

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

كلية عبد الحميد بن باديس - مستغانم.

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

قسم العلوم المالية والمحاسبة.



مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماستر أكاديمي.

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير.

## دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الأداء في المؤسسة.

دراسة حالة مكتب محافظ حسابات بمستغانم.

تحت إشراف الأستاذ:

مقدمة من طرف الطالبة:

سي أحمد زهرة. ملاحي رقية.

أعضاء اللجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن شني يوسف	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	ملاحي رقية	أستاذة مساعدة	جامعة مستغانم
مناقشا	مكي عمارية	أستاذة مساعدة	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016/2017.

## شكر وتقدير

كن عالما فإن لم تستطع فكن متعلما، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم. إلى من زرعت التفاؤل في دربي، إلى التي أراتني الحياة العلمية بوجه آخر، إلى من وقفت إلى جانبي في كل الأوقات، ولم تبخل عليا بوقتها ومجهوداتها ومعلوماتها، فلها مني كل الشكر والتقدير أستاذتي المحترمة:

"ملاحي رقية".

لابد ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود فيها إلى أعوام قضيتها في رحاب الجامعة مع الأساتذة الكرام الذين قدموا لي الكثير، فلکم مني أسى معاني الشكر والامتنان والتقدير والمحبة. كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر والعرفان والامتنان إلى من كان له يد العون في إنجاز هذا العمل المتواضع. وفي الأخير أرجو أن أكون خير خلف لخير سلف.

## الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك، ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك عز وجل.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة

والسلام.

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى من قال فيهما الله عز وجل:

"ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولاً كريماً".

صدق الله العظيم.

إلى من تعطي ولا تبخل، تصغي ولا تمن، إلى بحر الأمان وحضن الحنان، من لا يعوض مكانها أي مكان، إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والحنان، إلى بسملة الحياة وسر الوجود التي كان دعائها يسر نجاحي، وحنانها بلسم جروحي، إلى سر جمال العائلة "أمي الغالية" أطال في عمرها وأعاني على رد جميلها.

إلى من كلله الله بالهيئة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، إلى الهرم الذي ظل صامداً يحاكي الماضي والحاضر من أجل أن يعيش الكل سعيداً، إلى من فتح أبواب الكفاح حتى أبلغ ذروة النجاح، أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثماراً قد حان قطفها بعد انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم والغد وإلى الأبد، إلى أغلى ما في الوجود "أبي العزيز" أطال الله في عمره وأعاني على رد جميله.

إلى الشمعة التي تنير ظلمات حياتي، إلى صاحب القلب الطيب والنوايا الصادقة، إلى ينبوع الصبر، إلى من

أرى التفاؤل بعينه، إلى من أظهر ما هو أجمل في الحياة "زوجي تواتي".

إلى ملاكي في الحياة إلى رياحين حياتي، إلى ينبوع الحنان ابنتي "أسماء".

إلى من يرمش قلبي بذكرهما، إلى من أهديانني أجمل هدية، إلى "والداي زوجي"، أطال الله عمرهما.

إلى من قاسمني رحم أمي، إلى القلوب الطاهرة والرقيقة، إلى الطيور التي رافقتني منذ طفولتي إلى كل أخواتي.

إلى من دفعوني بالأمل، وكانوا سندي في الحياة "أخوات زوجي".

رقم الصفحة	بيان المحتوى
	الإهداء والتشكر.
.I	فهرس المحتويات.
.III	قائمة الأشكال والجداول.
.01	المقدمة العامة.
.06	الفصل الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي والأداء في المؤسسة.
.07	تمهيد.
.08	المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.
.08	المطلب الأول: تعريف التدقيق المحاسبي.
.10	المطلب الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي وأهدافه.
.14	المطلب الثالث: فروض التدقيق المحاسبي.
.17	المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول الأداء في المؤسسة.
.17	المطلب الأول: مفهوم الأداء.
.24	المطلب الثاني: أنواع الأداء.
.26	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في أداء المؤسسة.
.30	خلاصة.
.31	الفصل الثاني: وظيفة التدقيق المحاسبي ودوره في تفعيل الأداء في المؤسسة.
.32	تمهيد.
.33	المبحث الأول: كيفية تطبيق التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة.
.33	المطلب الأول: آلية التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة.
.34	المطلب الثاني: المراحل العامة للتدقيق المحاسبي داخل المؤسسة.
.40	المطلب الثالث: الخدمات التي يقدمها المدقق داخل المؤسسة.

.42	المبحث الثاني: مكانة التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وتطورها.
.42	المطلب الأول: دور التدقيق المحاسبي في تسيير موارد المؤسسة.
.45	المطلب الثاني: التدقيق المحاسبي كقوة محرّكة للتسيير في المؤسسة.
.50	المطلب الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.
.57	الخلاصة.
.58	الفصل الثالث: دراسة حالة محافظ حسابات بولاية مستغانم.
.59	تمهيد.
.60	المبحث الأول: التعريف بالمكتب محل الدراسة.
.60	المطلب الأول: نشأة المكتب وتعريفه.
.61	المطلب الثاني: مهام المكتب وأنواعها.
.62	المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات.
.64	المبحث الثاني: تقرير محافظ الحسابات حول التدقيق في المؤسسة.
.64	المطلب الأول: مقدمة التقرير.
.65	المطلب الثاني: رفض شهادة الإثبات وتحليل التقرير بالرفض.
.75	المطلب الثالث: كيفية تحقيق محافظ الحسابات فعالية الأداء في المؤسسة.
.78	خلاصة.
.79	الخاتمة العامة.
.83	قائمة المراجع.

### قائمة الأشكال

رقم الصفحة	بيان الشكل	رقم الشكل
.19	مفهوم الأداء في شكل الثنائية (قيمة- تكلفة).	1-1
.20	مكونات الكفاءة والفعالية.	2-1
.23	العلاقة بين الإنتاجية والأداء.	3-1
.25	أنواع الأداء حسب المصدر.	4-1
.27	العوامل المؤثرة في الأداء.	5-1
.60	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات بمستغانم.	1-3

### قائمة الجداول

رقم الصفحة	بيان الجدول	رقم الجدول
.21	المقارنة بين الكفاءة والفعالية.	1-1
.71	العيوب التقنية المحاسبية.	1-3

## المقدمة العامة.

قد لا تحضي أداء المشروعات الاقتصادية بالدراسة المعمقة، وهذا من الأخطاء التي تقع فيها الدول في طريق النمو التي تهتمم بالكم دون النوع ودون النظر الدقيق للطريقة السليمة لتسيير هذه الأموال الضخمة وهذا ما يؤدي في أغلب الأحيان إلى حوادث الإفلاس والأزمات التي تشهدها بين الحين والآخر، خصوصاً بعدما تحول العالم إلى الأحادية القطبية بات من المؤكد أن ضمان البقاء يعني قوة في اتخاذ القرار الذي يركز على قوة اقتصاد أي دولة. وبما أن المؤسسة هي الركيزة الأساسية للاقتصاد وجب عليها مواكبة هذه التطورات والاستفادة منها لضمان البقاء والارتقاء إلى الأفضل، لذا استوجب عليها دخول معركة الاقتصاد بمختلف تحولاتها ومستجداتها من عولمة وخصخصة، ومع هذا التعقد وإلزامية التكيف مع المتغيرات الاقتصادية على درجة خطورتها ومزايا لجأت المؤسسة إلى ضرورة معرفة الصورة الداخلية لهيكلها التنظيمي والتي تعكس مكانتها في السوق الداخلية والخارجية خاصة مع انتشار التجارة العالمية وتزايد رأس المال أدى إلى فصل الملكية وبالتالي الحاجة إلى الرقيب على الأعمال إدارة، فخوف أصحاب الأموال الضخمة على أموالها شيء حتي لوجود محترفين في السرقة والاختلاس بأساليب مباشرة أو عن طريق ثغرات قانونية، كل هذا أدى إلى ظهور التدقيق المحاسبي، وتعزيز مكانته كوظيفة داخلية أو خارجية، فالتدقيق المحاسبي هو عملية فحص البيانات المالية من أجل إعطاء الرأي المستقل والمحايد فيما يخص نشاطات المؤسسة من طرف محاسب ذو خبرة يقوم بفحص البيانات المحاسبية حتى يتمكن من الإدلاء برأيه عن إمكانية الاعتماد عليها. كما تعتبر عملية تحسين الأداء من أهم المهام التي تؤديها المؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى شغلها الشاغر على مستوى الوظائف والعمليات المرتبطة بنشاطات المؤسسة، حيث يربط ربطاً وثيقاً بالكفاءة الاقتصادية أو الفاعلية.

ولإعطاء صورة واضحة لأهمية هذه الوظيفة ألا وهي التدقيق المحاسبي وتحسين الأداء تمحور جوهر العمل حول الإشكالية التالية:

كيف يساهم التدقيق المحاسبي في رفع وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية؟.

وتتمحور تحت هذه الإشكالية عدة أسئلة فرعية:

1- ماذا يقصد بالتدقيق المحاسبي وتقييم الأداء؟.

## المقدمة العامة.

2- ما هي المراحل التي يمر بها التدقيق المحاسبي؟.

3- كيف يتم تطبيق التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية؟.

الفرضيات:

على ضوء العرض السابق لإشكالية البحث، يمكن تصميم وصياغة الفرضيات التالية بهدف البحث عن

أجوبة موضوعية ومقنعة لإشكالية هذه الدراسة:

1- يؤدي التدقيق المحاسبي إلى تحسين فعالية الأداء في المؤسسة وبالتالي تحقيق مردوية عالية من خلال تحقيق تسيير راشد.

2- التسيير الأمثل والأداء الفعال للمؤسسة هو الوقوف على مواطن القوة والضعف من خلال وجود نظام رقابي فعال.

الدراسات السابقة:

لقد تناولت معظم المذكرات والرسائل موضوع التدقيق المحاسبي فما يلي أهم هذه الدراسات:

- بلهاشمية أمينة، "فعالية التدقيق المحاسبي في تسيير المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماستر، تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2011-2012.

- بومعزة حليلة، "التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.

- صالح جليح، "أثر القيادة الإدارية على أداء العاملين"، دراسة حالة مجمع صيدال مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004-2005.

أهداف البحث:

بناءً على تحديد مشكلة موضوع البحث والفرضيات الأساسية، فإن الهدف البحث تحقيق ما يلي:

1- إبراز أهمية التدقيق المحاسبي وتمديد مدى أهميته في المؤسسة الاقتصادية.

2- بلورة أهمية التدقيق المحاسبي في رفع وتحسين أداء المؤسسة.

3- الوصول إلى مدى تأثير التدقيق المحاسبي على المؤسسة الاقتصادية.

أهمية البحث:

إن التدقيق في الواقع ليس غاية وإنما هو وسيلة تعتمد عليها المؤسسة للحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء وباعتبار أداة فعالة في المؤسسة، فإن التدقيق المحاسبي له أهمية بالغة في المنشأة، بحيث يعتبر من بين العوامل الأساسية التي تساهم في نجاحها، ومدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها، وخاصة فيما يخص إجراءات الأداء الذي يلعب دور مهم في المؤسسة الاقتصادية.

أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع للبحث فيه بعد الاطلاع على بعض المراجع المتخصصة، التي تؤكد على المزايا المتعددة التي قدمها التدقيق المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية في الدول المتقدمة. وكان هذا دافعا للتعرف أكثر على هذا الموضوع، كما أنه هناك أسباب شخصية وأخرى موضوعية، وتتمثل فيما يلي:

أسباب شخصية:

- طبيعة التخصص الذي ندرس فيه.
- الرغبة في الإطلاع والتوسع في الموضوع.
- الشروع بأهمية التدقيق المحاسبي كأداة لإنجاح تسيير المؤسسات الاقتصادية.

أسباب موضوعية:

- التعريف بكيفية تقييم أداء المؤسسة ومستلزمات تطبيقية بالمؤسسة.
- إن المؤسسات الجزائرية بالخصوص تدرك أهمية التدقيق المحاسبي في التسيير، ولكن لا تعرف كيف تطبقه ميدانيا لوجود عدة صعوبات.

- إبراز أهمية مهنة التدقيق المحاسبي في جميع المؤسسات، وأمر لا بد منه من أجل تحسين أداء المؤسسات وكذا الأهداف المرسومة من طرف المؤسسة.

المنهج المستخدم:

قمنا بدراسة موضوع التدقيق المحاسبي ومدى تأثيره على أداة المؤسسة الاقتصادية وحتى نلم بالموضوع المدروس، حاولنا توفير بيانات كافية لتوضيحه وفهمه وذلك باستخدام المنهج الوصفي، بحيث قمنا بتحديد

## المقدمة العامة.

الإشكالية ، ووضع الفرضيات، وجمع البيانات والمعلومات من المصادر المختلفة وبأساليب التي تم تحديدها، ثم تحليلها وتفسيرها وبالتالي الوصول إلى النتائج والتوصيات.

تقسيمات البحث:

في دراستنا لهذا الموضوع قمنا بتقسيمه إلى جانبين: جانب النظري وجانب تطبيقي.

-يحتوي الجانب النظري على فصلين بحيث تناولنا في الفصل الأول إلى عموميات حول التدقيق المحاسبي والأداء في المؤسسة، وانقسم بدوره إلى المبحث الأول فكان عبارة عن ماهية التدقيق المحاسبي، أما المبحث الثاني فتطرقتنا فيه إلى مفاهيم عامة حول الأداء في المؤسسة، ويتضمن الفصل الثاني وظيفة التدقيق المحاسبي في تفعيل الأداء في المؤسسة، وانقسم بدوره إلى المبحث الأول فكان عبارة عن المراحل العامة للتدقيق المحاسبي داخل المؤسسة، أما المبحث الثاني فتطرقتنا فيه إلى معرفة مكانة التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وتطورها.

-أما الجانب التطبيقي يتضمن فصل واحد تم التناول فيه دراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات بولاية مستغانم، حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين حيث تعرضنا في المبحث الأول على مكتب محافظ الحسابات وأهم المهام التي يقوم بها، أما المبحث الثاني تناولنا فيه تقرير محافظ الحسابات حول التدقيق في المؤسسة.

تمهيد:

تسعى المؤسسات دوماً لأن تكون في أفضل صورة، سواء كان أمام الملاك أو العملاء أو الزبائن...، و حتى تتمكن من ذلك أصبحت المؤسسة اليوم تهتم بالتدقيق المحاسبي الذي يعتبر أحد الركائز فيها، كما تهتم بتحسين أدائها وبالكيفية التي تستطيع أن تتوفق بها أمام منافسيها .

فالأداء يعتبر من بين الأسس التي تبنى عليه المؤسسة، و حتى تستطيع أن تتميز بأداء جيد عليها أن تمارس التدقيق في مختلف مستوياتها التنظيمية. و لتعرف أكثر على التدقيق المحاسبي و لتحديد مفهوم الأداء، فإننا سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الأول: و الذي كان بعنوان " ماهية التدقيق المحاسبي " فسنعرض فيه إلى تعريف التدقيق المحاسبي أهميته وأهدافه، بالإضافة إلى فروض ومبادئ التدقيق المحاسبي .

— أما المبحث الثاني: فهو عبارة عن مفهوم الأداء، أنواعه و العوامل المؤثرة فيه.

## المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

يبدو من ظاهرة المعنى لكلمة "التدقيق" أنها تنطوي على عمل رقابي يعتمد على نشاط الفحص والتحقق، الذي يتم ممارسته بواسطة شخص معين أو جهة معينة، بغرض الحصول على المعلومات اللازمة لتحقيق من تنفيذ المهام والالتزام بالمبادئ، والحفاظ على الموارد، وانجاز الأهداف.

## المطلب الأول: تعريف التدقيق المحاسبي

تعددت التعاريف والمفاهيم التي يصدرها المؤلفين والمنظمات والجمعيات المهنية لمهنة التدقيق، وتأثرت بتغير الظروف الاقتصادية ومن خلال هذا المطلب سيتم عرض مجموعة من التعاريف.

1- يعرف التدقيق على أنه: "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بعملية الفحص الانتقادي للأنظمة والبيانات المالية"<sup>1</sup>.

2- يمكن تعريف التدقيق بأنه: "علم يتمثل في مجموع من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ظل المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات"<sup>2</sup>.

3- كما يعرف التدقيق بأنه: "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء ومستقل"<sup>3</sup>.

4- ويتمثل التعريف الحديث للتدقيق في: "أن التدقيق يمثل الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل مؤهل محايد لتجميع وتقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات مقيمة (معلومات عن طريق كميات أو مبالغ) تعود إلى منشأة معينة، وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات والأسس والقواعد التي يجب اتباعها من قبل المؤسسة وذلك للوصول إلى قرار نهائي حول هذه

<sup>1</sup> نواف محمد عباس الرماحي، "مراجعة المعلومات المالية"، دار الصفاء، الأردن، الطبعة 1، 2009، ص 17.

<sup>2</sup> منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، "دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية"، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص 13.

<sup>3</sup> ألفين أرينز، جيمس لوباك، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، مراجعة أحمد حامد دجاج، دار المريخ، السعودية، بدون سنة النشر، ص 21.

المعلومات المقيمة"<sup>1</sup>.

5- كما عرف التدقيق على أنه: "عملية فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصاً دقيقاً حتى يطمئن الموقوف من أن التقارير المالية، سواء كانت تقارير على النتائج خلال فترة زمنية، أو تقرير على المركز المالي في نهاية الفترة أو أي تقرير آخر يظهر فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة للغرض الذي أعد من أجله هذا التقرير"<sup>2</sup>.

6- التدقيق هو كما ذكرته لإحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية بحيث عرفت التدقيق على أنه: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسaire هذه العناصر للمعايير الموضوعية تم توصيل ذلك إلى الأطراف المعنية"<sup>3</sup>.

ومن التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن التدقيق عملية منتظمة تعتمد على مجموعة من المبادئ والأسس والمعايير يتم من خلالها جمع الأدلة الكافية والملائمة حول مدى مصداقية وعدالة المعلومات المالية المتعلقة بوحدة اقتصادية وتقديم النتائج في شكل تقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة. كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية وهي:<sup>4</sup>

- أ- الفحص: ويقصد به فحص البيانات والسجلات والتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ن تحليلها، وتبويبها، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.
- ب- التحقيق: يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة لتسيير السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.
- ج- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

<sup>1</sup> مصطفى يوسف كافي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة"، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، الطبعة 1، 2014، ص 17.

<sup>2</sup> عبد الفتاح صحن، "مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً"، مؤسسة الشباب، مصر، 1993، ص 04.

<sup>3</sup> محمد سمير الصبان، "الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة"، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص 16.

<sup>4</sup> Bomault C.\Germond, « Audit Et Control Financies », 3<sup>ème</sup> Edition, Paris, 1990, p22.

## المطلب الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي وأهدافه

تستمد مهنة التدقيق أهميتها من خلال اعتماد مستخدمي المعلومات المحاسبية أو المستفيدين منها على تقرير المدقق من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، وكلما كبر حجم المؤسسات وزاد عدد مستخدمي المعلومات المحاسبية كلما أضحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظراً لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وذلك من خلال الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها.

## الفرع الأول: أهمية التدقيق المحاسبي

وتكتسي تدقيق الحسابات أهمية كبيرة، حيث هناك العديد من الجهات التي تعتمد على تقرير مدقق الحسابات، ومن بينها ما يلي:<sup>1</sup>

1- إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة التي تخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاية عالية .  
ويعتبر تقرير المدقق بالسبب لإدارة المؤسسة بمثابة رأي تعتمد عليه ودليل حول عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة.

2- الملاك والمستخدمين: تعتمد هذه الطائفة على القوائم المدققة من أجل معرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم إلى الجهة التي تضمن حماية استثماراتهم وتحقق لهم أكبر عائد ممكن.

3- الدائنين والموردين: يعتمد الدائنون والموردون على تقرير المدقق من أجل التحقق من مدى سلامة وصحة القوائم المالية وتحليلها لمعرفة المركز المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بالالتزامات قبل اتخاذ قرار الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة المركز المالي.

4- المؤسسات البنكية ومؤسسات الإقراض الأخرى: يعتبر التدقيق مهماً لمثل هذه المؤسسات خاصة عند طلب العميل قرضاً معيناً أو تمويل المؤسسة، حيث تعتمد تلك المؤسسات في عملية منح القرض من عدمه على تقرير مدقق الحسابات حول القوائم المالية.

<sup>1</sup> رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زينات، "علم تدقيق الحسابات النظري"، دار المسيرة، الأردن، الطبعة 1، 2011، ص 27.

- 5- المؤسسات الحكومية: تعتمد المؤسسات الحكومية على القوائم المالي المدققة لوضع الخطط والمتابعة والإشراف والرقابة على المؤسسات الاقتصادية وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات بالإضافة إلى تحديد الانحرافات وأسبابها.
- 6- رجال الاقتصاد: تعتبر القوائم المالية المعتمدة من قبل مدقي الحسابات ذات أهمية لما تتضمنه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل الوطني ورسم برامج الخطط الاقتصادية.
- 7- نقابات العمال: تعتمد نقابات العمال على القوائم المالية المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة من أجل تحديد السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال.
- 8- مصلحة الضرائب: تعتمد هذه المصلحة على البيانات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المدققة من أجل الحصول على الكشف الضريبي في الوقت المناسب ومساعدة هذه المصلحة في تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.
- 9- أهمية التدقيق في تخصيص الموارد: يساهم التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة وفعالية ممكنة لإنتاج مختلف السلع والخدمات التي تزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تجن ذمها المؤسسات الاقتصادية القادرة على الاستخدام الأمثل لهذه الموارد من خلال الاعتماد على القوائم المالية المدققة، حيث أن القوائم المالية غير المدققة تخفي في طياتها إسرافا وسوء كفاءة وتحويل دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة صحيحة.
- 10- أهمية التدقيق للاقتصاد الوطني: يعتبر التدقيق ذو أهمية للاقتصاد الوطني من خلال تقديم الخدمات للأطراف السابقة الذكر، كما يساهم في تنمية المجتمع من خلال حماية الاستثمارات وإظهار حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات واستغلال الموارد المتاحة، كما يساعد التدقيق في النهضة الاقتصادية والمالية ويعتبر أفضل عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها الوطنية وخاصة ما يتعلق بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة المواطنين وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.
- ويمكن توضيح أهمية عملية تدقيق الحسابات وآثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات

الاقتصادية من خلال:<sup>1</sup>- تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات المتواجدة بالقوائم المالية المدققة من خلال تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي يساعد التدقيق على تجنب مخاطر اتخاذ القرارات .  
-الحصول على المعلومات ذات القيمة الموجودة بتقرير المدقق من أجل اتخاذ قرار معين.  
-يساهم في دفع وبعث موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

11-إدارة المشروع: تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المشروع بكفاءة عالية، والقرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتماداً أساساً 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 فنية محايدة<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: أهداف التدقيق المحاسبي

تطورت مهنة التدقيق بتطور مماثل في أهدافها، حيث كانت النظرة إلى أهداف التدقيق قديماً تقتصر على أنها وسيلة لاكتشاف الغش والخطأ والتلاعب والتزوير في الدفاتر والسجلات المحاسبية، لكن بعد التطور الحاصل في بيئة الأعمال وتحرير التجارة الخارجية وأثر العولمة على اقتصاديات الدول، تغيرت النظرة إلى التدقيق حيث أصبحت تتطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من اكتشاف الغش والخطأ والتلاعب والتزوير من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتوافق مع بيئة الأعمال الحديثة، وعليه يمكن أهداف التدقيق بمجموعتين رئيسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة على النحو التالي:

#### 1-الأهداف التقليدية:

وتتمثل فيما يلي:<sup>3</sup>

-التحقق من مدى صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها.  
-إبداء رأي محايد بالاعتماد على أدلة إثبات قوية حول مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

<sup>1</sup> سامي محمود الوقاد، لؤي محمد الوديان، "تدقيق الحسابات"، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، الطبعة 1، 2010، ص 26.  
<sup>2</sup> زيتوني إبراهيم، "الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي على الاستثمارات في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة وهران، الجزائر، 2009، ص 20.  
<sup>3</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص ص 34-35.

- اكتشاف الأخطاء والغش التي يمكن أن تتواجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية.
- وضع ضوابط وإجراءات من أجل تقليل فرص ارتكاب الغش والخطأ.
- المساهمة في رسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الحاضر والمستقبل.
- حماية مستخدمي القوائم المالية ومساعدتهم في ترشيد القرارات المتعلقة باستثماراتهم.
- مساعدة مصلحة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم مختلف التقارير وملاء الاستثمارات للجهات الحكومية.

## 2-الأهداف الحديثة:

وتتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققه من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة .
  - تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.
  - القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
  - تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.
  - تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشآت محل التدقيق.
- وهناك أيضا أهداف أخرى تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

- الوجود والتحقق.
- الملكية والمديونية.
- التقييم والتخصيص.
- العرض والإفصاح.
- إبداء الرأي الفني.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية"، دارالمسيرة، الأردن، الطبعة1، 2000، ص 30.

<sup>2</sup> متولي محمد الجمل، عبد المنعم محمود، "المراجعة"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973، ص 19

## المطلب الثالث: فروض التدقيق المحاسبي

تعتبر الفروض في أي مجال من مجالات المعرفة نقطة الانطلاق للتفكير المنظم من أجل الوصول إلى نتائج تحديد الإطار العام للنظرية التي تحكم ذلك المجال، ويعتبر إيجاد فروض عملية ضرورية تساعد على إيجاد حلول المشاكل التي تواجه التدقيق والوصول إلى نتائج تساهم في تحديد نظرية التدقيق.<sup>1</sup>

\* وتم تعريف فروض التدقيق على أنها: "المبادئ الأساسية، والتي يفترض أنها تمثل حقائق تساعد على شرح هدف المراجعة أو ممارسات المراجعة"<sup>2</sup>.

وتتمثل فروض التدقيق فيما يلي:<sup>3</sup>

1-قابلية البيانات المالية للفحص: وتعتمد البيانات المالية المتواجدة على مستوى القوائم المالية للفحص على نوع عملية التدقيق وطبيعة الحسابات أو العمليات أو البرامج التي ستخضع للتدقيق، ويستمد هذا الفرض من المعايير المستعملة في تقييم البيانات المحاسبية والعناصر التي تحدد نظام الاتصال بين معدي ومستخدمي المعلومات وتتمثل هذه المعايير في:<sup>4</sup>

أ-الملائمة: ويقصد بها أن تتلاءم المعلومات المحاسبية مع احتياجات المستخدمين المحتملين وأن تعبر عن الأحداث المتعلقة بها.

ب-القابلية للفحص: ويقصد بها ضرورة الوصول إلى نفس النتائج إذا قام شخصان أو أكثر بفحص نفس المعلومات.

ج-البعد عن التحيز: ويعني ذلك تسجيل الحقائق بطريقة صحيحة وبكل موضوعية.

د-القابلية للقياس الكمي: يجب أن تتحلّى المعلومات المحاسبية بخاصية القياس الكمي الذي يصنف الفائدة والمنفعة على المعلومات من خلال العمليات الحسابية.

2-عدم وجود بالضرورة تعارض بين المدقق وإدارة المؤسسة في المدى الطويل، وأنه من الممكن وجود

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 29.

<sup>2</sup> أمين السيد لطفى، "فلسفة المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة 1، 2009، ص 131.

<sup>3</sup> منصور أحمد البديوي، شحاته، "دراسات الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية"، الدار الجامعية، مصر، 2003-2002، ص 36.

<sup>4</sup> محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سبق ذكره، ص 30.

احتمال للتعارض بينهما في المدى القصير: ويعني ذلك أنه ينبغي على كل من مدقق الحسابات وإدارة المؤسسة الاهتمام بتمثيل الصادق للقوائم المالية خلل عرض نتائج الأعمال والمركز المالي من أجل تحقيق فائدة للمجتمع على المدى الطويل من خلال اتخاذ القرارات السليمة والتوزيع الكفاء للموارد لأن التدقيق يقدم تأكيد معقول نسبياً حول سلامة عرض القوائم المالية، إلا أنه قد يوجد تعارض في المدى القصير بين المدقق وإدارة المؤسسة لعدة أسباب منها:<sup>1</sup>

- رغبة الإدارة في إظهار صورة ناجحة للمؤسسة وأنها تحقق أرباحاً عالية من أجل الحصول على المكافآت.
- محاولة الإدارة تعديل بعض التأكيدات التي تسبب لها إخراجاً عند قيام المدقق بفحص وتقييم تلك التأكيدات ولذلك يتعين على المدقق أن يتحلى بالشك المني عندما يقوم بتجميع الأدلة والقرائن الإثبات المرتبطة بتأكيدات إدارة المؤسسة.

### 3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تخضع للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية: يجعل هذا

الفرض عملية التدقيق اقتصادية وعملية من خلال تحديد الاختبارات عند إعداد برنامج التدقيق ووجود هذا الفرض لا يساعد مدقق الحسابات على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية إلا إذا كانت هناك أخطاء واضحة يمكن أن اكتشفها المدقق أثناء اختباره العدية فليس له أي عذر إذا لم يستطيع اكتشافها عند قيامه بعملية التدقيق، ولذلك يتعين على المدقق أن يبذل العناية المهنية عند أدائه لمهامه حتى يكون لهذا الفرض قيمة حقيقية، ويعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية يساهم في تدعيم هذا الفرض.<sup>2</sup>

### 4- وجود نظام جيد وفعال للرقابة الداخلية يساهم في تقليل احتمالات الغش والتلاعب في المؤسسة:

يستوحي هذا الفرض من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بعد إمكانية وقوع الأخطاء مما يساعد في إعداد برنامج التدقيق وتخفيض حجم الاختبارات، حيث عدم وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يسهل إمكانية وقوع الأخطاء في القوائم المالية مما يجعل التحقق منها أمراً صعباً، ولهذا يقوم المدقق بتقدير المخاطر التي قد تنجم من عدم وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 30.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 33.

<sup>3</sup> منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 38.

## 5-التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف يؤدي إلى السلامة تمثيل القوائم المالية للمركز ونتائج

الأعمال: تمثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها المقياس الذي من خلاله يتم الحكم على مدى مصداقية وعدالة عرض القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، ويعني هذا الفرض أن المدققين يستدلون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمقياس للحكم على سلامة عناصر معينة، كما أنها تساهم في تكوين وتدعيم آرائهم.<sup>1</sup>

## 6-العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل: يستمد هذا الفرض من

فروض المحاسبة وهو فرض الاستمرارية، ويعني هذا الفرض أنه إذا إتضح مدقق الحسابات أن إدارة المؤسسة تتصرف بطريقة رشيدة وأن نظام الرقابة الداخلية المطبق سليم، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في الفترات اللاحقة ما لم يثبت العكس، والعكس صحيح، حيث إذا تبين للمدقق أن إدارة المؤسسة تتلاعب في تصرفاتها، وأن نظام الرقابة الداخلية المطبق غير سليم فينبغي عليه الحرص منها في المستقبل، ومن جهة أخرى تستحيل عملية التدقيق في حالة عدم وجود هذا الفرض.<sup>2</sup>

## 7-مدقق الحسابات عليه أن يتصرف عند أدائه لمهامه كمدقق فقط: لا يعني هذا الفرض أن المدقق لا

يمكنه تقديم أنواع أخرى لعملائه من خلال معرفته المحاسبية مثل اقتراح طرق ملائمة لمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية، وإنما يعني أن الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق، يجب أن تكون أقل أهمية لأنه من الممكن أن تكون مضرّة إذا تداخلت مع حياته، كما يعني هذا الفرض أنه لا ينبغي أن يكون للمدقق مصالح متعارضة تحد من استقلالته عند أداء مهامه.<sup>3</sup>

## 8-يفرض المركز المهني لمدقق الحسابات التزامات مهنية تتناسب مع هذا المركز: من خلال هذا الفرض يمكن

تحديد مفهوم العناية المهنية اللازمة من مدقق الحسابات عند ممارسته للمهنة، وقد تم الاعتراف بالالتزامات المهنية التي تفرضها مهنة التي تفرضها مهنة مدقق الحسابات إلى حد مقبول من خلال معايير التدقيق المتعارف عليها، وبشكل هذا الفرض السابق الأساس الذي من خلاله تتحدد مسؤولية المدقق اتجاه المجتمع،

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 34.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 34-35.

<sup>3</sup> منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 38-39.

العميل، وزملاء المهنة.<sup>1</sup>

فيما يلي كذلك أهم الفروض التي تستند إليها عملية تدقيق الحسابات وهي:

- فرض عدم التأكد.
- فرض استقلالية المدقق.
- فرض توافر تأهيل خاص للمدقق.
- فرض توافر نظام كامل للرقابة الداخلية.
- فرض الصدق في محتويات التقرير.

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول الأداء في المؤسسة

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

المطلب الأول: مفهوم الأداء

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.

من الأداء ينتهي إلى عائلة المصطلحات المتعددة المعاني، كما تسمى "بالكلمات الحقائقية" أو "الكلمات الأسفنجية".<sup>2</sup>

ويقصد بها أنها: قد تتوافق مع كلمات كثيرة كما أنها تحمل تفسيرات واسعة، هذا ما يبين أن فكرة الأداء تبقى غامضة بفعل استخدامها في عدة ميادين: سياسية، اجتماعية وإدارية، أما ميدان الممارسة فإنه مفهوم متعدد الأبعاد يطابق عدة معاني.

<sup>4</sup> عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، " الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات والعمولة الأسواق المالية: الواقع والمستقبل"، الدرا الجامعية، مصر، 2003-2006، ص 11.

<sup>2</sup> Le Petit Larousse, "Dictionnaire EneycloPédiqueIllustré", 1998, p 189.

## الفرع الأول: تعريف الأداء:

يعود الأصل اللغوي لكلمة الأداء إلى الكلمة الانجليزية "Performe" وتعني أنجز عملا ضخما، قام بوظيفة أو مهمة معينة، أدى وأحيا.<sup>1</sup>

يعرف الأداء في مجال التسيير بأنه: "تحقيق الأهداف التي سطرتهما المؤسسة".<sup>2</sup>

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

كما عرف الأداء أيضا بأنه: "محصلة قدرة المؤسسة في استغلال مواردها كافة وتوجيهها نحو تحقيق أهدافها، فالأداء هو دالة لأنشطة المؤسسة كافة وهو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة من جوانبها المختلفة، وهو الفعل الذي تسعى أطراف المؤسسة لتعزيزه، وبالتالي فإن الأداء يعكس نجاح أو فشل المؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق أهدافها".<sup>3</sup>

أما Giraud Françoise 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 والمتعة بأداء عالي هي تلك التي تستطيع أن تنجز وتحقق مختلف أنشطتها وأعمالها بكفاءة وفعالية عالية، أي أنها تتحكم في تكاليفها من جهة، ومن جهة أخرى تقوم بإنتاج القيمة (تحقيق أهدافها). إن المؤسسة قادرة على تلبية احتياجات عملائها وإرضائهم (تقديم الخدمة أو السلعة المطلوبة وذات النوعية أكيدة، تقديم الطلبية في التاريخ المحدد، القيام بأداء الخدمات المطلوبة في الأجل المحدد... إلخ)، بدون تأخذ بعين الاعتبار التكاليف التي تتكبدها، فحتمًا 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 بها.<sup>4</sup> والشكل التالي يوضح مفهوم أداء المؤسسة في شكل الثنائية (قيمة،

<sup>1</sup> Dictionary El-Mounged, English-Arabic, Libraries Oriental, Second edition, Beirut, 1997, p619.

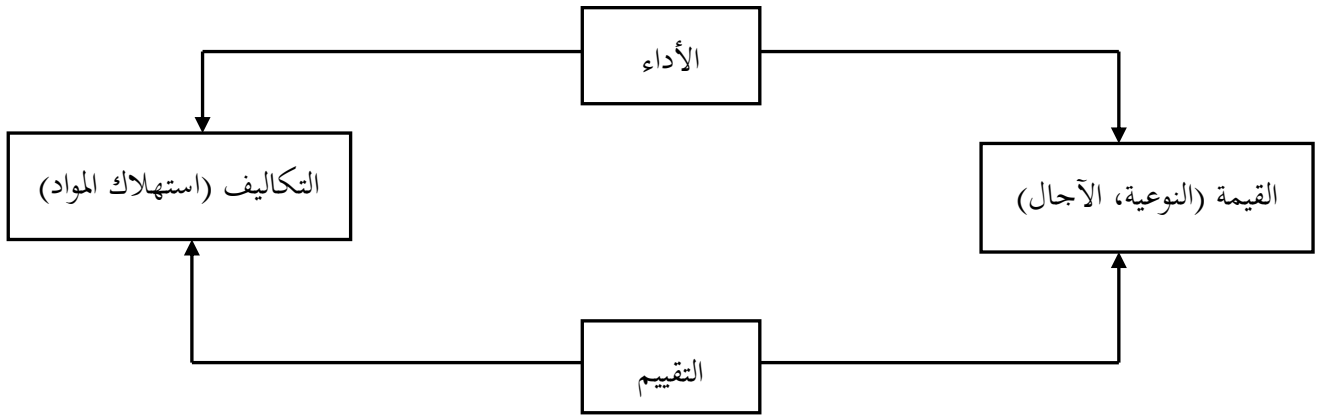
<sup>2</sup> صبيحي ادريس، "أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن"، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 1، 2009، ص 39.

<sup>3</sup> إبراهيم الخلوف الملكاوي، "إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، دار الورق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 1، 2009، ص 30.

<sup>4</sup> Françoise Giraud et les autre, "Contrôle De Gestion Et Pilotage De La Performance", GUALINO éditeur paris, 2<sup>ème</sup> édition, 2004, p p 68-69.

تكلفة):

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



La source: Françoise Giraud et les autre, control de gestion et pilotage de la performance, GUALINO éditeur, paris, 2<sup>ieme</sup> edition, 2004, p 69.

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

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

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.

أولاً: مفهوم الكفاءة:

تعرف الكفاءة بأنها: "عمل الأشياء بشكل صحيح"<sup>1</sup>، وعرفت كذلك بأنها: "النسبة بين النتائج المحققة والموارد المستخدمة، أي النسب بين المخرجات والمدخلات"<sup>2</sup>.

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

<sup>1</sup> كاسم نزار الركابي، "الإدارة الإستراتيجية والعودة والمنافسة"، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 1، 2004، ص 318.

<sup>2</sup> Bernard Martory, Daniel Crozet, "Gestoin Des Ressources Humaines", Pilotage Social Et Performances, Dunoud, 6<sup>ieme</sup> édition, paris, 2005, p 165.

وعرفت كذلك بأنها: "الاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية المتاحة لتحقيق حجم أو مستوى معين من النواتج أو المخرجات (سلع أو خدمات)".<sup>1</sup> وبالتالي نقول أن المؤسسة ذات كفاءة عالية "حينما تقوم باستثمار مواردها المتاحة في المجالات التي تعطي أكبر المردودات"<sup>2</sup>

ثانيا: مفهوم الفعالية :

تعرف الفعالية بأنها: "قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها".<sup>3</sup> وتعرف الفعالية كنظام بأنها: "مدى استعداد المؤسسة على البقاء، التكيف، الاحتفاظ بنفسها ونموها، أي مدى نجاح المؤسسة في تحقيق الأهداف التي قامت من اجلها والتي تشمل أهداف طويلة الأجل، أهداف متوسطة الأجل، أهداف قصيرة الأجل".<sup>4</sup> والشكل التالي يبين مكونات الكفاءة و الفعالية :

الشكل رقم (1-2): مكونات الكفاءة والفعالية

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

غير فعال

تحقيق الأهداف

فعال

المصدر: عبد السلام أبو قحف، "أساسيات التنظيم الإدارة"، دارالجامعة الجديدة، مصر، 2009، ص 28.

من خلاله نلاحظ وجود ارتباط وثيق بين الكفاءة والفعالية، لكن 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

<sup>1</sup> عبد السلام أبو قحف، "أساسيات التنظيم والإدارة" دارالجامعة الجديدة، مصر، 2009، ص 25.

<sup>2</sup> كاظم نزار الركابي، مرجع سبق ذكره، ص 318.

<sup>3</sup> Brigitte Doriath, ChristainGoujet , OP , Cit, p 172.

<sup>4</sup> ناصر دادي عدوان، "اقتصاد المؤسسة"، دارالمحمدية العامة، الجزائر، الطبعة 2، 2005، ص 319.

من المدخلات، إلا أنه رغم ذلك لن تكون فعالة إلا إذا حققت الأهداف التي حددتها وخطت 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 أنها درجة نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية، فإن الكفاءة تعتبر أحد المدخلات الهامة في تحقيق هذه الفعالية.<sup>1</sup> لأنه من غير الممكن أن تتصور أن المؤسسة تحقق أهدافها الطويلة والمتوسطة المدى مع تبيدها 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 بينهما:

الجدول (1-1): مقارنة بين الكفاءة والفعالية.

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

المصدر: نور الدين شنوفي، "تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه دولة، العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص 180.

ثالثا: مفهوم الإنتاجية :

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

تعرف الإنتاجية بأنها: "العلاقة بين الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية (لإنتاج سلعة أو خدمة) وبين النتائج المحققة عن تلك العملية".<sup>2</sup> ومن ثم فإنه يمكن التعبير عن الإنتاجية بالعلاقة الآتية:

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

<sup>1</sup> ناصردادي عدوان، مرجع سبق ذكره، ص 321.

<sup>2</sup> علي السلي، "إدارة إنتاجية"، مكتبة الحبيب، مصر، 1991، ص 20.

إن الإنتاجية تركز على المفاهيم الآتية:<sup>1</sup>

أ- إن الإنتاجية في حقيقتها ليست مجرد تعبير عن كفاءة عنصر العمل (رغم أهميته)، ولكنها تغيير 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 النتائج

فقد تكون زيادة الإنتاج ظاهرية وتعود إلى ارتفاع الأسعار. 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 دليلا على الإنتاجية، ولكن الإنتاجية المرتفعة تؤدي إلى

تحقيق الأرباح . د- يرتبط مفهوم الإنتاجية بثلاثة أبعاد هي: الكمية

والقيمة والجودة، كما يرتبط مفهوم الإنتاجية بالوقت المستغرق، فكلما قل الوقت المستغرق لتحقيق ناتج

معين كان ذلك مؤشرا على ارتفاع الإنتاجية. \* قياس الإنتاجية: يمكن تقسيم الإنتاجية حسب منظور

القياس إلى:<sup>2</sup> • 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 تعبر 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 نجد: 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)...إلخ، وتسمى أيضا الإنتاجية الجزئية النوعية.

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

<sup>1</sup> عبد المللك مزهودة، مرجع سبق ذكره، ص 120.

<sup>2</sup> صونيا محمد البكري، تخطيط ومراقبة الإنتاج، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص ص 294-301.

الشكل رقم (1-3): العلاقة بين الإنتاجية و الأداء.

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

المصدر: الصالح خليج، مرجع سبق ذكره، ص 134.

باعتبار أن كل من الفعالية والكفاءة مؤشران هامان بالأداء الإنتاجية تعتبر أفضل مؤشر للحكم على الأداء وهذا الارتباط الإنتاجية بكل من الفعالية والكفاءة، فمن خلال الشكل سابق نجد أن الإنتاجية تكون في مستوى منخفض في حالة 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 أي تحقيق الأهداف المسطرة باستخدام أفضل 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 صفة 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 الإنتاجية أي ما يتم القيام به.

## المطلب الثاني: 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 لطبيعة الأداء .

## الفرع الأول: حسب مصدر الأداء

تتكون المؤسسة من عدة مكونات: بشرية، مالية، مادية وتنظيمية وهي كلها تساهم في الأداء بدرجات متفاوتة، دون أن ننسى ما للبيئة الخارجية من تأثير على أداء المؤسسة، ففي ظل هذا المعيار يمكن تقسيم الأداء إلى:<sup>1</sup>

- 1- الأداء الظاهري: يتمثل الأداء الظاهري في الفرص التي توفرها البيئة الخارجية لمؤسسة والتي من خلال إدراكها واستغلالها تحقق المؤسسة أداء، ومن بين هذه الفرص نذكر: انفتاح أسواق جديدة، أسعار تنازل مغرية لمؤسسات أخرى، براءات اختراع يتم استثمارها، أزمات تعاني منها المؤسسات المنافسة، ظهور قوانين حكومية مغرية...إلخ، هذه الفرص مع أنه لا يمكن إسنادها أساساً لأداء المؤسسة (الأداء الداخلي) لأن 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 خارجي بفعل العمل الذي تقوم به المؤسسة لمواجهتها.
- 2- الأداء الذاتي: يمثل الأداء الذاتي في أداء المؤسسة في مجموعها بفعل الجهود التي يبذلها أعضاء الإدارة والمسؤولين والمرؤوسين العمل واستغلال موارد المؤسسة، وهو 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.
  - الأداء التقني: يتمثل الأداء التقني في قدرة المؤسسة في استخدام واستغلال تجهيزات الإنتاج (الاستثمارات) في العملية الإنتاجية وكذلك صيانتها، وتعتبر كمية الإنتاج ونسبة استخدام الطاقة الإنتاجية

<sup>1</sup>Bernard Martory , Daniel Crozet, Gestion Des Ressources Humaines, pilotage social et performances, Dunoud, 6<sup>ième</sup> édition, paris, 2005, p p 168-169.

من أبرز مؤشرات الأداء التقني للمؤسسة .

•الأداء المالي: يف 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 نجد:<sup>1</sup>

\*الأداء التجاري: يصف الأداء التجاري كفاءة وفعالية الوظيفة التجارية والتسويقية في تحقيق أهداف

المبيعات ورضا الزبائن وتعتبر: رقم الأعمال، المردودية، عدد الزبائن، معدل شراء المنتجات والخدمات

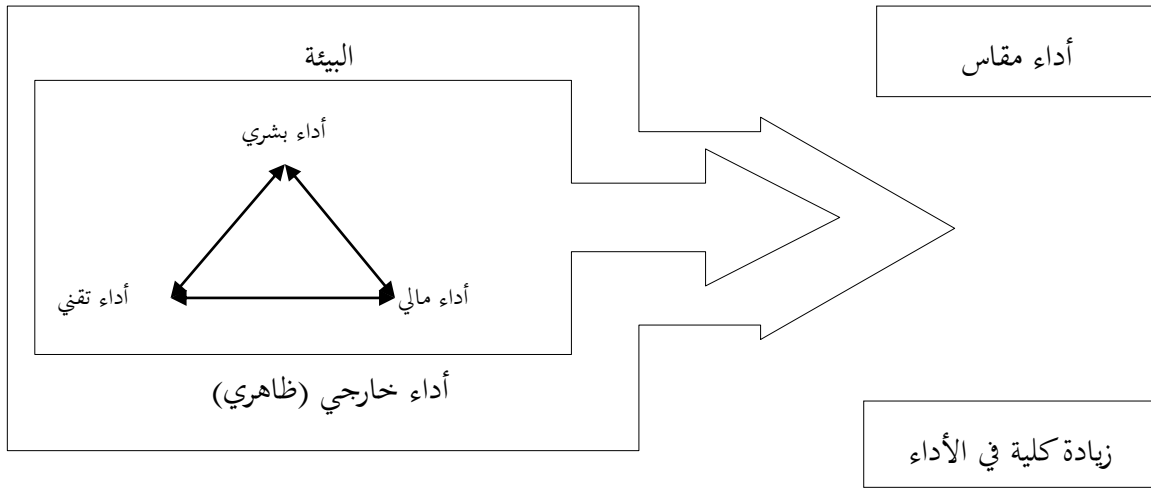
المؤسسة من أبرز مؤشرات الأداء التجاري للمؤسسة.

\*الأداء التموييني: يتمثل في فعالية وكفاءة وظائف الشراء، النقل والتخزين لتزويد المؤسسة بالمواد الأولية

والمعدات والتجهيزات الإنتاجية بالتنوعية والكمية المناسبة في الوقت المناسب، ويعتبر معدل تلف المخزون

وزمن وصول الطلبية من أبرز مؤشرات الأداء التموييني، والشكل التالي يوضح أنواع الأداء حسب

المصدر: الشكل رقم (1-4): أنواع الأداء حسب المصدر.



Martory, lbid, p169.La source : Bernard

<sup>1</sup> صالح جليح، مرجع سبق ذكره، ص 135.

## الفرع الثاني: حسب الشمولية :

في ظل هذا المعيار يمكن تقسيم الأداء إلى:<sup>1</sup>

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 كالاتمرار، الشمولية، الأرباح والنمو...إلخ.

ب- الأداء الجزئي: هو الذي يتحقق على المستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة، وينقسم بدوره إلى عدة أنواع تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة، حيث يمكن أن تقسم حسب المعيار الوظيفي إلى أداء الوظيفة المالية، أداء وظيفة الأفراد، أداء وظيفة الإنتاج، أداء وظيفة التمويل، أداء وظيفة التسويق.

ونشير إلى الأداء الجزئي للمؤسسة في الحقيقة هو نتيجة التفاعل الأداءات أنظمتها الفرعية، كما يؤكد ذلك أحد الباحثين الذي يرى أن دراسة الأداء الشامل للمؤسسة يفرض أيضا دراسة الأداء على مستوى مختلف وظائفها.

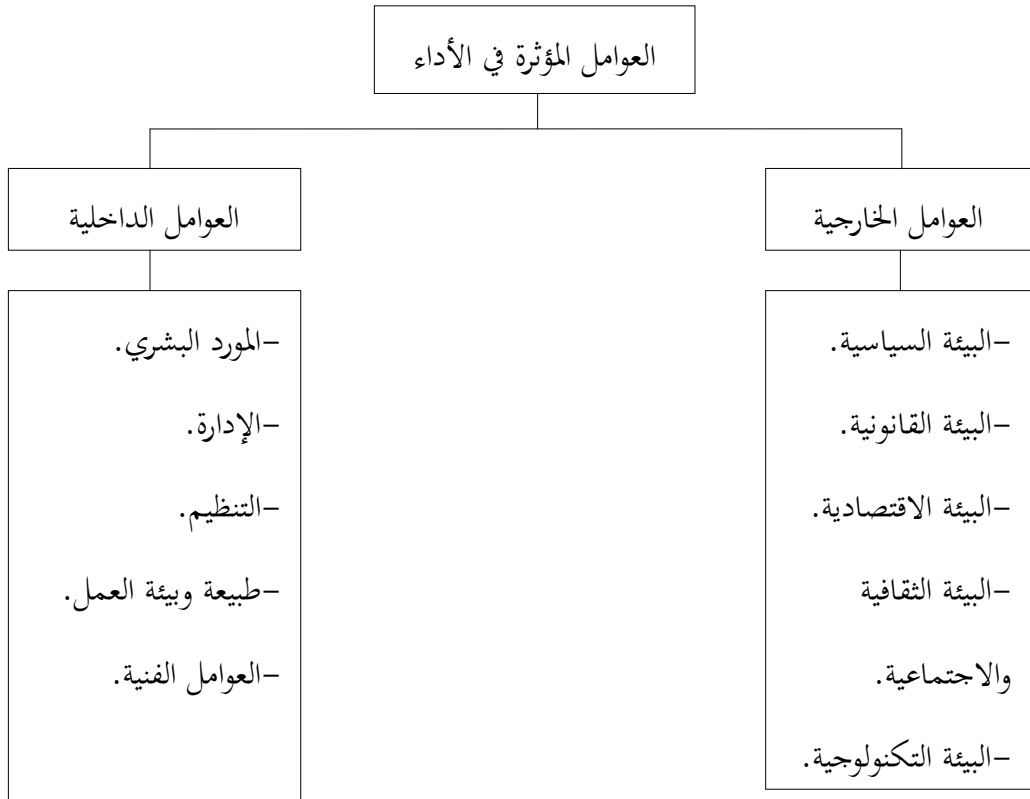
أما حسب معيار الطبيعة فإنه يمكن تقسيم الأداء إلى أداء اقتصادي، اجتماعي، سياسي وتقني...إلخ، وفي إشارة إلى هذا التصنيف يقول أحد الباحثين: "لا يمكن للمؤسسة أن تحسن صورتها Marquedelimage بالاعتماد على الداء الاقتصادي أو التكنولوجي فحسب، بل أن الأداء الاجتماعي له وزنه الثقيل على صورة المؤسسة في الخارج".

## المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء

من خلال ما تطرقنا له في 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 .

<sup>1</sup> علي عبد الله، "أثر البيئة على أداء المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1999-2000، ص 100.

الشكل رقم (1-5): العوامل المؤثرة في الأداء.



المصدر: شيكاوي سهام، "الثقافة التعليمية وتأثيرها على أداء المنظمة"، رسالة ماجستير، العلوم الاقتصادية،  
تسيير المنظمات، بومرداس، 2006-2007، ص 56.

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

#### الفرع الأول: العوامل الخارجية:

وهي تشير إلى تلك العوامل التي تقع خارج سيطرة المؤسسة، وعلى الإدارة الواحدة أن تنتبه لما حولها من متغيرات ايجابية كانت أو سلبية، وتتنبأ وتعمل على مواجهتها والتكيف والتعايش معها، وتتضمن هذه العوامل:

- 1- البيئة السياسية: والتي تعكس في طبيعة النظام السياسي والسياسة الخارجية ومدى الاستقرار السياسي.
- 2- البيئة القانونية: وهي تتمثل أساساً في مدى مرونة الأنظمة والتشريعات السائدة في المجتمع وتؤثر بدرجة كبيرة على عمل الإدارة، والأوضاع السياسية هي التي تشكل التوجهات القانونية وتضع قوانين وقيود على

<sup>1</sup> شيكاوي سهام، مرجع سبق ذكره، ص ص 56-58.

عمل و أداء المؤسسة.

3- البيئة الاقتصادية: وهي تتمثل أساسا في :

• طبيعة النظام الاقتصادي السائد في الدولة .

• الاستقرار الاقتصادي و الذي يعكس في مدى قدرة المؤسسة على التجاوب مع المتغيرات الاقتصادية في

مجال استقرار الأسعار و التضخم .

• النظام البنكي و السياسات المالية و هيكل الأسواق .

• ندرة الموارد الأولية أو قلتها و توزيعها الطبيعي و حالات المنافسة السائدة .

4- البيئة الاجتماعية و الثقافية: و تتمثل في العادات و التقاليد الموروثة، النزاعات الفردية في المجتمع، مستوى

التعليم و درجة الأمية، أنواع برامج التعليم الفني و المني المعمول بها، توجه الاحتياجات و المهارات المطلوبة. 5-

البيئة التكنولوجية: وهي تعني مجموعة المتغيرات التي يستعملها الأفراد للسيطرة على المتغيرات البيئية

المحيطة و تتجسد في الاختراعات و التجديدات في السلع و الخدمات و الوسائل و العمليات و درجة تعقد

التكنولوجيا المستخدمة .

الفرع الثاني: العوامل الداخلية :

وهي تمثل مجموع العوامل التي تخضع للإدارة و سيطرة المؤسسة، وهي متعددة و متنوعة أهمها:

1- المورد البشري: وهو يشكل أهم موارد المؤسسة باعتباره العامل الديناميكي المؤثر في جميع عمليات الإنتاج

و المتحكم في مختلف العوامل الأخرى، فعملية اتخاذ القرار و النشاطات التي يؤديها الإنسان في المؤسسة هي

التي تحدد جودة و كمية الإنتاج، فالإنسان هو الذي يرسم الأهداف، وهو الذي يحققها:

انطلاقا من هنا فإن مدى نمو المؤسسة و درجة تنافسها مرهون بمدى قدرتها على ترغيب و استقطاب موارد

بشرية مميزة في معارفها و اتجاهاتها، ومدى العناية و الاهتمام الذي توليه الإدارة لتنمية و تطوير مهارات الأفراد

و تنمية دوافعهم و ولاءهم للعمل و توحيد مساعيهم.

2- الإدارة: فالإدارة مسؤولية كبيرة في الفعال لجميع الموارد التي تقع تحت سيطرة المؤسسة، و يقال أن أكثر من

75٪ من زيادة معدلات الأداء تعتمد على أساليب الإدارة، حيث تؤثر على جميع الأنشطة الخاصة بالتخطيط

والقيادة والرقابة، ولذلك فإن ضعف أو تقصير لأي دعامة إدارية يكون سببا في عجز وتفويض كفاءة وفعالية الإدارة ككل.

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

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

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

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

## خلاصة:

نستنتج في الأخير أن عملية التدقيق المحاسبي هي أحد الفروع المعرفة، تتضمن الفحص والتقييم ثم التقرير من أجل اتخاذ القرارات ورسم سياسات بغية تحقيق الأهداف المرجوة، ولا يمكن تحقيق تلك الأهداف إلا بتحسين الداء داخل المؤسسة، الذي يعتبر من أهم مهامها وذلك نظرا لارتباطه بنشاطاتها ارتباطا وثيقا، وهناك أيضا من يقوم بربطه بالكفاءة، وهناك من يربطه بالفعالية، وهناك من يربطه بالإنتاجية، إلا أنه وحسب ما توصلنا إليه فإن الأداء يشمل الكفاءة والفعالية والإنتاجية معا، وتتعدد تصنيفات الأداء، وذلك لتعدد المعايير واختلاف وجهات النظر، فنجد الأداء الظاهري، الأداء الذاتي، الأداء الكلي، الأداء الجزئي...إلخ. ورغم الأهمية البالغة لعملية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات، وحسن الأداء في المؤسسة، إلا أنهما يتأثران بمجموعة من العوامل سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها.

تمهيد:

إن المفهوم العام للتدقيق المحاسبي هو فحص الحسابات للتأكد من صحتها أو هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات بشكل يعطي الصورة الصحيحة والصادقة للمؤسسة.

وقد ظهرت مهنة التدقيق نتيجة لحاجة الإنسان إلى التحقيق من البيانات المحاسبية، وتطورت المهنة نظراً

لإشباع النشاط الاقتصادي وظهور شركات الأموال، مما يدعو أن يكون المدقق في هذه الحالة وكياً

للمساهمين لمراقبة أعمال الإدارة. ومن المعروف أن عملية التدقيق المحاسبي تشمل الفحص والتقارير

والتحقيق باعتبارهما وظيفتان مترابطتان يمكننا مدقق الحسابات من إبداء رأيه حول العمليات المالية

للمشروع في أي مؤسسة اقتصادية. بالإضافة إل ذلك فإن وظيفة التدقيق المحاسبي دوراً مهماً في تسيير

موارد المؤسسة ولهذا فقد كانت دراسة هذا الفصل تتمثل فيما يلي:

-المبحث الأول: كانت عبارة عن كيفية تطبيق التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية.

-أما المبحث الثاني: فكان عبارة عن مكانة التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وتطويرها.

## المبحث الأول: كيفية تطبيق التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة

تقوم مهمة أو وظيفة التدقيق المحاسبي على مجموعة من الطرق الواجب على المدقق إتباعها ومراحل متعددة لتطبيق هذه الوظيفة على أحسن وجه ممكن<sup>1</sup>.

## المطلب الأول: آلية التدقيق المحاسبي في المؤسسة

تتضمن عملية التدقيق المحاسبي استعمالاً وإتباعاً لطرق التالية:

## 1- الملاحظة:

وتطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل ومدى كفاءة نظم الرقابة الداخلية علاوة على استخدامها عند القيام بعملية الجرد الأصول المشروع المختلفة.

2- التفتيش: وتطبق في التدقيق الاستثمارات المالية والأصول الأخرى الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي، كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول وللإيرادات والمصاريف العادية، وما شابه ذلك من بنود.

3- التثبيت: وتطبق في التأكد من أرصدة الحسابات ومبالغ العليات التجارية مع أطراف خارج المشروع، وأرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارج المشروع كالإرساليات وبضائع الأمانة، وغيرها.

4- المقارنة: وتطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهة أو مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة.

5- التحليل: وتطبق على الحسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المهني.

6- الاحتساب: ويطبق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل كاحتساب بضاعة أحرز لمدة، وأرصدة العملاء، والمدفوعات مقدما، والمستحقات وغيرها.

7- الاستفسار: وتطبق على سياسات المشروع المعني، والأمور والقضايا التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة، مثل: الالتزامات العرضية والخطط المستقبلية، والتوقعات المنظورة ذات الأثر المحتمل على المركز المالي للمشروع. ومن الجدير بالذكر أنه يتم استخدام هذه الطرق على أساس اختياري يقرر مداه على

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات"، داروائل، عمان، الأردن، 2000، ص 24.

ضوء كفاية الطرق المحاسبية بالمشروع، ومدى كفاية الرقابة الداخلية، هذا كما أن تطبيق الطرق المذكورة سابقاً جزء ضروري من عملية التدقيق، ويستغرق نصيباً كبيراً من الجهد والوقت اللازمين للقيام بعملية التدقيق، وقد تم في السنوات الأخيرة إبلاغ موضوع استعمال العينات الإحصائية في اختيار وفحص السجلات والدفاتر اهتماماً كبيراً، وقد أثبتت التجربة الميدانية نجاعة استخدام الطرق الإحصائية هذه في تدقيق بنود المركز المالي التي تستلزم فتح حسابات كبيرة العدد في العادة، كالذم المدينة والدائنة، ويمكن للطرق الإحصائية هذه أن تزداد أهمية مستقبلاً إذا ما استعملت سوياً مع الحكم الشخصي والرأي الذاتي للمدقق<sup>1</sup>.

#### المطلب الثاني: المراحل العامة للتدقيق المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية

يتطلب القيام بمهنة التدقيق وانجازها بنجاح تحديد المدقق أهم المراحل العامة التي سيعتمد عليها من خلال دراسة المؤسسة ومحيطها والسياسات الخارجية التي تتعامل معها مع فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل الوصول إلى مصداقية التقارير العادلة حول الوضعية المالية للمؤسسة<sup>2</sup>.

#### الفرع الأول: مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة الاقتصادية:

قد يظن البعض أنه بإمكان المدقق الخارجي فحص حسابات المؤسسة موضوع الدراسة مباشرة وفهماها والحكم عليها لكن غير ممكن ذلك مهما كانت تجربته وخبرته وكفاءته حيث إن الحكم على القوائم المالية إذا لم يجمع مؤشرات في هذه المرحلة وجهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية، اجتماعية حول المؤسسة التي ينوي تدقيقها لن يتمكن مثلاً من مراقبة وتقييم المخزن بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج ولن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة والمثونات المكونة لمواجهتها إذ لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة، وقيودها وعملياتها.

ولن يتمكن من حكم صحيح إذا كان على جهل بالقطاع الذي ينتمي إليه قوانينه، ومعايير المقارنة بين المؤسسات.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 25.

<sup>2</sup> محمد بوتين، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 94.

تتضمن هذه المرحلة مجموعة من الخطوات كالآتي:

### 1-الأعمال الأولية مع المؤسسة المدققة:

من خلال هذه الخطوة يطلع المدقق على الوثائق الخارجية للمؤسسة مما يسمح له بالتعرف عليها من حيث المحيط ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع وما كتب حول حياته وحول المؤسسة أحياناً مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

### 2-الاتصالات الأولى مع المؤسسة المدققة:

هي خطوة يتعرف المدقق من خلالها على مسئولي ومسيري مختلف المصالح ويجري لقاءً معهم ومع من يشتغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أداء المهمة كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها. وعليه الاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.

### 3-انطلاق الأعمال:

بعد قطع مختلف الخطوات يحصل المدقق على نظرة عامة شاملة وكاملة حول المؤسسة ويجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبياً، في ملف يسمى الملف الدائم كما يمكنه في هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

### الفرع الثاني: مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة:

لابد على المدقق من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثرها على الحسابات والقوائم المالية، يجب التأكيد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمراقب فحص الحسابات، وتكمن هذه الضرورة في الأسباب التالية<sup>1</sup>:

-لا يمكن للمدقق عملياً تدقيق كل الحسابات ولكن جزء منها فقط وللحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر وتسجل بنفس الطريقة، أي استمرارية الإجراءات وطرق العمل المتبعة.  
-يقوم المدقق بمراجعة مستنديه أي دراسة المستندات المبررة للعملية وعليه لكي يثق في الأخيرة خصوصاً إذا كانت تحضر داخل المؤسسة أي سندات داخلية، يعرف كيفية إعدادها وتدقيقها عبر مختلف المصالح التي

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص94.

تمر بها والمحفوظة عليها في الأرشيف هذا يجعله يتأكد أنها تبرر جزئياً، كليا، أو لا تبرر العمليات المسجلة. ليس في استطاعة المدقق التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من تدقيقها ولا يتأكد من ذلك بعد تقييم مختلف النظم الجزئية ومعرفة أنها خالية من الأخطاء وأن كل تدقيق (داخل، خارج) لابد أن تسجل.

-وفي تقييم النظام هناك مجموعة من الخطوات التي تتضمن أجوبة على الأسئلة الرئيسية المتمثلة في<sup>1</sup>:

• ماهي الإجراءات المعمول بها التي يهدف منها تحقيق رقابة داخلية فعالة؟.

• هل إن تلك الإجراءات مطبقة فعلاً؟.

• هل الإجراءات كافية لخلق رقابة داخلية حسنة مما يؤدي إلى صحة القوائم المالية؟.

إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسات وكل نظام جزئي حسب نفس النظرية يمكن أن يجزئ بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا دواليك.

ومثال على ذلك عملية البيع للزبائن، إذ يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة إذا كانت هنالك حول عملية البيع كوجود دليل أو إثبات ويدون ملخص لها بعد حوار مع القائمين على انجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة والمصالح المعنية كما يمكن استعمال استثمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحاً، إن إجراءات عملية البيع كمثال لابد أن تتضمن تسجيل طلبية الزبون، تسليم السلعة، إعداد الفاتورة، التسجيل المحاسبي فعليه القبض والتسجيل لها.

1-اختبارات الفهم:

يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد أنه فهمه وذلك عن طريق قياسه باختبارات الفهم والتطابق أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها والأحسن تلخيصه له بعد تتبعه للعمليات. ومما يجعل المدقق يطلع على بعض طلبيات الزبائن ومقارنتها بسندات التسليم والفواتير المحررة للبيع وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية يجعل من هذا الاختيار ذو أهمية محدودة هدفه من ورائه هو التأكد من

<sup>1</sup> محمد بوتينا المرجع السابق، ص 95.

أن الإجراء فعلاً موجود وأداه بوجه سليم لحسن فهمه تماشياً مع حسن التلخيص والتطبيق.

## 2-التقييم الأولي للمرحلة الأولى:

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين أي جمع الإجراءات واختبارات الفهم يتمكن المدقق من إعطاء تقييم ولي للمراقبة الداخلية باستخراجه مبدئياً نقاط القوة أي ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات ونقاط الضعف تتمثل في عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير وفي هذه الخطوة غالباً ما يستعمل استمارات مغلقة تتضمن مجموع أسئلة يكون الجواب بنعم إيجابي، والجواب بلا سلبي وعليه في الأخير يستطيع المدقق تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

## 3-اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المدقق من خلال نوع من الاختبارات من أن نقاط القوة التي تم التوصل إليها في التقييم الأولي للنظام فعلاً مطبقة بصفة مستمرة ودائمة في الواقع.

إن هذه الاختبارات ذات أهمية قصوى مقارنة مع اختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين من أن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار ولا تحمل أي خلل، ويحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتمل الوقوع فيها خلال دراسة الخطوة السابقة لها.

## 4-التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية:

بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف أي ضعف تصوره عند التقييم لهذا النظام ومن خلال النتائج التي توصل إليها (نقاط القوة ونقاط الضعف) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات تمثل وثيقة الحوصلة عادة تقريراً حول المراقبة التي يقدمها المدقق للإدارة كما تمكنه من استخلاص الجوانب الإيجابية المهمة<sup>1</sup>.

إن النظام يعطي الرخص اللازمة والرقابة للعمليات في شكل إجراءات وطرق عمل ينبغي تتبعها عبر انجاز أي

<sup>1</sup> بلهاشمية آمنة، "فعالية التدقيق المحاسبي في تسيير المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماستر، تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2011-2012، ص 50.

عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة كما يتسنى إعطاء كيفية معاملاتها وإدخالها في النظام المعلوماتي الذي يمثل صورة النظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة وينبغي تحقيق أهداف النظام للمراقبة الداخلية وتطبيق محتواه مع وجود موظفين ذا كفاءة عالية وإخلاص في العمل يؤمنون بتحقيق هذه الأهداف.

**الفرع الثالث: مرحلة فحص الحسابات والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة:**

إذا وجد المدقق الحسابات الخارجي أن نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه ومطبق فإنه يقلل من الاختبارات التي سيجريها في الدفاتر والسجلات عند فحص كافة العمليات المالية، مما يجعل مدقق الحسابات يفحص بعض العمليات المالية مستخدماً العينة الإحصائية وأسلوب العينة الإحصائية مستمد من نظرية الاحتمالات في الرياضيات ويؤدي هذا إلى اختبار عينة من مجموع العمليات المالية بطريقة عشوائية فإننا سوف نتحصل على نتائج جد ايجابية من هذه العينة ولكن يجب أن يتوافر شرط عدم التحيز الذي يعطي كل مفردة من العمليات المالية الفرصة لأن تكون ضمن مفردات العينة التي سوف يتم اختبارها. تنجز مرحلة فحص الحسابات في ثلاث خطوات يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>1</sup>:

**1- تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية:**

إن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تعسير أو تعقيد المهمة فيؤدي إلى توسيع أو تضيق برنامج التدخل النموذجي المسطر، فالنظام الجيد يعني من المراقبة المباشرة الشاملة وحقيقة التسجيلات كما أن النظام الملاء بالعيوب خاصة من الناحية النظرية أو التصورية له قد تؤدي به إلى استحالة فحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.

**2- اختبارات السيرانية والتطابق:**

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمدقق التحقق أولاً من تجانس وتطابق أو عدم تطابق المعلومات المحاسبية حول العمليات في الميدان. إن الغرض هنا هو اكتشاف فيما إذا كان هنالك انحراف، تتم اختبارات التطابق والتجانس عن طريق الإطلاع على المعلومات المحاسبية:  
-الإطلاع على موازين التدقيق.

<sup>1</sup> بلهاشمية أمينة، مرجع سابق، ص 33-34.

-فحص سريع للقيود الكبيرة وتدقيق العمليات المركزة وللإطلاع على المعلومات خارج المحاسبة يجب ملاحظة ما يلي: الموازنات، الإحصائيات التجارية، لوحة القيادة العقود، محاضر الاجتماعات... الخ.

وهذا دون نسيان من جهة أخرى القيام بمقارنات عن طريق عمليات حسابية.

-نفقات المستخدمين.

-اهتلاكات الاستثمارات.

-النفقات المالية.

وكذا القيام بالتدقيق القياسي من سنة إلى أخرى كل الفحوص في إطار التدقيق التحليلي، أما الاختبارات

السيرانية للتسجيلات والأرصدة فتتم بالاعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها:

-الرجوع إلى الوثائق الداخلية، الفواتير، السندات، الاستلام أو التسليم، ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال.

—إرسال طلبات مصادقة للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد العمليات المسجلة في دفتر المؤسسة والتي تمت

معهم مثل: الزبائن، الموردین والبنوك. كما يقوم المدقق بإرسال طلبات مصادقة إلى أطراف أخرى طلبا

للمعلومات حول المؤسسة التي يدققها.

-إن تقنية طلبات المصادقة محبذة وتستعمل كثيراً من سيرانية الأرصدة.

المشاهدة الميدانية:

بحضور عملية العد وتقييم المخزونات، مراقبة الاستثمارات في أماكن وجودها، مراقبة الصندوق فجائيا

بجدرده.

**الفرع الرابع: إنهاء عملية التدقيق بإبداء رأي فني محايد:**

على المدقق في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك لإنهاء المهمة، وعليه قبل الإدلاء بالرأي

النهائي المدعم بالأدلة، الإطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة ومدى احترام مبادئ

المحاسبة المتعارف عليها، كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية فقد تكون هنالك أحداث مهمة لها علاقة

مباشرة أو غير مباشرة بالعمليات المحاسبية ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة، وأحداث

مؤثرة على حياة ومستقبل الشركة، وعليه تدقيق أوراق عمله التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير، للتأكد من

محتواه للمرة الأخيرة، وللتأكد كذلك من أن الأعمال المبرمجة قد تم انجازها كما يحب التأكد أن محتوى أوراق العمل هذه كافية لتبرير الرأي النهائي للمدقق ولم يبقى للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلى أن يختتم ويدلي برأيه<sup>1</sup>.

حتى يتمكن المدقق من إعطاء رأيه عليه القيام بمجموعة من الخطوات التي تخص جمع المعلومات حول المحيط وسير العملية ومحتوى المنتج النهائي لها المتمثل في الوثائق المالية.

أهم الخطوات العامة التي يمر عبرها عمل المدقق<sup>2</sup>:

- 1-الاتصال بمدقق الحسابات الخارجي السابق.
- 2-جمع المعلومات عن المشروع وفهم طبيعة أعماله والصياغة التي ينتهي إليها.
- 3-الحصول على معلومات حول النظام المحاسبي والسياسات والإجراءات المحاسبية.
- 4-إجراء تقييم مبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية الذي ينوي المدقق الاعتماد عليه.
- 5-إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية التدقيق.
- 6-تحديد بنود القوائم المالية التي من المنتظر أن تحتاج إلى التسوية.
- 7-الظروف التي قد تحتاج إلى زيادة أو تعديل في حالة وجود عمليات مع أطراف ذات مصلحة مشتركة.
- 8-دراسة مسؤولياته القانونية اتجاه العميل الذي يدقق حساباته.
- 9-دراسات مسؤولياته المهنية من أجل رفع شأن المهنة وزيادة احترام المجتمع لها.

المطلب الثالث: التحديات التي تواجه التدقيق المحاسبي للتطبيق الأمثل في تسيير المؤسسة

في الوقت الحاضر يواجه التدقيق المحاسبي عدة تحديات نتيجة إلى التغيرات والتطورات البيئية المحيطة بالمؤسسة فبات من واجب المدقق والمؤسسة من مواجهة هذه التحديات، ونذكر منها<sup>3</sup>:

1-فجوة التوقعات في التدقيق:

نعني بفجوة التوقعات في التدقيق ذلك التباين بين واجبات المدقق التي تحددها القوانين المختلفة

<sup>1</sup> محمد بوتين، نفس المرجع السابق، ص 94.

<sup>2</sup> يوسف محمد جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق، الطبعة 1، الأردن، ص ص 71-75.

<sup>3</sup> جورج دنيال غالي، "تطوير مهنة المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 143.

والمنظمات المهنية وكذلك تصورات مستخدمي القوائم المالية للأداء المهني للمدقق المتوقع تحقيقه، فمستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن المدقق هو المسؤول عن إعداد القوائم المالية وأنه يحافظ على استقلاله عند مزاوله عمله، وان التقرير النظيف يتضمن قدرة المنشأة في الاستمرار في النشاط، كما أن مسؤولية المدقق في اعتقادهم هو اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية بشكل مطلق وهذا الاعتقاد يزيد من اتساع الفجوة بين التوقع المحتمل والنتائج الحقيقية للمراجع في نظر المستخدمين.

## 2-مشكل قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط:

إن المشكل الذي يواجه المدققين اليوم في إعداد التقرير هو إمكانية المؤسسة من الاستمرار من عدمه في النشاط حتى ولو كان التقرير نظيف وبالتالي تقع المسؤولية على المدقق، فقد يحدث عجز مالي ناتج عن عدم مقابلة التدفقات المالية الداخلية والخارجية وبالتالي يؤثر على استمرارها.

## 3-ممارسة التقدير المهني من طرف المدقق:

إن التقدير المهني هو عملية اتخاذ القرار بواسطة المدقق المؤهل لذلك خلال مزاولته لعمله المهني، تؤثر عليه عدة مؤثرات تمنع من عمله على الوجه المنوط به ونذكر منها مشكلة طبيعة وتعقد المواقف التي تتطلب ممارسة هذا التقرير، والصفات التي يتمتع بها وبيئة المراجعة، وعملية اتخاذ القرارات التي تتبع. ومن تأثيرات الصفات نذكر<sup>1</sup>: الاستقلالية والموضوعية والتزاهة عند مزاوله العمل المهني والشك المهني، أما تأثيرات بيئة التدقيق فتظهر بالمخاطر وعدم التأكد والضغط التنافسية والمعايير المهنية.

## 4-التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على المدققين:

لقد أصبحت مهمة الحفاظ على البيئة الاقتصادية تهم الجميع فلذا بات من الواجب على المدققين تطوير مهمة التدقيق استجابة لتزايد الاهتمام بالمحافظة على البيئة. بعض المقترحات لمواجهة هذه التحديات<sup>2</sup>: يجب تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم بهدف توعيتهم وتصحيح توقعاتهم.

• يجب تدعيم استقلالية المدققين.

<sup>1</sup> جورج دنيال غالي، مرجع سابق، ص 144.

<sup>2</sup> جورج دنيال غالي، مرجع سابق، ص ص 49-52.

• يجب على المنظمات المهنية فحص المعايير المحاسبية بهدف التعامل مع القضايا المختلفة وتضييق نطاق البدائل المحاسبية .  
• يجب على المنظمات توسيع مسؤوليات

المدققين المتعلقة باكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات القانونية.

• يجب على المنظمات المهنية تشكيل لجان لفحص القوائم المالية للمنشآت وتقرير المدققين عنها.

• يجب دراسة الظروف الاقتصادية العامة والتنظيمية المتعلقة بالصناعة وتقييم كفاءة الإدارة.

**المبحث الثاني: مكانة التدقيق في المؤسسة الاقتصادية وتطويرها**

يلعب تدقيق الحسابات دوراً هاماً في عمل ونجاح وتطوير أي مؤسسة اقتصادية، فهو يساهم بشكل كبير على

معرفة جميع الأخطاء ومدى سلامة صحة المركز المالي لها، كما يساهم في تسيير موارد المؤسسة وتقديم

الخدمات من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.

**المطلب الأول: دور التدقيق في تسيير موارد المؤسسة**

المؤسسة كمنظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعاً ما تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل المادية

والبشرية بغية إصدارات قيمة المضافة حسب الأهداف المرجوة<sup>1</sup>.

**الفرع الأول: الموارد البشرية:**

أصبحت الإستراتيجيات التنافسية التي تتبناها المؤسسات للاستحواذ على حصص سوق متزايدة تقوم على

عقول البشرية لمدرين واختصاصيين وعاملين يحسن اختيارهم وتدريبهم وتحيزهم ومنه يعتبر العنصر البشري

هو الحاكم والقوة المحركة لجميع السياسات وبرامج وأنشطة المؤسسة، وهو يعتبر الضمان الوحيد لبعث

الحياة لكافة عناصر الإنتاج التي لا يمكن أن تحقق الأهداف المتوخاة منها ما لم يتوفر فيها العنصر البشري،

فالإنسان لا يخضع لعوامل ثابتة يمكن السيطرة عليها بل هو يتميز بالحركة الدائمة والتقلب المستمر مما

يسبب اختلاف الأفراد في القوة العاملة والعلاقة بين مسيري المؤسسة والعمال فهي علاقة اجتماعية قبل أن

تكون اقتصادية، فيمكن للمدقق أن يلاحظ ذلك أي مدى تكامل مسيري الإدارة والعمال أو مدى ملاحظة أن

الإدارة قدوة حسنة لعمالها مثلاً: كالتحفيز، اشتراكهم في بعض القرارات، نظام الرقابة الداخلية التي تضع

<sup>1</sup> بلهشمية أمنة، مرجع سبق ذكره، ص 50.

ثقافة مكتسبة من طرف إدارتهم كتوقيت العمل... الخ، هذه العوامل وأخرى تهم المدقق في اتخاذ بعض التقارير عليها.

### الفرع الثاني: الموارد المادية:

تنقسم هذه الموارد إلى موارد طبيعية وأخرى مالية، وهذه الموارد ليست ضرورية في كل المؤسسات، بل إن هناك مؤسسات تجارية وخدمية مواردها المادية هي الأموال المستعملة والموجودات في المخطط الوطني لها، كالمخطط الخاص بالقطاع البنكي أو الفلاحي أو المخطط الخاص بالقطاع التأمينات... الخ يهدف هذا المخطط إلى المحافظة على أصول المؤسسة<sup>1</sup>.

أما الثانية فهي رؤوس الأموال بالنسبة للمؤسسات، ذلك أن معظم الأهداف والسياسات والقرارات يستحيل النظر إليها بمعزل عن الاعتبارات المالية، ونتيجة التغيرات التي حدثت في النشاط الاقتصادي فإن وظيفتي التخطيط والرقابة المالية أصبحتا تحتلان مركزاً أكثر أهمية، ويعتمد عليهما في كتابة التقارير أي المحافظة على أصول المؤسسة وتسيير الموارد المالية، وهذا بمعرفة الخطط والسياسات الإدارية المطبقة وما تم تحقيقه فعلاً ثم تسجيل الانحرافات وأسبابها ومدى إمكانية تصحيح الأخطاء سواء العفوية أو العمدية وتقديم الملاحظات لأصحاب الشأن.

وإذا لم يتوفر شرط الرقابة على الموارد المادية تظهر مشاكل عديدة منها اختلاس بعض موجودات المؤسسة على سداد التزاماتها وتفادي الإفلاس وهذا راجع كله للاختلاس والأخطاء والغش في المؤسسة.

### الفرع الثالث: التدقيق أداة لتحقيق الخطط الإستراتيجية:

سنتعرف من خلال هذا الفرع على الخطط الإستراتيجية التي تعتمد عليها المؤسسة في تسيير مواردها المادية والبشرية لتحقيق الأهداف المرجوة.

1/ تعريف الخطط الإستراتيجية: هي مجموعة القرارات والخطوات المستخدمة من جهة لوضع وتنفيذ الإستراتيجية أو الإستراتيجيات التي تخلق التناسب مع المؤسسة ومحيطها والهادفة من جهة إلى تحقيق أهداف المؤسسة، أما الخطط والسياسات الإدارية فتعبر عن كيفية توزيع الموارد البشرية وغير البشرية

<sup>1</sup> فيشر أنطوني، "اقتصاديات الموارد البيئية"، دار المريخ، الرياض، 2002، ص 12.

لتخدم أهداف المؤسسة.<sup>1</sup>

يعرف التخطيط الإستراتيجي على أنه العملية التي تتضمن وضع مجموعة من الأهداف الممكنة التنفيذ على ضوء تأثير مختلف العوامل للمشرع أو المنظمة.<sup>2</sup>

2/ دور التدقيق في تحقيق إستراتيجية المؤسسة: يهدف التدقيق المحاسبي في الشركة إلى جمع كافة البيانات اللازمة لتحديد الكيفية التي يمكن للشركة أن تحقق بها النجاح في كل خدمة من الخدمات التي يقدمها لكافة القطاعات العملاء المخدومة، وهذه البيانات يتم جمعها من خلال عملية تقييم ومراجعة شاملة لكل من البيئة العامة التي تعمل في ظلها الشركة والبيئة الداخلية لها وتستلزم هذه العملية القيام بتحليل شامل يتضمن مجالين هما: التحليل البيئي. ثم تحليل وضع الشركة.

1-2- تحليل البيئة الداخلية وتحديد الموقف الحالي للشركة: ويتضمن ذلك إجراء دراسة تحليلية واقعية لإمكانيات موارد الشركة ومصادر قوتها وضعفها في الحاضر والمستقبل ويشمل ذلك على تحليل الإنجازات السابقة للشركة الاستثمارية وفي ضوء هذه المعلومات تستطيع الشركة التعرف على الفرص المتاحة وتحديد قدرة الشركة على انتهازها والصعوبات التي يمكن أن تواجهها في هذا الصدد ويشتمل هذا النوع من التحليل ما يلي:

أ- تحليل العملاء الحاليين من حيث عددهم بالنسبة لكل خدمة تقدمها الشركة وأنماط سلوكهم في التعامل ومدى ملائمتهم، كما يمكن تصنيف هؤلاء الذين قد أغلقوا حساباتهم في الشركة.<sup>3</sup>

ب- تحليل نقاط القوة والضعف التي يتصف بها الموقف الحالي في الشركة وتحديد القوة الذاتية لها، ويشتمل هذا التحليل على ما يلي:

• حصة الشركة من السوق وبالنسبة لكافة الخدمات مثل: حصته من سوق الودائع الإجمالية، حصته من القروض بمختلف أنواعها...إلخ.

• المظهر الخارجي والتنظيم الإداري والتنظيمي للشركة ودرجة مرونة الإجراءات الإدارية بما يستوعب أية

<sup>1</sup> حسن إبراهيم بلوط ، "إدارة الموارد البشرية من المنظور الإستراتيجي"، الطبعة 1، 2002، ص 81.

<sup>2</sup> محمد جاسم ، محمد الصمدي، "إستراتيجيات التسويق"، الطبعة الأولى، 2010، ص 29.

<sup>3</sup> محمد صرقي، "الإستراتيجية التسويقية للموانئ وشركات النقل البحري"، الطبعة الأولى، 2009، ص 248-249.

تغيرات إستراتيجية قد تجد الإدارة ضرورة إحداثها لتحقيق المصلح العليا للشركة.

- سرعة إنجاز الخدمات.
- موقع الشركة بالنسبة لمناطق الكثافة السكانية.
- أسعار الخدمات المقدمة من قبل الشركة.
- الميزانيات التقديرية المخصصة لكل نوع من الأنشطة التسويقية والترويجية والجهود المبذولة في هذه الأنشطة.
- ساعات الدوام الرسمي ومدى ملائمتها مع ظروف العملاء.
- المعايير المعتمدة من قبل الإدارة الشركة بالنسبة لكافة أنواع الخدمات وخاصة القروض.
- مدى ما تقدمه الشركة من خدمات جديدة تتلاءم مع التطور.
- مدى كفاية وفعالية نظام المعلومات التسويقية الحالي في الشركة.
- سمعة الشركة وصورتها في أذهان أفراد الجمهور.
- مستوى الكفاية الإدارية والإنتاجية لكفاية موارد الشركة بما في ذلك المهارات والعرف المتوافرة لدى موظفي الشركة، كما أن مراجعة وتحليل هذه الجوانب من شأنها أن تساعد إدارة الشركة على تقييم الموقف العام داخل الشركة وتحديد نقاط الضعف ونقاط القوة لديه بما يقود إلى تحديد القدرة الذاتية للشركة في تحركاتها على كافة المستويات.

المطلب الثاني: التدقيق المحاسبي القوة المحركة للتسيير في المؤسسة

يعتبر التدقيق المحاسبي القوة المحركة للتسيير في المؤسسة من خلال ثلاث جوانب هي كالتالي:

الفرع الأول: التدقيق المحاسبي أداة للرقابة الداخلية:

ظهرت عدة تعريفات للرقابة الداخلية واخترنا تعريف شامل هو: "الرقابة الداخلية تفرض على جميع العاملين في جميع المستويات الإدارية الالتزام بالسياسات والأهداف الموضوعية بواسطة إدارة المشروع أو الاستغلال الأمثل للموارد والقضاء على الإسراف والأعطال الخاصة بالتجهيزات (حماية الأصول)<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> أحمد نور، "مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية"، الدار الجامعية، بيروت، 1984، ص 169.

-الالتزام بالسياسات المرسومة.

-تحديد خطوط السلطة والمسؤولية بطريقة سليمة لتسهيل عملية التخطيط.

ونظام الرقابة الداخلية يحقق أهدافه من خلال جانبين هما: الرقابة الإدارية والمحاسبية.

#### أولاً: الرقابة الإدارية:

ويشمل هذا الجانب رقابة السياسات الداخلية والإجراءات السابق وضعها من خلال الخطة التنظيمية التي

تبين المستويات والوظائف الإدارية وخطوط السلطة والمسؤولية، وهذا إلى جانب سلامة القرارات التي تم

اتخاذها من طرف الإدارة وكذلك تقييم مدى كفاءة أداء الأعمال والأنشطة التي تمارسها، ويمكن القول أن

هذا الجانب من الرقابة يشمل كل ما هو إداري وبالتالي فهو نقطة البداية لتقرير أنظمة الرقابة المحاسبية<sup>1</sup>.

#### ثانياً: الرقابة المحاسبية:

يتضمن هذا الجانب رقابة البيانات المحاسبية في دفاتر وسجلات الأصول المختلفة ومراجعة القيود التي تم

تسجيلها في دفاتر اليومية وترجيلها إلى دفتر الأستاذ، وفحص الإجراءات والقواعد والطرق المحاسبية وأساليب

حماية الأصول من الضياع وأخيراً تقييم مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فإن كان نظام

الرقابة جيداً يساعد المدقق على تضيق نطاق عملية التدقيق أما إذا كان العكس تصعب عملية التدقيق.

وما يهم المدقق هو دراسة وتحديد مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاختبارات

والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق عملية التدقيق، ووفق النتيجة التي يتوصل إليها من عملية التقييم

يستطيع المدقق تحديد مدى العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة بالإضافة إلى تلك الأدلة بالإضافة إلى

الوقت الملائم للقيام بالإجراءات للتدقيق.

وتمر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل مدقق الحسابات بثلاث خطوات أساسية وهي:

1- التعرف على نظام الرقابة الداخلية من خلال الإطلاع والملاحظة أو من خلال قائمة استقصاء نموذجية

لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام، ومن ذلك يمكن استخدام قائمة استقصاء نموذجية لتوضيح

الكيفية الواجبة والكيفية التي يتم بها فعلاً تنفيذ مقومات هذا النظام.

<sup>1</sup> فتحي السوافيري رزق، محمد سمير كامل، مصطفى محمود مراد، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 36.

2- إجراء مقارنة بين الإجراءات التي تنطوي عليها القائمة المثالية المحددة في الخطوة السابقة مع الأخذ في

الاعتبار الظروف الفعلية التي تنفذ خلالها تلك الإجراءات.

3- تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام، وهذا يتطلب من المدقق استخدام المعايير الإحصائية للكشف عن

الكيفية التي يعمل بها النظام فعلاً.

### الفرع الثاني: التدقيق المحاسبي وتحقيق الإستراتيجيات في المؤسسة

إن مفهوم الإستراتيجية وفق المنهج الحديث يتضمن أكثر مما تنوي المؤسسة عمله أو تخطط للعمل به

ولهذا تعرف الإستراتيجية بأنها نمط أو نموذج معين يعبر عن تدفق القرارات أو التصرفات، سواء كان هذا

النمط ناتجاً إستراتيجيات مقصودة أو غير مقصودة فالإستراتيجيات الناجحة وفق المنهج الحديث يمكن أن

تبرز من عمق التنظيم، ففي الممارسات العلمية تتكون إستراتيجيات المؤسسة من مزيج الإستراتيجيات سواء

كانت مقصودة أو غير مقصودة، والإدارة الناجحة لها القدرة على التفكير إستراتيجياً، وفي ظل التغيرات

الاقتصادية التي طرأت على العلم مع ظهور العولمة أصبحت المنافسة أكبر شراسة، فأصبح على المؤسسة

مواجهة التحديات ومنها الخصوصية، اقتصاد السوق العولمة... الخ، وعليها استعمال إستراتيجيات للبقاء في

هذا السوق ففي ظل هذه التغيرات والأحداث تسعى كل مؤسسة للاستحواذ على قدر كبير من الزبائن وبالتالي

تسويق المنتجات إلى عدد من البلدان في حين أصبح المستهلك يختار الجودة وليس الكمية، ومن هذا المنطلق

أصبحت المؤسسة تهتم بالجودة، ولا تقتصر فقط على المنافسة والبقاء في السوق بل أيضاً مساندة أحداث

المستهلكين وتلبية حاجياتهم الاستهلاكية والتفكير في الطرق المستعملة من طرف المؤسسة للتسويق والتوزيع

حتى إدارة الإنتاج التي تسمح بإنتاج المنتجات وعملية تدقيق الإستراتيجيات فحص ودراسة لإستراتيجية

الشركة ككل أو إستراتيجية وحدات النشاط المختلفة داخلها وبغرض تحديد ما إذا كانت الإستراتيجيات

المتبعة من قبل الشركة وما يرتبط بها من استثمارات رأسمالية قد حققت النتائج المرجوة منها أم لا.

وعادة ما تقوم المنظمة بالتدقيق لأحد الأسباب التالية<sup>1</sup>:

- فشلاً إستراتيجية الحالية في إحداث النتائج المرغوبة أو حدوث تغيير جوهري وأساسي في البيئة الخارجية

<sup>1</sup> كاظم نزار الركابي، "الإدارة الاستراتيجية"، داروائل، عمان، 2004، ص ص 199-226.

للمنظمة.

-توقع حدوث فجوة في التخطيط بين الأهداف المالية الموضوعية للشركة والنتائج المنتظرة نتيجة الاستمرار في الأنشطة الحالية ومشروعات الأنشطة الجديدة.

-وجود فريق جديد يرغب في وضع بصماته باتخاذ مجموعة من التصرفات، وأصبح المدقق ليس مدقق حسابات فقط بل مستشاراً أيضاً فيعطي بعض الاستشارات للمسيرين بالمؤسسة مثلاً في الجودة وحماية المستهلك فهناك تنادي بحماية المستهلك فهذا أيضاً يكون في الحسابان مدقق الحسابات وهناك أمثلة كثيرة منها بعض الاستشارات تكون عبر الانترنت ويبقى مدقق الحسابات عمله لا يقتصر على تدقيق الحسابات بل يتعدى ذلك.

### الفرع الثالث: مراجعة المؤسسة وتفعيل العلاقات مع العاملين

بحكم الوضع الحالي فإن المؤسسة الاقتصادية تعيش في محيط تعددت فيه الأطراف الاقتصادية فبات من المؤكد الاحتكاك بهذه الأطراف حتى تضمن المؤسسة البقاء والاستمرار في السوق ومن بين هذه الأطراف نجد البنوك، مديرية الضرائب، مديرية التأمين، صندوق الضمان الاجتماعي، الصندوق للتقاعد، وكذا القطاع الحكومي والمستثمرين.

### أولاً: دور التدقيق في تحسين العلاقة بين المؤسسة والبنك:

قبل أن يمنح البنك القرض للمؤسسة يجب أن يعرف محيط المؤسسة الاقتصادي وهنا تبرز أهمية ودور التدقيق في تسهيل عملية دراسة البنك للمؤسسة، فإذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق على المركز المالي الجيد للمؤسسة فهذا يؤدي بالبنك إلى قبول طلب منح القرض وتقدير الخطر المحتمل في حالة حدوث تغيرات اقتصادية<sup>1</sup>.

-الضمانات: بعد تحليل البنك ملف القرض وإطلاعه على الميزانيات المحاسبية والمالية للسنوات الثلاثة الماضية عن طريق مؤشرا التوازن المالي ومؤشرات المردودية، يطلب البنك من المؤسسة ضمانات على أمواله، فقد تكون مادية فهو يحتاج لمعرفة أكثر عن هذه الضمانات المادية والتي لا توفرها إلا عملية التدقيق للأصول

<sup>1</sup> محمد عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص ص16-17.

الثابتة فهي تبين وجودها وملكيته وقيمتها التي قد تعادل قيمة القرض المقدم.

-المتابعة بعد منح القرض: بعد منح القرض عن طريق التفاوض عن قيمة وكيفية صرفه وسداده والضمانات المقدمة وسعر الفائدة يقوم البنك بمتابعة استعمال القرض من طرف المؤسسة ويساعده في هذا العمل التدقيق المحاسبي طبعاً، فالتدقيق المستمر للأصول الثابتة تمكن البنك من معرفة كيفية استعمال القرض.

ثانياً: تدقيق المؤسسة وخدمتها لمصلحة الضرائب:

إن إجراء التدقيق بالفحص والتحقق وإبداء رأي محايد اتجاه القوائم المالية على أنها تعبر بصدق ووضوح على الوضعية الحالية للمؤسسة ومركزها المالي، ونتيجة نشاطها يساعد كثيراً مديرية الضرائب في فرض ضرائب على هذه المؤسسة مركزها المالي ونتيجة نشاطها للمديرية تقوم هذه الأخيرة بتحديد نسبة الضرائب المفروضة على أرباح الشركات وعلى رأس المال كما تمت عملية التدقيق الدقيقة من حدوث تهرباً الجبائية كزيادة التكاليف وتخفيض الإيرادات خاصة إذا كانت المراجعة حيادية وبالتالي تفادي المؤسسة من المتابعة الجبائية من المديرية أو حتى القضائية في حالات اكتشاف التهرب.

ثالثاً: تدقيق المؤسسة وخدمتها لمصالح التأمين:

بعد اقتناء المؤسسة للأصول الثابتة من آلات وتجهيزات ومعدات نقل وغيرها تقوم بتأمينها ضد المخاطر كالحرق أو الإتلاف أو السرقة، تقوم بإيداع ملفها الخاص بالتأمين لدى مصلحة التأمين حيث يتضمن هذا الملف قيمة وملكية هذه الأصول وهذا ما يعرفه التدقيق بالأصول الثابتة وبذلك تمنع من حدوث إختلالات فيما يخص التأمين فقد يكشف الفحص الانتقادي الميداني للأصول الثابتة عدم وجود الأصل أو عدم ملكيته وثنائياً وبالتالي منع التلاعب وتقديم المرتكبين للعدالة.

رابعاً: تدقيق المؤسسة وخدمتها لمصلحة الضمان الاجتماعي وصندوق التقاعد:

صندوق الضمان الاجتماعي للأجراء يشترط على العامل تقديم ملف فيه شهادة العمل وكشف الراتب ووثيقة تثبت أنه مؤمن من طرف المؤسسة التي يعمل فيها حتى يستفيد من التعويضات في حالة المرض أو حادث عمل كما أن عملية التدقيق في الأجور تساعد على إبراز المرتب الحقيقي الذي يتقاضاه العامل وعدد

ساعات العمل وهذا ما يحتاجه صندوق التقاعد للاستفادة من منحة التقاعد سواء المسبق أو العادي بعد 60 سنة<sup>1</sup>.

خامساً: تدقيق المؤسسة وخدمتها للقطاع الحكومي والمستثمرين:

العلاقة بين المؤسسة والحكومة علاقة مباشرة فمن خلال معرفة المركز المالي لكل مؤسسة ودخلها الإجمالي (الإيرادات) يتيح للحكومة من معرفة الوضع الإجمالي للاقتصاد ككل وهذا لا يتم إلا بتوفر الدقة والصحة في القوائم المالية وهذا ما تظهره عملية التدقيق من خلال تقرير المدقق المحايد، وكذلك تعرف مشاكل هذه المؤسسات وتقديم يد العون لها عن طريق منح امتيازات في الاستثمار كما أن عملية التدقيق الانتقادية الهادفة والبناءة تبعث على الثقة في اتخاذ القرارات السياسية اتجاه مختلف القضايا المحلية والدولية كتسديد القروض والديون الخارجية وإبرام اتفاقيات شراكة بين المؤسسات الوطنية والخارجية مثل شركة سونطراك، أما فيما يخص المستثمرين نتائج عملية التدقيق تهمهم كثيراً لأنهم سيخاطرون بأموالهم في هذه المؤسسة، فبمعرفة المركز المالي يستطيع المستثمر عرض خدماته وأمواله على إدارة الشركة دون خوف من شراء سندات أو أسهم رأس مالها.

المطلب الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة:

إن عملية التدقيق المحاسبي تخدم عدة أطراف بأغراضهم المختلفة، فهي تعتبر بمثابة "ضمان إضافي لمراقبة جودة المعلومات ومن ثم تقليل الخطر"، ونعني بالتدقيق هما ليس فقط الداخلي أو الخارجي بل كليهما معاً، فصحيح أن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يتم تطبيقها بطريقتين مختلفتين، وهذا حسب إجراء المقارنة بينهما.

إن التدقيق الخارجي لم يبق في شكله التقليدي بل تطور وهذا بفضل المنهجيات الحديثة لممارسة مهنة

التدقيق من طرف المدقق الخارجي والمقترحة من طرف مكاتب التدقيق الكبرى في العالم.

الفرع الأول: دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة:

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسات، كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص ص 17-18.

وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية، وتدقيق حسابات المؤسسة وتدقيق أنظمتها المالية والإدارية والتحقق من موجوداتها، وهذا يبين أن تطبيق التدقيق الخارجي سوف يكون هناك مزيداً من

الرقابة ومزيداً من الحد من الغش والتزوير<sup>1</sup>.

يتمثل النهج التقليدي للتدقيق في إعطاء الضمان والطمأنينة لمستخدمي البيانات والقوائم المالية، وهذا من خلال قيام المدقق الخارجي بالتأكد من مدى التزام إدارة المؤسسة بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، فهذه الأخيرة تعتبر الوسيلة الرئيسية إبلاغ المستخدمين الخارجيين بالمعلومات المالية المتعلقة بها.

وينطوي تقويم أداء المؤسسة من قبل مستخدمي القوائم المالية على ثلاثة مقارنات أساسية كالآتي:<sup>2</sup>

1/ مقارنة أداء المؤسسة في الفترة الجارية بأداء المؤسسات المماثلة.

2/ مقارنة أداء المؤسسة ما بين الفترة المحاسبية الجارية بأدائها في الفترة أو الفترات السابقة.

3/ مقارنة أداء المؤسسة بالنسبة إلى حجم وظيفة 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، تأثير هذا النهج الحديث يشمل توسيع نطاق وظيفة التدقيق التقليدي من مجرد إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية إلى تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية المؤسسة محل التدقيق.

وقد استدعى ظهور وتطور النهج الحديث للتدقيق ضرورة إعادة التعريف بالتدقيق ووظيفة الأساسية وأدوار ومسؤوليات المدققين والتزاماتهم أمام مختلف الأطراف المستفيدة من خدماتهم، حيث يحاول التدقيق الحديث تفادي الوقوع في الخطأ أو العيب الموجود في النهج التقليدي للتدقيق والذي يتمثل في عدم مقدرته على توفير مشورة بناءه تحسن من عمليات وأداء المؤسسة محل التدقيق.

<sup>1</sup> أحمد لعماري، مداخلة بعنوان: "الإصلاح المحاسبي ومهنة التدقيق في الجزائر"، المنقح الوطني التاسع حول مهنة مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، يومي 11 و12 أكتوبر 2010، ص 15.

<sup>2</sup> خالد الخطيب، القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 16، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر، مارس 2009، ص 15.

ظهر مفهوم التدقيق الحسابات في حيله الرابع يمكن تبريره من منظور طالبي الخدمة من خلال إبراز أهمية القيمة المضافة التي يمكن لمدقق الحسابات تقديمها بجانب القوائم المالية، وبالتالي نلاحظ أن طالبي الخدمة أصبحوا ينتظرون من المدقق الخارجي أكثر من ذلك، وللتأكيد، فإن تحقيق متطلبات طالبي الخدمة استدعى قيام مكاتب التدقيق الكبرى بتطوير منهجيات حديثة تم من خلالها توسيع نطاق هدف عملية تدقيق الحسابات ومخرجاتها ودور المدقق وطبيعة إجراءات عمله، وبشكل عام تشمل أهداف النهج الحديث لتدقيق الحسابات على الإجراءات التالية:<sup>1</sup>

- أ- تحليل إستراتيجيات المؤسسة محل التدقيق وفهم طبيعة البيئة الإستراتيجية.
  - ب- تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المؤسسة محل التدقيق وتقييم مدى ارتباط وانسجام هذه الأنشطة بالإستراتيجيات والأهداف المحددة.
  - ج- تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة محل التدقيق وردود فعل الإدارة اتجاهها.
  - د- قياس النشاط التجاري للمؤسسة محل التدقيق والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ضوء التحليل والمقارنة مع بيانات المؤسسة الأخرى التي تمارس نفس النشاط.
  - هـ- إيجاد وتقديم الحلول الملائمة لمشاكل المؤسسة ومواطن الضعف التي تم تحديدها وحصريها من خلال المراحل الأربعة السابقة بهدف تطوير نوعية وفاعلية الأداء المستقبلي للمؤسسة.
- ويلاحظ أن هذا الأسلوب يضع احتياجات إدارة المؤسسة محل التدقيق في المقام الأول ويقدم طريقة تركز على اعتبار التدقيق أداة لتحسين أداء الإدارة وبالتالي تستطيع نتائج التدقيق أن تعكس احتياجات الإدارة خاصة وأنها موجهة لخدمتها، بمعنى أن المدقق أصبح يشارك الإدارة في إحداث تطور بأداء المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها، من هنا أصبح المدققين غير مقيدين بأدوارهم التقليدية في تدقيق الحسابات وفحص السجلات فقط وإنما امتد عملهم ليشمل المشاركة في تقييم أداء وعمل المؤسسة محل التدقيق، وإمداد الإدارة بالمعلومات والبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات الهامة والجوهرية. ولتكوين القيمة المضافة

<sup>1</sup> أحمد محمد خوري، مداخلة بعنوان: "دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية موارد المنشأة"، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2006، ص 39.

لتدقيق الحسابات يتبع المدقق أسلوبين فنيين لجمع أدلة بشأنها تسهيل عملية إضافة القيمة وضمان التوافق مع المعايير المهنية، وهذين الأسلوبين هما:<sup>1</sup>

1/ الحصول على فهم أفضل الأهداف وإستراتيجيات وأنشطة المؤسسة محل التدقيق، حيث يجب على المدقق أن يتفق وقتاً أطول لفهم عمل هذه الأخيرة، ووسائل الرقابة الداخلية المطبقة وطبيعة السوق وعلاقتها مع المنافسين وغير ذلك من القضايا التي تواجهها الإدارة، لأن هذه المعرفة تعطي فريق عمل لتدقيق فرصة إضافة للقيمة بشكل حقيقي، ويصبح المدقق عندها في وضع أفضل فقط لإبداء رأيه عن القوائم المالية وإنما أيضاً لتقديم نصائح من شأنها تطوير أداء المؤسسة مستقبلاً.

2/ 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 أنه الدراسات والإصدارات المحدودة بهذا الخصوص تشير إلى أن تدقيق الحسابات لم يعد عملية تقتصر على تقييم النظم والمخاطر وتنفيذ برنامج التدقيق الأساسي، ولم يعد التركيز الأساسي للمدقق ينصب على جمع أدلة إثبات من مصادرها التقليدية بهدف تدعيم رأيه النهائي عن العملية، ولم تعد الأساسيات التقليدية لعملية التخطيط واستخدام العينات في تنفيذ إجراءات الفحص والاختبارات التفصيلية تشكل نفس درجة الأهمية التي كانت عليه في السابق، فالتدقيق الآن أصبح يعتمد بشكل كبير على تقييم فاعلية إستراتيجيات وفكر الإدارة وملائمة الأنشطة الأساسية التي تعتمدها مقارنة بالمنافسين بالإضافة إلى تقييم النظم والمخاطر وفحص السجلات والقوائم المحاسبية.

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

لقد كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية، فقد كان اكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات يمثل العمل الأساسي للتدقيق الداخلي أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول المؤسسة، بعدها حدث تطور منطقي لوظيفة التدقيق الداخلي، فهو نشاط التقييم لمساعدة الإدارة

<sup>2</sup> خالد خطيب، مرجع سبق ذكره، ص 16.

في حكمها عن الأداء في المؤسسة وعن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال استقلاله التنظيمي، لذلك ظهرت صورة جديدة لمدقق الداخلي اتجاه الأفراد الذين يراجع أعمالهم فهو ينصح ولا يأمر، ويصحح ولا يفضح، بل يساعدهم في تطوير تحسين أعمالهم، وكذلك توصيل المعلومات إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد بالوسائل والأدوات المتعارف عليها.

لدي وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات، وارتبط بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط تقييبي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها، وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها، وتطورها وازدياد أهميتها، ووقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية وإنشائي لتشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة وذلك من خلال وضع برامج التدقيق.<sup>1</sup>

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

من خلال هذا التعريف نجد أن التدقيق الداخلي هو نشاط تأكيدي لتطمئن الإدارة بأن 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 وموضوعي بأداء الأعمال الموكلة إليه، جميع هذه الأدوات تعمل من أجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خفض التكاليف واكتشاف موضع الغش وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والعمل على اقتراح ما من شأنه تحسين العمل والأداء داخل المؤسسة..

نجد من خلال التعريف السابق أن التدقيق الداخلي في جوهره يهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة بفعالية وكفاءة، أي أنه يسعى إلى تحقيق فعالية الأداء وذلك في جميع المستويات سواء كانت العليا أو الدنيا، وذلك من خلال التحليلات والتوصيات التي يقدمها لمختلف المسيرين والعاملين في المؤسسة، فالتدقيق الداخلي

<sup>1</sup> خالد خطيب، مرجع سابق، ص 64.

يقوم على مجموعة من القواعد والأسس والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:<sup>1</sup>

1/ مراجعة وتقويم فعالية وكفاءة وتطبيق الرقابة المالية على العمليات الأخرى والعمل على جعلها أكثر فاعلية وبتكلفة معقولة.

2/ التحقق من مدى الالتزام بسياسات المؤسسة وخططها وإجراءاتها الموضوعية.

3/ التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المؤسسة من جميع أنواع الخسائر.

4/ التحقق من إمكانية الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية.

5/ تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون بالقيام بها وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المؤسسة وتطويرها.

6/ رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها.

7/ تحديد أسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة، وتحديد الخسائر والأضرار الناجمة عنها واقتراح ما من شأنه معالجتها ومنع حدوث مثل ذلك في المستقبل.

8/ إجراء الدراسات والاختبارات الخاصة ببناء أعلى طلب من الإدارة.

الفرع الثالث: دور التدقيق الإداري في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة:

من خلال ما سبق يظهر حالياً دور كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة، فهما يشكلان إطار متكامل وهذا في حالة وجود تعاون بينهما.

في الماضي كان ينظر إلى التدقيق سواء الداخلي أو الخارجي على أنه أداة للتأكد من سلامة وشرعية وصدق

المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية والتي يتم إعدادها من إدارة المؤسسة، أي الجانب المالي فقط.

ولهذا كان يسمى بالتدقيق المالي فهذا الأخير يتجاهل التساؤلات المتعلقة بما إذا كانت موارد المؤسسة تستخدم

بصورة اقتصادية Economically، وفعالية Effectiveness وبكفاءة Efficiently في تحقيق أهداف المؤسسة أم

لا، والتي يطلق عليها EsThreeTh، ولهذا ظهر ما يسمى بالتدقيق الإداري أو التدقيق الحديث أو التدقيق

الشامل، والذي يمكن تعريفه بأنه: " فحص وتقييم منتظم وشامل وبناء للممارسات والطرق الإدارية، ويتم

<sup>1</sup> هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"، الطبعة الثانية، داروائل، الأردن، 2006، ص 65.

بواسطة شخص مستقل".

ويعرفه المعهد المدققين الداخليين بأمريكا بأنه: "عملية تقييم منتظم مستقل وموجه للمستقبل، يتم بواسطة المدقق الداخلي للأنشطة التنظيمية التي تخضع لرقابة المستويات الإدارية العليا والوسطى والدنيا، بغرض تطوير ربحية المؤسسة وتحقيق الأهداف التنظيمية الأخرى (تحقيق البرامج، الأهداف الاجتماعية وتنمية قدرات العاملين).

ويمكن تعريف التدقيق الإداري كذلك بأنه: " بحث منظم لطرق تحسين الكفاءة والفعالية، ويمكن اعتباره أحد أشكال النقد البناء".

ومن 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، وأخيراً تدقيق الكفاءة.

خلاصة:

تكتسي وظيفة التدقيق المحاسبي دوراً مهماً في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، وذلك عن طريق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ثم التقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضعية الحقيقية للمؤسسة، وهذه التقارير تكون سليمة من خلال التعبير الدقيق والسليم للحسابات الختامية، والتي يقدمها المدقق الداخلي والخارجي للمؤسسة، باعتباره أساساً لنجاعة القرارات الداخلية في تفعيل الأداء وتوجيه قرارات الاستثمارات الخارجية عن المؤسسة، وذلك باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة سواء كان ذلك يخص تصحيح الأخطاء أو تقديم الحلول من أجل تفادي الإفلاس والغش، وهذه الأهداف كلها تسعى لتحسين نتائج المؤسسة.

تمهيد:

لقد قمنا من خلا هذه الدراسة بمعالجة عمل محافظ الحسابات ومدى ضرورة المهمة الموكلة إليه، حيث أن هذا الأخير هو من يقوم بعملية التدقيق الحسابات التي أصبحت إحدى الأدوات التحليلية التي تجعل كل مؤسسة تهتدي إليها لتصحيح الانحرافات، كما أنها تبرز وتوضح مصداقية وصحة القوائم المالية التي تتعامل بها المؤسسة.

لذلك في هذا الفصل قمنا بتحليل تقرير محافظ الحسابات حول المؤسسة بعدما قام بعملية التدقيق في تلك المؤسسة.

المبحث الأول: التعريف بالمكتب محل الدراسة

تعتبر مهمة محافظ الحسابات من المهام الأساسية والضرورية الموكلة إليه وفعاليتها في ضمان حقوق المساهمين والشركاء في المؤسسة وهذا باعتبار رأيه محايد ومستقل عن إدارة الشركة.

المطلب الأول: تعريف ونشأة المكتب:

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى كل من نشأة وتعريف مكتب محافظ الحسابات.

الفرع الأول: نشأة المكتب:

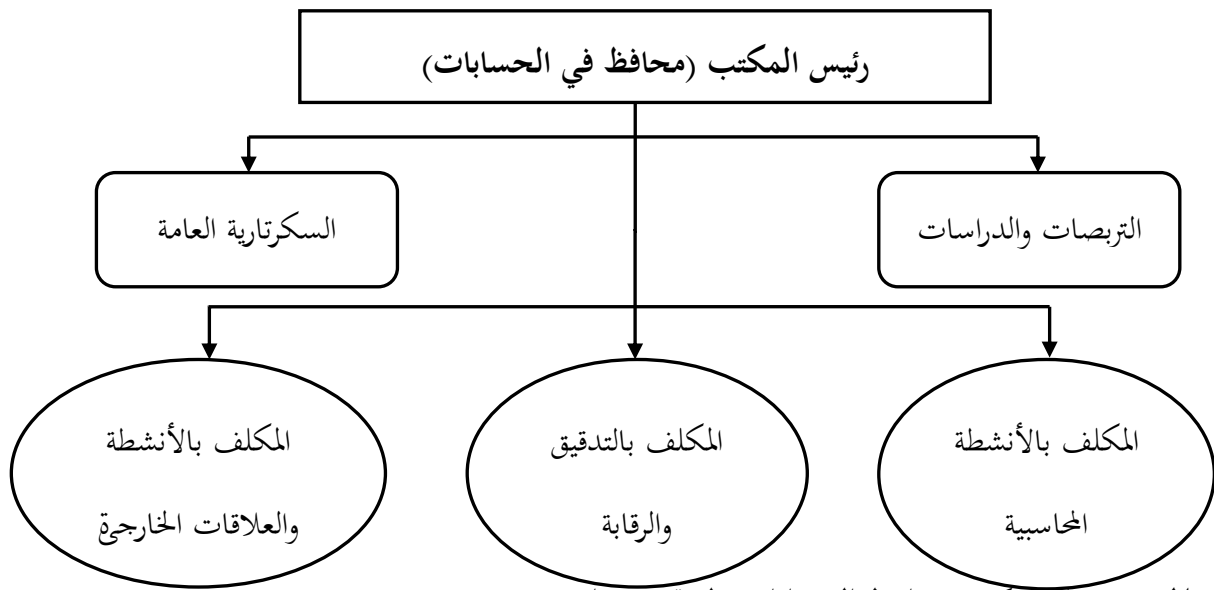
انشأ المكتب بتاريخ 31 جوان 2010، وذلك بعد استلام محافظ الحسابات لوثيقة الاعتماد المسلمة من طرف وزارة المالية، بعد انتهائه من الدراسة والتربص لمدة سنتين والتي كانت رقم 2010/2708 المسلمة بتاريخ 03 جوان

2010.

الفرع الثاني: تعريف المكتب:

يتمثل في مكتب خاص بمحافظ الحسابات ومحاسب معتمد، والذي يقع مقره بشارع بن قادة طيب (الحي الملكي سابقاً) مستغانم، وبالضبط مقابل الجامعة المركزية وسط مدينة مستغانم. والذي يتمثل هيكله كما يلي:

الشكل رقم 1: الهيكل التنظيمي للمكتب



المصدر: وثائق مكتب محافظ الحسابات بولاية مستغانم.

حيث يحتوي المكتب على أربع (4) مكاتب بالإضافة إلى الهيكل السابق، مطبخ، وقاعة انتظار، وهي مقسمة على النحو التالي:

المكتب الأول: وهو المكتب الرئيسي والخاص بمحافظ الحسابات (رئيس المكتب).

المكتب الثاني: خاص بالسكرتارية العامة.

المكتب الثالث: مكتب النشاطات المحاسبية، وضم موظفين:

الأول: مكلف بمتابعة الأعمال المحاسبية الدورية والمتمثلة في التصريح بالمداخيل (G50).

الثاني: مكلف بمتابعة أعمال الأول وترتيبها ليقوم بانجاز أعمال نهاية السنة المترتبة عنها، والمتمثلة في الميزانية الجبائية وكذا التصريح باشتراكات الضمان الاجتماعي للأجراء.

المكتب الرابع: وهو عبارة عن قاعة كبيرة الحجم مخصصة ومجهزة للمترشحين بمختلف أنواعهم، ويمكن اعتبار هذا المكتب ثانوي.

المطلب الثاني: مهام مكتب وأنواعها

وتنقسم هذه المهام إلى مهام رئيسية متعلقة مباشرة بنشاط المؤسسة وأخرى ثانوية.

الفرع الأول: مهام رئيسية:

وتنقسم إلى قسمين:

1/ مهام دائمة:

-التأكد من مصداقية وصحة الحسابات السنوية، التي تعكس الصورة الحقيقية لعمليات الدورة، إضافة إلى فحص الحالة المالية وأصول المؤسسة.

-التدقيق والتنسيق بين الحسابات السنوية، والمعلومات المدونة في تقارير التسيير.

-اطلاع المسؤولين أو الجمعية العامة عن كل النقائص التي تعرف عليها المدقق والتي تعرقل الاستمرار العادي لنشاط المؤسسة.

2/ مهام مؤقتة:

هي تلك الأعمال أو المهام الخارجة عن المجال الدائم لمهمة المكتب أي تلك المهام التي تكون كأعمال تكميلية أو إضافية ومنها: إجراء دراسات تكون اقتصادية فيما يخص إنشاء مشروع أو الحصول على قرض.

• مهمة تدقيق مؤقت .

• المرافقة.

• الإشراف على دورات تكوينية.

الفرع الثاني: مهام ثانوية:

وهي تلك المتعلقة بقسم التربصات والدراسات والتمهين. والتي تشرف عليها أساتذة يتم استدعائهم من طرف رئيس المكتب أو يشرف عليها بنفسه.

هذه التربصات عادة ما تكون لصالح مؤسسات عمومية كانت أو خاصة تتعاقد مع المكتب من أجل القيام بتربص أو رسكلة جهازها المحاسبي، أو تكون متعلقة بتربص التكوين المهني المتابعين من طرف المكتب أو تقديم دروس الدعم لمختلف الفئات (جامعيين، ثانويين...إلخ).

المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات

يتولى محافظ الحسابات القيام بعدة مهام حسب القانون التجاري وحسب القانون التنظيمي للمهنة في الجزائر وفيما يلي شرح المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات.

إن مهمة مندوب حسابات تنحصر في مراقبة أعمال الإدارة والإطلاع على حسابات الشركة وعلى دفاترها والتحقق من انضباطها، ولقد جاءت المادة 715 المكرر 214 من القانون التجاري لتفصيل هذه المهام على النحو التالي:

- تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أن يدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبة انتظام الحسابات للشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.
- ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة من صحة ذلك.

- يتحقق مندوب الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.
  - يجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة تحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة.
  - وقد نصت المادة 28 من قانون تنظيم المهنة في نفس السياق على ما يلي:
- أولاً: يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماماً لنتائج العمليات التي تمت في السنة السابقة. وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى أعلاه في نهاية السنة.
- ثانياً: يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركات أو المشتركين بقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للشركة المعنية المصالح المباشرة أو غير مباشرة.
- ثالثاً: يعلم المديرين والجمعية العامة أو الهيئة التداولية بكل نقص قد يكتشفه واطلاع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.
- وهذه المهام عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة المراقبة والمطابقة المحاسبية للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير.
- ونصت المادة 29 من نفس القانون على ما يلي:
- عندما تعد الشركة والهيئة كما تم النص عليها في المادة الأولى حسابات مدعمة يشهد محافظ الحسابات أيضاً أن الحسابات المدعمة صحيحة، وذلك بناءً على وثائق محاسبية أو تقرير محافظي الحسابات في المؤسسات التي تملك فيها الشركة أسهما.
- ويترتب عن المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية كما أن المشرع الجزائي كلف محافظ الحسابات بمهام متعددة خاصة، حتى يجعل منه الحارس الأمين على تطبيق القوانين داخل المؤسسة، هذه المهام الخاصة والمتعددة يمكن ذكر منها ما يلي:
- أخطار الجمعية العامة للمؤسسة بكل المخالفات التي اكتشفها.
  - التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي (بالزيادة أو بالنقص).

- أخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها (المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري).
- المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح (المادة 723).
- تقديم اقتراحات تعديل الأشكال والطرق الخاصة لحسابات النتائج والميزانية (المادة 715).
- ممارسة حق التفضيلي للاكتتاب.
- فحص متطلبات التنازل والدمج والانفصال وتصفية الشركات (المادة 750).
- استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة (المادة 651).
- المصادقة على قائمة المكافآت من خمس إلى عشر أشخاص المكافئون للمؤسسة.
- المصادقة على النشاط الصافي عن طريق الأسهم يساوي على الأقل الرأس المال الاجتماعي للمؤسسة الجديدة عند تحويل الأولي إلى شكل آخر.
- التدخل في حالة ما إذا كانت الخسارة تساوي 413 رأس المال الاجتماعي.
- صياغة تقرير حول وضعية المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة إذا حولت إلى مؤسسة بالأسهم.
- يؤكد احترام المساواة بين المساهمين.

#### المبحث الثاني: تقرير محافظ الحسابات حول التدقيق في مؤسسة

يسعى محافظ الحسابات إلى تحقيق الهدف الذي تقوم عليه المؤسسة ويساعدها على الاستقرار وذلك عن طريق التدقيق مع عدم تدخله في التسيير من أجل كشف الأخطاء المحاسبية.

#### المطلب الأول: مقدمة عن التقرير

السادة المساهمين،

تنفيذا للمهمة على عاتقنا من خلال القرار رقم 05 الصادر عن الجمعية العامة السنوية المنعقد

بتاريخ.....نتشرف أن نلفت انتباهكم إلى المعلومات التالية:

أولاً من الضروري أن نذكر أننا ابغنا للتكفل بهذه المهمة.....، عند تسليم مذكرة مجلس الإدارة للشركة

القابضة الجهوية العامة للغرب التي تحمل المرجع.....مؤرخة ب.....ذهبنا إلى الشركة:

أ-تم التعرف على الشركة.

ب-تسليم مراسلتنا التي تحمل اعتمادنا وتطلب الوثائق الإدارية والمحاسبية مما يسمح لنا بإنشاء وفتح ملفاتنا (دائمة والرقابية).

في هذا الميدان، يمكننا ملاحظة أننا لا نستطيع التدخل بشكل احتمالي في مرحلة استنابه التي من الضروري لحسن سير مهمتنا في نطاق مهنة مدققا الحسابات القانونيين.

باكتمال المهمة النبيلة لدينا في هذه المؤسسة، وهذا على الرغم من التأخر المسجل، سوف نعلمكم بأننا تلقينا أوراق الحصائل تبعاً للجدول أدناه:

- نسخة من الحساب الختامي للضرائب.....

- نسخة من الميزانية العمومية.....

- نسخة من التقرير الأدبي.....

أجرينا تدقيقنا أيضا العمل بطريقة سليمة وأدت أيضا إلى النتائج التي يتم الإبلاغ عن المعلومات الخاصة به من خلال هذا التقرير.

المطلب الثاني: رفض لشهادة إثبات التصديق وتحليل التقرير بالرفض في إطار تقرير مدققي الحسابات

للسنة.....، وجد أن بعض الحالات الشاذة، لذلك رفض التصديق على حسابات الفترة

من.....إلى.....متضمن لهذه النقاط تبعاً لخطة الإحصاء التالية.

أ-احتياطات O.G.A.

ب-قسم الاستثمارات.

ت-قسم المخزون.

ث-قسم لذمة الدين والمديونية.

ج-بند من المصروفات والمنتجات.

كما لوحظ غياب رفع جميع تقارير التحفظات التي يتم الإعلان عنها من قبل، وإنه كان ينبغي إن تؤخذ بعين الاعتبار عند نهاية السنة.

الفرع الأول: قسم الاستثمارات:

وفيما يتعلق بموضوع الاستثمارات، يمكننا القول أن هذه الأخيرة هي حوالي 45.88% من إجمالي الموجودات.

-السجل الخاص بالاستثمارات.

-ملف الاستثمار كاملاً ومفصلاً.

-محض عن قيام بالاستثمارات في نهاية العام والتقارب مع المحاسبة.

-الترميز غير موجود .

فيما يتعلق بحالة جرد الاستثمارات، المعلومات غير مكتملة، ولا يمكن إعطاء لمحة كاملة عن الحالة.

أوجه القصور المذكورة لا تسمح بأي مراقبة ولا تضمن أي حماية لاستثمارات الشركة.

سنأخذ كمثال: الأرض: تم ملاحظة على أنه يوجد نقص صارخ في الاستثمار، وفقاً للعقد الموثوق، المنجز

والمنشور في السجل العقاري، وقد اشترت الشركة 4143 متر مربع، وعمّا تنفيذه ومؤشر على حالة الاستثمارات

والوثائق المحاسبية نقول ما يلي:

أ- مبنى إداري 300 متر مربع بقيمة 349.870.133 دج.

ب- أراضي 1700 متر مربع بقيمة 89.435.333 دج.

بمقارنة هذه المعطيات مع ما جاء في الموازنة نجد:

أ- قيمة البناء: 449.870.118 دج.

ب- قيمة حائط السور: 95.755.000 دج.

ت- قيمة الأرض: 894.353.333 دج.

أما بالنسبة للفارق في مساحة الأرض 2443 متر مكعب، لا يوجد أي أثر في أي مكان، ونحن نعتقد أن هذا

الفارق كان موضوع الصفقة لصالح أحد البنوك المجاورة للشركة.

وبالتالي، فإن أوجه القصور المذكورة أعلاه لا تسمح بأي مراقبة ولا يمكن أن توفر أي حماية للاستثمار

للشركة عدم وجود إجراءات منتظمة في هذا السياق لا يسمح ب:

• كشف اختفاء محتمل، إتلاف بالممتلكات،.....الخ، معدات مهجور أو غير موجودة يكون الخطر أن

تخضع بدون فائدة لاستهلاك الدين.

• تنفيذ المقاربة بين الأملاك الموجودة ماديا وقيمتها المحسوبة بهدف تصحيح أي فوارق محتملة.

على مستوى المحاسبة التقنية، وجدنا بعض الثغرات التي نقوم لإدراجها أدناه:

مكتب القيادة رقم 155 من تاريخ 07/31 رقم 1 يوافق شراء أسهم من فندق ".....".

هذه العملية تخص شراء 1250 حصة أسهم بمبلغ إجمالي قدره 50.000.000 دج وسجلت من قبل مصرف التنمية

المحلية في عدد ..... 07/14 رقم 1... في معلوماتنا أن عملية الاستثمار هذه كان من المفروض ضمانها مسبقاً من

طرف مديرية الشركة القابضة.

مكتب القيادة رقم 62 من تاريخ 03/31 رقم 1 تأخذ مرة ثانية تفاصيل الفاتورة رقم 59 من 03/31 رقم 1 نيابة

عن السيد.....

يخص تحويل جهاز كمبيوتر مستخدم من قبل الشركة (انظر وصل التسليم باسم السيد.....) أمين مخزن

الشركة بتاريخ 03/30 رقم 1.

وقد تم حسابها في "مبيعات المعدات المستهلكة 21/2" لابد من احترام الإجراءات التنظيمي الذي أوصى به هذا

لغرض مما ينجم عنه التالي:

1/ الاسترداد الحقيقي لهذا أو أملاك شركة الاستثمار.

2/ وجود المحاسبية في دفاتر الشركة.

3/ ممارسة خاطئة وخيالية في استهلاك الدين لهذا العنصر الحالي رقم 1.

• تسجيل رقم الفاتورة..... بقيمة 125.000 دج، استهلاك تموين الكهرباء بدلا من محسوب القسم رقم 02-

الاستثمارات الموافقة. وهو يخص اقتناء سخان ماء كهربائي يعمل بالأشعة تحت الحمراء للإدارة.

• نفس الملاحظة تسجل النطاق ورقم .... من 12/15 رقم 1 لشراء صفيحة ساخنة بمبلغ 1087.50 دج.

حالة الجرد لحظيرة السيارات:

هذا الجرد يسجل سيارة من نوع رينو 12 توروس السيارة تحمل التقييم ولكن بدون القيمة المقابلة.

ملاحظة: فيما يخص الوثائق التي يجب أن تبقى في المحاسبة الإضافية، يجب أن نشير إلى قسم "متفرقات".

الفرع الثاني: قسم المخزون:

يظهر المخزون العديد من المخالفات والكثير من الضعف.

بطاقات المخزونات لا تحمل عناصر الاستعمال بمعنى عدم وجود معلومات عن: الكمية، وسعر الوحدة والإجمالي، هذه البطاقات لا يتم تحديثها ولا تحمل موافقة من أمين مخزن أو المسؤول عن إدارة المخزون في نهاية كل عملية جرد المخزون.

على سبيل المثال، لقد تم رفع المخالفات التالية:

• يقدر المبلغ الإجمالي يتعلق ملخص لوائم الجرد إلى 177.907.806.191.231 دج.

• المبلغ الإجمالي على الحالات الملحقة للميزانية العمومية المحاسبة في 19/12/31 تقدر ب 182.144.977 دج. يمكننا أن

نرى أن الفرق أو الفجوة تحرر ما بين هذين المعطيين ترتفع إلى مبلغ قدره 4.237.171 دج.

• غياب بطاقة المخزون على بطاقة الدخول خروج الوقود:

03 دفاتر \*10255.12 = 30765.36 دج.

• غياب بطاقة المخزون المتعلقة بمجلد يدوي ذو ذراعين:

01\*074.3821 = 21074.38 دج.

• عدم تحديث بطاقة المخزون المتعلقة ب adoceno hp 12/31.

01\*6902.67 = 6902.67 دج.

• إيصال الشراء رقم 001 من تاريخ 01/12 رقم 1 يدرج في الحسابات مبلغ قدره 4380.60 دج

سجلت 495.000 دج، أي يفارق أكثر من مداخيل الأسهم 569.40 دج. حاسب بانتيوم صغير 2-350، لا يظهر في

بطاقة المخزن، بطاقة المخزن الموافقة له تسجل العدد أربعة 04.

ووفقا للتقارير، فهذا الجهاز هو تحت الضما من المورد.....وقدم هذه الضمان لنا وثيقة لا يظهر عليها أي

تأشيرة أو موافقة رسمية موثوق بها من المورد.

مخزونات مفاجئة ل تفعل لا يمكن إجراء التعديلات اللازمة، في حين تم تحسيس مصلحة المخزن بهدف

إعطاء المزيد من الاهتمام لإدارة بطاقات المخزن التي هي مسؤولة عنها.

• غياب مثل هذه الضوابط لا تسمح:

المزيد من التحسيس لمصلحة المخزن بهدف إعطاء المزيد من الاهتمام لإدارة المخزونات التي هي مسؤولة عنها. تحديد بعض الأخطاء الرئيسية مع السماح لتحديد مصدرها، وبالتالي أيضا تحديد المسؤولية. القيام التعديلات اللازمة .

• عنوان القروض والديون:

الكتابات في سجل الدفاتر اليومي لا تتوافق أبداً. وهناك في الواقع عن هذا الموضوع، وعلى سبيل المثال: إن الضرائب على القيمة المضافة لا تسترد أبداً، وأحياناً هذه الضريبة نفسها لا تسجل على الفواتير الزبائن مما يظهر الكثير من الحالات المشادة.

الضرائب موضوع الضريبة على القيمة المضافة تظهر على اشعار من تدفق مالي في البنك تدرج في " ربح الصرف البنكي".

-تدفق مالي رقم.....من 21.00 03/16 دج.

-تدفق مالي رقم ..... من 126.00 04/04 دج.

-تدفق مالي رقم.....من 28.00 06/01 دج.

النطاق رقم يسجل الفاتورة رقم 15 من تاريخ 02/02 رقم 1.

تفاصيل مشروع القانون على النحو التالي:

•المبلغ الإجمالي خارج الرسم: = 670.00 دج.

•الضريبة على القيمة المضافة المبلغ: = 140.70 دج.

•المبلغ الإجمالي للضريبة المشمول ttc = 810.70 دج.

الكتابة المدونة في الدفتر اليومي هي على النحو التالية:

47011130 .....= 810.70 دج.

702100 .....= 570.00 دج.

5470000 .....= 240.70 دج.

-النطاق رقم 197 من 09/30 رقم 1 تشمل تفاصيل الفاتورة رقم 195 09/11 رقم 1. إنه يخص جهاز الكمبيوتر لمبلغ

1400000 دج تمثل على النحو التالي: 4701178 إلى 7000 مبلغ 14000.00 دج.

• عدم وجود ضريبة القيمة المضافة بنسبة 7,21٪، 2940.00 دج.

• رقم الأعمال يوافق تم فرضه في 7,21٪. وضرائب على القيمة المضافة الموافقة كانت موضوع التنظيم .

النطاق رقم 58 من 102/28، تبعا للفاتورة رقم 02/00207 رقم 1 تشير إلى ضريبة القيمة المضافة يذكر

استردادها من المبلغ 126.00 دج لم يتم إدراجها في الحسابات.

نفس الملاحظة على النطاق رقم 126 من 05/31 رقم 1 الضريبة القيمة المضافة بقيمة 147.36 دج.

• المقاربة من مصرف التنمية المحلية يتطلب التطهير فإنه يسجل أكثر أو أقل قديما أدنى اهتمام إلا الصك

رقم..... بمبلغ 2578.48 دج لا يزال هناك منذ 01/31 رقم 1.

• للإشارة أيضا أن خدمة مصلحة الخزينة للمؤسسة تفتقر إلى دفتر اليومية النقدية وهذه الوثيقة ضرورية،

ذلك بتتبع جميع الحركات التي يمكن أن تمر بين دورة من البنوك والخزينة.

• وفيما يتعلق بلديون هي حوالي 43.45٪ من إجمالي الديون.

لا يمكننا تحت هذا التأثير إعطاء الرأي حول محتوى القسمين الرئيسيين ولغياب حسابات التحليل المناسب.

الفرع الثالث: الإيرادات والمصروفات:

أ- التكاليف:

قسم التكاليف سجلت بعض العيوب التقنية في مجال المحاسبة الذي نشره فيما يلي:

تسجل بعض الضرائب والرسوم المتعلقة بنشاط السنوات السابقة وتم حسابها لشكل غير طبيعي.

نعيد إنتاج البيانات ذات الصلة من خلال الجدول أدناه:

الجدول رقم(2): العيوب التقنية المحاسبية.

سنوات المرجع	المبلغ الكلي للضريبة	حسابات مستخدمة	الضريبة الجزافية للتأخير في التسديد	حسابات مخصصة غير مستخدمة	تاريخ الوثيقة المحاسبية
2008	60000.00	64890	12000.00	696/78te689	31/01/N-1
2008	60000.00	64890	12000.00	696/78te689	16/01/N-1
2009	60000.00	64890	12000.00	696/78te689	20/03/N-1
2009	60000.00	64890	12000.00	696/78te689	31/05/N-1
2008	60000.00	64890	12000.00	696/78 te689	30/06/N-1
2008	60000.00	64890	12000.00	696/78 te689	31/07/N-1
2008	60000.00	64890	12000.00	696/78 te689	28/08/N-1
2008	60000.00	64890	12000.00	696/78 te689	30/09/N-1
2008	60000.00	64890	12000.00	696/78 te689	31/10/N-1
2008	60000.00	64890	12000.00	696/78 te689	30/11/N-1

المصدر: وثائق مكتب محافظ الحسابات بولاية مستغانم.

والنطاق رقم 01/26 رقم 1 يسجل التأمين على المركبات في مبلغ ضريبة الرسم الإجمالية 4821.79 دج مع تاريخ الاستحقاق بتاريخ 01/25.

التكاليف التي خضعت لعملية المحاسبة من قبل وذات الصلة على أساس تناسبي العام N لم يتم أخذها بعين الاعتبار.

لم تسجل التكاليف المتعلقة بالطابع الضريبية بمبلغ 630.00 دج، لم يتم تسجيلها في الحسابات المناسبة.

النطاق رقم 114 من تاريخ N-1/05/31 الذي يحمل وصل تأمين الشركة للتأمين TAAC رقم 678194 من تاريخ

N-2/01/20 سجلت أوجه القصور التالية:

- غياب إثبات الضريبة على القيمة المضافة المستردة لمبلغ 390.98 دج.

- غياب إثبات الرسم على الطابع بقيمة 666.60 دج.

- غياب عملية النقل الموافقة 2792.72 دج + 666.60 دج = 3459.32 دج.

ب-المنتجات:

•النطاق رقم 33و36 من دورة المبيعات المطابقة لخدمات المصالح.التي تم إدراجها في مبيعات المعدات الاستهلاكية 14٪ "بدلا من خدمة أخرى".

بخصوص هذا الفصل، هناك رابط لملاحظة عدم وجوده وكذا الموافقة في السجلات التنظيمية مثل:  
-سجل الدفتر اليومي للجرد للمخزون وكشوف المرتبات والإشعار، سجل التدقيق التقني.

ج/ أسس التفريق بين النشاطات:

لقد رفعنا النقاط التالية:

النطاق رقم 81/39 من تاريخ N-2/12/19 بمبلغ 3808.50 دج.

حالة الراتب الشهري N-2/11 تشير إلى وجود عملية نقل لمبلغ 649.506 دج.

لم تسجل ربح الصرف من N-2/12/31 بلغ مجموعه 85.50 دج، لم يسجل في حسابات النقل المناسبة.

استعمال وصل التسليم والإيصال بدلا من الفواتير التنظيمية:

وينبغي أن نسرد التفاصيل التالية:

النطاق رقم 04 من تاريخ N-1/01/02 بمبلغ 4950.00 دج، تبعا لرقم N-1 04.

النطاق رقم 04 من تاريخ N-1/01/02 بمبلغ 38880.00 دج، تبعا لوصل التسليم.

النطاق رقم 08 من تاريخ N-1/01/05 بمبلغ 1320.00 دج، تبعا لوصل التسليم.

النطاق رقم 55 من تاريخ N-1/02/11 بمبلغ 1950.00 دج، تبعا لوصل التسليم.

-هذه الوثيقة هي في معظمها غير موجودة ولكن مؤشر عليها على أوراق الصرف والإنفاق لا يظهر ذلك، وعدم

وجود الموافقة المطلوبة والموصى بها من طرف قواعد الاستعمال على أوراق الحسم المحاسبية.

جندت القرارات المتعلقة بالموظفين المدمجين تأخذ بعين الاعتبار تاريخ إنشاؤها.

د/ برامج المحاسبة:

برامج المحاسبة لا تأخذ بموجودات الميزانية العمومية المنتهية في N-1/12/31 لتأجيل لنتائج النشاط السنوي

على مستوى العمود "المبلغ الإجمالي" والعمود "صافي المبلغ" لا يظهر نتائج إلا في المجاميع الفرعية أيضا، على

مستوى الديون فإن المبلغ الإجمالي العام غير موجود.

الفرع الراجع: التدقيق من صدق المعلومات الموجودة في التقرير السنوي الموجه للمساهمين:

باستثناء أثر التحفظات والتعليقات والملاحظات على البيانات المالية للسنة المنتهية في ..... ترفق بها، وليس لدينا مزيد من التعليقات حول عدم الدقة والتناسق مع بيانات الحسابات السنوية في تقرير تسيير الإدارة زفي الوثائق الموجهة إلى المساهمين حول الحالة المالية والحسابات السنوية للشركة.

الإصدارات في: .....

محافظ الحسابات

تقرير خاص عن العمليات المشار إليها في المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 08-93 من 1993/04/25 تعديل

المرسوم رقم 59-75 من 1975/09/26 التي تحمل على قانون التجارة.

المادة 628 المذكورة أعلاه تنص على أن أي اتفاق بين الشركة وإحدى وكالاتها، سواء بشكل مباشر أو غير

مباشر، أو عن طريق وسيط يجب أن يكون مسبقا أو لاغيا وباطلا، خاضع لمجلس الإدارة تقرير مسبق

لمحافظ الحسابات.

نفس الشيء ينطبق على الاتفاقات المبرمة بين الشركة وشركة أو أي من أعضاء إدارتها هو المدير المساعد أو

المدير.

وفقا لهذه الأحكام، لأجل تغيير من الوضع القانوني للشركة..... الشكل السابق لRUUE، APS، شركة ذات

أسهم، وجدنا أنه من المفيد إن تنطبق هذه المادة في نفس الوقت نعلمكم بأنه ليس لدينا معرفة بمثل هذه

الاتفاقيات المشار إليها في هذه المادة المدير المسير الحالي، لم يشر لنا بأي اتفاق يأتي ضمن هذا الإطار.

انشأ في: .....

محافظ الحسابات

تقرير خاص عن نتائج أعمال الشركة

المادة 628 الفقرة 6 من القانون التجاري

إلى السادة المساهمين

معلومات إضافية:

أ- مراجع عقود العمل للمديرين التنفيذيين:

(1) للمدير:

السيد: .....

مدة العقد من ..... إلى .....

مبلغ الحصة الثابتة = 08 \* الأجر القاعدي الوطني (08\*4000.00دج).

مبلغ الحصة المتغيرة = لا شيء.

علاوات وتعويضات أخرى تدفع خلال النشاط السنوي / العقد = لا شيء.

(2) مسئول قسم المالية:

السيد: .....

عقد وضع بتاريخ: ..... ز.ز. وفقا للمادة 02 من العقد، وتحديد مدة هذا العقدي (01) سنة قابلة

للتجديد بموجب اتفاق ضمني، ويأخذ بعين الاعتبار ابتداء من 1997/01/09 بعد تقديم المناقصة لمجلس الإدارة.

مبلغ الحصة الثابتة = 05 \* الأجر القاعدي الوطني (05 \* 4000.00دج).

مبلغ الحصة المتغيرة = (في اثنان (02) حصتين).

حصة متساوية إلى حد أقصى قدره 40٪ من الجزء الثابت. (C/MDA).

جزء متساوية إلى حد أقصى من جزء ثابت OGA.

أنشئت في .....

محافظ الحسابات

ب- S/A رزمة التدقيق:

- الشركة لا تعطينا أية معلومات عن هذه الحالة.

- لا شيء.

المطلب الثالث: كيفية تحقيق محافظ الحسابات فعالية الأداء في المؤسسة:

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

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

1/ أهمية العمليات:

ومن أمثلة ذلك المنتج الذي يحقق أكبر المبيعات المشروع الأكثر حصة في الميزانية، الطاقة البشرية المعتبرة في المؤسسة، حجم المخزونات وحجم الاستثمارات...إلخ.

2/ الطابع الجديد:

استثمار جديد أو بعث منتج جديد في السوق...إلخ، ومن جهة أخرى يعتمد محافظ الحسابات على تقييم جيد لنظام المراقبة الداخلية وتحديد مدى فعاليته، ليتسنى له تنفيذ عملية التدقيق في العمليات ذات الاهتمام الكبير في المؤسسة، والتي تحتاج إلى مراقبة دورية وبالتالي اكتشاف الأخطاء والعمل على تصحيحها في الوقت المناسب هذا، ويعتمد محافظ الحسابات على فحص وتحليل لعينات إحصائية ضمن مجموعة داخل المؤسسة (عمليات وأفراد، أجهزة...إلخ) كما قد يعتمد الفحص على نتائج العمليات كمردودية استثمار معين أو تأثير حملة إسهاريا على بيع منتج معين...إلخ.

- لكن رغم ذلك فإن خبرة محافظ الحسابات ولو أنها ليست متخصصة في جميع الميادين، تسمح بتحقيق مهمة تدقيق كاملة وناجحة، وسبب ذلك، هو تعود محافظ الحسابات على طرح الأسئلة المناسبة تساعده في كشف الحقائق والمشاكل وعلى إيجاد الحلول المناسبة.

- وبناءً على ما سبق يتضح أنه وفي غالب الأحيان يكون محافظ الحسابات أدري بحقيقة العمليات أكثر من الإدارة نفسها، فمعناه قيامه بتنفيذ مهمته في المؤسسة يكشف عن سوء تنفيذ وتطبيق الإجراءات المحددة

للقيام بمختلف العمليات، لذلك فإن مهام محافظ الحسابات هو إبلاغ الإدارة بالأوضاع الحقيقية للمؤسسة، كما قد يحاول إقناع الإدارة بعدم ملائمة الإجراءات الموضوعية بالظروف ونوع العمليات المحققة فيها. وعليه فلا بد من التنسيق وإيصال المعلومات بين الإدارة وأجهزة التنفيذ وإلا فإن جهود محافظ الحسابات ستذهب سدا دون جدوى، ويتم تحديد قواعد التسيير الداخلية للمؤسسة عند وضع السياسات العامة فمحافظ الحسابات بصفته خبير في سير العمل داخل المؤسسة يمكنه تحليل وإيجاد أجوبة لبعض المشاكل المطروحة، فخبرة وكفاءة محافظ الحسابات عند تحليل وتفسير الأوضاع لا تكفي لحل المشاكل وتجنب المخاطر، إذا لابد من وجود الدعم من طرف إدارة المؤسسة، كتوفير الأوضاع الملائمة للقيام بمهمته، توفير كل المعلومات التي يطلبها إعطاء الأهمية لأعماله والأخذ بتوصياته مهما كان عمقها. فالحقيقة أن أي خلل في نظام الرقابة الداخلية يرجع إلى مسؤولية الإدارة، إما عند تصميم مخطط لنظام الرقابة الداخلية أو في عمليات التسيير أو في اختيار الكفاءات، لذلك لابد من مراجعة المراحل الإدارية وكيفية استنادها على المعلومات لاختيار البرامج والسياسات الملائمة، أما إذا كان الخلل في تطبيق إحدى العمليات أو في إعداد القوائم المالية، فعلى محافظ تحضير برنامج للمتابعة والمراقبة عن قرب لهذه العمليات. هكذا وجدنا لدى المؤسسة محليا إداريا يشمل مجموعة من المدققين الداخليين والمسيرين، وكذا خبراء ومسؤولين في كل أنشطة المؤسسة، كما قد يتم استدعاء محافظ الحسابات في الاجتماعات الدورية للمجلس بحضور الإدارة العامة أو بالأحرر الرئيس العام للمؤسسة، وخلال هذه اللقاءات يتم عرض مفصل للمخاطر والمشاكل المحيطة بالمؤسسة، كما يتم الإدلاء باقتراحات للحلول الممكنة والتوصيات لتحسين الأوضاع في المستقبل، غير أن الاقتراحات والتوصيات ما هي إلا مشاركة من ذوي الخبرة والمعرفة بغرض تحقيق أمثل لأهداف المؤسسة، هو الرئيس العام للمؤسسة. وكخلاصة القول نشير إلى أن عملية التدقيق المحاسبي ما هي إلا مجموعة من المراحل التي يقوم بتنفيذها محافظ الحسابات داخل المؤسسة والتي من خلالها يتم الحكم على مدى تحكم إدارة المؤسسة في أداء كل الوظائف والأنشطة الأساسية في المؤسسة من البيع، الشراء، التسويق، الإنتاج، التموين، الموارد البشرية، الخزينة... الخ.

فبعد تنفيذ هذه المراحل وكذا الاختبارات المناسبة، سيكون باستطاعة محافظ الحسابات أن يحكم نهائيا

على درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية والتسيير في المؤسسة، بمعنى آخر سيميز بين:

أ- مواطن القوة: المحققة والمطبقة في المؤسسة.

ب- مواطن الضعف: الناتجة إما:

- عن نقائص وأخطاء في إعداد النظام.

- أو تنفيذ خاطئ للإجراءات.

والتدقيق عن أسباب الانحرافات سيدفع بمحافظ الحسابات إلى إيجاد بدائل وحلول حقيقية، بصفته

محقق ومدقق في كل كبيرة وصغيرة لتفسير الأوضاع واقتراح هذه البدائل والحلول على إدارة المؤسسة، وفي

الأخير يتجسد عمل محافظ الحسابات عند تحرير التقرير والذي يتضمن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة

وصدق المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.

## الخلاصة:

من خلال الدراسة نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات معقدة نوعاً ما، لاسيما في ضوء المهام الملقاة على عاتقه، المهام التي تتطلب لأدائها ليس فقط المهارات ولكن أيضاً المعايير وأساليب العمل، ومن الواضح أن التنظيم الحالي من وظيفة المحاسبة على مستوى المؤسسات الجزائرية تمثل صعوبة مؤكدة لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

هذه المنظمة يمكن إعادة بنائها بعد مراجعة ملائمة للنظام المحاسبي المالي، وإعادة تأهيل وظائف المحاسبة والضوابط الداخلية، والتدريب والمحاسبة، وأخيراً تطوير حسابات المؤسسات لأجل وضع منظومة للتدقيق المحاسبي.

- لتقديم دعم أفضل للمهام الطموحة على الفور، وتطوره، مهنة محافظ الحسابات تتطلب ما يلي:
- التأمل وتنفيذ نظام قادر على إنتاج مهارات التدريب الملائم لطموحات الوظيفة، لتطوير ونشر المبادئ التوجيهية والمعايير والإجراءات في التدقيق.
- إيجاد ونشر توجهات، وضوابط وطرق موضوع التدقيق.
- إيجاد نصوص إضافية من خلال تطوير ونشر مدونة لأخلاقيات المهنة لمحافظ الحسابات.

## الخاتمة العامة.

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لتدقيق المحاسبي اتضح لنا أن له دور أساس في الشركات والمؤسسات العامة والخاصة ، خاصة فيما يتعلق بالجمهور المستثمر والدائنين عن طريق تعزيز وتعظيم مصداقية القوائم المالية المنشورة الخاصة بأعمال المؤسسة، وتقديم تأكيد بتلك المصداقية إلى مستخدمي تلك القوائم المالية سواء داخليا أو خارجيا.

وحتى يتسنى لها ذلك لابد من القيام بتصميم نظام رقابة داخلية فعال، يضمن لها التحكم في التسيير، إضافة إلى تدعيم هياكلها بخلية تتولى التدقيق، وتتوفر على موظفين ذو كفاءة ومؤهلين يعملون على مراقبة مختلف العمليات المالية والتسييرية ومراجعتها بإشراف من الإدارة.

كما أن وجود خلية التدقيق المحاسبي في المؤسسة يضمن لها تحقيق فعالية الأداء فيها ويضمن لها كذلك التطبيق الفعلي والسليم لمختلف إجراءات التدقيق، وكذا التقليل من الأخطاء ومظاهر الغش والاختلاسات. وما استنتجناه من الدراسة أن المهتمين بالتدقيق ركزوا جهودهم لتطبيقها وفق معايير متعارف عليها وتتماشى مع متطلبات العصر والخدمة الجماعية، حيث قسموها إلى أنواع حسب ظروف وأنواع الشركات منها ما هو ملزم بتطبيقها ومنها ما هو مخير فيها، غير أن المتمعن لمسار التدقيق المحاسبي في مفهومها وأهدافها يحتم على كل مؤسسة اقتصادية تريد تسيير مختلف وظائفها أن تستعملها في ذلك، ولنا في دول العالم الكثير من التجارب مثل: فرنسا، الولايات المتحدة الأمريكية، مصر، ولعكس من ذلك نجد في الجزائر أن هذه المهنة لم تأخذ بالقدر الكافي في تحسين أداء وتسيير المؤسسات الاقتصادية، كما أن من يقوم بها خبير محاسبي وليس مراجع مستقل.

والمتتبع لمراحل تحضير أو إعداد مهنة التدقيق لفحص القوائم المالية والخروج على مصلحة المؤسسة وضع بطاقة تعريفية لها بين يدي المدقق كمرحلة مبدئية والمباشرة في تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به والوقوف على مقوماته مع إعطاء النصح في حالة ضعفه ثم بالفحص والتحقيق وإبداء رأي فني محايد يعبر عن حقيقة الوضع المالي للمؤسسة، مما يضيف نوع من المصداقية في صحة المعلومات الواردة في تلك القوائم المالية، ويتيح الفرصة لإمام المؤسسة الاقتصادية لبناء استراتيجيات جديدة على قاعدة صحيحة من المعلومات، وكذا ضمان البقاء في ظل وجود تحديات راهنة وحتمية.

## الخاتمة العامة.

اختبار الفرضيات:

بعد التطرق إلى مختلف جوانب عملية التدقيق المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، وبعد عملية المراجعة التي قمنا بها والتي جمعت بين الدراستين النظرية والميدانية، نلاحظ أن الفروض التي سبق وأن تعرضت صحيحة، وذلك:

بخصوص الفرضية الأولى: يؤدي التدقيق المحاسبي لتحسين فعالية أداء المؤسسة، وبالتالي تحقيق مردودية عالية من خلال تحقيق تسيير راشد، وذلك لأن ضمان الفعالية في التسيير في الحاضر والمستقبل مرهون بمدى صحة المعلومات ودقتها، وهذا ما تحققه عملية التدقيق.

بخصوص الفرضية الثانية: التدقيق المحاسبي هو تشخيص انتقادي يسمح بتدقيق العمليات التي قامت بها المؤسسة والحكم عليها، لأن خلاصة عملية التدقيق في المؤسسة هو الخروج برأي في محايد يجسد فيه المدقق مصداقية المعلومات الموجودة بالقوائم المالية وتعبيرها الدقيق عن الوضعية المالية ونتيجة النشاط لفترة معينة.

بخصوص الفرضية الثالثة: مهنة التدقيق عامل للتحكم في الوظائف المتنوعة للمؤسسة لأن مسؤولية المدقق أن يقوم باختبار جميع العمليات المحاسبية التي تشمل جميع الوظائف، وهذا ما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والانحرافات إذا وجدت ويعزز من سلامة وصحة التقارير المالية، وبالتالي يضمن لنا التحكم في جميع الوظائف.

بخصوص الفرضية الرابعة: التسيير الأمثل والأداء الفعال للمؤسسة هو الوقوف على مواطن القوة والضعف من خلال وجود نظام رقابي فعال، فالفرق بين المنظمات الناجحة والفاشلة لا يكمن في كيفية توفير الموارد اللازمة لتنفيذ أعمالها فحسب، بل وبقدر كبير المزج بين الموارد المتاحة لتحقيق أهداف المؤسسة فهنا يكمن دور المسير وأدائه، ويأتي بعده عمل المدقق في اكتشاف نقاط القوة واستغلالها والبحث عن نقاط الضعف ومعالجتها بواسطة القرارات والتنفيذيات والتوصيات الملقاة على عاتق المسيرين ومواكبة الأحداث الاقتصادية للمؤسسة.

### النتائج المستخلصة:

-إن تدقيق الحسابات أصبح إحدى الأدوات التحليلية التي تجعل كل مؤسسة تهتدي إليها لتصحيح الاختلالات والانحرافات، كما أنها تبرز وتوضح مدى مصداقية وصحة الوثائق والقوائم المالية التي تتعامل بها المؤسسة.  
-تتم ممارسة عملية التدقيق وفق إطار متكامل ومنتظم من الخطوات المرتبطة وفقا للمعايير المتعارف عليها.  
-إن اعتماد التدقيق على الفروض ومبادئ من شأنها ان تساهم في تقويم نظام المعلومات المحاسبية وإضافة المصداقية على مخرجاته، وإبداء رأي فني مستقل حول تحقيق أعمال المؤسسة والمركز المالي لها وهذا ما يعزز فعالية الأداء في تسيير المؤسسة الاقتصادية.

-إن التنظيم الحالي لوظيفة المحاسبة على مستوى المؤسسات يمثل صعوبة مؤكدة لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

### الاقتراحات:

-يجب تكوين وتأهيل الإطارات علميا وعمليا من أجل ممارسة عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية.  
-استغلال عملية التدقيق المحاسبي في المحافظة على أصول الوحدة.  
-جعل عملية التدقيق تتأقلم مع التطورات التكنولوجية والاقتصادية.  
-استقلالية عملية التدقيق عن الإدارة أي استقلالية عمل المدقق عن إدارة المؤسسة التي هي محل التدقيق.  
-إيجاد نصوص إضافية من خلال تطوير ونشر مدونة لأخلاقيات المهنة لمحافظ الحسابات.

### أفاق الدراسة:

في الأخير يمكن اعتبار هذه الدراسة بداية للدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال التدقيق المحاسبي أو أداء المؤسسة لذا نقترح المواضيع الآتية:

- التدقيق في ظل استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال في المؤسسة.
- تقييم الأداء الكلي في المؤسسة باستعمال بطاقة الأداء المتوازي.
- مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق في المؤسسة.
- التدقيق الإداري أداة من أدوات تحقيق الكفاءة والفعالية في المؤسسة.

## قائمة المراجع:

### \*باللغة العربية

#### 1- الكتب :

- ابراهيم الخلوف الملكاوي، "إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 1، 2009.
- أحمد نور، "مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية"، الدار الجامعية، بيروت، 1984.
- أمين السيد لطفي، "فلسفة المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، الطبعة 1، 2009.
- جورج دنيال غالي، "تطوير مهنة المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- حسن إبراهيم بلوط، "إدارة الموارد البشرية من المنظور الإستراتيجي"، الطبعة 1، 2002.
- خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات"، دار وائل، عمان، الأردن، 2000.
- رأفت سلامة محمود وآخرون، "علم تدقيق الحسابات النظري"، دار المسيرة، الأردن، الطبعة 1، 2011.
- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، "تدقيق الحسابات"، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، الطبعة 1، 2010.
- صبيحي ادريس، "أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن"، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 1، 2009.
- صونيا محمد البكري، "تخطيط ومراقبة الإنتاج"، الدار الجامعية، مصر، 1998.
- عبد السلام أبو قحف، "أساسيات التنظيم والإدارة"، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2009.
- عبد الفتاح صحن، "مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا"، مؤسسة الشباب، مصر، 1993.
- محمد سمير الصبان، "الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة"، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.
- عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، "الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات والعمولة الأسواق المالية: الواقع والمستقبل"، الدرا الجامعية، مصر، 2003-2006.
- كاضم نزار الركابي، "الإدارة الإستراتيجية والعمولة والمنافسة"، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 1، 2004.

- علي السلمي، "إدارة إنتاجية"، مكتبة الحريب، مصر، 1991.
- غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية"، دار المسيرة، الأردن، الطبعة 1، 2000.
- متولي محمد الجمل، عبد المنعم محمود، "المراجعة"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973.
- فتحي السوافيري رزق، محمد سمير كامل، مصطفى محمود مراد، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- فيشر أنطوني، "اقتصاديات الموارد البيئية"، دار المريخ، الرياض، 2002.
- محمد بوتين، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- محمد جاسم، محمد الصميدي، "إستراتيجيات التسويق"، الطبعة الأولى، 2010.
- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، الدار الجامعية، مصر، 2002.
- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- محمد صرفي، "الإستراتيجية التسويقية للموانئ وشركات النقل البحري"، الطبعة الأولى، 2009.
- محمد عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- منصور أحمد البديوي، شحاته، "دراسات الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية"، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003.
- ناصر دادي عدوان، "اقتصاد المؤسسة"، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة 2، 2005.
- هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"، الطبعة الثانية، دار وائل، الأردن، 2006.
- يوسف محمد جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق، الطبعة 1، الأردن.
- نواف محمد عباس الرماحي، "مراجعة المعلومات المالية"، دار الصفاء، الأردن، الطبعة 1، 2009.

- منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، "دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية"، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003.
- ألفين أرينز، جيمس لوباك، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة أحمد حامد دجاج، دار المريخ، السعودية، بدون سنة النشر.
- مصطفى يوسف كافي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة"، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، الطبعة 1، 2014.
- 2- الرسائل الجامعية:**
- السيد محمد ناغي، "الاتجاهات الحديثة السلوكية ودورها في عملية الرقابة على الحسابات"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1976-1977.
- بلهاشمية آمنة، "فعالية التدقيق المحاسبي في تسيير المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماستر، تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2011-2012، ص 50.
- بومعزة حليلة، "التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 58-59.
- زيتوني إبراهيم، "الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي على الاستثمارات في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة وهران، الجزائر، 2009.
- شيكاوي سهام، "الثقافة التعليمية وتأثيرها على أداء المنظمة"، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2006-2007.
- صالح جليح، "أثر القيادة الإدارية على أداء العاملين"، دراسة حالة مجمع صيدال مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004-2005.
- علي عبد الله، "أثر البيئة على أداء المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1999-2000.

### 3- الأوراق البحثية:

- خالد الخطيب، القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 16،  
جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر، مارس 2009.

- عبد المليك، "الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم مجلة العلوم الإنسانية"، العدد 16، جامعة  
خضير، الجزائر، نوفمبر 2001.

#### 4-المدخلات العلمية:

- أحمد لعماري، مداخلة بعنوان: "الإصلاح المحاسبي ومهنة التدقيق في الجزائر"، الملتقى الوطني التاسع حول  
مهنة مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم  
الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، يومي 11 و12 أكتوبر 2010.

- أحمد محمد خوري، مداخلة بعنوان: "دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية  
موارد المنشأة"، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول  
العربية، مصر، 2006.

#### \*اللغة الأجنبية

- Françoise Giraud et les autre, "control de gestion et pilotage de la performance", GUALINO

éditeur,paris,2<sup>ième</sup> edition, 2004, p 69.

- Bernard Martory, Daniel Crozet, "Gestoin Des Ressources Humaines", Pilotage Social Et

Performances, Dunoud, 6<sup>ième</sup> édition, paris, 2005.

-Bomault C.\Germond, « Audit Et Control Financies », 3<sup>ième</sup> Edition , Paris ,1990.

- Le Petit Larousse,"Dictionnaire EneycloPédiquellustré", 1998.

- Dictionary El-Mounged, English-Arabic, Libraries Oriental, Second edition,Beirut, 1997.