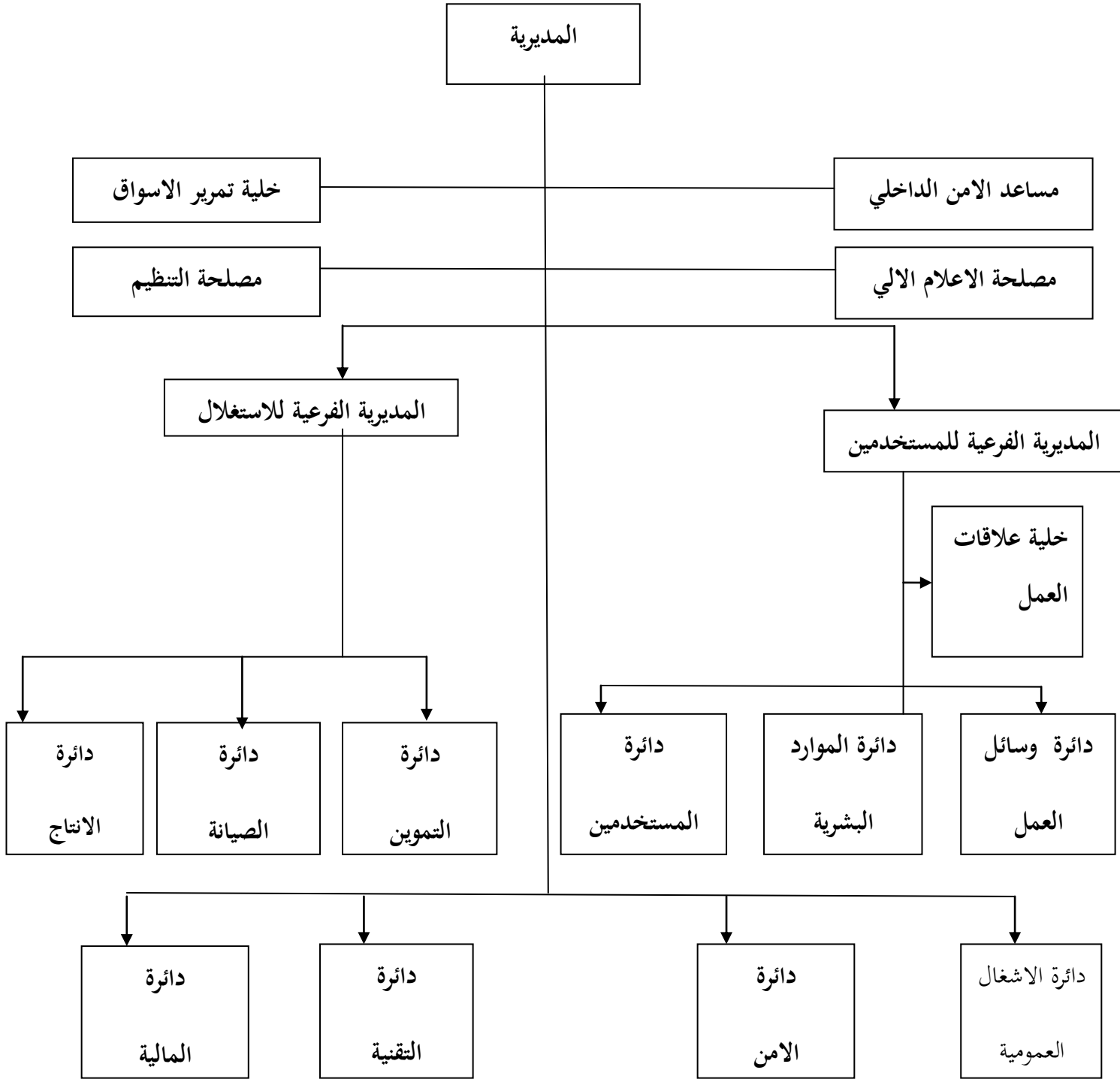
#### ✓ منطقة الإنتاج:

تحتوي علي 6 قطرات لتمييع الغاز الطبيعي تنتج حوالي 9000 م مكعب يوميا لكل قطاع وكل قطار له إنتاجية الخاصة من غاز الماء وكذا قطاعه إنتاج الغاز المميع .

#### ✓ منطقة التخزين والتسخين :

تحتوي هذه المنطقة على 3 خزانات سطحية للغاز الطبيعي المميع بسعة 100000 م مكعب للخزان الواحد و2 خزانات سطحية للغاز ولين بسعة 145000 م مكعب بالإضافة إلى مركزان لشحن الغاز الطبيعي المميع واستقبال بواخر حمولتها من 50000 الي 125000 م مكعب .تركيبة الموارد البشرية حسب سلم التنقيط ويتم استعمال سلم التنقيط لتقسيم الموارد البشرية الدائمة ادا يتم وضع كل عامل في المنصب دو العلامة المناسبة لإمكانيته أي بصفة عامة مراعاة متطلبات المنصب و تغطيتها وهذا لضمان عملية الترقية للعمال أي تضمن لهم مسار مهني جيدا فكلما زادت علامة المنصب كلما كانت له مسؤوليات ضخمة يجب علي العامل تحملها و حسن إيجاد القرار في الوقت المناسب.

المطلب الثالث: تقديم الهيكل التنظيمي للمركب GL2 / Z:



المصدر: وثائق مقدمة من طرف مؤسسة سونطراك مركب GL2 / Z

مصالح المركب ووظائفه:

1- قسم الأمن الداخلي: تتمثل مصالحه في:

- الأمن؛
- توزيع تقنية المراقبة: يحتوي هذا القسم علي 100 عامل وظيفتهم مراقبة تحركات الأشخاص: العمال منهم والزائرين وكذا حركة السيارات ،وتستعمل لذلك 34كاميرا وهذا مايجعل دورها مهم من اجل ضمان الأمن داخل المركب ،ووقاية العمال من الحوادث.

2- قسم المالية : تتمثل مصالحه في :

- المحاسبة العامة؛
- الخزينة؛
- الشؤون القانونية؛
- المحاسبة التحليلية .

عدد عمالها 45 عامل وتكمن وظيفتها في أنها المسير المالي والمحاسبي للمركب.

3- قسم التقنية: تتمثل مصالحه في:

- دراسات ؛
- تجارب مخبرية؛
- تفتيش.

عدد عمالها 83 عامل مهمتهم المراقبة اليومية للتجهيزات و بالتالي لنوعية الإنتاج، كما تقوم بتزويد الإدارة و المصالح إلاخري بالمعلومات عن الجوانب التقنية بالمركب ،وكذا قيامها بتوجيه الدراسات و البحوث التقنية .

4- مديرية الموارد البشرية :

- التمهين؛
- التكوين.

عدد عمالها 20 عامل ووظيفتهم ضمان الموجودات من الموارد البشرية لكل مصلحة من المصالح بالإضافة إلى تسيير وتنظيم العمال وكذا التكفل بمجال ترفيتهم المهنية وذلك بوضع خطط تكوينية.

5- قسم الانتاج : تتمثل مصالحه في:

- التخطيط؛
- التحضير والارسال .

عدد عماله 319 عامل مهمتهم تميع الغاز الطبيعي وتحويله إلى بروبان وغازولين بالإضافة إلى التنسيق بين الطلب وكمية الإنتاج المناسبة لتغطية ذلك إلى جانب حفظ وحدات الإنتاج.

6- الوسائل العامة: تتمثل مصالحتها في:

- التسيير؛
- النقل.

عدد عمالها 98 عامل، وظيفتهم تلبية جميع المتطلبات من اللوازم والتجهيزات، تجهيز المصالح الأخرى، توفير النقل للمستخدمين.

7- الصيانة :

عدد عمالها 264 عامل مهمتهم تصليح وحفظ تجهيزات الإنتاج لتفادي أي عطل أو توقف تنفيذ التغيرات المعلن عنها بطلب من المصالح النقدية ، وهذا ما يجعلها ذات أهمية بالغة تضمن استمرارية السير الحسن للمركب .

8- المستخدمين : تتمثل مصالحتها في:

- التأمين؛
- الضمان الاجتماعي؛
- الضمان الصحي.

عدد عمالها 33 مهمتهم تأمين جميع العقود الإدارية للمركب، تأمين المتابع الاجتماعية و الطبية للأشخاص.

9- التموين : تتمثل مصالحه في:

- الشراء.
- التخزين.

عدد عماله 48 عامل مهمتهم شراء وتسيير قطع الغيار المستبدلة والتجهيزات الخاصة بالمركب وكذا الموارد الكيميائية اللازمة للإنتاج ، ومراقبة توحيد الرموز حسب الموافقة التقنية التجارية.

10- خلية الإعلام :

عدد عمالها 08 عمال وظيفتهم إدخال احدث التقنيات التكنولوجية في الاستغلال وذلك لتسهيل العمل بالوحدة وجعلها تواكب القوة الحالية.

11- خلية التنظيم :

عدد عمالها 09 عامل وهو القسم الذي يعمل عي تزويد المركب بالوثائق الي جانب القيام بترجمة الكتب.

12- العلاقات الخاصة بالعمل :

مهمتها المحافظة علي سلامة جو العمل داخل المركب وذلك بوضع التزامات وقوانين تفرض علي العمال .

13- المركب الصحي :

وظيفته السهر علي سلامة وصحة المستخدمين بتوفير وسائل العلاج الضرورية في حالة وقوع حوادث داخل المركب.

14- قسم النشاطات والرعاية :

هذا القسم يكمن دوره في ملء أوقات الفراغ عند العمال بنشاطات رياضية ورحلات ترفيهية واستطلاعية .

15- مصلحة المالية : تنقسم إلى 4 مصالح ذات مهمة مختلفة:

- مصلحة المحاسبة العامة : تنقسم إلى 3 فروع :
  - فرع المخازن والاستثمارات: تقوم بعملية تسيير المخزونات والاستثمارات .
  - فرع الموردون: تنقسم إلى مورد محلي ومورد خارجي، يتمثل العمل في هذا الفرع بمراقبة الفواتير وتقييدها .
  - فرع الحاسبة المركزية : تقوم بتحليل حالة التقارب بين مختلف الوحدات، تسوية الأجور والرواتب.
- مصلحة الخزينة : تنقسم إلى 03 فروع :
  - فرع البنك دينار: تحقيق جميع العمليات بالدينار .
  - فرع البنك العملة الصعبة: تحقيق العمليات بالعملة الصعبة.
  - فرع الصندوق: تسوية جميع اجور العمال المؤقتين والتسبيقات الممنوحة .
- مصلحة دراسة المعلومة التسييرية : ينقسم إلى 3 فروع:
  - فرع المحاسبة التحليلية: حساب التكلفة المردودية GNL لتسجيل و تقييم المصاريف الشهرية ,

- فرع التحليل: تقديم التقارير التسييرية e bordle taableau و تحليل الفروقات حسب القيم المحققة -الميزانية.

- فرع الميزانية التقديرية: تقدم المخطط plan annuels

للمركب أهمية بالغة حيث يعتبر مورد للعملة لما له من علاقات مع زبائن من العالم الخارجي ونظرا للأهمية البالغة لهذا المركب نجد عدة دول تبرم اتفاقية شراكة معه من شركة أمريكية و اخري فرنسية يعملان حاليا علي الاستغلال في انتاج غاز الهيليوم بنفس المركب فبالإضافة إلى تمييع الغاز الطبيعي نجد انتاج: propane naturelle;gazoline;butane

المبحث الثاني: مهام ودور دائرة التدقيق في المركب GL2 /Z

كانت مؤسسة سونطراك من بين أول المؤسسات الجزائرية التي رأت بالية التزويد بالية للمراقبة من اجل التامين الجيد لممتلكاتها، بحيث تم انشاء هيكل مكلف بالتدقيق أن تكون أداة تحسين التسيير.

المطلب الاول : عرض تقييمي للتدقيق في المركب GL2 /Z

أعطت مؤسسة سونراك أهمية كبرى للتدقيق واعتبرتها من الركائز الأساسية التي سوف تمكنها من التحكم ومراقبة نشاطها و تتبع ما تم التخطيط له. ومن اجل الوقوف علي اهم نقا الضعف ، وتحليلها واتخاذ موقف مناسب حولها وكذلك تقييم ماتم انجازه .-تقييم التدقيق في المركب GL2 /Z:

لقد أدرك مسيرو مؤسسة سونطراك أنه لا يمكن في أي حال من الأحوال تسيرو و بفاعلية مؤسسة بهذا الحجم و التنوع في الفروع وتوزيعها عبر نقاط جغرافية عديدة ، إلا باللجوء الى طاقم مؤهل يعتمد عليه في التدقيق الداخلي و من ثم التدقيق الخارجي من اجل الاستفادة منه و لاستخدامه في العديد من القضايا التسييرية، ففي هذا الإطار مؤسسة سونطراك في ريق انجاز مديريات للتدقيق الداخلي علي مستوي كل فرع

تتواجد دائرة التدقيق الداخلي في مؤسسة سونراك وهي مكونة من ثلاث مصالح وهي :

- مصلحة التوثيق و الارشيف ،

- مصلحة النظم،

- مصلحة التدقيق،

1. مصلحة التوثيق والأرشيف:

يتمثل دور هذه الأخيرة في الحرص علي تلبية احتياجات المدققين الداخليين من حيث المادة العملية و المعلومات ومختلف التقارير و المعلومات الصادرة، كذلك تعمل علي نشر مختلف التعليمات المقدمة لها .

2. مصلحة النظم:

إن مصلحة النظم تنتهي الي دائرة التدقيق الداخلي، فعملها ذو أهمية كبيرة كونه يتمثل في تعديل وخلق إجراءات عمل جديدة في ظم الرقابة الداخلية و هذه التعديلات و لإجراءات الجديدة تكون انطلاقا من التقارير المعدة من طرف المدققين الداخليين و الخارجيين

3. مصلحة التدقيق الداخلي: وهي تحتوي بدورها علي :

- ✓ رئيس المصلحة: هو الذي يتكفل بالمسؤوليات و الانشطة المتمثلة في:
  - اعداد البرنامج السنوي للفحوصات و السهر علي حسن سيرها
  - اعلام و تبليغ المسؤولين المحليين المركزيين و الجهويين بنتائج الفحوصات و المواجهة الميدانية .
  - تحضير البرامج و عرضه علي المديرية .
  - الاشراف علي سير المهمات و اضافة بعض المعلومات الضرورية و ارسال التقارير.
- ✓ رئيس المهمة : وهو الذي يتولي المهام التالية :
  - الاشراف علي المدققين .
  - تقديم النصائح و ارشادهم
  - اعداد التقارير
- ✓ فريق المدققين : وهم المكلفون بالمسؤوليات و الأنشطة التالية :
  - ضمان فعالية احترام اجراءات الرقابة الداخلية .
  - الاطلاع المستمر علي طرق الفحص بما فيها المعايير و التطور الحاصل .
  - اعداد برنامج و مخططات المهمات و عرضها علي رئيس الدائرة للمصادقة
  - السهر علي حسن سير المهمات و تقديم تقارير في مواعيدها و تحقيق هذه المسؤوليات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مراقبة التسجيلات المحاسبية مقارنة بالقواعد المستعملة ، و اعداد تقرير في نهاية المهمة لاثبات حالة المصلحة التي تم فحصها .

## المطلب الثاني: تنفيذ التدقيق في GL2/Z

في هذه المرحلة وعلى أساس المعلومات المحصل عليها ، يخطط المدقق مهمته ويحدد العمليات والمواطن الحساسة والتي تحتاج إلى تدقيق أكبر، مع مراعاة الوقت وامتداد حدود التحقق مع اختيار التقنيات والوسائل الملائمة، فعلى سبيل المثال قد يلجأ المدقق إلى:

1. استجواب الأفراد المعنيين وإعداد مخططات السير؛

2. اللجوء إلى العينات الإحصائية والملاحظات العينية.

فهذا البرنامج المفصل للأعمال سيصبح دليل للقيام بمهمة التدقيق، فالمدقق يمكنه الآن معرفة ما هي المهام الموكلة إليه (ماذا؟)، حسب خطة محددة (متى)، أخيراً بأية تقنية (كيف، فبعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية أي استخراج نقاط قوته وضعفه، يعاد النظر في برنامج التدخل، بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف.

ويمكن الإشارة إلى ما يلي:

في حالة وجود نظام رقابة داخلي قوي فهذا يمثل دليلاً مبدئياً على صحة الحسابات، لكنه غير كافٍ ولا بد من تدقيق مباشر للحسابات والقوائم المالية، وفي هذه الحالة يكتب المدقق بالتأكد من:

- عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش، تم إدخالها في العمليات الختامية التي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها، فقد تسجل مؤونات غير مبررة وقد تسوى حسابات خطأ؛
- قيام المدقق بالتدقيق التحليلي Audit Analytique كالتأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة ودراسة تطورها من دورة إلى أخرى، وكذا القيام باختبارات السريانية Tests de validation والتي تتم عن طريق طلبات المصادقة التي يقدمها المدقق مباشرةً ودون وساطة للمتعاملين مع المؤسسة، وعن طريق الفحص المادي لموجودات لمؤسسة.
- أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية على المدقق توسيع برنامج تدخله، وذلك لما لنقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات، وإذا استبعدنا سلبية النظام الخطيرة جدا التي لا تسمح بالقيام بأي عمل أي عدم مواصلة العمل ورفض المصادقة على الحسابات والقوائم المالية، فإن على المدقق:

- تدعيم الاختبارات التي كان يتوقع القيام بها في حالة وجود النظام؛

- إضافة اختبارات متممة للاختبارات السابقة.

تنجز هذه المرحلة في خطوتين، تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية والقيام باختبارات السريانية والتطابق.

### 1. تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية في GL2 / Z:

لقد سبق القول أن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضيق برامج التدخل النموذجية المسطرة. فالنظام الجيد يعفي المدقق من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام المليء بالعيوب قد يؤدي به إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.

### 2. السريانية والتطابق (Test de validation et de cohérence):

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمدقق التحقق أولاً من مدى تجانس وتطابق المعلومات المحاسبية والمعلومات حول العمليات المنجزة، ويكمن الهدف هنا اكتشاف فيما إذا كان هناك انحراف ما بين ما هو مسجل وما هو منفذ. وتتم اختبارات التطابق والتجانس عن طريق الاطلاع على:

- موازين المراجعة؛
- فحص سريع للقيود الكبيرة وتدقيق العمليات الممركزة؛
- محاضر اجتماعات إدارة المؤسسة؛
- العقود التي قامت بإمضاءها المؤسسة؛
- الموازنات... الخ

بالإضافة إلى القيام بالتدقيق التحليلي للحسابات والذي يعتمد على أسلوب المقارنة ما بين السنوات، مثلاً القيام بمتابعة تطور:

- ✓ الهامش الإجمالي؛
- ✓ نفقات المستخدمين؛
- ✓ النفقات المالية... الخ.

أما اختبارات السريانية للتسجيلات والأرصدة فتتم هي الأخرى بالاعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها:

- الوثائق الداخلية: الفواتير، سندات، مذكرات الاستلام أو التسليم، ملف الجرد المستمر لقيم لاستغلال... الخ؛

- إرسال طلبات المصادقة (Demandes de confirmation) للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد أو نفي العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والتي تمت معهم، مثل الزبائن، الموردين والبنوك. كما يقوم المدقق بإرسال طلبات مصادقة لأطراف أخرى طلباً لمعلومات حول المؤسسة التي يدققها، مثل المحامين فيما يخص النزاعات المحتمل أن تكون مع الغير، المستخدمين
- المشاهدة الميدانية: بحضور عملية العد وتقييم المخزونات، مراقبة الاستثمارات في أماكن وجودها، مراقبة الصندوق فجائياً بجرده.

### المطلب الثالث: اعداد تقرير

تتمثل المرحلة النهائية للتدقيق في GL2 / Z في إعداد تقرير نهائي والذي قام بإعداده محافظ الحسابات، والذي هو بمثابة ملخص لما قام به طيلة فترة تواجده بالمؤسسة. ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والفرائن التي تُثبت حكم ورأي المدقق فيما يخص نظام المعلومات في المؤسسة.

ويمكن تقسيم المرحلة النهائية لعملية التدقيق إلى جزأين متتالين ومتكاملين، كالتالي:

### الفرع الأول : الاجتماع النهائي

ويضم كل من محافظ الحسابات وأعضاء مجلس إدارة المؤسسة، وتتجلى أهمية الاجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي تحصل عليها المدقق أثناء مهمته، فلا بد من السماح لمسؤولي المؤسسة أن يتعرفوا على شكوك وتحقيقات المدقق وإمكانية مناقشتها أثناء هذا الاجتماع يحاول محافظ الحسابات عرض المشاكل والتوصيات، استناداً إلى الأولويات ودرجة الأهمية و كذلك بالاعتماد علي وثيقة كشف و تحليل المشكل ، فالمدقق يسعى دائماً إلى تجنب إعطاء الأهمية للأمور البسيطة والتي تعتبر مشاكل وهمية -Faux Problèmes بل يسعى دائماً إلى عرض المشاكل المستعصية والأمور الهامة. ويتطلب نجاح الاجتماع أو المقابلة النهائية تحضير جيد، من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات:

#### 1. العرض:

يكشف من خلاله المدقق على كل نقاط القوة والضعف مرفقة باستدلالات وبيانات، فلا داعي للتأكيد والحكم دون إثبات مستمد من تحقيق مهمة التدقيق، وأثناء العرض يتدخل جميع المشاركين في الاجتماع، كل حسب تخصصه ومس وليته، فهكذا يكون العرض واضحاً وشفافاً.

بعد الانتهاء من العرض تأتي مرحلة حساسة ودقيقة والمتمثلة في نقد ومناقشة توصيات وملاحظات محافظ الحسابات، والتي غالباً ما تكثُر فيها المعارضات والانتقادات.

## 2. المعارضة:

عندما يصادف محافظ الحسابات معارضة من مجلس إدارة المؤسسة، يجد نفسه أمام حالتين هما:

أ. إما أن يكون المدقق قادرا على الاستدلال والاستحضار يثبت حكمه ونتائجه، وفي هذه الحالة تنتهي المعارضة مباشرة:

ب. وإما أن يمتنع المدقق لعدم وجود أدلة كافية أو عدم تصنيفها وترتيبها كفاية للاستدلال بها، وفي هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظة أو النقطة المنتقدة في تقرير التدقيق، وذلك لصالح الطرفين. أما إذا كان المشكل خطيرا ومعتبرا فإنه يتم توقيف الاجتماع وتأجيله ريثما يتحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية قبل الإدلاء بالحكم النهائي.

لكن في كل الأحوال، سيواجه محافظ الحسابات معارضة مجلس إدارة المؤسسة دوما، مهما كانت الظروف والتوصيات، ذلك لأن من طبيعة هذا المجلس عدم قبول النقد والحلول المقترحة من المدققين، مما يدفع بالمدقق إلى تغيير البعض منها بقناعة طبعاً. يمكن أن نضيف سببا آخر يدفع مجلس إدارة المؤسسة بمعارضة تحليل المدقق، وهو كون أن هذا الأخير ليس بالضرورة خبير أو أخصائي في مجال المؤسسة مما قد يؤدي إلى اقتراح حلول غير مناسبة للمشاكل، لكن بوجود جو ملائم يحول بين كل من المدقق ومجلس إدارة المؤسسة، يمكن أن يقترح مسؤولي المؤسسة بعض الحلول التي توجه وتزيد من صحة التوصيات الأولية للمدقق. واستنادا على ذلك، تؤخذ المعارضات والانتقادات كمصدر قوة لتزويد المدقق بخبرة وتحكم أكثر في الأوضاع.

هذا وقد تأخذ المعارضة وأجوبة مجلس الإدارة شكلا كتابيا، حيث يرسل هذا الأخير للمدقق وثيقة رسمية تشمل كل الملاحظات والأجوبة على التوصيات الخاصة بمهمة التدقيق في المؤسسة.

الشكل يوضح لنا ورقة كشف و تحليل المشكل :

	المهمة :
	التاريخ:
	من اعداد:
	مراجع من:
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px auto; width: 80%;"> <p>ورقة كشف وتحليل المشكل رقم: Feuille de (P.A.R.F) Révélation et d analyse de problème</p> </div>	
	المشكل:
	الحدث:
	الاسباب:
	التأثير:
	التوصيات :

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة مركب GL2 /Z

الفرع الثاني: تقرير التدقيق

يعتبر تقرير محافظ الحسابات المنتج النهائي لمهمة التدقيق، إذ ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق حول وضعية المؤسسة، فمن خلال هذا التقرير يقوم المدقق بحصر مواطن القوة والضعف للنظام، كما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة، التي من خلالها يضع التوصيات والاقتراحات الممكنة، وبعد الاجتماع النهائي الذي تم فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في تقرير التدقيق، وبعد أن يتحصل المدقق على أجوبة مجلس إدارة المؤسسة بشكل رسمي، يمكن للمدقق أن يشرع في كتابة التقرير النهائي لمهمته.

ويختلف إعداد التقرير حسب هدف التدقيق، فنميز بين: تقرير الحصيلة للأوضاع بصفة عامة، وتقرير مفصل ومطول يشمل على دورات وفصول حسب نوعية تدخلات المدقق. لكن وبصفة عامة، فالتقرير يشكل وثيقة رسمية ومصدرا للمعلومات، كما يعتبر أداة عمل للمدققين والمسيرين على حد سواء، وعلى هذا يتم توضيح في التقرير ما يلي :

- تقييم نظام المراقبة الداخلية؛
- الكشف عن الأوضاع السائدة، مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عليها؛
- اقتراح توصيات وتوجهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات؛

#### المبحث الثالث: التدقيق الخارجي كوسيلة لتحقيق فعالية الأداء في مركب GL2 / Z:

تسعى مؤسسة سونطراك دوما للارتقاء بأدائها وهذا حتى تضمن لنفسها البقاء والاستمرارية، فالأداء يعتبر من بين الركائز الأساسية التي تبنى عليه المؤسسة ككل، وهذا سواء تعلق الأمر بالأداء المالي أو غير المالي. وحتى تضمن مؤسسة سونطراك تحقيق ما تصبو إليه فهي تمارس الرقابة على مستوى كل مستوياتها التنظيمية، وهذا سواء أن تعلق الأمر بالمدقق الداخلي أو مراقب التسيير أو محافظ الحسابات. وفي هذا المبحث سنحاول تبين مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحقيق فعالية الأداء في هذه المؤسسة.

#### المطلب الأول: محافظ الحسابات وكيفية تحقيق فعالية الأداء في مركب GL2 / Z:

يمكن ترجمة مستوى الأداء الذي تتمتع به مؤسسة سونطراك (GL2 / Z) من خلال الارتفاع المستمر في نتائج أعمالها ونشاطاتها تعتبر المؤسسة الأولى علي التراب الوطني حيث تمكنت من السيطرة على الأسواق المحلية في قطاع المحروقات واكتساب أكبر حصة سوقية مقارنة بمنافسيها

إن التحليل الجيد للمظاهر والتدقيق في كيفية سيرها داخل المؤسسة، يمكن أن يحدد مختلف مراحل التدخل لبرنامج عمل محافظ الحسابات، فاحترام الإجراءات والبحث المستمر في تحسينها يسمح بتخفيض المخاطر المحيطة بالمؤسسة.

وعلى إثر ذلك، فلا بد من توجيه صحيح لتدخلات محافظ الحسابات بمعنى آخر، يجب أن يركز هذا الأخير على العمليات والوظائف الأكثر تعرضاً للخطر. وهناك عاملان يساعدان على توجيه عمله في المؤسسة:

1. أهمية العمليات: ومن أمثلة ذلك: الطاقة البشرية المعتبرة في المؤسسة، حجم المخزونات وحجم

الاستثمارات .... الخ؛

2. الطابع الجديد: استثمار جديد

ومن جهة أخرى، يعتمد محافظ الحسابات على تقييم جيد لنظام المراقبة الداخلية وتحديد مدى فعاليته، ليتسنى له تنفيذ عملية التدقيق في العمليات ذات الاهتمام الكبير في المؤسسة، والتي تحتاج إلى مراقبة دورية وبالتالي اكتشاف الأخطاء، والعمل على تصحيحها في الوقت المناسب. هذا، ويعتمد محافظ الحسابات على فحص وتحليل لعينات إحصائية ضمن مجموعة داخل المؤسسة لكن رغم ذلك، فإن خبرة محافظ الحسابات ولو أنها ليست متخصصة في جميع الميادين، تسمح بتحقيق مهمة تدقيق كاملة وناجحة، وسبب ذلك، هو تعود محافظ الحسابات على طرح الأسئلة المناسبة تساعده في كشف الحقائق والمشاكل وعلى إيجاد الحلول.

وبناء على ما سبق، يتضح أنه - وفي غالب الأحيان - يكون محافظ الحسابات أدرى بحقيقة العمليات أكثر من الإدارة نفسها، فعند قيامه بتنفيذ مهمته في المؤسسة يكشف عن سوء تنفيذ وتطبيق الإجراءات المحددة للقيام بمختلف العمليات، لذلك فمن مهام محافظ الحسابات هو إبلاغ الإدارة بالأوضاع الحقيقية للمؤسسة. كما قد يحاول إقناع الإدارة بعدم ملاءمة الإجراءات الموضوعية بالظروف ونوع العمليات المحققة فيها.

وعليه، فلا بد من التنسيق وإيصال المعلومات بين الإدارة وأجهزة التنفيذ وإلا فإن جهود محافظ الحسابات ستذهب سدا وبدون جدوى. ويتم تحديد قواعد التسيير الداخلية للمؤسسة عند وضع السياسات العامة، فمحافظ الحسابات بصفته خبير في سير العمل داخل المؤسسة، يمكنه تحليل وإيجاد أجوبة لبعض المشاكل المطروحة. فخبرة وكفاءة محافظ الحسابات عند تحليل وتفسير الأوضاع لا تكفي لحل مشاكل وتجنب المخاطر، إذ لا بد من وجود الدعم من طرف إدارة المؤسسة: كتوفير الأوضاع الملائمة للقيام بمهمته، توفير كل المعلومات التي يطلبها، إعطاء الأهمية لأعماله والأخذ بتوصياته مهما كان عمقها.

هذا ونجد لدى المؤسسة مجلساً إدارياً يشمل مجموعة من المدققين الداخليين والمسيرين وكذا خبراء ومسؤولين في كل أنشطة المؤسسة، كما قد يتم استدعاء محافظ الحسابات في الاجتماعات الدورية للمجلس بحضور الإدارة العامة أو بالأحرى الرئيس العام للمؤسسة - PDG -- وخلال هذه اللقاءات يتم عرض مفصل للمخاطر والمشاكل المحيطة بالمؤسسة، كما يتم الإدلاء باقتراحات للحلول الممكنة والتوصيات لتحسين الأوضاع

في المستقبل. غير أن الاقتراحات والتوصيات ما هي إلا مشاركة من ذوي الخبرة والمعرفة، بغرض تحقيق أمثل لأهداف المؤسسة، لكن القرار - النهائي والمسؤول الوحيد عن أوضاع هذه المؤسسة هو الرئيس العام PDG-

وكخلاصة للقول، نشير إلى أن عملية التدقيق الخارجي ما هي إلا مجموعة من المراحل التي يقوم بتنفيذها محافظ الحسابات داخل المؤسسة، والتي من خلالها يتم الحكم على مدى تحكم إدارة المؤسسة في أداء كل الوظائف والأنشطة الأساسية في المؤسسة: البيع، الشراء، التسويق، الإنتاج، التمويل، الموارد البشرية، الخزينة... الخ.

فبعد تنفيذ هذه المراحل وكذا الاختبارات المناسبة، سيكون باستطاعة محافظ الحسابات أن يحكم نهائيا على درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية والتسيير في الم مؤسسة. بمعنى آخر، سيميز بين:

أ. مواطن القوة: المحققة والمطبقة في المؤسسة؛

ب. مواطن الضعف: الناتجة إما:

- عن نقائص وأخطاء في إعداد النظام؛

- تنفيذ خاطئ للإجراءات.

والتدقيق عن أسباب الانحرافات سيدفع بمحافظ الحسابات إلى إيجاد بدائل وحلول حقيقية، بصفته محقق ومدقق في كل كبيرة وصغيرة لتفسير الأوضاع، واقتراح هذه البدائل والحلول على إدارة المؤسسة، وفي الأخير يتجسد عمل محافظ الحسابات عند تحرير التقرير والذي يتضمن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة وصدق المعلومات المتضمنة في القوائم المالية

المطلب الثاني: استجابات خاصة بوظيفة الشراء، التخزين .

-قائمة خاصة بالمشتریات :

الملاحظة	الاجابة		الاسئلة
	لا	نعم	
		+	-هل توجد مصلحة واحدة تقوم بعملية الشراء؟
		+	-هل هناك لجنة تقوم بدراسة العروض ؟
	+		-هل دفتر الطلبيات مرقم مسبقا ؟
			-هل تتم عملية فتح العروض علنيا ؟
			-هل هناك مصلحة واحدة لاستلام المشتريات او تمر عبر عدة مصالح؟
			-من الذي يقوم بتحديد الاحتياجات الواجب شراؤها ؟
	+		-هل تكون هناك مشتريات دون طلبية ؟
	+		-هل تكون عملية المناقصة قبل عملية الشراء؟
- هناك مصلحة واحدة التي تستلم عملية الشراء.		+	-بعد اختيار المواد هل يطلب منه التأكيد على تلبية الطلبية؟
-امين المخزون .		+	-هل يتم متابعة الطلبيات المقدمة للموردين وفق الشروط المتفق عليها؟
		+	-هل مصلحة الاستلام مستقلة عن مصلحة الشراء؟
		+	-هل يحمل الاستلام تاريخ محدد وهل هو مرقم مسبقا؟
		+	-هل يتم مراقبة سندات الاستلام قبل الامضاء ؟
		+	-هل هناك سجل خاص بالطلبات ؟
		+	-هل هناك سجل خاص بسندات الاستلام؟
-المحاسب			-هل تخضع فواتير المتوردين للمراقبة؟
-رئيس دائرة الادارة و المالية ويقوم بإعداد الشيك ويمضيه المدير.			-من الذي يراقب الفواتير؟
-امين المخزن ورئيس الدائرة و المدير.			-من الذي يقوم بإعدادات الطلبية ،ومن هو الشخص الذي يعد الشيك؟
			-من الذي يقوم بتأشير الفواتير الخاصة بانها قابلة للتسديد؟
-امين المخزن .			-من الذي يراقب السلع عند استلامها؟
-امين المخزن.			-من الذي يوقع وصل الاستلام؟
-المحاسب.			

الفصل الثالث: التدقيق الخارجي وتأثيره علي فعالية الاداء دراسة حالة سونطراك

			-من الذي يقوم بعملية المطابقة بين الطلبية و الفاتورة ووصل الاستلام؟
--	--	--	---

خلاصة:

لقد اعتمدنا في دراستنا التطبيقية علي كيفية اجراء التدقيق الخارجي و الخطوات المتبعة في عملية التدقيق كما ان وجود التدقيق يضمن التطبيق و التنفيذ الفعلي للإجراءات المسطرة ، و كذلك من اجل التقليل من الاخطاء والانحرافات المحتملة الحدوث.

تسعي مؤسسة سونطراك الي توفير جو رقابي على يساعدها على أداء أنشطتها بصورة تقل فيها الانحرافات و الأخطاء غير مرغوب فيها، كما تسعى الي تبني طرق و نماذج تسييرية و رقابية حديثة، بحيث وفقت مؤسسة سونطراك من جعل التدقيق كأداة تساعد في العملية التسييرية بصفة عامة و عملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة ، الامر الذي يجعلها تحقق مجموعة من النتائج المتلاحقة عبر السنوات متلاحقة منذ انشائها، لذلك ساعد التدقيق الخارجي علي تفعيل مختلف النتائج الايجابية وهذا ما جعلها من اكبر المؤسسات الجزائرية .

من خلال هذا البحث حاولنا التعرض الي مختلف المفاهيم و اساسيات التدقيق و المراقبة الخارجية و كذا المراحل التي يمر بها التدقيق من خلال اكتساب معرفة حول المؤسسة موضوع الدراسة ، بحيث كانت اهداف التدقيق في البداية محدودة باكتشاف الازخاء و الغش و العمل علي الحد حدوثها حيث استخدمت كوسيلة لاجراء تدقيق كامل ومستمر للعمليات الحسابية ، ولكن مع تطور امكانيات المدققين و اسهامهم في تقديم خدمات ادارية الي جانب خدماتهم المالية تطور مفهوم التدقيق و اتسع نطاقه الي درجة اصبح معناه في الوقت الحاضر يشتمل علي تدقيق و فحص و تقسيم كافة الانشطة و العمليات كخدمة لتحقيق الاهداف الكلية للمؤسسة.

و سنحاول فيما يلي ان نقدم النتائج التي توصلنا اليها سواء كان في الجانب النظري او الجانب التطبيقي مع الرجوع الي الفرضيات فقد ادت معالجة البحث الي النتائج التالية :

- لا يمكن أن يكون هناك تحسين من دون قياس، فإذا ما كانت المؤسسة لا تعلم مستوى عملياتها فإنها لن تتمكن من معرفة مستقبلها، وبالتأكيد فإنها لن تتمكن من تحقيق أهدافها؛
- يهدف تقييم الأداء إلى تحديد نقاط القوة والضعف، والعمل على التغلب على هذه الأخيرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى اتخاذ القرارات اللازمة على ضوء النتائج المتحصل عليها؛
- يهدف تقييم الأداء كذلك إلى التعرف على مدى قدرة المؤسسة في تحقيق الأرباح التي تمكنها من الاستمرار والبقاء في السوق؛
- تهدف المؤسسة من خلال قيامها بعملية تقييم الأداء إلى التحقق من الاستخدام الأمثل لمواردها المختلفة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تتأكد من مدى تحقق الأهداف التي سطرته، أي أنها تتأكد من مدى تحقيقها للكفاءة والفعالية معا " هذا ما ينفي الفرضية الأولى "؛
- إن عملية تقييم الأداء لا تنحصر فقط على المؤسسات التي تعاني من مشاكل وإنما تتسع لأكثر من ذلك وتشمل كذلك المؤسسات السليمة والتي تجد من عملية تقييم الأداء أداة لتشخيص النقائص التي ترى أنه بالرغم من صغر حجمها وعدم أهميتها إلا أن تجاهلها قد يؤدي لتفاقمها وبالتالي صعوبة حلها، ولهذا نجد أن المؤسسات الناجحة تتمثل في تلك التي تقوم بتقييم أدائها بصفة دورية ومستمرة؛
- يقوم المدقق الخارجي ببيان الانحرافات المالية والإدارية التي ارتكبتها إدارة المؤسسة، فهو يعتبر بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسة محل التدقيق، بالإضافة إلى ذلك فهو يعتبر بمثابة ضمان إضافي لمراقبة جودة المعلومات ومن ثم تقليل الخطر؛

- تعتبر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية المرحلة الأولى والأساسية التي يركز عليها المدقق الخارجي عند قيامه بأداء مهمته في المؤسسة، فعلى أساس نتائج تقييم هذا النظام يقوم المدقق الخارجي بتصميم برنامج عمله؛
- إن احترام إمكانيات وحجم المؤسسة عند تصميم نظام الرقابة الداخلية يعتبر الركيزة الأساسية لتجسيد الأهداف من وراء إنشاء هذا النظام، فهو يعتبر كوسيلة وقائية يقلل من احتمال الوقوع في الأخطاء " وهذا ما يثبت الفرضية الثانية" ؛
- إذا كان نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة قائم على أسس صحيحة ويطبق بشكل يضمن الدقة والفعالية لكل العمليات المحققة، فسيكون نظام المعلومات لهذه المؤسسة محل ثقة وسيؤدي حتما للقرار السليم؛
- يتمثل دور المدقق الخارجي في فحص كافة السجلات والوثائق المحاسبية وذلك بهدف التحقق من مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي يتم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة أي أنه يهتم بالجانب المالي للمؤسسة هذا من جهة، ومن جهة أخرى أصبح للمدقق الخارجي دور في مختلف الجوانب الأخرى، أي أن نطاق التدقيق الخارجي أصبح واسع يشمل مختلف وظائف المؤسسة ؛
- يعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لعملية التدقيق ووسيلة اتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج وإيضاحها لمستخدميها الذين يهمهم الأمر، ومن خلال هذا التقرير يمكن تصحيح مسار وأداء المؤسسة وتحقيق نجاحها " وهذا ما يثبت الفرضية الثالثة" ؛

## 2. التوصيات:

- ✓ ضرورة الحفاظ على استقلال المدقق الخارجي وتأكيد أهمية توافر ما يضمن استقلاله من معايير وقواعد وأنظمة مهنية في كل وقت ومكان، فثقة المجتمع بالمهنة مستمدة من توافر مثل هذا الاستقلال، وفقدانه قد يسبب فقدان هذه الثقة. وبالتالي يجب تحديد مجمل الحالات التي قد تؤدي إلى عدم استقلاله؛
- ✓ يجب أن لا تقتصر مهمة المدقق الخارجي في إصدار الحكم على القوائم المالية لمؤسسة سونطراك بصفة خاصة وللمؤسسة الاقتصادية بصفة عامة -، بل يجب أن تتعدى ذلك إلى تقييم الأداء، وذلك حتى تتمكن إدارة هذه الأخيرة من اتخاذ القرارات الصحيحة والسليمة وفي الوقت المناسب؛
- ✓ ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي وإيجاد آلية تنسيق بينها وبين الجامعات الجزائرية، وهذا لتقديم المساعدة اللازمة للباحث العلمي لإنجاز بحثه.

3.أفاق البحث:

في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال التدقيق الخارجي أو أداء المؤسسة، لذا نقترح المواضيع الآتية:

- التدقيق في ظل استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال في المؤسسة؛
- مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق في المؤسسة؛
- التدقيق الإداري أداة من أدوات تحقيق الكفاءة والفعالية في المؤسسة.

## قائمة المراجع

بالغة العربية:

الكتب:

1. اشتوي ادريس عبد السلام، المراجعة معايير و اجراءات ،بيروت، دار النهضة العربية الرابعة ، 1996؛
2. امين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق ،مصر، الدار الجامعية ، 2006 ؛
3. احمد حلي جمعة ،مدخل الي التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية ، عمان ،دار صفاء لنشر والتوزيع ، 2002
4. الصحن عبد الفاتح ودرويش محمد الناجي، المراجعة بين النظرية و التطبيق ،الاسكندرية الدار الجامعية، 1998 ؛
5. حسين يوسف القاضي ،حسين احمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة ،الاطار النظري الاجراءات العملية ، الطبعة الثانية الاردن ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2009 ؛
6. حسين القاضي ،حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للخدمات ؛ الحديثة، الطب ،الاولى الطبعة ،الأردن، 1999؛
7. خداف محمد عباس، مراجعة المعاملات المالية ،الأردن ،دار الصفاء للنشر والتوزيع ، 2009؛
8. خالد راغب الخطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق ؛ دار البداية، الطبعة الأولى ،الأردن ، 2009 ؛
9. خليل الشماع ،خالد امين عبد الله ،التحليل المالي للمصارف اتحاد مصاريف العرب ، الطبعة الثانية ،الاردن ، 2002؛
10. دريد كام الشبيب ،مقدمة في الادارة المالية المعاصرة ،دار المسيرة ، الطبعة الاولى ،عمان ، 2000؛
11. رجب السيد عبد الفتاح محمد الحصن ، اصول المراجعة ، الاسكندرية، دار الجامعية ، 2002؛
12. زكرياء محمد السابق اسماعيل ، مراجع الحسابات كلية التجارة ، 1982؛
13. سيد محمد جاد، استراتيجيات تحسين وتطوير الاداء الاطر المنهجية و التطبيقات العلمية ، الطبعة العاشرة ، مصر 2009؛

14. صديقي مسعود، نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، جامعة الجزائر، 2004؛
15. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية الجزء الأول؛ مسؤوليات المراجع، تخطيط عملية المراجعة، مصر، الدار الجامعية، 2004؛
16. طارق الله خان رحبيب احمد، ادارة المخاطر تحليل القضايا في الصناعة المالية الاسلامية، ترجمة عثمان باكر احمد رضا سعد الله، المعهد الاسلامي للبحوث و التحريات، الطبعة الاولى جدة، 2002؛
17. عبد الرحمان توفيق، منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي، مركز الخبرات المهنية؛ للإدارة، الطبعة الثالثة، مصر، 2004؛
18. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث مصر، 2007؛
19. عبد الرحمان توفيق، منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي، مركز الخبرات المهنية؛ للإدارة، الطبعة الثالثة، مصر، 2004؛
20. كامل بربر، إدارة الموارد البشرية وكفاءة الأداء التنظيمي، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، لبنان، 2000؛
21. مأمون حمدان، حسين القاضي، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الأردن، 2000؛
22. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003؛
23. محمد فضل مسعود، خالد الخطيب، تدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، دركنوز المصرفية للنشر و التوزيع 2009؛
24. محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق، الطبعة الاولى، عمان 2002؛
25. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان؛ المطبوعات الجامعية،، الثانية الطبعة الجزائر؛ 2005؛
26. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007؛
27. مجيد الكردي، تقويم الاداء باستخدام النسب المالية، الاردن، دار للمناهج للنشر و التوزيع، 2000؛

28. محمد المبروك الوزيد، شركات و اسواق المالية التحليل المالي ، الطبعة الثانية ، دار المريخ للنشر و التوزيع الثانية 2009؛

29. وليم توماس، أمرسون هنكي، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق،؛ الكتاب الأول، مصر، دار المريخ ، 2003؛

#### المذكرات:

30. بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع نقود و المالية ، جامعة الجزائر 2001\2002؛

31. بومعزة حليلة، التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، جامعة الجزائر، دفعة: 2001/2002؛

32. ترسيب الجودة، الخطوات و الاجراءات العامة لانجاز مهنة المراجعة رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية 2007، الجزائر دفعة 2000/2001؛

#### المجلات:

33. خالد الخطيب، القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر؛ بسكرة، العدد 16 ، مارس 2009 ؛

#### الملتقيات

34. شوقي جباري، فريد خميلي، دور المراجعة الخارجية في إرساء حوكمة الشركات، الملتقى ال وطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، ، ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، يومي 11 و 12 أكتوبر. 2010

#### بالغة الأجنبية :

35. Bernard GRAND , Bernard VERDALLE, Audit comptable et financier, Economica, PARIS, 1999;

36. Gérard LEJEUNE , Jean – pierre EMMERICH, Audit et commissariat aux comptes, Gualino éditeur EJA, PARIS, 2007;

37. Jack FOURGET, Analyse financière, Edition d'organisation, Paris, 2005;

38. PIGET Patrick, Gestion financière de l'entreprise, ECONOMICA, Paris, 1998;

المواقع الإلكترونية:

39. منتدى المحاسبين العرب [www.Acc4arab.com](http://www.Acc4arab.com)

## Les annexes

### ANNEXE 01 : ORDRE DE MISSION

Mission : Par mission on entend la réalisation d'une action temporaire et déterminée au nom d'une organisation.

L'ordre de mission : L'ordre de mission formalise le mandat donné par la Direction à l'équipe d'audit et répond à trois principes essentiels :

**EXEMPLE D'ORDRE DE MISSION D'AUDIT QUALITE INTERNE**

Réf : .....

Date : .....

**Destinataire :** Le Responsable Audit**Copie pour information :** Le Responsable de l'Audité**Objet :** AUDIT INTERNE RELATIF A ..... (Exemple : Production) .....**Type (s) d'audit :** Audit de conformité et éventuellement Audit d'efficacité

La mission sera réalisée par Mrs ..... &amp; ....., M. .... est désigné Chef de mission ;

Elle se déroulera du dimanche 23 au mardi 25 Mai 2010 sur les lieux d'activité et touchera les trois équipes opérationnelles lors de la période d'audit.

La réunion d'ouverture aura lieu le dimanche 23 Mai 2010 à 09h30 au bureau du Chef de Département Production.

**Objectif de l'audit :**

S'assurer que tous les dispositifs du contrôle interne relatif à l'activité production mis en place sont appliqués et fonctionnent parfaitement :

- Connaissance et respect de la politique production,
- Mise en œuvre et respect des procédures régissant le processus production,
- Mise en œuvre et tenue des enregistrements conformément aux procédures PR... PR... & PR...,
- Organisation et efficacité de l'activité production.

**Documents de référence :**

- DR... Politique production,
- DR... Procédure d'audit interne,
- PR... Document d'organisation de la structure production,
- Fiches de description des postes,
- PR..., PR... & PR... Procédures production,
- DR... Feuilles de spécifications
- PR... Feuilles de suivi de la production,
- PR... Rapports d'activité.

Le rapport sera diffusé en la forme habituelle avant le mardi 01 Juin 2010.