

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التسيير
مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات تلي شهادة الماستر
قسم : علوم التسيير
فرع : تدقيق و مراقبة التسيير

عنوان المذكرة

أثر تقارير المدقق الخارجي في تحسين الأداء المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة إنتاج الحليب سيماكس

تحت إشراف الأستاذ:

من إعداد الطالب:

- رفاس امحمد رياض - د. وهراني مجدوب

أعضاء لجنة المناقشة

د. ولد محمد عيسى محمود أستاذ محاضر جامعة مستغانم رئيساً

د. وهراني مجدوب أستاذ محاضر جامعة مستغانم مقرر

د. يخلف عبد الله أستاذ محاضر جامعة مستغانم مناقشا

- السنة الجامعية: 2014 - 2015 .

إلى أغلى وأعز ما أملك في الوجود، والدتي حفظها الله وأطال في عمرها

إلى جميع إخوتي وأخواتي

إلى كل الأهل والأقارب

إلى جميع الأصدقاء والزلاء

مصدقاً لقوله تعالى: "ولئن شكرتم لأزيدنكم" أحمد وأشكر المولى جل شأنه، بديع السموات والأرض على العزيمة والصبر الذي منحني إياهما طيلة مشواري الدراسي ليتكفل جهدي بهذا العمل الذي أتمنى أن يكون سنداً علمياً نافعا لكل من يطلع عليه. وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه وسلم: "ومن صنع إليكم معروفاً فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئوه به فادعوه له حتى تروا أنكم كافأتموه".

أتقدم بالشكر الجزيل الحامل لكل معاني الامتنان والاحترام والعرفان بالجميل للدكتور المشرف "وهراني مجدوب" لقبوله الإشراف على هذا العمل، وعلى حسن المتابعة والتوجيه.

وأعبر عن خالص شكري لكل من ساهم في إعداد هذا العمل ولو بكلمة طيبة أو بابتسامة مشجعة.

وفي الأخير أقف وقفة احترام أمام كل من ساهم في تلقيني ولو حرفاً في مختلف الأطوار الدراسية.

الفهرس

الفهرس

العنوانالصفحة

.....	الفهرس
.....	قائمةالجداول
.....	قائمةالأشكال
.....	مقدمةعامة
1.....	الفصلالأول: مدخل حول التدقيق الخارجى معايير ومدى مسؤولياته الموثوقة فى إعداد التقارير
2.....	مقدمة الفصل
3.....	المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجى
3.....	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجى وتاريخ نشأته
8.....	المطلب الثانى: أهداف وأهمية التدقيق الخارجى
12.....	المطلب الثالث: أنواع التدقيق
19.....	المطلب الرابع: مقارنة بين المحاسبة والتدقيق الخارجى
22.....	المبحث الثانى: المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية للتدقيق الخارجى
23.....	المطلب الأول: المنظمات التى تؤثر على مهنة التدقيق
26.....	المطلب الثانى: معايير التدقيق الخارجى المتعارف عليها
31.....	المطلب الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الخارجى وأهميتها وضعها
34.....	المطلب الرابع: معايير إعداد التقارير
38.....	المبحث الثالث: مسؤولية ووثائق المدقق الخارجى
38.....	المطلب الأول: حقوق وواجبات المدقق الخارجى
43.....	المطلب الثانى: مسؤولية المدقق الخارجى
45.....	المطلب الثالث: أدلة الإثبات فى التدقيق الخارجى
52.....	المطلب الرابع: أوراق عمل المدقق الخارجى

المبحث الرابع: تقرير المدقق الخارجي	58
المطلب الأول: مفهوم وأهمية التقرير المدقق الخارجي	58
المطلب الثاني: عناصر ومحتويات تقرير المدقق الخارجي	60
المطلب الثالث: أنواع التقرير	62
المطلب الرابع: الأحداث اللاحقة ومدى مسؤولية المدقق الخارجي عنها	68
خاتمة الفصل	70
الفصل الثاني: دور التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة	72
مقدمة الفصل	73
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء و تقييم الأداء في المؤسسة	74
المطلب الأول: الأداء ضمن المعطيات التاريخية	74
المطلب الثاني: مفهوم الأداء، أنواعه والعوامل المؤثرة فيه	77
المطلب الثالث: مفهوم تقييم الأداء وأهميته في المؤسسة	95
المطلب الرابع: المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم الأداء	99
المبحث الثاني: طرق تقييم الاداء في المؤسسة	102
المطلب الاول: تقييم اداء المؤسسة عن طريق التحليل المالي	103
المطلب الثاني: التقييم عن طريقنظام الرقابة الداخلية	117
المطلب الثالث: تقييم وتحسين الأداء عن طريقأدواتمراقبة التسيير	122
المطلبالرابع: انعكاساتالمعاييرالدوليةللمحاسبةوالمعاييرالدوليةللتقاريرالمالية IAS/IFRS على	
تقييماالأداءفيالمؤسسة	
	126
المبحث الثالث: إستعمالبطاقةالأداءالمتوازن لتحسين الأداء(BSC) Balanced Score Card	128
المطلب الأول: تعريفبطاقةالأداءالمتوازن	128
المطلبالثاني: مكوناتبطاقةالأداءالمتوازن	131
المطلبالثالث: ترابطوتكاملمقاييسالأداءفيبطاقةالأداءالمتوازن	136
المطلبالرابع: فوائدبطاقةالأداءالمتوازن	138

المبحث الرابع: مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الاداء في المؤسسة	141
المطلب الأول: تحقيق فعالية المؤسسة	141
المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة	145
المطلب الثالث: اهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الاداء في المؤسسة ...	147
المطلب الرابع: دور التدقيق الاداري في تحقيق فعالية الاداء في المؤسسة	148
خاتمة الفصل	153
الفصل الثالث: مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في "ملبنة SAIMEX"	154
مقدمة الفصل	155
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء و تقييم الأداء في المؤسسة	156
المطلب الأول: نبذة تاريخية لمؤسسة سايمكس	156
المطلب الثاني: نشاط ومهام مؤسسة سايمكس	157
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	158
المبحث الثاني: منهجية إنجاز مهمة التدقيق الخارجي في EURL SAIMEX	165
المطلب الأول: التعرف على مؤسسة	165
المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة SAIMEX	165
المطلب الثالث: تنفيذ مهمة التدقيق في مؤسسة SAIMEX	168
المطلب الرابع: إعداد التقرير	170
المبحث الثالث: دراسة الأداء في المؤسسة SAIMEX	174
المطلب الأول: مقارنة بين رقم الأعمال لمؤسسة SAIMEX من خلال ثلاث سنوات	175
المطلب الثاني: مقارنة بين تكاليف المؤسسة خلال ثلاث سنوات	177
المطلب الثالث: لوحة القيادة لمؤسسة SAIMEX	178
خاتمة الفصل	
خاتمة العامة	
قائمة المراجع	

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
18	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.	(1-1)
21-19	أوجه الاختلاف بين المحاسبة والتدقيق الخارجي	(2-1)
80	مقارنة بين الكفاءة والفعالية	(1-2)
120	الدور الوسيط لمراقبة التسيير	(2-2)
175	تطور رقم الأعمال خلال الفترة	(1-3)
176	مقارنة رقم الأعمال بالنسب لثلاث سنوات	(2-3)
177	مقارنة بين التكاليف لثلاث سنوات	(3-3)
178	مقارنة بين رقم الأعمال، التكاليف لثلاث سنوات	(4-3)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
37	معايير التدقيق المتعارف عليها.	(1-1)
67	أثر الأخطاء أو التقصير وأهميتها النسبية على نزع الرأي الذي يصدره المدقق.	(2-1)
78	مفهوم الأداء في شكل الشئانية (قيمة، تكلفة)	(1-2)
82	مكونات الكفاءة والفعالية	(2-2)
83	الفرق بين الكفاءة والفعالية	(3-2)
84	الأداء من منظور الكفاءة والفعالية	(4-2)
87	العلاقة بين الإنتاجية والأداء	(5-2)
89	أنواع الأداء حسب المصدر	(6-2)
91	العوامل المؤثرة في الأداء	(7-2)
133	محور العمليات الداخلية وسلاسل العرض	(8-2)
137	ترابط وتكامل محاور بطاقة الأداء المتوازن	(9-2)
150	مستويات التدقيق المالي	(10-2)
158	هيكل تنظيمي لمؤسسة سايمكس	(1-3)
160	هيكل تنظيمي لمصلحة الإنتاج	(2-3):
160	هيكل تنظيمي لمصلحة الصيانة	(3-3)
161	هيكل تنظيمي لمصلحة التمويل	(4-3)
162	هيكل تنظيمي لمصلحة القسم التجاري	(5-3)
163	هيكل تنظيمي لقسم المحاسبة	(6-3)
164	هيكل تنظيمي لقسم المالية	(7-3)

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

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

ومع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية وتزايد التحديات العالمية التي تواجه مؤسسات الأعمال اليوم، والمتتمثلة 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 هذه الظروف أصبح تطوير وتحسين وترشيد الأداء في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة وتمكنها من المحافظة على وجودها، وتساعدها على الإستخداما لإقتصادي 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 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. وتمكن 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 باستمرار. فمهام المدقق حاليا تختلف عما كانت عليه في السابق، حيث نجد أن دوره لا يقتصر في إبداء رأيه حول القوائم المالية التي تم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة فقط، بل يتعدى ذلك إلى ترشيد إدارة المؤسسة نحو اتخاذ القرارات المناسبة والصحيحة، وهذا من خلال الخدمات المختلفة والمتنوعة التي يمنحها للمؤسسة التي يتولى تدقيق حساباتها.

1. إشكالية البحث :

من هنا تبلور 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؟".

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

أ. ما المقصود بالتدقيق الخارجي وما هي أنواعه وأهميته في المؤسسة؟

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

2. الفرضيات:

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات الآتية :

أ. يمكن الهدف من تقييم الأداء في المؤسسة في التحقق من حسن استخدام مواردها ,

ج. يمكن 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 :

أ. الحدود الموضوعية :

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

ب. الحدود الزمنية:

يمكن حصر الحدود الزمنية للبحث في جانبين، الجانب النظري الذي نلتمسه من خلال التطور التاريخي للتدقيق والتطور الخارجي للأداء، والجانب التطبيقي عندما سنتطرق إلى تقييم الأداء في المؤسسة.

ج. الحدود المكانية:

سيتم إسقاط الدراسة على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و المتمثلة في مؤسسة "SAIMEX"

4. أسباب إختيار الموضوع :

تعود أسباب إختيار موضوع "أثر التقارير المدقق الخارجي في تحسين الأداء في المؤسسة" للدراسة لعدة أسباب هي :

أ. الأسباب الذاتية :

- يندرج البحث ضمن إختصاصنا وتكويننا.

- الميول الشخصي نحو مهمة التدقيق وكل ما يرتبط به، بالإضافة إلى الميل إلى احتراف مهنة التدقيق.

ب. الأسباب الموضوعية:

- تواجد المؤسسة في بيئة مليئة بالمخاطر مما أوجب الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها وموثوقيتها ومصداقيتها، وهذا لا يتحقق إلا من خلال المدقق الخارجي نظر 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؛

- ندرة ونقص الدراسات التي تناولت هذا الموضوع وحيث أغلب الدراسات كانت تدور حول النظرة التقليدية للتدقيق والمتمثلة في ربط المدقق الخارجي بالجانب المالي فقط بل في مختلف جوانب المؤسسة، وهذا ما سنحاول أن نبينه من خلال هذه الدراسة.

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 يدلي به في التقرير الذي يقوم بإعداده، فهذا الأخير يمكنه من معرفة مدى سلامة مركزها المالي وصحة النتائج التي حققها.

بالإضافة إلى قيام المدقق بالإدلاء برأيه حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، أصبح له دور مهم في تحسين وتطوير الأداء داخل المؤسسة وهذا من خلال مختلف التوصيات والاقتراحات والخدمات التي يمنحها لإدارة المؤسسة.

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 تحديدي 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 حالياً 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، الأداء، تقييم الأداء، أدوات تقييم الأداء... إلخ. كما سنستعمل المنهج التاريخي في عرض التطور التاريخي للتدقيق، التطور التاريخي للأداء. وسنستخدم كذلك المنهج التحليلي لتحليل معطيات المؤسسة أين قمنا بالتربص لإنجاز الدراسة التطبيقية لهذا الموضوع. كما سنعتمد على منهج دراسة الحالة لإحدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر و المتمثلة في "SAIMEX"

8. صعوبات البحث:

عند القيام بإعداد هذا البحث صادفتني جملة من الصعوبات نذكر منها ما يلي :

أ. صعوبة الحصول على معلومات دقيقة في مؤسسة.

9. أدوات الدراسة المستخدمة (أسلوب جمع البيانات) :

أ. الدراسة النظرية: الاعتماد على المسح المكتبي بجمع المراجع والوثائق، بغرض الوقوف على ما تتناوله هذه المراجع، بالإضافة إلى بعض الملتقيات المنعقدة في هذا الشأن، و هذا عند قيامنا بالدراسة النظرية للموضوع ,

ب. الدراسة التطبيقية : الاعتماد على الوثائق الداخلية الخاصة بالمؤسسة "سايمكس" التي ستؤخذ كدراسة حالة، وهذا عند قيامنا بالدراسة التطبيقية لهذا الموضوع.

10. التقسيم المنهجي :

تبعا للأهداف المتوخاة من البحث، وللإجابة على الإشكالية والتساؤلات الفرعية، ولاختيار الفرضيات فقد قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول. قمنا بتخصيص فصلين لدراسة الجانب النظري وفصل واحد لدراسة الجانب التطبيقي، وتسبق هذه الفصول مقدمة عامة وتعقبهم خاتمة عامة.

قمنا في الفصل الأول و لذي جاء بعنوان : "مدخل حول التدقيق الخارجي معاييره ومدى مسؤولياته الموثوقة في إعداد التقارير" بتقسيمه إلى أربعة مباحث، حيث سنتناول في المبحث الأول مفهوم التدقيق وتاريخ

نشأته، أهداف وأهمية التدقيق، أنواع التدقيق و أخيرا سنبين الفرق الموجود بين التدقيق والمحاسبة، أما المبحث الثاني سنتحدث حول المنظمات التي تؤثر على مهنة التدقيق، وكذلك حول معايير التدقيق سواء المتعارف عليها أو الدولية و سنبين أهمية وضع المعايير الدولية للتدقيق. بينما المبحث الثالث سنتطرق فسنعرض إلى حقوق وواجبات المدقق والمسؤولية الواقعة عليه، أدلة الإثبات و كذلك أوراق عمله. أما المبحث الرابع فسنطرق إلى مفهوم وأهمية التقرير المدقق الخارجيين، محتويات وأنواع، وأيضا الأحداث اللاحقة ومدى مسؤولية المدقق الخارجي عنها.

أما الفصل الثاني و الذي كان تحت عنوان "دور التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة " فقد قسمناه هو الآخر إلى أربعة مباحث، حيث نتطرق في المبحث الأول لمفهوم الأداء مع تحديد علاقته مع بعض المصطلحات القريبة منه ومحاولة تبين الفرق الموجود بينهما، وأيضا إلى أنواع الأداء والعوامل المؤثرة فيه، وسنتحدث كذلك لتقييم الأداء مع تحديد أهمية في المؤسسة والمتطلبات الأساسية لنجاح عملية التقديم. أما المبحث الثاني فسنناول بعض الطرق المستعملة للتقييم الأداء في المؤسسة والتي حصرناها في التحليل المالي، نظام الرقابة الداخلية وأخيرا مراقبة التسيير، وسنرى انعكاسات المعايير الدولية والمحاسبة والمعايير الدولية للتقارير المالية على تقييم الأداء في المؤسسة , بينما المبحث الثالث فسنبين أثر إستعمال بطاقة الأداء المتوازن لتحسين الأداء عن طريق التعريف، مكوناته مدى ترابطونكم لمقاييس الأداء، وفي المبحث الرابع فسنعرض إلى مدى مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية داخل المؤسسة كل من التدقيق الخارجي، الداخلي والإداري في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة، مع تحديد أهمية التكامل بين التدقيق الخارجي و الداخلي في تحقيق هذه الفعالية ,

بينما الفصل الأخير والذي خصصناه للدراسة التطبيقية والذي جاء تحت عنوان "مدى مساهمة التدقيق

الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في "ملبنة SAIMEX"

فقد قسمناه هو الآخر إلى ثلاث مباحث، حيث نتطرق في المبحث الأول للتعريف بمؤسسة "سايمكس"، مجال نشاطها وكذلك الهيكل التنظيمي الخاص بها، أما المبحث الثاني فسنعرض فيه إلى المنهجية المتبعة من طرف المدقق لإنجاز مهمته في مؤسسة سايمكس , أما المبحث الثالث فسنقوم بتقييم أداء هذه المؤسسة مع التركيز على أسلوب المقارنة بين عدد من السنوات.

الفصل الأول

مدخل حول التدقيق الخارجي

معايره ومدى مسؤولياته الموثوقة

في إعداد التقارير

مقدمة الفصل:

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وتنفيذها، ويظهر هذا حليا من خلال الملكية عن الإدارة على خلاف ما كان سابقا، وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية إدارتها وتسييرها ومراقبة الأعمال التي تنجز فيها، بحيث أصبح لا يطلع بشكل مباشر وكافي على الواقع الحقيقي للمؤسسة وكذا رأس ماله المساهم به فيها. ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بين الملاك والمسيرين في المؤسسة لتقديم الوضع الحقيقي، من خلال الإفصاح على المعلومات الصادقة في مختلف القوائم والتقارير التي يتم إعدادها. وفي نفس الوقت يقدم النصح والإرشاد للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعب التي قد تحدث، وهذا عن طريق قيامه بعملية التدقيق الخارجي في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل وإجراءات خاصة.

ومن ناحية أخرى نجد العديد من الجهات التي تتعامل مع المؤسسة بحاجة إلى معلومات صادقة لاتخاذ العديد من القرارات وهذا باعتمادها على القوائم المالية التي تصدرها هذه الأخيرة، ومن هنا تتضح الحاجة إلى خدمات المدقق الخارجي فيما يخص منح الضمان لمختلف مستخدمي القوائم المالية، وهذا من خلال تقريره الذي يقوم بإعداده والمتضمن رأيه الفني المحايد حول هذه القوائم والتقارير.

وللتعرف أكثر على التدقيق الخارجي والمعايير المختلفة التي تحكمه، فقد قسمنا هذا الفصل إلى أربعة مباحث:

- **المبحث الأول:** ماهية التدقيق الخارجي مفهوم النظام المحاسبي؛
- **المبحث الثاني:** المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية للتدقيق الخارجي مراحل تطور نظام المعلومات المحاسبية؛
- **المبحث الثالث:** مسؤولية وثائق المدقق الخارجي الإدارة ونظام المعلومات المحاسبية؛
- **المبحث الرابع:** تقرير المدقق الخارجي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

لقد تغيرت النظرة إلى التدقيق نتيجة لزيادة الحاجة إليه، فالتدقيق يعتبر شكل من أشكال الرقابة، وقد تطور مع تطور الحياة الإنسانية وخاصة الاقتصادية منها. ولقد نال التدقيق إهتماما واسعا في الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية وحتى الاجتماعية منها. فمهمة التدقيق موجودة في كل مؤسسة مهما اختلف نوعها، وهذا لما لها من دور في صيانة وحماية أموال المؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة.

والتدقيق لا يخدم المؤسسة ومختلف مصالحها الداخلية فقط، بل يخدم مختلف الجهات الخارجية المتعاملة مع المؤسسة. ومن هذا المنطلق فإننا سنتطرق في هذا المبحث إلى:

- مفهوم وتاريخ نشأة التدقيق الخارجي؛

- أهمية وأهداف التدقيق الخارجي؛

- أنواع التدقيق؛

- الفرق بين المحاسبة والتدقيق الخارجي.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي وتاريخ نشأته

يعود ميلاد التدقيق إلى نشأة الدولة وملكيته للمال العام، وإدارته نيابة عن الشعب، اذ كان مصطلح التدقيق مرادف لمصطلح الرقابة المالية، الذي عرفته منذ القدم مختلف الحضارات الإنسانية وبدرجات متفاوتة.

الفرع الأول: نشأة التدقيق الخارجي

أخذ التدقيق الخارجي بمفهومه الواسع نتيجة للتطور الفكري الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل البشرية، ويظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مر بها التدقيق الخارجي على تعددها، والتقسيم التالي لا يعد التقسيم الوحيد لمراحل تطور التدقيق بل هناك تقسيمات أخرى والتي تختلف من فكر إلى آخر. وفي ظل هذا التقسيم فإنه تم تقسيم التطور التاريخي للتدقيق الخارجي إلى خمسة مراحل هي:

1. فترة ما قبل 1500:

في هذه الفترة إنتشر استعمال مصطلح " Auditor " المشتق من أصل الكلمة اللاتينية Audire بمعنى يستمع، فالتدقيق مهنة نشأت منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان

كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة¹ علما أن التدقيق في هذه المرحلة كان يشمل التدقيق الكامل، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ، ومنع التلاعب من قبل المسؤولين عن حياة الأشياء المادية والتأكد من أمانة الحائزين لها.

1. الفترة الممتدة من 1500 إلى 1850:

انتشر النشاط التجاري في أوروبا وخاصة في إيطاليا خلال هذه الفترة، وبرزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية، وبظهور نظام القيد المزدوج أمكن تسجيل العمليات التجارية بصفة منظمة. في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا لجميع العمليات المسجلة فيالدفاتر والسجلات².

2. الفترة الممتدة من 1850 إلى 1905:

تميزت هذه الفترة بظهور مؤسسات المساهمة الكبيرة الحجم نسبيا وذات العمليات الكبيرة، وغياب الملكية عن الإدارة مما تطلب وجود وكلاء عن أصحاب رأس المال يتولون الرقابة على والتأكد من سلامة العائد على رأس المال المستثمر. و ألزم كذلك وجود مدقق مستقل ومؤهل لتدقيق عمليات تلك المؤسسات مع وجود جمعيات مهنية تشرف على المهنة وأدائها لواجبها³.

ولقد كان هدف التدقيق هو اكتشاف ومنع الأخطاء وكذا التلاعب والغش بفحص النظام المحاسبي، وتوجيه الاهتمام إلى تثبيت جانب من نظام الرقابة الداخلية خلال الإجراءات المتبعة لتنفيذ أنشطة المؤسسة، كما بقي استخدام أسلوب الفحص التفصيلي سائدا مع قبول أسلوب الفحص بالعينات في نطاق محدود.

3. الفترة الممتدة من 1905 إلى 1960:

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

2. الفترة ما بعد 1960:

عرفت هذه المرحلة ازدهارا كبيرا للتدقيق، حين شهدت التأكيد على⁴:

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من ناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن الطبعة 3، 2006، ص 17.

² هادي التميمي، المرجع السابق، ص 17.

³ حسين القأضي حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، الأردن، طبعة 1، 1999، ص 2.

⁴ بوعام محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص 6.

- أ. أن الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية؛
- ب. الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- ت. الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثلاً استخدام الأسلوب الرياضي، التحليل المالي، خرائط التدفق العينية الإحصائية وبحوث العمليات، وهذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الإعلام الآلي؛
- د. استخدام المدقق للأساليب الكمية يحقق الدقة ويقربه من الموضوعية، من خلال تطوير الأساليب الرياضية والإحصائية وذلك لخدمة أغراض التدقيق.
- من التطور التاريخي للتدقيق، نجد أنه لم يكن ليوجد ما لم هناك طلب على خدمات المجتمع وقد أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية بياناً بالمفاهيم الأساسية للتدقيق حددت فيه أربعة حالات تخلق طلباً على خدمات التدقيق:
- التعارض بين القائمين بالعداد المعلومات (إدارة المؤسسة) ومن يستخدمها (الملاك، الدائنين، أو أي طرف ثالث غير الإدارة) يمكن أن يؤدي إلى إنتاج المعلومات المتحيزة¹؛
- الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات؛
- الخبرة المتقدمة المطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها؛
- العوامل التي تحول دون مقدرة مستخدمي المعلومات للوصول إلى هذه المعلومات بشكل مباشر، وكذا عدم مقدرتهم على تقييم جودة تلك المعلومات بأنفسهم.
- معنى هذا أنه إذا كان هناك تعارضاً بين الملاك والدائنين والمجموعات الأخرى التي تستخدم القوائم المالية من ناحية، وإدارة المؤسسة التي تتولى إعداد هذه المعلومات من ناحية أخرى فإن هذه القوائم المالية ستكون متحيزة.
- علاوة على ذلك، فإن المعلومات التي تشمل عليها القوائم المالية تساعد في اتخاذ القرارات المالية، وطالما أن مستخدمي المعلومات غالباً تنقصهم الخبرة أو يوجد ما يمنعهم من التحقق بشكل مباشر من المعلومات التي يستخدمونها، فإن هذه العوامل مجتمعة تبين مدى الحاجة للتدقيق المستقل.
- وعلى وجه التحديد فإن تدقيق القوائم المالية يتم القيام به للأسباب الآتية²:
- **احتياجات الدائنين والمستثمرين:**

يقع على عاتق المدققين المستقلين مسؤولية تقديم آراء غير متحيزة للدائنين بخصوص مدى عدالة عرض القوائم المالية، وبعد المدققين المستقلين هم الأفراد الملائمين للقيام بهذه المهنة للعديد من الأسباب، أهمها أنه تتوفر لديهم المعرفة الكافية والخبرة

¹ حسين الأخضر، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص2.

² لقلطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر مذكورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2008، ص12-14.

اللازمة للقيام بهذه الوظيفة، ويسمح لهم قانونا بفحص السجلات اللازمة وتجميع الأدلة الكافية، كما أنهم يتمتعون بالاستقلال عن إدارة المؤسسات موضع التدقيق لأنهم ليسوا موظفين بها.

كما يعتمد المستثمرون أيضا على عمل المدقق المستقل، في السنوات الأخيرة من القرن التاسع عشر والسنوات الأولى من القرن العشرين كان المديرون والملاك يعرفون بعضهم البعض، وفي الكثير من الحالات كان الملاك هم المديرون. ولكن في وقتنا الحاضر ظهر ما يسمى بالملكية الغائبة نتيجة لتشتت ملكية المؤسسات بين عدد كبير من الملاك، فالملاك ليسوا على اتصال مباشر بعمليات المؤسسة (انفصال الملكية عن الإدارة)، ومن ثمة فإنه يجب أن يقوم شخص ما أو جهة ما بوظيفة التدقيق نيابة عنهم. وطالما أن قرارات المستثمرين تعتمد على القوائم المالية التي تعدها الإدارة، فإنهم يصفون المدققين المستقلين بأنهم حراس على سلامة وعدالة القوائم المالية.

➤ نظرية الوكالة:

تحاول نظرية الوكالة تحليل آثار بعض القرارات المالية من منظور الخطر والمردودية بصفة عامة، ومن منظور المصلحة لمختلف الأطراف على حساب أطراف أخرى بصفة خاصة، ل ذا فهي تحاول أن توضح تأثير بعض القرارات المتخذة التي تكون في فائدة طرف واحد على حساب تعظيم الثروة لجميع الأطراف.

تحاول نظرية الوكالة شرح جانبا آخر من الطلب على التدقيق، فحسب هذه النظرية فإن مديري وملاك المؤسسة يرغبون في المصادقية التي تضيفها عملية التدقيق على بيانات القوائم المالية، أما طلب المديرين على التدقيقورغبتهم في إجراءها، فإنها تنشأ من حقيقة أن المديرين وكلاء عن الملاك، ولكن كل طرف يعمل على تحقيق مصلحته الخاصة ولكل منهم أهداف مختلفة. وطبقا لنظرية الوكالة فإن هذا الوضع يخلق تعارضا بين الملاك والمديرين، فالملاك يحاولون الحصول على مقابل نتيجة هذا التعارض الملحوظ بتخفيف مكافآت المديرين، ويعمل المديرين على تخفيض آثار هذا التعارض عن طريق إخضاع القوائم المالية التي يعدونها للتدقيق من قبل طرف مستقل، وبناء على ذلك سيكون لدى الملاك حافزا أقل لتخفيض مكافآت المديرين، كما يؤدي خضوع القوائم المالية للتدقيق إلى تحسين مكانة المديرين بالمؤسسة، وتخفيض درجة عدم ثقة الملاك في وكالة هؤلاء المديرين.

فمثلا يهتم ملاك المؤسسة بالربحية طويلة الأجل وبالنمو المستمر في حصة المؤسسة في السوق ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها. في حين أن مديري المؤسسة يهتمون بتعظيم ربح السنة الحالية تحتسب على أساسه مكافآتهم، لذلك قد يستخدم المديرون سياسات معينة من شأنها زيادة أرباح السنة الحالية على حساب ربحية طويلة الأجل. مثل تسجيل إيرادات لم تتحقق بعد، بناء على ذلك قد يقوم الملاك بتخفيض المكافآت السنوية أو إلغائها بالكامل، ومن ثم فعندما يطلب المديرون إخضاع القوائم المالية للتدقيق من قبل المدقق المستقل فإن هذا يقنع الملاك أن المديرين لم يقوموا بتسجيل إيرادات غير محققة، وأن المديرين يقومون بواجبهم على أكمل وجه، ونتيجة ذلك لا يتم تغيير خطة المكافآت السنوية.

➤ النظرية التحفيزية:

يوجد اعتقاد أن التدقيق بالإضافة إلى كونه يمنح المصداقية للقوائم المالية، فإنها تضيف قيمة أيضا، لما تشتمل عليه هذه القوائم المالية من معلومات نتيجة للإعتبارات التحفيزية. طبقا لهذا الاعتقاد فإن القائمين بإعداد القوائم المالية يكون لديهم الحافز للقيام بهذه المهنة على أكمل وجه لأنهم على علم بأن هذه القوائم المالية ستخضع لعملية التدقيق، وبناء على ذلك فإن المعلومات التي تنطوي عليها القوائم المالية ستكون متماشية مع احتياجات مستخدمي تلك القوائم. ورغم صعوبة قياس المنافع التحفيزية أو التحقق منها بشكل قاطع، إلا أنه يوجد اعتقاد غرزي لدى البعض بأن العلم بخضوع القوائم المالية للتدقيق يمنع أو على الأقل لا يشجع على إعداد قوائم مالية مضللة وغير سليمة.

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي

لقد تم تعريف التدقيق من طرف مختلف الهيئات المهنية من بينها نجد: الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والمالية "UEC" Union Européenne des Experts Comptables Economiques Financiers الذي عرف التدقيق على أنه: "مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد المنصوص عليها في البلد التي تنشط فيه"¹. أما معهد المحاسبة الأمريكي American Accounting Association (AAA) فعرّف التدقيق بأنه: "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"².

أما الإتحاد الأوروبي المحاسبي International federation of Accountants (IFAC) عرف التدقيق على أنه عبارة عن: "مراقبة المعلومة المالية الصادرة عن المؤسسة وذلك من خلال إبداء الرأي حول صحة وصدق هذه المعلومة"³.

وعرف التدقيق أيضا بأنه: "اختبار مدى صدق وشرعية القوائم المالية للمؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال التأكد من صحة كل التسجيلات المتعلقة بمختلف عملياتها وأنشطتها"⁴.

وعرف كذلك بأنه: "مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها قيام مدقق الحسابات المؤهل بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، ولبيانات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة،

¹ Bernard GERMOND, Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, Dunod, Paris, 1991, p28 .

² عبد الرحمن توفيق، منهج المهارات المالية والمحاسبة التقليدية الرقابة المالية و التدقيق الداخلي، مركز الخدرات المهنية للإدارة، مصر، الطبعة 3، 2004، ص2.

³ Bernard GERMOND, ibid, p28.

⁴ Groupe Consultatif d'assurance aux plus pauvre, Audit externe des institution de micro finance, guide pratique, «France, série n03» outil technique, 2000, p7.

وذلك بهدف إبداء رأي في محايد في القوائم المالية الختامية المعدة من قبل المؤسسة في نهاية السنة المالية، لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية وعن المركز المالي في نهاية تلك السنة¹. من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي للتدقيق والذي هو عبارة عن الفحص الذي يقوم به مهني مستقل والذي يتمتع بكفاءة كافية للقيام به ذا الفحص، وذلك بهدف إبداء رأي في محايد حول سلامة وشرعية الحسابات. حيث نعني بشرعية الحسابات احترام مختلف القواعد والقوانين المعمول بها، وفي حالة غياب القواعد والقوانين فإنه يشترط احترام القواعد والمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، أما سلامة (صدق) الحسابات فنعني بها التطبيق بحسن النية لتلك الإجراءات والقواعد والقوانين.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الخارجي

إن التدقيق رافق نشوء الحضارة الإنسانية وتطور بتطورها، وكذلك بالنسبة لأهدافه وأهميته، وفيما يلي سنتعرض إلى أهداف وأهمية التدقيق الخارجي.

الفرع الأول: أهداف التدقيق الخارجي

تتمثل أهداف التدقيق فيما يلي²:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبة المثبتة في الدفاتر، والتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات أخطاء وغش؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك؛
- اعتمادا الإدارة على التدقيق في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الحاضر أو في المستقبل؛
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثمارهم؛
- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساندة المدقق؛
- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- 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 منح الإشراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة؛

¹ عبد الكريم علي الرمحى، تدقيق الحسابات في المشروعات التجريبية و الصناعة، دائرة المكتبة الوطنية، الأردن الطبعة 1، 2002، ص 1.

² نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 20-21.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة؛
- إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدّها إدارة المؤسسة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.
- بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك مجموعة أخرى يسعى المدقق دائماً للتأكد من تحقيقها عند قيامه بعمله في المؤسسة. تتمثل هذه الأهداف في¹:
- **الوجود:** يسعى المدقق إلى تحقيق هذا الهدف من خلال التأكد من الوجود المادي الملموس للعناصر الثابتة (الملموسة)، إما بالنسبة للعناصر الأخرى (غير ملموسة) مثل الالتزامات فيتحقق هذا الهدف من خلال التأكد من التسجيل الفعلي والصحيح في الدفاتر وسجلات المؤسسة، وهذا بغرض التحقق من أنها ليست وهمية.
- **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.
- أما فيما يتعلق بالالتزامات فإنه يجب على المدقق أن يتحقق من صدق الالتزامات المسجلة بالدفاتر، فعلى سبيل المثال يتحقق المدقق من أن حسابات الدائنين بالدفاتر تمثل مطالبات لدائنين حقيقيين، وهذا يتحقق من خلال ما يعرف بالمصادقات.
- **استقلال الفترة المالية:** يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وه ذا 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.
- **التقويم:** يجب على المدقق أن يتأكد من صحة التقويم سواء بالنسبة للأصول أو بالنسبة للخصوم، وأن هذا التقويم كان حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك من خلال فحص أدلة الإثبات المستندة كالعقود وفواتير البيع والشراء.... الخ.

¹ وليم توماس، أرمسونكي، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، مصر، الكتاب الأول، 2003، ص 309-312.

- **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.
- **الإفصاح:** يجب أن يتأكد المدقق من أن عناصر ومقومات القوائم المالية قد تم تبويبها وترتيبها والإفصاح عنها حسب المبادئ المتعارف عليها.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وهذه 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 في ¹:

1. إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية. فالقرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتماداً أساسياً على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق، وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة محايدة ومستقلة.

2. الملاك والمستخدمين:

تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببيانها لمعرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ القرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم للوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.

أ. أهمية التدقيق للدائنين والموردين: الدائنين والموردين يعتمدون على تقرير المدقق الذي يتضمن مدى سلامة وصحة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وذلك قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسبة الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة المركز المالي للمؤسسة.

ب. أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: تلعب البنوك ومؤسسات الإقراض دوراً كبيراً في التمويل القصير الأجل للمؤسسات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في منح الائتمان المصرفي، وتعتمد كأساس للتوسع أو التقليل فيه على درجة تقييم الخطر.

3. الهيئات الحكومية:

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2009، ص ص 12-13.

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية سليمة. بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات أو تقديم إعانات مالية لبعض المؤسسات.

4. رجال الاقتصاد:

يزداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية، وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية التي يعتمدون عليها.

5. نقابات العمال:

تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة لمفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا للعمال.

6. أهمية التدقيق في تخصيص الموارد:

يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تجتذبها المؤسسات القادرة على استخدامها بأفضل كفاية، والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة، إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافا وسوء الكفاية، التي تحول دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة رشيدة.

7. أهمية التدقيق بالنسبة لاقتصاد القومي:

يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر، فمهمة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة، وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة، ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وخير عون الدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم. والمدقق يعتبر خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق الخطط المرسومة، والوصول إلى أقصى مستوى للكفاية الإنتاجية، من استخدام إمكانياتها المتاحة المادية، الطبيعية الاقتصادية، المالية والبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، أي أن مفهوم التدقيق والأصول والأسس التي تقوم عليها لا تتغير بتغير الزاوية التي ينظر منها إلى عملية التدقيق. حيث يمكننا التمييز بين الأنواع التالية :

1. **التدقيق الكامل:** إن المقصود بالتدقيق الكامل، التدقيق الذي يحمل المدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي سيؤدي به، وفيه يستخدم رأي الشخص في تحديد درجة التفاضل فيما يقوم به من أعمال، ويعتبر المدقق مسؤولاً عن أية أضرار تنشأ عن تهاونه 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 الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية، مما يجعله غير مطمئن تماماً لقوة هذا النظام، فيضطر إلى استخدام أسلوب التدقيق الكامل لتنفيذ برامج عمله¹.

2. **التدقيق الجزئي:**

المقصود بالتدقيق الجزئي العمل الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية، بتعبير آخر، هو ذلك النوع من التدقيق الذي توضح فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق للعمليات المالية، ولا يكون المدقق مسؤولاً في هذا النوع من التدقيق عن أية أضرار قد تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى الدفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المدقق قد منعت من فحصها. ويجب على مدقق الحسابات في حالة التدقيق الجزئي عمل إتفاق كتابي يحدد فيه المطلوب منه القيام به، كما يجب عليه أن يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أداه من عمل، وذلك حتى لا تقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه في هذا الاتفاق².

الفرع الثاني: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق
ينقسم التدقيق إلى³:

1. **التدقيق النهائي:** يتميز هذا النوع من التدقيق بأنه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية، ويلجأ المدقق إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة الحجم، والتي لا تتعدى فيها العمليات بصورة كبيرة. ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي:

¹ محمد السيد سرايا، و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص40.

² يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2007، ص15.

³ محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2004/2005، ص50-52.

أ. تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها، حيث أن جميع الحسابات يكون قد تم تسويتها وإقفالها.

ب. عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، لأن المدقق ومعانيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة، ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الإنتهاء من عملية الإقفال.

ج. إن إجراء التدقيق بصورة متواصلة خلال فترة زمنية محددة يضعف من احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات المختلفة.

رغم المزايا التي يتمتع بها هذا النوع من التدقيق إلا إنه يعاب عليه بما يلي:

قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق، وخاصة إذا أخذنا في الاعتبار عامل الزمن كعنصر محدد للإنتهاء من عملية التدقيق وإبداء الرأي الفني للمدقق.

إن القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعملهم بأنه لن تكتشف الأخطاء إلا في نهاية السنة المالية، وبذلك فلديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدء بعملية التدقيق.

إن إكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عليه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء، لأن توقيت الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها.

قد يؤدي استخدام التدقيق النهائي إلى إرتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق، وخاصة اذا كانت تواريخ السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقاربة.

2. **التدقيق المستمر:** في هذا النوع من التدقيق تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية،

وعادة ما يتم ذلك بطريقة منظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية، ويتميز هذا النوع من التدقيق بالخصائص التالية:

أ. وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المؤسسة بصفة أفضل، ومن التدقيق بشكل أوفى.

ب. تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المؤسسة، هذا ما يؤدي بهم إلى إنجاز الأعمال في وقتها دون إهمال أو تأخر.

ج. سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعب، مما يعني عدم وجود فجوة زمنية بين تاريخ حدود الخطأ وتاريخ اكتشافه، مما يساعد على اقتراح سبل العلاج وتفادي حدوثها في المستقبل.

د. تنظيم العمل في مكتب التدقيق دون ضغط أو إرهاق، حيث يتم توزيع الأعمال على العاملين بالمكتب على مدار السنة المالية بما يحقق حسن سير العمل وارتفاع مستوى الأداء.

إلى جانب الخصائص التي يتميز بها التدقيق المستمر إلا أنه يعاني من مجموعة من النقصان نوجزها فيما يلي¹:

احتمال قيام موظفي المؤسسة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود في المستندات والسجلات بعد تدقيقها، سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية اختلاس، اعتماداً على أن المدقق لا يعود ثانية لتدقيق تلك المستندات والسجلات، وهنا يستطيع المدقق تجنب حدوث هذا الأمر عن طريق وضع علامات أو رموز معينة أمام البيانات أو أرصدة الحسابات التي قام بتدقيقها والتأكد من صحتها، أو أخذ مذكرة بأرصدة الحسابات التي انتهى من تدقيقها إلى غاية نهاية التدقيق.

تعطيل عمل موظفي قسم الحسابات بين الفترة و الأخرى عند زيارة المدقق لتدقيق ما يكون قد أثبت بالدفاتر والسجلات، ولكنه يستطيع التغلب على ذلك بحسن اختياره للفترات التي يزور فيها المؤسسة.

احتمال سهو المدقق عن اتمام بعض الامور التي تركها مفتوحة في آخر زيارة له، لكنه يستطيع التغلب على ذلك بالرجوع إلى ما يسجله من ملاحظات، هذا علاوة على وجود برنامج تدقيق يثبت فيه المدقق ما تم انجازه من عمل خطوة بخطوة.

احتمال نشوء صلات تعارف و صداقة بين المدقق وموظفي المؤسسة، بسبب كثرة تددده على المؤسسة مما يسبب حرجاً للمدقق عند اكتشافه لغش أو خطأ في دفاتر المؤسسة، أو كتابته للتقرير.

الفرع الثالث: من حيث درجة الإلزام

في ظل هذا المعيار ينقسم التدقيق إلى²:

1. التدقيق الإلزامي:

وهو التدقيق الملزم بنص القوانين في الدولة، ومثال ذلك، القوانين المنظمة لمؤسسات المساهمة في مختلف الدول، فمن أهم ما تنص عليها هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للمؤسسة يتولى

¹ خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 2، 2004، ص 34-35.

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مرجع السابق، ص 41-42.

تدقيق حساباتها وقوائمها المالية، وقد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق الحسابات، وتصدر الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة قرار تعيينه وتحديد أتعابه.

2. التدقيق الاختياري :

وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام معين بقانون أو لائحة معينة، ومنها بعض التدقيقات التي تطلبها إدارة المؤسسة من المدقق الخارجي لتحقيق غرض معين، أو لتحقيق من أمر ما أو لاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة التدقيق ومثل ذلك:

أ. تدقيق وفحص عمليات الخزينة في فترة زمنية معينة.

ب. تدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة.

ج. تدقيق بعض عمليات الشراء دون غيرها أو بعض عمليات المبيعات دون غيرها.

د. تدقيق المستندات وبعض المناقصات التي تمت خلال فترة ما.

هـ. أي أن هذا النوع من التدقيق يكون بناء على طلب الإدارة بهدف معين.

الفرع الرابع: من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات)

في ظل هذا المعيار ينقسم التدقيق إلى:

1. التدقيق التفصيلي: وهو التدقيق الذي كان سائدا في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود

والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بالانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء والغش والتلاعب، ولذلك نجد هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة لان عدد عملياتها قليل نسبيا.

2. التدقيق الاختياري: وهو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا

النوع من التدقيق بإتباع أحد الأساليب التالية:

أ. التقدير الشخصي للعينة (العينات الحكمية).

ب. استخدام علم الإحصاء (العينات الإحصائية).

الفرع الخامس: من حيث الأهداف

حسب هذا المعيار ينقسم التدقيق إلى:

1. **تدقيق القوائم المالية:** يتم إجراء تدقيق القوائم المالية للتحقق من إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، لتحديد ما إذا كانت هذه القوائم قد تم إعدادها وفقاً لهذه المبادئ يجري المدقق الاختبارات اللازمة والملائمة لتحديد ما إذا كانت هذه القوائم تتضمن أخطاء هامة أو تحريف مغالاة أو نقص لبعض بنود القوائم المالية، ويجب على المدقق أن يقوم مدى عدالة عرض القوائم المالية من وجهة نظر شمولية تتسع لتشمل العمليات الحسابية، فهم طبيعة نشاط المؤسسة، البيئة التشغيلية التي تعمل فيها، علاقتها مع الموردين والعملاء، وكذلك إستراتيجية المؤسسة وتحليلها، وبيان ما إذا كانت تؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية¹.

2. **التدقيق الإداري:** يقوم هذا النوع من التدقيق على اختبار وتقييم المعلومات بتفسير كل وظيفة من وظائف المؤسسة، بهدف إبداء رأي فني محايد حول هذه المعلومات ومدى ملاءمتها في اتخاذ القرارات المختلفة، وهذا بالإستناد على معايير الكفاءة والفعالية².

يتفرع التدقيق الإداري إلى تدقيق التأمينات، تدقيق الموارد، التدقيق الجبائي، التدقيق الالكتروني، التدقيق التجاري، التدقيق الإنتاجي... الخ.

يعتمد التدقيق الإداري على فحص كافة أو بعض أجزاء الإجراءات التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقييم فعالية وكفاءة التشغيل، فإدارة المؤسسة تسعى دوماً إلى تحقيق أقصى منفعة بأقل تكلفة ممكنة.

3. **تدقيق الأهداف:** يقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة المرسومة سلفاً والمخطط لها قد تحققت فعلاً، فالتدقيق لم يعد هدفه تصيد الأخطاء، وإنما تحسين الأداء وتحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية³.

4. **التدقيق الاجتماعي:** لم يعد الهدف الوحيد لوجود أي مؤسسة واستمرارها هو تعظيم الربح فقط، بل شاركه في ذلك أهداف أخرى مهمة، منها تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه، ومن هنا يعني هذا النوع من التدقيق بالتأكد من قيان المؤسسة المعنية بمثل هذا الواجب⁴.

الفرع السادس: من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق.

ينقسم التدقيق من هذه الزاوية إلى:

1. **التدقيق الداخلي:**

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة 2، 2005، ص12.

² Bernard GERMOND , ibid, p33.

³ خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع السابق، ص32.

⁴ خالد أمين عبد الله، مرجع السابق، ص40.

وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من داخل المؤسسة، ويهدف بالدرجة الأولى إلى¹:

أ. التأكد من أن البيانات والمعلومات المقدمة للإدارة سليمة ودقيقة وموثوقة؛

ب. تحديد مخاطر الاستغلال والاستثمار التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة؛

ج. التأكد من احترام تطبيق الإجراءات والسياسات المعمول بها في المؤسسة، ومختلف القواعد والقوانين التي نصت عليها مختلف التشريعات؛

د. التأكد من تحقيق المؤسسة الأهداف التي سطرها وخططت للوصول إليها؛

هـ. اكتشاف ومنع الأخطاء والتلاعب والانحراف عن السياسات المرسومة؛

و. تقديم تقرير لمختلف المستويات الإدارية المعنية، عن الانجازات والفروقات وأسبابها وطرق حل المشكلات.

2. التدقيق الخارجي: وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، ويكون مستقلا عن إدارتها، فهو

مسئول عن إبدائه لرأيه في التقرير الذي يقوم بإعداده حول عدالة تصوير الميزانية للوضع المالي للمؤسسة، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها في الفترة المالية المعنية.

بالرغم من أن هدف كل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي هو رفع الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة (لكن

بطرق مختلفة) إلا أن هناك اختلاف بينهما والذي نبينه في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

¹ Groupe consultatif d'assistance aux plus pauvres, ibid, p13.

التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
تنفذ مهمة التدقيق من شخص داخل المؤسسة (مأجور).	تنفذ مهمة التدقيق من شخص مستقل تماماً عن المؤسسة.
يعتبر التدقيق الداخلي اختياري للمؤسسة، وإنشاؤه يدخل ضمن استراتيجيات وأهداف المؤسسة.	يعتبر التدقيق الخارجي إجباري يفرضه عليها المشرع.
التدقيق في العمليات هدفه وضع تحسينات وتطبيق صحيح للسياسات والإجراءات، فالتدقيق لا يقتصر على الجانب المالي فقط.	التدقيق في العمليات قصد تحديد مدى فعالية نظام المراقبة الداخلية ومصداقية المعلومات المالية.
من الضروري أن يكون المدقق مستقل عن الخزينة ومصلحة المحاسبة وكذا باقي وظائف المؤسسة، لكنه يبقى يتبع الأوامر الصادرة من إدارة المؤسسة.	يكون المدقق مستقل تماماً عن إدارة المؤسسة في كل عمليات الفحص والتقييم.
تدقيق العمليات في المؤسسة يكون بصفة مستمرة، على مدار أيام السنة.	التدقيق يكون بصفة دورية، يحدده المدقق حسب برنامج تدخلاته.

Source: HaminiAllel, Le contrôle Interne et L'élaboration du Bilan Comptable, OPU, 1993, P

43

بالرغم من وجود اختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلا أن مجال كل واحد منهما واسع، فوجود نظام سليم للتدقيق يزيد من اعتماد المدقق الخارجي على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية، ويقوم باستعمال أسلوب العينات عند قيامه بالتدقيق. كذلك يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على التوضيحات المقدمة له من طرف المدقق الداخلي، لما له من خبرة شاملة في عمليات وإجراءات المؤسسة، كما يستطيع اعتماد بعض الكشوف والقوائم والتحليلات التي أعدها المدقق الداخلي، كما يعتمد على دقة أعمال قسم التدقيق الداخلي بالنسبة لفحص عمليات الفروع التي لا يتمكن من زيارتها. ولكن رغم هذا التعاون الوثيق، فإن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي لن يغني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق خارجي محايد ومستقل.

المطلب الرابع: مقارنة بين المحاسبة والتدقيق الخارجي

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة والتدقيق، فالمحاسبة تعرف بأنها: "من القواعد والنظريات والمبادئ التي تحكم تسجيل العمليات المختلفة التي تجريها المؤسسة وتبويبها، ويكون لها تأثير على مركزها المالي في صورة نقدية، ثم عرض نتائج هذه العمليات في القوائم المالية تبين نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة، ومركزها المالي في نهاية هذه الفترة".¹

أما التدقيق فيعرف بأنه: "مجموعة من المعايير التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة، وعم مركزها المالي في نهاية السنة المالية".²

مما سبق يمكن استخلاص أوجه الاختلاف بين المحاسبة والتدقيق في الجدول الموالي:

الجدول رقم (1-2): أوجه الاختلاف بين المحاسبة و التدقيق الخارجي.

الهدف	المحاسبة	التدقيق الخارجي
الهدف	تهدف المحاسبة إلى تسجيل العمليات المالية بالدفاتر والسجلات والتي حدثت خلال فترة معينة، بشكل يمكن في النهاية من إعداد القوائم المالية.	يهدف التدقيق إلى التأكد من صحة تسجيل هذه العمليات في الدفاتر والسجلات وصحة إعداد القوائم المالية في ضوء القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
الاستقلال والحياد	يعتبر المحاسب موظفا في المؤسسة ينفذ السياسات والقرارات التي تضعها.	يعتبر المدقق جهة مستقلة عن إدارة المؤسسة يقوم بعمله باستقلال وحياد تام.
طبيعة العمل	المحاسبة بمثابة عمل إنشائي Constructive، تبدأ بتسجيل العمليات العديدة من واقع المستندات المؤيدة لها بدفتر اليومية وتنتهي بإعداد القوائم المالية.	التدقيق بمثابة عمل تحليلي انتقادي analytique، يبدأ بفحص القوائم المالية وما تحتويه من معلومات وبيانات وينتهي بإعداد تقرير يبين فيه راية الفني المحايد.
توقيت العمل	يبدأ المحاسب عمله من بداية العام حتى نهايته، وما يتبع ذلك من تسجيل العمليات المالية في الدفاتر والسجلات واستخراج موازين المراجعة الشهرية حتى نهاية العام وإعداد القوائم المالية، أي أن عمل	توقيت عمل المدقق يختلف حسب ظروف الحال وحسب الاتفاق المبرم بين المدقق وإدارة المؤسسة، فإذا كان الاتفاق ينص على القيام بتدقيق مستمر فإن المدقق عمله منذ بداية العام

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سابق، ص 18.

² يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 9.

	المحاسب يستمر طول الفترة المحاسبية.	حتى نهايته، ولكن بعد أن يكون المحاسب قد قام بوظيفته الخاصة بتسجيل العمليات المالية في الدفاتر والسجلات. أما إذا نص الاتفاق على القيام بتدقيق نهائي فإن المدقق يقوم بعمله في نهاية العام، بعد أن يكون المحاسب قد قام بإعداد الحسابات الختامية للمؤسسة.
المدخلات و المخرجات	تتمثل مدخلات المحاسبة في المستندات والبيانات الأولية المؤيدة للعمليات التي حدثت، أما مخرجاتها فتتمثل في القوائم المالية.	تتمثل مدخلات التدقيق في القوائم المالية التي قام بإعدادها المحاسب، أما مخرجاته فتتمثل في تقرير المدقق أين يبيد برأيه الفني المحايد.
الوظائف (القياس والاتصال)	- تهدف وظيفة القياس المحاسبي إلى قياس نتيجة الأعمال خلال فترة معينة وتنتهي بإعداد القوائم المالية. - أما اتصال المحاسبي فيهتم بعرض القوائم المالية للمهتمين بها.	- يهدف القياس في التدقيق إلى التأكد والتحقق من نتيجة القياس المحاسبي (فحص القوائم المالية وما تضمنها من بيانات ومعلومات، والتأكد من صحتها ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالتها للنتيجة والمركز المالي. - بينما اتصال التدقيق يهتم بإعداد تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية.
المبادئ والقواعد	تتم عملية المحاسبة لجميع أعمال المؤسسة من بداية الدورة حتى نهايتها (حتى إعداد القوائم المالية الختامية)، وذلك وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.	تتم عملية التدقيق وفقا لقواعد التدقيق المتعارف عليها مع مراعاة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
فجوة الثقة	مخرجات المحاسبة (القوائم المالية) تعد غير مقبولة من طرف مستخدميها ما لم يتم تدقيقها من قبل مدقق حيادي ومستقل، لأن إعدادها يتم بواسطة الإدارة مما يؤكد أن التدقيق يضيفي درجة من الثقة على القوائم المالية.	
المستندات والدفاتر	المحاسبة لها مستنداتها المدعمة تتمثل في مختلف الدفاتر والسجلات، كدفاتر اليومية ودفتر الأستاذ ودفتر الجرد والتقارير المحاسبية المختلفة... الخ.	لتدقيق المستندات خاصة به مثل تقرير المدقق وأوراق عمله المختلفة.

المسؤولية	في المحاسبة إدارة المؤسسة هي المسؤولية عن إعداد القوائم المالية وما تحتويه من أخطاء أو غش.	مسؤولية التدقيق مهنية وقانونية تحددها قواعد التدقيق وآداب السلوك المهني.
-----------	--	--

- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين نظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 10-11.
- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان الأردن الطبعة 1، 2009، ص 15-16.

من الملاحظ أن هناك اختلاف كبير بين المحاسبة والتدقيق، إلا أن هناك العديد من مستخدمي المعلومات المحاسبية والأفراد العاديين في المجتمع يخلطون بين مهنة التدقيق ومهنة المحاسبة، وهاد راجع إلى أن نسبة كبيرة من عمليات التدقيق تتعلق بالمعلومات المحاسبية والمالية، ولأن العديد من المدققين، يمتلكون خبرة كبيرة في المحاسبة.

المبحث الثاني: المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية للتدقيق الخارجي

من المقومات الأساسية لآلية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوءها ويسيرونها في طريقها عبر كافة مراحل العمل. ولمهنة تدقيق الحسابات معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم، هذه المعايير التي تعتبر المرشد للقضاء وللمحاكم وللممارسين للمهنة وللدارسين أو المدرسين للتدقيق. ويتم إعداد هذه المعايير من قبل هيئات ومؤسسات مختصة في ميدان التدقيق والمحاسبة.

وستتناول في هذا البحث:

- المنظمات التي تؤثر على مهنة التدقيق ؛
- معايير التدقيق المتعارف عليها ؛
- المعايير الدولية للتدقيق الخارجي وأهميتها وضعها.

المطلب الأول: المنظمات التي تؤثر على مهنة التدقيق

تلعب المؤسسات المهنية والمعاهد والجمعيات والنقابات العاملة في مجال المحاسبة والتدقيق دوراً هاماً 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.

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

الفرع الأول: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of accountants

انبثق الاتحاد الدولي للمحاسبين من لجنة التنسيق الدولية لمهنة المحاسبة عام 1972م، وفي أكتوبر 1977م حل الاتحاد محل لجنة التنسيق الدولية حيث وقع اتفاق على تأسيسه من قبل 63 منظمة مهنية من 49 دولة من دول العالم، واتخذ الاتحاد نيويورك مقراً له وفي سعيه نحو تحقيق الأهداف الأساسية، ونجد أنه قام بوضع برنامجا

مؤلفاً من 12 نقطة أساسية تتمثل في التالي¹:

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. تقليم الدراسات القيمة في المجالات الأخرى التي تهم المحاسبين؛
7. تعزيز العلاقات مع مستخدمي القوائم المالية بما فيهم معدي القوائم المالية والاتحادات التجارية والمؤسسات المالية والصناعية والحكومات وغيرها؛
8. الحفاظ على علاقات جيدة مع المنظمات الإقليمية والتحري عن إمكانية تأسيس منظمات جديدة؛
9. وضع نظام إتصالات دائم بين أعضاء الاتحاد والمنظمات المهنية الأخرى؛
10. تنظيم وتعزيز تبادل المعلومات الفنية والمواد التعليمية والمنشورات المهنية؛

¹ مأمون حمدان، حسين القاضي، المحاسبة الدولية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 2000، 1، ص 40-41.

11. تنظيم عقد المؤتمر الدولي للمحاسبين كل خمس سنوات، والسعي لتوسيع عضوية الاتحاد IFAC.

ينبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين اللجان التالية والتي تعمل على تنفيذ برامج عمل الاتحاد¹:

أ. لجنة التعليم؛

ب. لجنة السلوك المهني؛

ج. لجنة المحاسبة المالية والإدارية؛

د. لجنة القطاع العام؛

هـ. لجنة ممارسة التدقيق الدولي.

وقد أعطيت للجنة ممارسة التدقيق الدولي صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها.

الفرع الثاني: المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

American Institute of Certified public Accounting

يعتبر هذا المجمع أكثر التنظيمات تأثيراً على مهنة التدقيق، تم تأسيسه في عام 1887 وهو يضم في عضويته أكبر من 350000 عضواً، حوالي 35% من هؤلاء الأعضاء يقومون بمزاولة مهنة المحاسبة العامة، وقبل عام 1977 كان يمكن للأفراد أن يكونوا أعضاء بالمجمع، إلا أنه اعتباراً من بعد ذلك كون المجمع مجموعة جديدة من العضوية، حيث خصص قسم خاص لمكاتب المحاسبة، ويتكون ذلك القسم من قسمين فرعيين هما: قسم لممارسة المهنة على المؤسسات المقيدة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية، أما الآخر فهو مخصص للمكاتب المرتبطة بتدقيق المؤسسات الخاصة. ويتولى هذا المجمع القيام بالوظائف التالية:

1. إصدار قواعد العضوية بالمجمع؛

2. إصدار قواعد السلوك المهني لممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق؛

3. إصدار معايير أداء عملية فحص القوائم المالية، ومعايير رقابة جودة التدقيق والفحص بواسطة زميل المهنة، حيث

يجب أن يتوافر لدى مكتب المحاسبة والتدقيق نظاماً للرقابة جودة التدقيق الذي يهدف إلى التحقق من تطبيق

المعايير المهنية، ويتم إجراء تدقيق لهذا النظام بواسطة أحد الزملاء المهنة كل ثلاثة سنوات؛

¹ نفس المرجع السابق، ص ص 41-42.

4. 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؛

5. إصدار معايير أداء الخدمات الاستشارية الضريبية؛

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

في المجالات العلمية الخاصة بالمجمع.

الفرع الثالث: مجمع المدققين الداخليين (IIA) 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، ويقوم بإدارة امتحانات المدقق الداخلي المؤهل وهي عبارة عن برامج تأهيل مهني للمدققين الداخليين¹.

الفرع الرابع: معهد المحاسبة الأمريكي (AAA) American Accounting Association

و هو 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

التدقيق².

المطلب الثاني: معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها

¹ أمين السد أحمد لطفي، المراجع بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 85.

² نفس المرجع السابق، ص 86.

لقد وضع المعايير المتعارف عليها للتدقيق من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1945 في كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها". حيث قسمت هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:

الفرع الأول: المعايير العامة (الشخصية)

توصف هذه المجموعة المعايير بأنها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات. وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير هي¹:

1. التدريب الفني والكفاءة (التأهيل العلمي والعملية)

يجب أن يكون لدى المدققين درجات مرتفعة من الفهم لكل من أمور المحاسبة والتدقيق، حيث يضع المعيار الأول من المعايير العامة المسؤولية على المدققين في استيفاء متطلبات التدريب والكفاءة من خلال التعليم والخبرة في مجال التدقيق.

يتضمن التدريب الفني والكفاءة ليس فقط التعليم الرسمي وإنما أيضا خبرة المدقق بالمهنة، فإذا كان يتعين على المدققين أن يكون لديهم تعليم رسمي في المحاسبة والتدقيق، فإنهم أيضا يجب أن يحصلوا على معرفة وكفاية مهنية في المجال الميداني. بالإضافة إلى ذلك يجب على المدقق أن يكون على علم بأية تطورات جديدة في المحاسبة والتدقيق وأنشطة وأعمال المؤسسة، كما يجب عليهم الإحاطة بكل المتغيرات في المجالات الإدارية والاقتصادية والقانونية على مستوى الدولة من ناحية وعلى مستوى العالم من ناحية أخرى، كما يجب على المدققين أيضا الإلمام الكافي بأية تطورات في مجالات التكنولوجيا والحسابات الآتية والمعلومات، لأن ذلك يعمل على زيادة الكفاءة المهنية.

2. الاستقلال (الحياد)

يتطلب المعيار الثاني من المعايير العامة أن يتوافر للمدقق الاستقلال والحياد في الاتجاه الذهني أثناء أداء عملية التدقيق، يعتمد ذلك الاستقلال على عاملين هما:

أ. الطبيعة الأساسية للمدقق.

ب. إدراك الجمهور لما إذا كان المدقق مستقلا أم لا.

فاستقلال المدقق يعني أن يقوم بأداء عمله بموضوعية ونزاهة وأن لا يكون متحيزا وذلك لإشباع رغبته ومصالحه، فاستقلال المدقق يجب أن يكون في الحقيقة والمظهر. يتمثل الاستقلال في الحقيقة في الأمانة الفكرية

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 109-112.

والعقلية، أما الاستقلال في المظهر فيتمثل في أن يبدو للآخرين مستقلاً، ومن ثم فيجب أن يتحرر من أية التزامات أو مصالح مع المؤسسة محل التدقيق أو إدارتها أو ملاكها.

3. العناية المهنية الواجبة:

يتطلب هذا المعيار من المدقق بدل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بعملية التدقيق، ويرتبط ذلك المفهوم في أية مهنة بمفهوم الممارس الحريص والذي يمثل المقياس الذي في ضوئه يتم تقييم ممارسة أي مهنة. فالممارس الحريص هو ذلك الذي يتوقع أن يمارس عناية مهنية واجبة ويقوم بتحديد حدود الإهمال، ويفترض أن يكون لديه معرفة بكيفية ممارسة عملية التدقيق، ولذلك يكون لديه درجة من التدريب والخبرة والمهارة المطلوبة، ويجب على المدقق ممارسة العناية المهنية الواجبة من مراحل تخطيط عملية التدقيق إلى أداء إجراءات التدقيق خلال مرحلة العمل الميداني إلى إصدار تقرير التدقيق. وتتطلب العناية المهنية من المدقق ممارسة الشك المهني، هذا الأخير الذي يعرف بأنه عبارة عن اتجاه يتضمن ذهن وعقل استحوائي شكاك، وتقييم اقتصادي لأدلة إثبات التدقيق.

كما ممارسة المدقق للعناية المهنية الواجبة يسمح له بالحصول على تأكيد معقول وليس مطلق بأن القوائم المالية خالية من أي تحريف جوهري.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

هذه المجموعة تضم ثلاثة معايير أساسية هي¹:

1. التخطيط والإشراف:

ينص هذا المعيار على أنه يجب على المدقق أن يخطط عمله تخطيطاً كافياً، ويجب الإشراف السليم على المساعدين إن وجدوا، فالتخطيط الكافي يشمل معرفة المدقق وتفهمه لطبيعة المؤسسة محل التدقيق، تنظيمها الإداري، نوع منتجاتها أو الخدمات التي تقدمها، هيكل رأس مالها، الصلة مع الأطراف الأخرى التي لها مصلحة مشتركة مع المؤسسة وطرق الإنتاج والتوزيع... الخ. ويجب معرفة المبادئ المحاسبية التي تطبقها المؤسسة، ويجب أن يحدد المدقق مدى إمكانية اعتماده على نظام الرقابة الداخلية والظروف التي قد تدعو التوسع في اختبارات التدقيق. أما الإشراف على المساعدين - في حالة وجودهم - تعتبر من الأمور الضرورية لكي يتفهم القائمون بالعمل، أهداف عملية التدقيق والإجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، ويجب إطلاع المساعدين على الجزء الأكبر من المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء فترة التخطيط لعملية التدقيق.

¹ مصطفي عيسى خضير، المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، الطبعة 2، 1996، ص ص 46-52.

2. تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يجب على المدقق أن يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية المستخدم كأساس للاعتماد عليه، ولتحديد مدى الاختبارات الناجحة عن ذلك والتي ستقتصر عليها إجراءات التدقيق. ولهذا المعيار غرضان هما:

أ. **الغرض الأول:** هو تحديد مدى الاعتماد على النظام نفسه، فالمدقق لا يستطيع إعادة إنشاء السجلات المحاسبية لجميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل الفحص. فلا بد من وجود نظام محاسبي مرتبط بنظام الرقابة الداخلية يكفل تسجيل جميع العمليات بطريقة سليمة وإنتاج قوائم مالية تعكس هذه الأحداث بحيث يمكن للمدقق الاعتماد عليه.

ب. **الغرض الثاني:** من دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه هو تحديد مدى كفاية اختبارات التدقيق التي سيقوم بها المدقق لكي يمكنه من الاقتناع بعدالة القوائم المالية، وتتأثر خطة عمل المدقق بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق.

3. أدلة الإثبات الكافية والصالحة :

أثناء عملية التدقيق يصل المدقق إلى نقطة يكون فيها قد حصل على قدر كافي من أدلة الإثبات، يمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية، والذي يحدد هذه النقطة هو تقدير المدقق المهني، وحتى ولو قام المدقق بفحص جميع الأدلة المتاحة فإنه لا يمكنه الجزم بطريقة قاطعة بصحة القوائم المالية، أو بان القوائم المالية المعروضة تمثل العرض الوحيد العدل. فقد تكون هناك معلومات تم إخفاءها على المدقق بحسن أو بسوء نية، كذلك قد تكون عدة إجراءات بديلة لتسجيل وعرض بعض العمليات يؤدي منها إلى عرض عادل طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ونشير إلى أن القدر اللازم توفره من أدلة الإثبات هو ذلك القدر الذي يكفي ليكون أساساً معقولاً لرأي المدقق في القوائم المالية محل الفحص.

الفرع الثالث: معايير إعداد التقارير.

وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير هي¹:

¹ وليم توماس، أمرسونكي، ترجمة أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، مرجع السابق، ص 53-56.

1. إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يتطلب هذا المعيار ضرورة أن يبين تقرر المدقق ما اذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليه، وهو ما يعاني ضمناً أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معياراً يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية، وذلك ما اذا كانت القوائم المالية تصور المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها. ويقصد بالمبادئ المحاسبية هناك ليس فقط القوانين والنصوص الواجب إتباعها، وإنما أيضاً طرق تطبيق تلك المبادئ، ويحتم هذا أيضاً على المدقق الإلمام التام ليس فقط بالمبادئ المتبعة في المؤسسة تحت التدقيق وإنما معرفة المبادئ البديلة أيضاً.

2. ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يتطلب هذا المعيار ضرورة تبيان تقرير المدقق ما اذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق، وتهدف الإشارة إلى ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية إلى:

- التأكد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية.
- لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات فإن هذا يتطلب تعديل ملائم في تقرير المدقق.

3. الإفصاح المناسب:

يتطلب هذا المعيار ضرورة إفصاح المدقق في تقريره عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك ما اذا كانت هذه المعلومات حذفت من صلب القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي أن الإفصاح المناسب للقوائم المالية مفترض ما لم يشر التقرير إلى خلاف ذلك. ومن ثم عندما يكون تقرير المدقق غير متحفظ فهذا معناه أن المدقق قد وصل إلى قناعة بأنه لا حاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة القوائم المالية.

4. إبداء الرأي:

يعتبر هذا المعيار من أكثر المعايير تعقيدا، حيث يتطلب من المدقق أن يعبر عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة بما فيها الإيضاحات المتممة لها، أو يمتنع عن إبداء رأيه على تلك القوائم المالية، ويتضمن هذا المعيار ثلاثة عبارات هامة هي¹:

أ. يجب أن يتضمن رأي المدقق فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة، وأن المدقق قد يمتنع كليا عن إبداء الرأي، ويقصد بالقوائم المالية كوحدة واحدة مجموعة القوائم للفترة الحالية، شأنها شأن مجموعة القوائم المالية لفترة أو أكثر سابقة والتي تقدم لغرض المقارنة.

ب. في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه يجب أن يوضح أسباب ذلك الامتناع.

ج. في كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يتضمن خصائص عملية التدقيق ودرجة المسؤولية التي يتحملها. ويشير لفظ يرتبط أو يقتن إلى الحالة التي عندها يوافق المدقق على استخدام اسمه بالتقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتضمن القوائم المالية، أو عندما يعد المدقق القوائم المالية للمؤسسة أو يساعد سواء ألحق اسمه بها أو لا.

وتتطلب معايير التدقيق أن يفصح المدقق بشكل واضح عن العمل أو المهنة التي قام بها، ومسؤوليته عند قيامه بأداء عمله.

المطلب الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي وأهمية وضعها

¹أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 120-121.

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 بها، وقد بقيت تلك القواعد وأصول الممارسة إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة. ونظرا لأهمية مهنة التدقيق وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات الحسابية ومع ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة بدأ التفكير جديا في إيجاد قواعد وأصول الممارسة لمهنة التدقيق متعارف عليها دوليا لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليميا.

وحيال هذا الموضوع، ومنذ أوائل الستينيات 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، ونشطت الجمعيات والمعاهد المحاسبية المهنية في البلدان الصناعية وتم تشكيل لجان خاصة لدوي الخبرة لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع بحيث تكون أساسا للأحكام المهنية المتفرقة. فقد قام علماء وخبراء في هذه المهنة بدراسة مهنية مقارنة بالبلدان الصناعية محاولين الاستفادة من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى، ولم يكن وضع قواعد عامة تحكم المهنة أمرا سهلا وبقي التوفيق صعبا 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.

لقد تم ترتيب المعايير الدولية للتدقيق في عشر مجموعات كالآتي:

- المجموعة الأولى: 100-199 الأمور التمهيدية؛
- المجموعة الثانية: 220-299 مسؤوليات المدقق؛
- المجموعة الثالثة: 300-399 تخطيط عملية التدقيق؛
- المجموعة الرابعة: 400-499 الرقابة الداخلية؛
- المجموعة الخامسة: 500-599 أدلة إثبات التدقيق؛
- المجموعة السادسة: 600-699 استعمال عمل الآخرين؛

- المجموعة السابعة: 799-700 استنتاجات وتقرير المدقق؛
- المجموعة الثامنة: 899-800 المجالات المتخصصة؛
- المجموعة التاسعة: 999-900 الخدمات ذات الصلة؛
- المجموعة العاشرة: 1100-1000 إيضاحات تطبيقات التدقيق الدولي؛

الفرع الثاني: أهمية وضع المعايير لممارسة مهنة التدقيق الخارجي.

لمعايير التدقيق فوائد عديدة، على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة متعارف 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 أعمامه 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 مهنته.

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.

ومن أهم الجهات التي تستفيد من وجود وتطبيق معايير التدقيق معاهد وجمعيات المحاسبين القانونيين والنقابات والمنظمات التي تضم المحاسبين والمدققين، وذلك باعتبار أن تطبيق المعايير سيثري المهنة ويرفع من مستوى أدائها ويمتد قواعد السلوك المهني، كما تستفيد الجامعات والمعاهد العلمية من المعايير لأنها تشكل جزئاً من مفردات مناهجها الدراسية، وتؤدي إلى رفع مستوى التأهيل العلمي والمهني للطلبة. أما في الميدان العلمي فإن أجهزة الرقابة العليا - وهي الجهات التي تتحمل

- مسؤولية تدقيق منشآت القطاع العام، ومكاتب التدقيق الخاصة والتي تتحمل مسؤولية تدقيق مؤسسات القطاع الخاص تستفيد من وجود هذه المعايير، وذلك باعتبار أنها تشكل العمود الفقري لإجراءات التدقيق التي تقوم هذه الجهات بتنفيذها، وبالتالي تأثيرها الجوهري على التقارير المرفوعة من قبلها.

المطلب الرابع: معايير إعداد التقارير

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دوراً أساسياً عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات.

لذلك تك تقسيم معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات إلى أربعة معايير كالتالي¹:

- يجب أن ينص تقرير المدقق عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية.
- يجب أن ينص تقرير المدقق عن ما اذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية التدقيق لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة.
- يجب أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي تحتوي على الإفصاح الكاف.
- يجب أن يكون تقدير المدقق ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء رأيه وفي حالة استحالة ذلك يجب على المدقق أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.

-

الفرع الأول: إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير مدقق الحسابات ما اذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً.

ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ.

كذلك يرى البعض أنه عند قيام المدقق بتحديد ما اذا تم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن تحقق هذه المبادئ هدفين:

أ. أن هذه المبادئ تعمل على تحديد تأثير العمليات داخل المؤسسة كما حدثت فعلاً، وتستخدم الأساس الملائم

لتحقيق الإيرادات، بشكل يربط التكاليف بالإيرادات وتخصيصها على الفترات المحاسبية.

ب. أن الإجراءات المتبعة لعرض الميزانية والقوائم المالية تخلو من التحيز وتعبر بصدق عن البيانات والطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في المؤسسة.

¹ خالد أمين عبد الله، ص 81.

وبعد قيام المدقق بتدقيق القوائم المالية، وتقويم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوفرة لديه، بتعيين عليه إبداء رأيه في ما اذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة. أما في حالة اختلاف المدقق مع إدارة المؤسسة حول تطبيق المبادئ المحاسبية، فعلى المدقق أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا معارضا خاصة اذا كان لهذا التطبيق تأثير مادي على البيانات المالية.

الفرع الثاني: إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ويهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي الى تداخل بين عناصر الإيرادات والمصاريف للفترات المالية السابقة وبالتالي النتائج المالية المتواصل إليها تكون غير صحيحة.

والهدف من هذا المعيار هو¹:

أ. قابلية القوائم المالية للمقارنة.

ب. توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.

الفرع الثالث: الإفصاح الكافي

لا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية، وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية، كما أن

الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية هامة جدا للإفصاح عن الكثير من المعلومات وتعتبر جزء من القوائم المالية وتدخل ضمن مسؤولية وتعتبر جزء من القوائم المالية وتدخل ضمن مسلو ساعد المدقق في إعدادها.

وتتمثل أهمية الحكم على ملائمة الإفصاح في النقاط التالية:

¹ غسان فلاح المطارنة، ص46.

- أ. أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور.
 - ب. أن عامل الأهمية يلعب دوراً أساسياً في عملية الإفصاح كونه مرتبطاً بالمصلحة العامة.
 - ج. كذلك أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صحيح لا يحتمل التأويل أو الشك.
 - د. أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبرراً خاصة في حالة تضارب المصالح.
 - هـ. أن الإفصاح يعود بالضرر على المؤسسة ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير.
- وما لم يرد في تقرير المدقق عكس المعيارين الأولين من معايير إعداد التقرير فإن الإفصاح عن القوائم المالية يعد كافياً.

الفرع الرابع: إلمام تقرير المدقق بجميع القوائم المالية (وحدة الرأي)

ويتضمن هذا المعيار أن رأي المدقق يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق وصحة المركز المالي للمؤسسة ووضوح القوائم المالية بأجلها حتى تشمل الميزانية الخاصة بالمؤسسة، كما أن هذا المعيار لا يعني أن على المدقق إعطاء موافقة تامة أو رفض على كل القوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي يمكن للمدقق إعطاء موافقة تامة عليها، فلا يقوم برفضها بصفة حتمية.

وعلى المدقق أن يتضمن تقريره رأي في محايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها إبداء الرأي والإشارة إلى العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي¹.

يجب على المدقق كذلك في حالة امتناعه عن إبداء الرأي أن يذكر بالتقرير الأسباب من وراء ذلك وقد تتضمن أسباب الامتناع عن إبداء الرأي كما يلي:

- أ. تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر جوهرياً على إجراءات الفحص وعدم إجراء الفحص بشكل كاف.
 - ب. حالة عدم التأكد والتي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، والتي تجعل المدقق يعتبر إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسباً بسبب عدم التأكد.
 - ج. عدم استقلال المدقق عن العميل والذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي.
- ويمكن تلخيص معايير التدقيق المتعارف عليها والتي تطرقنا لها في الشكل الآتي:

الشكل رقم (1.1): معايير التدقيق المتعارف عليها.

¹ عبد الوهاب نصر علي، -خدمات مراقب الحسابات لسوق المال- المتطلبات المهنية ومشكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية الأمريكية، 2001، الجزء الأول، ص 26.

معايير التدقيق المتعارف عليها		
المعايير العامة	معايير العمل الميداني	معايير إعداد التقارير
1. التدريب والكفاءة. - التأهيل العلمي. - التأهيل العملي. 2. الاستقلال. 3. بدل العناية المهنية اللازمة	1. تخطيط عملية التدقيق والإشراف على المساعدين 2. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. 3. الحصول على أدلة الإثبات الملائمة.	1. مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. 2. مدى تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. 3. مدى كفاية الإفصاح. 4. إلمام تقرير المدقق بجميع القوائم.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معايير التدقيق.

المبحث الثالث: مسؤولية ووثائق المدقق الخارجي

إن المدقق يتحمل كامل المسؤولية عند قيامه بمبدأ مهمة التدقيق في المؤسسة، وعنايته بتصرفات التدقيق التي

تعتمد على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

يقوم المدقق بإعداد وتكوين ملف العمل ويحدد الوسائل الكفيلة لإثباته بالأحداث التي تنمونها 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 يعتمد

عليها العديد من الأطراف لاتخاذ القرارات المناسبة.

وسنتعرض في هذا المبحث إلى:

- حقوق وواجبات المدقق الخارجي والمسؤولية الواقعة عليه.

- أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.

- أوراق عمل المدقق الخارجي.

- تقرير المدقق الخارجي.

المطلب الأول: حقوق وواجبات المدقق الخارجي والمسؤولية الواقعة عليه

تنص أغلب القوانين الخاصة بمهنة التدقيق على الحقوق التي تتمتع بها المدقق، وكذلك على الواجبات التي يجب عليها الالتزام

بها، ونجد أن المدقق مسؤول على كيفية أدائها هذه المهنة ومسؤول على رأيها الذي يبدي به في تقريره.

الفرع الأول: حقوق المدقق الخارجي

يتمتع المدقق بحقوق معينة تنبع أساساً من ارتباطه بأداء الخدمات المهنية، وتتمثل هذه الحقوق في¹:

1. حق الاطلاع على جميع دفاتر وسجلات المؤسسة تحت التدقيق في وقت:

لقد جرب العرف أن يقوم المدقق بإبلاغ المؤسسة قبل حضوره للبدء في عمله، لكن في بعض الأحيان نرى

المدقق ضرورة الحضور المفاجئ أو قتل الإطلاع على سير العمل للتحقق من بعض البنود، مثال ذلك الجرد

¹ إدريس عبد السلام شتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتاب الوطني، ليبيا، الطبعة الخامسة، 2008، صص 53-54.

المفاجئ للنقدية والأوراق المالية وكذلك الجرد المفاجئ لمخزن البضاعة، وخاصة إذا كان لديه شك في احتمال الوجود

تلاعباً وغشاً وتزوير من قبل موظفي المصلحة المالية أو أمين المخازن . كما أن لها الحق في إطلاع جميع

الدفاتر والسجلات سواء كانت مالية أو إحصائية أو إدارية، وكذلك إطلاع جميع المستندات، والتي تشمل

مستندات القيد الأولية وجميع المراسلات الواردة والصادرة والمستندات تأخيرير ضرورتها.

2 . حق طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات :

للمدقق الحق في طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات التي يراها ضرورية 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 والموظفين حول ما ورد بالدفاتر والسجلات والمستندات، ونجد أن الإدارة ليس لها الحق

في منعها إيضاحات أو بيانات يطلبها المدقق بحجة أنها غير ضرورية، حيث أن هذا التقدير متروك لحكم المدقق فهو

الذي يحدد ضرورة أو عدم ضرورة الشيء.

3 . حق تحقيق وجودات المؤسسة والتزاماتها :

إن الغرض من عملية التدقيق هو إعطاء رأي في مدى حياد وعدالة القوائم المالية، وللوصول لذلك يجب أن

يقوم المدقق بجميع الإجراءات التي يستطيع من خلالها تحقيق الموجودات والتزامات المؤسسة تحت التدقيق، ولذلك

على إدارة المؤسسة تسهيل هذه المهمة للمدقق وتمكينه من عمليات التحقق المختلفة.

بالإضافة إلى ما سبق نجد¹.

4 . حق دعوة الهيئة العامة :

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سابق، ص 127.

يحق للمدقق أن يطلب إلى المجلس إدارة دعوة الهيئة العامة للاجتماع في المواعيد المقررة في نظام المؤسسة، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة توجيه تلك الدعوة، كما يحق للمدقق والمدينين منفردين أو مجتمعين أن يطلبوا الرئيس مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة في أي وقت إذا رأوا ذلك مفيداً.

5. حضور اجتماعات الهيئة العامة العادية وغير العادية:

يحق للمدقق حضور اجتماعات الهيئة العامة وغير العادية للتلاوة تقريره عن عمليته التدقيق والتيقام بها، أو إبداء وجهة نظره في كل ما يتعلق بعمله، ولها أيضاً حق الحصول على صورة من الأخطار أو البيانات التي يرسلها مجلس الإدارة للمساهمين.

6. مناقشة الاقتراح المقدم بعزله:

لمتشرح القوانين المختلفة لمزاولة مهنة التدقيق حقاً المدقق في مناقشة الاقتراح المقدم بعزله من عمله، إلا أن ذلك يعتبر من الحقوق التي يجب أن يتمتع بها، وذلك منعاً للعزل التعسفي الذي يقوم به أعضاء مجلس الإدارة في امتلاكهم لنسبة كبيرة من أسهم رأس المال، وكذلك كقد يؤدي عزل المدقق إلى إساءة إليه والسمعة التي لا يمكن الاستماع للدفاع المدقق وحقوقه في مناقشة اقتراح العزل.

7. حقاً الامتناع عن إبداء رأيهم في القوائم المالية:

يحق للمدقق إذا وجد أنها لا يستطيع الحصول على كافة البيانات أو أيضاً حالات التي تراها ضرورية لمزاولة عمله، أو في حالة ارتكاب العديد من الأخطاء أو عدم انتظام الدفاتر المسوكة من قبل المؤسسة، الامتناع عن إبداء رأيهم في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي بشأنها لأسباب.

الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي

يجعل المدققاً يلتزم بالواجبات التالية:¹

1. ضرورة التزام المدقق بمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذها لعملية التدقيق :

تمثل معايير التدقيق إطار العمل لعملية التدقيق والتي يجب أن تطبق كاملة، وأي مخالفة لهذه المعايير قد تضع المدقق محالاً لمساءلة القانونية من قبل الغير أو المساءلة المهنية من قبل أعضاء المهنة، وعلى المدقق أن يضمن أن وراقعه بالادلة والبراهين الدالة على اتباعه وتمسكه بهذه المعايير .

2. تدقيق أعمال المؤسسة :

وهنا يجب على المدقق القيام بما يلي:²

أ . مراقبة أعمال المؤسسة؛

ب . تدقيق حساباتها ووفقاً للقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية؛

ج . فحصاً لأنظمة المالية والإدارية للمؤسسة وأنظمة الرقابة المالية الداخلية لها، والتأكد من عدم ملاءمتها لحسن سير

أعمال المؤسسة والحفاظ على عملها؛

د . التحقق من وجود اتالمؤسسة وملكيته لها، والتأكد من قانونية وصحة الالتزامات المترتبة عليها؛

هـ . الإطلاع على قرارات اتمجلس لإدارة والتعليمات الصادرة عن المؤسسة؛

و . تقديم تقرير خطي للهيئة العامة.

3 . ضرورة تقديم المدقق لتقريرهم مكتوباً :

يجعل المدقق أن يقدم تقريرهم مكتوباً، حيث ينبغي فيه أن يهول عدالة القوائم المالية ومد تمثيلها للمركز المالي

ونائج أعمال المؤسسة محالاً لتدقيق، كما يجب أن يكون التقرير مشتملاً على جميع مكوناته .

4 . ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العامة :

¹ إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 54.

² حسينا القاضي، حسين دوح، مرجع سابق، ص 97.

يجعل المدقق أن يحضر الاجتماع السنوي للجمعية العامة وذلك للرد علنا استفسارات المساهمين حول ما ورد في تقريره في القوائم المالية وملاحظاتها.

5. ضرورة التزام المدقق بقواعد قانون المهنة:

يجعل المدقق أن يلتزم بقواعد قانون مهنة التدقيق وأدائها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله كمحقق.

الفرع الثالث: هيئات تعيين المدقق الخارجي

تختلف هيئات وأهياا تعيين المدقق في المؤسسة وذلك حسب اختلاف أنواع المؤسسات، وفي حالة

المؤسسات الفردية يتم تعيين المدقق من طرف صاحب المؤسسة، وفي حالة مؤسسة الأشخاص مقرر تعيينه يكون

باتفاق الشركاء، أما في مؤسسات المساهمة فإن سلطة تعيين المدقق تكون مختصة بالجمعية العامة للمساهمين.

وبهذا يكون حق المدقق في منسب وجهيهما التقرير، وفي مؤسسات المساهمة قد تفوض الجمعية العامة للمساهمين

سلطة تعيين المدقق للمجلس لإدارة أو إدارة العليا للمؤسسة، غير أنه في هذه الحالة قد تكون استقلالية المدقق في

موضع تساؤل وقد يشعر المدقق بأهميته في إدارة لأنها السبيل لاستعانة به، وخاصة وأن عمل المدقق يمثل في

إبداء رأي حول القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة، ولهذا لا يجب تفويض سلطة تعيين المدقق للمجلس لإدارة أو إدارة العليا إلا في أضيق الحدود وذلك

فاظا علما استقلالية وحياد المدقق¹.

من البديهي أن تكون مسألة تحديد الأتعاب مختصة بمن قام بالتعيين، وعادة تتم عملية تحديد الأتعاب

بالاتفاق بين المدقق ومن كلفه بعملية التدقيق، ويجب أن تذكر الأتعاب في عقد مكتوب بموجب مقبول المدقق

والمؤسسة محل التدقيق، علما أن ذكر أيضا في هذا العقد الخدمات المطلوبة والمدة الزمنية التي يغطيها العقد.

المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي

تقسم المسؤولية بالواقعة علما المدقق إلى:

¹ إدريس عبد السلام شتيوي، مرجع سابق، ص 55.

1. المسؤولية المدنية:

إن المدقق مسؤول تجاه المؤسسة وتجاه الأطراف الأخرى (الأطراف التي تعتمد على التقرير)، نتيجة لارتكابه الأخطاء وإهماله وتقصيره ولو اجبا ت عند قيام مهبا داء مهمته¹.

تتمثل المسؤولية المدنية بالنسبة للمدقق في نوا حيا لقصور التيت تتعلق بعمله من أهمها:

أ. حالة إهماله المدقق عند قيام مهبا داء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة؛

ب. حالة وقوع المدقق في عيب عضا لأخطاء أثناء تدقيقه للمؤسسة؛

ج. عدم قيامه بأصلا بعملية التدقيق.

فإذا أهمل المدقق قيام مهبا داء وظيفته، مما أدا بالاكشافها لذي يتسبب في الخسائر التي كان يمكن تفاديها، فيعتبر

المدقق مسؤولا عن تعويض المدعي عن الأضرار التي لحقت به، وتقع على الدوائر القضائية مسؤولية تحديد ما إذا كان المدقق مهملًا في اكتشافها الغشامل.

2. المسؤولية الجنائية:

وهي المسؤولية الناجمة عن فعلا جرمي يقوم به المدقق أثناء ممارسة عمله، بموجب دعوة عامة تحركها النيابة

العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية، إذ أن الفعلا لإجراميين يؤدي إلى إلحاق الضرر بالمجتمع.

والجدير بالذكر أن معظم دول العالم المتكتم تساهل في فرض العقوبة والغرامة على المدقق الذي يخل بآداب

المهنة والعمل على مساءلة المدقق قانونيا وتحملها المسؤولية الجنائية في ارتكاب بعض الجرائم المنصوص عنها قانونا، ونذكر فيما يلي أهم الجرائم التي يمكن أن

يقوم بها المدقق والتي تتعد عنها المسؤولية الجنائية²:

أ. القبول بالقيام بمجموعة من الوظائف رغم وجود تعارض بينها؛

ب. إعطاء معلومات خاطئة عن المؤسسة؛

¹ Gérard LEJEUNE, Jean – pierre EMMERICH, Audit et commissariat aux comptes, Gualino éditeur, EJA, PARIS, 2007, p77.

² Op.cit, pp78-79.

ج. عدم التصريح بالكشف عن اللجنة المكونة من لوكيلا للجمهورية؛

د. عدم الاحتفاظ بالسجلات المهنية؛

هـ. إغفال المدققين لغرضهم بعض الانحرافات التيارات تكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقريره

ذلك خوفًا على مصالحها الشخصية في المؤسسة؛

و. تدوين معلومات كاذبة في تقريرها وفي شهادتها عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة

جوانبها وخطورة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين؛

ز. تأمر المدققين مع الإدارة على توزيع أرباحا حصورية على المساهمين تحتل تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة المؤسسة.

3. المسؤولية المهنية:

إنضخامة المسؤولية الملقاة على عاتق المدققين دفعهم إلى التنظيم أنفسهم في منظمات مهنية في معظم دول العالم،

وقد قامت هذه المنظمات بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام به حرصا على كرامة المهنة،

وإلا تعرضوا للمساءلة المهنية التي قد تتراوحي بين التنبيه والإلزام أو تجميد العضوية أو حرمانهم من ممارسة المهنة¹.

المطلب الثالث: أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي

¹ حسينا القاضي، حسينا حدوح، مرجع سابق، ص 105.

عبر كل مرحلة من مراحل التدقيق، يقوم المدقق بجمع الأدلة الكافية لاستبنا وتوضيح النتائج والقرارات التي تخص حالة المؤسسة، لكن لا يمكنه أبداً إثباتاً لادبنا اختيار التقنيات والوسائل الملائمة للأوضاع والتنسيق فيما بينها، وهنا نشير إلى أن خبرة وكفاءة المدقق تلعب دوراً هاماً في إدراك فهم صحيح لقوائم المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات

يُعرف دليل الإثبات بأنه "أي شيء يمكن أن يجعلنا نعتقد بأن حقيقة معينة أو تأكيد معين يعتبر حقيقياً وغير حقيقي

فدليل الإثبات في التدقيق يمثل كافة المعلومات المستخدمة عن طريق المدقق، للتوصل إلى

استنتاجات مسعاهرأيه، وهو يتضمن السجلات والمحاسبة والمعلومات الأخرى التي تقوم عليها القوائم المالية"¹.

يتمثل الأعمال الرئيسية للمدقق في إيجاد دليل إثبات باستخدام إجراءات الاختبار، ونجد أن الإجراءات

الأساسية هي تلك الاختبارات التي تؤدي إلى الحصول على دليل إثبات لاكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وهي تكون من نوعين هما:

1. اختبارات تفصيلية لعمليات أو أرصدة.

2. الإجراءات التحليلية.

الفرع الثاني: أنواع أدلة الإثبات

توجد تقسيمات كثيرة لأنواع أدلة الإثبات في عملية التدقيق، من بينها التقسيمات نجد²:

1. أدلة الإثبات من داخل النظام المحاسبي: وهي:

الفواتير والشيكات، العقود، محاضر جلسات مجلس الإدارة، دفتر اليومية، دفتر الأستاذ المساعد، موازين

المراجعة، التسويات والمذكرات الداخلية وغيرها.

بصفة عامة تنحصر أدلة الإثبات من داخل النظام المحاسبي في تلك التي تتمتع بجهز القوائم المالية منها.

2. أدلة الإثبات من خارج النظام المحاسبي:

¹ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سابق، ص 364.

² يوسف محمود جريوع، مرجع سابق، صص 175-176.

هذا لأدلة يجمعها المدقق المستقلو تتمثل في: الاستفسارات، الملاحظات والمصادقات، فحص السجلات والمستندات، الإجراءات التحليلية (التحليل لأفتقير التحليل لرأسي).

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في كمية الأدلة في التدقيق الخارجي

علما المدقق أن يقوم بجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة الإثبات، ليدعم

بها رأيها الفني الذي سيفحصه عنده في تقريره، إلا أننا كعوامل مؤثرة على كمية الأدلة، يمكن حصرها فيما يأتي¹:

1. مدد شمولية وكفاية الأدلة:

علما المدقق جمع تلك الأدلة التي تتناسب و ظروفه والحال المعطية العنصر موضوع التدقيق، فقد يكون دليل واحد كافياً لتحقيق أهداف عملية الفحص.

2. الأهمية النسبية:

تتناسب الأهمية النسبية مع كمية الأدلة طردياً، فكلما زادت الأهمية النسبية لبند (عنصر) معين، كلما قام

المدقق بجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة لتدعيم صحة رأيه.

3. درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر موضوع التدقيق:

كلما زادت احتمالات تعرض العنصر موضوع التدقيق لاختلالات والتلاعب (مثالاً للنقدية)، كلما كان على

المدقق أن يجمع أكبر كمية ممكنة من الأدلة.

4. درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية:

إن وجود نظام رقابة داخلية سليم فهذا دليل على أن نظام الدفاتر والسجلات، بمعنى آخر كلما كانت الأنظمة

المطبقة سليمة ودقيقة كلما انعكس ذلك على كمية الأدلة وحجم العينة والاختبارات.

¹ خلف عبد الله الوردة، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الورق، الأردن، الطبعة 2006، ص 47-48.

5. كلفة الحصول على الأدلة والقرائن :

علما المدقق أن توازن بين كلفة الحصول على الأدلة وعوامل التكلفة المالية والوقت والجهد، فإذا كانت التكلفة أكبر من المنفعة فعلا المدقق أن يسعى بالحصول على دليل أقل تكلفة .

6. مدملائمة الأدلة لطبيعة العنصر محل الفحص :

إن التحقق من بعض العناصر يتطلب نوع معين من الأدلة الإثبات قد لا يصلح تعزيز الرأى في تحقيق عناصر أخرى، فالوجود الفعلي لا يثبت إلا بالثبات لا يصلح إلا للأصول الملموسة، مما يؤدي إلى قيام المدقق بجمع أدلة مناسبة لظروف الحال أو تتلاءم مع طبيعة العنصر محل الفحص .

إن تقدير مدققة الأدلة والقرائن درجة الاعتماد والمفاضلة بينها تعود إلى تقدير المدقق وحكمها الشخصي المبني على الخبرة والمهارة، فالدلة الإثبات التي تتماثل حصول عليها من خارج المؤسسة تعتبر أقوم بحجتها ودرجة الاعتماد عليها من الأدلة التي تتماثل حصول عليها من داخل المؤسسة، وكذلك الأدلة التي حصل عليها المدقق بنفسه أقوم من التي حصل عليها عن طريق الغير .

الفرع الرابع: صعوبات جمع الأدلة الإثبات

يواجه المدقق صعوبات كثيرة أثناء جمع الأدلة الإثبات التي يركز عليها عند إبداء رأيها الفني للحايد، ومن بين هذه الصعوبات تنجد¹ :

1. عدم مصحة وكفاية النظام المحاسبية المستعملة لدى المؤسسة، مما يقود هبلذا لكثير من الوقت والجهد .

2. عدم التعاون من قبل الموظفين لأنهم ينظرون إلى العملية التدقيق نظرة خاطئة .

3. الاضطراب في استعمال العينات لإحصائية بسبب كبر عدد العمليات .

4. تعقد العمليات التي يقوم بها المدقق .

5. الاستمرار في تصعيد نسبة الاختبار لتسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية .

¹ خلف عبد الله اللوردات، مرجع سابق، ص 49.

الفرع الخامس : وسائل للحصول على أدلة الإثبات

إن الوسائل الفنية الرئيسية المستعملة للحصول على أدلة الإثبات عديدة، تتمثل في¹ :

1. الوجود الفعلي عن طريق الجرد:

يعتبر الوجود الفعلي عن طريق الجرد من أقوى أدلة الإثبات في عملية التدقيق التي تعتمد عليها المدقق لتأكيد

منصحة رصيد الحسابات التي يقوم بمفحصها وتدقيقها، وفائدة الجرد تقتصر على الأصول الملموسة، مثلاً لنقد

بأنواعها المختلفة والأوراق المالية والتجارية والمخزونات بأنواعها. وللتأكد من عدم مصورية الرصيد على المدقق القيام

بالتدقيق المستند إلى إثبات الملكية وصحة التقويم، ولكي تتوفر الحجية في عملية الجرد يجب أن تتوفر الشروط التالية في المدقق بالإضافة إلى المسؤولية والامتثال لرتبة علي

ه²:

أ. أن يكون حاضر أثناء عملية الجرد إذ ليس أقوم مندلي يحصل عليها المدقق بنفسه؛

ب. أن يكون قادر على التعرف وتمييز الشيء الذي يقوم بجرده، وهنا على المدقق الإلمام بالشروط القانونية

والموضوعية والشكلية لموضوع التدقيق (كالكميات مثلاً)؛

ج. أن يكون قادر على التعرف على عدم جودة أو عدم مجودة الأصناف أو الأصول لموضوع الجرد، ومدى صلاحية أو عدم صلاحية استعمالها؛

د. أن يكون اعتمد المدقق على شهادات تغير المحاطة بالضمانات الكافية لاقتناع المدقق بصحة الشهادات والضمانات المقدمة؛

ه. أن يقوم المدقق بتوجيه عملية الجرد وتحقيق رقابة فعالة على كافة العناصر المتماثلة التي يمكن إساءة

استعمالها بإحلال بعضها محل الآخر، فإذا أراد جرد النقدية (السلفا المستديمة) عليه تدقيق الخزينة العامة ودفاتر

الشيكاك التي لا وقت نفسه، حيث لا يستخدم ملغطية عجز ما.

2. المستند إلى مختلف المؤيدة للعمليات المسجلة بالدفاتر:

¹ حسام إبراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار البداية، الأردن، الطبعة 1، الجزء 1، 2010، ص 51-56.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية، مرجع سابق، ص 188.

تعتبر المستندات المحاسبية أساساً لتدقيق الدفاتر، وهي وثائق مكتوبة تلخص حدوث وتعملياً معينة وتكون

هذا المستند اتمرقمة ويتم حفظها بطريقة منظمة، بحيث يمكن الرجوع إليها بسهولة عند الحاجة، وتتخذ أشكالاً مختلفة مثل :

فواتير المشتريات والمبيعات، سندات الصرف، سندات القبض... الخ، وبعض المستندات تصدرها المؤسسة.

تمثل المستند أدلة إثبات تستند إليها المدقق في فحصه للبيانات المالية التي تتم تسجيلها بدفتر اليومية، وعلى

المدقق أن يتأكد من صحة وسلامة المستند المقدم إليهم من الناحية الشكلية والموضوعية.

3. الإقرارات المكتوبة التي يحصل عليها المدقق من الغير :

في بعض الحالات لا يستطيع المدقق بالحسابات حضور الجرد لبضاعة آخر المدة (المخزون السلعي) أو

النقدية لدى فروع المؤسسة في المناطق البعيدة، فإن المدقق بالحسابات يحصل على شهادة اتمن إدارة المؤسسة تتضمن

صحة وجودها وملكيته وقيمتها آخر المدة، إلا أن المدقق بالحسابات يجب أن يكون حريصاً في قبوله لمثل هذا النوع

من الشهادات تبسبب إعدادهامن قبل إدارة المؤسسة، احتمال الوجود تالاعباً وتزوير في بيانات أ وعليها القيام ببعض

الاختبارات الكافية لكي يطمئن على صحة وسلامة تلك الشهادات.

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

يعتبر وجود نظام سليم ومحكم للرقابة الداخلية في المؤسسة دليلاً على انتظام الدفاتر والسجلات والمستندات

المحاسبية وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب، بل أن نظام الرقابة الداخلية من ناحية مد سلامة أو عدم

سلامته يمثل أساساً في تحديد خطوات إجراء العملية التدقيق واختبار أدلة الإثبات التي يراها المدقق كافية لا طمئنانه

إلى سلامة البيانات المالية المسجلة بالدفاتر.

5. الدقة الحسابية للعمليات المقيمة في الدفاتر والسجلات :

نظراً لإتباع المشرع طريقة القيد المزدوج في إثباتات العمليات المالية في الدفاتر، فإن صحة تسجيل هذه العمليات وصحة الترحيل والترصيد تؤدي بالتوازن الحسابات، وهذا يظهر في ميزان المراجعة الشهري، كما أن التوازن بين مجموع أرصدة الموردين بدفتر الأستاذ العام يعتبر مؤشراً على صحة إثباتات العمليات وترحيلها وترصيدها، ولا يعتبر هذا المؤشر مؤكداً حيث قد تتضمن الدفاتر أخطاء متكافئة قد لا يظهرها ميزان المراجعة رغم توافق التوازن بين الحسابات مما يؤدي بالضرورة الحصول على أدلة أخرى تؤيد التوازن السابق الإشارة إليه.

6. المصادقات:

هيوثائق مكتوبة مثلاً لشهادات أو الإقرارات التي تهد في الإقرار حقيقة معينة أو تأكيدها، يحصل عليها مدققاً الحسابات بتمنداً لخلل مؤسسة أو من خارجها التدعيم الفحص الذي قام به، وتعتبر المصادقات الخارجية من أقوال أدلة الإثبات في عملية التدقيق ومن هنا على سبيل المثال:

أ. المصادقات الواردة للمدقق من العملاء المدعنين يقررون بصحة أرصدة لهم لدى المؤسسة موضوع التدقيق.

ب. الشهادات الواردة من البنوك والتي تتضمن رصيد المؤسسة لديها.

وتتنوع المصادقات إلى:

- المصادقات الإيجابية : وهنا يطلب من العميل إرسال إقرار كتابي حول صحة أو خطأ رصيد الحساب

الموضح في المصادقة، لذلك يتوقع الرد في الحالتين (الخطأ أو الصواب).

- المصادقات السلبية : وهنا يطلب من العميل إرسال إقرار كتابي في حالة خطأ الرصيد المبين بالمصادقة

فقط، ولهذا يعاين هذا النوع عدم الرد في حالة صحة ومطابقة الرصيد، إذ لا يستطيع المدقق الجزم، حيث قد

يكون عدم الرد نتيجة عدم اهتمام العميل بالرد.

- المصادقات العمياء : وهنا لا يظهر الرصيد المطلوب بالمصادقة عليه في خطأ المؤسسة إلا بالمرسإليه،

وإنما يطلب من العميل إرسال إقرار كتابي بهذا الرصيد كما يظهر في دفاتره، ولهذا يفضل هذا النوع من المصادقات.

7. نظام الاستفسارات والتتبع:

يكون الاستفسار شفويًا أو تحريريًا، وعلا المدقق في الحالتيًا يحرص على البحث عن تعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها، وهذا الأسلوب ذاتي طبيعيته إذ يعتمد كثيرًا على تفسير المدقق وحكمها الشخصي، ويصلح للتطبيق في حالة تقييم نظام الرقابة الداخلية، إذ لا حظ المدقق بسرعة الانحراف في تطبيق القواعد المرسومة والتعديلات الملحق بها. كما يلجأ المدقق إلى هذا الوسيطة عند الاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتة في الدفاتر ليقنع بأن ذلك يتماشى مع المبادئ السليمة، كما تستعمل في استقصاء الالتزامات المثبتة بالدفاتر في نهاية السنة سواء أن كانت الحالية أو المستقبلية، وتستعمل أيضًا عند الاستفسار عن نتائج بعض العمليات المتعلقة التي حصل عليها المدقق من خلال هذا الوسيطة على كيفية توجيهها لأسئلة وصياغتها.

8. نظام المقارنات والبرطينا للمعلومات:

وهنا تجري المقارنة بين المؤسسة والمؤسسات المتشابهة عبر السنوات المالية المختلفة، أو بين المؤسسة وبعض المؤسسات الأخرى في نفس المدة لكشف أية أوضاع غير عادية وما ينطبق عليها سلوك الاستفسارات المنجيث كونهذا يتبع اعتماد على التقدير الشخصي للمدقق وينطبق أيضًا على نظام الربط والمقارنات.

9. المراجعة الانتقادية:

ويقصد بها تلك النظرة الفاحصة السريعة للدفاتر والسجلات تلمس لحظة أية أمور غير عادية ملفتة للانتباه، وهي تتطلب من المدقق مهارة وخبرة عالية، فقد يجد أن أحد العملاء لم ينتظم بسداد حسابيه في فترة من الفترات متعانه كاندوما منتظمًا في ذلك، فهذا الحال تقوده للبحث والكشف عن اختلاسات أو التلاعب في المقبوضات.

المطلب الرابع: أوراق عمل المدقق الخارجي

لقد عزّز المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وأرقام المداقّبأ نها: "عبارة عن سجل للإجراءات التي اتبعتها المدققون الاختبارات التي قام بها، وللمعلومات التي تحصل عليها، وللتائج التي توصل إليها خلال القيام بعملية التدقيق، وهي بذلت كشملدبراجالتدقيق، الكشوف التحليلية، المذكرات التفسيرية، رسائل المصادقات، الإقرارات والشهادات المتنازع ومن مسؤوليات المؤسسة، رسائل التكاليف، صور بعض المستندات المهمة والخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق، الجداول المختلفة التي تحصل عليها المدقق وقام بإعدادها، وغيرها من المعلومات التي ير بالمدقق ضرورة وجودها بملفات التدقيق ضمن أوراق عمل المدقق."

الفرع الأول: أنواع ملفات التدقيق الخارجية

يقوم المدقق بحفظ أوراق عمل كل عملية تدقيق وتصنيفها بطريقة تسهل الرجوع إليها عند الحاجة وذلك في ملفين أساسيين هما:

1. الملفات الدائم:

يحتوي هذا الملف على البيانات والمستندات التي تتميز بصفة الاستمرارية ولا تتغير من فترة لأخرى تغيرا كبيرا، وتتمثل هذه البيانات والمستندات في¹:

أ. الجانب الخاص بتعريف المؤسسة: في هذا الجانب يتم التعريف: نشاط المؤسسة، أسواقها ومنتجاتها،

هيكلها التنظيمي والذي يحدد فيهم مختلف وظائفها، نسخة من عقد تأسيس المؤسسة وقانونها النظاميين

الشكالات القانونية للمؤسسة، أسماء محامي المؤسسة ومختلف البنوك التي تتعامل معها المؤسسة... الخ.

ب. الجانب الخاص بالإجراءات: في هذا الجانب يتم الإشارة إلى: النظام والدليل المحاسبي المطبق في

المؤسسة، النظام المعلوماتية المستعملة في المؤسسة، التعريف بمختلف الوظائف في المؤسسة.

ج. الجانب المالية: يتم إرفاق الملفات الدائم بنسخة عن: الميزانية وجدول حسابات التنازل لعدة سنوات،

المذكورة الخاصة بالتحليل المالي، جدول للإهلاكات وجدول الخصائص الديون والقروض.

د. الجانب الخاص بمبادئ العقد: نجد في هذا الجانب بنسخة عن: عقود القروض (الديون والسندات)،

¹ Bernard GRAND, Bernard VERDALLE, Audit comptable et financier, Economica, Paris, 1999, p48.

مختلفا العقود التي تم عقدها مع أطراف خارجية، عقودها لحيازة، عقود الامتيازات، التعهدات المبرمة الممنوحة والمتحصل عليها.

هـ. الوثائق الأساسية: والمتمثلة في نسخة عن تقرير مدقق الحسابات السابق، محاضر الجمعية العامة

للمؤسسة وتقارير مجلس إدارة المؤسسة، التقارير المختلفة حول التعهدات المبرمة، الوظائف لأخرياً أعضاء مجلس الإدارة

(مشاركته في مجلس إدارة المؤسسات الأخرى، مساهمته في مؤسسات أخرى)، تقرير المدقق الداخلي، المؤسسة، التوقعات المعتمدة في المؤسسة.

بالإضافة إلى المستندات والبيانات السابقة الذكر نجد أن الملف الدائمي يكون كذلك كمستند تحليلي¹

هذا الفحص الذي يتضمن التغيرات السنوية، والتي تكون في شكل نسبي مؤشرات مالية وتشغيلية كنسبة الربح الإجمالي، ونسبة التداول... الخ.

فدراسة التغيرات السنوية في شكل نسب سيساعد المدقق في تخطيط مهمته، وذلك من خلال تحديد العناصر

التي تتطلب عناية خاصة عند تدقيق القوائم المالية. (هناك بعض المدققين يقومون بتضمين نتائج هذا النوع من التحليل بالملف الجاري وليس بالملف الدائم).

2. الملف الجاري:

بالإضافة إلى الملف الدائمي يحتفظ المدقق بملف جاري (سنوي)، والذي يعرف بأخذ كل الملف الذي يتضمن

البيانات والمستندات التي تتغير من سنة لأخرى، أي أي شيء يعلو وأعمال التدقيق المتعلقة بالفترة الحالية فقط، ومن بين البيانات والمستندات التي نجد أنها في الملف

الجاري²:

أ. نسخة من رسالة الارتباط (التكليف) الحالية.

ب. نسخة من قائمة الاستبيان لتقييم الرقابة الداخلية للفترة الحالية.

ج. نسخة من المراسلات المختلفة والتي تخص عملية التدقيق.

د. نسخة من القوائم المالية الافتتاحية.

هـ. نسخة من ميزان المراجعة مصحوباً بقائمة التسوية.

و. قيود التسويات الجردية وقيود الإقفال.

¹ وليمتوماس، إمرو سونكي، ترجمة أحمد حجاج، مرجع سابق، ص 272.

² إدريس عبد السلام شتيوي، مرجع سابق، ص 97-98.

ز. جداول تفصيلية لاستهلاك الأصول الثابتة وكذلك كشوف جرد الأصول الثابتة.

ح. كشوف جرد المخزون السلعي (البضاعة).

ط. نسخة من المذكرات التفسيرية التي أعدها المدقق بخصوص:

- الاختلافات بين بعض الأرصدة الدفترية والأرصدة التي وردت بالمصادقات.

- المستندات الناقصة أو المشتبه في صحتها.

- العمليات التي تحتاج إلى مزيد من الفحص والاختبار.

- التوصيات التي يراد بالمدقق رفعها لإدارة المؤسسة.

- الموضوعات المتعلقة والتبعية بالمدقق مناقشتها مع الإدارة.

- التصرف في بعض الأصول بالبيع أو الاستغناء أو الاستبدال.

ي. نسخة من تقرير التدقيق الخاص بالفترة الحالية.

ك. برنامج التدقيق للسنة الحالية.

ويمكن للمدقق أن يضيف للملف الجاري أي مستندات أو بيانات أخرى بضرورة إضافتها.

الفرع الثاني: أغراض أوراق العمل

تخدم أوراق العمل كقاعدة أغراضها¹:

1. تنظيم وتنسيق عملية التدقيق:

تعتبر أوراق العمل لتدقيق أداة مهمة لتنظيم وتنسيق لأوجه المختلفة لتنفيذ عملية التدقيق، وفي حالة توزيع

العمل بين عدد من المساعدين حيث يختص كل واحد منهم بجزء معين من عملية التدقيق، تكون أوراق العمل هي

¹ المرجع السابق، صص 98-100.

الوسيلة الفعالة والتي يستطيع المذقق من خلالها الإشراف على مساعد يهو متابعة سير العمل حسب الخطة الموضوعية، والموضحة ببرامج التدقيق، ومن ثم تقييم النتائج المتوصل إليها.

2. مصدر للمعلومات :

تعتبر أوراق عمل التدقيق مصدر مهم للمعلومات والبيانات التي يربطها بالمذقق ذكراً سواء في تقريرها الذي يحوي رأيها الفني لمحايد، أو في شكل ملاحظات، أو جداولاً وغيرهما من أجل أيضاً التأكد من أنها المدقق بالقبول القوائم المالية. كما أن أوراق عمل التدقيق هي مصدر للمعلومات كثيرة أخرى يربطها بالمذقق جمعها في رسالة الإدارة، والتي تحتوي على النصائح والإرشاد بخصوص أنظمة الرقابة الداخلية وغيرها من أوجه النشاط الأخرى وأيضاً تقارير أخرى تطلبها الإدارة.

3. تدعيم رأي المذقق :

تعتبر أوراق عمل التدقيق دليلًا قويًا وأساسياً للرأي المذقق الذي يحوي به تقريره حول مدعالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها. ومن المعروف أن المذقق عند إعداد عمله للتقرير يذكر أن عملية التدقيق قد تمت وفقاً للمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها، ولذلك يجب أن تحتوي أوراق عمل التدقيق على جميع الأدلة التي تؤكد إتباع المذقق لهذه المعايير وخاصة تلك المتعلقة بالعمال المادي. كذلك يذكر المذقق في تقريرها أن القوائم المالية المدققة قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، ولذلك يجب أن تحتوي أوراق العمل على جميع الأدلة التي تؤكد إتباع المؤسسة لمبادئ المحاسبة عند إعدادها للقوائم المالية.

4. الحجّة القانونية :

يمكننا استخدام أوراق عمل التدقيق كدليل إثبات وكحجة قانونية أمام القضاء إذا ما تعرض المذقق للمساءلة القانونية أو أُتهم بالإهمال والتقصير أو عدم بذل العناية المهنية المعقولة عند أدائها لعمله، ولذلك يجب أن تحتوي أوراق عمل التدقيق على كل المعلومات والبيانات المتعلقة بعملية التدقيق والتي من شأنها أن تبين أنها نفذت على الوجه المطلوب، وأن جميع المسائل التيثار بشأنها قد سويت مع ذكر الحلول المقترحة وأيضاً ملاحظات أخرى.

5. أساسا لعملية التدقيق القادمة:

تعتبر أوراق عمل التدقيق في سنة سابقة مرجعا مهما للمدقق عند بدايته لعملية التدقيق في السنة اللاحقة لنفس المؤسسة، حيث تحتوي أوراق عمل التدقيق على كثير من الملاحظات الخاصة بمسائل مختلفة والحلول المناسبة لمعالجتها، ففي حالة ورود حالات مماثلة يمكن للمدقق الرجوع إلى الحلول المقترحة سابقا، مما يؤدي إلى السرعة اتخاذ القرار حيالها، كما تساعد المدقق في معرفة أي تغييرات تكون قد طرأت على نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبية، ومن ثم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد دليل التدقيق للسنة الحالية.

نشير إلى أن أوراق عمل التدقيق تعتبر ملكا للمدقق الذي أعدها وليس ملكا للمؤسسة موضوع التدقيق، وفي المقابل تعتبر البيانات والمعلومات الواردة بهذا الشأن وأدقها غاية السرية ولا يجوز البوح بها إلا بموافقة المؤسسة، ولذلك لا يستطيع المدقق السابق إعطاء أية معلومات للمدقق الجديد لمؤسسة معينة إلا بعد موافقة إدارة المؤسسة في ذلك، حيث أنهما نعتها قد تؤدي إلى عدم قبول المدقق الجديد بالارتباط بها.

أما فيما يتعلق بمدة الاحتفاظ بأوراق التدقيق فليس هناك مدة محددة حيث يصعب تحديدها، ولذلك يجب الاحتفاظ بها أطول فترة ممكنة طالما أنها لا تزال ذات فائدة وضرورة لعملية التدقيق في فترة اقادمة، وهذا مترك لقرار المدقق الشخصي.

المبحث الرابع: تقرير المدقق الخارجي

يعتبر تقرير المدقق المحصلة النهائية لعملية التدقيق، فالمدقق يقوم باستخدام الأساليب الفنية والإجراءات العملية، وذلك بهدف الحصول على أكبر قدر ممكن من أدلة إثبات، التي تسمح لهم بإبداء رأيها الفني المحايد، وهذا الرأي الذي يمثل القيمة المضافة لعملية التدقيق، والذي يساعد مستخدميه على اتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة.

المطلب الأول: مفهوم أهمية التقرير المدقق الخارجي

فرع الأول: مفهوم التقرير

تقرير المدقق هو عبارة عن "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني كونه لا يبداء رأيه في محايد بهدف

إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهنية المتعارف عليها - كنص

الفحص لا تنتقد النظام لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المعلومات الحسابية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم

المالية بواسطة المدقق الخارجي، وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف

مراجعة وصحة البيانات المعلومات لاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة تعطى صورة

صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق. ولذلك يعد التقرير الوسيط أو

وسيلة اتصال لنقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم، وإيضاحها للمستخدمين الذين يهتمهم الأمر"¹.

فرع الثاني: أهمية تقرير المدقق الخارجي

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2005، صص 85-86.

قد أثبتت العديد من الدراسات والمحاسبة وجود تأثير كبير لنوع الرأى الذى يبديها المدقق من خلال تقريره على

حجم المعاملات تفنياً وأوراق المالية وأسعار الأسهم فليسوقاً وأوراق المالية

ويمكن تلخيص أهمية تقرير التدقيق للمدقق نفسه ولجميع أصحاب المصلحة في المؤسسة فيما يلي¹:

1. تقرير التدقيق لها أهمية خاصة للمدقق نفسه، باعتبارها المنتج النهائي لعملية التدقيق والمؤشر على إنجاز عملهم وفقاً

للمعايير التدقيقية المتعارف عليها، وأداة للمدقق لتوضيل رأيها الفنى المحايد لأصحاب المصلحة في المؤسسة، وبالتالى

الاستفادة من ردود أفعالهم والتيتعكس احتياجاتهم مما يؤثر على جودة عملية التدقيق ككل .

2. يعتبر تقرير المدقق بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق القانونية، وذلك في حالة

مساءلته جنائياً أو مدنياً نتيجة وجود تقصير أو إهمال، وكذلك كمسؤوليتها المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد آداب وسلوك المهنة.

3. يحقق تقرير المدقق على القوائم المالية للمؤسسة قيمة مضافة للمتعاملين في سوق المال سواء أن كانوا مؤسسات

مالية أو مقرضين والمستثمرين والدائنين الأفراد، من خلال رأي المدقق الذى يساعد همفيت تحديد مدى جودة ونوعية

المعلومات تفنياً للقوائم المالية، ودرجة الاعتماد عليها فيما تتخذ قراراتهم.

4. إن تقرير المدقق يعطي مؤشراً عن مدى بقاء الإدارة العليا بالمؤسسة محل التدقيق بمسؤولياتها في إدارة الموارد

الاقتصادية للمؤسسة، باعتبارها وكيلاً عن الملاك كمدى التزامها بالقوانين واللوائح التشريعات المنظمة لأنشطة المؤسسة.

¹ عبد الفتاح محمد الصحنو آخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، صص 316-317.

المطلب الثاني: عناصر ومحتويات تقرير المدقق الخارجي

العناصر الأساسية لتقرير المدقق حسب ما يلي¹:

1. عنوان التقرير:

يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان مناسب، ويفضل استخدام مصطلح "مدقق مستقل" في العنوان وذلك للتمييز بين تقرير المدقق والتقارير التي تصدرها من قبل جهات توهيئات أخرى، مثل موظفي المؤسسة أو مجلس الإدارة أو من قبل مدققين آخرين غير خاضعين للشروط نفسها الملزمة للمدقق المستقل.

2. الجهة الموجه لها التقرير:

يجب أن يوجه التقرير بشكل مناسب حسب ما تطلبه شروط الارتباط أو الأنظمة المحلية، وعادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو مجلس إدارة المؤسسة التي تمتدقيق قوائمها المالية.

3. الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:

يجب أن يظهر المدقق في تقريره القوائم المالية التي قام بتدقيقها وتاريخها، ويجب أن يبين كذلك أن إعداد القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة المؤسسة، أما مسؤولية المدقق فتتمثل في إبداء الرأي تجاهها.

4. فقرة النطاق:

يجب أن يشير تقرير المدقق إلى النطاق لعملية التدقيق عبر التصريح بأن عملية التدقيق قد تمت وفقاً للمعايير التدقيق الدولية أو وفقاً للمعايير والممارسات الوطنية، كما يجب أن تتضمن فقرة النطاق بتقرير المدقق بياناً يوضح أن

¹ المرجع السابق، صص 320-328.

عملية التدقيق قد خطط لها ونفذت، وذلك للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية الحالية منطوية على خطأ

الجمهور، كما يجب أن يذكر المدقق في هذا الفقرة أن أعمال التدقيق تشمل ما يلي :

أ. الفحص الاختباري للقوائم المالية والأدلة المؤيدة للمبالغ والقيم والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية وملحقاتها؛

ب. تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛

ج. تقييم التقدير التحاسبي للتيقنات بها الإدارة لإعداد القوائم المالية؛

د. تقييم العرض الشامل للقوائم المالية.

5. فقرة إبداء الرأي:

يجب أن يبين المدقق بوضوح أنه يفيد عدم القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

6. تاريخ التقرير:

يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال الأعمال للتدقيق (انتهاء العمل الميداني)، أو بتاريخ تسليم التقرير للمؤسسة موضوع

التدقيق، غير أنه لا يمكن أن يكون التاريخ هو نفسه تاريخ انتهاء السنة المالية.

7. عنوان المدقق:

يجب أن يشار في التقرير إلى اسم المدينة أو الموقع الذي يمثل مكان تواجد مكتب المدقق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق.

8. توقيع المدقق:

يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب التدقيق، أو بالاسم الشخصي للمدقق وأكليهما، علماً أنيقرنا التوقيع بذكر عبارة "محاسب قانوني" أو "مدقق خارجي".

بالإضافة إلى ما سبقهنا كبعض الاعتبارات الشكلية يجب مراعاتها من قبل المدقق فيما يخص التقرير وهي¹:

أ. أن تكون لغة التقرير واضحة وعبارات التحمل أكثر من معنى، والابتعاد عن الكلمات المفردة التي تغير المفهوم؛

ب. الابتعاد عنا استخدام عبارات الود والدعاية للمؤسسة موضوع التدقيق؛

¹ إدريس عبد السلام شتيوي، مرجع سابق، ص 29.

ج. عدم مبدئية التقرير بالتحية وختامه بعبارة التال اختتام كما في الرسائل العادية.

المطلب الثالث: أنواع التقرير

هناك أنواع متعددة من التقارير التي يعدها المدقق، ويمكن تقسيمها وفقاً لزايا متعددة تتمثل فيما يلي:

1. منحيتها نشرها أو عدم نشرها:

وتقسم إلى¹:

أ. تقارير غير منشورة أو خاصة: وهي التقارير التي ترتبط بمهمة خاصة، يتم الاتفاق عليها مع المدقق ولا

تنشر، مثل تدقيق عمليات المخازن لاكتشاف الاختلاس فيها وتحديد المسؤوليين عنها، أو تقييم الخسائر الناتجة عن الحريق لمطالبة مؤسسات التأمين

بها، أو فحص مستندات عملية معينة للتأكد من توافق جميع المستندات اللازمة أو

اكتشاف عمليات التزوير التي تحدث تنفيذها، ولا تحتاج هذه التقارير لعملية النشر لأنها تتم الجهة التي تكلفت المدقق القيام بها.

ب. تقارير منشورة أو عامة: وهي التقارير العامة التي تتم جهات متعددة، مثلًا لتقرير حول القوائم المالية أو

تقرير المدقق لنشره زيادة أسهم رأس المال في مؤسسات المساهمة، وهي تقارير تعد وفقاً لمتطلبات القانون.

2. منحيتها محتواها من المعلومات:

وهي تنقسم إلى²:

أ. التقرير القصير: وهو التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم بلدان العالم، ويتكون من جزأين وفقرتين

: فقرة النطاق التي يبين فيها مدى شمولية عملية التدقيق وأغراضها، وفقرة الرأي التي يقوم

فيها المدقق بإبداء رأيها الفني حول القوائم المالية ككل، ويستخدم هذا النوع من التقرير لأغراض التدقيق الخارجي لتوصيل المعلومات للطرف الثالث.

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سابق، ص 102.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، مرجع سابق، صص 94-95.

ب. التقرير المطول

: وتأتي هذه التسمية لتمييزها عن التقرير الخارجي، ولأنه يشرح أموراً لا يرد ذكرها في

التقرير القصير، وإن ذكر تنجدها في شكل تلميحات وإشارة إليها هذا الأمر فقط.

يقوم المذقق بإعداد هذا النوع من التقارير ويقدمه للإدارة فقط لأنها تحتوي على معلومات لا تهم سوى الإدارة،

ولا تؤثر على القوائم المالية، لاحتوائها على قوائم إحصائية وشرح معمق لوضعية بعض بنود تلك القوائم.

معايير التدقيق المتبعة في إعداد التقرير القصير والتقرير المطول واحدة، وهذا يفقد ينشأ أحدهما أو كليهما.

3. التقارير من حيث إبداء الرأي:

إن اختلاف رأي المذقق عن القوائم المالية تبعاً لاختلاف النتائج التي توصل إليها نتيجة القيام بعملية التدقيق،

يعني وجود أنواع من التقارير إبداء الرأي يتفق كل منها معاً لحكام الشخص للصدق والتبني وصل إليها بخصوص

مدى عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة تحت التدقيق، وقد جرى العرف بإصدار أربعة أنواع من آراء في تقرير المذقق وهي:

أ. **التقرير النظيف** - **غير المقيّد - بدون تحفظات**: في هذا التقرير يكون رأي المذقق نظيفاً بغير مقيّد

وبدون تحفظات، ويصدر هذا الرأي عندما لا يجد المذقق أي ملاحظات أو اقتراحات أثناء قيامه بعملية التدقيق تؤثر

على صحة القوائم المالية، أي أخذها الأخيرة ممثلة لواقع المؤسسة، وأن المذقق كونه الرأي بعد قيامه بعملية التدقيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها.

ويصدر المذقق تقريرها النظيف غير المتحفظ إذا توافرت كافة الشروط التالية¹:

- حصول المذقق على أدلة إثبات كافية وذات صلة كافية حتى يتأكد من الوفاء بمعايير العمل المبدائي للتدقيق.
- أثبتت الأدلة عدم وجود مخالفات جوهرية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- لم تحدث أي تغييرات محاسبية هامة والتي من شأنها أن تؤثر على إمكانية عمل مقارنات بين السنوات المالية المختلفة.
- عدم وجود أي ظروف هامة يحيط بها الشك وعدم التأكد، لم يكن في إمكان تقديرها أو إزالتها وإزالة آثارها فيتأثر تقرير التدقيق.

¹ زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 2009، ص 103.

ب . التقرير بتحفظات (التقرير المقيد): في بعض الحالات قد يجد المدقق نفسه أنه لا يمكنه إبداء رأي

نظيفاً يبدو وتحفظ على القوائم المالية، وفي نفس الوقت يجد أنه ليس في وضع يسمح له بالامتناع عن إبداء الرأي

أو إبداء رأي معاكس، في هذا الحالة لا تقوم المدقق بإبداء رأيها بالقوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي ونتائج

أعمال المؤسسة لكن مع التحفظات والقيود في فترة توضيحية تأتبيين فترة النطاق وفترة إبداء الرأي (غالبا ما تكون لهذا التحفظات أهمية نسبية منخفض

١ (٥)

ومنبينا لالحالات التي نتج عنها إصدار تقرير بمرأيت تحفظي مالي²:

- عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية : هذا الحالة تنتج عن مخالفة مبدأ الثبات في تطبيق المبادئ

المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، وفي هذا مخالفة لمعايير التدقيق . حيث يتطلب المعيار الثاني لتقارير التدقيق أن يذكر

بالتقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مطبقة بثبات من سنة إلى أخرى، وذلك لتأكيد عدم متأثر

المقارنة بين القوائم المالية لعدد من السنوات تأثرها جوهريا نتيجة للتغيرات المحاسبية، وفي حالة وجود أثر كبير على

القوائم المالية نتيجة لهذا التغيير فيجب على المدقق تبني هذا الأثر وذلك بذكر الفرق بين تطبيق كل من الطريقتين في تقريره .

- تحفظات تتعلق بإجراء التدقيق : وهي التحفظات التي يورد لها المدقق إذا لم يتمكن من اتباع إجراءات

التدقيق المألوفة لسبب ما لأسباب، مثل ضيق الوقت أو محدودية المعلومات، أو وجود ظروف خارجة لم تكن

المدقق من القيام بذلك، فقد لا يتمكن المدقق من حضور عملية الجرد للبضاعة الباقية بالمخازن، أو عدم متدقيقه

لحسابات الفروع البعيدة أو عدم حصوله على كشوف البنك أو عدم إمكانية بعث مصادقات للمدينين، ففي هذه

الحالة يجب على المدقق أن يشير في تقريره إلى عدم إتباعه لإجراء المعتادة .

- تحفظات تتعلق بالقيود التي تفرضها المؤسسة : قد تفرض المؤسسة قيودا معينة على عملية التدقيق، ولذا

يجب على المدقق أن يحتفظ بسبب هذا القيود، علما أن يكون التحفظ منصبا على العناصر الواردة في القوائم المالية التي تتأثر بهذا القيود.

¹ عبد الفتاح محمد الصحنو آخرون، مرجع سابق، ص 341.

² خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سابق، صص 103-105.

- تحفظات تتعلق بقيا ممدققين آخرين إجراء جزء من الفحص

قد يستعين المدقق بالأصلي ممدققين آخرين

للقيام بجزء من عملية التدقيق، كما في حالة تدقيق بعض أقسام مفروغ عالمؤسسة البعيدة، وتستخدم التقارير الواردة من

المدقق الفرعي في التقرير الذي يعدها المدقق الأصل لإبداء رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وقد يختار المدقق

الأصلي عدم الإشارة إلى المدقق الفرعي، أو قد يشير إليه لتحديد مسؤوليته.

وقد يأخذ المدقق علقتهم تحمل مسؤولية عمال المدقق الفرعي في الحالات التالية :

➤ إذا كان المدقق الفرعي كلاً للمدقق الأصلي، وإذا كان المدقق الفرعي قد كلف بالعمل كدليل للمدقق

الأصلي، وكذلك إذا قام المدقق الأصلي بفحص كامل المقام بها المدقق الفرعي.

➤ تحفظات تتعلق بعدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

قد لا تلتزم الإدارة بتطبيق المبادئ المحاسبية

المتعارف عليها، أو بعض هذه المبادئ مما يؤدي إلى التأثير على نتائج الأعمال، مثل عدم احتساب

استهلاك كأصل ثابت أو عدم تكوين احتياطات لمقابلة خسائر أو التزامات في المستقبل.

➤ تحفظات تتعلق بعدم كفاية المعلومات والبيانات

:

قد ترفض الإدارة إظهار البيانات والمعلومات التي تعتبر أساسية لصحة عرض القوائم المالية، ولذا فإن المدقق قد يضع تحفظاً حول هذا الموضوع بإظ

هار هذه البيانات لكي يتحقق مبدأ الإفصاح في القوائم المالية.

➤ تحفظات تتعلق بالنواحي التقديرية

:

تلجأ الإدارة إلى استخدام أسلوب التقدير الشخصي لبعض عناصر المصاريف والالتزامات، مما يؤثر على نتيجة العملية أو على المركز المالي، مثل تلق

د قيمة مخصص الديون المشكوك فيها أو مخصصه بوط أسعار الأوراق المالية.

ج. التقرير السالب والمعاكس:

في هذا التقرير نجد رأياً بالمدقق حول القوائم المالية، بأنها لا تمثل الوضع

المالي الحقيقي للمؤسسة ولا نتيجة أعمالها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي وذكرها.¹

¹ زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص 113.

د. تقرير الامتناع عن إبداء الرأي: عندما يقوم المدقق بعملية فحص واختباراته (أي إجراء التدقيق)

ولا يستطيع من خلال ذلك جميعاً أدلة وإثباتات لتكوين أساساً للرأي الفني المحايد، فما عليها إلا أن يمتنع عن إبداء

رأيهم على القوائم المالية تحت التدقيق، ويذكر في فقرة إبداء الرأي أنها لا يستطيع إعطاء رأيهم حول تلك القوائم، على

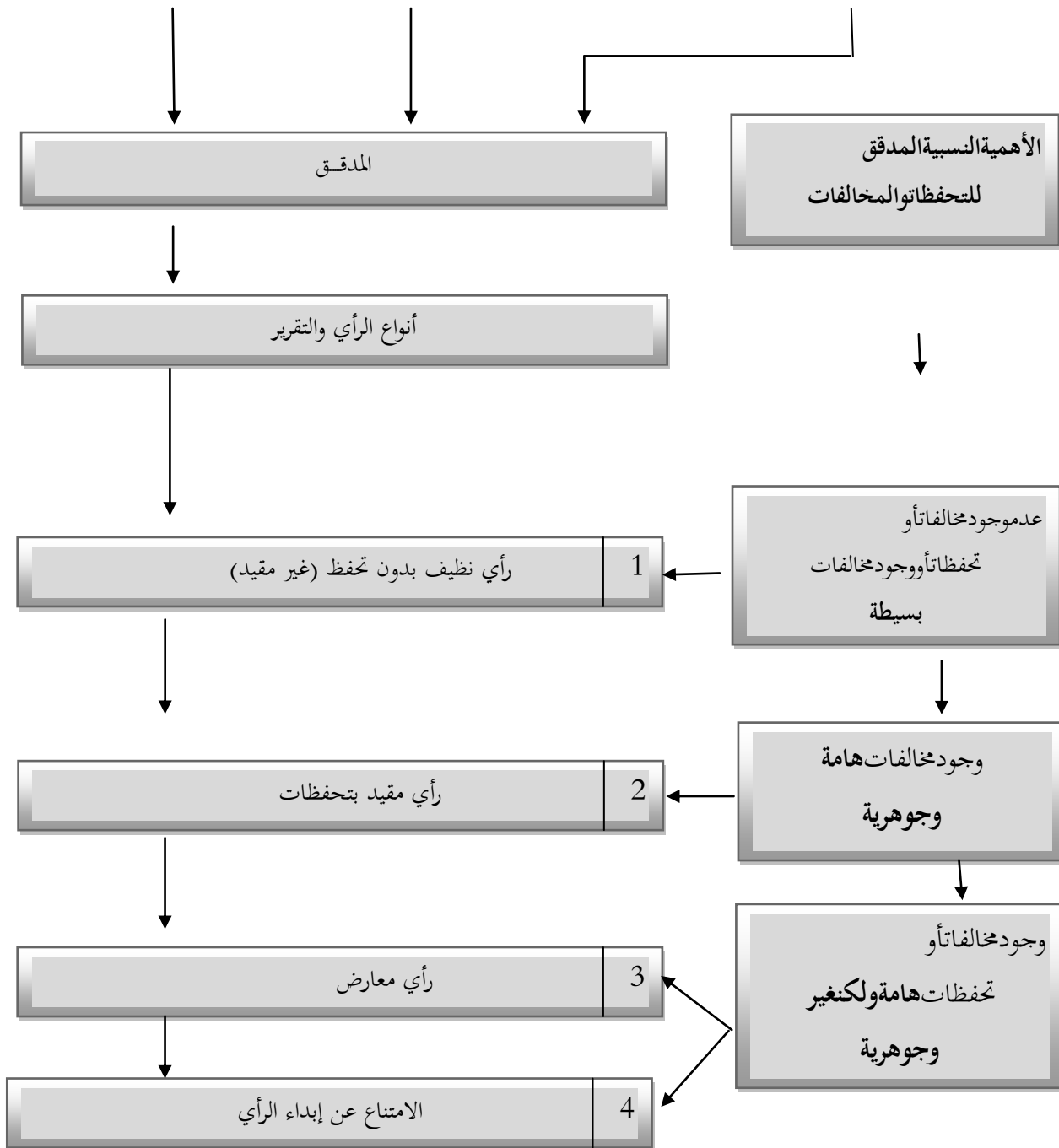
أن يذكر جميعاً الأسباب التي جعلته يمتنع عن إبداء رأيه¹

ويوضح الشكالات التي أثار الأخطاء والتقصير وأهميتها النسبية علنواً للرأي الذي يصدره المدقق خاصة في حالات التدقيق المالي :

الشكل رقم (1-2): أثر الأخطاء أو التقصير وأهميتها النسبية على نزع الرأي الذي يصدره المدقق.

تحفظات التدقيق	تحفظات ومخالفات محاسبية	تحفظات ومخالفات نظامية
القيود المفروضة على المدقق	مخالفات المبادئ المحاسبية؛ مخالفات الطرق المحاسبية؛ الخروج عن قاعدة الثبات.	تحفظات النظام القانوني؛ مخالفة اللوائح؛ مخالفة القانون العام.

¹ المرجع السابق،



المصدر : محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 320 .

المطلب الرابع: الأحداث اللاحقة ومدى مسؤولية المدقق الخارجيين عنها

إن المدقق عادة ما ينتهي من عملية التدقيق بعد انتهاء السنة المالية بعدة أسابيع، ويسلم تقريرها لإدارة المؤسسة بعد انتهاء عملية التدقيق بعدة أيام، وأثناء هذه الفترة أيمتار يخالميزانية التسليم التقرير لإدارة المؤسسة يكون المدقق مسؤولاً عن الكشف والإفصاح عن أية أحداث قد تحدث خلالها، والتبليها أثرها على القوائم تحت التدقيق. إن مسؤولية المدقق أثناء هذه الفترة تختلف من حيث الدرجة، فمسؤولية المدقق في المدة من انتهاء السنة المالية إلى انتهاء العماليد انهيها كبر درجة من مسؤولية المدقق في المدة من انتهاء العماليد انهيها نقطة تسليم التقرير لإدارة المؤسسة. وهنا نكوناً نمناً لأحداث اللاحقة¹:

1. أحداث متوقعة الحدوث في تاريخ الميزانية ووقعت في تاريخ لاحق للميزانية:

ونتيجة لهذا تأثر بعض أرقاماً وبنود القوائم المالية، وهذا الأحدثت وجب بعض التسويات والتعديلات للأرقام البنود المتأثرة، وتشمل هذه الأحداث:

- أ. تحصيل رصيد كبير من أحد المدينين الذي كان مشكوكاً في تحصيله في تاريخ الميزانية.
- ب. إفلاس أحد المدينين منذوياً لرصدة الكبيرة وبالتالي اعتبار دينه غير قابل للتحصيل، علماً بأن الاحتمال كان قائماً في تاريخ الميزانية بعدم قابليته تحصيل الدين.
- ج. تسديد المؤسسة لأحد الالتزامات الكبيرة والذي كان قائماً في تاريخ الميزانية غير أنه لم يكن مثبتاً في الدفاتر.
- د. استلاماً ودفع مبلغ كبير من المال بسبب صدور حكم في قضيته، التي كانت محتملة الوقوع في تاريخ الميزانية (أحداث محتملة)، غير أن المبلغ المستلم والمدفوع - حسباً لأحوال - يختلف اختلافاً كبيراً عما كان متوقعاً ومقدراً في تاريخ الميزانية.

2. أحداث غير متوقعة الحدوث ومحتملة في تاريخ الميزانية وحدثت لاحقاً لتاريخ الميزانية:

مثل:

¹ زاهر فتوفيق سواد، مرجع سابق، صص 118-119.

أ. الاندماج في مؤسسة أخرى؛

ب. بيع جزء كبير من الأصول لإنتاجية للمؤسسة؛

ج. خسائر كبيرة نتيجة لحوادث طبيعية أو حريق؛

د. خسائر ناتجة عن عدم إمكانية تحصيل رصيد أحد المدينين بسبب تعرضها وتعرض مؤسستها لأحداث غير متوقعة.

هـ. استلام أو دفع مبلغ كبير من المال بسبب قضية معينة حدثت بعد تاريخ الميزانية، ومثل هذا لا يحدث إلا

تستوجب تسوية أو تعديل رقم أو بنود القوائم المالية وتكتفي فقط بالإشارة إليها كملاحظات ملحقية بالقوائم المالية.

بعد تاريخ تسليم المدقق للتقرير قد يكشف بعض الأخطاء والحقائق كانت موجودة يوم كتابته للتقرير،

والتبليغ أثره في المدقق حول عدالة القوائم المالية إذا كان لديه العلم بها. في هذا الحالة من مسؤولية المدقق أن

يطلب من إدارة المؤسسة ضرورة تعديل تقريره أو الإفصاح عن هذا الأخطاء والحقائق لمستخدمي القوائم المالية.

حالة رفض الإدارة، عليها إبلاغ الجهات الرسمية وأجهزة أخرى ذات العلاقة، بأن التقرير السابق لم يعد بالإمكان الاعتماد عليه.

خاتمة الفصل:

الفصل الأول مدخل حول التدقيق الخارجي معايير ومدى مسؤولياته الموثوقة في إعداد التقارير

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل توصلنا إلى أن التدقيق هو عبارة عن الدراسة الانتقادية لنظام الرقابة

الداخلية المعمول بها في المؤسسة من طرف مهنيين مستقلين، وذلك بهدف تقديم رأيها الفني لمحايد حول مدعالة

القوائم المالية والتي يتم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة.

وقد ازداد الاهتمام بالتدقيق وهذا انظر للدور الذي لعبه هو الفائدة التي يعود بها سواء للأطراف الداخلية للمؤسسة وللأطراف الخارجية

ونجد أن التدقيق يتنوع إلى عدة أنواع وهذا انظر للاختلاف الزاوية التي ينظر 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.

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

إن المدقق الخارجي عند قيامه بممارسة مهنته فهو يستلزم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل

التدقيق وهذا احتيبي يستخرج نقاط القوة والضعف لهذا النظام، حيث نجد أنه يركز على نقاط الضعف ويجمع أدلة

الإثبات الكافية والمقنعة لتحديد رأيهم حول مدعالة القوائم المالية. ونجد أن المدقق يستعمل أدوات عدة لجمع أدلة الإثبات منها :

الوجود الفعلي، المستندات المختلفة، الإقرارات المكتوبة، الدقة الحسابية، المصادقات، نظام المقارنات.... الخ.

إن المدقق الخارجي كغيره من المهنيين عند قيامه بأداء مهمته يتمتع بمجموعة من الحقوق، وتقع عليه واجبات

يقوم بتحقيقها، ويتحمل مجموعة من المسؤوليات، وتنوع عهدتها الأخيرة إلى المسؤولية المهنية، المدنية والجنائية.

المدقق الخارجي عند قيامه بأداء مهمته يقوم بمبادئ تقريرها النهائي والذي يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق الخارجي

والذي يتضمنه الرأي النهائي للمدقق حول مدعالة القوائم المالية.

إن عملية التدقيق الخارجي تتمتع بسملة الجانبا للماليل المؤسسة فقط، بل أصبحت تغطي

كل جوانب المؤسسة بما فيها ما يرتبط بالأداء فقد ظهر تمهيجيات توجهات حديثة حول ممارسة مهنة التدقيق في

المؤسسة، وسنتطرق في الفصل الموالي إلى الجانبا لخاصة الأداء بما فيها الكفاءة والفعالية ودور المدقق الخارجي هذا المجال.

الفصل الثاني

دور التدقيق في تحقيق فعالية

الأداء في المؤسسة

مقدمة الفصل:

تسعى المؤسسة دوماً لأن تكون في أفضل صورة سواء كان امام الملاك او العملاء او المسييرين او 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 الى التطورات الحديثة في مهنة التدقيق اصبح المدقق الخارجي يلعب دور مهم في تقييم وتحسين الأداء و تحقيق فعاليته.

و للتعرف أكثر بالأداء ولتحديد دور المدقق الخارجي في تحقيق فعاليته، فإننا سنقسم هذا الفصل إلى أربع

مباحث:

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء و تقييم الأداء في المؤسسة
- المبحث الثاني: طرق تقييم الاداء في المؤسسة
- المبحث الثالث: إستعمالبطاقةالأداء المتوازن لتحسين الأداء(BSC) Balanced Score Card
- المبحث الرابع: مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الاداء في المؤسسة

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء و تقييم الأداء في المؤسسة

يشغل موضوع الأداء في المؤسسات اهتمام الباحثين والممارسين سواء على المستوى الكلي (الدول والقطاعات الاقتصادية) أو على المستوى الجزئي (المؤسسات الربحية وغير الربحية و الأفراد)، وهذا الاهتمام يرجع إلى أن البحث عن الأداء الجيد يعتبر مقياس للنجاح.

والأداء يعتبر القاسم المشترك لجميع الجهود المبذولة من قبل الإدارة والعاملين، فمعظم البحوث والدراسات في مجال نظرية الإدارة والمؤسسة تهدف إلى إيجاد الآليات والنماذج والفلسفات والنظريات الإدارية القادرة عند التطبيق أن تجعل من الأداء حالة تميز المؤسسة عن غيرها وهي تنافس بعضها البعض. وستتناول في هذا المبحث:

- الأداء ضمن معطياته التاريخية؛
- مفهوم الأداء، أنواعه و العوامل المؤثرة فيه؛
- مفهوم تقييم الأداء و أهميته في المؤسسة؛
- المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم الأداء في المؤسسة.

المطلب الأول: الأداء ضمن المعطيات التاريخية

يمكن النظر إلى المؤسسة على أنها تحالف لعدد من الأطراف، حيث يسعى كل طرف من هذه الأطراف إلى تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف من خلال تعامله مع هذه المؤسسة، ويعتبر كل هدف أو مجموعة من أهداف أطراف التعامل بمثابة التزام على المؤسسة يجب عليها الوفاء به. ومن بين أكثر أطراف التعامل بمثابة التزام على المؤسسة يجب عليها الوفاء به. ومن بين أكثر أطراف التعامل أهمية هو الزبون، عن طريق العلاقة التي تربط عرضها (منتجات أو خدمات) مع الطلب (الاحتياجات)، وفي ظل المعطيات الجديدة ومن هذه النظرة، نستطيع استنتاج ثلاثة مراحل كرونولوجية بالنسبة للأداء¹:

1 قيد فوزية، المورد البشري وتحسين أداء المؤسسة، دراسة تطبيقية لبنك الفلاحة و التنمية الريفية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص ص 11-12.

الفرع الأول: مرحلة الطلب أكبر من العرض

يمكن تقسيم هذه المرحلة إلى مرحلتين هما:

1. في سنوات الخمسينات: "أنتج ثم أبيع"

تتميز هذه المرحلة بأنها ذات نمو قوي، ونشاط المؤسسة كان موزع بين وظيفتين هما وظيفة الإنتاج ووظيفة البيع. فالإنتاج كان مسير من منظور احتلاك الآلات، والكميات المنتجة محددة ليس عن طريق التسوية بين تكاليف التخزين والإنتاج (أي عند بداية نفاذ المخزون نقوم بالإنتاج). في هذه المرحلة كان الأداء مرادف للإنتاجية، ويتم تقييمه من الناحية المالية فقط عن طريق وسائل حسابية وإقتصادية، وآليات تحسين الأداء مسيطر عليها، وكان الأداء الكلي للمؤسسة يمثل التجميع البسيط للأداءات الجزئية.

2. في سنوات الستينات: "أنتج ما سوف يباع"

نظرا التحولات الجديدة التي عرفت البيئية حاولت المؤسسة من تحسين أدائها، والمحافظة على زبائنها من خلال تلبية رغباتهم واحتياجاتهم، حيث شهدت المؤسسة خلال هذه المرحلة نمو حجم إنتاجها نظرا لزيادة الطلب على منتجاتها، متخصصة في هذه المرحلة على تنويع المنتجات وإنشاء ورشات متخصصة، وتم إختراع وسائل معلوماتية، ولكن رغم كل هذه التطورات ما زال الأداء مرادف مرتبط بالإنتاجية و امتد إلى الوظيفة التجارية.

الفرع الثاني: مرحلة التوازن بين العرض و الطلب

خلال السنوات الثمانينات أصبح الأداء أكثر تعقيدا نتيجة لتعدد المؤسسات في مجالات مختلفة وظهور المنافسة، حيث أصبحت مؤسسات تبحث عن حماية حصتها السوقية وذلك من خلال اهتمامها ب: معايير اختيار وجلب الزبائن، التسويق، الإعلان والتجديد.... الخ، وظهر مصطلح جديد ألا وهو المرونة، بالإضافة إلى تطور وسائل المعلوماتية التي بسطت من استعمال التقنيات المحاسبية والموازنة والتي كانت حكرًا على الخبراء. هذه التكنولوجيا التي أدت من ناحية إلى خلق استخدامات جديدة للمنتجات وفتح العديد من الأسواق، ومن ناحية أخرى إلى تقادم الكثير من المنتجات. في هذه المرحلة كان يتم تقييم الأداء عن طريق مقارنة ما هو مخطط وما هو محقق فعلا، وبذلك اتجهت المؤسسات نحو تقنيات الكمية للتسيير وصارت تنتج لكي تضمن نتيجة إيجابية في نهاية الموازنة المحاسبية، وقد احتل المورد البشري دور مهم كمحدد لأداء المؤسسة في هذه المرحلة.

الفرع الثالث: مرحلة العرض أكبر من الطلب

وتنقسم هذه المرحلة إلى:

1. سنوات التسعينات: "أنتج ما هو مباعاً صلاً"

في هذه المرحلة أصبحت العوامل المفروضة من السوق تجعل التقديرات الموضوعية من طرف المؤسسة ليست لها مصداقية، وتوقع الإستهلاكات من منتجات المؤسسة من طرف المستهلكين أصبح تقريباً عشوائياً، وأصبح تقييم إستراتيجية كل إنتاج تقيم في مدى قدرتها في التحكم في الحجم، الآجال، النوعية والتكلفة، وبالتالي أصبح الأداء يقاس على نوعية هذا الرباعي. أما التنظيم في المؤسسة فقد أصبح أكثر ترابطاً وأكثر اتصالاً وهذا بفضل وسائل المعلوماتية المتوفرة، وهذا ما أدى إلى ظهور فلسفة التسيير بالمشاريع كوسائل لتحسين الأداء.

2. ما بعد سنوات التسعينات: "أنتج وأقدم خدمة في الوقت المناسب والحقيقي للإجابة على تقلبات السوق"

ازدادت حجم الضغوطات التي تتعرض لها المؤسسة، وهذا بسبب عدم استقرار البيئة الخارجية للمؤسسة، حيث يجب على هذه الأخيرة أن تكون قادرة على التأثير على بيئتها الخارجية وأن تتأثر بها، حيث انصب اهتمامها بتحسين الأداء من ناحية الإستراتيجية والمنافسة وهذا ما أدى إلى ظهور مفهوم "إعادة هندسة العمليات"، أي يجب التحقق من ملائمة العمليات قبل البحث عن تعظيم وتحسين التسيير، مع زيادة لاهتمام برضا الزبائن، الجودة والقيمة مع المحافظة على علاقاتها بزبائنهم لمدة طويلة بالإضافة إلى بناء تحالفات إستراتيجية وشبكات الأعمال والاندماجات والاهتمام بالتسويق الإلكتروني.

من خلال ما سبق يظهر تاريخياً أن مفهوم الأداء تطور واختلف من مرحلة لأخرى و ارتبط بعوامل مختلفة و متنوعة و متداخلة فيما بينها.

المطلب الثاني: مفهوم الأداء، أنواعه والعوامل المؤثرة فيه

من الصعب إعطاء تعريف بسيط ومحدد للأداء وهذا نظرا لاستخدامه على نطاق واسع في ميدان الأعمال هذا من جهة، ولتعدد الزاوية التي ينظر إليه من جهة أخرى.

والأداء يتنوع لعدة أنواع لكن رغم ذلك إلا أن مجموعة العوامل التي تؤثر على كل هذه الأنواع واحدة.

الفرع الأول: مفهوم الأداء

إن الأداء ينتمي إلى عائلة المصطلحات المتعددة المعاني وكما تسمى: "بالكلمات الحقائبة Les mots valises" أو "الكلمات الأسفنجية les mots éponges" ويقصد بها أنها قد تتوافق مع كلمات كثيرة كما أنها تحمل تفسيرات واسعة، هذا ما بين فكرة الأداء تبقى غامضة بفعل استخدامها في عدة ميادين:

سياسية، اجتماعية و إدارية أما في ميادين الممارسة فإنه مفهوم متعدد الأبعاد يطابق عدة معاني، ومع ذلك نحاول في هذا الفرع تحديد تعريف للأداء و تحديد الخصائص التي يتميز بها.

1. تعريف الأداء:

يعود الأصل اللغوي لتعريف الأداء إلى الكلمة الإنجليزية "to performe" وتعني أنجز عملا ضخما، قام بوظيفة أو مهمة معينة، أدى واجبا.

يعرف الأداء في مجال التسيير بأنه: "تحقيق الأهداف التي سطرتها المؤسسة"¹.

وعرف الأداء أيضا بأنه عبارة عن: "النتائج المتحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية —على اختلاف أنواعها — والتأثيرات الخارجية واستغلالها من قبل المؤسسة في تحقيق أهدافها"².

كما عرف الأداء أيضا بأنه: "محصلة قدرة المؤسسة في استغلال مواردها كافة وتوجيهها نحو تحقيق أهدافها، فالأداء هو دالة لأنشطة المؤسسة وهو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة من جوانبها المختلفة، وهو الفعل الذي

¹Brigitte DORIATH, Christain GOUJET, Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, Donod, Paris, 3^eédition , 2007 , p3.

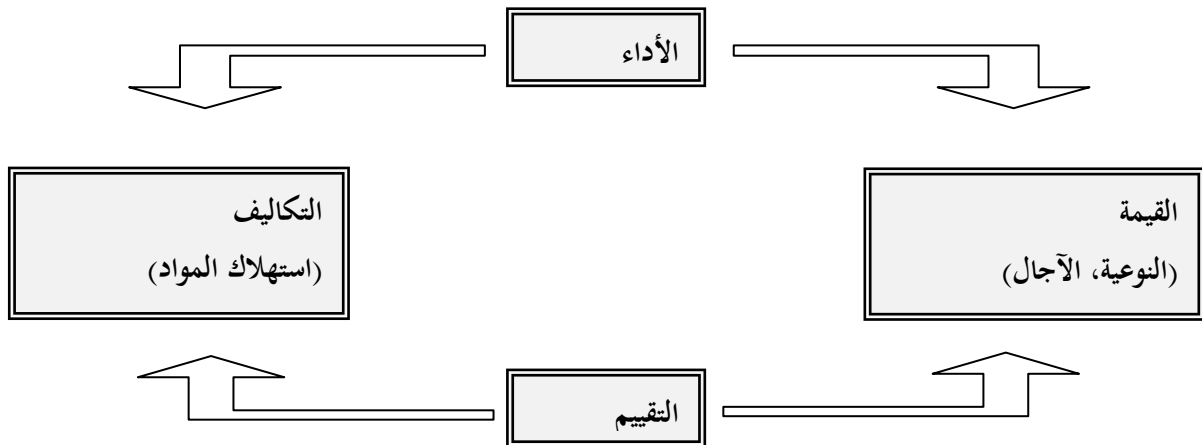
²وائل محمد صبيحي إدريس، طاهر محمد منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2009، ص39.

تسعى أطراف المؤسسة لتعزيزه، وبالتالي فإن الأداء يعكس نجاح أو فشل المؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق أهدافها¹.

أما Françoise GIRAUD فقد عرف الأداء بأنه يمثل الثنائية (تكلفة، قيمة): "فهو يرى أن مفهوم الأداء توسع وذلك بالنظر إلى تعدد وتنوع مجالاته، فهو يشمل في آن واحد تدنية التكاليف وإنتاج القيمة، فحسب رأيه فإن المؤسسة التي تحقق المردودية و المتمتعة بأداء عالي هي تلك المؤسسة التي تستطيع أن تنجز و تحقق مختلف أنشطتها وأعمالها بكفاءة وفعالية عالية، أي أنها تتحكم في تكاليفها من جهة، ومن جهة أخرى تقوم بإنتاج القيمة (تحقق أهدافها). إن المؤسسة القادرة على تلبية احتياجات عملائها وإرضائهم (تقديم الخدمة أو السلعة المطلوبة وذات النوعية الجيدة، تقديم الطلبية في التاريخ المحدد، القيام بأداء الخدمات المطلوبة في الآجال المحددة... الخ)، بدون أن تأخذ بعين الاعتبار التكاليف التي تتكبدها فحتماً هذا سيعود عليها بالخطر خاصة في المدى البعيد، وبالتالي يجب على المؤسسة أن تقوم بإنتاج القيمة لكن بالأخذ بعين الاعتبار تدنية التكاليف في كل الأعمال اليومية التي تقوم بها².

و الشكل التالي يوضح مفهوم أداء المؤسسة في شكل الثنائية (قيمة، تكلفة).

الشكل رقم (2-1): مفهوم الأداء في شكل الثنائية (قيمة، تكلفة).



¹ إبراهيم الخلوف الملكاوي، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، دار الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2009، ص 30.

² Françoise GIRAUD et les autre, Controle de gestion et pilotage de la performance, GUALINO éditeur, Paris, pp68-69.

La source: Françoise GIRAUD et les autre, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, GUALINO éditeur, Paris, 2^{ème} édition, 2004, p69.

وهناك من الباحثين من يعتقد أن مفهوم الأداء يقتصر على المورد البشري دون غيره من الموارد الأخرى، فعرفوه بأنه: "قيام الفرد بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله".

- من خلال ما سبق نستنتج أن الأداء هو عبارة عن قدرة المؤسسة على تجسيد أهدافها المسطرة في نتائج فعلية ، والتي تحققها المؤسسة من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة في ظل ظروف بيئتها الداخلية والخارجية.

2. خصائص مفهوم الأداء:

نتيجة لصعوبة تحديد مفهوم الأداء بفعل اختلاف آراء الممارسين والباحثين حوله، لذلك سنحاول تحليل بعض خصائص مفهوم الأداء والتي توضح أكثر مفهوم الأداء، وتتمثل هذه الخصائص في النقاط التالية¹:

أ. الأداء مفهوم واسع:

يختلف مفهوم الأداء باختلاف الجماعات والأفراد الذين يستخدمونه، فبالنسبة لمالكي المؤسسة قد يعني الأرباح، أما للميسر فيعني المردودية والقدرة التنافسية، أما بالنسبة للفرد العامل فقد يعني الأجور الجيدة أو مناخ العمل الملائم، في حين قد يعني للزبون نوعية الخدمات والمنتجات التي توفرها له المؤسسة. لذا يبقى الأداء مسألة إدراك تختلف من فرد لآخر ومن جماعة لأخرى ومن مؤسسة لأخرى، وهذا ما يطرح إشكالية صعوبة ضبطه وقبوله وفقاً لمعايير معتمد من جميع الفاعلين داخل وخارج المؤسسة.

ب. الأداء مفهوم متطور:

إن مكونات الأداء تتطور عبر الزمن، إذ أن المعايير التي يتحدد الأداء على أساسها سواء أن كانت معايير داخلية للمؤسسة أو تلك التي تحددها البيئة الخارجية الدائمة التغير، فالعوامل التي تتحكم في نجاح المؤسسة في المرحلة الأولى لدخول السوق - الانطلاق - يمكن أن تكون غير ملائمة للحكم على أداء مؤسسة تمر بمرحلة النمو أو النضج. كما أنه قد توجد توليفة من العوامل البشرية، التقنية، المالية والتنظيمية تجعل الأداء مرتفعاً في موقف أو ظرف معين دون أن يكون ذلك في مواقف أو ظروف أخرى، لأن هذه التوليفات متعددة ومتغيرة عبر الزمن، لذلك فإن التحدي الأساسي لإدارة المؤسسة يتمثل في إيجاد التوليفة المناسبة لتحقيق الأداء المرتفع.

¹ الصالح جليح، أثر القيادة الإدارية على الأداء العاملين، دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة ضمن متطلبات نيل الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2006/2004، ص ص 128-129.

ج. الأداء مفهوم شامل:

يفضل بعض الباحثين استخدام مدخل شامل عند دراسة الأداء لذا يقترح القائمين بتقييم الأداء مجموعة واسعة من المؤشرات المتكاملة لقياسيه حيث يوضح بعضها البعض، وهي ذات علاقة بالأهداف العديدة للمؤسسة، إذ أن المعايير المالية وحدها غير كافية وغير كاملة للتعبير عن أداء المؤسسة، لذلك على القائمين بتقييم الأداء أن يستخدموا إلى جانبها معايير غير مالية وخاصة المعايير البشرية والاجتماعية لتكاملها، وهي أساس النجاح في المستقبل لكونها توفر نظرة شاملة وضرورية عن الأداء في مجالات متعددة.

د. الأداء مفهوم غني بالتناقضات:

إن الأداء تحدده مجموعة من العوامل، منها ما يكمل بعضها ومنها ما يكون متناقضاً، ويظهر هذا التناقض مثلاً عندما تسعى إدارة المؤسسة تحقيق هدف خفض تكاليف الإنتاج، والسعي في نفس الوقت إلى تحقيق هدف تحسين النوعية في الخدمات والسلع، أو السعي لخفض تكاليف وأعباء العاملين والحفاظ في نفس الوقت على الروح المعنوية لهم. لذلك فإن مكونات الأداء تتطلب تحكيماً مستديماً، وبما أن مكونات الأداء ليس لديها كلها نفس الأهمية النسبية لذا على المؤسسة أخذ الأولويات بعين الاعتبار، إضافة إلى محاولة التوفيق بينهما.

هـ. التغذية العكسية:

يؤثر سلوك المؤسسة على سلوك أعضاء المؤسسة (المسؤولين)، فإذا كانت النتائج المحققة بعيدة عن الأهداف المسطرة فإنه يتوجب عليهم إعادة النظر في البرامج والخطط وحتى في الخيارات الإستراتيجية، فمعرفة مستوى الأداء عن طريق قياسه وتقييمه يهدف إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية لبلوغ الأهداف المسطرة.

الفرع الثاني: تمييز الأداء عن بعض المفاهيم القريبة منه

إن مفهوم الأداء غالباً ما يختلط مع بعض المفاهيم التي تعتبر قريبة منه، إلا أنه رغم ذلك يوجد بينها وبين الأداء اختلاف، ولعل من أهمها ارتباطه بالفعالية والكفاءة والإنتاجية، وسنتطرق فيما يلي إلى تحديد مفهوم الفعالية والكفاءة والإنتاجية مع تحديد العلاقة بينها وبين الأداء.

1. مفهوم الكفاءة:

تعرف الكفاءة بأنها: "عمل الأشياء بشكل صحيح"¹، وعرفت كذلك بأنها: "النسبة بين النتائج المحققة والموارد المستخدمة، أي النسبة بين المخرجات والمدخلات"¹.

¹ كاظم نزر الزكابي، الإدارة الإستراتيجية والعولمة والمنافسة، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 1، 2004، ص 318.

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{النتائج المحققة}}{\text{الموارد المستخدمة}} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}}.$$

وعرفت كذلك بأنها: "لاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية المتاحة لتحقيق حجم أو مستوى معين من النواتج أو المخرجات (سلع أو خدمات)" ². وبالتالي نقول أن المؤسسة ذات كفاءة عالية "حينما تقوم باستثمار مواردها المتاحة في المجالات التي تعطي أكبر مردودات" ³.

2. مفهوم الفعالية:

تعرف الفعالية بأنها: "قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها" ⁴، وتعرف الفعالية كنظام بأنها: "مدى إستعداد المؤسسة على البقاء، التكيف، الاحتفاظ بنفسها ونموها، أي مدى نجاح المؤسسة في تحقيق الأهداف التي قامت من أجلها والتي تشمل الأهداف الطويلة الأجل، الأهداف المتوسطة الأجل والأهداف القصيرة الأجل" ⁵. وفي تعريف آخر للفعالية الذي ينص على أنها: "محصلة تفاعل مكونات الأداء الكلي للمؤسسة بما تحتويه من أنشطة فنية ووظيفية وإدارية وما يؤثر فيه من متغيرات داخلية وخارجية لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة" ⁶.

كما تعرف الفعالية كمياً بأنها النسبة بين النتائج المحققة والأهداف الموضوعية مسبقاً، ولهذا كلما كانت النتائج قريبة من الأهداف كانت المؤسسة فعالة، ويمكن التعبير عن الفعالية بالعلاقة التالية ⁷:

$$\text{الفعالية} = \frac{\text{النتائج المحققة}}{\text{الأهداف المسطرة}} = \frac{\text{المخرجات المحققة}}{\text{المخرجات المسطرة}}$$

¹Bernard MARTORY, Daniel CROZET, Gestion des ressources humaines, pilotage social et performances, Dunoud, 6^e edition, Paris, 2005, p165.

²عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2009، ص25.

³كاظم نزار الركابي، مرجع السابق، ص318.

⁴Brigitte DORIATH, Christain GOUJET, op. cit, p172.

⁵ناصر داددي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار محمددي العامة، الجزائر، الطبعة 2، دون كر سنة النشر، ص319.

⁶عبد السلام أبو قحف، مرجع السابق، ص25.

⁷عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 4، 2009، ص127.

والشكل التالي يبين مكونات الكفاءة والفعالية:

الشكل رقم (2-2): مكونات الكفاءة والفعالية.

كفاء	- الأهداف لا تتحقق. -الموارد لا تضيع ولا يساء استخدامها (حسن استخدام الموارد).	-الأهداف تتحقق. -حسن استخدام الموارد.
استخدامالموارد	-الأهداف تتحقق. -تضييع الموارد سوء استخدامها.	-الأهداف تتحقق. -سوء استخدام الموارد (ضياع الموارد).
غير كفاء	غير فعال	فعال
	تحقيق الأهداف	فعال

المصدر: عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2009، ص 27.

من خلال هذا الشكل نلاحظ وجود ارتباط وثيق بين الكفاءة والفعالية، لكن هذا لا يعني أنه يمكن لأحدهما أن تحل محل الأخرى فقد تكون المؤسسة ذات كفاءة إذا كان بإمكانها إنتاج كمية معينة من المخرجات باستخدام أقل قدر من المدخلات، إلا أنه رغم ذلك لن تكون فعالة إلا إذا حققت الأهداف التي حددتها وخططت للوصول إليها مسبقا والتي قد يكون من بينها مثلا ترشيد استخدام الموارد، أي تحقيق الكفاءة، وهو ما يبين أن مجال الفعالية أوسع مقارنة بالكفاءة. فإذا نظرنا إلى الفعالية على أنها درجة نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية، فإن الكفاءة تعتبر أحد المدخلات الهامة في تحقيق هذه الفعالية¹ لأنه من غير الممكن أن نتصور أن المؤسسة تحقق أهدافها الطويلة والمتوسطة المدى مع تبذيرها لمواردها المتاحة، وهذا ما جعل الكثير من الدراسات تنظر إلى الفعالية كمتغير تابع يتحدد بتأثير عدد من المتغيرات المستقلة، وإحدى هذه المتغيرات الهامة هي الكفاءة في استخدام الموارد لتحقيق الأهداف. والجدول التالي يعطي مقارنة بين الفعالية والكفاءة:

¹ ناصر دادي عدون، مرجع السابق، ص 321.

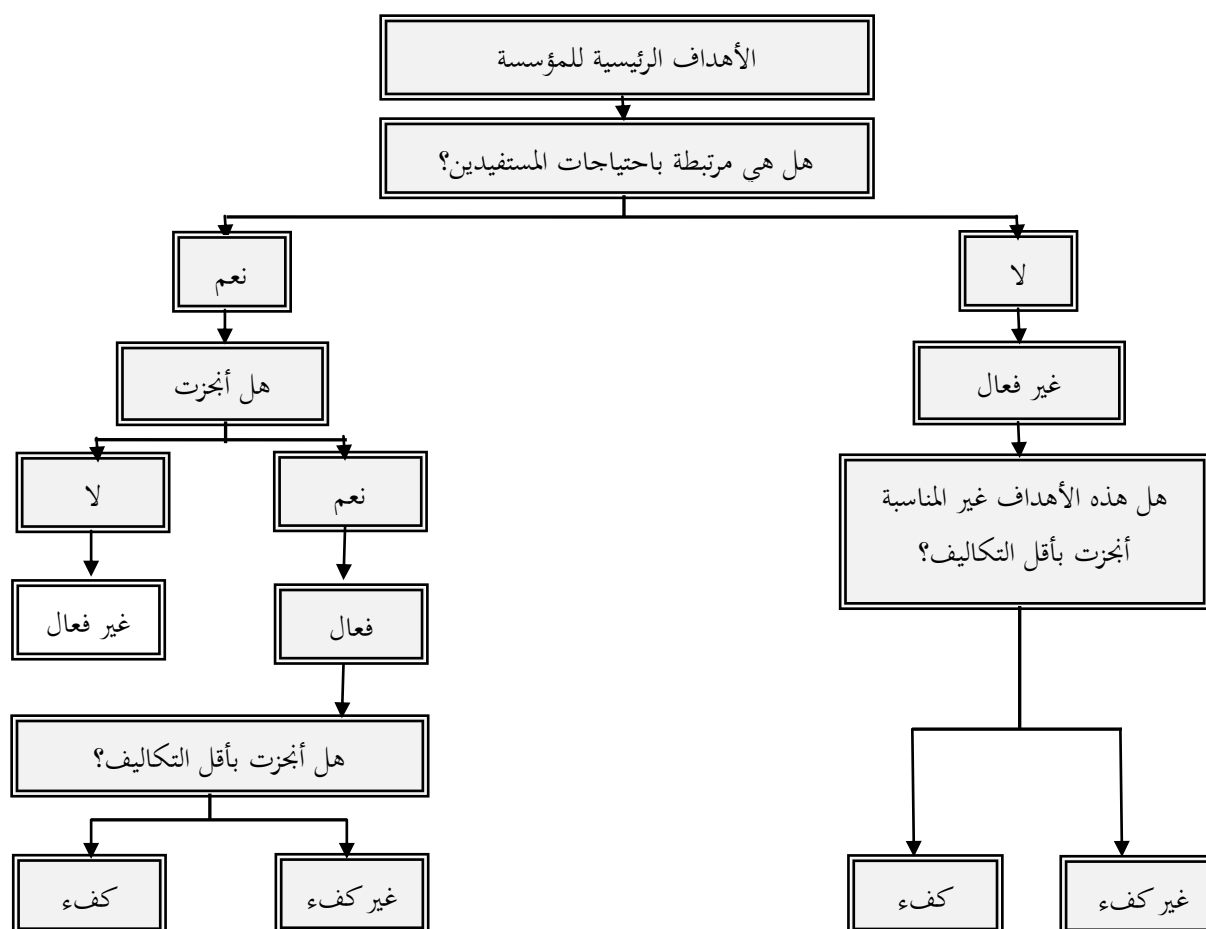
الجدول رقم (2-1): مقارنة بين الكفاءة والفعالية

	تهتم	تعالج	تحلل	معايير القياس
الكفاءة	بالوسيلة	الموارد	كيفية الوصول	المدخلات مثل: العمل، المعلومات، المواد، المعدات... الخ.
الفعالية	بالهدف	النتائج	نقطة الوصول	المخرجات مثل: الأرباح، العائد، رقم الأعمال... الخ.

المصدر: نور الدين شنوي، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتور دولة في العلوم الاقتصادية، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 170.

ويمكن تمثيل الفرق بين الكفاءة والفعالية في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-3): الفرق بين الكفاءة والفعالية



المصدر: عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية، المكتبة العصرية، مصر، 2006، ص 42.

من خلال هذا الشكل نستخلص أن المؤسسة يمكن أن تمتاز بالفعالية والكفاءة معا، ويمكن أن تمتاز بالفعالية

من دون الكفاءة، ويمكن أن تمتاز بالكفاءة من دون الفعالية وأخيرا بعدم الفعالية والكفاءة معا.

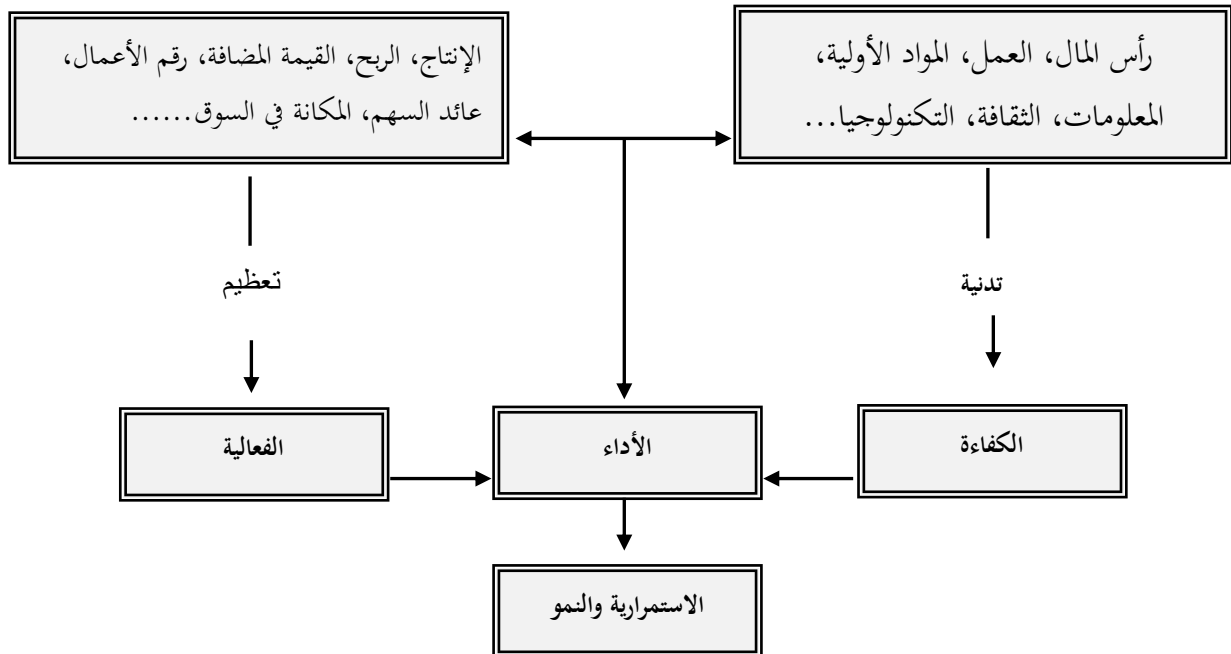
– العلاقة بين الأداء والفعالية والكفاءة:

ينظر العديد من الباحثين إلى الأداء على أنه سلوك بشري، إلا أن البعض الآخر يركز على ربطه بالفعالية والكفاءة، فمن بينهم نجد أحمد خماسم Ahmed KHEMAKHEM الذي يشير إلى أن "أداء مركز مسؤولية (مؤسسة، وحدة، ورشة... الخ) يعبر عن الكفاءة والفعالية التي سطرها"، كما يعرف البعض الآخر الأداء بأنه: "تعظيم المخرجات تحت قيد تدنية المدخلات"¹.

فالأداء يشمل الفعالية والكفاءة سواء في المستوى الإستراتيجي أو في المستوى التشغيلي، حيث أنه لا يمكن الحكم على المؤسسة التي تمكنت في من بلوغ أهدافها أنها حققت مستويات جيدة من الأداء إذا كان ذلك قد يكلفها الكثير من الموارد يفوق مثيلاتها، كذلك بالنسبة للمؤسسة التي تمكنت من توظيف كامل الموارد المتاحة لديها إذا كان ذلك حقق لها نتائج دون مستوى الأهداف المرسومة.

ومنه يمكن القول بأن الأداء يمثل العلاقة بين النتيجة والجهد المبذول – على اختلاف طبيعته مال، وقت إلى غير ذلك – ، ويمكن التعبير عنه بمعايير كمية أو نوعية، أو هو تعبير عن مستوى معين من الأهداف المحققة سواء الإستراتيجية أو التشغيلية بمستوى معين من الموارد أو التكلفة الضرورية، والشكل التالي يوضح هذا المفهوم.

الشكل رقم (2-4): الأداء من منظور الكفاءة والفعالية



المصدر: عبد المليك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة ن الجزائر، نوفمبر 2001، ص88.

¹ عبد المليك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مرجع السابق، ص88.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن الأداء يشمل الكفاءة والفعالية في آن واحد، وعلى هذا الأساس يمكن التعبير عن الأداء بالعلاقة التالية¹:

$$\text{الأداء} = \text{الفعالية} \times \text{الكفاءة}$$

إذن فالأداء المرتفع يعني تحقيق الأهداف المسطرة بأقل قدر من الموارد في العمل أي الفعالية والكفاءة معا، لذلك فهو يترجم الظاهرتين معا. إلا أن الفعالية تتأثر أكثر بعلاقة المؤسسة بالبيئة وقدرتها على التكيف واستغلال الفرص وتجنب التهديدات لتحقيق النمو والبقاء، أما الكفاءة فتعتمد على مدى استغلال المؤسسة للموارد برشادة، وبما أن الأداء يشمل البعدين معا (الكفاءة والفعالية) فإنه يتعلق بمتغيرات البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة وهو ما يجعله يمثل مؤشرا لنجاح المؤسسة أمام العاملين فيها والمتعاملين معها.

3. مفهوم الإنتاجية:

من الاعتقادات الخاطئة هو أن الإنتاجية ترتبط بالإنتاج فقط، إلا أنها كمفهوم تستخدم في كل أنواع المؤسسات الربحية وغير الربحية، الإنتاجية والخدمية.

تعرف الإنتاجية بأنها: "العلاقة بين الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية (لإنتاج سلعة أو خدمة) وبين النتائج عن تلك العملية"² ومن ثم فإنه يمكن التعبير عن الإنتاجية بالعلاقة التالية:

$$\text{الإنتاجية} = \frac{\text{الناتج}}{\text{الموارد}} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}}$$

إن الإنتاجية تركز على المفاهيم التالية³:

أ. إن الإنتاجية في حقيقتها ليست مجرد تعبير عن كفاءة عنصر العمل (رغم أهميته)، ولكنها تعبير عن محصلة كفاءة عناصر الإنتاج؛

ب. إن تقييم كفاءة وفعالية المؤسسة لا يتحقق بمجرد التعرف على الإنتاج بل لا بد أن نتعرف أيضا على الموارد المستخدمة في تحقيق هذا الإنتاج، فقد يزيد الإنتاج دون أن ترتفع الإنتاجية، كما يجب الحذر وأخذ تغير الأسعار في الاعتبار عند تقييم الناتج، فقد تكون زيادة الإنتاج ظاهرية وتعود إلى ارتفاع الأسعار؛

¹ الصالح جليح، مرجع السابق، ص 131.

² علي السلمي، إدارة الإنتاجية، مكتب غرب، مصر، 1991، ص 20.

³ المرجع السابق، ص 21.

ج. من جانب آخر فإن مجرد تحقيق الأرباح في المؤسسة لا يعني أن الإنتاجية مرتفعة فقد تحصل المؤسسة على أرباح رغم أن مستوى الإنتاجية منخفض، وبالتالي يمكن القول أن الأرباح ليست دليلاً على الإنتاجية، ولكن الإنتاجية المرتفعة تؤدي إلى تحقيق الأرباح؛

د. يرتبط مفهوم الإنتاجية بثلاثة أبعاد هي: الكمية، القيمة والجودة كما يرتبط مفهوم الإنتاجية بالوقت المستغرق، فكلما قل الوقت المستغرق لتحقيق ناتج معين كان ذلك مؤشراً على ارتفاع الإنتاجية.

- قياس الإنتاجية: يمكن تقسيم الإنتاجية حسب منظور القياس إلى ¹:

➤ **الإنتاجية الكلية:** وهي تعبر عن كفاءة المؤسسة ككل وذلك عن طريق قياس المخرجات بالنسبة إلى المدخلات حسب العلاقة الآتية:

$$\text{الإنتاجية الكلية} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}}$$

➤ **الإنتاجية الجزئية:** وهي عن كفاءة أحد عناصر المدخلات، ويمكن التعبير عن الإنتاجية الجزئية بالعلاقة الآتية:

$$\text{الإنتاجية الجزئية} = \frac{\text{المخرجات الكلية}}{\text{كمية عنصر واحد أو أكثر من عناصر الإنتاج}}$$

وعلى هذا الأساس يمكن أن نحدد: إنتاجية العمالة (نسبة المخرجات الكلية إلى المدخلات من العمالة)، إنتاجية رأس المال (نسبة المخرجات الكلية إلى المدخلات من رأس المال)، إنتاجية المواد (نسبة المخرجات الكلية إلى المدخلات من المواد)... الخ. وتسمى أيضاً الإنتاجية الجزئية النوعية.

- **علاقة الإنتاجية بالأداء:** يمكن توضيح علاقة الإنتاجية بالأداء في الشكل التالي:

¹ سونيا محمد البكري تخطيط ومراقبة الإنتاج، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص 294-301.

الشكل رقم (2-5): العلاقة بين الإنتاجية والأداء

عالية	إنتاجية مرتفعة: تحقيق الأهداف مع استخدام أمثل للموارد.	إنتاجية متوسطة: تحقيق الأهداف مع إفراط في استخدام الموارد.
	إنتاجية متوسطة: عدم تحقيق الأهداف لكن هناك استعمال أمثل للموارد.	إنتاجية منخفضة: عدم تحقيق الأهداف مع سوء استخدام الموارد.
الفعالية	عالية	الكفاءة
منخفضة	منخفضة	منخفضة

المصدر: الصالح جليح، أثر القيادة الإدارية على أداء العاملين، دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2006/2014، ص 134.

باعتبار أن كل من الفعالية والكفاءة مؤشرا هاما للأداء فإن الإنتاجية تعتبر أفضل مؤشر للحكم على الأداء وهذا لارتباط الإنتاجية بكل من الفعالية والكفاءة، فمن خلال الشكل أعلاه نجد أن الإنتاجية تكون في مستوى منخفض في حالة ما إذا كانت كل من الكفاءة والفعالية منخفضتان، وتكون الإنتاجية متوسطة في حالة انخفاض الكفاءة أو الفعالية، أما الإنتاجية المرتفعة فتتطلب ارتفاع كل من الكفاءة والفعالية معا لتحقيق الأهداف المسطرة باستخدام الأفضل للموارد.

إن الإنتاجية تعكس درجة الرشد في الأداء سواء كان العمل فنيا أو إداريا، أي كيفية استخدام أساليب وطرق الإنتاج المؤدية للنتائج وهي من المعايير الكمية في قياس الأداء وهذا ما يعطيها الصفة الموضوعية والدقة في الحكم على الأداء، إلا أن الإنتاجية تبقى من مقاييس الحكم على الأداء في المدى القصير نظرا لارتباطها أكثر باستخدام الموارد في العملية إنتاجية أي ما يتم القيام به.

الفرع الثالث: أنواع الأداء

إن تصنيف الأداء كغيره من التصنيفات المتعلقة بالظواهر الاقتصادية، يطرح إشكالية اختيار المعيار الدقيق والعملي في الوقت ذاته يمكن الاعتماد عليه لتحديد الأنواع. ورغم هذه الصعوبة إلا أننا اعتمدنا على المعايير التالية باعتبارها المعايير المناسبة وطبيعة الأداء:

1. حسب مصدر الأداء:

تتكون المؤسسة من عدة مكونات: بشرية، مالية، مادية وتنظيمية و هي كلها تساهم الأداء بدرجات متفاوتة، دون أن ننسى ما للبيئة الخارجية من تأثير على أداء المؤسسة، ففي ظل هذا المعيار يمكن تقسيم الأداء إلى¹:

أ. الأداء الظاهري:

يتمثل الأداء الظاهري في الفرص التي توفرها البيئة الخارجية للمؤسسة والتي من خلال إدراكها واستغلالها تحقق المؤسسة أداء، ومن بين هذه الفرص نذكر: انفتاح أسواق جديدة واعدة، أسعار تنازل مغرية لمؤسسات أخرى، براءات اختراع يتم استثمارها، أزمات تعاني منها المؤسسات المنافسة، ظهور قوانين حكومية مغرية... الخ، هذه الفرص مع أنها لا يمكن إسنادها أساساً لأداء المؤسسة (الأداء الداخلي) لأنه ليس للمؤسسة دور في خلقها أو إنشائها، لهذا يطلق عليه أداء ظاهري أو غير حقيقي، ورغم ذلك فإن مبادرة المؤسسة باكتشاف هذه الفرص واستغلالها يدل على أداء داخلي (ذاتي)، أما مقدرة المؤسسة على تجنب التهديدات التي تظهر في البيئة الخارجية فيدل على أداء داخلي بفعل العمل التي تقوم به المؤسسة لمواجهتها.

ب. الأداء الذاتي:

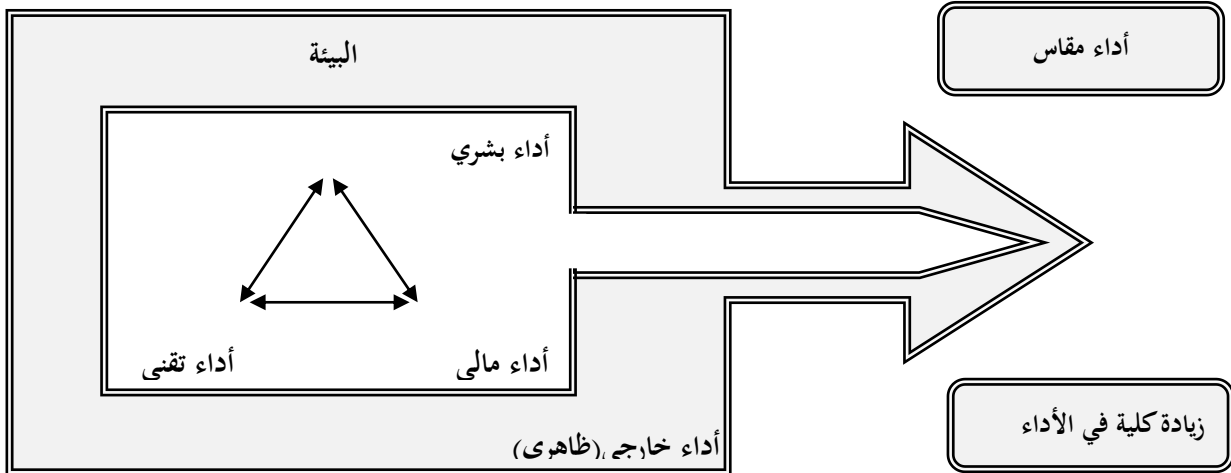
يمثل الأداء الذاتي في أداء المؤسسة في مجموعها بفعل الجهود التي يبذلها أعضاء الإدارة والمسؤولين والمرؤوسين في العمل واستغلال موارد المؤسسة، وهو ما ينتج من توليفة الأداءات التالية:

➤ **الأداء البشري:** يتمثل الأداء البشري في أداء العاملين بالمؤسسة مهما كان موقعهم ومستواهم الوظيفي (قيادات عليا، إدارة وسطى، مشرفين ومنفذين) وهو من أهم مصادر الأداء، حيث يحدد بدرجة رئيسية مستويات الأداء السابقة كلها، حيث لا يمكننا أن نتصور أي أداء بدون أفراد.

¹Bernard MARTORY, Daniel CROZET, op.cit. pp168-169.

- **الأداء التقني:** يتمثل الأداء في قدرة المؤسسة على استخدام واستغلال تجهيزات الإنتاج (الاستثمارات) في العملية الإنتاجية وكذلك صيانتها، وتعتبر كمية الإنتاج ونسبة استخدام الطاقة الإنتاجية من أبرز مؤشرات الأداء التقني للمؤسسة.
- **الأداء المالي:** يصف الأداء المالي مدى فعالية وكفاءة المؤسسة في تعبئة الموارد المالية وتوظيفها، وتعتبر نسب التحليل المالي ومؤشرات التوازنات المالية من الأداء المالي. بالإضافة إلى الأداء البشري والتقني والمالي نجد¹:
- **الأداء التجاري:** يصف الأداء التجاري كفاءة وفعالية الوظيفة التجارية والتسويقية في تحقيق أهداف المبيعات ورضا الزبائن وتعتبر: رقم الأعمال، المردودية، عدد الزبائن، معدل شراء منتجات وخدمات المؤسسة من أبرز مؤشرات الأداء التجاري للمؤسسة.
- **الأداء التمويني:** يتمثل الأداء التمويني في فعالية وكفاءة وظائف الشراء، النقل والتخزين لتزويد المؤسسة بالمواد الأولية والمعدات والتجهيزات الإنتاجية بالتنوع والكمية المناسبة في الوقت المناسب، ويعتبر معدل تلف المخزون وزمن وصول الطلبية من أبرز مؤشرات الأداء التمويني. والشكل التالي يوضح أنواع الأداء حسب المصدر:

الشكل رقم (2-6): أنواع الأداء حسب المصدر



La source: Bernard MARTORY, Daniel CROZET, Gestion des ressources humaines, pilotage social et performances, Dunoud, 6^e édition, paris, 2005, p169.

¹ الصالح جليح، مرجع سابق، ص135.

2. حسب الشمولية:

في ظل هذا المعيار يمكن تقسيم الأداء إلى ¹:

أ. الأداء الكلي:

وهو يتجسد بالإنجازات التي ساهمت في تحقيقها جميع العناصر والوظائف والأنظمة الفرعية للمؤسسة، ولا يمكن نسب إنجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر، وفي إطار هذا النوع من الأداء يمكن الحديث عن مدى وكيفية بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كالاستمرارية، الشمولية، الأرباح والنمو... الخ.

ب. الأداء الجزئي:

وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة و ينقسم بدوره إلى عدة أنواع تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة، حيث يمكن أن ينقسم حسب المعيار الوظيفي إلى: أداء الوظيفة المالية، أداء وظيفة الأفراد، أداء وظيفة الإنتاج، أداء وظيفة التموين، أداء وظيفة التسويق. ونشير إلى الأداء الكلي للمؤسسة في الحقيقة هو نتيجة تفاعل أدائها أنظمتها الفرعية، كما يؤكد ذلك أحد الباحثين الذي يرى أن دراسة الأداء الشامل للمؤسسة يفرض أيضا دراسة الأداء على مستوى مختلف وظائفها.

أما حسب معيار الطبيعة فإنه يمكن تقسيم الأداء إلى أداء اقتصادي، اجتماعي، سياسي وتقني... الخ. وفي إشارة إلى هذا التصنيف يقول أحد الباحثين: "لا يمكن للمؤسسة أن تحسن صورتها Image de marque بالاعتماد على الأداء الاقتصادي أو التكنولوجي فحسب، بل أن الأداء الاجتماعي له وزنه الثقيل على صورة المؤسسة في الخارج".

فالأداء الاقتصادي للمؤسسة يتجسد في الفوائد التي تحققها من وراء تعظيم نواتجها وتدنية مستويات استخدام مواردها، ونجد أن الأداء الاقتصادي يتلازم مع الأداء الاجتماعي، فالمؤسسة الناجحة هي التي تعرف كيف يمكنها تحقيق أكبر مستوى من النوعين معا. إلى جانب الأداء الاقتصادي والأداء الاجتماعي نجد الأداء التقني أو الثقافي أو السياسي للمؤسسة، كمثال على هذه الأداءات: رغبة المؤسسة على السيطرة على مجال تكنولوجي معين، أو سعيها إلى تكوين ثقافة خاصة بها أو تأثيرها على السلوك الثقافي لمواطنيها بخلق أنماط استهلاكية جديدة، أو ربما تحاول التأثير على النظام

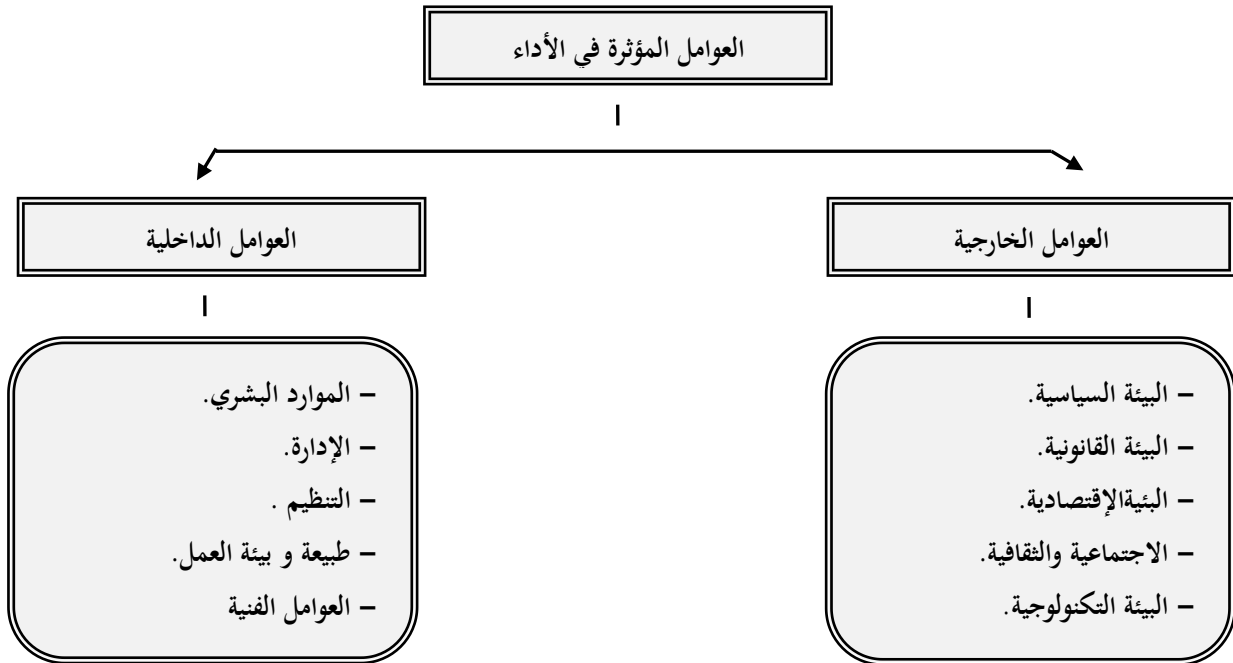
¹ عبد المليك مزهودة، مرجع السابق، ص 89.

السياسي القائم لاستصدار امتيازات لصالحها (مثلا قيامها بتمويل الحملات الانتخابية من أجل إيصال أشخاص معينين إلى مراكز القرار).

الفرع الرابع: العوامل المؤثرة في الأداء

من خلال ما تطرقنا له في الفرع السابق فإن الأداء يتم تصنيفه بالاعتماد على مجموعة من المعايير، لكن مهما اختلفت هذه التصنيفات فإن الأداء يتعرض للعديد من العوامل، وهذه الأخيرة تختلف من مؤسسة لأخرى ومن وقت لآخر بالنسبة للمؤسسة الواحدة.

الشكل رقم (2-7): العوامل المؤثرة في الأداء



المصدر: شيكاوي سهام، الثقافة التنظيمية وتأثيرها على أداء المنظمة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2007/2006، ص56.

وفيما يلي تفصيل لكل هذه العوامل¹:

1. العوامل الخارجية:

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

¹ شيكاوي سهام، مرجع سابق، ص ص56-58.

أ. **البيئة السياسية:** والتي تنعكس في طبيعة النظام السياسي والسياسة الخارجية ومدى الإستقرار السياسي؛
 ب. **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 وعقود على عمل وأداء المؤسسة؛

ج. **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.

د. **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؛

هـ. **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.

2. 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 ويحققها.

انطلاقاً من هنا فإن مدى نمو المؤسسة ودرجة تنافسيتها مرهون بمدى قدرتها على ترغيب واستقطاب موارد بشرية مميزة في معارفها واتجاهاتها ومدى العناية والاهتمام الذي تليه الإدارة لتنمية وتطوير مهارات الأفراد وتنمية دوافعهم وولائهم للعمل وتوحيد مساعيهم.

ب. الإدارة: فالإدارة مسؤولية كبيرة في الاستخدام الفعال لجميع الموارد التي تقع تحت سيطرة المؤسسة، ويقال أن أكثر من 75% من زيادة معدلات الأداء تعتمد أساساً على أساليب الإدارة، حيث تؤثر على جميع الأنشطة الخاصة بالتخطيط، التنسيق، القيادة والرقابة، لذلك فإن ضعف أو تقصير لأي دعامة إدارية يكون عجز وتفويض كفاءة وفعالية الإدارة ككل.

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

د. 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 للموارد البشري ومنه على أداء المؤسسة ككل.

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

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 مستويات الأداء.

من خلال ما سبق نستنتج أن هناك عوامل عدة تؤثر على الأداء في المؤسسة وهذا مهما اختلفت أنواعه، إلى أنه وحتى تتمكن المؤسسة بتحقيق أدائها بفعالية وكفاءة فإنه يشترط عليها أن تحقق الشروط التالية¹:

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

بالإضافة إلى الشروط السابقة نجد²:

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

¹ بومعزة حليلة، التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة العمومية الإقتصادية دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري، مذكرة ضمن متطلبات نيا شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص تسيير، جامعة الجزائر، دفعة 2001/2002، ص ص58-59.

²Robert ABRAMSON, Walter HALSET, comment ameliorer les performances de l'entreprise, introduction a la methode ASP, Copyright, Geneve, 1ere edition, 1983, pp16-17.

المطلب الثالث: مفهوم تقييم الأداء وأهميته في المؤسسة

يتسم العصر الذي نعيش فيه بأكبر حجم المؤسسات وتنوع نشاطها وامتداده عبر القارات حيث المنافسة القوية على الأسواق التي لا يبقى فيها إلا الأقوياء الذين يتقنون طرق الوصول إلى إرضاء كافة الأطراف الذين يتعاملون معهم، ويستطيعون التكيف مع كافة المتغيرات المحيطة بهم، وما يساعدهم على ذلك تبنّيهم لنظم فعالة لتقييم الأداء بما يظهر جوانب القوة والضعف في مؤسساتهم، فيعملون على تقوية جوانب القوة ويقللون من عناصر الضعف.

الفرع الأول: تعريف تقييم الأداء

لقد تعددي التعاريف المقدمة لتقييم الأداء وذلك لتعدد وجهات النظر إلى الأداء في حد ذاته، فهناك من يعرف عملية تقييم الأداء بأنها: "عملية التقييم والتقدير المنتظمة والمستمرة لإنجاز الفرد لعمله وتوقعات تنميته وتطويره في المستقبل"¹.

وعرف أيضاً بأنه: "العملية التي يتم من خلالها التعرف على الجوانب السلبية والإيجابية الخاصة بتحقيق الأهداف وإنجاز معدلات الأداء المستهدفة"².

إلى جانب التعاريف السابقة، نجد أن العديد من الباحثين ينظرون إلى عملية تقييم الأداء بأنها مرحلة أو جزء من عملية المراقبة، بإعتبارها تنصب على الإنجازات المحققة في المؤسسة وتمرس من أجل الإجابة 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 أيضاً دراسة الانحرافات إن وجدت لتحديد أسبابها وكذا التدابير الواجب اتخاذها. وفي هذا الشأن هناك من يرى أن: "تقييم الأداء هو جزء من عملية المراقبة، فإذا كانت الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي يصل إلى هدف محدد، فإن تقييم الأداء هو إستقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية"³.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف الشامل الآتي: "تتمثل عملية تقييم الأداء في جميع العمليات والدراسات التي تهدف إلى التأكد من مدى استخدام واستغلال المؤسسة لمواردها المتاحة بمستوى

¹ كامل بربر، إدارة الموارد البشرية وكفاءة الأداء التنظيمي، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، الطبعة 2، 2000، ص125.

² سيد محمد جاد الرب، إستراتيجيات تحسين وتطوير الأداء، الأطر المنهجية والتطبيقات العملية، مطبعة العاشري، مصر، 2009، ص51.

³ عبد الملك مزهودة، مرجع سابق، ص95.

عاليجين الكفاءة. وذلك خلال فترة زمنية معينة أو خلال فترات زمنية متتابة، عن طريق إجراء المقارنات بين المستهدف والمتحقق من الأهداف بالاستناد إلى مقاييس ومعايير معينة".

إن العديد من المؤسسات تقوم بقياس وتقييم وتسجيل نوعية الموارد التي تقوم بشرائها و المنتجات التي تقوم بتسويقها على مستوى مختلف مراحل التصنيع (الإنتاج)، فهذا يمكنها من معرفة معدل رفض (رد) منتجاتها، وكذلك معرفة خسائر الإنتاج، نسب العيوب، النقائص وأنواع الأخطاء المكتشفة. فتقييم الأداء يهدف إلى إعلام مختلف المصالح بالمتغيرات والعوامل التي تؤثر على أدائها، فهذا يمكنها من إتخاذ الإجراءات المناسبة واللازمة لتحسين أدائها إلى الأفضل¹.

الفرع الثاني: أهمية تقييم الأداء

يشكل تقييم الأداء بالغة للمؤسسات والتي يمكن إجمالها فيما يلي².

1. يوفر تقييم الأداء معلومات حول سير العمليات في المؤسسات ومعدل اقتربها 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. تقدم 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 وإنخراط الموظفين في المؤسسة.
- بالإضافة إلى ما سبق نجد³.

¹Alain Michel CHAUVEL, au de la de la certification de la conformité a la performance, edition d'organisation , Paris, 2002, p160.

² إبراهيم الخلوف الملكاوي، مرجع السابق، ص 37-38.

³ وائل محمد صباحي إدريس، مرجع سابق، ص 70-71.

7. إن عملية تقييم الأداء تؤدي إلى تحقيق فوائد كثيرة للمؤسسة، حيث أنها توفر مدخلا واضحا للتركيز على الخطة الإستراتيجية للبرنامج فضلا عن غاياته ومستوى أدائه، كما أن التقييم يوفر آلية معنية لرفع التقارير حول أداء برنامج العمل إلى الإدارة العليا.

8. يمكن تقييم الأداء من تركيز الاهتمام على ما يجب انجازه ويحفز المؤسسات على توفير الوقت والموارد و الطاقات اللازمة لتحقيق الأهداف، كما أن التقييم يوفر التغذية العكسية حول مجريات سير التقدم نحو الأهداف، وإذا ما كانت النتائج تختلف عن الأهداف يكون بمقدور المؤسسة أن تعمل على تحليل الفجوات الموجودة في الأداء وإجراء التعديلات التي تعيدها إلى مسارها المنشود.

9. إن تقييم الأداء يؤدي إلى تحسين إدارة المنتجات والخدمات وعملية إيصالها إلى العملاء.

10. يمكن تقييم الأداء من الحصول على صورة واضحة حول فاعلية وكفاءة البرامج والعمليات والأفراد.

الفرع الثالث: القواعد الأساسية لتقييم الأداء والمراحل التي يمر بها

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

1. القواعد الأساسية لتقييم الأداء:

تستند عملية تقييم الأداء على عدة قواعد أساسية يمكن تلخيصها فيما يلي¹:

أ. تحديد الأهداف.

ب. وضع الخطة الإنتاجية.

ج. تحديد مراكز المسؤولية.

د. تحديد معايير تقييم الأداء، حيث يجب على كل وحدة أو مركز مسؤولية أن تأخذ بعين الاعتبار ما يلي

عند اختيار المعايير الخاصة بها:

- اختيار المعايير الأكثر تناسبا مع طبيعة النشاط والأكثر انسجاما مع الأهداف المرسومة.

- اختيار المعايير الأكثر وضوحا وفهما بالنسبة للعاملين، بحيث يكون 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 المحيطة بها.

¹ مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 1، 2007، ص 37-38.

2. المراحل التي تمر بها عملية تقييم الأداء:

تمر عملية تقييم الأداء بمراحل عدة نلخصها في الآتي¹:

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

¹ المرجع السابق، ص 39.

المطلب الرابع: المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم الأداء

تتطلب عملية تقييم الأداء بعض المتطلبات الأساسية التي من شأنها الارتفاع بدرجة التقييم إلى مستوى الدقة و الموثوقية التي تساعد على إتخاذ القرارات السليمة في تصحيح الإنحرافات وتحديد المسؤوليات والارتقاء بالنتائج إلى المستويات المرغوبة، ومن بين هذه المتطلبات نذكر ما يأتي¹:

1. أن يكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة واضحا لتحديد فيه المسؤوليات والصلاحيات لكل مدير ومشرف بدون أي تداخل بينها.
 2. أن تكون أهداف الخطة الإنتاجية واضحة وواقعية قابلة للتنفيذ وهذا لا يتم دون دراسة هذه الأهداف دراسة تفصيلية ومناقشتها مع كل المستويات داخل المؤسسة، ولكي تأتي الأهداف متوازنة تجمع بين الطموحات المطلوبة والإمكانات المتاحة للتنفيذ.
 3. أن يتوفر للمؤسسة مسؤولين قادرين على تقييم الأداء متفهمين لدورهم وعارفين بطبيعة نشاط المؤسسة ومتمكنين من تطبيق المعايير والنسب والمؤشرات التقويمية بشكل صحيح.
 4. أن يتوفر للمؤسسة نظاما متكاملا وفعالا للمعلومات والبيانات والتقارير اللازمة لتقويم الأداء بحيث تكون انسيابية المعلومات سريعة ومنظمة تساعد المسؤولين في الإدارات على إحتلاف مستوياتها من اتخاذ القرار السليم والسريع وفي الوقت المناسب لتصحيح الأخطاء وتفادي الخسائر في العملية الإنتاجية.
 5. أن تكون الإجراءات والآلية الموضوعية لمسار عمليات تقييم الأداء بين الإدارات المسؤولة عن تقييم الأداء في الهيكل التنظيمي واضحة ومنظمة ومتناسقة، وإلا تعرقلت العمليات التقويمية والتصحيحية للأداء وضاعت الجدوية المطلوبة من إتخاذ القرارات المتعلقة بعملية تقييم الأداء.
- بالإضافة إلى ما سبق نذكر².
6. عملية تقييم الأداء وسيلة تخدم أسبابا معروفة ومحددة، ففي مقدمة هذه الأسباب معرفة مجالات التحسين في الأداء عن طريق قياس التقدم المتحقق في إنجاز الأهداف الموضوعية، وكثيرا ما نجد أن مجرد البدء في تقييم الأداء وماينتج عنه من تغذية عكسية، يزيد من الإنجاز العام للمؤسسة.

¹ بن عنتر الرحمان، المجلة الجزائرية للتسيير الصادر عن المعهد الوطني للإنتاجية والتنمية الصناعية INPED، مجلة سداسية، العدد 1، الجزائري، جوان 2007؛ ص ص184-185.

² جميل جريسات، موازنة الأداء بين النظرية والتطبيق، دار الأمين للنشر والتوزيع، مصر، 1995، ص ص87-91.

يساعد تقييم الأداء أيضا في تشخيص حاجات وصعوبات الإنتاج في المؤسسة قبل أن يجري تصميم البرامج الإصلاحية لها، بل يمكن القول أنه من غير الطبيعي أن تصمم البرامج الإصلاحية دون معرفة حقيقة الأداء وتقرير ما إذا كان بحاجة إلى إصلاح أم لا، لأن الإصلاح يعني عدم كفاية الحالة الراهنة. يفيد تقييم الأداء أيضا في تقدير الوقت الذي تستغرقه العملية المنجزة، عدد العمال وكلفتهم، مقارنة الإنجاز الحالي بالإنجاز الماضي.

7. لن تنجح عملية تقييم الأداء بدون حوافز مساعدة ومكافآت مبنية على أساس موضوعية، ولا تقتصر الحوافز على الجوانب المادية فقط، بل هناك مجالات أخرى عديدة يمكن استغلالها لنفس الغرض، فنشر المعلومات عن الأداء الجيد في قسم أو برنامج أو مشروع معين يعطي أفرادها اعتزازا وتقديرا يتجاوزان ما يمكن تحقيقه عن طريق المكافآت المادية.

8. تقييم الأداء رهينة عنصر المعلومات الحقيقية، فحتى يكون لتقييم الأداء أهمية وذو فائدة يجب الإعتماد على معلومات حقيقية و موثوقة، والتي يمكن الاعتماد عليها في عملية تقييم الأداء. على الرغم من الفوائد التي يقدمها تقييم الأداء للمؤسسة، إلا أنه لا يخلو من بعض المساوئ، حيث أنها يمكن أن تمثل عائقا تنفيذيا، ونذكر منها ما يلي¹:

أ. الأغراض والأهداف الإدارية: حيث ينحرف التقييم عن التقييم عن الهدف المحدد له في كثير من الأحيان، إلى جانب ذلك هنالك العديد من المؤسسات لا تعرف الغالبية العظمى من موظفيها أهداف المؤسسة، ولذلك على المؤسسة أن تسأل نفسها ما هي فائدة تقييم الأداء؟.

ب. الشلل التحليلي: حيث تبالغ المؤسسات بالتحليل على مستوى الفرد أو المجموعة وما يتصل بذلك من الاطلاع على البيانات، حيث تفقد السرية في حالة الاطلاع عليها من قبل عدد كبير من العاملين، وللتغلب على ذلك تسعى العديد من المؤسسات إلى تقليل عدد الموظفين المسموح لهم بالإطلاع على البيانات، كما تعمل أيضا على تقليل عدد الإجراءات.

ج. الاتجاهات العقلية السلبية لدى المديرين وقصر نظرهم: حيث يعوق ذلك ويحد من فاعلية التقييم، بالإضافة على ما سبق نجد²:

د. إن النتائج الضعيفة لا تشير بالضرورة إلى ضعف التنفيذ: في حالة عدم تلبية أهداف الأداء لابد وأن يكون هنالك شيء ما به خطأ، لكن معلومات الأداء بحد ذاتها لا توفر التفسير أو التبرير لكنها توفر للمؤسسة

¹ إبراهيم الخلوف الملكاوي، مرجع سابق، ص 38-39.

² وائل محمد صبحي إدريس، طاهر منصور الغالي، مرجع السابق، ص 73.

مؤشر يبين ضرورة القيام بالبحث و الاستقصاء لمعرفة السبب، وعندها ينبغي على المؤسسة أن تكون قادرة على توضيح نتائج الأداء وأن تحدد وتعالج العوامل المساهمة في ذلك.

هـ. المقاييس هي مجرد صورة تقريبية للنظام الفعلي: يوفر تقييم الأداء أداة جيدة للإدارة والتحسين المستمر، غير أن الأفراد يمكن أن يحاولوا التلاعب بالنظام بصورة تبدو فيها براجمهم وكأنها متميزة وجيدة، بالإضافة لذلك ربما لا تتوفر بيانات دقيقة للاستناد إليها في إتخاذ القرارات، وهذه تعتبر من بين جملة الأسباب التي تحتم على المؤسسة الاقتناع بحقيقة أن النظام المقاس لا يمثل بالضرورة نفس النظام الفعلي للأداء.

المبحث الثاني: طرق تقييم الاداء في المؤسسة

كما سبق وان بينا في المبحث السابق فان عملية تقييم الاداء لها اهمية كبيرة في المؤسسة فعلى اساسها يتم تحديد مدى تحقيق النتائج المرسومة وكذلك يتم التأكد من الاستغلال الأمثل لمواردها ويتم استعمال العديد من الادوات لتقييم الاداء في المؤسسة فمن بينها نجد التحليل المالي والذي يعتبر من الادوات التقليدية لتقييم الاداء وكذلك نجد بطاقة الاداء المتوازن والتي يعتبر ظهورها نتيجة للانتقادات المقدمة للأدوات التقليدية إلى جانب التحليل المالي وبطاقة الاداء المتوازن نجد مراقبة التسيير.

ومن هذا المنطق فاننا سنتعرض في هذا المبحث الى:

- تقييم اداء المؤسسة عن طريق التحليل المالي.
- تقييم الاداء باستعمال بطاقة الاداء المتوازن.
- استعمال ادوات مراقبة التسيير في تقييم اداء المؤسسة.

المطلب الاول: تقييم اداء المؤسسة عن طريق التحليل المالي

يستعمل التحليل المالي للتعرف والحكم على مستوى اداء المؤسسة واتخاذ القرارات المتعلقة بحجم ونوع الاصول الواجب شراؤها وحجم نوع من التمويل المناسب لكل نوع من انواع تلك الاصول من اجل تحقيق اهداف المؤسسة.

الفرع الاول: تعريف التحليل المالي

يعرف التحليل المالي بأنه: "وسيلة تتعلق بدراسة نقاط الضعف للجانب المالي في المؤسسة و هي تهدف الى مواجهة التهديدات واستغلال الفرص المنبعثة من المحيط المالي سواء الداخلي او الخارجي"¹.

ويعرف التحليل المالي كذلك بأنه: "الاداة التي تمكن من تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة، والذي في ظله يمكن اتخاذ القرارات المناسبة فهذا التشخيص لا يهدف الى دراسة الوضعية المالية للمؤسسة للفترة الحالية او السابق فقط بل يمكن من خلاله التنبؤ بوضعية المؤسسة في المستقبل فالتعاملين مع المؤسسة (من بنوك، مساهمين)

يستعملون التحليل المالي لاختبار مردودية المؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق الارباح وبالتالي تمكنها من سداد ما عليها من ديون و الالتزامات"²

ويعرف ايضا التحليل المالي بأنه: " ذلك الاسلوب الذي من خلاله يمكن اختبار المعلومة المحاسبية و المالية المتضمنة في القوائم المالية التي يتم اعدادها من طرف المؤسسة و التي يتم استخدامها من طرف مختلف المتعاملين معها و الذين يهدفون من خلال استعمال هذه القوائم المالية الى تقييم ادائها المالي و الاقتصادي (المردودية، مدى

¹ PIGET Patrick, Gestion financière de l'entreprise, ECONOMICA, Paris, 1998,p6.

² LOUIS AMELLON Jean, l'essentiel à connaître en gestion financière, MAXIMA, 3ème édition,Paris, 2002, p22.

ملائمة اجراءاتها التسييرية.....الخ) وقدرتها على السداد (المخاطر الكامنة التي يمكن ان يتعرض لها المتعاملين مع المؤسسة، قدرتها على الوفاء بالتزاماتها.....الخ) وفي الاخير القدرات والثروات المالية التي تتمتع بها المؤسسة"¹.
و يمكن استخلاص التعريف الآتي: التحليل المالي هو دراسة تفصيلية للبيانات والقوائم المالية لمعرفة مدلولات هذه البيانات و اسباب ظهورها وتفسير ذلك، للعمل على ايجاد نقاط القوة والضعف للسياسات المالية للمؤسسة ومتانة أو ضعف مركزها المالي.

فالقوائم المالية باعتبارها مخرجات النظام المحاسبي تعد مدخلات لعملية التحليل المالي² ففي الوقت الذي تكون فيه هذه القوائم المالية نهاية المطاف في الدورة المحاسبية تعد بداية الطريق في التحليل المالي ونقطة الانطلاق في فهم الوضع المالي للمؤسسة وتفسيره و بالتالي فان صحة القياس المحاسبي وسلامته وكفاية الافصاح المحاسبي وملاءمته شرطان اساسيان وخطوتان لازمتان لضمان امكانية التحليل المالي السليم والعكس صحيح، فاذا كانت القوائم المالية غير صحيحة (عند القياس او عن الافصاح المحاسبي) اصبح التحليل المالي غير صحيح بالتبعية.

الفرع الثاني: تقييم الاداء عن طريق التحليل المالي

عند تحليل المركز المالي للمؤسسة وعند تقييم الاداء فيها، يمكن استخدام العديد من النسب والمعايير المختلفة، و لكن هناك اكثر من طريقة لاستخدام هذه النسب في تحليل عمليات وانشطة المؤسسة واختلاف نوع التحليل يرجع إلى الغرض المقصود من التحليل فلذا كان الهدف هو مقارنة الارقام الواردة بالقوائم المالية لعدة فترات محاسبية متتالية (سنتين او اكثر) أي ان المقارنة ستتم بين قيمة البند ذاته ولكن على مدار عدد من السنوات فلننا في هذه الحالة نحن بصدد استخدام التحليل المالي الافقي ويطلق عليه كذلك بتحليل الاتجاهات، وبتعبير آخر فلن هذا

¹ PIERRE LAHILLE Jean, Analyse financière, DUNOD, Pris, 2007, p1.

² هيثم محمد الزعبي، الادارة والتحليل المالي، دار الفكر للنشر و التوزيع، الاردن الطبعة 1، 2000، ص 158.

النوع من التحليل المالي يهدف إلى حساب نسبة التغير في بند معين خلال عدد من السنوات وذلك بتطبيق

العلاقة الآتية:

$$\text{نسبة التغير في البند} = (\text{قيمة البند في السنة } n - \text{قيمة البند في السنة } (n-1)) \div \text{قيمة البند في السنة } (n-1)$$

اما اذا كان الهدف في التحليل هو اجراء مقارنة بين عناصر القوائم المالية الخاصة بفترة زمنية محاسبية معينة فاننا سوف نستعمل التحليل المالي الراسي و يطلق 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 التعبير عن كل عنصر من عناصر القوائم المالية كنسبة من احد العناصر الهامة¹

ومن بين هذه المقاييس ومؤشرات نجد مقاييس ومؤشرات التحليل المالي والتي يمكن حصرها في الالوجه التالية²:

1. تقييم الأداء والنتيجة: حيث تشمل النتيجة مختلف نتائج أنشطة المؤسسة (التحليل انطلاقا من جدول

حسابات النتائج).

2. تقييم الأداء والتمويل: وهي الطريقة التي من خلالها يمكن للمؤسسة إدراك قيود التمويل التي قد تواجهها

وذلك وفق منظورين:

أ. المنظور الثابت ويتحقق في اطار تحليل الميزانية؛

ب. المنظور الديناميكي والذي يعطي الاولوية لجدول التدفقات هذا الجانب من التقييم يعطي أهمية

ومكانة كبيرة لمفهوم رأس المال الموجه من طرف المؤسسة لتحقيق هذه النتيجة.

¹ أمين السيد احمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الاداء و الاستثمار في البورصة، الدار الجامعة مصر، 2007، ص ص 320-329.

²Pierre PAUCHER, Mesure de la performance financière, Edition Office des Publications Universitaires, Alger, 1993, pp 7- 8.

تقييم الاداء و المردودية: تعرف المردودية بالعلاقة التي تربط بين كل من النتيجة والمجموع راس المال (النتيجة/راس المال) يتعلق الأمر بمؤشر يساعد في تقييم الاداء المالي للمؤسسة إذ يُخذ بعين الاعتبار كل من القيمة النتيجة وقيمة راس المال المجموع من طرف المؤسسة لتحقيق هذه النتيجة.

سنتعرض فيما يلي إلى تحديد الكيفية أو المقاييس التي من خلالها يتم تقييم الإداء عن طريق التحليل المالي سواء تعلق الأمر بالتحليل المالي بواسطة التوازنات المالية أو بالتحليل المالي عن طريق النسب المالية.

- التحليل المالي بواسطة التوازنات المالية:

تستعمل هذه التقنية ثلاثة عناصر اساسية: راس المال العامل، احتياجات راس المال العامل و الخزينة.

راس المال العامل: le fond de Roulement (FR)

إن مفهوم راس المال العامل مبني على فكرة ان الاصول الثابتة (الاستخدامات الثابتة) لا تتحول إلى سيولة إلا في المدى الطويل (أي أنها بطيئة التحول إلى السيولة وهذا ما يسمى بالتمويل المالي الذاتي في المدى الطويل) والتي يتم تمويلها عن طريق الاموال الدائمة والعكس بالنسبة للأصول المتداولة والتي تتحول إلى سيولة بشكل سريع ويمكن تمويلها بديون الاستغلال (ديون قصيرة الاجل)¹.

ويمكن تعريف رأس المال العامل كذالك بأنه: "ذلك الفائض في الأموال الدائمة (والموجهة غالباً بالتمويل

لاحتياجات المؤسسة في المدى الطويل) الموجهة لتغطية الاستخدامات القصيرة الأجل"².

وبالتالي فإن رأس المال العامل يمثل " هامشاً لأمان"¹:

"الذي يسمي محل المؤسسة بمتابعة نشاطها بصورة طبيعية دون صعوبات أو ضغوط مالية علم مستو بالخزينة، فتحقيق رأس المال العامل الموجب كدإمتلاك المؤسسة لها مشأمانيساعدها علموا جهة الصعوبات وضمناً استمرار توازن هيكلها المالي .

¹Pierre PAUCHER , op. cit, p102.

²Jack FOURGET, Analyse financière, Edition d'organisation, Paris, 2005, p95.

يمكن حساب رأس المال العامل بمقارنة عناصر الأصول لعناصر الخصوم بطريقة تسمى كالتالي: ²

- **مناسفلا لميزانية:** يتم مقارنة الأصول المتداولة مع الخصوم الأقل من سنة (ديون قصيرة الأجل).

$$\text{رأس المال العامل} = \text{الأصول المتداولة} - \text{الديون قصيرة الأجل}$$

- **مناسفلا لميزانية:** يتم مقارنة الأصول الثابتة مع رأس المال الدائم.

$$\text{رأس المال العامل} = \text{الأموال الدائمة} - \text{الأصول الثابتة}$$

حسب طبيعة الديون القصيرة الأجل فهي تستحق التسديد في مدة قصيرة وأحياناً تكون هذه المدة أقصر من تاريخ تحصيل عناصر الأصول المقابلة، أي الأقل من سنة .

أي أن المؤسسة قد تكون غطالبة بتسديد ديونها قبل تحصيلها لحقوقها من طرف الغير، وهو ما يضعها أمام حالة جد صعبة التجهاد أثنيها، لذا من الأفضل أن يكون رأس المال العامل موجباً يجعل المؤسسة أنتتوفر عليها مشالاً ما نؤذلك لمقابلة الصعوبات المفاجئة التي تتعرض لها ³.

➤ احتياجا ترأسالما لا لعمال: (BFR) Le Besoin en Fond de Roulement

حسب المؤسسة بنشاطها فهي تقوم بمصرف جزء من مواردها المالية عند حيازة أصولها المتداولة :

البضائع، حقوق الزبائن، تسبيقات الموردين... الخ، فحيازة هذه الأصول تمثل احتياجا تدور الاستغلال (بتعبير آخر فإننا نستخدم أموالنا تدور الاستغلال لتمثلي كالأصول المتداولة التي لم تتحول إلى أموال جاهزة بعد، أي لم يحتمو عد تحصيلها)، ومن جهة أخرى فإننا ننتفع على المؤسسة مجموعة من الالتزامات الناتجة عن النشاط اليومي للمؤسسة والمتمثلة في :

ديون الموردين، تسبيقات الزبائن، دفعات الزبائن على الحساب... الخ، فهذا الالتزامات تتسم بموارد تدور الاستغلال (بتعبير آخر فإننا نستخدم أموالنا تدور الاستغلال لتمثلي كالأصول القصيرة الأجل التي لم تتحول إلى أموال جاهزة بعد، أي لم يحتمو عد استحقاقها بعد)، فهذا المورد يمكننا استغلالها لتغطية احتياجا المؤسسة المختلفة على المدا بال قصير .

¹Jean LOUIS AMELLON, op.cit, p80.

²Idem. pp79-80.

³Luc Bernet- ROLLANDE, Pratique de l'analyse financière, Dunod, Paris, 2009, p111.

فعلماً ساساً سبق تمكنت تعريفاً احتياجاً لرأس المال العامل بأنها :

"الفائض الناتج عن استخدامات الدورة بعدم مقابلة موارد الدورة التي حان موعد استحقاقها"¹

ويمكن التعبير عن احتياجاً لرأس المال العامل بالعلاقة الآتية:²

$$BFR = (\text{الاصول المتداولة} - \text{القيم الجاهزة}) - (\text{الديون القصيرة الاجل} - \text{تسبيقات بنكية})$$

$$BFR = \text{استخدامات الدورة} - \text{مواد الدورة}$$

➤ الخزينة : (TR) La trésorie

تعرف الخزينة بأنه الفرق بين رأس المال العامل واحتياجاً لرأس المال العامل، حيث تكتب بالعلاقة³

$$Tr = \text{راس المال العامل} - \text{احتياجات راس المال العامل}$$

$$Tr = (\text{الاصول المتداولة} - \text{الديون قصيرة الاجل}) - ((\text{الاصول المتداولة} - \text{القيم}$$

$$\text{الجاهزة}) - (\text{الديون القصيرة الاجل} - \text{تسبيقات بنكية}))$$

$$Tr = \text{القيم الجاهزة} - \text{تسبيقات بنكية}$$

وبذلك فإن الخزينة تعبر عن القيمة المالية التي يمكن أن تنصرف فيها المؤسسة خلال الدورة معينة، أي أنها تمثل السيولة النقدية أو شبه النقدية التي في

حوزة المؤسسة والتي يمكن أن تنصرف فيها في أي وقت.

¹Jean Louis AMELLON, op. cit, p82.

²Christian et Mireille ZAMBOTTO, Gestion financière, finance d'entreprise, Dunod, 6e édition, Paris, 2004, p40.

³Patrick PIGET, op.cit, p101.

➤ حالات تغير الخزينة: يمكن للخزينة أن تظهر في ثلاثة وضعيات مختلفة هي¹:

• الحالة الأولى: وجود فائض

راس المال العامل < احتياجات راس المال العامل قيم ← جاهزة < تسبيقات بنكية
← الخزينة < 0

في حالة ما إذا كانت الخزينة المؤسسة موجبة وقيمة كبيرة فإن جميعا بعلم المؤسسة بأنها لا تستثمر أموالها، بل تفضلت جميعها في شكل سيولة متاحة.

• الحالة الثانية: وجود العجز

راس المال العامل > احتياجات راس المال العامل قيم ← سيقات بنكية
← الخزينة > 0

إذا كانت الخزينة سالبة وقيمة كبيرة فإن جميعا بعلم المؤسسة بعدم قدرتها لسداد ديونها والتي حان موعد استحقاقها، فهذه الحالة ستؤدي إلى إفلاس المؤسسة.

• الحالة الثالثة: التوازن

راس المال العامل = احتياجات راس المال العامل ← جاهزة = تسبيقات بنكية
← الخزينة = 0

تكون المؤسسة متوازنة في حالة تساوي قيمها الجاهزة مع تسبيقاتها البنكية أي تساوي راس مالها مع احتياجات رأس مالها العامل، وفي هذه الحالة تكون المؤسسة قد بلغت الحالة المثلى.

- التحليل المالي بواسطة النسب المالية:

¹ Idem. pp104-105.

التقنية الثانية المستعملة والتي يستعين

بها المقيمو المحللون الماليون بطلال القيم المالية ودراساتها وتحليل نتائجها واتخاذ القرارات اللازمة بعدها، هي طريقة النسب المالية .

فالنسبة تعرف بأنها :

" العلاقة بين مقدار ينمستخرج من القوائم المالية، ومنخلها يمكن للمحلل المالي منها اكتشافا لخطر الذي يمكن أن تتعرض له المؤسسة وبال
تالي الخطر الذي تتعرض له المتعاملين معها"¹.

فما يميز النسب في التحليل المالي هو تعددها الكبير إلا أن حجمها يمكن حصرها من أجل انطلاقة منهج الدراسة والتحليل، فمن بين النسب المستخدمة لتقني
بما الأداء في المؤسسة ما يلي :

➤ نسب الهيكل المالية :

وهي نسب تهدف للحكم على الحالة المالية للمؤسسة، وذلك انطلاقا من تقسيم الميزانية إلى أصول وخصوم ودراسة نسب كل منها، وتمثلها هذا
لنسب في الآتي² :

➤ نسب هيكل الأصول :

يسعى المحلل المالي من خلال هذا الفحص الواسع للمؤسسة من أجل تقييم نشاطها خلال الدورة، واستمرارها بما بعد ذلك،
ومن بين نسب هيكل الأصول نجد :

$$\text{درجة اهتلاك وسائل الانتاج} = \frac{\text{الإهلاكات المتراكمة}}{\text{الأصول الثابتة الاجمالية}}$$

وتدعى كذلك هذه النسبة بمعدل الإهلاك، ويتم من خلالها دراسة تطور الأصول الثابتة .

مبدئيا لا يجب أن تتعدى هذه النسبة 0.5%، حيث يفسر المعدل المرتفع والمتصاعد لعدة سنوات متتالية بتقادم المعدات المستعملة للإنتاج والتي
لا بد من تجديد مداها، وهو ما يتطلب تصليحات وصيانة وبالتالي تكاليف أكبر .

¹ Luc Bernet- ROLLANDE, op.cit, p2.

² Patrick PIGET, op.cit. pp106-110.

نسبة القيم الثابتة = القيم الثابتة ÷ مجموع الاصول

وهي النسبة الأكثر تعبيراً عنها هي كلفة المالية للأصول، ويقاسم خلالها هاوزنا لعناصر الدائمة داخل المؤسسة الأكثر منسنة بالنسبة لمجموع ممتلكاتها، وهي نسبة تظهر جد هامة عند المؤسسات الصناعية أيتتفوق 40 % وأقل حدة عند المؤسسات التجارية (أقل من 20 %)، ويمكن تجزئة هذه النسبة إلى نسب فرعية تشمل كلفة عام لمنعوا مالا لإنتاج

الاصول الثابتة لكل عامل = معدات الانتاج ÷ متوسط عدد المستخدمين

● نسبة كلفة الخصوم: نوع كلفة هذه النسبة هي الآتي:

كلما كانت العلاقة إيجابية كلما دل ذلك على وجود ارتباط ضعيف بين المؤسسة ومموليها، والعكس صحيح، أي كلما كانت هذه النسبة صغيرة دل ذلك على ثقل هيكل المؤسسة بالديون ووصولها مرحلة الإشباع، وهو ما يؤكد ضرورة الحذر والإشارة إلى الخطر والمتمثل في التوقف عن الدفع.

الاموال الخاصة ÷ الاموال الدائمة

الديون المتوسطة و الطويلة الاجل ÷ الاموال الدائمة

تعد هذه النسبة من النسب الأساسية التي يتم الاستعانة

بها لاتخاذ قرارات تمح القروض الطويلة والمتوسطة الأجل، فهي تسمج بمعرفة نسبة كل من الأموال الخاصة والديون المتوسطة والطويلة الأجل.

إن الأموال الخاصة (أو الذمة الصافية) تمثلها مشالاً ما المتوفر للدائنين، إذ أنه في حالة التصفية والإفلاس في أختيتمت سيد الديون عن طريقاً لاً أموالاً الخاصة، فإذا كان المساهمون لم يقدموا إلا نسبة ضئيلة من مجموع التمول لال دائمي أن هفي هذه الحالة تزداد المخاطر وبالتالي تزداد مخاو فالدائنين في منح القروض للمؤسسة، وكلما ازداد تخذ هذه النسبة زاد ثقة الدائنين في منح القروض للمؤسسة.

نسبة التمويل الدائم = الاموال الدائمة ÷ الاصول الثابتة

إذا كانت قيمة هذه النسبة أكبر من "1" فهذا يدل على أن رأس المال العامل للمؤسسة موجباً يأتملكها مشالاً ما نلتزموا بأصولها المتداولة¹:

نسبة التمويل الخاص = الأموال الخاصة ÷ الأصول الثابتة

هذه النسبة تبين مدى تغطية الأموال الخاصة للأصول الثابتة :

نسبة القدرة على الوفاء = الأصول ÷ الديون

تبين هذه النسبة مدى تغطية الأصول للديون، وتظهر أهمية هذه النسبة خاصة في حالة الإفلاس فهي تبين مدى مقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها عن طريق أصولها²:

➤ نسبة السيولة :

تستخدم نسبة السيولة كأداة لتقييم المركز الائتماني الذي يعبر عادة عن مدى قدرتها في الوفاء بالتزاماتها القصيرة الأجل، وتمثل نسبة السيولة³:

● نسبة السيولة العامة:

تقل هذه النسبة مدى تغطية المؤسسة لالتزاماتها في المدين القصير عن طريق أصولها المتداولة، وتعبر هذه النسبة عن توفرها مشالاً ما في حال
ة ما إذا كانت أكبر من "1" (أيتوفر المؤسسة على رأس المال موجب)
ويعبر عن هذه النسبة بالعلاقة:

نسبة السيولة العامة = الأصول المتداولة ÷ الديون القصيرة الأجل

● نسبة السيولة المختصرة :

¹ Jean louis AMELLON, op. cit, p94.

² Idem, p94.

³ Jack FORGET, op.cit, p102.

تقاس هذه النسبة بمدى قدرة المؤسسة في تسديد التزاماتها المستحقة في المدة القصيرة عن طريق القيمة القابلة للتحويل والقيمة الجاهزة، ويعبر عنها بالنسبة بالعلاقة الآتية:

$$\text{نسبة السيولة المختصرة} = (\text{القيم القابلة للتحويل} + \text{القيم الجاهزة}) \div \text{الديون قصيرة الاجل}$$

● نسبة السيولة الجاهزة:

تقاس هذه النسبة بمدى تغطية المؤسسة لالتزاماتها القصيرة الأجل بالقيمة الجاهزة فقط (متاح نقدية وشبه نقدية)، أي بدون اللجوء إلى المخرقات الحقوق، ويعبر عنها بالنسبة بالعلاقة الآتية:

$$\text{نسبة السيولة الجاهزة} = \text{القيم الجاهزة} \div \text{الديون قصيرة الاجل}$$

➤ نسبة النشاط:

تستخدم هذه النسبة لتقييم مدى نجاح إدارة المؤسسة في إدارة الأصول الخصوم، وتقيس مدى كفاءة تحاف في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة في اقتناء الأصول ومدى قدرتها في استخدامها لأصول لتحقيق أكبر حجم ممكن من المبيعات وتحقيق أكبر حجم ممكن. ومن بين نسب النشاط التي شاع استخدامها نجد:

● نسبة تغير رقم الأعمال:

تقاس هذه النسبة بمقدار التغير في رقم الأعمال للسنة الحالية مقارنة بالسنة السابقة أو بعدد من السنوات السابقة، ويعبر عنها بالعلاقة الآتية:

$$\text{نسبة تغير رقم الأعمال} = (\text{رقم الأعمال للسنة ن} - \text{رقم الأعمال للسنة (ن-1)}) \div \text{رقم الأعمال للسنة ن-1}$$

● نسبة دوران المخزونات: وتتمثل هذه النسب في ²:

$$\text{نسبة دوران البضاعة} = (\text{متوسط المخزون من البضاعة} \div \text{المشتريات السنوية من البضاعة}) \times 360 \text{ يوم}$$

¹Jean- PIERRE LAHILLE, op.cit, p113.

²Christian et Mireille ZAMBOTTO, op. cit, p45.

متوسط مخزون من البضاعة هو المتوسط الحسابي لمخزون البضاعة في بداية المدة مع مخزون البضاعة في بداية المدة
اي:

متوسط المخزون من البضاعة = (مخزون البضاعة في بداية المدة + مخزون البضاعة في نهاية المدة) ÷ 2 تعبر نسبة دوران

البضاعة على عدد الأيام التي تبقى فيها البضاعة داخل المخازن من تاريخ شرائها الى تاريخ بيعها

نسبة دوران المواد الاولية = (متوسط المخزون من المواد الاولية ÷ المشتريات السنوية من المواد الاولية) x 360 يوم

تعبر هذه النسبة على المدة التي تبقى فيها المواد الاولية في المخازن من تاريخ شرائها الى تاريخ اخراجها الى

ورشات التصنيع

نسبة دوران المنتجات التامة = متوسط المخزون من منتجات تامة ÷ التكلفة السنوية لانتاج المنتجات

تعبر هذه النسبة على المدة التي تبقى فيها المنتجات التامة داخل المخازن من تاريخ الانتهاء من انتاجها الى تاريخ

اخراجها من المخازن لغرض بيعها

• معدل فترة التحصيل ومعدل فترة الدفع:

معدل فترة التحصيل = ((قيمة الزبائن + اوراق القبض) ÷ رقم الاعمال السنوي) x 360 يوم

تعبر هذه النسبة على المدة التي تفصل بين تاريخ البيع و تاريخ الاتحصيل الفعلي لهذه المبيعات و التي تسمى "بمدة

البيع الآجل" فهي تقيس كفاءة ادارة الائتمان و مدى فعالية سياسة الائتمان والتحصيل

معدل فترة الدفع = (الموردين ÷ اوراق الدفع ÷ قيمة المشتريات السنوية) x 360 يوم

تعبر هذه النسبة على المدة التي تفصل بين تاريخ الشراء و تاريخ الدفع الفعلي لهذه المشتريات، وتسمى أيضاً

"بمدة الشراء الآجل" ارتفاع هذه النسبة يدل على حصول المؤسسة على تسهيلات ائتمانية جديدة أو مدة أطول لفياء الوفاء .

➤ نسب المردودية:

مع صعوبة حصول المؤسسة على التمويل وتفاقم الأزمات الاقتصادية، فإنهم نواجب المؤسسة أن تتوفر فوائض نقدية من أجل تمويل احتياجاتها،

فالمردودية تعد بعدد أفعال المؤسسة إذاً:

تمثل هدف المؤسسة والمؤشر على كفاءتها، تمثل التضامناً استثمارية المؤسسة ونموها

(توفير تمويل، جذب مساهمين جدد، الحصول على ديون جديدة... الخ).

ويمكن تقسيم نسب المردودية إلى ثلاثة أقسام:

✓ نسب مردودية دورة الاستغلال: وهي تشمل النسب الآتية¹:

- الهامش الإجمالي = الهامش التجاري ÷ رقم الأعمال خارج الضريبة

- الهامش الإجمالي = (رقم الأعمال خارج الضريبة - تكلفة شراء البضاعة المباعة) ÷ رقم الأعمال خارج

الضريبة

- الهامش الصافي لدورة الاستغلال = نتيجة الاستغلال ÷ رقم الأعمال خارج الضريبة

- نسبة التكاليف المالية = التكاليف المالية ÷ رقم الأعمال خارج الضريبة

من خلال هذه النسب يمكن مقارنة أداء المؤسسة مع المؤسسات الأخرى العاملة في نفس القطاع، فهي تسمح بتقييم إنتاجية المؤسسة وتقييم

مركزها التنافسي وهذا مقارنة بمنافسيها.

- فعالية اليد العاملة = تكاليف المستخدمين ÷ القيمة المضافة

إن فعالية اليد العاملة تتناسب عكسياً مع هذه النسبة، حيث تزداد فعالية اليد العاملة مع تناقص هذه النسبة، وتتناقص مع تزايد هذه النسبة

. فيجعل المؤسسة أن تحقق قدام إنتاجاً اقتصادياً أكبر من مصاريف مستخدميه وهذا احتتم كنمتغطية باقي المصاريف.

✓ نسب المردودية المالية و المردودية الاقتصادية¹:

Re: المردودية الاقتصادية rf: المردودية المالية cp=الاموال الخاصة

D: الديون RE=نتيجة الاستغلال i: معدل الفائدة p: الخصوم

$$(cp+D) \div RE = p \div RE = \text{الخصوم} \div \text{نتيجة الاستغلال} = \text{المردودية الاقتصادية (re)}$$

$$cp \div (i \times D) - RE = \text{المردودية المالية rf} = \text{النتيجة الصافية} \div \text{الاموال الخاصة}$$

❖ **اثر الرفع المالي :** يعرف الاثر المالي بأنه تقييم الاثر الايجابي او السلبي لسياسة استدانته (سياسة تسيير

الديون) المتبعة من طرف المؤسسة و يعرف كذلك بأنه الفرق بين المردودية المالية و المردودية الاقتصادية و

يمكن حسابه بالعلاقة التالية:

$$rf = (RE - i \times D) \div cp \dots \dots \dots (1)$$

$$re = RE \div (cp + D) \Rightarrow RE = re \times (cp + D) \dots \dots \dots (2)$$

نعوض 2 في 1 و نجد:

$$\div cprf = (re \times (cp + D) - i \times D) \div cp = (re + re - i) \times D$$

$$Rf - re = (re - i) \times D \div cp$$

اثر الرفع المالي

المطلب الثاني: التقييم عن طريق نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام مراقبة التسيير إحدانا لأنظمة الفرعية بالمؤسسة، وهو كذلك كمسار دأتمل لتعديلو للتحكم في التسيير، يقوم هذا المسار بثلاثة أد

وارأساسية وهي دور الكاشف الذي يقدم المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة ويوضح النتائج المنتظرة من القرارات التي سيتم اتخاذها بمخ

¹Pierre PAUCHER, opcit, pp192-131.

تلفالمستويات بالتنظيمية، وأيضاً دور المساند الذي يعمل

علما لمساعدة في تحديد الأهداف ووضع برنامج العمل، إضافة إلى القيام بمهمة متابعة الأداء وقياس النتائج وتقديم اقتراحات التي تتمثل بوضوئه التخطيط للمستقبل.

الفرع الأول: تعريف مراقبة التسيير

حسب R. Anthony فإن مراقبة التسيير هي:

"المسار الذي يمتد من أهداف المؤسسة إلى استغلال الموارد بفعالية وكفاءة لتحقيق أهداف المؤسسة"¹.

يضيف M. Gervais للتعريف السابق:

"مفهوم ملائمة الموارد والأهداف إضافة إلى التأكد من أن النشاطات الحالية للمؤسسة تسييرها لتتجه إلى استراتيجية محددة، ومراقبة التسيير يتوافق أيضاً مع المسار الذي يضمن

نجاح أعمال المؤسسة، أي أن تكون الموارد المستخدمة أقل وبوضوح من القيمة التي تم خلقها اجتماعياً والمدرسة في السوق"²

أما Simons فقد عرف مراقبة التسيير علمياً بأنها: "كالاترقي والإجراء التي تتم وضعها، وذلك للحصول

علما بالمعلومة التي ستعدها منظر المديرين للحفاظ وتحسين مختلف أنشطة المؤسسة"³

وعرف أيضاً مراقبة التسيير بأنها: "كل تقنيات الإرشاد التي تسمح بتوجيه تسيير المؤسسة نحو تحقيق الأهداف التي

قامت بتسطيرها"⁴.

من التعاريف المقدمة أعلاه لمراقبة التسيير نجد أنها تركز على الموارد، الكفاءة، الفعالية، الإستراتيجية، المسار، في حين نجد أن تعريف

Simons ركز على المعلومة ومدى أهميتها في تسيير المؤسسة.

¹ Yves de ronge, Krine CERRADA, Contrôle de gestion, pearson education, 2eme etition, paris, 2009, p1.

² Michel GERVAIS, contrôle de gestion, economica, 7eme edition, paris, 200, p12.

³ Yves de ronge, Krine CERRADA, op.cit, p1.

⁴ Alain BURLAUD et Claude SIMON, comptabilité de gestion cout contrôle, Vuibert, 3^e edition, paris, 2003, p267.

وعلماً أساساً هذا التعاريف تقتصر على التعريف الآتي :

مراقبة التسيير هو ذلك المسار الذي يعمل على مساعدة المسؤول على العمل بفعالية لتحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية، ويوفر للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار تبشيراً بآثاره الاستراتيجية والتنفيذ اليومية، ويتابع الأداء ويقترح التوصيات، فهو يمكن من تصحيح أوضاعه، وهو بهذا مسار دائم للتعديل.

الفرع الثاني: خصائص نظام مراقبة التسيير

يتميز نظام مراقبة التسيير بعدة خصائص يمكن تبينها نجد:¹

1.

مراقبة التسيير ليست عملية معزولة مؤقتة، بل هي مسار دائم للتأكد والتحكم، حيث يعرف المسار على أنه مجموعة من النشاطات المنظمة زمنياً والتي يمكن بفضلها الوصول إلى الحالة المحددة.

هذا لا يعني تسلسل بسيط للعمليات وإنما إضافة إلى ذلك لها بؤاياتها أبعادها وتكرارها، حيث يمكن تلخيص مراحل مراقبة التسيير في ثلاث مراحل: أولها تحديد الوجهة والوسائل، ثانياً القيادة وتنسيق توفير المعلومات وأخيراً التقييم؛

2.

لهذا المسار طبيعة هادفة، بحيث لا يمكن أن نجد مراقبة التسيير بدون غايات تنتظر من وراء إنجاز العمل والنشاطات المعرفة الواضحة للأهداف التي يمكن من معرفة الوجهة سواء للفرد أو الجماعة، وتكون بذلك حافزاً ودافعاً للعمل كما أن قبولها من طرف الجميع يجعلها أساساً لقياس النتائج والحكم على الأداء

3.

مراقبة التسيير هي مراقبة أمامية وخلفية للأداء، ويظهر هذا جلياً من خلال مسارها، لها مفاصل لإطار التقديري (الخطط والميزانيات التقديرية

¹ عقود سعاد، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ضمن نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص ص 53-59.

(تتبع النشاطات والتنفيذ وتوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، كما تقوم بتقييم ما تم بعد الأداء بمراقبة لاحقة باستخدام المحاسبة التحليلية ولوحات القيادة وتحليل الانحرافات؛

4.

تستدعي مراقبة التسيير المشاركة الفعالة لكلا المسؤولين، بحيث تعود نسبة كبيرة من كفاءة نظام مراقبة التسيير الشرط الأساسي هو تصميم وضع هذا النظام بما يتقن مشاركة كافة مسؤولي المؤسسة.

الفرع الثالث: أهداف نظام مراقبة التسيير

تهدف مراقبة التسيير بالتحكم في أداء الأفراد والمؤسسة ككل وذلك عن طريق تحقيق الأهداف التالية:

التوفيق بين الإستراتيجية والمستوى التنفيذي: (ربط المشاكل بالمعلومات وكيفية قيادتها)¹، حيث يربط Anthony

مراقبة التسيير بمستوى القرارات التكتيكية كما يلي:²

أ. قرارات إستراتيجية = مراقبة الإستراتيجية؛

ب. قرارات تكتيكية = مراقبة التسيير؛

ج. مهام وعمليات = يومية مراقبة التنفيذ.

وبهذا نجد أن مراقبة التسيير هو عبارة عن حلقة الوصل بين إستراتيجية المؤسسة وتنفيذ المهام اليومية فيها.

ويمكن توضيح الدور الوسيط لمراقبة التسيير في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): الدور الوسيط لمراقبة التسيير

التخطيط الإستراتيجي	مراقبة التسيير	المراقبة التنفيذية
- يهدف التخطيط الإستراتيجي إلى	←	- يتم تنظيم وتسيير المهام المتكررة

¹ Norbert GUEDJ , Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise , édition d'organisation, paris ,2001 ,p46.

² Yves de ronge, Krine CERRADA, op.cit, p1.

عن طريق المراقبة التنفيذية أو مراقبة المهام التي تسمح بالتأكيد من ان المهام قد انجزت بكفاءة – تحدد هذه المراقبة الاجراءات الروتينية كما تحدد غالبا البليات التي تسمح بتعظيم المهام المتكررة	مراقبة التسيير كوسيط	تحديد أهداف المؤسسة والموارد اللازمة لتحقيقها؛ – تُحدد فيما بعد سياسات الحصول وتحويل هذه الموارد؛ – ويتم ترجمة هذه السياسات إلى مخططات موازنات تكون محل دراسة ومتابعة باستمرار.
---	-----------------------------	--

المصدر : صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقتها بتخاذ القرار، مذكرة ضمن متطلبات تليل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر،

2006/2005، ص 47.

2. تصميم نظام للمعلومات :

يعمل مراقب التسيير عند وصوله للمؤسسة على إقامة نظام للمعلومات تخصبه، يسمح هذا النظام بتزويد مختلف المسؤولين بلبين المعلومات الضرورية

ة التي تساعد على اتخاذ القرارات، يتكون نظام المعلومات لمراقب التسيير من ¹:

أ. المدخلات : والتي تمثل قيم معلومات المحاسبة العامة ومعطيات أخرى للمحاسبة التحليلية؛

ب. المعالجة : وتمثل في الإجراء الحسابية، وضع الموازنات، حساب التكاليف والفروقات؛

¹ صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقتها بتخاذ القرار، مرجع سابق، ص 48.

ج. المخرجات: وتمثل في الموازنات التقديرية، المخططات وتحليلات الفروقات.

3. التمكن من تحقيق الالامركزية:

إن التغيير في المفاهيم، الأفكار والمستوى الثقافي والمعيشي أثر كثير على درجة الالامركزية، فلم يعد ممكناً اتخاذ القرارات تعلمستوى بالمديري العامة أو حتى حصر العملية علم مجموعة من الأشخاص.

إن الالامركزية القرار المتعدد مجرد غاية تسعى إليها المؤسسة، وبالتالي يمكن التخفيف عنها، بل هي ضرورة حتمية للسير الفعال للنشاطات، إضافة لـ ضغوط المحيط الخارجي عند إبداء الأفراد ذوي المؤهلات العليا الرغبة في ممارسة عملهم بقدر من الحرية والاستقلالية والميل للمشاركة في القيادة وهم هذا يشككون في ضغط داخل المؤسسة¹.

4. مساعدة المسؤولين العاملين على التعلم والتدريب:

مراقبة التسيير تساعد المسؤولين لفهم التدريبيو تحسين أدائهم إيجاباً على علموا جهة تقدير أتمتع تحقيقاً بتمرار بواسطة تحليل الانحرافات والب حثعناً سببها، وتكون هذه فرصة للمسؤول للتحليل والتفكير حول الماضي وما كان منتظر في الحاضر، وبالتالي يستطيع التعرف على أوضاع الخلل وتحسين أدائهم في المستقبل².

المطلب الثالث: تقييم وتحسين الأداء عن طريق أدوات مراقبة التسيير

في البداية نشير إلى أن أدوات مراقبة التسيير عديدة فهي تشمل على كلاً من الطرق الكمية والكيفية التي تهدف إلى مراقبة تسيير المؤسسة، لذا هذه الطرق التي سنذكرها ليست سوى جزء صغير من أدوات مراقبة التسيير وليست الأدوات الوحيدة المستعملة في المؤسسة.

1. محاسبة التكاليف:

تعرف محاسبة التكاليف على أنها:

"مجموعة المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاقية مؤسسية بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة

¹ عقون سعد، مرجع السابق، ص 63.

² المرجع السابق، ص 64.

عليها وترشيد قراراتها الإدارية بشأنها، ويكون

ذلك خلا لقيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير الأحداث التكاليفية بالمؤسسة ككل والمعبر عنها في صورة وحدة نقدية¹.

"يتوقف نجاح المؤسسة على قدرتها على تكييف عرضها مع ما يطلبها السوق، وكذلك على السيطرة على الشروط الداخلية للاستغلال، وذلك

كمضاغفة الجهود للتنبؤ بالأحداث من أجل التكيف أكثر فأكثر مع السوق ومع الأوضاع المتطورة باستمرار.

إن محاسبة التكاليف تعمل على مراقبة مردودية مختلف الأقسام في المؤسسة، أو مختلف المنتجات ومجموعة المنتجات المتشابهة، وذلك بمتابعة تط

ور التكاليف مع العالز من موارنتها مع المبالغ المحددة

مسبقاً".

إن معرفة التكاليف تسمح بإدراجها معيارياً في التسيير، أي مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية، فهذه المقارنة تسمح بتحديد الفروقات وتوض

ليها لاتخاذ القرارات التصحيحية.

وبالتالي نجد أن محاسبة التكاليف تهتم بتقديم المعلومات المحاسبية الضرورية للمراقبة الموازنة²، كما يمكن اعتماد المعلومات الواردة من مح

سبة التكاليف في الدراسات التحليلية لتيسر عملها لاتخاذ قرارات يتوقع عليها مستقبل المؤسسة، فكلما أقدمت مؤسسة علم مشروعها على يتطل

بدراسة ملفتجمع فيها المعلومات المحاسبية التي تخص هيكل التكاليف.

وفي هذا الإطار علم محاسبة التكاليف أن تكون علم مستو من التنظيم، بحيث يضم تقديم معلومات رقمية أساسية لمتخذي القرارات، وتكون له

ذه المعلومات تفيد كثير من الأحيان أهمية إستراتيجية، فعلى سبيل المثال في مرحلة طرح منتج جديد، فإنه يجب توفير المعلومات اللازمة والضرورية

لاتخاذ القرار فيما يخص مواصلة الإنتاج أو التوقف عنه.

2. الموازنات التقديرية:

يمكن تعريف الموازنة علماً بأنها :

"مجموعة من التقديرات لفترة زمنية معينة (عادة تكون سنة)، ويتم تقييم وتحديد التقديرات علماً أساساً المعطيات المادية (حجم الإنتاج وحجم

¹ صالح الرزق، عطا الله خليل بن واد، مبادئ المحاسبة التكاليف، الإطار النظري والعمل، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص 30.

² المرجع السابق.

المبيعات الحقيقية... الخ) والنقدية، وذلك مع الأخذ بعين الاعتبار القيود الخارجية (المنافسة، تطور السوق... الخ) والقيود الداخلية للمؤسسة (محدودية مواردها، قدرتها الإنتاجية... الخ)، فالموازنة ليست توقعات وتقدير التللمستقبل فحسب، بل هي ترجمة لأهداف المؤسسة لتيسير التحقيقها"¹.

تنقسم الموازنة العامة للمؤسسة إلى عدة موازناتجزئية والمتمثلة في :

أ. موازنات النشاط وتضم موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج؛

ب. موازنات الوسائل وتضم موازنة مصاريف البيع، موازنة وسائل الإنتاج، موازنة التموين، موازنة المستخدمين،

موازنة المصاريف العامة والإدارية وموازنة الاستثمارات؛

ج. والموازنات الشاملة وتضم : موازنة الخزينة والموازنة التقديرية العامة.

تعتبر الموازنات التقديرية إحدى الوسائل الرقابية المتطورة التي من خلالها يمكن تقييم أداء المؤسسة لمقارنة المؤشرات المالية والكمية مع ما كنا نخطط لها، وتحديد الانحرافات الحاصلة حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة².

تحدث الانحرافات عندما يختلف الأداء الفعلي عن الأداء المقدر، والهدف من مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المقدر ليس تحديد الانحرافات فقط وإنما يتعدى ذلك لتحليلها ودراساتها وبالتالي الحصول على المعلومات التي من شأنها أن تقيس كفاءة أداء الأفراد والمؤسسة عامة، والعمل على تحسينها وياتي الأداء مستقبلا . وبحسب الانحرافات عادة بالفرق بين التحقيق والتقديرات :

$$\text{الانحراف} = \text{التحقيقات} - \text{التقديرات}$$

نادرا ما يعود الانحراف إلى عامل واحد فقط، لهذا السبب يتم تقسيمها إلى مختلف الانحرافات المكونة له.

¹ Alain BURLAUD et Claude SIMON, op.cit, p230.

² صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مرجع سابق، ص 22.

تساعد الموازنة التقديرية على تمكين إدارة المؤسسة مباشرة مهمتها بأسلوب " الإدارة بالاستثناء "

أيتوجهها لإدارة انتباهها إليها ما هو خارج عن المخطط لها تركة بذلك لأموال الروتينية التي تدير سيراً طبيعياً مندوناً تضيق وقتها فيما تتركها
لأموال¹.

3. لوحة القيادة:

تعرف لوحة القيادة بأنها: " عبارة عن نظام معلوماتي يسمح بمعرفة المعطيات التاريخية الضرورية بسرعة، لمعرفة

كيفية سير المؤسسة في المدا بالقصير، وهي تسهل كذلك معرفة مستويات المسؤولية في المؤسسة"².

وتعرف أيضاً بأنها :

" عبارة عن مجموعة من المؤشرات والمعلومات الضرورية التي تسمح باستخلاص نظرة شاملة حول المؤسسة، وتسمح كذلك باكتشاف المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة واتخاذ القرار المناسب لتحقيق الأهداف المسطرة، وهذا في ظل إستراتيجية محددة، ولوحة القيادة تسحب إعطاء قراءة موحدة للمؤسسة لمختلف مستعملاتها"³.

وتعمل لوحة القيادة على تحسين الأداء من خلال⁴ :

أ.

لوحة القيادة هي عبارة عن نظام ملل إنداز، فهو يسمح باستخراج الانحرافات الدالة علماً بالاحالات الاستثنائية، وبذلك يسمح للمديرين بالتركي ز على هذه الحالات تغيير العادية، وكذلك هذا النظام يقيود المديرين للتفاعل مع التغييرات الحاصلة فهو يسمح بمبأنيكونوا فياً حسن حاله؛
ب.

لوحة القيادة تسمح بمراقبة الاستقلالية، وبالتالي تحملاً للمسؤولية من طرف مختلف المسؤولين لينفذ مختلف المستويات الإدارية، فهي تسمح بتحديد النتائج المحققة في كل مستوى؛

¹ فورين حاج قويدر، مرجع سابق.

² Michel GERVAIS, op.cit, p595.

³ Norbert GUEDJ, op.cit, p285

⁴ Michel GERVAIS, op.cit, 598.

- ج. لوحة القيادة هي وسيلة للاتصال الفهيتسمحببتاداللمعلوماتبينالمسؤولين، وبالتالي فهيتعتبر وسيلة لتحسين وتطوير الأداء؛
- د. مقارنة مستويات الأداء المنتظرة والإنجاز لتحقيق تسلط الضوء على مواطن العجز في الأداء والتي تسعى لإدارة دوماً لتجاوزها وتحسينها.

المطلب الرابع: انعكاسات المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS على

تقييم الأداء في المؤسسة.

إن المحاسبة تختلف من بلد إلى آخر، وهذا سواء كان من حيث المعايير أو عناصر الإفصاح والمراجعة، حيث واجهت مختلف المؤسسات التباين في عرضها للمعلومات المالية المحلية وكذا المستثمرين والراغبين في استثماراتهم العديد من المشاكل الصعوبات، وعليها أصبح هناك ضرورة لإحداث توافق وتوحيد محاسبيد وليتبن مجموعة موحدة من المبادئ والمعايير المحاسبية المعترف بها لحماية الاستثمارات والحفاظ على ثقة المستثمر عبر العالم.

ولقد تمت تجسيد التوافق والتوحيد المحاسبي في المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS والتي تصدرها اللجنة

لمعايير الدولية للمحاسبة IASB ومجلس المعايير الدولية للمحاسبة IASC

وهي معايير تخصبلاً أساساً للمؤسسات الدولية الكبيرة المسجلة في البورصة¹، والتي تقدم معلومات تبين الوضع المالي للمؤسسة

بصورة عادلة وصحيحة للأطراف المتعاملة معها.

وفي هذا السياق فقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية أربع خصائص تجعل المعلومات المحاسبية المعروضة مفيدة للمستخدمين وهي :

القابلية للفهم، الملاءمة، الموثوقية والقابلية للمقارنة.

¹ كنوش عاشور، بلعزوز بن علي، مداخلة بعنوان المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، الملتقى العالمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وأفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ص 14.

وتحدد المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS

إلى إيجاد لغة مالية موحدة قابلة للتطبيق على القوائم المالية لكلا المؤسستين العالميتين قراء القوائم المالية من طرف مختلف مستخدميها

، وكذا مقارنة هذه القوائم التي تعدّها المؤسسات عبر مختلف دول العالم، وكذا استقطاب ثقة المستثمرين .

وكما تطرقنا في مطلب السابقي في التحليل المالي يعتبر منبئاً لأدوات الشائعة

والمستعملة لتقييم الأداء في المؤسسة، وبالتالي نجد أن تطبيق المعايير الدولية في تحقيق وجود تغيير في المؤشرات والنسب المالية، وهذا التغيير

ناتج عن حدوث تغيير في بنود القوائم المالية، فمثلاً الميزانية في ظل المعايير الدولية هنا كعضو العناصر التي تم إدراجها في الميزانية والتي لم تكن مدرجة

قبل تطبيق هذه المعايير كالتأجير، حدوث تغيير في طريقة التقييم (طريقة القيمة العادلة أو القيمة السوقية)، منح التقاعد، ...

الخ، وكذلك ككيفية وضع الأصول المخصوصة في جزءاً من أحد هاتين الجاريتين الخارجيتين سيبيبتفاصيلاً كثيراً من مكنوع في الشك لا لقدم بل لم

يزانية .

وبالتالي هذه المعايير المتغيرة من صيغة هذه المؤشرات والنسب المالية (معايير تقييم الأداء) بل غير تفي بمحتوى البنود التي تم عمل أساسها حساباً

هالنسب .

إن المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتقارير المالية سوف تسهل من عملية التحليل للأسباب التالية¹:

- ستكون بصورة واضحة ودقيقة عن الاستدانة التي تعتمد عليها المؤسسة؛

- توفر نوعاً من الدقة في عملية التقييم، ففي إطار المعيار 36

IAS تحديد قيمة الأصول على أقل مرة سنوياً، أي أنه يقلل من خطر التقييم الزائد للأصول؛

- في إطار المعيار 16 IAS فإنهم يمكن للمؤسسة إعادة تقييم (immobilisation

corporelle) الأموال المنقولة سنوياً بقيمتها السوقية؛

¹ عريف عبد الرزاق، يحياوي مفيدة، مداخلة بعنوان أثر المعايير المحاسبية الدولية على التحليل المالي بالمؤسسة، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب، تطبيقات وأفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ص 6-7.

- المعايير الدولية للتقارير المالية لا تحدد أين نتيجة وسيطية معيارية ولا تعترف بالنتيجة الاستثنائية؛

كما أنها كانت تقالاً إلزامياً إلجاءاً لتدققاً الخزينة، فالتأجوا الأعباء التي تكون نبدو نطقاً بالنقد يمتدحذفها أثناء حسابها مشاخالل نمو لا لآتيما يسهلتقيما السيولة، وبالتاليتما لا تتقالمنتحليما فصللللهوامشالتحليلشامللتدققالخزينة الناتجعالنشاط .

المبحث الثالث: إستعمال بطاقة الأداء المتوازن لتحسين الأداء (BSC) Balanced Score Card

إتجهافكرالإداريالحد يثغيطلنزواجتكنولوجياالمعلوماتوالاتصالاتوالطورالسريعفيمعدلاتالنموللصناعةإلأهميةتقييماالأداءفيا لم ؤسسة فيضوءبعداستراتيجيماحد، ولذلكفإنأدواتالتحليلالماليالتقليديةأصبحتبمفردهاغير كافية لإدخالعمليةتقييماالأداءفي كلمنالآجاللقصيروالآجاللطويلللخططالإستراتيجيةللمؤسسة .

ولقدحفزذلكالمفكرينفيطورأساليبتيقيماالأداءومحاولةإدخالالبعداالإستراتيجيفيعملياتتقياسوتقييماأداءالمؤسسةلمعرفةماإذاكان هذالأداءيتفوقالهدفالإستراتيجيةلهاأملا .

ولقدظهرالاتجاهنحواستخدامالطريقةالأنجلوسكسونيةفيتقييماالأداءأوكماتسمطريقةبطاقةالأداءالمتوازنلماكبالتغيرالواج بإدخالهعلالنموذجالتقليديلتحليلالمالي .

المطلب الأول: تعريف بطاقة الأداء المتوازن

تعد بطاقة الأداء المتوازن نمواً لوسائل الحدیثة ذات النظرة الشمولية في قياس نشاطات ومستوى أداء المؤسسة وإستراتيجيتها الموضوع، وعرفتكم مايلي:

بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن:

"مقياس إستراتيجي لعملعلتسييرالأداء فيالمؤسسة، ليتمفیهذبوضوءالأهدافوالإستراتيجيةالموضوعة"¹.

¹ سعد صادق بحيري إدارة توازن الاداء لدار الجامعية مصر 2003/2004، ص 208.

- وعرف Norton & Kaplan سنة 1996 م بطاقة الأداء المتوازن بأنها:

"نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخرائط مسار شمولي للمؤسسة لتتبع ترجمة رؤيتها الإستراتيجية ضمن مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء التي لا تستخدم مقياساً لالأعمال فقط، ولكن لتحقيق الترابطات اتصالاً إستراتيجية بالأعمال، وللمساعدة التنسيقي للفرد في التنظيم وإنجاز الأهداف العامة"¹.

- وعرف (Rebinson سنة 2000) بطاقة الأداء المتوازن علماً بأنها:

"نموذج يعرض طرقاً متنوعة لإدارة المؤسسة لكسب عوائد مرضية من خلال الصناعة القرارات الإستراتيجية التي تأخذ بالحسبان الآثار المنعكسة على كل من المحاور المالي والموروثي والمخارج والعمليات المتداخلة الداخلية ومحور التعلم والنمو، وإنتحليلاً لأداء وقياسه للمحاور الأربعة المذكورة يعتمد على تحليل وتشخيص مقاييس أداء مالية وغير مالية لأهداف قصيرة وطويلة الأجل"².

- وتعرف كذلك بطاقة الأداء المتوازن بأنها: "وسيلة فعالة لتنظيم إدارة المؤسسة واستقرارها في مختلف المستويات،

وهذه الأخيرة تشمل المؤسسة ككل ومختلف مراكز المسؤولية فيها، ومراكز الأرباح .

بالإضافة إلى ذلك فهي تسهل قراءة تقييم الأداء في المؤسسة وبالتالي: "اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة خاصة في المدا بطويل"³.

- وفي الأخير يمكننا استنتاج التعريف الآتي:

"بطاقة الأداء المتوازن هي ذلك النظام الذي يعكس التوازن بين الأهداف القصيرة والطويلة الأجل، المقاييس المالية وغير المالية، بين قيادة وإتباعاً

لظواهر والتغيرات، وبين معايير منظورات الأداء الخارجية والداخلية، ولذا تقيس بطاقة الأداء المتوازن أداء المؤسسة من خلال أربعة عناصر

أساسية:

الجانب المالي، الجانب العملياتي الداخلي، الجانب التعلم والنمو والجانب العملاء".

إن بطاقة الأداء المتوازن تركز على وصف المكونات الأساسية لنجاح المؤسسة وأعمالها، وذلك بمراعاة الاعتبارات التالية:

¹ - إبراهيم الخلف للكاوي مرجع سابق ص 72.

² - المرجع السابق ص 73.

³ Denis MOLHO Dominique FERNANDEZ – POISSON, La performance globale de l'entreprise, «édition d'organisation, Paris , 2003, p121.

• البعد الزمني:

تهتم عمليات تقييم الأداء بثلاثة أبعاد زمنية هي الأمامي، اليومي، والماضي، فمما تفتقره المؤسسة اليوم من أجل الغد قد لا يكون له تأثير حاسم على المدى البعيد، وبذلك يصعب حضورياً مراقبة النسب الرئيسية (مالية وغير مالية) بصورة متواصلة.

• البعد الإستراتيجي:

تهتم عمليات تقييم الأداء بربط التحركات التشغيلية قصيرة المدى برؤية وإستراتيجية المؤسسة الطويلة المدى، ولهذا فإنها كمقاييس تطبق من أجل علماً بالأشياء التي يمكن تحليلها لإستراتيجية العامة وتقييم عمليات التغيير، بالإضافة إلى المقاييس التي تطبق من أجل السفلى للأشياء التي يمكن تحقيقها. نالقادوة والعاملين على تعظيم حرية العمل والأداء.

• البعد البيئي:

تهتم عمليات تقييم الأداء بكل من الأطراف الداخلية والأطراف الخارجية عند القيام بتطبيق المقاييس، ولهذا فإنها كمقاييس خارجية التي تهمب العمال والأشواق، هذا بالإضافة إلى المقاييس الداخلية التي تهمب تحسين الفعالية والكفاءة. إنبطاقة الأداء المتوازن لا تعتمد على تحقيق الأهداف المالية فحسب، بل إن كانت تؤكد على الأهداف المالية التي يجب أن تحققها المؤسسة وذلك كل مقابلة أهدافها المالية.

المطلب الثاني: مكونات بطاقة الأداء المتوازن

تتكون بطاقة الأداء المتوازن من أربعة محاور هي: المحور المالي، محور العملاء، محور العمليات الداخلية ومحور التعلم والنمو.

• المحور المالي:

يعتبر هذا المحور المحصلة النهائية لكافة التغيرات والتحليلات التي تتم في المحاور الأخرى، حيث أن جميع هذه المحاور ينصب التحسين فيها في نهاية الأمر من التحسين موقوفاً في شدة المساهمة والملاك والتقدير تكون في شكل تعظيم بحية السهماء ومعدل عائداً مرتفعاً لأصول المستثمرة، فالمؤ

شركات المالية التي تتضمنها هذا الجانب النظام تمثل قيمة أساسية في تحديد أثر الأحداث الاقتصادية التي تمت وأحداث داخل المؤسسة كما نأخذ هذه

المؤشرات تقادراً على توضيحها إذا كانت استراتيجية المؤسسة من حيث التطبيق والتنفيذ قد تحققت أم لا كحد أدنى¹.

تتمثل مؤشرات المحور المالي في النسب والمؤشرات المالية والتي تعتبر من أهم أدوات التحليل المالي شيوعاً واستخداماً في قياس وتقييم الوضع المالي للمؤ

سسة خلال فترة زمنية معينة من خلال إجراء مقارنات بين النسب والمؤشرات المالية للمؤسسة والنسب

والمؤشرات المالية للمؤسسة مماثلة، كما وتمكننا النسب والمؤشرات المالية من مقارنة أداء المؤسسة ووضعها المالي في إطار زمني متعاقب تمهيداً لتحدي دور تقييماتها تألأداء لديها.

● محور العملاء:

لنجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن نحتاج إلى تحديد طبيعة ونوعية العميل الواجب تحقيق رضاه، وكذلك تحديد ومجا لاسوق الذي يمكن ممارسة النشاط من خلاله، حيث يقع في مجال المنافسة مع الآخرين، ويتم قياس أداء المؤسسة في ضوء مدى النجاح في تحقيق للهدف الإستراتيجي المتمثل في تحقيق رضاء العملاء².

وفيما يلي بعض الأمثلة على المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها لقياس محور العملاء⁴³:

أ. عدد العملاء الجدد؛

ب. المبيعات السنوية للعميل الواحد؛

ج. عدد أو نسبة العملاء المفقودين؛

د. متوسط أوقات انتظار العميل للعلاقة مع العملاء؛

هـ. عدد الشكاوي؛

¹ - محمد محمود يوسف البعد الاستراتيجي لتقييم الاداء المتوازن دتيمنك للطباعة مصر 2005 ص 138.

² - محمد محمود يوسف البعد الاستراتيجي لتقييم الاداء المتوازن دتيمنك للطباعة مصر 2005 ص 138.

³ - المرجع السابق ص 138

⁴ عبد الفتاح بد حميد المغربي بطاقة لاداء المتوازن مرجع سابق ص ص 150-155

و . نفقات التسويق؛

ز . متوسط مدة العلاقة مع العميل؛

ح . متوسط الوقت الذي يتم استغراقه من الاتصال بالعميل حتى استجابة المبيعات؛

ط . نفقة الخدمة؛

ي . المبيعات المنجزة ÷ اتصال المبيعات (الطلبات الواردة)؛

بالإضافة إلى المؤشرات السابقة نجد¹ :

ك . الحصة السوقية (النصيب من السوق) = مبيعات المؤسسة ÷ المبيعات الكلية للسوق؛

ل . مقدار الزيادة في المبيعات للعمليات الحالية؛

م . رضا العميل عن مواعيد التسليم.

• محور العمليات الداخلية:

يقصد بجميعاً الأنشطة والفعاليات الداخلية الحيوية التي تتميز بها المؤسسة عن غيرها من المؤسسات التي من خلالها يتم مقابلة حاجات العملاء

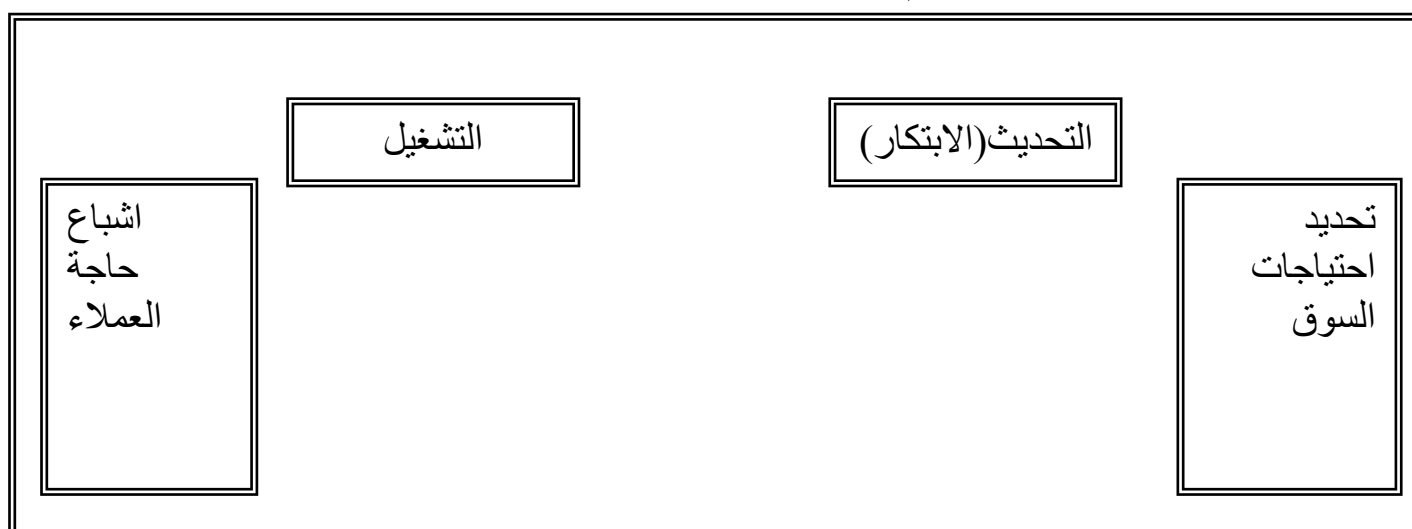
وعوايات أو أهداف المالكين².

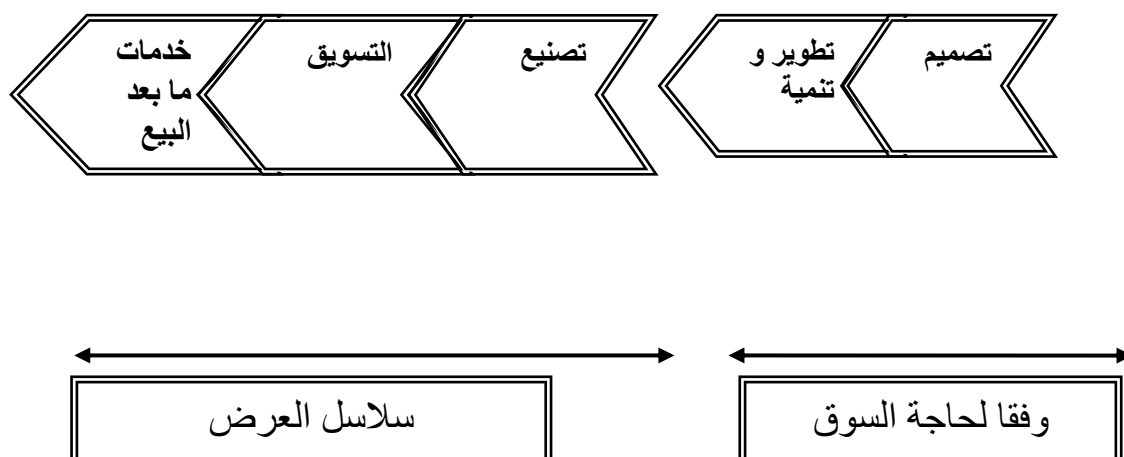
إن المقاييس الداخلية لبطاقة الأداء المتوازن يفترض أن تنبثق من أنشطة الأعمال التي لها أثر على رضا العملاء، ويجب أن تتحولا إلى مؤشرات تحديد

وقياس كفاءتها وتقنياتها المطلوبة لضمان المواصلات على خط قيادة السوق ويستلزم من المؤسسة أن تقر ما هي العمليات والكفاءات التي ينبغي أن تتف

وقو لتحديد المقاييس لكل منها، وهذا كما موضح في الشكل التالي :

الشكل رقم (2-8): محور العمليات الداخلية وسلاسل العرض





المصدر : محمد محمود يوسف، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، دايتمك للطباعة، مصر، 2005، ص 140

يتضمن الشكلاً مراحل التحديد يتضمن عمليات التقييم للمنتجات القائمة

(في حالة تعديلها) أو اقتراح المنتجات الجديدة، ثم عملية التطوير والتحديث، بمعنى تقييم المنتج وتطويره يخضع لاحتياجات العملاء ومتطلباتهم، والتغيير فيها موقفاً للمنتجات البديلة والمماثلة داخل السوق، حيث يتطلب الأمر قيام المؤسسة بتلبية هذه الاحتياجات وتوحيدها لم نتجها يتفق مع التغيير الذي يظهر فيها لاحتياجات، أما مراحل التشغيل فتضمن عمليات التصنيع والتسويق وتقديم خدمات ما بعد البيع. ولمرحلة التحديد أهمية كبيرة حيث أنها تحركت والمسببات تتميز أداء المؤسسة في الأجل الطويل قد تعتمد بشكل ملحوظ على ضرورة ابتكار أنواع جديدة من المنتجات أو الخدمات المقابلة وإشباع احتياجات العملاء الحاليين والمستهدفين.

معظم المقاييس المتعلقة بمحور العمليات الداخلية مأخوذة من مشروعات الجودة الشاملة ومشروعات التماثل ومماثلتها:

زمن الإنتاج المردود ونسب المعيب، وإذا أردنا وصف عمليات معينة، فإنها كأشكال كثيرة من المقاييس التي يمكن استخدامها، من بينها نجد¹:

الإنتاجية، الجودة، مستوى التكنولوجيا، استغلال الطاقة، وقت

التسليم، ومدة الانتظار.

¹ عبد الفتاح المغربي الإدارة الاستراتيجية المكتبة لعصرية مصر 2006 ص 339

إنّ هذه العمليات تتصف بالعمليات، ويمكن رؤية تأثيرات عملية ما بسهولة أكبر ببؤرة التركيز على العملاء أو بؤرة التركيز على المجالات المالية، ومع ذلك فإنّ هذه المقاييس تجعلنا ممكنين تحديد ما إذا كانت العمليات¹:

أ. قد طرأ عليها تحسين، وذلك في حالة توفر بيانات قابلة للمقارنة للفترة المتخلفة؛

ب.

تقف على قدم المساواة مع عمليات الوحدة الأخرى، وذلك في حالة توفر بيانات قابلة للمقارنة لوحدة أخرى، ويفضلاً نتكون خارج المؤسسة ومعروف عنها أنها جيدة (القياس بالمقارن)،

ج. قد حققنا أهدافها إذا كانت مصاغة من منظور هذه المقاييس.

وفيما يلي بعض الأمثلة على المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها لقياس محور العمليات الداخلية²

- المصروفات الإدارية ÷ إجمالي الإيرادات؛

- وقت المعالجة، المدفوعات الخارجية؛

- نسبة التسليم في الوقت المحدد؛

- متوسط الوقت المنفق في اتخاذ القرارات؛

- دوران المخزون؛

- الوقت المعياري بمنأى إصدار الطلبية إلى التسليم؛

- طاقة أو سعة تكنولوجيا المعلومات؛

- نفقات تكنولوجيا المعلومات ÷ المصروفات الإدارية؛

¹ المرجع السابق، ص 339.

² عبد الفتاح عبد الحميد مغربي بطاقة الاداء المتوازن، مرجع السابق، ص 155.

- التأثير البيئي لاستخدام المنتج؛

- العقود المحفوظة بدوياً خطأ؛

- المصروفات الإدارية بالنسبة للعامل الواحد.

• محاور التعلم والنمو:

يحدد هذا المحور القدرات التي يجب أن تتوفر فيها المؤسسة من أجل تحقيق عمليات داخلية عالية المستوى التي تخلق قيمة للعملاء والمساهمين .
إن جانب التعلم والنمو للمؤسسة يؤكد على ثلاثة قدرات¹:

أ .

قدرة الموظفين على استخدام مفاهيم الموظفين ومستوياتهم، ومسح لرضاء الموظفين معدلات الدوران (نسبة الموظفين الذين يتركوا المؤسسة
سنة سنوياً) وإنتاجية الموظف؛

ب .

قدرة النظام المعلوماتي بما يتماشى بنسبة من الموظفين الذين لديهم اتصال مفتوح مع معلومات العمل ونسبة من العمليات الداخلية مع الوقت الحقيقي للتغ
ذية المرتدة؛

ج .

التحفيز والمكافآت، وتقاس بعدد اقتراحات كل موظف ومعدل تطبيق الاقتراحات ونسبة تعويضات الاعتماد على حوافز الفرد أو المجموعة .
وفيما يلي بعض الأمثلة على المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها عند قياس محاور التعلم والنمو²:

- مصاريف البحوث والتطوير ÷ المصاريف الكلية

- مصاريف تطوير تكنولوجيا المعلومات ÷ مصاريف تكنولوجيا المعلومات؛

- موارد البحوث والتطوير ÷ إجمالي الموارد؛

- الاستثمار في دعم المنتجات الجديدة والتدريب؛

- الاستثمار في تطوير أسواق جديدة؛

¹ رمضان فهم غريب، عبد الفتاح عبد الحميد مغربي، التخطيط الإستراتيجي بقياس الأداء المتوازن، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص197.

² المرجع السابق، ص262.

– عدد الاتصالات المباشرة مع العملاء خلال السنة؛

– مؤشر رضا العاملين؛

– نفقات التسويق للعميل الواحد؛

– نسبة العاملين أقل من سنهمين؛

– إنتاجية العاملين، جودة بيئة العمل وفرص الترقية الداخلية

المطلب الثالث: ترابطות كمال مقاييس الأداء في بطاقة الأداء المتوازن

تشكل المحاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن عملية تكاملية ترابطية فيما بينها، تتكون من مقاييس مالية وغير مالية

مالية، حيث تعد المقاييس التشغيلية (العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو) موجهات لأداء المالي المستقبلي للمؤسسة، كما تحقق ألب

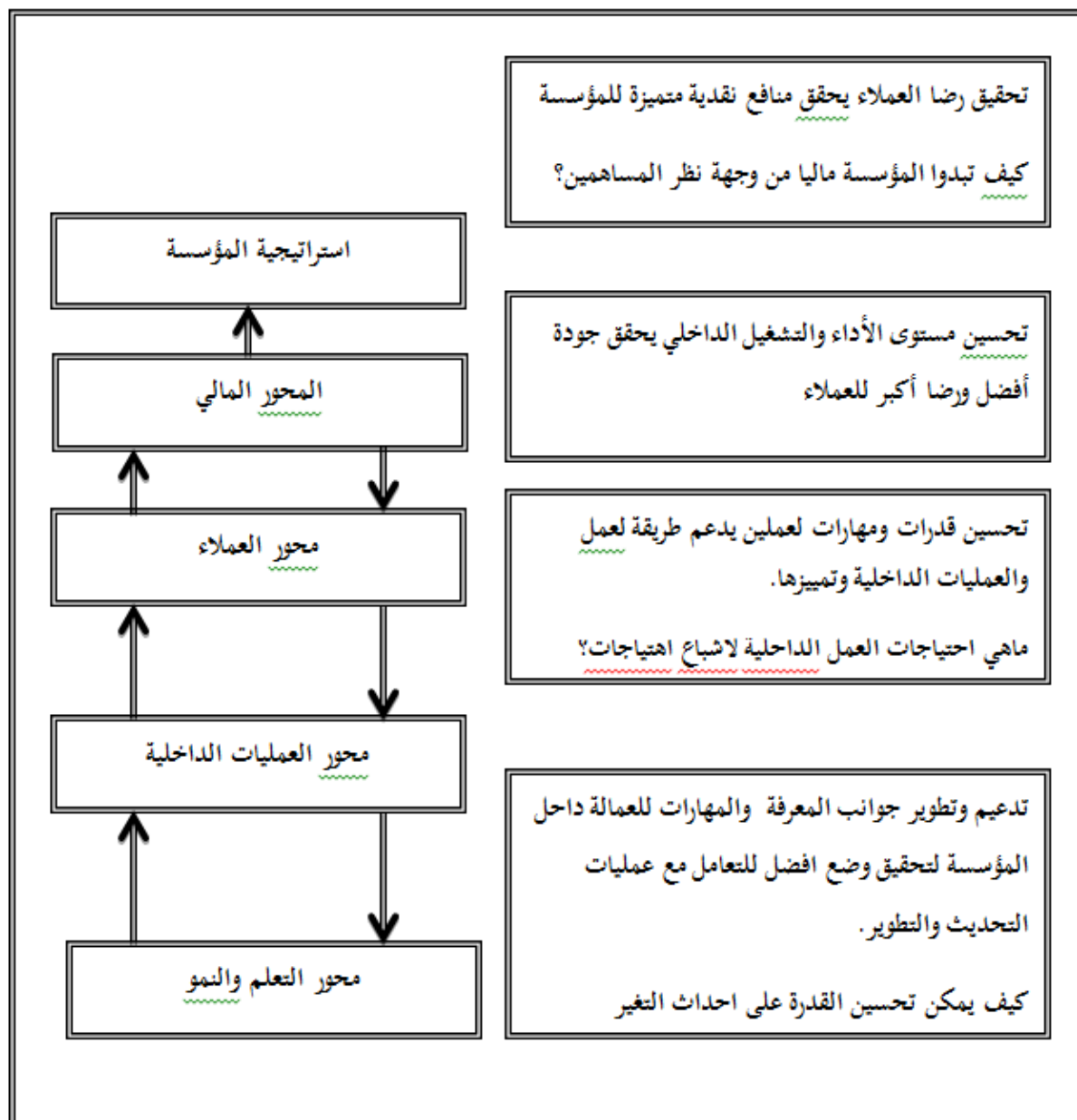
طاقة التناسق والانسجام في العلاقة بين التوجهات الاستراتيجية للمؤسسة وعملياتها التشغيلية، إذ أنها تربط بين الأهداف الاستراتيجية و

لأنشطة والخطط القصيرة الأجل، كما تنظم وتحلل أيضا

علاقة السبب بالنتيجة للأنشطة التشغيلية ومدى تأثيرها المالي على المؤسسة، ويمكن تمثيل عملية الترابط بين كمال المحاور بطاقة الأداء المتوازن

نبالشكل التالي:

الشكل رقم (02-09): ترابطوت كمال محاور بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: محمد محمود يوسف، البعد الإستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، مرجع سبق ذكره، ص 135، وذلك بتكييف منظر فالطالبة

يتضح من الشكلا أعلاه أن هناك ارتباطا طوعا أو كرها بين جميع محاور بطاقة الأداء المتوازن، حيث أن كل محور يؤثر ويتأثر بالآخر، كما أنها متطل

باتضرورة لتحقيق بعضها البعض، فمثلا تحقيق الأهداف المالية يتطلب مبيعات بنسبة معينة وهذا الأخير يتطلب وجود

مستهلكين أو عملاء إرضاءهم بشكل مستمر، وهذا يتطلب تحقيق الجودة والسرعة في التسليم إلغير ذلك، وهذا يتطلب عمليات داخلية

تحقق ذلك، الأمر الذي يشير إلى ضرورة التعلم والتدريب للموظفين بشكل مستمر .

المطلب الرابع: فوائد بطاقة الأداء المتوازن

تكون غمشتقة بالأصل من استراتيجية جيتها وقدراتها، فبطاقة الأداء المتوازن نتقدها لملء سيرة العديد من الفوائد منها¹:

إن التغذية العكسية الراجعة تعني حصول المؤسسة علم عما تحولت اتجاهها أو خدمتها بعد طرحها في السوق، وفي بعض المؤسسات سياسات تعمل على رقتهم مفرقا لجودة، للتأكد من جودة المنتج قبل طرحها في الأسواق، فجميع تلك الجهود تركز على التفتيش عن عيوب المنتج وفحصه في بداية خ طوطا لإنتاجها وإدخال المؤسسة المنتج.

لا نستطيع تحسين شيء أبداً لاستطبع عقياسه، لذا لا بد من تطوير وسائل أو وسيلة القياس بناءً على ما ولويانا خطة الإستراتيجية التي تقدمها لـ شاطاتوا لأعمالنا الأساسية التي توجّه وتحدد وتقيس الأعمال الرئيسية التي يرعى بها المدير بمراقبتها ومتابعتها .

ولذلك تقوم العديد من المؤسسات بتصميم العمليات لجميع المعلومات ذات العلاقة بالقياس وتعمل على جعل المعلومات مترقمية لتسهيل تخزينها وعرضها وتحليلها .

¹ إبراهيم الخلف، مرجع السابق، ص ص 88-93.

3. الإدارة بالحقائق:

الهدف من عمل سائل القياس والتقييم هيلقاء المدير وبشكل دائم معلومات عن أداء المؤسسة من جوانب عدة، وبالتالي يستطيع اتخاذ قرارات أكثر رشداً نتيجة لاستنادها لمعلومات حقيقية وواقعية.

4. تكييف الإستراتيجية مع أهداف الأداء الرئيسية على جميع مستويات المؤسسة:

أي أن الإستراتيجية لا بد وأن تكون متنسجمة ومتناسقة مع جميع المستويات التنظيمية.

5. فاعلية أكثر في إدارة وقياس الأداء:

حيث أن أهم كمنقيا سومتابعة الأداء لضمان سيره على الخط الموضوعة، وهذه تؤدي بالاكشاف للمشاكل وتسهيل حلها، كما تؤدي أيضاً إلى اكتشاف الفرص بالتالي اغتنامها، ويتم الاعتماد على التقارير الماضية للأداء وربطها بما سيكون عليها الأداء في المستقبل.

6. تسهيل العملية الاتصال:

إن التقييم بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن ليسهّل العملية الاتصال بين جميع الأقسام والإدارات داخل المؤسسة، ويسهّل العملية التغذية العكسية ويسهّل منا استغلال الفرص المتاحة والقدرة على التكيف مع المتغيرات.

7. توفر بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من الحلول لتتقو بمحلا العديد من المشاكل:

والتي قد تواجهها المؤسسة، كما توفر الحلول للعديد من متطلبات العمل، وهذه الحلول يمكن تصنيفها أو تدرجها من المستوى الفردي للمستوى لمؤسسة ككل.

8. تقدم بطاقة الأداء المتوازن نظرة شاملة عن الأداء في المؤسسة:

حيث أنها تركز على جميع النواحي، وليس النواحي المالية فقط.

9. تفيد بطاقة الأداء المتوازن نفع عملية التغيير وإدارة التغيير :

حيث أنها توجه المؤسسة باستمرار للتكيف مع السوق، الأمر الذي يقود المؤسسة إلى التغيير الناجح والذي يساند هالجميع ويسهم في تكييف المؤسسة بمفردا كافة معالم مستجدات الطارئة.

المبحث الرابع: مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الاداء في المؤسسة

إن عملية التدقيق تخدم عدة أطراف بإغراضهم المختلفة، فهي تعتبر بمثابة "ضمان إضافي لمراقبة جودة المعلومات و من تقليل الخطر"¹، ونعني بالتدقيق هنا ليس فقط الداخلي والخارجي بل كليهما معا، فصحيح أن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يتم تطبيقهما بطريقتين مختلفتين – وهذا حسب ما بيناه سابقا من خلال إجراء مقارنة بينهما – لكننا نشير إلى أهمية التكامل الموجود بينهما.

¹ أحمد لعماري، مداخلتة بعنوان: الإصلاح المحاسبي ومهنة التدقيق في الجزائر، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، يومي 11 و12 أكتوبر 2010، ص15.

إن التدقيق الخارجي لم يبق في شكله التقليدي بل تطور وهذا بفضل المنهجيات الحديثة لممارسة مهنة التدقيق من طرف المدقق الخارجي، و المقترحة من طرف مكاتب التدقيق الكبرى في العالم .

على أساس ما سبق فإننا سنتعرض في هذا المبحث إلى:

- دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة؛
- دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة؛
- أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة؛
- دور التدقيق الإداري في تحقيق فعالية المؤسسة.

المطلب الأول: تحقيق فعالية 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 والتحقيق من موجودتها ، فهذا سوف يؤدي لا يؤدي لا محالة الى كشف مواطن الضعف والخلل في ادارة 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 والتزوير¹.

يتمثل النهج التقليدي للتدقيق في إعطاء الضمان والطمأنينة لمستخدمي البيانات والقوائم المالية، وهذا يعني من خلال قيام المدق الخارجي بالتأكد من مدى التزام إدارة المؤسسة بإفصاح المحاسبي في القوائم المالية. فهذه الأخيرة تعتبر الوسيلة الرئيسة لإبلاغ المستخدمين الخارجين بالمعلومات المالية الأساسية لتقوم اداء مؤسسة معينة،

¹ شوقي جباري، فريد خميلي، دور المراجعة الخارجية في إرسال حوكمة الشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، يومي 11 و12 أكتوبر 2010، ص 15.

واتخاذ القرارات المتعلقة بها. وينطوي تقويم أداء المؤسسة من قبل مستخدمي القوائم المالية على ثلاثة مقارنات أساسية كآتي¹:

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

مع نهاية القرن العشرين الميلادي اتجهت مكاتب التدقيق الكبرى نحو تطوير نوعية وطبيعة خدماتها، بحيث أصبح التركيز على القيمة المضافة التي يحصل عليها العميل، وهو ما أطلق عليه بالجيل الرابع للتدقيق. تأثر هذا النهج الحديث شمل توسيع نطاق وظيفة التدقيق التقليدي من مجرد إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية، ووظيفته الأساسية وادوار ومسؤوليات المدققين والتزاماتهم أمام مختلف الأطراف المستفيدة من خدماتهم، حيث يحاول التدقيق الحديث تفادي الوقوع في الخطأ أو العيب في النهج التقليدي للتدقيق والذي يتمثل في عدم مقدرة على توفير مشورة بناءة تحسن من عمليات وأداء المؤسسة محل التدقيق.

ظهر مفهوم تدقيق الحسابات في جيله الرابع يمكن تبريره من منظور "طالب الخدمة من خلال إبراز أهمية القيمة المضافة التي يمكن لمدقق الحسابات في تقديمها بجانب القوائم المالية"²، ظهور مفهوم تدقيق الحسابات في جيله الرابع يمكن تبريره من منظور "طالب الخدمة من خلال إبراز أهمية القيمة المضافة التي يمكن لمدق الحسابات تقديمها بجانب القوائم المالية"، وبالتالي نلاحظ أن طالب الخدمة أصبحوا ينتظرون من المدقق الخارجي أكثر من ذلك .

¹ أحمد محمد زينل خوري، دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية موارد المنشأة، ماتفى بعنوان: دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية موارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2006، ص39.

² خالد الخطيب، القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد16، مارس 2009، ص15.

وللتأكيد، فإن تحقيق متطلبات طالبي الخدمة استدعى قيام مكاتب التدقيق الكبرى بتطوير منهجيات حديثة تم خلالها توسيع نطاق هدف عملية تدقيق الحسابات ومخرجاتها ودور المدقق وطبيعة وإجراءات عمله. وبشكل عام تشمل أهداف النهج الحديث لتدقيق الحسابات على الإجراءات التالية¹:

أ. تحليل استراتيجيات المؤسسة محل التدقيق وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها والصناعة التي تنتمي إليها وتقييم قدرتها على تحقيق الأهداف الإستراتيجية؛

ب. تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاو لها المؤسسة محل التدقيق وتقييم مدى ارتباط وانسجام هذه الأنشطة باستراتيجيات والأهداف المحددة؛

ج. تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة محل التدقيق وردود فعل الإدارة تجاهها؛

د. قياس النشاط للمؤسسة محل التدقيق والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية وتقييم قدرة المؤسسة على استمرار في ضوء التحليل والمقارنة مع بيانات المؤسسات الأخرى التي تمارس نفس النشاط؛

هـ. إيجاد وتقديم الحلول الملائمة 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 باداء المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها، من هنا أصبح المدققين غير مقيدين بأدوارهم التقليدية في التدقيق الحسابات وفحص السجلات فقط، وإنما امتد في اتخاذ القرارات الهامة والجوهرية .

¹ المرجع السابق، ص ص 15-16.

ولتكوين القيمة المضافة لتدقيق الحسابات يتبع المدقق أسلوبين فنيين لجمع أدلة من شأنها تسهيل عملية إضافة القيمة و ضمان التوافق مع المعايير المهنية, وهدين الأسلوبين هما¹:

- الحصول على فهم أفضل لأهداف واستراتيجيات وأنشطة المؤسسة محل التدقيق، حيث يجب على المدقق أن ينفق وقتاً أطول لفهم عمل هذه الأخيرة، ووسائل الرقابة الداخلية المطبقة وطبيعة السوق وعلاقاتها مع المنافسين وغير ذلك من القضايا التي تواجهها الإدارة، لأن هذه المعرفة تعطي فريق عمل التدقيق فرصة إضافة القيمة بشكل حقيقي، ويصبح المدقق عندها في وضع أفضل ليس فقط لإبداء رأيه عن القوائم المالية وإنما أيضاً لتقديم نصائح من شأنها تطوير أداء المؤسسة مستقبلاً .

- التركيز على استغلال التكنولوجيا، فالتكنولوجيا تلعب دوراً أساسياً في خلق القيمة المضافة وبالأخص فيما يتعلق بتحليل اتجاهات السوق وتحديد موقف مؤسسة العميل قياساً بالمنافسين.

وبالرغم من صعوبة التعرف على تفاصيل إجراءات عملية تدقيق الحسابات في ثوبه الجديد باعتبارها من المعلومات السرية الخاصة بكل مكتب مهني، إلا أن الدراسات و الصادات المحدودة بهذا الخصوص تشير إلى أن تدقيق الحسابات لم يعد عملية تقتصر على تقييم النظم و المخاطر وتنفيذ برنامج التدقيق الأساسي، ولم يعد التركيز الأساسي لمدقق ينصب على جمع أدلة الإثبات من مصدرها التقليدية بهدف تدعيم رأيه النهائي عن العملية، ولم تعد الاساسيات التقليدية لعملية التخطيط واستخدام العينات في تنفيذ اجراءات الفحص والاختبارات التفصيلية تشكل نفس درجة الاهمية التي كانت في السبق، فالتدقيق الان أصبح يعتمد بشكل كبير على تقييم فاعلية والمخاطر وفحص السجلات والقوائم المحاسبية.

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

¹ خالد الخطيب القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث مرجع سابق، ص 16.

لقد كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية، فقد كان اكتشاف الغش والأخطاء و ضبط البيانات يمثل العمل الأساسي للتدقيق الداخلي، أي التحقيق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على اصول 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 التنظيم. لذلك ظهرت صورة جديدة للمدقق الداخلي تجاه الافراد الذي يراجع اعمالهم، فهو ينصح ولا يأمر ويصحح ولا يفضح ، بل يساعدهم في تطوير تحسين اعمالهم، وكذلك توصيل المعلومات الى ادارة العليا والتوجيه والارشاد بالوسائل والادوات المتعارف عليها.

لقد تبوأ وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات، وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط " تقيمي لتدقيق و فحص كافة الانشطة و العمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق اقصى كفاية انتاجية منها ، وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدياد اهميتها، ووقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية ، وإنشائي لتشمل من كل نشاط من أنشطة المؤسسة وذلك من خلال وضع برامج التدقيق"¹.

لقد تطور التدقيق الداخلي بعد عام 2000 ليظهر بمفهومه الجديد على انه " نشاط تاييدي واستشاري وموضوعي لاطافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق اهدافها بايجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه "².

من خلال هذا التعريف نجد إن التدقيق الداخلي هو نشاط تأكيدي لتطمئن الإدارة بان المخاطر المرتبطة بالمؤسسة واضحة ومفهومة ، ويتم التعامل معها بشكل مناسب، واستشاري لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات، مستقل بارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع السابق، ص 29.

² المرجع السابق، ص 64-65.

وموضوعي بأداء الأعمال الموكلة اليه. جمع هذه الأدوات تعمل من اجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خفض التكاليف واكتشاف موضع الغش وفحص وتقييم نضام الرقابة الداخلية، والعمل على اقترح ما من شأنه تحسين العمل والأداء داخل المؤسسة.

نجد من خلال التعريف السابق، أن نجد في جوهره يهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة بفعالية وكفاءة فعالية الأداء وذلك في جميع المستويات سواء كانت العليا او 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 يلي¹:

1. مراجعة و تقويم فعالية وكفاية وتطبيق الرقابة على العمليات الاخرى والعمل علي جعلها اكثر فعالية وبتكلفة معقولة؛

2. التحقق من مدى الالتزام بسياسات المؤسسة و خططها و اجراءاتها الموضوعية؛

3. التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لاصول المؤسسة من جميع انواع الخسائر؛

4. التحقق من امكانية الاعتماد او الوثوق بالبيانات الادارية؛

5. تقويم نوعية الاداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون بالقيام بها وتقديم التوصيات

المناسبة لتحسين عمليات المؤسسة وتطويرها؛

6. رفع الكفاءة الانتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها؛

7. تقصي وتحديد اسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة وتحديد الخسائر والاضرار الناجمة عنها واقتراح ما

من شأنه معالجتها ومنع حدوث مثل ذلك في المستقبل؛

8. اجراء الدراسات و الاختبارات الخاصة ببناء على طلب من الادارة.

¹ المرجع السابق، ص 65.

المطلب الثالث: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الاداء

فيلمؤسسة

من الامور الهامة في مجال التدقيق وجود تعاون وثيق بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي على اساس ان الدور

الرئيسي للمدقق الداخلي يتمثل في عنصرين رئيسيين هما:

الاول : بحكم ان المدقق الداخلي موظف من موظفي المؤسسة فيقع عليه العبء الاكبر في تدقيق العمليات التي

تتم خلال السنة ايا كان طبيعتها؛

الثاني: مساعدة المدقق الخارجي في تجهيز اية بيانات أو معلومات او دفاتر أو حسابات قد يحتاجها هذا المدقق

بحكم انه المسؤول الرئيسي مع العاملين في الادارة المالية عن توفير كل ما يحتاجه المدقق الخارجي.

من خلال ما سبق نجد أن التدقيق الداخلي جاء لسد حاجات الادارة الرقابية على أداء المؤسسة في كل

المستويات، كما جاء التدقيق الخارجي لابداء الراي الفني المحايد حول مدى دلالة عناصر القوائم المالية الختامية

على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة بمعنى هل القوائم المالية الختامية تعبر فعلا على مستوى الاداء الاداري في

المؤسسة فتكامل النوعين يذر على المؤسسة فوائد هامة من اهمها¹:

أ. توفير معلومات تفصيلية حقيقية للادارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة و المناسبة في الوقت و المكان

المناسبين؛

ب. تأكيد سلامة الانظمة المعلوماتية المفحوصة و كذا متانة نظام الرقابة الداخلية؛

ج. بث الثقة في المعلومات الدالة على الاداء الاداري؛

د. اعلام الادارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول انظمة المعلومات مسار المعالجة و الى غير ذلك

مما يسمح لها من القضاء على هذه المواطن ؛

للمنظمات¹ صديق مسعود، براق أحمد، مداخلعة بعنوان: انعكاس تكامل المراجعة الداخلية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 08-09 مارس 2005، ص31.

هـ. تكوين بنك للمعلومات عن طريق اوراق عمل المدقق تقارير و ملف التدقيق؛

و. خفض تكاليف التدقيق عن طريق التكامل بين النوعين و باستبعاد الازدواجية العمل؛

ز. فحص اعمال الفروع المختلفة للمؤسسة الواحدة مما يسمح من تسهيل الرقابة المستمرة للإدارة عليها.

المطلب الرابع: دور التدقيق الإداري في تحقيق فعالية الاداء في المؤسسة

من خلال ما سبق يظهر جليا دور كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في تحقيق فعالية الاداء في المؤسسة فهما يشكلان اطار متكامل وهذا في حالة وجود تعاون بينهما.

في الماضي كان ينظر الى التدقيق سواء الداخلي او الخارجي على انه اداة للتأكد من سلامة وشرعية وصدق المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية والتي يتم اعدادها من ادارة المؤسسة، أي الجانب المالي فقط ولهذا كان يسمى بالتدقيق المالي فهذا الاخير يتجاهل التساؤلات المتعلقة بما اذا كانت موارد المؤسسة تستخدم بصورة اقتصادية Economically وفعالية Effectiveness وبكفاءة Efficiently في تحقيق اهداف المؤسسة ام لا ، و التي يطلق عليها the three Es و لهذا ظهر ما يسمى بالتدقيق الإداري او التدقيق الحديث او التدقيق الشامل والذي يمكن تعريفه بأنه " فحص وتقييم منتظم وشامل وبناءا للممارسات والطرق الادارية ويتم بواسطة شخص مستقل"¹.

ويعرفه معهد المدققين الداخليين بأمريكا بأنه "عملية تقييم منتظم ومستقل وموجه للمستقبل يتم بواسطة المدقق الداخلي للأنشطة التنظيمية التي تخضع لرقابة المستويات الادارية العليا والوسطى والدنيا، بغرض تطوير ربحية المؤسسة وتحقيق الاهداف التنظيمية الاخرى (تحقيق البرامج، الاهداف الاجتماعية و تنمية قدرات العاملين)"². ويمكن تعريف التدقيق الإداري كذلك بأنه "بحث منظم لطرق تحسين الكفاءة والفعالية ويمكن اعتباره احد اشكال النقد البناء".

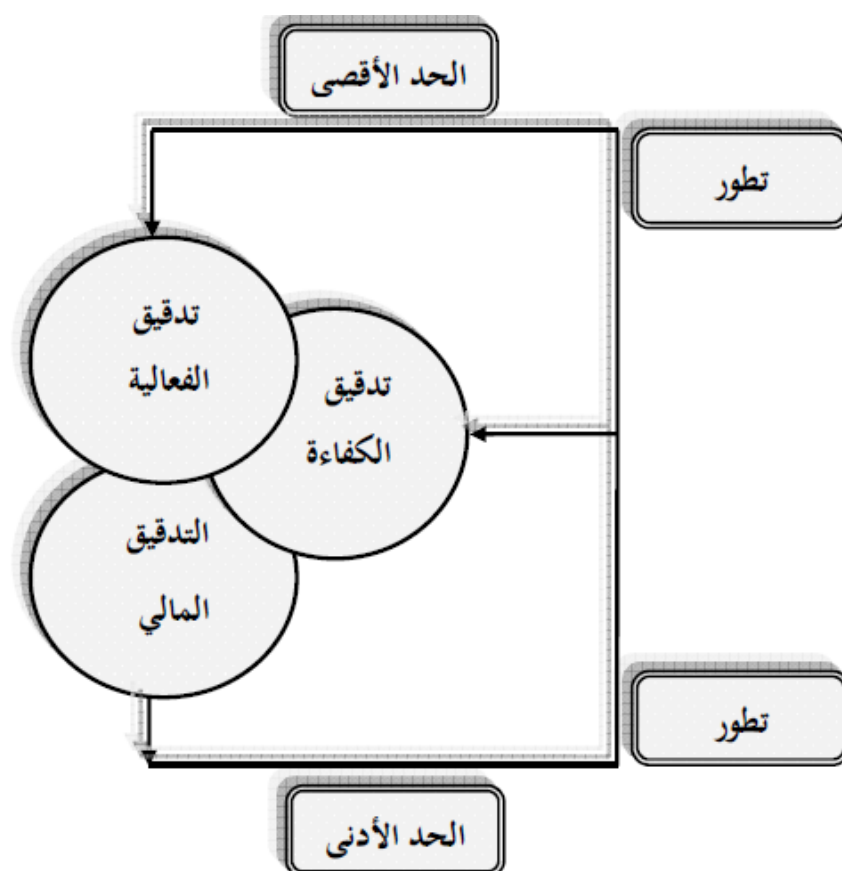
¹ أحمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، الكتاب الرابع، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 2009، ص124.

² نفس المرجع السابق، ص125.

من خلال التعاريف السابقة نجد أن التدقيق الإداري غالبا ما يتم ربطه بالمدققين الداخليين كما أن هناك اتجاهات تطالب بأن يقوم بالتدقيق الإداري المدقق الخارجي من خلال خدماته الإدارية.

إن التدقيق بمفهومه الحديث يتكون من ثلاثة مستويات هي: التدقيق المالي، تدقيق الفعالية، و أخيرا تدقيق الكفاءة و يمكن توضيح هذه المستويات في الشكل التالي:

الشكل رقم (10-02):مستويات التدقيق المالي



المصدر : محمد السيد سرايا اصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2007، ص150.

يوضح هذا الشكل العناصر الرئيسية التي تكون فيما بينها مجتمعة الاطار العام لما يجب ان تكون عليه عملية

التدقيق الاداري و هي التي تتمثل في مستويات التدقيق الثلاثة التالية¹:

الفرع الأول: المستوى الأول "التدقيق المالي"

يمثل هذا المستوى من التدقيق فحص وتدقيق العمليات المالية التي تمت خلال الفترة والتي تتعلق بنشاط المؤسسة،

ويمثل التدقيق المالي الحد الأدنى المطلوب أدائه بالنسبة للمدقق والذي لا بد من البداية به. ويحقق هذا المستوى من

التدقيق بصفة عامة الرقابة المالية المطلوبة بالنسبة للأنشطة والعمليات المختلفة حيث يتضمن العناصر التالية:

1. التحقيق من ان العمليات المالية قد تمت كما يجب ان تكون؛
2. تحديد ما اذا كانت اللوائح والتعليمات والاجراءات المالية التي تتضمنها القوانين والنظم الموضوعة قد تم الالتزام بها والعمل على اساسها وعدم مخالفتها او الخروج عنها؛
3. تحديد ما اذا كانت القوائم والتقارير المالية قد اعدت بصورة موضوعية وتعرض البيانات المالية بصورة صادقة وعادلة؛
4. التحقق من ان نتيجة النشاط من ربح او خسارة تعبر بصدق عن النتيجة الحقيقية لنشاط المؤسسة وان الميزانية تعبر بصدق عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة؛
5. التحقق من مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بطبيعة العمل المحاسبي من حيث الدورات المستندية والمحاسبية اللازمة لتسجيل العمليات المالية المختلفة.

الفرع الثاني: المستوى الثاني "تدقيق الكفاءة"

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص150-151.

ويمثل هذا المستوى من التدقيق مرحلة متطورة من التدقيق المالي (المستوى الاول السابق) ويتضمن تدقيق وفحص جوانب الاقتصاد والكفاءة في ادارة الانشطة المختلفة الى جانب التدقيق المالي ويتحقق هذا المستوى من التدقيق عندما يأخذ المدقق في الاعتبار تنفيذ برامج تدقيقه الاداري الشامل العناصر التالية:

1. تحديد ما اذا كانت المؤسسة قد دبرت مواردها المختلفة بطريقة اقتصادية ومثالية سواء كانت هذه الموارد

بشرية او مادية؛

2. التحقق من استخدام هذه الموارد استخداما امثلا وبكفاءة عالية؛

3. التحقق من ان المنافع التي تعود على المؤسسة من وراء استخدام هذه الموارد تفوق بكثير تكاليف

استخدامها؛

4. تحديد اسباب عدم الاستخدام الامثل و بكفاءة لهذه الموارد و بشكل اقتصادي؛

5. تحديد مدى كفاءة نظم المعلومات الادارية و الاجراءات المرتبطة بالهيكل الاداري في التنظيم.

الفرع الثالث: المستوى الثالث "تدقيق الفعالية"

ويمثل هذا المستوى الحد الاقصى المطلوب او المستهدف ان تصل اليه عملية التدقيق، حيث تعطي عملية تدقيق

الفعالية النتائج والاهداف النهائية والتي تتضمن العناصر التالية:

1. تحديد ما اذا كانت النتائج المستهدفة والمتوقعة قد تحققت ام لا؛

2. تحديد ما اذا كانت هذه النتائج التي تحققت تتفق مع مستوى الاداء المطلوب او لا؛

3. تحديد ما اذا كانت هذه الاهداف قد تحققت بكفاءة اي باقل تكلفة ممكنة؛

4. تحديد ما اذا كانت الاهداف النهائية والتي سبق التخطيط لها قد تحققت ام لا؛

5. تقييم الاداء النهائي للمؤسسة باستخدام معدلات ومعايير اداء محددة من قبل لقياس فعاليتها وكفاءتها

في تحقيق اهدافها.

مما سبق لنا ان الاداء النهائي للمؤسسة باستخدام معدلات ومعايير اداء محددة من قبل لقياس فعاليتها وكفاءتها في تحقيق اهدافها.

مما سبق يتبين لنا ان الكفاءة والفعالية من المفاهيم الحديثة المطلوب اخذها في الاعتبار عند اداء وتنفيذ الانشطة والبرامج في مختلف المجالات الامر الذي ادى الى تطوير دور التدقيق التقليدي والذي كان يقتصر فيما مضى على تدقيق الجوانب المالية فقط، حتى يغطي تدقيق عناصر الكفاءة والفعالية لذلك فقد ظهرت في السنوات الاخيرة كما سبق وعرضنا مما عرف بتدقيق الكفاءة والفعالية والنتائج كمستويات حديثة من مستويات التدقيق الاداري الحديث كحد اقصى مستهدف ومطلوب الوصول اليه وتحقيقه.

ولقد ادى هذا التطور في مجال تحديث دور التدقيق الى زيادة العبء الواقع على عاتق المدقق لتفعيل دوره في مجال تدقيق مثل هذه العناصر الحديثة وذلك بهدف تقييم مدى كفاءة وفعالية المؤسسة موضوع التدقيق الى جانب تدقيقها ماليا.

خاتمة الفصل:

إن مصطلح الأداء يعتبر من بين المصطلحات المتعددة المعاني، فهناك من الباحثين والمفكرين من يقوم بربطه بالكفاءة، و هناك من يربطه بالفعالية، وهناك من يربطه بالإنتاجية، إلا أنه وحسب ما توصلنا إليه فإن الأداء يشمل الكفاءة والفعالية والإنتاجية معاً، 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 مستقبلاً هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا تنحصر عملية تقييم الأداء فقط على 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، تحسينه، 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.

الفصل الثالث

مدى مساهمة التدقيق الخارجي في

تحقيق فعالية الأداء في مدينة

سايمكس

مقدمة الفصل:

سنطرقن في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي والذي سنتناوله في فصل واحد، حيث إختارنا إحدى المؤسسات إنتاج الحليب المبستر في ولاية مستغانم وهي شركة SAIMEX، حيث إستطاعة أن تثبت نفسها أمام المنافسة الحادة، عن طريق الإهتمامها المستمر بأدائها،

سنعرض في هذا الفصل ومن خلال تقسيمه إلى مبحثين:

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الأداء و تقييم الأداء في المؤسسة
- المبحث الثاني: منهجية إنجاز مهمة التدقيق الخارجي في EURL SAIMEX
- المبحث الثالث: دراسة الأداء في المؤسسة SAIMEX

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سايمكس

المطلب الأول: نبذة تاريخية لمؤسسة سايمكس

قبل التطرق إلى لمحة التاريخية لشركة السايمكس نتحدث على "الجمع أورولي" الذي يمثل أول وحدة إنتاج الحليب الذي يمثل أهم مؤسسة أهم مؤسسة توزيع الأولية الحليب في الجزائر عن طريق ثلاث وحدات في الغرب "أورولي" و"أورلاك" في الجزائر العاصمة و"أوريلي" الواقعة في الجهة الشرقية للبلاد. سنتطرق إلى تسمية المؤسسة ولمحة تاريخية لي سايمكس:

تسمى هذه المؤسسة "ذ.ش.و.ذ.م.م" الشركة الجزائرية للإستيراد و التصدير " ذات الشخص الوحيد و المسؤولية المحدودة الواقعة في صلامندر منطقة أورولي بلدية مستغانم، ولاية مستغانم.

تقديم نبذة تاريخية عن الشركة:

- قبل تاريخ 02 سبتمبر 1991 كانت تسمى هذه المؤسسة الفواكه (OFLA) كانت مخزون للخضر؛
- في 02 سبتمبر 1991 هذه المؤسسة كانت على شكل ذات المسؤولية المحدودة (SARL SAIMEX) وكان نشاطها الرئيسي شراء و بيع الأسماك المجهزة؛
- في 2000 بداية تركيب المعدات والآلات الإنتاجية؛
- في 2003 بداية نشاط المؤسسة في إنتاج مادة الحليب المبستر؛
- في 2004 وصل إنتاج الحليب المبستر 120000 لتر يوميا، أصبحت تنافس شركة أورولي؛
- في 2007 إرتفاع سعر مسحوق الحليب وبهذا سبب أعلنت المؤسسة إفلاسها وبعد قدرتها على تغطية تكاليفها وذلك رغم وعد الدولة بتدعيمها؛
- بعد التوقف عن النشاط لمدة ثلاث سنوات تم إعادة فتحها في 2011 بهدف إعادة إحياء النشاط ويستمد هذا النشاط الاستراتيجي من إنتاج الحليب، اللبن والرائب، الإنتاج وتعزيز تسمية "الممتازة" التي سيتم تركيبها كعلاقة تجارية شعبية في السوق المحلية.

المطلب الثاني: نشاط ومهام مؤسسة سايمكس

● نشاط المؤسسة يركز:

➤ أولاً:

في إنتاج الحليب المبستر المصنوع بالمادة الأولية الممونة من طرف الديوان الوطني المهني للحليب بذرة الحليب 0 %، وبذرة الحليب 26%.

➤ ثانياً :

في إنتاج حليب البقرة المبستر وهذا النشاط يخص قسم الفلاحي الذي يعمل على إثبات إتفاقية مع مربّي الأبقار والتي تنص على أن المربي يحضر الحليب الغير منزوع منه الدسم بمقابل الحصول على علف الأبقار وتسديد في نهاية الشهر.

مهام و أهداف الشركة:

توظيف حاليا 30 موظفا وتهدف المؤسسة إلى رفع هذا العدد بالتوازي مع تطور منتوجات الحليب ومشتقاته، من من بين أهدافها:

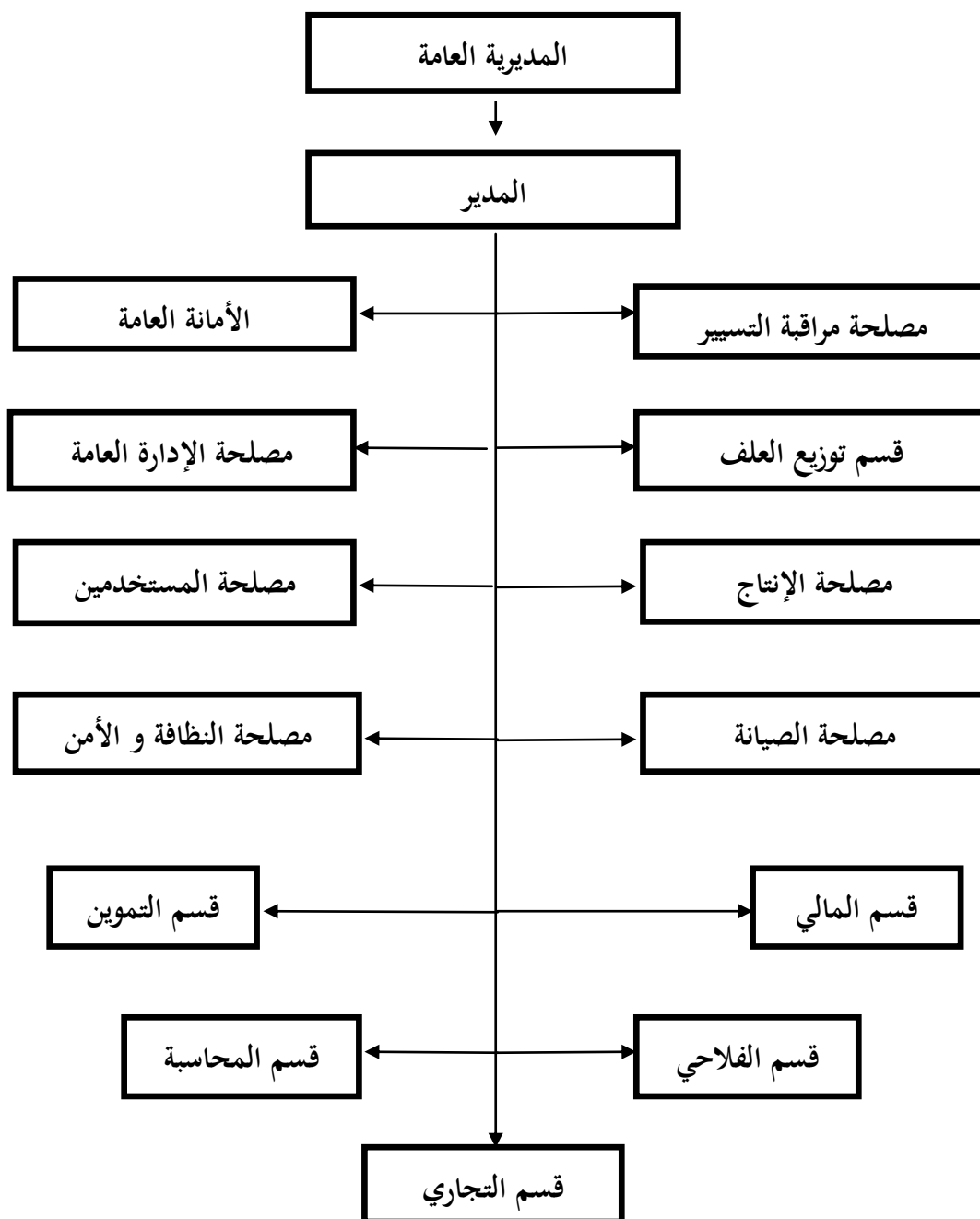
- تنوع المنتوجات المنتوجة " الحليب، الرايب، اللبن، الزبدة....."؛

- إنتاج منتوجات ذو جودة عالية؛

- إثبات نفسها مع المنافسين في سوق الحليب.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم (3-1) : هيكل تنظيمي لمؤسسة سايمكس



من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

1-المديرية العام:

تتمثل المهام الأساسية لهذه المصلحة في متابعة تنظيم سياسة الإنتاج، البيع وتمويل وهذا يتناسق مع المديرية العامة:

- تحديد المشاريع المستقبلية للمؤسسة؛
- مراقبة نشاط الوحدة؛
- توضيح الوحدة إلى مدير المجمع؛
- تسيير وتوجيه المدير على السياسة العامة الانتاج، البيع، التمويل.
- و من مهام المدير :
- مراقبة نشاط الوحدة.
- تحديد المشاريع المستقبلية للمؤسسة.

2- المدير:

- توضيح الوحدة إلى مدير العام؛
- تسيير وتوجيه رؤساء المصالح لمساعدتهم على تنفيذ مهامهم؛
- مراقبة نشاط الوحدة.

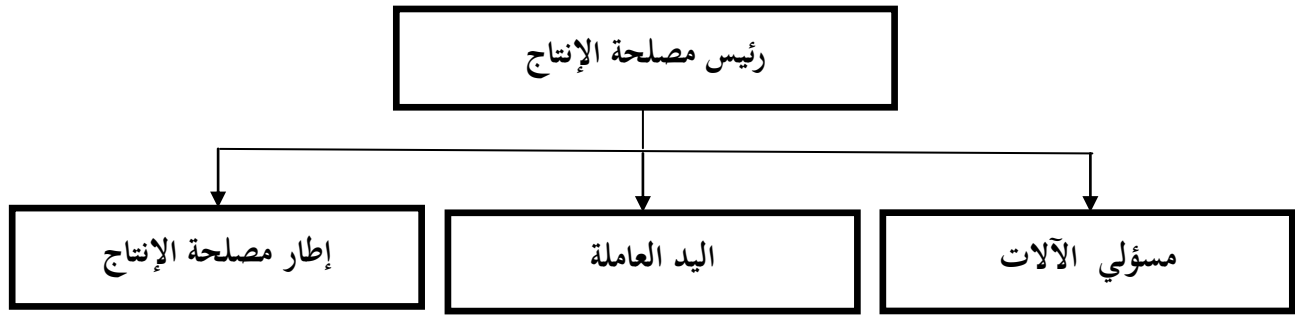
3- مصلحة مراقبة التسيير:

- تقوم بأرسال تقارير اسبوعية إلى إدارة المجمع من رؤساء المصالح ومقارنتها مع التقارير المسطرة؛
- حساب الانحرافات؛
- مراقبة التكاليف، الحصص الاقتصادية والمالية.

4- مصلحة الانتاج:

- هذه المصلحة خاصة بإنتاج الحليب و مشتقاته أي هي المسؤولية على الإنتاج.
- تحويل المادة الاولى الى منتج نهائي (حليب، رايب، لبن)؛
- تسجيل و الإمضاء على الكميات المنتجة و المقدمة للتسويق.

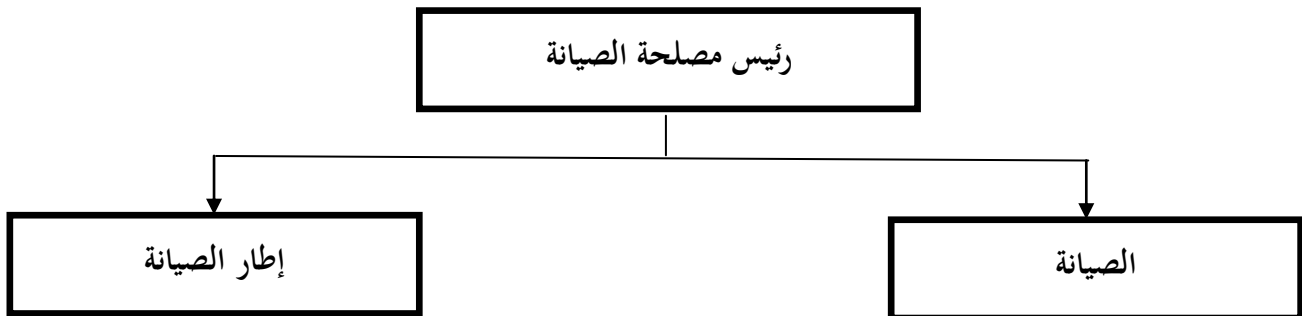
الشكل (2-3): هيكل تنظيمي لمصلحة الإنتاج



من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

5- مصلحة الصيانة : من مهامه

- مراقبة نشاط المصالح التي تشملهم مسؤوليتها؛
 - مراقبة الماء لمعرفة صلاحيته؛
 - مراقبة الطاقة الكهرباء و الغاز؛
 - ضمان الصيانة و الحفظ الجيد والتنوعي للعتاد ؛
 - تطبيق الصيانة و الوقائية لتجنب الوقوع في الخسارة.
- الشكل (3-3): هيكل تنظيمي لمصلحة الصيانة



من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

6 مصلحة النظافة و الامن : -

- الامن على الوحدة وعلى وسائل العمل؛
- مراقبة دخول وخروج العمال والبضائع المحملة؛
- تأكد من نظافة الوحدة.

7- قسم توزيع العلف :

وهي مادة العلف الممتازة الي تقوم بشرائها المؤسسة على شركة الأم الذي يمثل الغذاء الأولي للأبقار.

- تقسيم العلف على الفلاحين بقدر الحليب الذي تم جمعه.

8- مصلحة المستخدمين (تسيير الموارد البشرية):

- وضع القرارات المتعلقة بتنظيم مهنة المستخدمين؛
- تسيير الملفات الإدارية؛
- متابعة برامج التكوين.

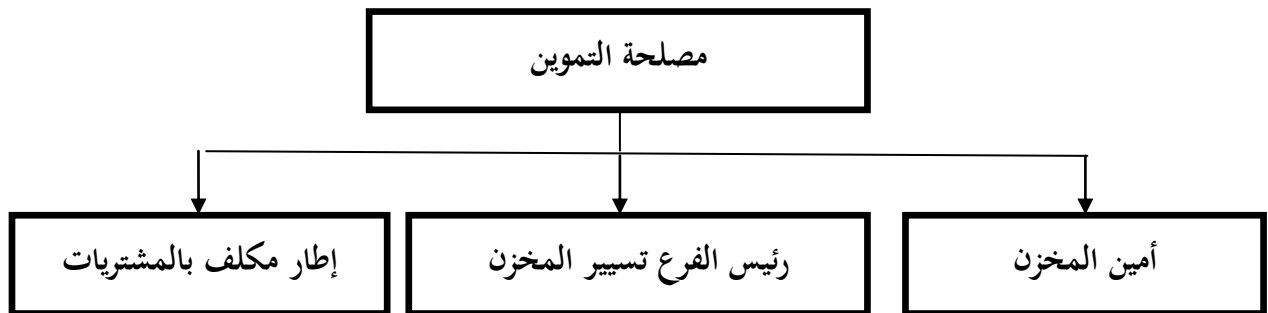
9- مصلحة التموين:

تتمثل المهام الرئيسية لهذه المصلحة في توفير المواد الأولية المستعملة في إنتاج الحليب والمتشقاته والعلاقات الخاصة

بهذين المنتجين والمواد الكيميائية وتنشق إلى نوعين وهما :

- المواد الأولية المحلية التي تم شراؤها في الجزائر.
- المواد الأولية المستورد.

الشكل (3-4): هيكل تنظيمي لمصلحة التموين



من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

10- قسم الفلاحي:

- جمع الحليب .

- إعادة تحليل الحليب المستلم.

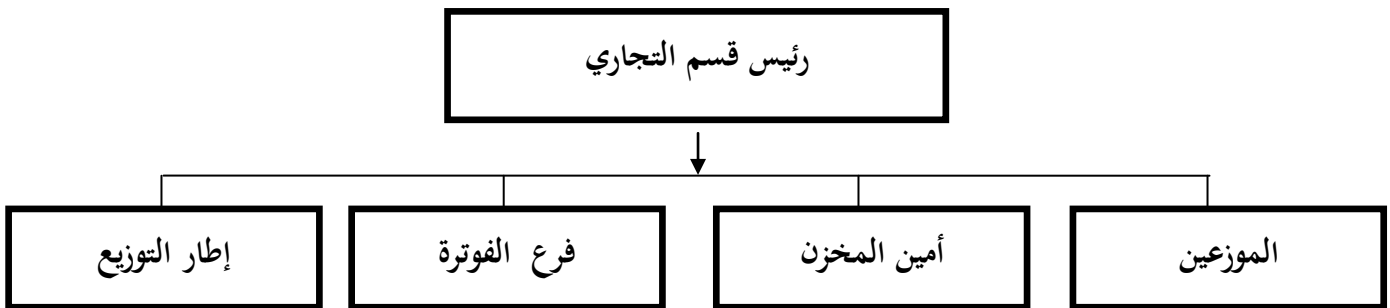
11- قسم التجاري:

- توزيع الحليب و مشتقاته على مستوى الولاية .

- دراسة السوق و البحث عن الأسواق الخارجية.

- القيام بالحمالات الإشهارية.

الشكل (3-5): هيكل تنظيمي لمصلحة القسم التجاري



من إعداد الطالب إستنادا على وثائق

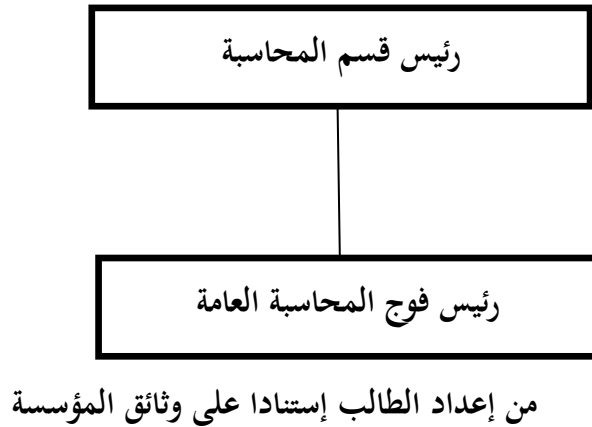
12- قسم المالية والمحاسبة:

أ- مصلحة المحاسبة العامة:

فيها يقوم المحاسب بعد إستلامه لكل الفاتورات والوثائق التي تثبت وتبين المعطيات التي قامت بها المؤسسة بتسجيل كل عملية للمحاسب الخاص بها، مثل عمليات الشراء، البيع، خروج المواد الأولية من المخزونات، تقديم طلبية الشراء وهذا بعد أن تمر هذه الفاتورات بمصلحة المالية التي تقوم بتسديد المبلغ وفي آخر السنة يقوم المحاسب بإنجاز الميزانية السنوية لتحديد النتيجة من خلال جدول النتائج ويجب ان تتطابق هاتين النتيجةين أي إيجاد نفس النتيجة بإستعمال الطريقتين وإلا فإنه يوجد خطأ ما.

بإختصار يقوم بإستلام الفلقورات والوثائق المبينة للعمليات النقدية وكذلك تسديد هذه مبالغ ومراقبة التحركات البنكية.

الشكل (3-6): هيكل تنظيمي لقسم المحاسبة

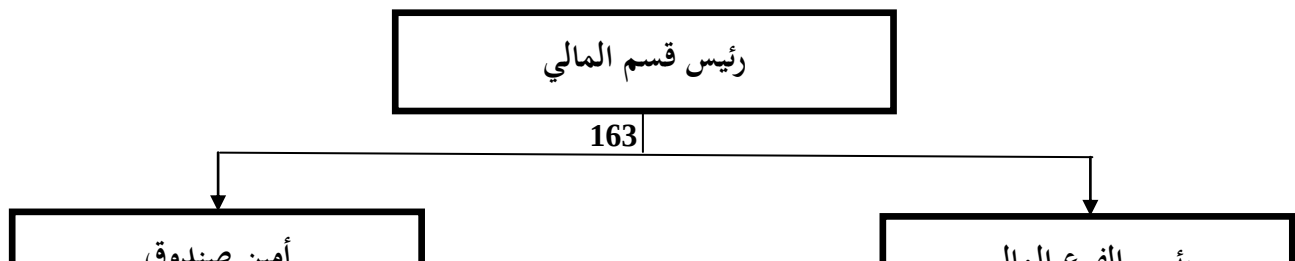


13- قسم المالية :

تتمثل المهام الأساسية لهذه المصلحة في تسديد مبلغ الفاتورة المختلفة مثل شراء حليب البقرة التي تعتبر مصاريف وفي نفس الوقت لديها مداخيل تتمثل في مبالغ البيع الخاصة بالحليب ومشاقاته وهي تقوم شهريا بحساب مجموع المصاريف ومجموع المدخيل وعندما تريد تسيير مبلغ شراء مثلا يجب أن تكون هناك أربع وثائق لذلك و هي :

- وثيقة الطلبية؛
- الفاتورة التي تبين الثمن؛
- وثيقة طلب الشراء؛
- وثيقة الدخول.

الشكل (3-7): هيكل تنظيمي لقسم المالية



من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: منهجية إنجاز مهمة التدقيق الخارجي في EURL SAIMEX

حتى يقوم محافظ الحساب بتنفيذ مهمته في المؤسسة فإنه يتبع منهجية معينة، وهذا تفاديا للوقوع في الأخطاء أو عدم قيامه بإنجاز مهمته على أكمل وجه، ونستطيع القول أن هذه المنهجية متماثلة لدى مختلف مدققي

الحسابات، ولكن كل مدقق حر في إعداد برنامج عمله. وفي هذا المبحث سنتطرق إلى هذه المنهجية من خلال مايلي:

- التعرف على مؤسسة SAIMEX؛
- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة SAIMEX؛
- تنفيذ مهمة التدقيق في مؤسسة SAIMEX؛
- إعداد التقرير.

المطلب الأول: التعرف على مؤسسة EURL SAIMEX

خلال هذه المرحلة يقوم محافظ الحساب بجمع كل الحقائق التقنية، التجارية، القانونية، الضريبية والاجتماعية المتعلقة بمؤسسة SAIMEX، وهذا حتى يتمكن من إصدار حكمه على المنتج النهائي لهذه المؤسسة والمتمثل في القوائم المالية. ويمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بهذه المرحلة من خلال النقاط الآتية :

الاطلاع على الوثائق الخارجية المتعلقة بمؤسسة SAIMEX، مما يسمح له من التعرف على محيط من خلال التعرف على:

- 1- القوانين والتنظيمات والميزات الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيه والمتمثلة في قطاع الحليب؛
- 2- مكانة المؤسسة في السوق؛
- 3- هذا ما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين المؤسسات العاملة في هذا القطاع؛
- 4- معرفة التطور التاريخي لمؤسسة SAIMEX والهيكل والقواعد القانونية التي تخضع لها
- 5- التعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح مع إجراء حوار معهم ومع من سيشغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة نشاطها (الإنتاج، الشراء، البيع والتخزين... الخ) ووحداتها (وحدات الإنتاج، التخزين والإدارة)؛
- 6- معرفة الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة؛

7- التعرف على السياسات العامة للمؤسسة: الإستراتيجيات والآفاق المستقبلية؛

8- بعد تعرف محافظ الحساب على مؤسسة SAIMEX والمحيط الذي تعمل فيه، يبدأ بتنفيذ الأشغال المتعلقة

بممارسة مهمته في هذه المؤسسة، حيث يقوم بإعداد ما يسمى بالملف الدائم أين يجمع المعلومات التي تتصف بالاستمرارية النسبية والتي تتغير على أساس زمني بعيد ، كنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، القوائم المالية الثلاث السنوات ، القانون التأسيسي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجلس الإدارة، تقارير المدققين الخارجيين السابقة... الخ.

فبعد إعداد محافظ الحساب للملف الدائم يكون قد تعرف على كل العوامل التي تؤثر على أوضاع المؤسسة و التي من شأنها تخلق مناطق الخطر بالنسبة لها Zone de risque، بالإضافة إلى تحديده للعمليات، الأكثر عرضة للخطر والتركيز على العناصر التي تكثر فيها الأخطاء.

المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة SAIMEX

خلال هذه المرحلة يقوم محافظ الحسابات بتقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها في مؤسسة، قصد الوقوف على آثارها على الحسابات والقوائم المالية، وينبغي التأكيد هنا على ضرورة تقييم النظام وذلك حتى يتسنى للمدقق فحص الحسابات.

ويتم تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة، من خلال خمسة خطوات، والتي نستعرضها فيما يلي:

1. يقوم محافظ الحسابات بجمع والتعرف على مختلف الإجراءات المعمول بها في هذه المؤسسة والتي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية الخاص بها؛

2. بعد جمع مختلف الإجراءات، يحاول محافظ الحسابات فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق وذلك من خلال قيامه باختباراتها لفهم Test de conformité، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائه وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لمختلف العمليات؛

3. بعد أن يقوم بمحافظ الحسابات بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية وفهمه أصبح في إمكانه إعطاء تقييم أولي لهذا

النظام Evaluation préliminaire du contrôle interne

interne وهذا من خلال استخراج مبدئي لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات)

ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير) ويتم استعمال في هذه الخطوة - في الغالب -

استمارات مغلقة Questionnaires fermée أي استمارات تتضمن أسئلة يكون للجواب عليها إما بـ "نعم" أو بـ "لا"

(الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي) وعليه يستطيع المدقق في ناية هذه الخطوة تحديد

نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة .

4. يتأكد المدقق من أن نقاط القوة المتواصل إليها في التقييم الأول للنظام نقاط قوة فعلا أي مطابقة في الواقع

وبصفة مستمرة ودائمة، وهذا ما يسمى باختبار اتالاتا استمرارية Test de permanence، ونجد أن

لإختبار اتالاتا استمرارية أهمية قصوى فهي تسمح للمدقق بأن يكون على يقين بأن الإجراء اتالتي

راقبها إجراءات مطابقة باستمرار ولا تحمل خلا .

5. يقوم المدقق بالتقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية (Evaluation définitive du contrôle interne)

(من خلال الوقوف على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة SAIMEX وسوء سيره

باعتماده على اختبار اتالاتا استمرارية، وهذا عند اكتشافه سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف

التي تكون من تصور المدقق التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام . وبالا اعتماد على النتائج المتوصل إليها

نقاط الضعف ونقاط القوة (يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة Document de

synthèse) مبينا آثار ذلك مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، وتمثل هذه الوثيقة بمثابة تقرير حول نظام الرقابة، على

المعلومات الداخلية يقدمه المدقق إلى إدارة المؤسسة .

المطلب الثالث: تنفيذ مهمة التدقيق في مؤسسة SAIMEX

في هذه المرحلة وعلى أساس المعلومات المحصل عليها في المرحلة الأولية، يخطط المدقق مهمته ويحدد العمليات التي تهم المواطن 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 المفضل للأعمال سيصبح دليل للقيام بمهمة التدقيق، فالدقيق يمكنه الآن معرفة ماهي المهام الموكلة إليه (ماذا؟)، حسب خطة محددة (متى؟)، وأخيراً بآلية تقنية (كيف؟).

فبعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية أو استخراج نقاط قوته وضعفه، يعاد النظر في برنامج التدخل، يحدد أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى باختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف . ويمكن الإشارة إلى ما يلي :

أ. في حالة وجود نظام رقابة داخلي قوي فهذا يمثل على صحة الحسابات، مبدئياً

دليلاً لكنه غير كافٍ لادمن تدقيق مباشر للحسابات والقوائم المالية، وفي هذه الحالة يكتب في المدقق بالتأكد من :

- عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش ثم إدخالها

في العمليات الختامية التي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها، فقد تسجل مؤثرات غير مبررة وقد تسوى حسابات خطأ؛

-

قيام المدقق بالتدقيق التحليلي Analytique Audit كالتأكد من الأرصاد عن طريق المقارنة ودراسة تطورها من دورة إلى أخرى

و، وكذا القيام باختبارات السريانية de

validation Tests والتي تتم عن طريق طلبات المصادقة التي يقدمها المدققون ووساطة للمتعاملين مع المؤسسة، وعن طريق الفحص المادي الموجودات المؤسسة.

ب. أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية على المدقق توسيع برنامج تدخله، وذلك

لنقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات، وإذا استبعدنا سلبية النظام الخطيرة جداً التي لا تسمح بالقيام بأي عمل

مما أدى لعدم 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 .

➤ تحديد آثار تقييم نظام مراقبة الداخلية في مؤسسة SAIMEX:

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 وحققة التسجيلات، كما أن النظام المالي بالعيوب قديماً به الإستحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي لها .

➤ السريانية والتطابق (Test de validation et de cohérence):

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمدقق من التحقق أو لا مدى تجانس وتطابق المعلومات المحاسبية والمعلومات. ويمكن الهدف هنا اكتشاف فيما إذا كان هنا كاختلاف ما بين ما هو مسجل وما هو منفذ، حول العمليات المنجزة 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 الاجمالي؛
- نفقات المستخدمين؛
- اهتلاك الاستثمارات؛
- النفقات المالية.... الخ

أما اختبارات السريانية للتسجيلات أو أرصدة فتم هي الأخرى بالاعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها :

– **الوثائق الداخلية :** الفواتير، سندات (مذكرات) الاستلام والتسليم، ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال..... الخ؛

– إرسال طلبات المصادقات (Demandes de confirmation)

للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد أو نفي العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والتي تمت معهم، مثل الزبائن المورد بنو البنوك. كما يقو المدقق بإرسال طلبات مصادقة لأطراف أخرى لمعلومات المؤسسة التي يدققها، مثل المحامين فيما يخص النزاعات المحتملة طلباً أن تكون مع الغير المستخدم من مصالح الرهن العقاري فيما يخص العقارات.

– **المشاهدة الميدانية :** بحضور عملية العدو وتقييم المخزونات، مراقبة الاستثمارات

في أماكن وجودها، مراقبة الصندوق فجائياً بجرده.

المطلب الرابع: إعداد التقرير

تمثل المرحلة النهائية للتدقيق في مؤسسة، في إعداد تقرير نهائي الذي قام بإعداده محافظ الحسابات والذي هو بمثابة ملخص لما قام به طيلة فترة تواجده بالمؤسسة. ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكمه ورأي المدقق فيما يخص نظام المعلومات في المؤسسة. ويمكن تقسيم المرحلة النهائية لعملية التدقيق إلى جزأين متتاليين متكاملين كالآتي :

الفرع الأول: الاجتماع النهائي:

ويضم كل من محافظ الحسابات وأعضاء مجلس إدارة المؤسسة، وتتجلى أهمية الاجتماع في عرض توضيح كل النقاط والأدلة والاثباتات 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 فالمدقق يسعى دائماً إلى تجنب إعطاء الأهمية للأمور البسيطة والتي تعتبر مشاكل وهمية بل يسعى دائماً إلى عرض المشاكل المستعصية والأمور الهامة. ويتطلب نجاح الاجتماع والمقابلة النهائية تحضير جيد، من ناحية العرض وعند 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 المشاركون في الاجتماع، كل حسب تخصصه ومسؤوليته، فهكذا يكون العرض واضحاً وشفافاً.

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

2. المعارضة:

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

أ. إما أن يكون المدقق قادر 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 خطيراً ومعتبراً 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 دوماً، 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 سبباً آخر يدفع مجلس إدارة المؤسسة بمعارضة تحليل المدقق، وهو كون أن هذا الأخير ليس بالضرورة خبيراً أو إحصائي في مجال المؤسسة مما يؤدي إلى إقترح 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. واستناداً على ذلك، تؤخذ المعارضات والانتقادات كمصدر قوة لتزويد المدقق بخبرة وتحكم أكثر في الأوضاع .

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

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 بمحصر مواطن القوة والضعف للنظام، كما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة، التي من خلالها يضع التوصيات والاقتراحات الممكنة.

وهكذا، 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 ومصدر 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 وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات.

المبحث الثالث: دراسة الأداء في المؤسسة SAIMEX

بعد أن قمنا بإعطاء تقديم عام لمؤسسة SAIMEX والتعرف على كيفية إنجاز مهمة التدقيق الخارجي فيها، سنتعرف الآن على كيفية تقييم الأداء فيها وذلك من خلال القيام بعملية المقارنة لأدائها خلال عدد من السنوات.

ومن هذا المنطلق فإننا سنتطرق في هذا المبحث إلى:

- مقارنة بين رقم الأعمال لمؤسسة SAIMEX من خلال ثلاث سنوات؛
- مقارنة بين تكاليف المؤسسة خلال ثلاث سنوات؛
- لوحة القيادة لمؤسسة SAIMEX.

المطلب الأول: مقارنة بين رقم الأعمال لمؤسسة SAIMEX من خلال ثلاث سنوات

الجدول رقم (01-03) : تطور رقم الأعمال خلال الفترة (2012-2014)

الجدول الموالي يبين تطور رقم الأعمال لمؤسسة saimex خلال الفترة (2006-2009)

les Produits	La Vente du Lait Conditionne	La Vente du Lait de Vache	La Vente du Lait de Vache et conditionne	Différence
les années				
2012	42 282 880,50	18137700,00	60 420 580,50	24 145 180,50
PORSENTAGE	69,98	30,02	100 %	/
2013	85 589 191,50	25 391 100,00	110 980 291,50	60 198 091,50
PORCENTAGE	77,12	22,88	100 %	/
2014	110 812 795,50	35 374 725,00	146 187 520,50	75 438 070,50
PORCENTAGE	75,80	24,20	100 %	/

من إعداد الطالب إستناد على وثائق المؤسسة

جدول مقارنة مبيعات حليب البقرة بحليب البذرة

نستنتج من هذا الجدول ومن خلال سنوات الثلاث 2012/2013/2014 أن مؤسسة سايمكس للحليب تعتمد في مبيعاتها الإجمالية على حليب البذرة أكثر من حليب البقرة تقدر بالنسب المئوية سابقة ذكرها في الجدول و التي تتمثل فيما يلي :

- في سنة 2012 حليب البذرة يمثل 69,98% من مبيعات سايمكس لذا نجد حليب البقرة لا يمثل إلى 30,02%.
- في سنة 2013 حليب البذرة يمثل 77,12 % من مبيعات سايمكس لذا نجد حليب البقرة لا يمثل إلى 22,88%.

- في سنة 2014 حليب البذرة يمثل 75,80 % من مبيعات سايمكس لذا نجد حليب البقرة لا يمثل إلى 24,20 %.

جدول (02-03): مقارنة رقم الأعمال بالنسب لثلاث سنوات

	2014	2013	2012
رقم الأعمال (CA)	146187520.5	110980291.5	60420580.5
نسبة التطور	%24.08	%45.55	-

من إعداد الطالب إستناد على وثائق المؤسسة

للتوضيح أكثر سنعتمد على الشكل الآتي :

من الجدول السابق نلاحظ أن تطور رقم الأعمال كان متزايد باستمرار، حيث نسجل أعلى مستوى في سنة 2014 أين بلغ 146187520.50 وحدة نقدية أي بنسبة تطور تقدر ب 24.08 %، وهذا الارتفاع راجع لزيادة الطلب على منتجات المؤسسة في السوق المحلي.

المطاب الثاني: مقارنة بين تكاليف المؤسسة خلال ثلاث سنوات

جدول (03-03): مقارنة بين التكاليف لثلاث سنوات

les années	2012	2013	2014
les mois			
JANVIER	4 361 165,64	7 761 737,14	10 338 155,79
FÉVRIER	4 522 481,64	8 084 200,04	10 724 961,04
MARS	4 651 757,89	8 292 675,79	10 984 904,29
AVRIL	4 901 012,89	8 656 335,79	11 474 804,29
MAI	4 995 051,64	8 745 931,54	11 610 753,79
JUIN	4 928 347,39	8 628 338,29	11 462 586,79
JUILLET	4 741 042,39	8 433 203,29	11 168 826,79
AOÛT	4 568 470,64	8 175 552,04	10 814 523,04
SEPTEMBRE	4 511 308,64	8 095 088,29	10 699 540,54
OCTOBRE	4 400 271,14	7 929 000,04	10 483 480,54
NOVEMBRE	4 352 099,39	7 897 380,79	10 417 015,54
DÉCEMBRE	4 313 579,39	7 860 432,04	10 360 341,79
TOTAL	55 246 588,64	98 559 875,04	130 539 894,19

من إعداد الطالب إستناد اعلى وثائق المؤسسة

وهو عبارة عن ملخص لتكاليف المؤسسة لمعرفة الأشهر التي تكون فيها التكاليف مرتفعة بسبب زيادة عملية الإنتاج

وارتفاع تكاليف المواد الأولية التي تعمل بها.

المطلب الثالث: لوحة القيادة لمؤسسة SAIMEX

كما سبق وأن تطرقنا في الفصل السابق، فإن لوحة القيادة هي عبارة عن مجموعة من المؤشرات التي يتم من خلالها استخلاص نظرة شاملة حول المؤسسة، وتسمح باتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب لتحقيق الأهداف التي رسمتها، وهذا في ظل الإستراتيجية العامة للمؤسسة.

و في مؤسسة SAIMEX يتم إنشاء لوحة قيادة شاملة والتي تسمح باستخلاص وضع الأداء الكلي للمؤسسة، فمثلا يتم إعداد لوحة قيادة شاملة خاصة نتيجة

جدول (03-04): مقارنة بين رقم الأعمال، التكاليف لثلاث سنوات

	2012	2013	2014
رقم الأعمال (CA)	60420580.5	110980291.5	146187520.5
التكاليف	55246588.64	98559875.00	130539891.19
نتيجة صافية	5233991.86	12420416.46	15647629.31
النسب	—	57.85%	20.62%

من إعداد الطالب إستنادا على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن المؤسسة حققة نسبة قدرها 57.85% في 2013 والتي كانت أكبر من سنة 2014 التي كانت قدرها 20.62% ، رغم إرتفاع رقم الأعمال من 110980291.50 دج في سنة 2013 إلى 146187520.5 دج في سنة 2014، وهذا راجع إلى إرتفاع التكاليف من سنة إلى أخرى.

خاتمة الفصل:

تعتبر مؤسسة SAIMEX والتي من بين المؤسسات الرائدة في السوق المحلي في قطاع الحليب المبستر، وبفضل حنكتها وإستراتيجيتها وأدائها المتميز، فكما تطرقنا في هذا الفصل فإن مؤسسة SAIMEX تسعى دوماً إلى اكتساب ميزة تنافسية. وذلك من خلال قيامها بطرح منتجات جديدة في السوق وهذا سواء من حيث الشكل أو النوعية أو الذوق، وهذا لتلبية لرغبات الزبائن والسعي إلى تقديم لهم منتجات متنوعة وعالية الجودة.

إن مؤسسة SAIMEX تتمتع بأداء تجاري جيد، حيث نلاحظ زيادة مستمرة في المبيعات وبالتالي زيادة في رقم الأعمال أما بالنسبة لأدائها المالي فتوصلنا إلى تحقيق التوازن وتركز على تقنية مراقبة التسيير وهذا خاصة للقيام بعملية التحليل والتي من خلالها يتم متابعة الأداء وبالتالي تطويره باستمرار .

إن مؤسسة SAIMEX وكباقي المؤسسات الاقتصادية تقوم بتعيين محافظ الحسابات من خلال الجمعية العامة، وهذا حسب ما ينص عليه القانون، وهذا بهدف المصادقة على حساباتها، فبالإضافة إلى ذلك نجد أن له دور كبير في تحسين الأداء في المؤسسة وهذا من خلال قيامه بتقييم نظام المراقبة الداخلية هذا من جهة، ومن جهة أخرى تقديمه للنصائح والتوصيات والاقتراحات من جهة أخرى وهذا سواء بإرادته أو بطلب من إدارة المؤسسة، ونشير إلى أن مؤسسة SAIMEX تقوم بتعيين مستشارين في مختلف المجالات وذلك حسب الحاجة بهدف الحاجة نهدف معرفة مستوا الأداء في الميدان المعني.

خاتمة عامة

من خلال تناولنا لموضوع "أثر تقارير المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة"، ومعالجة الاشكالية الاتية "الى اي مدى يمكن للمدقق الخارجي ان يساهم في تحقيق فعالية الاداء في المؤسسة الاقتصادية"، حيث حاولنا تسليط الضوء على دور المدقق الخارجي في اضافة الثقة والمصداقية على القوائم المالية ومنح الضمان لمختلف المتعاملين مع المؤسسة التي يتولى تدقيق حساباتها هذا من جهة، ومن جهة اخرى حاولنا إبراز دوره في الجوانب غير المالية للمؤسسة. فمن بين هذه الجوانب نجد الاداء بابعاده المختلفة، ففيما سبق كان ينظر الى التدقيق الخارجي على انه وسيلة لاكتشاف الاخطاء والانحرافات التي يتم ارتكابها من طرف المؤسسة وهذا من خلال تدقيق مختلف السجلات والدفاتر والبيانات المحاسبية والقوائم المالية اي ما يسمى بالتدقيق المالي، لكن حاليا اصبح للتدقيق الخارجي دور كبير ومهم فيما يخص تطوير وتحسين الاداء في المؤسسة وتحقيق فعاليته.

وقد تم الخلوص في النهاية الى جملة من النتائج والتوصيات، مع ذكر مجموعة من المواضيع والتي يمكن ان تكون اشكاليات لدراسات مستقبلية.

نتائج الدراسة:

أظهرت الدراسة جملة من النتائج نوجزها فيما يلي:

1. لا يمكن ان يكون هناك تحسين من دون قياس، فإذا ما كانت المؤسسة لا تعلم مستوى عملياتها فإنها لن تتمكن من معرفة مستقبلها، و بالتأكيد فإنها لن تتمكن من تحقيق أهدافها؛
- ب. يهدف تقييم الأداء إلى تحديد نقاط القوة والضعف، والعمل على التغلب على هذه الأخيرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى اتخاذ القرارات اللازمة؛
- ج. يهدف تقييم الأداء كذلك أي التعرف على مدى قدرة المؤسسة في تحقيق الأرباح التي تمكنها من الاستمرار و البقاء في السوق؛
- د. أصبحت أدوات التحليل المالي التقليدية غير كافية بمفردها لإدخال عملية تقييم الأداء في كل من الاجل القصير والاجل الطويل للخطط الاستراتيجية للمؤسسة؛

هـ. تهدف المؤسسة من خلال قيامها بعملية تقييم الاداء أي التحقق من الاستخدام الامثل لمواردها المختلفة؛

ز. ان عملية تقييم الاداء لا تنحصر فقط على المؤسسات التي تعاني من مشكلات وإنما تتسع لأكثر من ذلك وتشمل كذلك المؤسسات السليمة؛

ح. يقوم المدقق الخارجي ببيان الانحرافات المالية والادارية التي ارتكبتها ادارة المؤسسة، فهو يعتبر بمثابة حرس الانذار المبكر للمؤسسة محل التدقيق؛

ط. تعتبر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية المرحلة الاولى والاساسية التي يركز عليها المدقق الخارجي عند قيامه باداء مهمته في المؤسسة؛

ي. ان احترام امكانيات وحجم المؤسسة عند تصميم نظام الرقابة الداخلية.