الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

دور التدقيق المحاسبي والمالي في رفع أداء المؤسسة

دراسة حالة سوناطراك

من إعداد الطالبة: قدور إيمان

الأستاذ المؤطر: براهيمي عمر

أعضاء لجنة المناقشة:

دكتور بوزيان العجال	رئيسا	جامعة مستغانم
براهيمي عمر	مقررا	جامعة مستغانم
بوروبة الحاج	مناقشا	جامعة مستغانم

السنة الجامعة: 2016-2017

الشكر والعرفان

الحمد لله الذي خلق الإنسان من طين لازب، تعطف بعبده فنوع له المطاعم والمشارب والعلم والمعارف، الباقي الذي لا يفنى القائل في حكم التنزيل: " **وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون**"، وصلي الله على سراج المنير معلم الإنسانية وهادي البشرية عدد ما في الكون من المعلومات وعدد ما خطه القلم وكلمات وبعد: أتقدم بخالص الشكر والامتنان لأستاذ الفاضل " **براهيمي عمر**" على قبول الإشراف على هذا العمل وعلى جميع التوجهات والنصائح المقدم من طرفه في المجال الدراسي ومراعاته لشؤون الطلبة. وأتوجه بالشكر لكل أساتذتي الذين تعلمت من منابعهم العلمية طوال فترة دراسة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة عبد الحميد بن باديس وخاصة الأستاذ "**معروف جمال**" على نصائحه ومجهوداته معنا فقد كان بمثابة أخ كبير لنا، حفظه الله وكان عونا له وأنار دربه .

الشكر الكثير إلى كل العاملين في مؤسسة سون طراك خاصة رئيسة قسم التربصات السيدة"**بوراس**"التي وبفضل الله تلقيت منها يد المساعدة ومجهودات كبيرة في إتمام التربص والسيدة "**عمو جليلة**" وعلى رأسهم السيد"**بلحجين محمد الأمين**" على مساندتهم ومساعدتنا المتواصلة المدعمة والقيمة في تنفيذ هذا العمل.

وإلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد ماديا أو معنويا نقول:" ما أصغرها كلمة لكن معناها اكبر لأنها تنبع من القلب فعلا"

كما أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة.

كما لا يفوتني أن أتوجه بالشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا مناقشة

وإثراء هذا العمل وتحملهم عناء قراءة وتقييم.

إهداء

إلى من حملتني وهنا على وهن وسهرت بسهري وفرحت لفرحي وإحتضنت الأحزان من أجل سعادتي ولم تبخل علي بنعمة في سبيل العلم وعلمتني أن الإيمان نجاح والصبر مفتاح العطاء والحب طول المسار، إلى أمي الحبيبة.

إلى من أرى فيه ينبوع السخاء ووجود الكبرياء وواجه الصعاب وتعب من أجلي، ووفر لي الراحة .وتعلمت منه تجارب الحياة أبي العزيز.

إلى من قاسمني الحياة بحلوها ومرها إلى من أرى فيه ينبوع السخاء خطيبي"مصطفى عباسة" وإلى عطف الرحمان أم خطيبي "بقدوري عائشة"

إلى من أنحني إجلالا إليها من أرى فيها ضياء الصراط وآزرتني، وشاطئ الرعاية أمي الثانية "سعاد ".

إلى الأيدي المتوضئة التي لطالما أعانتني بخالص دعواتها ونصائحها أطال لنا الله في عمرها وحفضها لنا جدتي الحبيبة "مايا بدرة"

إلى كل من ساندني طول مشواري الدراسي عمي نصر الدين وخالي نصر الدين

إلى كل من أتقاسم معهم الأجواء الأسرية إخوتي بشرى،حسنية، وأعز ما أملك أبو بكر

إلى إبنة خالي فاطمة بن عابد التي لطالما وقفت بجانبي، وإبنها عبد القاسم روح الفكاهة و القلب الصافي.

إلى أعز صديقاتي: سارة وكتكوتتها الصغيرة، أمينة، أحلام، نادية، إيمان، صفية، وردة، فلهم مني أفضل وأسمى ما يعبر به المحسن إليه للمحسن.

مقدمة عامة

فهرس الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	الفرق بين المحاسبة والتدقيق	07
(2-1)	أوجه الإختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي	13

فهرس الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	**الإ**طار العام للتدقيق المحاسبي	03
(2-1)	معايير التدقيق المتعارف بها	19
(3-1)	تقرير التدقيق النموذجي غير المتحفظ	24
(4-1)	تقرير التدقيق النموذجي برأي المتحفظ	25
(5-1)	تقرير التدقيق يتضمن التقرير السالب (برأي عكسي)	26
(6-1)	تقرير التدقيق النموذجي الإمتناع عن إبداء الرأي	27
(1-2)	أهداف محافظ الحسابات والخبير المحاسبي	31
(2-2)	الأطراف المستفيدة من تقييم الأداء	50
(1-3)	الهيكل التنظيمي لسونطراك	
(2-3)	الهيكل التنظيمي لنشاط التمييع، التكرير، والبتروكيمياء(LRP)	
(3-3)	الهيكل التنظيمي لمديرية إدارة تسيير مقرات النشاط (DAG)	
(4-3)	الهيكل التنظيمي لقسم المالية	
(5-3)	تحضير لمهمة التدقيق	
(6-3)	مهمة التحقيق	
(7-3)	مهمة الإستنتاج	

الفصل الأول:
مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

مقدمة

عملية تدقيق الحسابات ليست وليدة اليوم أو الأمس القريب،عرفها الانسان بشكل بدائي منذ بدأ الفرد مزاولة نشاطه لاشباع حاجاته وحاجات غيره .فلهذا تشهد المؤسسات الاقتصادية تطورات مستمرة من يوم لأخر، تشمل عادة توسع في أنشطتهاوتعددها وكبرا في حجمها ، لكنها تواجه بالمقابل العديد من القيود الداخلية والخارجية تعجزها في غالب الأحيان عن المتابعة الجيدة لأداء المهام والأنشطة على أكمل وجه .

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

وبظهور الثورة الصناعية ظهرت الحاجة إلي تكوين الشركات الكبرى الصناعية،وازداد الاهتمام بأنظمة المحاسبة وتدقيق الحسابات معا باعتبار أن نشأت مهنة تدقيق الحسابات وتطورها قد ارتبط بنشأة المحاسبة وتطورها، حيث تبدأ عملية تدقيق الحسابات بعد أن تتم عملية المحاسبة، ومع انتشار الشركات وتنوع أعمالها وتعقد وتشابك عملياتها وتوسعها، وما تميزت به الشركات بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسؤولية المحدودة للمساهمين، برزت الحاجة إلي الاستعانة بإدارة مهنية لها من الكفاءة ما يمكنها من فحص أعمال الشركات وبث الطمأنينة في نفوس المساهمين، وقد رؤى أن تكون هذه الأداة ممثلة في عدد من المحاسبين المدربين والمؤهلين علميا وعمليا،أطلق عليهم اسم مراقبو الحسابات أو مدققوا الحسابات .

وبالرغم من العلاقة الوطيدة بين المحاسبة وتدقيق الحسابات من حيث أن نشأت تدقيق الحسابات وتطوره قد ارتبط بنشأة المحاسبة وتطورها، ومن ثم فإن المفهوم الحديث للتدقيق قد ارتبط بالمفهوم الحديث للمحاسبة، إلا أن طبيعة كل منهما لها ما يميزها عن الآخر .فتدقيق الحسابات كمهنة تؤدي خدمات إلي جهات عديدة داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها، ولا شك بأنها بتقديم خدماتها تخدم الاقتصاد القومي في أي مجتمع من المجتمعات وعلي ذلك ينبغي تطويرها مع كل تغير وتطور.وأما التدقيق المالي فهو دراسة الكيان المالي لمؤسسة ما ، وتكون الدراسة متعمقة وشديدة الحساسية والدقة، هدفها النهائي صياغة تقرير مالي مصدق ومعتمد ، ليصبح فيما بعد مرجع أساسي يمكن أن يعول عليه من جهات معينة وأصحاب المصالح المختلفة .

فظهور عملية تدقيق الحسابات التي يقوم بها شخص محترف محايد ومستقل وخارجي دليل يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه، فإذا كان هدف المدقق الخارجي هو إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية القوة القانونية، فالمجالات المتعددة والمتشعبة أفرزت تعدد في أنواع وأهداف عملية تدقيق الحسابات لتصل إلي مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي من أصول وخصوم التي تدرس مختلف الأنشطة والوظائف في المؤسسة والتي تهدف إلي تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل علي رفع مستوي الأداء والكفاية الاقتصادية.

إن الاقتصاد الحالي يتطلب نشاط أكبر في كافة المجالات المالية والاقتصادية والقانونية لذلك ظهرت شركات خاصة وذلك ظهرت مهمتي التدقيق والرقابة فظهر دور المدقق والمحاسب بجميع الأقسام وأصبح هو مصدر المعلومات الأساسية لذلك استلزم فصل الملكية عن الادارة واعتماد وظيفة المدقق ومنه جاءت الإشكالية الرئيسية التالية :

إلى أي مدى يمكن للمدقق أن يساهم في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة؟

اطلاقا هذا السؤال المحوري يمكن ادراج التساؤلات الفرعية التالية

- ما المقصود بالتدقيق المحاسبي؟ فيما تتمثل أهميته وما هي معاييره؟
- ما هو بالتدقيق المالي ؟ وما هي أنواعه؟
- من هو المدقق؟ أين تكمن مهامه ومسئولياته؟
- ما هو الأداء وما علاقته بالتدقيق؟

الفرضيات:

لدراسة الموضوع وتحليل الإشكالية ومعالجتها إعتمدنا في بحثنا على الفرضيات التالية:

1- حق إطلاع المدقق على السجلات والدفاتر والمستندات وكل ما يخص مهنة للوصول لنقطة ابداء رأيه المحايد في التقرير.

2- إن للتدقيق دور مالي في المؤسسة بالإضافة إلى أنه يعتبر من الركائز الأساسية التي تعطي شكل حسن لها .

3- يكمن الهدف من تقييم الأداء في المؤسسة في التحقق من حُسن استخدام مواردها.

أهمية الدراسة:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلي طبيعة الأهداف المتوخاة من التدقيق المالي والمحاسبي إلي أن اعتماد المؤسسة علي عملية التدقيق له آثار إيجابية علي التعامل مع قوائمها المالية التي تبني عليها قراراتها حيث أن التدقيق هو الضامن لشرعية ودقة وسلامة ما يظهر علي قوائمها المالية ويزود مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكن من اتخاذ القرارات والرقابة علي الأداء.

أهداف الدراسة:

- محاولة تشخيص الواقع النظري والعملي للتدقيق المالي والمحاسبي .
- زيادة كفاءتنا البحثية واثراء معارفنا في موضوع يقع في مجال تخصصنا وضمن اهتماماتنا .
- محاولة تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي وذلك من خلال اكتشاف التلاعب والإختلاسات.
- محاولة معرفة مدى مساهمة التدقيق في تطوير أداء المسيرين .

الدراسات السابقة:

من خلال الاطلاع علي الدراسات السابقة نجد أن الدراسات المتعلقة بالموضوع شحيحة إلى حد ما، وفيما يلي عرض لبعض الدراسات السابقة وذات العلاقة بالموضوع:

دراسة دهمش1991

تهدف هذه الدراسة إلي دراسة واقع تدقيق الحسابات في الأرض وتوصلت إلي مجموعة من المشاكل التي يواجهها مدققوا الحسابات في الأردن وأهمها:

- عدم وجود وعي كامل لدى مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة وبأهمية استقلال مدقق الحسابات .
- تأثير إدارة المؤسسة محل التدقيق في استقلالية المدقق .
- عدو توفير الإدارة للمعلومات الضرورية لعمل المدقق .
- عدم كفاية تأهيل مدقق الحسابات .

- عدم تطبيق كل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية.
- عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية .

دراسة وائل إبراهيم الراشد2001

تهدف هذه الدراسة إلي التعرف علي أبرز المشاكل والمعوقات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات بدولة الكويت وسبل التغلب عليها وزيادة كفاءة مكاتب التدقيق نحو تطوير المهنة، وقد تبين من خلال نتائج الدراسة بأن أبرز مشاكل المهنة تتمثل في عدم وجود ميثاق شرفي للمهنة وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة، غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، غياب القواعد المنظمة للسلوك المهني، وتنتهي الدراسة ببيان أهم السبل الكفيلة بالقضاء علي تلك المشاكل والنهوض بالمهنة بضرورة تبني ميثاق شرفي للمهنة ودور اكبر لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية وزيادة تأهيل المنتسبين للمهنة.

- **4دراسة ريم محمد العمرو وحسام عبد المحسن العنقري2002 :**

تهدف هذه الدراسة إلي تقييم مرتكزات تنظيم تدقيق الحسابات في المملكة العربية السعودية والتي تشمل(المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، برامج التعليم المهني المستمر وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني، قنوات الاتصال التي تكفل إيصال الأنظمة والتعليمات المهنية لممارسي المهنة والمجتمع بصفة عامة)من خلال قياس مدى فاعلية مثل هذه المرتكزات في التعامل مع المشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة التدقيق في المملكة والحد من آثارها السلبية .وتوصلت نتائج الدراسة إلي إلي عدم وجود اتفاق مطلق بين أعضاء المهنة الممارسين من جهة وبين الأطراف ذات العلاقة بالمهنة من جانب آخر حول مدى معرفتهم بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة التدقيق في المملكة والتي شملت(محدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، واستمرار ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية، ووجود هيئات مهنية عربية وخليجية وانضمام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية .)وفي ختام الدراسة أوصي الباحثان بجملة من التوصيات منها إشراك الأكاديميين في تعديل القوانين التي تمس مهنة المحاسبة والتدقيق، والعمل علي تقنين أتعاب التدقيق بحيث تتناسب مع الجهد المبذول، واعتماد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التعديلات اللازمة.

دوافع اختيار البحث : و من دوافع اختيار موضوع البحث نذكر :

- الميول الشخصي لمواضيع التدقيق.
- علاقة الموضوع بالتخصص .
- قابلية الموضوع البحث والدراسة .
- المساهمة في تطوير البحوث العلمية و اثراء المكتبات بالمعارف الجديدة.

منهج الدراسة:

المنهج الذي تم إتباعه من أجل دراسة هذا الموضوع هو منهج وصفي تحليلي، يقوم على الجمع بين الدراسة النظرية والميدانية.

وقد تطلبت منا دراسة هذا الموضوع تقسيمه إلى ثلاث فصول يتناول الفصلين الأولين الجانب النظري لعملية التدقيق المحاسبي والمالي ، بينما يتناول الفصل الثالث الجانب التطبيقي (دراسة حالة—سونطراك-).

صعوبات البحث:

من بين الصعوبات التي واجهتني في إنجاز هذا البحث هي:

- صعوبة حصر الموضوع وكذا حساسيته.
- سرية الوثائق في مؤسسة التربص.

حدود الدراسة :

شملت مذكرتنا ثلاث فصول عالجنا في كل منها :

الفصل الأول، ويتضمن مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي وانقسم بدوره إلى المبحث الأول فكان عبارةعن مدخل إلى التدقيق المحاسبي و المالي. أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى مبادئ،أنواع وفروض التدقيق المحاسبي، وتطرقنا في المبحث الثالث إلى معايير التدقيق.

الفصل الثاني وتضمن دور التدقيق في فعالية الأداء و انقسم بدوره إلى المبحث الأول وتضمن تدقيق الحسابات في الجزائر. أما المبحث الثاني الأداء في المؤسسة ، وتمثل المبحث الثالث في مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.

الفصل الثالث كان عبارة دراسة تطبيقية للتدقيق الداخلي في مؤسسة سونطراك وانقسم بدوره إلى المبحث الأول فكان عبارة عن تقديم مكان التربص أما المبحث الثاني

تمهيد

يرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى والتدقيق في المعنى الحديث يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود وتطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة ويعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي المالي بشكل أساسي كما تعتبر مهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة، ولها تقاليدها ومسؤوليتها المهنية التي تحددها جمعيات ونقابات المحاسبين والمدققين،ولقد ساهمت مهنة التدقيق بشكل كبير في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات الحفاظ على أموال المستثمرين والمقرضين وحماية مصالح الجهات الأخرى ذات العلاقة.

ولهذا خصصنا المبحث الأول من هذا الفصل كمدخل إلى التدقيق لنتعرف من خلاله على مفهوم التدقيق والأهداف الأساسية له وكذلك أهمية دور التدقيق الذي يلعبه لتحقيق أغراض اقتصادية والعلاقة الموجودة بين المحاسبة والتدقيق.

كما سنعرض في المبحث الثاني إلى مبادئ التدقيق المحاسبي وأنواعه بالإضافة إلى فروضه .

أما المبحث الثالث فهو عبارة عن معايير التدقيق المحاسبي.

الفصل الأول: مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

تمهيد

يعتبر التدقيق ميدان واسع حيث عرف تطورات كبيرة متواصلة، أدت به إلى أن يحتل أهميته بالغة لدى المؤسسات والأطراف المعنية، وذلك من خلال فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، المستندات ،الحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا إنتقاديا ، من هنا سوف نتعرض إلى مفهوم التدقيق .

المبحث الأول: مدخل إلى تدقيق المحاسبي والمالي

المطلب الأول: تعريف تدقيق المحاسبي والمالي

أولا :تعريف التدقيق المحاسبي

سنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعاريف التي أعطيت للتدقيق المحاسبي كما يلي:

التعريف الأول:

التدقيق علم له قواعده وأصوله وفن له أساليبه وإجراءاته يهتم بالفحص الفني المحايد لحسابات وسجلات الوحدة محل المراجعة بقصد إبداء الرأي في مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة لهذه الوحدة.[1]

التعريف الثاني:

تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية"*AAA": "التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".[2]

التعريف الثالث:

أما التدقيق بمعناه المهني يعني:"عملية فحص المستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا وإنتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلي".[3]

ومن خلال هذه التعاريف نلاحظ أن عملية التدقيق ترتكز على ثلاث نقاط أساسية هي:

الفحص :وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

---

[1] د.غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات الحديث الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2006،ص14.

[2] مجيد جاسم الشرع، **المراجعة عن المسؤولية الإجتماعية في المصارف الإسلامية**، دار وائل للنشر، عمان، 2003،ص11.

[3] د. أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دارالصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة 2، سنة2005، ص. ص.:5-6.

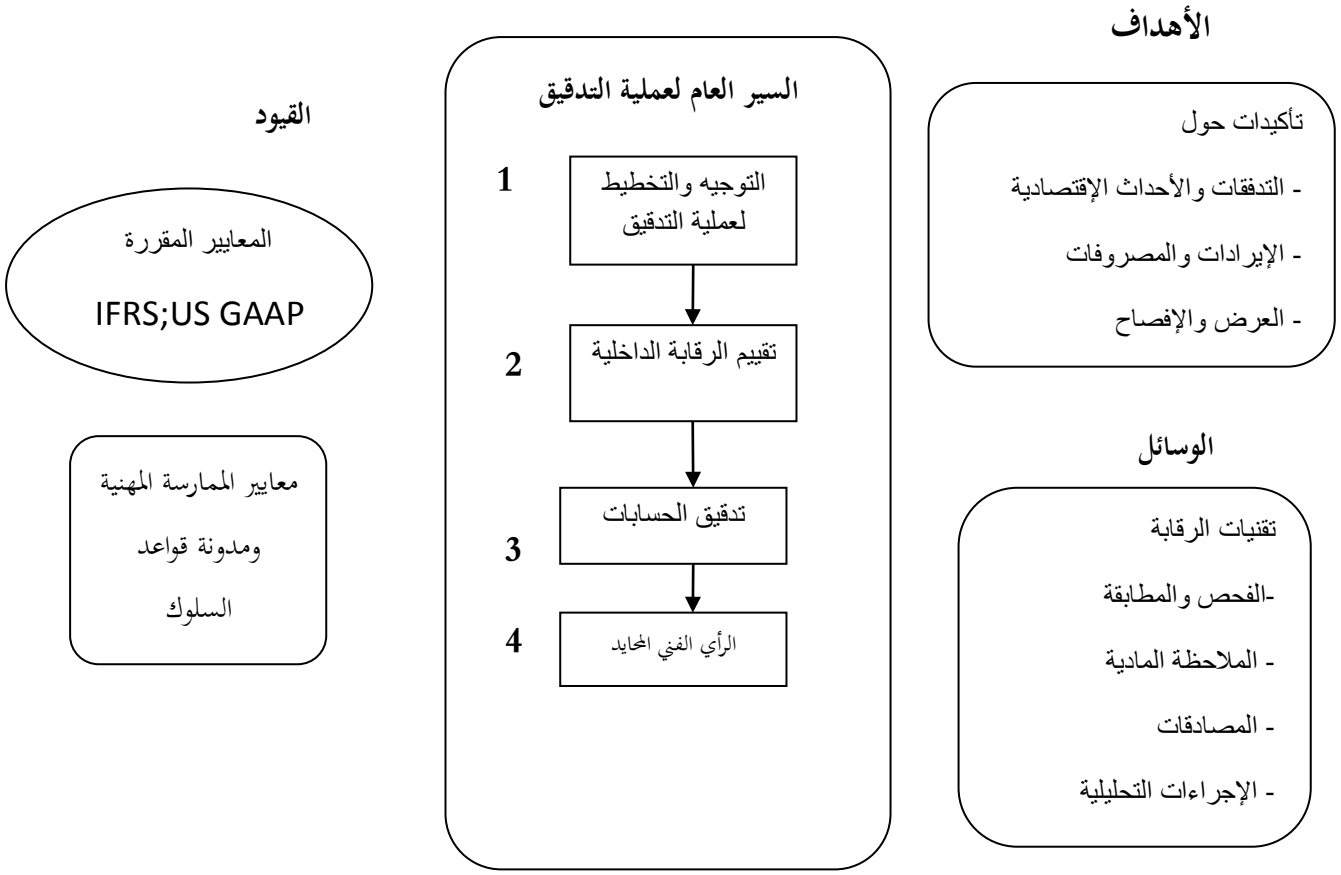
*AAA:American Accomting Association

التحقق :وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

التقرير :وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

من العرض المتقدم يمكن تعريف تدقيق الحسابات بأنه:"التحقق الإنتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المؤسسة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير".[1]

الشكل(1-1):الإطار العام للتدقيق المحاسبي



Source:Micheline Georges Langlois, Alain Burlaud, Renè Bonnault.op, cit,p518.

ثانيا : تعريف التدقيق المالي

التعريف الأول: حسب منظمة الخبراء والمحاسبين المعتمدين فرنسا 1985 :"التدقيق هو مسيرة أو منهجية من قبل محترفين يستعملون من خلالها مجموعة من التقنيات المعلوماتية و التقييمية من أجل التعبير عن الرأي الخاص وذلك بالإستناد إلى معايير أو من أجل تقييم مدى سلامة وفعالية الأنظمة والإجراءات التنظيمية".[2]

[1] د.أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره،ص8 .

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2006 ، ص. 17.

التعريف الثاني: حسب منظمة الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا سنة 1987 :" التدقيق (المراجعة الحسابية) هو تقني يقوم من خلاله محترف كفئ ومستقل بالتعبير عن الرأي بحالة المؤسسة يشمل ما يلي:

- نوعية وصدق المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة.
- إحترام صارم للقواعد القانونية والمبادئ المحاسبية.
- صورة صادقة للحالة والذمة المالية للمؤسسة وكذا لنتائجها.

التعريف الثالث: حسب المعايير العامة للتدقيق المعمول بها بالولايات المتحدة الأمريكية 1991 :"التدقيق هو مراجعة تتبع منهجية أو فحص موضوعي للمؤسسة من أجل التعبير عن رأي خاص بحالة المؤسسة".

✓ العناصر المميزة للتدقيق المالي من خلال التعاريف السابقة للتدقيق المالي حسب المنظمات والهيئات الدولية للتدقيق، يمكن أن نستنتج ما يلي:

- التدقيق المالي هو تدقيق خارجي.
- هو فحص أو تقييم موضوعي.
- يقوم على أساس منهجية.
- يقوم به محترف كفئ ومستقل خارج المؤسسة.
- لا يهدف إلى التعبير عن الرأي مبرر خاص بالمؤسسة.
- يكون هذا التعبير مستندا إلى معايير التقييم والمقارنة.

التعريف الرابع: تعريف شامل للتدقيق المالي:" هو تقييم موضوعي يقوم به خبير كفء ومستقل للمصادقة على حسابات المؤسسة، تتم المصادقة على أساس ثلاث معايير أساسية: التوافق – الصدق – الصورة الوفية.

- توافق الحسابات: يعني جميع تسجل حسب القوانين والنصوص التشريعية.
- صدق الحسابات: يعني جميع الحسابات تسجل بحسن النية، وحسن النية أن المسئول على تسجيل الحسابات يقوم بعمله حسب المعرفة التي من المفروض أن تكون لديه.
- الصورة الوفية: تعني بأن الحسابات تعكس تماما حقيقة المؤسسة.

وينقسم التدقيق المالي إلى نوعين: تدقيق مالي قانوني وتدقيق مالي تعاقدي.

1- **التدقيق المالي القانوني**: وهو التدقيق الذي يلزم القانون المؤسسات القيام به سنويا، حيث نص المشرع الجزائري في القانون التجاري في مادته رقم(609) على ضرورة تعيين محافظ حسابات في قانون التأسيس بالنسبة لشركات المساهمة (شركات الأموال).
2- **التدقيق المالي التعاقدي**: في هذه الحالة تقوم المديرية العامة للمؤسسة أو المجلس الأعلى للإدارة بتعيين محافظ حسابات متعاقد ويقوم بفحص الحسابات من أجل الإطمئنان على سلامة نظام المعلومات المحاسبية، وبالتالي تحديد

المركز المالي الحقيقي للشركة وذلك دون وجود نص قانوني يلزمها القيام بذلك، كالشركات ذات المسؤولية المحدودة أو الشركة ذات الشخص الوحيد.[1]

المطلب الثاني: أهمية و أهداف التدقيق المحاسبي والمالي

أ/أهمية التدقيق: إن أهمية التدقيق في المؤسسة تجعله من أهم وسائل التقييم والرقابة والفحص لكل وظيفة من وظائف المؤسسة حسب الأهداف والسياسة المتبعة والوسائل المتوفرة لتشخيص النقائص والسلبيات التي تواجه المؤسسة، لذلك تستوجب عملية التدقيق دراسة شاملة لكل جوانبها.

ويعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية في حد ذاته .حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة، ومن هذه الأطراف:

1- أهمية بالنسبة لإدارة المشروع، والملاك، ورجال الاقتصاد: تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة، والتخطيط للمستقبل، لتحقيق أهدافها بكفاءة عالية، ومن هنا تحرص على أن تكون هذه البيانات مدققة من قبل هيئة محايدة.

أما فئة الملاك فتهتم بمعرفة المركز المالي لوحداتهم الاقتصادية، لاتخاذ القرارات المتعلقة بتوجيه استثماراتهم التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، بالاعتماد على دقة وصحة القوائم المالية ومن جهة أخرى نجد رجال الاقتصاد يعتمدون على هذه الأخيرة (القوائم المالية) في تقرير الدخل القومي، والناتج الداخلي الخام، وفي رسم برامج الخطط الاقتصادية.

2-أهميته بالنسبة للدائنتين، والموردين،و البنوك، و مؤسسات الإقتراض: بالنسبة للدائن و المورد، يعتمدون على تقرير المدقق لصحة وسلامة القوائم المالية، لمعرفة المركز المالي، والقدرة على الوفاء بالالتزامات قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، والبنوك، ومؤسسات الإقراض الأخرى فتعتمد على المركز المالي السليم للمؤسسة في تمويل مشروعاتها.

3- أهميته بالنسبة للنقابات إدارة الضرائب و الهيئات الحكومية:

تعتمد نقابة العمال على القوائم المالية المدققة في مفوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور، وتحقيق مزايا العمل، والمشاركة في الأرباح، كما تعتمدها الهيئات الحكومية، إدارة الضرائب في أغراض عدة منها التخطيط، الرقابة، تحديد الوعاء الضريبي، وتقديم الإعانات لبعض الصناعات.[2]

ب/ أهداف التدقيق المحاسبي: إن التطور التاريخي لمهنة التدقيق جعلنا ننظر إلى مدى تطور مضمونة، وأهدافه منذ النشأة إلى وقتنا الحالي،لذا يمكن حصر الأهداف في عدة نقاط، نذكر منها فيما يلي:

1- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبت في دفاتر المؤسسة , و سجلاتها , وتقدير مدى الاعتماد عليها.

[1] محمود التهامي طواهري، مسعود صديقي، **مراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص.21.

[2] د.يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2000،ص.8 .

2- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر المحاسبية من أخطاء أو غش.

3- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية مع ما هو مقيد بالدفاتر, والسجلات .

4- تقليل فرص الأخطاء ,والغش عن طريق زيارات المدققة المفاجئة للمؤسسة ,وتدعيم أنظمة الرقابة المستخدمة لديها .

5- مراقبة الخطط, ومتابعة تنفيذها, ومدى تحقيق الأهداف, وتحديد الانحرافات, و أسبابها وطرق معالجتها.[1]

المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق والمحاسبة

إرتبطت عملية تدقيق الحسابات منذ نشأتها بالمحاسبة، كما تطور مفهومها الحديث بالمفهوم الحديث للمحاسبة .وفي هذا المجال نوضح أولا المفهوم الحديث للمحاسبة ثم نوضح في ضوئه المفهوم الحديث للتدقيق لتوضيح العلاقة بينهما.

كانت المحاسبة تعرف إلي عهد قريب بأنها مجموعة العمليات التي تهدف إلي تجميع وتلخيص وتبويب وعرض المعلومات الخاصة بالعمليات ذات القيم المالية .

من هذا التعريف يتضح أن المحاسبة كانت تركز وتنصب علي العمليات ذات القيمة المالية التي تمت فعلا، بمعني أنها كانت لا تهتم سوى بالوقائع التاريخية التي تمت فعلا وتتعامل المحاسبة مع البيانات الأصلية، وتكون أساسا مسؤولية عن تلك البيانات، وتتسلسل خطوات تنفيذها بدءا بالعمل الإنشائي الذي يهتم بتجميع وتحليل وتلخيص وتبويب وتسجيل وتشغيل البيانات الأساسية، حتى تصل إلي بيان نتائج النشاط ومركزه المالي في لحظة زمنية معينة.

وقد تطورت الحاجة لدى الإدارة في قياس التكاليف والأرباح والإنتاج وتقييم الأداء، الأمر الذي أدى إلي تطور المحاسبة الإدارية والتي أصبحت أحد فروع علم المحاسبة الذي يجمع ويستمد البيانات التي تلزمه من المحاسبة المالية ويقوم المحاسب بتحليلها من خلال النظام المتبع في المؤسسة من أجل سلامة التخطيط والرقابة وزيادة فاعلية الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة .وقد تزايدت أهمية المحاسبة الإدارية في الوقت الذي استخدمت فيه بحوث العمليات والأساليب الإحصائية في التعرف علي احتياجات الإدارة من المعلومات الملائمة، مثل التكاليف والإيرادات وقياس التكاليف التفاضلية .وإعداد الموازنة التخطيطية التي تهتم بمشاكل القياس واستخدامها لأغراض المؤسسة الداخلية .

ومع ظهور المحاسبة الإدارية كفرع جديد من فروع المحاسبة ، وهو يهتم ببيانات عن المستقبل تستخدم في إعداد معلومات تفيد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات أدي ذلك إلي إحداث تطور كبير المحاسبة في ، حيث أصبح نظام المحاسبة يشتمل علي فرعين رئيسيين هم:

-المحاسبة المالية.

-المحاسبة الإدارية.

وبناءا علي ذلك تطور مفهوم المحاسبة وأصبحت تعرف بأنها(عملية تمييز وقياس وإيصال معلومات اقتصادية إلي مستخدمي هذه المعلومات، لمساعدتهم في ترشيد أحكامهم وقراراته.)ووفقا لهذا المفهوم أصبحت المحاسبة أكثر شمولا، حيث أصبحت مسؤولة عن قياس وتسجيل وعرض العمليات ذات القيم المالية، إلي جانب عمليات متوقعة في المستقبل تعاون في أعمال التخطيط والرقابة، كما أصبحت عملية إيصال المعلومات تساعد في اتخاذ قرارات سليمة وموضوعية.

[1] د.يوسف محمد جربوع،مرجع سبق ذكره، ص.9.

وقد تأثرت عملية التدقيق بالمفهوم الحديث للمحاسبة، حيث عرف تدقيق الحسابات بأنه عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات عن افتراضات بوقائع وأحداث اقتصادية بطريقة موضوعية.

ويتضح من هذا التعريف أن مفهوم تدقيق الحسابات قد ارتبط بالمفهوم الحديث للمحاسبة وتأثر به .وتبدأ عملية التدقيق بعد أن تتم عمليات المحاسبة .[1]

ويعتبر التدقيق أحد الوظائف الوثيقة الصلة بالمحاسبة والمستقلة عنها، حيث يقوم التدقيق بقياس درجة الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية، وتوصيل نتيجة القياس بصورة مناسبة لمستخدمي هذه البيانات والمعلومات، فالتدقيق يضفي علي البيانات والمعلومات المحاسبية درجة أكبر من الثقة بها والاعتماد عليها، فالتدقيق فرع من فروع المحاسبة ومجال عملها المستندات والبيانات والمعلومات المحاسبية والقوائم المالية .

يجب التفريق بين المحاسبة و التدقيق حتى لا يكون هناك خلط حيث أن الفرق بينهما يكمن في النقاط التالية: وعليه

الجدول(1-1):الفرق بين المحاسبة و التدقيق

	المحاسبة	التدقيق
1	علم تجميع وتبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية	علم تحليل وفحص إنتقادي للسجلات والقوائم المالية
2	تقوم بقياس الأحداث المالية في المشأة من خلال إعداد قائمة الدخل وتوصيل الأوضاع المالية للأطراف المعنية	تقوم بفحص القياس المحاسبي والمعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها حول نتيجة أعمال المنشأة
3	المحاسب موظف يتبع لإدارة المنشأة ويتقاضى أجره من الإدارة	المدقق شخص محايد مستقل من خارج المشأة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد الموقع بينه وبين المنشأة
4	المحاسب ربما لا يكون لديه معلومات حول التدقيق وإجراءاته	بينما المدقق يجب أن يكون لديه معرفة بالمبادئ المحاسبية وطرقها
5	المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها	بينما المدقق مطالب بتقديم تقرير يتضمن رأيه حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمنشأة
6	المحاسب موظف دائم في المنشأة يقوم بعمله بإنتظام	بينما المدقق يعين كل سنة بعقد وليس دائم العمل في المنشأة

المصدر: د.غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر،الناحية النظرية،دار المسيرةللنشر والتوزيع والطباعة،الاردن، الطبعة الثانية سنة2009،ص16.

المبحث الثاني: مبادئ ،أنواع وفروع التدقيق

المطلب الأول:مبادئ التدقيق

تجدر الإشارة إلي أن تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي:

-ركن الفحص

-ركن التقرير.

[1] د.محمد فضل مسعد و د.خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، سنة2009، ص.22.

وبناءا علي ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلي مجموعتين هما:[1]

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

1/1-مبدأ تكامل الإدراك الرقابي :ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف علي احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2/1-مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري :يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

3/1-مبدأ الموضوعية في الفحص :ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأى المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

4/1-مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية :ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1/2-مبدأ كفاية الاتصال :ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2/2-مبدأ الإفصاح :ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3/2-مبدأ الإنصاف :ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

3- مبدأ السببية :يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 211 علي أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي:

-الاستقلالية

-الكرامة

-الموضوعية

-الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة

-السرية

[1] د .أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلي التدقيق الحديث**، مرجع سبق ذكره، ص.52 .

-السلوك المهني

-المعايير الفنية.

بالإضافة إلي قيام المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي علي المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والأدلة المرتبطة بها(التفسيرات، الجوانب المادية.) مع مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني، مع الأخذ بعين

الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلي الأخطاء المادية في القوائم المالية.[1]

المطلب الثاني :أنواع التدقيق

توجد أنواع متعددة من تدقيق الحسابات كل منها يختلف حسب الزاوية التي ينظر منها إلى عملية تدقيق الحسابات، والتنوع المتعدد للتدقيق هو في الحقيقة تنوع وصفي لا يؤثر في أي من مفهوم أو أصل وجوهر عملية تدقيق الحسابات ذاتها وبشكل عام يمكن تبويب التدقيق على النحو التالي:[2]

1-التدقيق من حيث طبيعة المؤسسة:

ويتضمن نوعين:

1/1-تدقيق المؤسسات العمومية :تنصب عملية التدقيق على المؤسسة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعة، أما الأموال المستغلة في هذه المؤسسة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المؤسسات التجارية أو الصناعية ،إلا أن طريقة التدقيق واحدة في كلتا الحالتين.

2/1-تدقيق المؤسسات الخاصة :هي عملية تدقيق المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو معيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحادود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المدقق بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعين مدقق خارجي ليدقق لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المدقق والمهمة المسندة إليه.[3]

2-من حيث نطاق عملية التدقيق:

نتطرق إلى نوعين من عملية التدقيق

1/2-التدقيق الكامل :المقصود بتدقيق الحسابات الكامل، هي عملية تدقيق الحسابات التي تخول المدقق حق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون استثناء ودون قيود أو شروط محددة له. وفي هذا النوع من تدقيق الحسابات يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد نطاق وحدود إطار ودرجة التفاصيل اللازمة لبرنامج تدقيقه، وذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات.

ومن الناحية النظرية يفترض في تدقيق الحسابات الكامل قيام المدقق بتدقيق جميع القيود الخاصة بالعمليات والأحداث المالية التي تمت فعلا، وتدقيق المراكز المالية لجميع الحسابات، أو فحص وتقييم معيع عناصر القوائم المالية الختامية التي يتم إعدادها بمعرفة

---

[1] د.أحمد حلمي جمعة ، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سبق ذكره، ص24.

[2] د .محمد فضل مسعد و د .خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص51 .

[3] د .زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى ،2005 ، ص2 .

الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، ويعني ذلك أن المدقق كان مسؤولا عن إجراء حسابات كامل. ويناسب هذا النوع من التدقيق المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها علي الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن المؤسسات الكبيرة عندما تعتمد علي هذا النوع من التدقيق فإن ذلك يتوقف علي متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختباراته.[1]

1/2التدقيق الجزئي :هو تدقيق جزء محدد من عمليات المؤسسة وذلك بتكليف خطي من قبل إدارة المؤسسة، كأن تتفق الإدارة مع المدقق علي تدقيق مستندات عملية معينة أو فحص جزء .محدود من الفترة المالية أو فحص عمليات قسم من أقسام المؤسسة ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن للخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.[2]

3–من حيث حتمية القيام بالتدقيق:

1/3–التدقيق الإلزامي :هو التدقيق الذي تلزم به المؤسسات وفقا للقانون والتشريعات السائدة في الدولة(قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار)، حيث تلتزم المؤسسة بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حساباتها، ويتم تعيين المدقق عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المؤسسة .والمدقق يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله وفي ضوء هذه التدقيق فإن المدقق يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المدقق أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المدقق الذي يعتبر مسؤولا إذا ما رضخ لهذه القيود[3].

2/3–التدقيق الاختياري :وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص قد تتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المؤسسة واعتماد القوائم المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد .وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن وجود مدقق خارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب .[4]

4_من حيث وقت عملية التدقيق:

1/4–التدقيق النهائي :ويقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمؤسسة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت.

ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

---

[1] د .محمد فضل مسعد و د .خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص5 .

[2] د .نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ،سنة2005، ص51 .

[3] د .غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص51 .

[4] د .محمد سمير الصبان و د .محمد الفيومي محمد، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية 1999 سنة ، ، ص11 .

ويعاب علي هذا النوع من التدقيق ما يلي :

-الفشل في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب حال وقوعها.

-قد يؤدي إلي تأخير القوائم المالية في المواعيد المحددة(قانونا)لأنه يستغرق وقتا طويلا.

-قد يؤدي إلي التضحية بالدقة اللازمة لتحقيق سرعة انجاز العمل.

-قد يؤدي إلي ارتباك العمل بمكتب التدقيق لتزامن إقفال الدفاتر في مؤسسات عدة يدققها.

قد يؤدي إلي توقف العمل بمكتب التدقيق حتى يتسنى له جمع أدلة وقرائن الإثبات اللازمة. ويطلق علي هذا النوع من التدقيق عادة تدقيق الميزانية العمومية ويلاءم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويقتصر علي فحص مفردات القوائم المالية وخاصة مفردات الميزانية فحصا تفصيليا للدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من مطابقة مفردات القوائم المالية لما هو ظاهر بالدفاتر والسجلات[1].

2/4-التدقيق المستمر :هو التدقيق الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بإجراء الفحص والاختبارات علي مدار السنة، أي من خلال التردد علي المؤسسة عدة مرات خلال السنة المالية.

ومن خلال التدقيق المستمر يقوم المدقق بتحديد برنامج زمني يتم الالتزام به وفي النهاية يقوم بإبداء الرأي الفني امحايد في الموعد امحادد بعد أن يقوم بعملية تدقيق نهائية بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية ويلائم التدقيق المستمر المؤسسات الكبيرة الحجم التي تتعامل بعدد كبير من العمليات اليومية حيث أنه يصعب استخدام التدقيق النهائي فيها .ويتميز التدقيق المستمر بالخصائص التالية :[2]

-وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف علي المؤسسة بصورة أفضل، ومن التدقيق بشكل أوفي.

-سرعة اكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية السنة.

-انتظام العمل بمكتب المدقق وفي المؤسسة أيضا لوجود المجال الواسع زمنيا للتدقيق.

-تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي علي موظفي المؤسسة.

-انجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المؤسسة وذلك بسبب تردد المدقق علي المؤسسة

وعلى الرغم من مزايا التدقيق المستمر إلا أن إتباعه قد يبرز بعض العيوب أهمها :

-ارتباك العمل في المؤسسة محل التدقيق.

-أنه تدقيق غير متصل.

-توطيد العلاقات الإنسانية بين المدقق وموظفي المؤسسة.

ولكن يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق علي أساس مراعاة مواعيد العمل، وكذلك استخدام الرموز والعلامات للعمليات التي تم تدقيقها، وكذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها.

وما هو جدير بالذكر أن كل من التدقيق النهائي والمستمر يمكن للمدقق أن يؤديهما على أساس تفصيلي أو اختباري.

5- من حيث القائمين بعملية التدقيق:

1/5-التدقيق الداخلي :يمكن تعرف التدقيق الداخلي بأنه فحص لعمليات المؤسسة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المؤسسة، وهي تمثل جزءا من نظام الرقابة الداخلية.

---

[1] د .رأفت سلامة محمود و د .أحمد يوسف كلبونة و د .عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات – العملي** – دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة – عمان ،الطبعة الأولى،سنة 2011 ،ص27 .

[2] د .غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية** – مرجع سبق ذكره، ص28 .

ويقوم بعملية التدقيق شخص من داخل المؤسسة يقوم بعملية فحص للدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحااسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، وفي هذه الحالة يسمي هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي وهو يعتبر من احدي أدوات الرقابة ويعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل شخص يعتبر موظف في المؤسسة ويخضع لسلطة الإدارة، ومن واجبات التدقيق الداخلي فيما يخص تزويده للإدارة بالمعلومات ما يلي :[1]

-دقة أنظمة الرقابة الداخلية.

-الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.

-كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

وقد ظهر وتطور التدقيق الداخلي نتيجة ما يلي :[2]

-تحول التدقيق من تدقيق كامل تفصيلي إلى تدقيق كامل اختباري.

-اعتماد الإدارة علي البيانات المحاسبية كوسيلة رقابة إدارية وحاجتها إلي التأكد من دقة وصحة هذه البيانات.

-حاجة الإدارة لتقييم وتحليل عمليات المؤسسة الداخلية بهدف تحقيق أكثر كفاية إنتاجية ممكنة لاشتداد المنافسة وتضييق هامش الربح بين المؤسسات المختلفة.

-مسؤولية الإدارة اتجاه هيئات الرقابة الحكومية والتزامها بتنفيذ تعليماتها وقراراتها وتزويدها بالبيانات التي تطلبها مما أدي إلي اعتماد الإدارة كلية علي التدقيق الداخلي للتأكد من دقة وصحة البيانات والتقارير المطلوبة.

ويشمل التدقيق الداخلي أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية والضبط الداخلي .ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمؤسسة عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للتدقيق بالمؤسسة لا يغني عن تكليف المدقق الخارجي بفحص وتدقيق الحسابات، فالطريقة التي ينفد بها المدقق الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المدقق الداخلي.

2-5 التدقيق الخارجي :هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوى رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة علي المركز المالي ونتائج الأعمال إن أهداف التدقيق الخارجي تلتقي مع أهداف التدقيق الداخلي، وبذلك فإن التعاون الوثيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يؤدي إلي ضمان سلامة تسجيل العمليات المالية للمؤسسة في الدفاتر والسجلات وكذلك ضمان تعبير القوائم المالية الختامية بشكل صحيح عن المركز المالي .للمؤسسة ونتائج أعمالها من ربح أو خسارة ويتضح من خلال التفرقة السابقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها فيما يلي :[3]

-كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلي توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة.

-كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.

كما يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:

---

[1] د .محمد سمير الصبان و د .عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية، الدار الجامعية**، الإسكندرية 2002، ص20 .

[2] د .رأفت سلامة محمود و د .أحمد يوسف كلبونة و د .عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات – العملي**، مرجع سبق ذكره، ص33

[3] د .سامي محمد الوقاد و أ .لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات (1)** ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن ،الطبعة الأولى، سنة 2010،ص40.

– وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد المدقق، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق.

–إن وجود نظام داخلي للتدقيق لا يغني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل. وعلي الرغم من التشابه والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلا أن هناك اختلافات بينهما، يمكن حصرها علي النحو التالي : [1]

الجدول(2–1): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

معيار التفرقة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1–الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعة.	خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية، بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي.
2– نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمي للمؤسسة ويعين بواسطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك.
3– درجـــة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات، مثل إدارة الحسابات والمالية، ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارات جميعها.	يتمتع باستقلال كامل من الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.
4–المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلي المستويات الإدارية العليا.	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم.
5–نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق العمل، فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق العمل.	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة.
6–**توقيت التدقيق**	يتم الفحص بشكل مستمر علي مدار السنة المالية.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة.

المصدر :حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى009 **2،53**.

6–التدقيق من حيث الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ:

1/6–التدقيق العادي :وهو التدقيق الذي يهدف إلي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال المؤسسة وعن مركزها المالي في نهاية فترة معينة، ويجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الضرورية أثناء ذلك، وقد يكون التدقيق العادي تدقيقا كاملا أو تدقيقا جزئيا إلا أن هدفه النهائي يتمثل في الحكم علي سلامة القوائم المالية للمؤسسة واتفاقها مع ما سبق تسجيله في الدفاتر والمستندات .[2]

[1] د .غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص 26.

[2] د .نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ، سنة 2009 ، ص28.

2/6-التدقيق لغرض معين :ويكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلي نتائج معينة يستهدفها الفحص.[1]

ويتم تكليف المدقق للقيام بهذا النوع من التدقيق من خلال عقد كتابي يحدد فيه نطاق عملية ويتم تكليف المدقق للقيام بهذا النوع من التدقيق من خلال عقد كتابي يحدد فيه نطاق عملية التدقيق والغرض منها، كأن تقوم المؤسسة بتكليف المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية لها بهدف تصميم نظام آخر أكثر دقة أو تكليف المدقق بتدقيق مستندات عملية ما أو الاشتراك في لجان جرد المخزون أو اكتشاف اختلاسات أو أخطاء حدثت في فترة زمنية معينة، وقد يتم التكليف من جهات أخرى حكومية أو غير حكومية، كأن تنتدب المحكمة مدققا لحصر تركة شخص ما أو لتصفية مؤسسة أو إعادة تقييم ممتلكات مؤسسة ما.

ومن الملاحظ أن هذه التقسيمات متداخلة إلي حد كبير، فمثلا يمكن للتدقيق أن يكون كاملا ومستمرا وخارجيا وإجباريا وعاديا في آن واحد، كما يمكن أن يكون داخليا وكاملا ولغرض معين.... الخ، ومن هنا نضيف التصنيف التالي الذي لا تداخل فيه علاوة علي أنه يتفق والهدف أو الغرض المنشود من القيام بعملية التدقيق.

7-التدقيق من حيث حجم التدقيق :

1-التدقيق المالي:

ويقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة وهو أكثر أنواع التدقيق شيوعا في الاستعمال، ويشمل الفحص والتحقيق والتقرير أي فحص البيانات المحتواة في الدفاتر والسجلات، والتحقق من صحتها، ورفع تقرير متضمن للرأي الفني حولها إلي الجهات ذات العلاقة.[2]

2-التدقيق الإداري:

هو التدقيق الذي يتم بهدف التحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه وتقديم النصح لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق، وهو يعتبر أداة من أدوات الإدارة، لذلك يقوم التدقيق الإداري بتدقيق جميع الأحداث التي تتم في المؤسسة، خطط الإدارة، أهداف الإدارة، استغلال الطاقة الإنتاجية، الأعباء الإدارية، التنسيق بين الإدارات في مستوياتها المختلفة .[3]

ويطلق عليه تدقيق الكفاءة الإدارية للمؤسسة من اقتصادية وبشرية وغيرها بحيث تحقق أقصى منفعة ممكنة، وهو ما يطلق عليه الاستخدام الاقتصادي، وقد بدأ هذا النوع من التدقيق يعم وينتشر في الدول المتقدمة محاسبيا كبريطانيا والولايات المتحدة وكندا واستراليا وغيرها، حتى أنه أصبح لزاماعلى المدقق المالي أن يعطي رأيا فنيا مستقلا حول كفاءة إدارة المؤسسة.

3-التدقيق التشغيلي:

هو تقييم الأدلة والقرائن حول كفاءة وفعالية نشاط المؤسسة والخاص بعملية معينة .فقد يشمل تدقيق العمليات تقييما كاملا لنظام وقد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات، على سبيل المثال(تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة،

---

[1] أ.د .خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية** – دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن ، سنة 2007 ،ص31.

[2] أ .د .خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية العملية –** مرجع سبق ذكره، ص 12.

[3] د .غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص 32.

المستودعات،.....الخ .)وعرف التدقيق التشغيلي بأنه النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث اختيار وتقييم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الأداء .للنشاطات، أو الوحدات المختلفة، زيادة عن ما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية[1] .

وقد عرف مجمع المحاسبين الداخليين التدقيق التشغيلي بأنه :إجراءات منظمة لتقييم فاعلية وكفاءة نشاط المؤسسة، وتقديم تقرير مناسب إلى الإدارة المختصة حول النتائج وإعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات .[2]

4-التدقيق القانوني أو تدقيق الالتزام:

ويقصد به تأكد المدقق من أن المؤسسة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة . وعلى سبيل المثال التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي علي البنوك التجارية للتأكد من أن تعليمات وقوانين البنك المركزي قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، أو التدقيق الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع لضريبة الدخل، أو التدقيق الذي تقوم به مؤسسة التدقيق للتأكد من أن إجراءات الجودة(النوعية)التي وضعتها مؤسسة التدقيق أو الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة.[3]

5-تدقيق نظم المعلومات:

إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة . وتختلف بيئة الحاسب الآلي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في[4]:

1/5-فصل المهام :يؤدي التشغيل الآلي للعمليات إلي دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مما يؤدي إلي ضعف الرقابة الناتجة عن فصل المهام، وهذه الزيادة في المخاطر يمكن بسهولة تعويضها بإجراءات رقابية بديلة.

2/5-اختفاء مسار التدقيق :تختفي في بيئات الحاسب الآلي الإثباتات الورقية لعمليات التشغيل المختلفة، فبينما كانت البيئة اليدوية تتمتع بإثباتات ورقية لكل عملية من العمليات وبالتالي وجود مسار ودليل واضح لمراحل سير العملية .تطلب ذلك ضرورة القيام بعملية التدقيق علي الحاسب الآلي بصورة مستمرة وعند انجاز كل مرحلة من المراحل وعدم الانتظار حتى انتهاء العملية.

3/5-تشغيل موحد للعمليات :تكفل بيئة الحاسب الآلي الاتساق والثبات في تشغيل العمليات بما يضمن اختفاء الأخطاء البشرية والحسابية .وفي المقابل فإن بيئة الحاسب الآلي تكون عرضة وبشكل اكبر من البيئة اليدوية للأخطاء في عمل النظام ككل وذلك بسبب الخطأ مثلا في بناء البرامج.

4/5-مباشرة الحاسب الآلي بالعمليات :يقوم الحاسب بالمباشرة بتنفيذ العمليات دون الحاجة للموافقة المسبقة كما هو الحال في البيئة اليدوية.

5/5-تزايد فرص حدوث الأخطاء والتجاوزات :تعمل المجموعة التالية من صفات بيئة الحاسب الآلي علي زيادة وقوع الأخطاء والتجاوزات المقصودة ب:

-إمكانية الوصول من علي بعد إلي بيانات الحاسب الآلي وخاصة في بيئة شبكات الحاسب.

-التركيز الكبير للبيانات والمعلومات في الحاسب الآلي، علي عكس الحال في بيئة العمل اليدوي

-عدم مشاركة مستخدم الحاسب الآلي في عملية التشغيل مما يقلل من فرصة ملاحظته للأخطاء.

-إمكانية حدوث الأخطاء والتجاوزات في مرحلة تصميم أو صيانة الحاسب.

---

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص52,

[2] د.هادي التميمي، **مدخل إلي التدقيق – من الناحية النظرية والعملية –** دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة ،سنة، ص24 .

[3] أ .د .خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[4] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص 58.

6/5-زيادة فرص المتابعة والإشراف الإداري :تمنح برامج الحاسب الآلي فرص اكبر للمتابعة والإشراف الإداري وذلك من خلال التحليل التفصيلي للبيانات ومن خلال برامج التدقيق والمتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الآلي.

7/5-اعتماد عناصر الضبط والرقابة في البرامج التطبيقية علي عوامل الضبط والرقابة العامة في بيئة الحاسب :حيث تعتمد فعالية وكفاءة عناصر الرقابة في البرامج التطبيقية علي مدى متانة عوامل الرقابة في بيئة الحاسب الآلي.

زيادة الفرص للقيام بالتدقيق التحليلي :نظرا لتوفير الحاسب الآلي لكمية اكبر من البيانات والتقارير فإن الفرصة تزداد للقيام بعمليات التحليل التفصيلية للبيانات واستخلاص النتائج منها.

المطلب الثالث: فروض التدقيق المحاسبي

يعرف Kohler الفرض بأنه:" قاعدة تحظي بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك".[1]

وفي ما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية تدقيق الحسابات هي:

الفرع الأول: قابلية البيانات المالية لفحص[1]

إن هذه الفرضية مرتبطة بوجود مهنة التدقيق، إذ أن عدم وجود بيانات وقوائم مالية قابلة لفحص يؤدي بالضرورة إلى عدم وجود مهنة التدقيق، وتنبع هذه الفرضية من المعايير المستخدمة لتقييم

البيانات المحاسبية وهي:

1- الملائمة: أي ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين.

2- القابلية للفحص: ومعنى ذلك أنه إذ أسندت عملية فحص نفس المعلومات إلى مدققين أو أكثر فإنهما يتوصلان إلى نفس النتائج الواجب الوصول إليها.

3- البعد عن التحيز: أن يكون المدقق عادلا، وموضوعيا عند تسجيله للحقائق.

4- القابلية للقياس الكمي: يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية، وتعني أنه يتم تحويلها إلى قيم كمية من خلال عمليات حسابية تعتبر النفوذ أكثر المقاييس الكمية شيوعا في ذلك.

الفرع الثاني: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة:

[1] د .أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، مرجع سبق ذكره، ص19.

إن هذا الفرض يعتبر مهما جدا لسير عملية التدقيق، لأن المدقق جاء لخدمة أهداف المؤسسة من خلال التوجيهات التي يقدمها، وكذلك الاقتراحات وهذا لتحسين التسيير،

وتصحيح الانحرافات لزيادة المردودية، وبالتالي وجود الثقة بين الإدارة والمدقق، مما يسهل عن عمله من خلال اعتماده على التدقيق الاختياري أما في حالة غياب الثقة في الإدارة، فإن المدقق يعتمد على الفحص التفصيلي، مما يستغرق وقتا طويلا.

الفرع الثالث: خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقد للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:

إن عدم وجود هذا الفرض يجعل المدقق يوسع من اختباراته عند إعداد برنامج عملية التدقيق، وأن يستقضي وراء كل شيء، رغم عدم تأكده من وجود أخطاء. وبالتالي المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء الواضحة، إلى أن وجود هذا الفرض لا يساعده على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية.

الفرع الرابع: وجود نظام للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد من احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج عملية التدقيق بصورة تحفظ من مدى الفحص أي استخدام التدقيق الاختياري بدلا من التدقيق الشامل.

الفرع الخامس: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.

يعتمد المدققون على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للحكم على سلامة المواقف المعنية، كما يستعملونها لتدعيم أرائهم و في الوقت نفسه تكون لهم سندا بتعضيد آرائهم. [1]

الفرع السادس: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

ويعني هذا الفرض أن المدقق إذا رأى أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها، وأن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل أما إذا كانت إدارة المشروع تميل إلى التلاعب، وأن الرقابة الداخلية ضعيفة، فعلى المدقق أن يكون حريصا في الفترات القديمة.

الفرع السابع: مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:

ويعني أنه عندما يطلب العميل من مراقب الحسابات إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية. فعمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة فقط.

[1] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة الخارجية وآليات التطبيق** ، دار الجامعية بالإسكندرية، سنة2000 ،ص ص :18-19.

الفرع الثامن: يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز.

بناء على هذا الفرض يمكن تحديد مفهوم العناية المهنية المطلوبة من المدقق عند مزاولته للمهنة، وعلى أساس هذا الفرض يمكن تحديد مفهوم العناية المهنية المطلوبة من المدقق عند مزاولته للمهنة وعلى أساس

هذا الفرض تتحد مسؤولية المدقق تجاه المجتمع، واتجاه عمله وتجاه زملائه، والمؤسسة التي يقوم بتدقيق سجلاتها ودفاترها،ويتضح لنا بعد هذا العرض السريع للفروض التجريبية أنها جميعا ترتبط فيما بينها، وترتبط جميعها بتحديد مسؤولية مراقب الحسابات. [1]

المبحث الثالث: معايير التدقيق المحاسبي

يعتبر تعريف "kohler" للمعيار منأشمل التعاريف، فهو :"هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه أونمط يتأسس بالعرف عن طريق القبول العام أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية ،ويهدف هذا المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطاق وظروف أعمالهم ".[2]

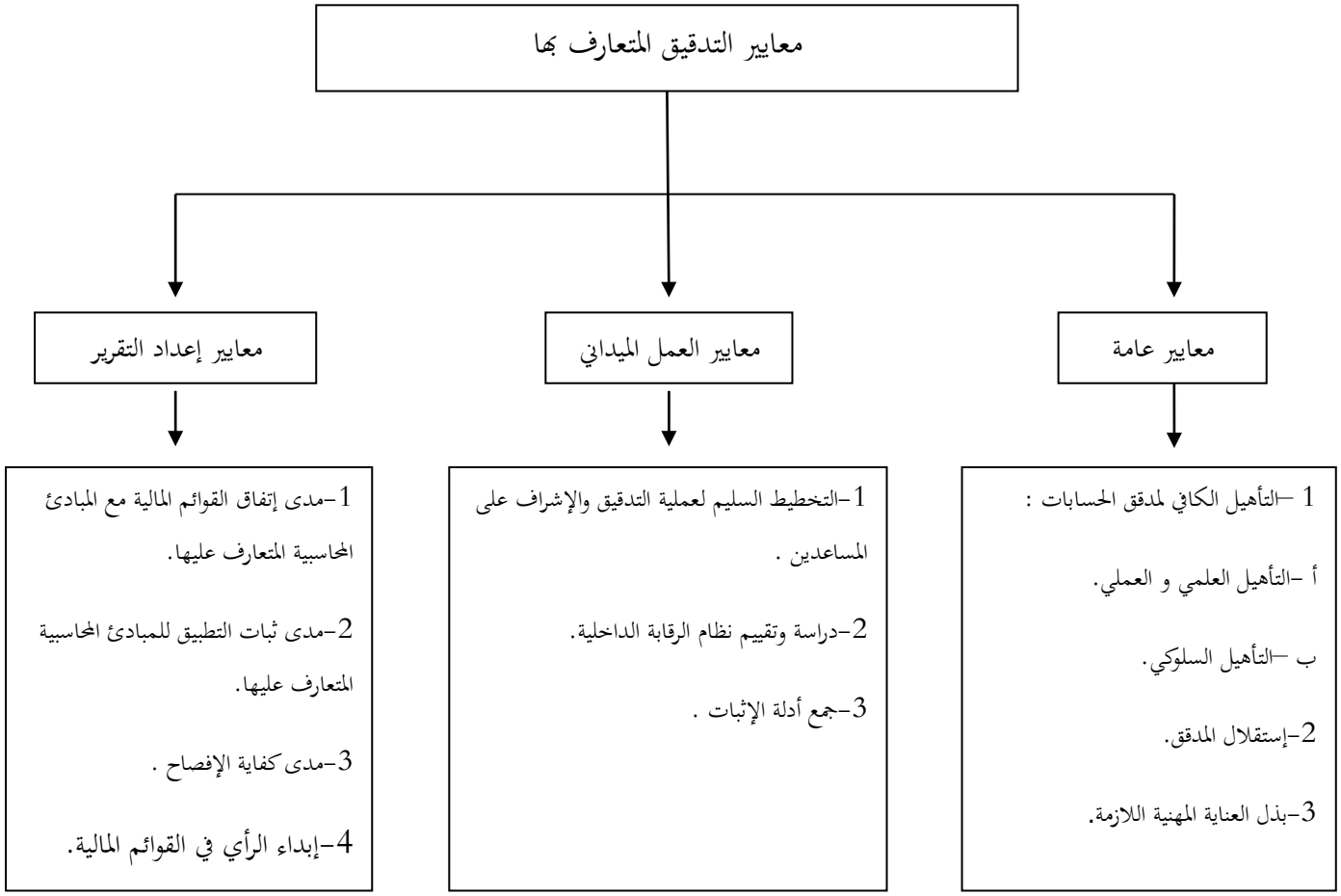
وقد تم إصدار المعايير العامة للتدقيق من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA)في عام 1954، وقد ساهمت المعايير في تحقيق المزايا التالية لمهنة تدقيق الحسابات:

- تدعم الثقة في التدقيق كمهنة معترف بها.

- تساعد هذه المعايير في جعل مهنة التدقيق ذات كيان مستقل، وبدونها تصبح مزاولة المهنة وظيفة غير مفيدة.
-في غياب المعايير تصبح مهنة التدقيق في غير مكانها الملائم.
ويمكن تجميع معايير التدقيق المتعارف عليها والصادرة عن الهيئات العلمية والمهنية تحت ثلاثة مجموعات أساسية كما في الشكل التالي:

[1] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة الخارجية وآليات التطبيق**، مرجع سبق ذكره ص20.
[2] عبد الحامد معيوف الشمرى، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، الطبعة الأولى، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية،2006 ، ص ص :15-16.

الشكل(1-2): معايير التدقيق المتعارف بها



Surce:O.Ray Whittington,Kurt Pany: Principles of Auditing.twefth edition,MeGraw-Hill, New york,1998,P37.

المطلب الأول: المعايير العامة أو الشخصية

وتتعلق بالنواحي الشخصية للمدقق، وتحدد الصفات التي يجب أن يتصف بها وتنقسم إلى ثلاثة أقسام هي:

الفرع الأول: معيار تأهيل المدقق

وينص هذا المعيار على أنه يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية شخص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال التدقيق.[1]

ويتطلب ذلك شرطين:

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003، ص03.

أ – من ناحية التأهيل العلمي: أن يكون حاصلا على شهادة ليسانس في المالية أو في العلوم التجارية إضافة إلى شهادة ميدانية في المحاسبة.

ب – من ناحية التأهيل العلمي والكفاءة المهنية: أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أو لديه عشر سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

الفرع الثاني: معيار الاستقلال

وهو أن يتمتع المدقق بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وأن لا تربطه أي صلة أو علاقة بالمسئولين فيها، إضافة إلى أنه يجب أن لا يقوم بأي مهام أخرى في تلك المؤسسة مثل التسيير أو التنظيم ...إلخ.

ولتحديد مدى استقلالية المدقق يجب أن يتحقق أمران هما:

1 – عدم وجود مصالح مادية للمدقق: إن المشرع الجزائري قد أصدر مجموعة قوانين للمحافظة على استقلالية المدقق فاشترط في محافظ حسابات شركة ما أن:

أ – لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسئولين في المؤسسة وأزواجهم.

ب – لا يتقاضى أية تعويضات، أتعاب، أجر أو علاوات يدفعها له المسؤولون، ما عدا أتعابه بصفة محافظ حسابات والمحدد قانونا.

ج – لا يمكنه بالإضافة إلى هذا، حسب القانون 91-08 أن يكون محافظ حسابات ومستشارا ضريبيا أو خبيرا قضائيا في نفس الشركة، ولا القيام بمهام تسيرية بصفة مباشرة أو غير مباشرة، أو قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام التنظيم والإشراف على المحاسبة.[1]

2 – وجود استقلال ذاتي: " يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط".

وعند توفر الأمران السابق ذكرهما، يمكن تحديد أبعاد استقلالية المدقق خلال مراحل عملية التدقيق كمايلي:

أ – الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق: أي الاستقلال في تحديد برنامج التدقيق وخطوات العمل وحجمه.

ب – الاستقلال في مجال الفحص: أي المدقق حر في اختيار حجم المفردات المراد فحصها من مجموع المفردات.

ج – الاستقلال في إعداد التقرير: أي المدقق مستقل في كتابة رأيه في التقرير وإظهار كافة الحقائق المكتشفة فيه.[1]

[1] محمد بوتين– **المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق-** ديوان المطبوعات الجامعية (بن عكنون الجزائر 2003) ،ص ص:37 ،38.

الفرع الثالث: معيار العناية المهنية: حسب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ينص هذا المعيار على أنه يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص، وباقي الخطوات الأخرى، وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

ويعني أن يبذل المدقق العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة يمن بداية عملية التدقيق إلى غاية الانتهاء منها[2]، وتتم العناية المهنية الملائمة في التدقيق إذا تم تطبيق المعايير الأخرى المتعارف عليها بصورة جيدة ، ويمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المدقق بغية الوصول إلى العناية المطلوبة والمتمثلة في:[3]

أ – محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة.الأخذ بعين الاعتبار.

ب – الظروف غير العادية في برنامج التدقيق من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.

ج – التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف، الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات وغش لا يمنع حدوث أخطاء.

د – العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.

هـ – العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

وتجدر الإشارة إلى أن معايير العامة للتدقيق هي الأهم، فعندما لا يتحقق أحدها فلا حاجة لتحقيق المعايير الأخرى، فهذه المعايير أساسية للوصول إلى الأهداف المسطرة لعملية التدقيق.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

تهتم هذه المعايير بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يهتم بها تنفيذ عملية التدقيق وتشمل ثلاثة معايير نوجزها فيما يلي:

الفرع الأول :معيار التخطيط السليم لعملية التدقيق

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية**- مرجع سبق ذكره- ص40،41 .

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية**- مرجع سبق ذكره- ص42،37

[3] عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة**، مصر 1999، ص 34.

" يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها، ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة، والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المدقق في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعمليات التدقيق على الاختبارات المطلوبة ".[1]

ومن الأفضل أن يتم تعيين المدقق في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل لأن عامة عناصر العمل الميداني يجب أداؤها قبل تاريخ إعداد الميزانية بالشكل الذي يمكن المدقق أن يكون أكثر كفاءة.

ومن بين أهداف التخطيط إعداد البرنامج، هذا الأخير الذي يتضمن إجراءات التدقيق التي تستعمل في تنفيذ العملية، وذلك لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الفحص، وكذا الخطوات التي يجب أن تعكس المعلومات التي حصل عليها المدقق في فترة التخطيط.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يمكن أن يحصل المدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق على معلومات إضافية، وبالتالي يضطر إلى القيام بتعديلات في بعض الإجراءات.

كما أن برنامج عملية التدقيق وتخطيطها يهدف أيضا إلى تحديد مسؤولية القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق، وكذلك يعتبر أداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز بالأداء المتوقع في البرنامج، إضافة إلى أنه يعتبر الموجه الأساسي لعملية التدقيق. .

الفرع الثاني :معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية

تتمثل أهمية هذا المعيار في أنه المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق لاختبارات التدقيق للأرصدة المالية. ومن ثم فعلى المدقق السعي للحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

وذلك لتقييم نظام مراقبتها في مرحلة ثانية، وفحص الحسابات في مرحلة ثانية، وبالاعتماد على التقييم النهائي لهذا النظام يمكنه تخطيط أعماله، ونطاق التدخل وتحديد الاختبارات التي ينبغي إجراؤها، مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة المراقبة ومعالم تقريره النهائي.[2]

الفرع الثالث: معيار كفاية وصلاحية أدلة وقرائن الإثبات

إذ يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص، الملاحظة، الاستعلام و المصادقات بهدف تكوين أساس معقول لإبداء الرأي الموضوعي حول القوائم المالية. ويمكن – إلى حد ما – النظر للتدقيق على أنه عملية منظمة ومتكاملة لتجميع الأدلة.

[1] محمد التهامي طواهر، محمد صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، مرجع سبق ذكره- ص 43.
[2] محمد بوتين، **المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص44، 45.

وتكمن أهمية هذا المعيار في أن فشل المدقق في جمع الأدلة يمكن أن يزيد من احتمال تحمله لمستوى مرتفع من خطر التدقيق، والمتمثل في إمكانية أداء رأي فني غير صحيح.

وحتى يمكن استخدام دليل التدقيق كقرينة إثبات يجب أن يتميز بخاصيتي الكفاية والملائمة.

فدليل التدقيق الكافي أن يكون مقنعا للمدقق بدرجة كافية عند تكوينه لرأي معين بخصوص العنصر الذي يقوم بتجميع الأدلة حوله، أما الملائمة هي توافق الدليل مع العنصر الذي يجمع بخصوصه، واحتوائه على قد مفيد من المعلومات التي يمكن أن تساعد مستخدمي الدليل على استنباط بعض الدلالات والمؤشرات بخصوص حالة العنصر الذي يخصه هذا الدليل.[2]

المطلب الثالث: معايير إبداء الرأي: (إعداد التقرير)

يعتبر هذا المعيار آخر معيار يجب الالتزام به، بحيث يقوم المدقق بكتابة تقرير يتضمن رأيه النهائي حول شرعية وصدق الحسابات وصحة القوائم المالية، ومعايير إبداء الرأي أربعة نذكرها فيما يلي:

الفرع الأول: معيار تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، هذه الأخيرة تعد بمثابة الإطار الفكري الذي يحكم الممارسة

في مجال المحاسبة المالية، وعلى المدقق أن يكون ملما بالتطور في قواعد وإجراءات وأسس القياس والإفصاح المحاسبي.[1]

الفرع الثاني: ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية

يكون ثباتها بانتظامها واستمرارها من سنة لأخرى، وأثناء السنة نفسها، والفائدة من هذا المعيار تكمن في إعطاء تأكيد كافي لمقارنة القوائم المالية للمشروع من سنة لأخرى، وبينه وبين المشاريع المماثلة أيضا.

الفرع الثالث: معيار كفاية المعلومات

إذ أنه من الضروري التأكد من صحة المعلومات المقدمة في البيانات المحاسبية، مع الإفصاح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى تضليل المسئولين، ويعتمد هذا المعيار على قرار المدقق نفسه النابع من تقديره الفني لتحديد المعلومات الهامة التي يقتضي الأمر الإفصاح عنها.

الفرع الرابع: معيار إبداء الرأي (إعداد التقرير)

[1] د.أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق،ص28.

يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات رأي فني محايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو تأكيد بأنه لا يستطيع إبداء الرأي مع توضيح الأسباب التي أدت إلى عدم القدرة على إبداء الرأي وطبقا لنشرة معايير التدقيق رقم (15) فإنه يقصد ب"القوائم المالية كوحدة واحدة" مجموعة القوائم المالية للفترة الحالية شأنها شأن مجموعة القوائم المالية لفترة سابقة أو أكثر والتي تقدم لغرض المقارنة.

كما يجب أن يحدد تقرير التدقيق القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق والتي تقع تحت مسؤولية مدقق الحسابات، وهذا التحديد يظهر في الفترة الإفتتاحية للتقرير بحيث يظهر اسم المؤسسة تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تدقيقها من طرف المدقق ويمكن أن يأخذ التقرير الذي يصدره المدقق أنواع التقارير التالية:

أ – التقرير النظيف(التقرير برأي غير متحفظ): يتضمن الرأي الإيجابي للمدقق لأنه يعبر عن تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة بشكل عادل طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[1]

الشكل التالي يشير إلى تقرير التدقيق غير المتحفظ:

الشكل(3–1) تقرير التدقيق النموذجي (غير المحتفظ)

الجهة الموجه إليها التقرير	العنوان.....تقرير المدقق المستقل إلى :مساهمي المؤسسة(x)
الفقرة الإفتتاحية	قمنا بتدقيق الميزانية العمومية للمؤسسة (x) في 31 ديسمبر (N+1) ،وكذا القوائم المرتبطة بالدخل و التدفقات النقدية عن السنوات المالية المنتهية في تلك التواريخ، هذه القوائم المالية تعد مسؤولية الإدارة أما مسؤوليتنا فهي إبداء الرأي حول القوائم المالية تأسيسا على تدقيقها.
فقرة النطاق	قمنا بأداء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، تتطلب هذه المعايير أن تخطط وتؤدي عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري، تتضمن عملية التدقيق فحص أدلة الإثبات على أساس إختباري، كما تتضمن أيضا تقييم المبادئ المحاسبة المستخدمة والتقديرات الجوهرية بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية، ويعتقد أن تدقيقا يوفر أساس معقول لإبداء رأينا.
فقرة الرأي	في رأينا إن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة للمركزالمالي للمؤسسة في 31 ديسمبر(N)و(N+1) ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية في التواريخ طبقا لمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها .
	العنوان..... توقيع.المدقق..... تاريخ إعداد التقرير:...../...../.....

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2006،ص507.بالتصرف

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2006،ص507.

ب – التقرير التحفظي: وهنا يشير المدقق إلى بعض التحفظات في التقرير النظيف التي يراها ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة.

الشكل(4–1): نموذج تقرير برأي متحفظ

تقرير المدقق المستقل:.....

إلى :مساهمي المؤسسة(X)

الفقرة الإفتتاحية: قمنا بتدقيق قائمة المركز المالي للمؤسسة (X) في 31 ديسمبر (N+1) ،وكذا القوائم المرتبطة بالدخل و التدفقات النقدية عن السنوات المنتهية في تلك التواريخ، هذه القوائم المالية تعد مسؤولية الإدارة أما مسؤوليتنا فهي إبداء الرأي حول القوائم المالية تأسيسا على تدقيقها.

فقرة النطاق: وبإستثناء ما وضحناه بالفقرة التالية قمنا بأداء عملية التدقيق طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، تتطلب هذه المعايير أن تخطط وتؤدي عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول عماإذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري ،تتضمن عملية التدقيق فحص أدلة الإثبات على أساس إختباري وتقييم المبادئ المحاسبية الممستخدمة والتقديرات الجوهرية ،بالإضافة إلى تقييم العرض لبشامل للقوائم المالية ونعتقد أن تدقيقنا يوفر أساس معقول لإبداء رأينا.

فقرة الإيضاح: لم نتمكن من مراقبة عملية الجرد الفعلي لمخزون العام المنتهي في 31ديسمبر (N+1) والذي تبلغ قيمته.....دج والعام المنتهي في 31ديسمبر (N) والذي تبلغ قيمته .....دج، نظرا لأنه تم التعاقد على مهنة التدقيق في تاريخ لاحق لهذه التواريخ لم نستطع التحقق من كميات مخزون هذه الفترات بإستخدام إجراءات التدقيق الأخرى نظرا لطبيعة السجلات التي تستخدمها المؤسسة.

فقرة الرأي: في رأينا –ب**إستثناء** آثار تلك التسويات التي ربماكانت ضرورية إذا ماكنا قادرين على مراقبة الجرد الفعلي للمخزون – فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة المركز المالي للمؤسسة في 31ديسمبر (N) و(N+1) ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عنالسنوات المنتهية في تلك التواريخ طبقا لمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

التاريخ:..... المدقق.....

العنوان..... التوقيع.....

المصدر:إعداد الباحث بوسنة حمزة بالإعتماد على المرجع:وليم توماس،إمرسون هنكي،**المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الكتاب الأول، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج ،كمال الدين سعيد،دار المريخ،الرياض،السعودية،2006،ص 100.

ج – التقرير السالب(برأي عكسي): يصدر المدقق هذا التقرير إذ قام بعملية التدقيق وفقا لمعاييرها، ورأى بأن المعلومات المحاسبية لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة، ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

الشكل التالي يوضح ذلك:[1]

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص508.

الشكل(5-1): **نموذج تقرير يتضمن التقرير السالب(برأي عكسي)**

تقرير مدقق الحسابات

إلى (الجهة ذات العلاقة)

الفقرة الإفتتاحية: قمنا بتدقيق الميزانية العمومية للمؤسسة (x) في 31 ديسمبر (N+1) ،وكذا القوائم المرتبطة بالدخل والتدفقات النقدية عن السنوات المالية المنتهية في تلك التواريخ، هذه القوائم المالية تعد مسؤولية الإدارة أما مسؤوليتنا فهي إبداء الرأي حول القوائم المالية تأسيسا على تدقيقها.

فقرة النطاق: وفقا لما قمنا بمناقشته في الملاحظة رقم 5 المرافقة للبيانات المالية، فإن المؤسسة لم تقم بإحتساب إستهلاك في البيانات المالية ،والذي في رأينا أن هذه السياسة لا تتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبين حيث أن مخصص الإستهلاك للسنة المنتهية في 31ديسمبر (N+1) يجب أن يكون 8000دج محسوبا على أساس طريقة القسط الثابت للإستهلاك بإستخدام معدل 8 %للمباني و 15% للمعدات السنوية، وفي رأينا فإنه يجب تخفيض الأصول الثابتة بقيمة الإستهلاك المتراكم والذي يبلغ 6200دج وإن الخسارة السنوية والخسارة المتراكمة يجب أن تزيد بمبلغ 10000دج و46000دج على التوالي.

فقرة الرأي: في رأينا، وبسبب تأثير الأمر المشار إليه في الفقرة السابقة على البيانات المالية،فإن البيانات المالية لا تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة كما هو في31 ديسمبر (N+1) ،ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المالية المنتهية بذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبية الدولية.

التاريخ:..... المدقق.....

العنوان..... التوقيع.....

المصدر:د.غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر،مرجع سبق ذكره،ص130.

د – تقرير عدم إبداء الرأي: ويكون عند استحالة تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى المدقق بأنها ضرورية، كاستحالة حصوله على الأدلة والبراهين، أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب قيود.تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية التدقيق، أو سبب ظروف خارجة عن إدارة هذه الأخيرة والمدقق على حد سواء.[1]

الشكل(6–1):نموذج تقرير يتضمن الإمتناع عن إبداء الرأي

تقرير المدقق المستقل:.....

إلى :مساهمي المؤسسة(X)

تعاقدنا على تدقيق الميزانية العامة للمؤسسة (X) في 31 ديسمبر عامي(N) و(N+1) والقوائم المرتبطة :قائمة الدخل والتدفقات النقدية عن السنوات المنتهية في تلك التواريخ، هذه القوائم المالية تعد مسؤولية الإدارة أما مسؤوليتنا فهي إبداء الرأي حول القوائم المالية تأسيسا على تدقيقها.

(يجب إستبعاد الفقرة الثاني–فقرة النطاق– من تقرير التدقيق النموذجي)

لم تقم إدارة المؤسسة بإجراء الجرد المادي لمخزوناتها (N) و(N+1)، وقد تم تحديده في القوائم المالية المرفقة بمبلغ..... في 31 ديسمبر (N) ومبلغ..... في 31 ديسمبر (N+1)، ولا تسمح سجلات المؤسسة بتطبيق أية إجراءات تدقيق بديلة أخرى على المخزون أو على الأصول الثابتة.

بما أن المؤسسة لم تقم بالجرد المادي للمخزون ولم نستطع تطبيق أية إجراءات تدقيق بديلة حتى نقتنع بكميات المخزون وتكلفة الأصول الثابتة ،فإن نطاق عملنا كان غير كافي لتمكيننا من إبداء رأينا ولذلك نمتنع عن إبداء الرأي حول تلك القوائم المالية.

المصدر:أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق،الدار الجامعية،الإسكندرية،2006،ص63.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، مرجع سبق ذكره، ص55– 57.

خلاصة الفصل

يعتبر التدقيق من أهم الوسائل التي تفرض على المؤسسة الإقتصادية، وقد عرف التدقيق المحاسبي و المالي تطورا كبيرا إلى وقتنا الحاضر، كما أنه قد عرف التدقيق من طرف العديد من الإقتصاديين .

ورغم الأهمية البالغة لعملية التدقيق في إتخاذ القرارات لمختلف الأطراف، إلا أنه قد يتضمن بعض المخاطر التي تنجم عن إمكانية إبداء رأي خاطئ من طرف المدقق.

تمهيد

الجزائر كباقي الدول أبدت اهتمامها لمهنة التدقيق بعد إستقلالها، فقد حاولت إعطائها إطارا قانونيا وخاصة بعد الاصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية منذ بداية عشرية ثمانيات القرن الماضي، وعقد التسعينيات والتي حاولت من خلالها إحداث نمط جديد للتسيير من شأنه أن يضمن بقاء المؤسسات الاقتصادية في محيط المخاطرة والمنافسة الشديد نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي في كنف تحرير التجارة الخارجية وفتح مجال أمام الاستثمار الوطني الخاص والأجنبي، وما يخلفه من منافسة كبيرة بين المؤسسات، وفيهذه الظروف تبدو الحاجة إلى مهمة المراجعة حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة ذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات والرقابة على الأداء. إلا أنهم كانوا بحاجة ماسة لرأي محايد لشخص مستقل يتمتع بالخبرة والمهارة وتدريب لازمين لمراقبة وتقييم جميع أمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية التي يقوم بها مجلس الإدارة من أجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها عاقة بالمؤسسة، ومنه بدأت تظهر الحاجة لمحافظ الحسابات نظرا لخبرتهم في الفحص والمصادقة على الحسابات. عندما يقوم محافظ الحسابات بمهمته عليه المرور بمراحل معينة إتمام عمله، فيبدأ أولا بالتعرف بمهمته عن طريق معرفة المؤسسة ومحيطها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعدها إصدار التقرير النهائي، ويعتبر هذا وظيفة لتقييم الأداء.

لدراسة أكثر تفصيلا، وإنطلاقا مما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق لدور التدقيق في فعالية الأداء.

وقسمناه في سبيل ذلك إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: تدقيق الحسابات في الجزائر

المبحث الثاني: الأداء في المؤسسة

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة

المبحث الأول: تدقيق الحسابات في الجزائر

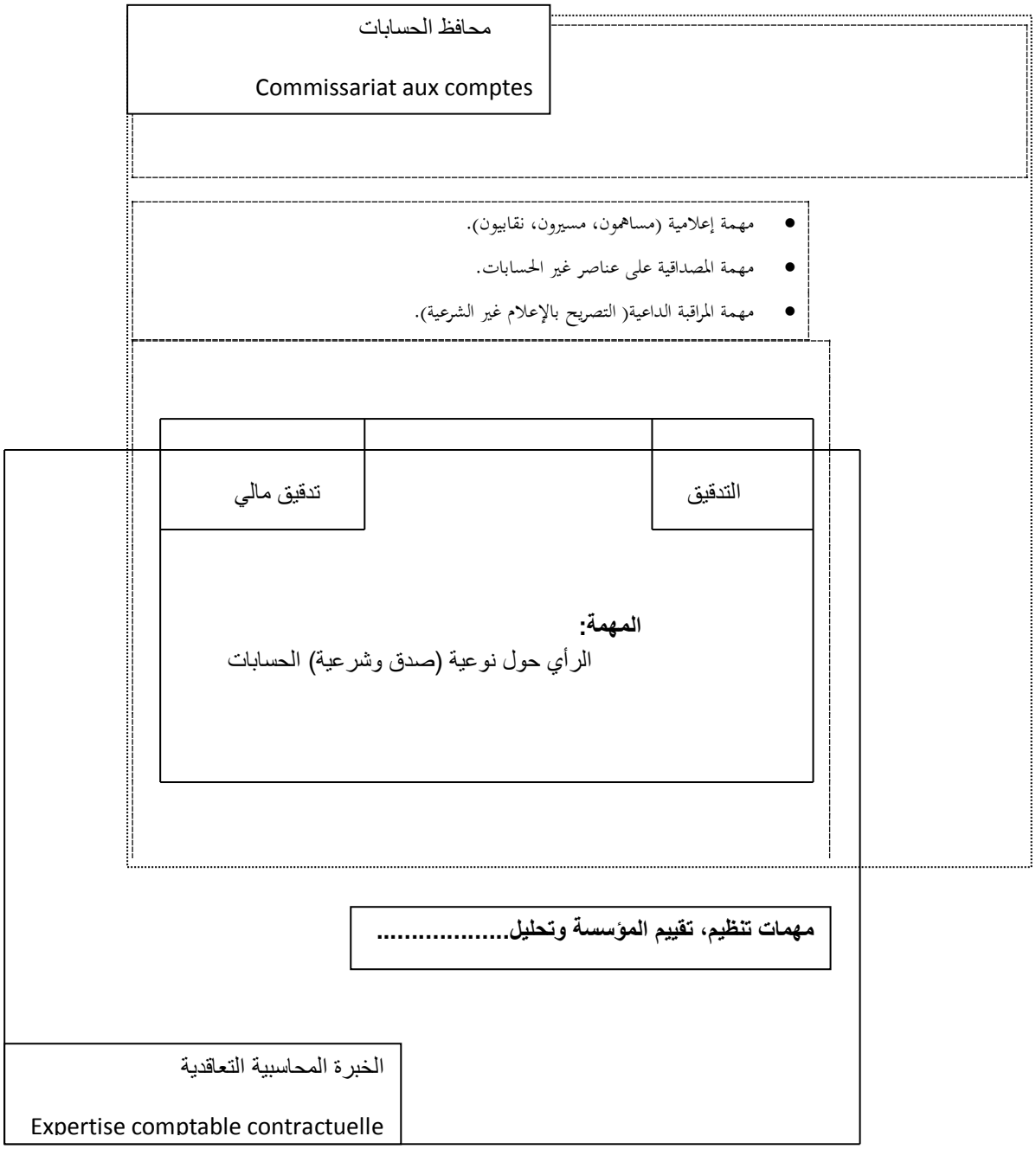
المطلب الأول: التدقيق المالي في الجزائر

إن ما كتب من نصوص حول التدقيق التعاقدي والقانوني على وجه الخصوص، نشأتها وكيفية مزاولتها وتنظيمها ورق وحتى التطورات الحاصلة في هذا الميدان مأخوذ بحذافيره من الواقع الفرنسي وفي هذا الصدد، فإن المتتبع لمهنة التدقيق وما كتب حولها في فرنسا سيجد أمامه مصطلحين الأول la rèvision comptable والثاني l'audit financier وهما مصطلحان مترادفان إتفق على إعطائهما نفس المعنى غير أن هناك إزدواجية عند الممارسة . فإذا كان التدقيق المالي تعاقدي فهو محتكر من طرف خبراء محاسبيين، وهم أعضاء حاملين لشهادة الخبرة في المحاسبة، مسجلين في جدول لدى جمعية الخبراء المحاسبيين، ويمنع منعا باتا ممارستها لغير حاملي هذا اللقب. أما إذا كان التدقيق المالي إجباري،يفرضه القانون، فهو محتكر بدوره، ولا يجوز لأي مزاولته والقيام به إلا إذا كان عضوا مسجلا في قائمة محافظي الحسابات .

تجدر الإشارة إلى أن الأغلبية الساحقة من خبراء محاسبيين هم محافظي حسابات في نفس الوقت، ذلك أن شهادة الخبرة تخول لحاملها أن يكون محافظ حسابات بمجرد طلبه لذلك. كما تجدر الإشارة إلى أن محافظ الحسابات لا يمكنه القيام بالتدقيق المالي التعاقدي إلا إذا كان خبيرا محاسبيا أي حاملا لتلك شهادة ومهما يكن، فإن المهنتان (خبير محاسبي ومحافظ الحسابات) متكاملتين ولهما نقاط مشتركة ومهام مختلفة كما يظهر ذلك جليا من الشكل التالي:[1]

الشكل(2-1): أهداف محافظ الحسابات والخبير المحاسبي

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية،ص24.



المصدر:محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية،ص24.

المطلب الثاني: محافظ الحسابات، مؤهلاته، مسؤولياته ومهامه

أولا :تعريف محافظ الحسابات

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة22 من القانون10-01 على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته،مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1]

ثانيا– مؤهلاته :

وتنص المادة الأولى من قانون 10- 01على ما يلي: " يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد".

وحسب المادة08 "لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد،يجب أن تتوفر الشروط التالية[2]:

1- أن يكون جزائري الجنسية.

2- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

أ- بالنسبةلمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة تعادلها معترف بها،

ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة تعادلها معترف بها.

ج-بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحاسب معتمد أو شهادة تعادلها معترف بها.

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنحة أو جناية مخلة بشرف المهنة.

5- أن يكون معتمدا من وزير المالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من نفس القانون، ويحرر محضر بذلك طبقا للأحكام سارية المفعول.

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين (أ) و(ب)أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

[1] القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بالأحكام العامة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42 رقم المادة 22.
[2]- المادة 08 من القانون 10-01.

تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند (ج) أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

كما تنص المادة 03 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 17 أفريل 1991 على[1]: "يمكن أن يسجل كمحافظ حسابات طبقا للشروط المنصوص عليها في أحكام القانون 91-08 أعلاه الذين تتوفر فيهم المقاييس التالية:

1 – الحائزون على شهادة التعليم العالي الآتية أو أية شهادات أو أية شهادات أجنبية أخرى معادلة لها:

أ- ليسانس في العلوم المالية.

ب- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع مالية و محاسبة).

ج- الجزء الأول و الثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.

وزيادة على ذلك يجب عليهم:

- إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان (02) يتوج بشهادة التدريب القانوني.

- وإما إثبات خبرة عشر سنوات (10) في الميدان المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته (06) أشهر.

2- الحائزين على شهادة التعليم العالي المذكور أدناه:

أ- شهادة المدرسة العليا للتجارة لفروع أخرى غير الفروع المالية والمحاسبية.

ب- شهادة الوطنية للإدارة فروع المراجعة و المراقبة وفروع الاقتصاد والمالية.

ج- ليسانس في العلوم الاقتصادية.

د- ليسانس في التسيير.

هـ- شهادة المدرسة العليا للإدارة و التسيير (فرع مراجعة الحسابات).

و – شهادة المعهد الوطني للمالية فرع الخزينة والضرائب.

ز- شهادة معهد الاقتصاد الجمركي و المالي بالجزائر.

ح – شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس.

[1]- مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، 2002، ص ص:56-57.

ط – شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية و المحاسبة.

كما يجب أن يكون بحوزتهم الشهادة المهنية التالية:

أ – شهادة تقني سامي في المحاسبة.

ب– شهادة مهنية كاملة في المحاسبة.

ج– بكالوريا تقني سامي في المحاسبة.

د– شهادة التحكم في المحاسبة.

وإثبات ما يلي:

– إما تدريب مهني مدته سنتان (02) في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات.

– وإما عشر سنوات (10) خبرة في الميدان المالي والمحاسبي وتدريب مدته06أشهر.

3– المحاسبون المعتمدون و المسجلون في جدول النقابة الوطنية عند تاريخ المدة الانتقالية المنصوص عليها في القانون 08-91المؤرخ في 27أفريل1991 والذين نجحوا في امتحانات الاندماج التي تتضمنها اللجنة الخاصة في دورة واحدة كل سنة خلال (03) سنوات.

4– أعوان المفتشية العامة للمالية الحاصلين على رتبة مفتش مالية من الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل والمتمتعون بخبرة قدرها عشر سنوات من النشاط ضمن هذه المهنة.

ثالثا: مسؤولياته

لكي تكون هنا كنظرة على الحسابات يجب على محافظ الحسابات القيام بالمراقبة باستعمال القواعد المعمول بها،هذه المراقبة لا يمكن أن تكون شاملة فهي تقوم بدراسة عينات مرتبطة بالتقسيم الشخصي لمحافظ الحسابات أو بنوعية الجهاز المحاسبي الداخلي للشركة.

إن الهدف من هذه المراقبة هو التأكد من صحة الحسابات، ومنه يمكن القول أن مهمة محافظ الحسابات تتضمن ما يلي[1]:

1– المصادقة على الحسابات السنوية.

[1]– أمينة مخباط، مهمة محافظ الشركات في الشركات التجارية، رسالة ماجستير، جامعة المدية، الجزائر، 2010، ص 17.

2- القيام بمراقب الخاصة للتأكد من احترام القواعد القانونية و مختلف المعلومات على غرار العقود القانونية، المساواة بين الشركاء،تقارير التسيير.

3- تقديم تقرير عام الذي من خلاله يقدم نتائج مهمة للجمعية العامة للشركاء .

ومنه فإن محافظ الحسابات يكون مشغولا مدنيا وجنائيا على الأخطاء والانحرافات المرتكبة خلال أدائه لمهمته.

وكما هو عليه في النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة في هذا الإطار نجدها مطبقة في البلدان المتقدمة وبالأخص القانون الفرنسي الخاص بالشركات التجارية المؤرخ في 1996/06/24.

دراسة مسؤوليات محافظ الحسابات تستوجب النقاط التالية :

الفرع الأول: المسؤولية المدنية.

بموجب المادة 61 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:[1]"يعد محافظ الحسابات مسؤول اتجاه الكيان المراقب، على الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته مهامه.

ويعد متضامن اتجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

ولا يتبرأ عن مسؤوليته في ما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة وكيلا لجمهورية لدى المحكمة المختصة.

يتضح من نص المادة أن محافظ الحسابات يكون مسؤولا أماما لغير مثلا لمساهمين والشركاء.

1- شروط المسؤولية المدنية:[2]

طبقا لمادة 715 مكرر 14من القانون التجاري،فإن محافظ الحسابات مسئول تجاه الشخص المعنوي الذي تتم مراقبته، المساهم، الشريك الأعضاء المنتسبين،وفيما يتعلق بالأطراف الثلاث فهو مسئول على العواقب الضارة والإهمال في أداء واجباته، فهذه الأضرار أو الأخطاء ترفع لدى المحاكم المدنية،فهذه القضايا تكون مدة عقوبتها ثلاثة سنوات ابتداء من وقوع الحدث. ففي حالة ما إذا كان الخطأ مخفيا وتم اكتشافه فمدة العقوبة تصبح 10 سنوات.

فمحافظ الحسابات ليس مسئولا مسؤولية مدنية على الأخطاء المترتبة على المسيرين والتي لم يقم بالتبليغ عنها في تقرير مقدم إلى الجمعية العامة أو إلى وكيلا لجمهورية.

[1]- المادة 61 من القانون 10-01، مرجع سابق.

[2]- يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان ،الأردن، 1999، ص135.

2 – طبيعة واجبات محافظ الحسابات:

إن فحص الخطأ يجب أن لا يكون لا محالة بالنظر إلى الالتزامات المنصوص عليها قانونا والأنظمة والمعايير قبل أن يباشر مهنته. وهكذا فالخطأ الذي يقوم به محافظ الحسابات يكون نتيجة عدم قيامه وتطبيقه للقواعد المهنية والواجبات القانونية والمعايير المعمول به، ففي أغلب الأحيان القاعدة المستعملة هي التي تلزم محافظ الحسابات بواجباته المتعددة، ونظرا لكثرة الواجبات يجب التفريق بين نوعين: واجبات النتائج وواجبات الإمكانيات، فلا يمكن تحميلها لخطأ دون التعرف على نوع الواجبات التي اتبعها في القيام بمهامه. عند الشك بوجود خطأ يتبع دوما المراجع واجبات الإمكانيات.

وبالتالي فإن مهمة محافظ الحسابات تكمن في التأكد من صحة وصراحة الحسابات السنوية، وهذا ينطوي بوجوب القيام بمراقبة شاملة لكل الكتابات والقيام بمراقبة عينات وتعميق في حالة ملاحظة أي انحرافات أو أي عمليات مشكوك فيها.

ومنه يمكن طرح السؤال التالي:

ابتداء من أي وقت يكون محافظ الحسابات مسئولا مسؤولية مدنية؟

الشرط الأول: الخطأ راجع إلى عدم الوفاء بالالتزامات، فعلى الطرف المصرح بذلك أن يقدم الدليل الذي يثبت قيام محافظ الحسابات بهذا الخطأ.

الشرط الثاني:يتعلق بمدى الخسائر التي تمس الطرف المعني طبقا للقانون المدني الذي ينص بأن الخطأ وحده لا يكفي لكي يكون المراجع مسئولا مسؤولية مدنية، فيجب التصريح بالخسائر التي يمكن تعديلها قضائيا.

الشرط الثالث:وهو أن يكون هناك علاقة بين خطأ محافظ الحسابات والخسائر المحتملة مهما كان النقص في المراقبة، فمحافظ الحسابات لا يكون مسؤولا عن الخطأ إذا لم يتم تحديد علاقة الخطأ بالخسائر.

إذ يجب توفر هذه الشروط الثلاثة والتي تعتبر أساسية لكي يكون محافظ الحسابات مسئولا مسؤولية مدنية.[1]

3– الأخطاء التي تحمل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية:

لقد رأينا فيما سبق أن المراقب الخارجي لديه واجبات، غير أنه في بعض الحالات يكون ملزما بالنتائج وذلك في:

– المصادقة على الغلاف الإجمالي للأجور المقدمة للأشخاص ذوي الدخل العالي في المؤسسة.

– التقارير الخاصة بالعقود القانونية المبرمة بين المسير والشركة.

– مراقبة نزاهة تعديلات القانون الأساسي.

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص.136.

– استدعاء أعضاء الإدارة والجمعية العامة في حالة نقص وجود المسيرين وفي حالة وجود مهمات طارئة .

–وجوب إعلام الأعضاء بالتجاوزات وعدم دقة الحسابات أو عند وقوع أحداث متعلقة بالجنح أو عند إجراء تغييرات في طريقة تقديم الحسابات أو في طريقة التقييم .[1]

تحديد الخطأ:

في حالة وقوع اختلاس الأموال من طرف محاسب أجير، فالقضاء يرفض معاقبته بناء الطلب من محافظ الحسابات في حالة ما إذا قام المحاسب بمهامه طبقا للقواعد المعمول بها ولم يتم ملاحظة مخالفات ظاهرة،أما في حالة ما إذا كان من الممكن التنبؤ بواسطة القواعد العادية فهنا يمكن القول بوجود خطأ .

والشيء نفسه إذا لم يتم التأكد من أن النظام المعلومات يغير مكيف مع عملية التقارب المحاسب اللازم لاكتشاف غش عامل ما، أو عندما تكون تدخلات محافظ الحسابات غير كافية .

هذه الإجراءات تتعلق بالمصادقة على الصورة الحقيقية (التي لا تعطي إلا صورة موجزة غير دقيقة)، إيجاد إجراء للقيام بعملية الإنذار وإعلام المساهمين.

إن الحالة العامة التي يكون فيها محافظ الحسابات مسئولا مسؤولية مدنية تتعلق بالأخطاء المرتبطة بمراقبة الحسابات، لأنه يتم اتخاذ القرارات من طرف الشركاء على أساس ما يصرح به محافظ الحسابات، يعتبر القضاة الأخطاء المهنية التي تحمل المراجع الخارجي المسؤولية المدنية عند عدم استخراج المراجع للنتائج المنطقية، بالرغم من انه قد قام بالمراقبة بطريقة صحيحة، فيتم تقييما لخطأ بحسب جديته واختلاف العينات المأخوذة، ومنه فيعتبر الخطأ غير كاف لوحده عند القيام بالمصادقة، لعدم قيامه بالتحريات الإضافية إذا توجب الأمر ذلك،وليكن اعتبار الخطأ في حالة تخصيص يوم واحد فقط لفحص الحسابات غير كاف في حالة تواجد الشركة في حالة سيئة (حيث لا يمكن أخذ عدد كاف من العينات) إذا لم يقم محافظ الحسابات بقبول الأرقام المقدمة من طرف المسيرين بدون القيام بأي تحريات لازمة،مثلا عدم القيام بالمقاربة من الحسابات البنكية وكتابات الشركة أو المصادقة على الميزانية والمصادقة بدون ملاحظات في حين تكون هناك ملاحظات يجب أن تبلغ إلى الشركاء، وجود نقائص في جدية الطرق الحسابية للشركة أيضا أخطاء عدم الإشارة إلى التجاوزات في التقرير العام للكتابات.

هذه الأخطاء تمنع الشركاء والأعضاء الآخرين من المعلومات التي كان من المفروض أن تتواجد في التقرير العام على سبيل المثال عدم الإشارة إلى خسائر 3/4 من رأس مال الشركة، بصفة عامة كل الأحداث التي تجعله متورطا في تصرفات المسيرين، كعدم التصريح بتقاسم الأرباح بطريقة غير معلنة.

[1] محمد السيد سرايا، **أصول قواعد المراجعة و التدقيق**، دار المعرفة، إسكندرية، مصر، 1991، ص 81.

فيتم البحث عن تعيين مسؤولية لمحافظ الحسابات عندما تكون الشركة في حالة تصحيحية أو تصفية قضائية، بغية استرجاع الخسائر وذلك بقيام المسئولين بتحميل المسؤولية إلى محافظ الحسابات، لهذا فإن محافظ الحسابات مسئول عن الأخطاء التي قام بها وليست التي تنتج عن المسيرين .

وأخيرا، فيما يخص الأخطاء المتعلقة بالتصريح بالأحداث الجناحية فيمكننا الرجوع إلى القانون التجاري، فعلى المراقب الخارجي التصريح إلى القضاء بكل الأحداث الجناحية التي تم التعرف عليها في إطار أدائه،هذا التصريح يجب أن يتقدمه فحص لهذه الأحداث من منظور القانون الجنائي،في حالة عدم التصريح بهذه الأحداث المتعلقة بالجنح فيعني أن ذلك الخطأ يتحمل مسؤوليته محافظ الحسابات .

الفرع الثاني: المسؤولية الجنائية.

المادة 52 من القانون 91 – 08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 تبين أن المسؤولية الجنائية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين يمكن أن تعتمد طبقا لقانون الإجراءات الجزائية على عدم التخلي عن الالتزام القانوني حيال هذه المادة يمكن أن يؤدي إلى مجموعة اختراقات تمس بوظيفة الرقابة، وكذا الشركات التجارية، حسب حالة محافظي الحسابات المقصودين مباشرة بعدة جرائم التي قام بها مسئولون بالشركة.

يكون محافظ الحسابات تحت العقوبات الجنائية في حالة ما إذا[1]:

1-قام بممارسة مهامه بطريقة غير شرعية.

2-أعطى أو صادق على معلومات كاذبة على الشركة.

3- لم يبلغ وكيلا لجمهورية بالأحداث المتعلقة بالجنح التي تعرف عليها.

4- قام بإفشاء الأسرار المهنية.

الفرع الثالث:المسؤولية التأديبية:

يخضع محافظ الحسابات لعقوبات تأديبية إذا قام بالأعمال التالية[2] :

1. القيام بمراجعة حسابات شركة هو شريك فيها فهذا يلغي معيار الاستقلالية .

2. الدعاية لنفسه بأية وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة تخل بكرامة المهنة .

[1]- المادة 52 من القانون 91-08 من القانون المتعلق بمهنة محافظ الحسابات، مرجع سابق، ص 656.

[2]- شريفة عرقاب، المراجعة القانونية للحسابات في الجزائر، مذكرة نهاية الدراسة بمعهد علوم التسيير بالمدية، تخصص مالية، 2003، ص 42.

3. منافسة زملائه بصورة تسيء للمهنة.

4. إخراج معلومات تحصل عليها من خلال عملية المراجعة.

5. إبداء رأي لا يعكس حقيقة ما هو موجود في الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية للمؤسسة .

6. ارتكاب خطأ مهني جسيم ألحق الضرر بالغير بسبب الإهمال.

7. عدم تبليغ الجهات المختصة على الاختلاسات والتلاعب التي اكتشفها أثناء قيامه بعملية المراجعة .

وحسب ما نصت عليه المادة63 من القانون 10 – 01 على ما يلي[1]: "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم " عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها،وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في :

– التوبيخ.

–الإنذار.

– التوقيف المؤقت لمدة 06 أشهر.

– الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضده العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها .

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

رابعا: مهامه : مهنة محافظ الحسابات تخضع إلى قواعد قانونية تتلخص في المواد التالية:

– الأمر رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

– المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

– المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 المنضم والمحدد لتسوية مهام المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

[1]– المادة 63 من القانون 10-01، مرجع سابق.

- القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 المتعلق بمستحقات محافظ الحسابات.

- القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

لكي يمارس محافظ الحسابات مهامه، يجب عليه أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، نظرا لأهمية و تعدد المهام المخولة إلى محافظ الحسابات فإن المواد القانونية المؤطرة لهذه المهنة تؤكد على أن محافظ الحسابات يعمل للمصلحة العامة و ليس لمصالح الشركاء،فهو يقوم بمهامه بموجب القانون.

وحسب المادة 23من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29[1] : "يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:

1- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة لوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

2- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

3- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة.

4- يقدر شروط إبرام اتفاقية بين الشركات التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

5- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة،بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

المطلب الثالث: معايير محافظ الحسابات،تعيينه وعزله

أولا: معايير محافظ الحسابات

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي القائم بعملية المراجعة والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين وتوصف هذه المعايير بانها تمثل مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها محافظ

[1]- المادة 23 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010.

الحسابات ومن ثم يمكن القول أن المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالاستقلالية المطلوبة ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها وتتكون المعايير الشخصية من[1]:

1- إن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين عمليا و علميا بطريقة تمكنهم من أداء وظيفتهم كمراجعين.

2- الالتزام والاستقلالية -الحياد- في أي عملية يوكل للمراجع القيام بها.

3- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الملائمة وذلك من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية المراجعة وفي إعداد التقرير.

الفرع الأول: معيار تأهيل المراجع.

المؤهلات النظرية والتطبيقية التي يحصل عليها محافظ الحسابات معيار مهم لتكوين هذا الأخير، ولكي يتم تنفيذ مهمته المعقدة يجب أن يتوفر على مجموعة من العناصر والمتمثلة[2]:

1- التأهيل العلمي: فمن حيث التأهيل العلمي يجب أن يحصل المراجع على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدرا كبيرا من المعرفة في محال المحاسبة و المالية، المراجعة من ناحية،وفي بعض محالات المعرفة الأخرى مثل مبادئ العلوم السلوكية والحسابات الأولية و بحوث العمليات و الإحصاء من ناحية أخرى، وذلك حتى يمكنه من أداء الخدمات غير التقليدية، التي تستند إليه بنفس الكفاءة التي يؤدي بها خدماته التقليدية و بطبيعة الحال يجب ألا يقتصر التأهيل العلمي للمراجع على مجرد الحصول على بكالوريوس المحاسبة، ولكن يجب أن يمتد التأهيل ليشمل إعداد بعض الدراسات العليا.

2- التأهيل المهني:أما فيما يتعلق بالتأهيل المهني للمراجع فإنه ينطوي على ضرورة تدريب المحاسب قبل ممارسته للمهنة ممارسة مستقلة تدريبا مهنيا فنيا كافيا حتى يمكنه الإلمام بأكبر قدر ممكن مشاكل متطلبات الممارسة المهنية و على الرغم من أن التأهيل المهني الفني للمراجع يهتم في المقام الأول بجوانب المحاسبة و المراجع، فإن القائمين علىتأهيل هذا المراجع في مكاتب المراجعة و المحاسبة يجب أن لا يتجاهلوا حاجته للتدريب في مجالات أخرى حتى يتم تأهيله بصورة جدية فالتشغيل الإلكتروني للبيانات على سبيل المثال أصبح يمثل أحد المجالات التي يجب أن يلم بها مراجع الحسابات إلماما جيدا وبصفة خاصة من الناحية التطبيقية.

3- التعليم المستمر: أما بالنسبة للتعليم المستمر،فيعني ضرورة التحاق المراجع بصورة اختيارية أو إجبارية ببعض برامج التعليم المستمر و ذلك حتى يمكنه تحديث معرفته المهنية والعلمية من خلال تتبع كل ما يستجد من قضايا مهنية وفكرية، فالتعليم المستمر يتيح للمراجع التعرف على أحدث الإصدارات المهنية الدولية و المحلية، والتعرف على التطور الذي حدث في مجال القياس

[1]- محمد الصبان، عبد الوهان ناصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، تانيس سابقا، 2002، ص 49.

[2]- عبد الفتاح الصحن وآخرون، فصول المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص 24.

والافصاح المحاسبي على أحدث التشريعات المؤثرة على تنظيم و ممارسة المهنة ، والتعرف على الطلب المستحدث على خدمات المراجعة و مدى الحاجة لتطوير المهنة حتى تواكب هذا الطلب المستحدث.

الفرع الثاني: معيار الاستقلالية:

من أجل أن يقوم محافظ الحسابات بدوره و بشكل كامل و الذي يتمثل في المصادقة على شرعية وصدق الحسابات لابد أن يكون مستقلا،ونعني بالاستقلالية عدم الخضوع أو عدم التبعية لأي شخص آخر، النزاهة والاستقامة، لابد أن يكون متمتعا بكل الحقوق المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة، وتتجسد استقلالية محافظ الحسابات في المجالين هما: "الاستقلال المادي"، "والاستقلال المعنوي"[1].

1- الاستقلال المادي: معنى ذلك ألا يكون لمحافظ الحسابات أي مصلحة مادية في المؤسسة التي يراجع حساباتها والذي هو ملزم بتقديم رأي حول مدى سلامة هذه الحسابات خلال فترة الفحص، ولذلك فقد نص القانون 10- 01 في مادته 65على أن يمنع محافظ الحسابات من[2]:

أ- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

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

ج-قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.

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

هـ-ممارسة وظيفة مستشار جنائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباته.

و- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من (03) سنوات من انتهاء عهدته. كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم أثناء وكالته وذلك حسب المادة 47من نفس القانون بما يلي[3]:

1-أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو الاحلال محل المسيرين.

2 - مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة.

3 - مهام التنظيم و الإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

[1]- محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سابق، ص 71.

[2]- المادة 65 من القانون 10-01، مرجع سابق.

[3]- المادة 47 من القانون 91-08، مرجع سابق.

وكذلك يجب أن لا يكون أحد المساهمين أو عضو في الادارة أو مسؤول في المؤسسة التي يقوم بفحص دفاترها من أقربائه حتى الدرجة الرابعة.

وعدم احترام هذه الموانع ينجر منه عقوبات مفروضة في المادة 829من القانون التجاري حيث تنص على ما يلي[1]: "يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر و بغرامة مالية من 20000 دج إلى200000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية".

2-2**الاستقلال المعنوي**:معناه ألا يتعرض محافظ الحسابات لأية ضغوط من طرف الإدارة عند أداء مهامه مما يؤثر على تقديم رايه بموضوعية، حول سلامة الدفاتر و انتظامها و دقة القوائم المالية التي تعبر عن المركز المالي للمؤسسة لذلك أعطى المشرع حق تعيين و عزل محافظ الحسابات للجمعية العامة للمساهمين، و لا يجوز تفويض مجلس الإدارة في تعيين محافظ الحسابات أو تحديد أتعابه.

كما يجيز القانون للجمعية العامة للمساهمين عزل و تغيير محافظ الحسابات بطلب من أحد أعضائها على أن يقدم هذا الأخير ما يستند إليه من أسباب لطلبه هذا، و تقوم المؤسسة بإخطار محافظ الحسابات فورا بهذا الاقتراح و أسبابه، و لمحافظ الحسابات الحق في مناقشة الاقتراح في مذكرة كتابية يبعثها للمؤسسة قبل ثلاثة أيام من انعقاد الجمعية العامة للمساهمين و يقوم رئيس مجلس الإدارة بقراءة المذكرة على الجمعية العامة.

وصفة الاستقلالية ملزمة على محافظ الحسابات حيث توجد ثلاثة أبعاد للاستقلالية هذا الأخير:

1.2.2. **الاستقلال في إعداد برامج المراجعة**: وذلك يعني توفير الحرية الكاملة لمحافظ الحسابات في إعداد خطة للمراجعة وتحديد خطوات العمل دون تدخل الإدارة في إجراء تعديلات أو إضافة جزء في برنامج المراجعة أو للتأثير على محافظ الحسابات لفحص عمليات لم يأخذها بعين الاعتبار في المراجعة.

2.2.2. **الاستقلال في مجال الفحص**: وذلك يعني تدخل الإدارة للتأثير على اختيار محافظ الحسابات للمجالات والعمليات والأنشطة التي يود فحصها، وذلك بحصوله على كافة الوثائق والدفاتر وكذلك تعاون الإدارة والعاملين معه وغيرها من العوامل التي تساعده على القيام بمهمته وتقديمه للرأي السليم.

3.2.2.**الاستقلال في مجال إعداد التقرير**: وذلك يعني عدم تعرض محافظ الحسابات إلى أية ضغوط والتي تؤثر عليه في توضيح الحقائق التي توصل إليها، وكذلك تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أثناء إعداد التقرير.

3- بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني:

[1]- المادة 829 من القانون التجاري.مرجع سبق ذكره.

يقصد به التزام محافظ الحسابات بمستوى أداء معين عند ممارسة المهنة ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية، والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من محافظ الحسابات هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيآت المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة، أو بالنسبة لإعداد التقرير و إبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص.

ومن الملاحظ أنه لتحقيق الفائدة من هذا المعيار يتطلب الأمر لتحديد الواضح لمستوى العناية المهنية المطلوب ابراز المقصود من هذا المستوى، سواء من حيث تحديد مسؤولية المراجع تجاه القوائم المالية، والأخطاء التي يكتشفها والتي لم يكتشفها، أو من حيث مدى ودرجة المهارة والخبرة في المراجع والتي تتخذ كأساس للتفسير.

ومن الجهود التي بذلت في هذا الصدد،تحديد مفهوم العناية المهنية من خلال زاويتين: الأولى تحديد مضمون المراجع الحكيم أو الحذر، والثانية الإفصاح عن العناية التي عن طريقها سوف تؤدي المهام المطلوبة من المراجع في ظل الظروف البيئية المتعددة.

وبالنسبة الثانية فلقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها في المراجع الحكيم أو الحذر والتي من بينها:

أولا: أن يحاول باستمرار الحصول على أين وعمن أن وعا لم عرفة المتاحة، والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة والتي قد تلحق الضرر بالآخر ينومن أمثلة ذلك التقييم الموضوعي لأنها لرقابة الداخلية للعميل .

ثانيا:أن يأخذ في الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث، وذلك سواء عند تخطيط عملية ا لمراجعة أو أثناء تنفيذ عملية الفحص، فإذا حدث وأن واجهته بعض العناصر غير العادية فمنا لمرغوب أن يفترض ضرورة أن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحص العناصر .

ثالثا: العمل على إزالة أي شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في أداء الرأي.

رابعا : أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي يظهر خبرته المهنية أو التعامل مع العميل والذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام أو في مجال بعض أنوع لعمليات أو بالنسبة لبعض مفردات الأصول داخل المنشأة ويتبع ذلك من الرأي السائد في هذا المجال والذي يقول بأنه يفترض على الرجل الحكيم أن يقدم الحماية الخاصة بالنسبة للأنشطة أو الأفراد الذين ترتفع لديهم نسبة الخطر من خلال ارتفاع معدل حدوث التلاعب أو الأخطاء ومن ناحية أخرى إذ أظهرت الخبرة أن إجراءات أنظمة الرقابة الداخلية للعميل تتميز بالفعالية والكفاءة، فإن المراجع الحكيم أو الحذر سوف يعطي اهتمام أقل للمجاملات أو الأفراد التي يطبق من خلالها تلك الإجراءات. وسوف نتناول ذلك بالتفصيل عند دراسة تحديد نطاق الفحص لعملية المراجعة وارتباط ذلك النطاق نتائج تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لدى العميل. [1]

[1] د. محمد سمير الصبان، د. عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 82.

خامسا: أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية، بجانب العمل على تطوير المعرفة التي لديه وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب ولذلك يمكن القول بأن المراجع الحكيم لن يستطيع المحافظة على خبرته وكفاءته في مهنة تتصف بالديناميكية والنمو المستمر إلا من خلال الجهود المستمرة والدراسة الجادة في مجال المراجعة وأنواع المعرفة الأخرى ذات الاتصال.

سادسا: الاعتراف بأهمية وضرورة مراجعة عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال اقتناع من المراجع بأهميته.

ولقد ذكرت الدراسات التي تناولت هذا الموضوع بأن المراجع الحكيم أو الحذر هو ذلك المراجع المتوسط، ومن الأفضل الرجوع إلى المفهوم القانوني للرجل العادي وتطبيقه في مجال المراجعة المهنية.

ثانيا: تعيين محافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسابات بطريقتين[1] :

1- عن طريق الجمعية العامة للمساهمين: تعين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة 3 سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول الغرفة الوطنية للخبراء المحاسبين وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير،في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك ويتحقق محافظوا الحسابات إذا تم احترام مبدأ المساواة ويجوز لهؤلاء أن يجدوا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة، كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال .

2- عن طريق أمر من رئيس المحكمة:

إذا لم تعين الجمعية العامة محافظي الحسابات أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات المعينين، فإن عملية تعيينهم أو استبدالهم تتم بموجب أمر من طرف رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناءا على طلب مجلس الإدارة .

ويجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل 1 / 10 من رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ إلى علنية الادخار أن يطلبوا من العدالة بناءا على سبب مبرر رفض مندوب أو محافظ الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة، واذا تم الطلب تعين العدالة محافظا جديدا للحسابات .

وفي الفقرة 715 مكرر 6 من القانون التجاري[2]: (المرسوم التشريعي رقم 93 - 8 المؤرخفي25 أفريل 1993) لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة :

[1] - المادة 26 من القانون 10-01، مرجع سابق.

[2] - الفقرة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، مرجع سابق، ص ص 255-256.

1- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركات .

2- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات تملك (10/1) رأسمال الشركة.

3-أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة .

4- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظيفة مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات من تاريخ إنهاء وظائفهم .

5- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل أقصاه خمس سنوات من تاريخ إنهاء وظائفهم .

ثانيا:

ثالثا : عزل محافظ الحسابات:

إن عملية عزل محافظ الحسابات تكون من اختصاص الهيئة التي قامت بتعيينه وتحديد أتعابه وهي في العادة الجمعية العامة للمساهمين وقد نصت قوانين شرف المهنة بين موادها على إجراءات معينة يلزم إتباعها عند محافظ الحسابات كأن يرسل إخطار مسبق لمحافظ الحسابات باقتراح عزله قبل اجتماع الجمعية العامة للمساهمين بفترة.

معينة ولمحافظ الحسابات الحق في حضور الاجتماع لمناقشة هذه الجمعية قبل اتخاذ لقرار عزل هو قبل أن يصبح القرار ساري المفعول .

والهدف من كل هذه الإجراءات وغيرها هو إعطاء فرصة لمحافظ الحسابات لتوضيح موقفه للمساهمين وكذا الدفاع عن نفسه .

فمن الممكن أن يكون سبب عزله نتيجة لخلافات شخصية مع أحد المسؤولين بالإدارة أو تمسكه بالمحافظة على حقوق المساهمين لذلك يجب أن يكون قرار عزله محل دراسة معمقة من طرف الأشخاص المعنيين ومدعمة بالحجج المقنعة لكي لايساء لسمعة محافظ الحسابات ثم يتضح وجود خطأ[1] .

أما في حالة عزل محافظ الحسابات قبل انتهاء المدة المنصوص عليها في العقد المبرم مع الشركة، فله الحق في المطالبة قانونيا بتعويض عن فسخ العقد وعن أي أضرار أخرى قد تكون أثرت على سمعته كمحافظ حسابات .

المبحث الثاني: الأداء في المؤسسة

[1]- إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير و إجراءات**، دار النهضة، 1996، ص 49.(بالتصرف)

المطلب الأول: الأداء في المؤسسة

إن تحديد تعاريف ومفاهيم دقيقة للمصطلحات والاتفاق عليها يعد من الأهداف التي يصعب تحقيقها وخاصة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، ومن بين المصطلحات التي لم تلقى تعريفا وحيدا وشاملا مصطلح الأداء، بل هناك من يستخدم مصطلحات عدة كالكفاءة، الفعالية الإنتاجية لتعتبر كمرادفات له، ولكن هذا غير صحيح في علوم التسي ير والاقتصاد ، وقبل التطرق إلى مختلف التعاريف التي تناولته نشير إلى أن معنى الأداء بالنسبة للمسير يختلف عنه بالنسبة لرجل الاقتصاد، فضلا عن هذا فالاختلاف قائم حتى داخل المؤسسة.(*)

يرى بعض الباحثين في الأداء ما يلي ":الأداء مركز ذو مسؤولية ما يعني الفعالية والإنتاجية التي يبلغ بهما هذا المركز الأهداف التي قبلها، الفعالية تحدد في أي مستوى تتحقق فيه الأهداف، الإنتاجية تقارن النتائج المتحصل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك)."[1]

حسب هذا التعريف يتبين أن الأداء يتمثل في عنصرين هما الفعالية والإنتاجية، العنصر الأول معناه درجة بلوغ الهدف أي هناك عنصرين للمقارنة، أهداف مسطرة يراد بلوغها وأهداف منجزة، العنصر الثاني هو الإنتاجية المتمثلة في العلاقة بين النتائج المحققة فعلا والوسائل المستخدمة لبلوغها.

ويلاحظ في هذا التعريف خلط فيما هو متفق عليه تقريبا، لأن التعريف الذي أعطي للإنتاجية هو تعريف للكفاءة، والإنتاجية في حقيقة الأمر ما هي إلا علاقة بين الإنتاج وعوامل الإنتاج المستخدمة لتحقيقه، ويرى بعض الباحثين أن الإنتاجية تحسب لعنصر وحيد من عناصر الإنتاج وهو عنصر العمل، فالإنتاجية إذن ليست بالعلاقة بين النتائج والموارد المستخدمة في تحقيقها، بل هي معيار ومؤشر يمكن من قياس أداء الوظيفة الإنتاجية.

ومن الباحثين من ينظر إلى الأداء على أنه " علاقة الموارد المخصصة والنتائج المحققة "هذا التعريف يحاول ربط نتائج المؤسسة بالموارد المستخدمة في تحقيقها، ومن جهة أخرى القيمة المضافة و التي تعكس الفعالية من خلال تحقيق النتائج المتوقعة".

يرى البعض الآخر أن الأداء مفهوم لا يمكن تقييده بتعريف وحيد، بل تحديده في استمرار وتطور بالإضافة إلى ذلك فهو متعدد الأبعاد.

مما سبق ذكره يمكن إقتراح التعريف التالي: أداء المؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط و الأهداف المرسومة بالإستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها، الأداء إذن هو الكفاءة والفعالية معا.

بعد ما تم التعرض إلى مفهوم **الأداء** يتبين ضرورة تحديد مفاهيم بعض المصطلحات التي لها صلة شديدة بمفهوم الأداء، وهذه المصطلحات هي الهدف، موارد المؤسسة.

-**الهدف** :هو وضعية مستقبلية تريد المؤسسة الوصول إليها، والهدف له مجموعة من الخصائص هي:[1]

---

[1] Abdellatif Khemakhem, la dynamique du contrôle de gestion, Dunod, 2ed, Paris, 1976, P310 .

(*)رجل الاقتصاد ينظر إلى أداء المؤسسة في قدرتها على تحقيق قيمة مضافة معتبرة تساهم بنسبة جيدة في الدخل الوطني وتحريك الاقتصاد، أما الموظف ينظر إليه في قدرته على تأمين قدرة شرائية مرتفعة، الأمن، حياة مهنية جيدة...الخ

1-**الوضوح** :الهدف الواضح هو الهدف الذي له نفس تصور الأفراد.

2-يجب أو من المفضل أن يكون في شكل رقمي أي قابل للقياس، يسهل عملية الرقابة.

3-الواقعية :تعني قابلية التحقيق.

4 -المرونة :الهدف المرن هو الهدف الذي يستجيب للتغيرات التي تحدث في المحيط.

5 -أن يكون الهدف مقصود أي التعمد في تحقيقه.

هذه الخصائص الخمس هي خصائص الهدف في حد ذاته أما الخصائص الثلاثة الموالية هي خصائص مجمل الأهداف.

-أن تكون الأهداف متكاملة لا متناقضة.

-أن تكون الأهداف مرتبة ومتسلسلة.

-أن تشكل الأهداف فيما بينها شبكة.

4-الموارد :يمكن تقسيم موارد المؤسسة إلى ثلاث عناصر :الموارد البشرية، الموارد المالية، الموارد المادية.

الموارد المالية : هي الأموال الضرورية لسير نشاط المؤسسة.

الموارد البشرية : تتمثل في الأفراد ومهاراتهم في القيام بالأعمال المناطة بهم.

الموارد المادية : تتمثل في الآلات، المعدات، الأراضي...الخ.

المطلب الثاني: الأداء المالي في المؤسسة

الأداء المالي هو" الحكم على النشاط الذي يتعلق بالحصول على الأموال وإستخداماتها بشكل فعال بقصد تحقيق الأهداف المالية التي تحددها المؤسسة".

ينظر الباحثين إلى عملية تقييم الأداء المالي على أنه عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات ، الغرض منها فحص المركز المالي و الاقتصادي للمؤسسة في تاريخ معين.

ويعرف الأداء المالي بتسليط الضوء على العوامل التالية:

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية.
- أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة.
- مدى مساهمة معدل نمو الشركة في إنتاج السياسة المالية وتحقيق فوائض وأرباح.
- مدى تغطية مستوى النشاط للمصارف العامة.

وهناك من الخبراء الماليين والباحثين من حدد مفهوم الأداء المالي بإطاره الدقيق بأنه" وصف لوضع المنظمة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي إستخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات، الإيرادات، الموجدات، المطلوبات، وصافي الثروة".

المطلب الثالث: تقييم الأداء

تمر عملية تقييم الأداء بأربع مراحل مكملة لبعضها البعض وهي على التوالي : جمع المعلومات الضرورية لعملية تقييم الأداء ،

[1] عمر صخري، **إقتصاد المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 4 2006 ،ص 56 ،

قياس الأداء الفعلي ، مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري ، دراسة الانحرافات و إصدار الحكم عليها.

المرحلة الأولى : جمع المعلومات الضرورية

تتطلب عملية تقييم الأداء توفر المعلومات التي تعد موردا أساسيا في عملية التسيير بمختلف مستوياته إلا أن توفرها ليس بالشيء الكافي بل يجب أن تتميز بالجودة العالية و أن تكون في الوقت المناسب و هناك ثلث مصادر تتحصل المؤسسة من خلالها على المعلومات و هي: [1]

–الملاحظة الشخصية : و تتمثل في وجود الملاحظين في الميدان و ملاحظة ما يجري فيه.

–التقرير أو البيان الشفوي : تتمثل في سلسلة المحادثات و اللقاءات التي تتم بين الرئيس و مرؤوسيه.

–التقارير الكتابية : و تتمثل في الميزانية و جدول حسابات النتائج و اليومية... الخ.

المرحلة الثانية : قياس الأداء الفعلي .

تمكن هذه المرحلة المؤسسة من قياس كفاءات و فعاليتها ، و ذلك من خلال اختيارها لمجموعة مؤشرات و معايير ، ويشمل قياس الأداء بجانبيه الكمي و النوعي. [2]

و عليه فان قياس الأداء يهدف إلى التشخيص و يمكن أن يبين لنا الانحرافات.

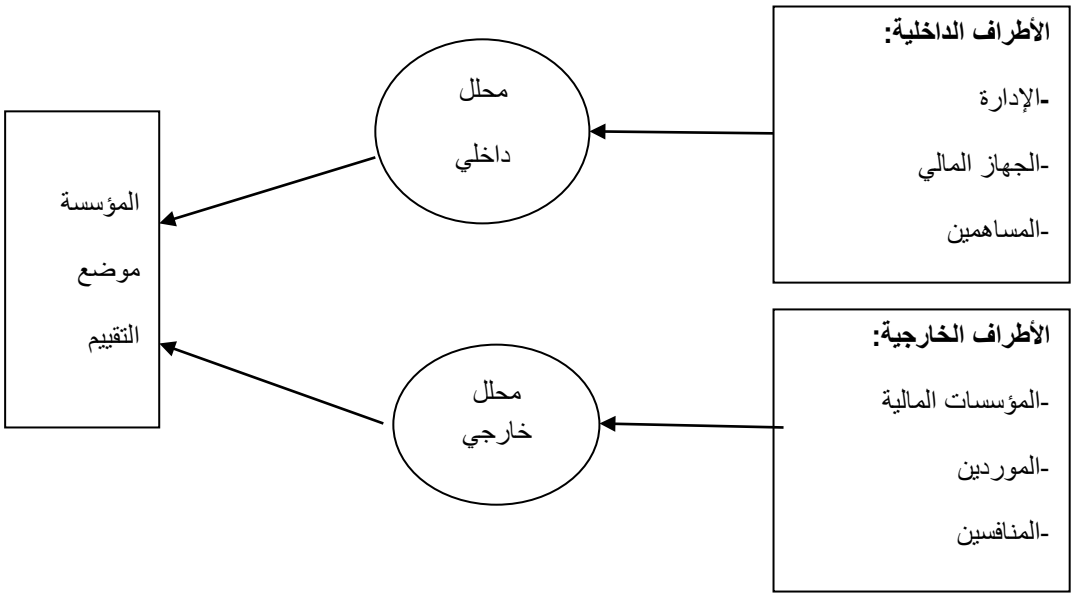
المرحلة الثالثة : مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المرغوب. في هذه المرحلة تقوم المؤسسة بمقارنة الأداء الفعلي) المحقق (بالأداء المرغوب تحقيقه فيما إذا كان هناك تطابق بينهما أم هناك اختلاف و يعتمد في عملية المقارنة على كل من عامل الزمن و على أداء الوحدات و الأهداف

المرحلة الرابعة : دراسة الانحراف وإصدار الحكم هذه العملية هي الخطوة الأخيرة في عملية تحديد الانحراف ونوع هذا الانحراف سواء كان انحراف موجب أو سالبي ، انحراف معدوم و أما إذا كان الانحراف موجب فيكون لصالح المؤسسة ، أما إذا كان الانحراف سالب يكون ضد المؤسسة أما الانحراف معدوم لا يؤثر على نتائج المؤسسة لذا فعلى المسؤولين تحليل الانحراف و تحديد أسباب هذا الانحراف لتشجيع ما هو ايجابي و معالجة ما هو سلبي .

[1] عادل عشي ،تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ،ص195.

[2] إدريس ثابت عبد الرحمان والمرسي جمال الدين محمد ، **الإدارة الإستراتيجية ، مفاهيم و نماذج تطبيقية** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2006 ، ص487 .

الشكل(2-2):الأطراف المستفيدة من تقييم الأداء



المصدر: جمال الدين المرسي وآخرون، الإدارة المالية"مدخل لإتخاذ القرار"، الدار الجامعية، 2006، ص98.

المبحث الثالث: دور التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة

إن عملية التدقيق تخدم عدة أطراف بأغراضهم المختلفة، فهي تعتبر بمثابة" ضمان إضافي لمراقبة جودة المعلومات ومن ثم تقليل الخطر[1]، "ونعني بالتدقيق هنا ليس فقط الداخلي أو الخارجي بل كليهما معا، فصحيح أن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يتم تطبيقهما بطريقتين مختلفتين – وهذا حسب ما بيناه سابقا من خلال إجراء المقارنة بينهما –لكننا نشير إلى أهمية التكامل الموجود بينهما. إن التدقيق الخارجي لم يبقى في شكله التقليدي بل تطور وهذا بفضل المنهجيات الحديثة لممارسة مهنة التدقيق من طرف المدقق الخارجي، والمقترحة من طرف مكاتب التدقيق الكبرى في العالم.

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

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسات، كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية، وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية، وتدقيق حسابات المؤسسة وتدقيق أنظمتها المالية والإدارية والتحقق من موجوداتها، فهذا سوف يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة المؤسسة في الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجته قبل انتشاره، وهذا يبين أن بتطبيق التدقيق الخارجي سوف يكون هناك مزيدا من الرقابة ومزيدا من الحد من الغش والتزوير 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

[1] أحمد لعماري، مداخلة بعنوان :الإصلاح المحاسبي ومهنة التدقيق في الجزائر، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010 ، ص15

لإبلاغ المستخدمين الخارجيين بالمعلومات المالية الأساسية لتقويم أداء مؤسسة معينة، واتخاذ القرارات المتعلقة بها .وينطوي تقويم أداء المؤسسة من قبل مستخدمي القوائم المالية على ثلاثة مقارنات أساسية كالآتي:[1]

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

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

3-مقارنة أداء المؤسسة بالنسبة إلى حجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها، والأحداث والظروف التي تؤثر عليها.

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 للتأثير هذا تدقيق النهج الحديث شمل 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 ووظيفته 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 بناءة تحسن من عمليات وأداء المؤسسة محل التدقيق.

ظهور مفهوم تدقيق الحسابات في جيله الرابع يمكن تبريره من منظور" طالبي الخدمة من خلال إبراز أهمية القيمة المضافة التي يمكن لمدقق الحسابات تقديمها بجانب القوائم المالية(2) "، 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 خلالها توسيع نطاق هدف عملية تدقيق الحسابات ومخرجات ودور المدقق وطبيعة وإجراءات عمله .وبشكل عام تشمل أهداف النهج الحديث لتدقيق الحسابات على الإجراءات التالية:

أ .تحليل استراتيجيات المؤسسة محل التدقيق وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها والصناعة التي تنتمي إليها وتقييم قدرتها على تحقيق الأهداف الإستراتيجية.

ب .تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المؤسسة محل التدقيق وتقييم مدى ارتباط وانسجام هذه الأنشطة بالاستراتيجيات والأهداف المحددة.

ج .تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة محل التدقيق وردود فعل الإدارة تجاهها.

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 المؤسسات الأخرى التي تمارس نفس النشاط.

هـ .إيجاد وتقديم الحلول الملائمة للمشاكل ومواطن الضعف التي تم تحديدها وحصرها خلال المراحل الأربعة السابقة بهدف تطوير نوعية وفاعلية الأداء المستقبلي للمؤسسة.

[1] شوقي جباري، فريد خميلي، دور المراجعة الخارجية في إرساء حوكمة الشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، يومي 11 و 12 أكتوبر،2010 ،ص.15.

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 تساعدها في اتخاذ القرارات الهامة والجوهرية.

ولتكوين القيمة المضافة لتدقيق الحسابات يتبع المدقق أسلوبين فنيين لجمع أدلة من شأنها تسهيل عملية إضافة القيمة وضمان التوافق مع المعايير المهنية، وهذين الأسلوبين هما:[1]

–الحصول على فهم أفضل لأهداف واستراتيجيات وأنشطة المؤسسة محل التدقيق، حيث يجب على المدقق أن ينفق وقتا أطول لفهم عمل هذه الأخيرة، ووسائل الرقابة الداخلية المطبقة وطبيعة السوق وعلاقاتها مع المنافسين وغير ذلك من القضايا التي تواجهها الإدارة، لأن هذه المعرفة تعطي فريق عمل التدقيق فرصة إضافة القيمة بشكل حقيقي، ويصبح المدقق عندها في وضع أفضل ليس فقط لإبداء رأيه عن الق وائم المالية وإنما أيضا لتقديم نصائح من شأنها تطوير أداء المؤسسة مستقبلا؛

–التركيز على استغلال التكنولوجيا، فالتكنولوجيا تلعب دورا أساسيا في خلق القيمة المضافة، وبالأخص فيما يتعلق بتحليل اتجاهات السوق وتحديد موقف مؤسسة العميل قياسا بالمنافسين وبالرغم من صعوبة التعرف على تفاصيل إجراءات عملية تدقيق الحسابات في ثوبه الجديد باعتبارها من المعلومات السرية الخاصة بكل مكتب مهني، إلا أن الدراسات 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 الإثبات 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 استراتيجيات وفكر الإدارة وملاءمة الأنشطة الأساسية التي تعتمدها مقارنة بالمنافسين، بالإضافة إلى تقييم النظم والمخاطر وفحص السجلات والقوائم المحاسبية.

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

لقد كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية، فقد كان اكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات يمثل العمل الأساسي للتدقيق الداخلي، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول المؤسسة، بعدها حدث تطور منطقي لوظيفة التدقيق الداخلي، فهو نشاط التقييم لمساعدة الإدارة في حكمها عن الأداء في المؤسسة وعن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال استقلاله التنظيمي .لذلك ظهرت صورة جديدة للمدقق الداخلي تجاه الأفراد الذي يراجع أعمالهم، فهو ينصح ولا يأمر ويصلح ولا يفضح، بل يساعدهم في تطوير وتحسين أعمالهم، وكذلك توصيل المعلومات إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد بالوسائل والأدوات المتعارف عليها. لقد تبوأت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات، وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط

[1] أحمد محمد زينل خوري، مداخلة بعنوان :دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية موارد المنشأة، ملتقى بعنوان :دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2006 ، ص.39 .

"**تقييمي** 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، و**وقائي** من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية، و**إنشائي** لتشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة وذلك من خلال وضع برامج التدقيق[1])" 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 عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه[1] "

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

نجد من خلال التعريف السابق، أن التدقيق الداخلي في جوهره يهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة بفعالية وكفاءة، أي أنه يسعى إلى تحقيق فعالية الأداء وذلك في جميع المستويات سواء كانت العليا أو الدنيا، وذلك من خلال التحليلات والتوصيات والمشورة التي يقدمها لمختلف المسيرين والعاملين في المؤسسة، فالتدقيق الداخلي يقوم على مجموعة من القواعد والأسس والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

1-مراجعة وتقويم فعالية وكفاية وتطبيق الرقابة المالية والرقابة 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-تقصي وتحديد أسباب المشاكل التي تحدث في المؤسسة وتَحيُد الخسائر والأضرار الناجمة عنها واقتراح ما من شأنه معالجتها ومنع حدوث مثل ذلك في المستقبل.

8-إجراء الدراسات والاختبارات الخاصة بناءً على طلب من الإدارة.

[1] خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص.29 .
[2] المرجع السابق، ص65 .

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

للتدقيق الداخلي في المؤسسة شروط مثالية ينبغي توفرها، كما للنظام المحاسبي السليم شروط قصد إعداد القوائم المحاسبية، كما للتدقيق، سواء كان الداخلي أو الخارجي، شروط يجب إتباعها في مراقبة مختلف الوظائف وتدقيق الحسابات. وعليه، فإن مراعاة كل ذلك سينعكس إيجابيا على مدى صدق المعلومات المحاسبية وسيزيد درجة الإعتماد عليها قوة.

غير أن الواقع عكس ذلك في المؤسسات إذ أن التقارير لا تخلو من الملاحظات الشكلية والموضوعية، وفي هذا الإطار نورد مجموعة من الأمثلة، مأخوذة من الميدان لو أخذ بها داخليا لتحسن التسيير لتغير الوضع تغييرا إيجابيا:

-حيث نقرأ في تقرير حول نظام المراقبة الداخلية المحاسبية الملاحظات التالية:

-إن المحاسبة لم تمسك حسب المعايير المعمول بها، إن القيود المحاسبية تسجل مباشرة على بطاقات تمثل دفتر الأستاذ.

-ليس هناك يوميات مساعدة ولا اليومية العامة الإجبارية.

-إن دفتر الأستاذ لا يتضمن الأرصدة المرحلة العائدة للدورات السابقة.

-ليس هناك توازن مراجعة عامة شهرية أو فصلية.

-ونقرأ حول نظام المخزونات نقاط الضعف التالية:

-جمع الوظائف المتعارضة.

-ليس هناك أية إمكانية لمقارنة الجرد المستمر بتسيير المخزونات.

- لم نتمكن من تحليل وشرح أصل المخزون الظاهر بالميزانية.

وعليه فإن خلاصة التقرير المذكور كانت "وحسب ما أشير إليه من عيوب فإنه يتعذر علينا القيام بالمرحلة الثانية من مهمتنا والتي كانت من المفروض أن تكون في فحص الحسابات والمصادقة عليها"،أي رفض مواصلة المهمة.

لذلك التدقيق الداخلي أساسي وهو"مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة". ولا بد أن تراقب بطريقتين: خلية التدقيق الداخلي من طرف المدقق الداخلي، وتقييم المدقق الخارجي لها عند إنجاز المرحلة الثانية، التي تعد أهم مرحلة من المراحل الثلاث المتمثلة تقييم نظام الرقابة الداخلي وفحص الحسابات.

ومن الأمور الهامة في مجال التدقيق وجود تعاون وثيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، على أساس أن الدور الرئيسي للمدقق الداخلي يتمثل في عنصرين رئيسيين هما:

1. **الأول** :بحكم أن المدقق الداخلي موظف من موظفي المؤسسة فيقع عليه العبء الأكبر في تدقيق العمليات التي تتم خلال السنة أيا كان طبيعتها؛

2. **الثاني** :مساعدة المدقق الخارجي في تجهيز آية بيانات أو معلومات أو دفاتر أو حسابات قد يحتاجها هذا المدقق بحكم أنه المسؤول الرئيسي مع العاملين في الإدارة المالية عن توفير كل ما يحتاجه المدقق الخارجي.

–من خلال ما سبق نجد أن التدقيق الداخلي جاء لسد حاجات الإدارة الرقابية على أداء المؤسسة في كل المستويات، كما جاء التدقيق الخارجي لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى دلالة عناصر القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، بمعنى هل القوائم المالية الختامية تعبر فعلا على مستوى الأداء الإداري في المؤسسة، فتكامل النوعين يذر على المؤسسة فوائد هامة من أهمها:[1]

أ .توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة والمناسبة في الوقت والمكان المناسبين؛

ب .تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية؛

ج .بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري.

د .إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات، مسار المعالجة وإلى غير ذلك.

مما يسمح لها من القضاء على هذه المواطن.

هـ .تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المدقق، تقارير وملف التدقيق.

و .خفض تكاليف التدقيق عن طريق التكامل بين النوعين وباستبعاد ازدواجية العمل.

ز .فحص أعمال الفروع المختلفة للمؤسسة الواحدة، مما يسمح من تسهيل الرقابة المستمرة للإدارة عليها.

إن التدقيق الداخلي والخارجي متكاملتان، إذ تعتمد الثانية إلى حد كبير على الأولى فتسهل أو تصعب مهمة المدقق الخارجي بمدى جودة أو عدم نظام الرقابة الداخلي ومدى جدية وكفاءة الساهرين على مدى تطبيقه .والتدقيق الخارجي مكمل لا بد منه للتدقيق الداخلي بالمهمة لإستقلاليته وموضوعية المدقق الخارجي بتعبير آخر. أن القيام بالمهمة على ما يرام كمحترف من طرف الخارجي، والشعور المهني المهني للمدقق الداخلي ويقينه بأن الكل يراقب ومراقب وحرصه الدائم من جهته على تفادي، بل القضاء، على النقائص و الإنحرافات التي ما فتئ يقف عليها المدقق الداخلي، يؤدي ما في ذلك شك، وغير مباشرة لتكامل التدقيقين.

إن موضوع دراستنا هو التدقيق المحاسبي والمالي، التي تدخل في إطار مهمة ذلكم الشخص المحترف المحايد أي الخارجي عن المؤسسة، قصد المصادقة على مدى شرعية وصدق الحسابات وفي هذا يجدر بنا أن نؤكد أن كلمة **مراجعة، مراجع، مراقبة، مراقب، تدقيق، مدقق**...مترادفة وتعني في كل ما سيأتي، في حالة عدم التأكيد، ما يقوم به هذا الشخص المحترف المستقل الخارجي.

[1] صديقي مسعود، براق محمد، مداخلة بعنوان :انعكاس تكامل المراجعة الداخلية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، جامعة ورقلة، الجزائر، مارس 2005 ، ص31.

خلاصة هذا الفصل:

تقييم الأداء يعتبر كعملية مساعدة وجزء من عملية الرقابة يسعى المقيم من خلالها للكشف عن النقائص ومحاولة تحليلها والبحث عن أسبابها حتى يتم تفاديها مستقبلا هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا تنحصر عملية تقييم الأداء فقط على المؤسسات التي تعاني من مشاكل وإنما يتسع لأكثر من ذلك ويشمل كذلك المؤسسات السليمة والتي تجد من عملية تقييم الأداء أداة لتشخيص النقائص التي ترى أنه بالرغم من صغر حجمها وعدم أهميتها إلا أن تجاهلها قد يؤدي لتفاقمها وبالتالي صعوبة حلها. ومنه نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، ولابد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل للمحافظ القيام بمهمة التدقيق، والوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصالح بوضعية المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في مؤسسة سونا طراك

تمهيد:

لقد قامت الجزائر بإنشاء عدة شركات وذلك من اجل تحقيق سيادتها الاقتصادية وخاصة في مجال الطاقة، وتعد شركة سونا طراك من أهم واكبر الشركات التي أنشأتها لاستغلال ثروتها الطبيعية التي كانت محتكرة من قبل الشركات الأجنبية وخاصة الفرنسية. وقد شهد هذا القرن عودة أصحاب الأعمال إلى إدارة أعمالهم بأنفسهم أي ظهور شركات نديرها لأصحابها، تحقق نجاحات كبيرة بتقديم منتجات وخدمات مبتكرة ويمثل نجاح هذه الأعمال والمنتجات تحديا كبيرا بالنسبة للمؤسسة الكبرى والواسعة في مجال نشاطها وإنتاجها، وهي مرتبطة بظروف قاسية تطلبت تفاعله السريع مع التغير في الإنتاج والتقنيات والأسواق.

فالمؤسسة تعمل على تحديد الطريق الذي تملكه من اجل بلوغ أهدافها، فهدفها الرئيسي التي ينبغي إليه هو تحقيق المرودية في الإنتاج كما ونوعا.

في هذا الجانب التطبيقي منحت لنا الفرصة بالتربص بأكبر الشركات الجزائرية والعمود الفقري لها وهي شركة سونطراك ب (DAG)الإدارة العامة التنفيذية عين البية (أرزيو) بقسم المالية لأن في مصلحة التدقيق لم يتم قبول تربصنا بحجة السرية التامة للوثائق إلا أننا تلقينا مساعدة من أطراف أخرى بإستقبال حار فأفادونا بالمعلومات اللازمة، التي تتعلق بالتدقيق على الأجور والعلاقة في رفع الأداء بمؤسسة سونا طراك بوهران (LRP) المسماة سابقا ب(AVAL) .

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة سونا طراك

المطلب الأول: سونا طراك الرائد العالمي في مجال الطاقة

بموجب المرسوم رقم 63-791 المؤرخ في 31-12-1963 أسست المؤسسة الوطنية لنقل و تسويق المحروقات

. SONATRCH

كان الهدف من تأسيسها آنذاك هو إعداد و ضبط الدراسات الأولية لإنشاء وسائل النقل البرية و البحرية التي تسمح بنقل المحروقات السائلة و الغازية و إن أهم المراحل التي عرفتها سونا طراك إلى يومنا هذا هي:

- **22 ديسمبر 1966:** أصبحت سونا طراك تضم من بين أهدافها البحث و الاستغلال الصناعي و التجاري للحقول النفطية و المواد المشتقة.
- **ابتداء من 1976:** تأميم المناجم و لقد مكن نزاع الشرق الأوسط آنذاك أن يفرض على فرنسا موازين قوى جديدة على المستوى السياسي الذي ابرز الدور الرئيسي لسونا طراك، فلقد 3+21 الحرب العربية الإسرائيلية في جوان 1967 من فتح الطريق أمام التاميمات للجزائر لقطاع التوزيع و الشركات البترولية و النجل وسكسونية.
- **24 فيفري 1971:** تأكد في هذه المرحلة دور سوناطراك كأحسن أداة سياسية وطنية في ميدان المحروقات و لقد وسعت المؤسسة منذ ذلك الحين وراء تدعيم عملية الاسترجاع الكامل لثروات الجزائر من البترول و الغاز و استغلالها بفضل التحكم في التكنولوجيا مع الحفاظ على التزويد الطاقوي للبلاد، و توفير الإيرادات بالعملة الصعبة الضرورية لتنميتها.
- **مرحلة 1981 :** تسيير سوناطراك 100% من انتاج البترول و الغاز الطبيعي الجزائري و يرتفع سعر البرميل الواحد 159 لتر من دولارين في 1971 إلى 40 دولار في سنة 1981.

واصلت سوناطراك في الثمانينات جهودها في التحدث بشكل بارز لاسيما فيما يتعلق بالمحافظة على حقوقها على المدى الطويل، و كذلك فيما يخص تطوير قدرتها في التصدير كما شهدت هذه المرحلة إنشاء 14 مؤسسة كبرى (نفطال، سونلغاز..) بعد الشروع في إعادة هيكلة الاقتصاد الوطني.

- **مرحلة 1986:** قررت سوناطراك تبني سياسة فتح و ذلك من اجل التحضير للقيام بعدة عود للشركة.
- **مرحلة 2001:** امام الديناميكية الجديدة التي ظهرت على الصعيد الدولي قامت سوناطراك بوضع استراتيجية تمثلت في عملية التحديث و الذي يسمح لها بفرض نفسها كمجموعة بترولية كما اعطت اهتماما كبيرا "للموارد البشرية".[1]

2-تعريف شركة سوناطراك : [1]

أنشئت المؤسسة الوطنية للبحث والتنقيب والإنتاج والنقل والتحويل والتسويق للمحروقات المعروفة بسوناطراك.

"Society National de TRAnsport de Commercialisation des Hidrocarbures"SONATRACH

سوناطراك هي الشركة الوطنية للبحث،الإنتاج ،النقل والتحويل وتسويق النفط المحروقات ومشتقاتها. وتشارك أيضا في القطاعات الأخرى مثل توليد الطاقة الكهربائية والطاقة الجديدة المتجددة وتحلية مياه البحر.تمارس مهامها في الجزائر وجميع أنحاء العالم. سوناطراك هي شركة مساهمة (ذات أسهم)،يعود تاريخ إنشائها إلى عام1963(المرسوم الرئاسي رقم 491-63في 31/12/1963)مسجلة في السجل التجاري تحت رقم 84B438بتاريخ 1984/8/11.

سونطراك التي تعتبر شركة النفط الأولى في أفريقيا، لاكتشاف احتياطيات جديدة وتطوير موارد الطاقة في سياق مشاريعها تعمل على مجهوداتها الخاصة أو عن طريق الشراكة لضمان الطاقة للأجيال القادمة من خلال تعزيز الموارد وتنويعها، التنمية الاقتصادية.

3-تنظيم سوناطراك:

المديرية العامة للمجموعة تسير من قبل الرئيس المدير العام بمساعدة اللجنة التنفيذية،إضافة إلى الأمين العام . تنقسم مجموعة سوناطراك إلى أربعة (04) نشاطات رئيسية،يسير كل نشاط تحت مسؤولية نائب الرئيس.

أ-نشاط الاستكشاف والإنتاج (E&P):

نشاط استكشاف وإنتاج النفط والغاز .تقوم به الشركة الأم، سونا طراك و /أو مع الشركاء المحليين والأجانب.

ب –نشاط عبرالأنابيب (TRC) :

نشاط النقل عبر الأنابيب هو حلقة هامة في سلسة عمل المؤسسة، إذ يضمن إيصال المحروقات من المنبع إلى المصب. واصلت شبكة جنة الحقيقة والمصالحة لتكثيف وتصبح أكثر تعقيدا من حيث تطوير الأعمال لعمليات الاستكشاف والإنتاج والتكرير والتسويق للنفط والغاز من سوناطراك في وطنية ودولية.

ج – نشاط آخر تمييع، للتكرير والبتروكيماويات (LRP) :

يساهم هذا النشاط في عمل الشركة عن طريق تمييع الغاز،تكرير البترول والبتروكماويات.

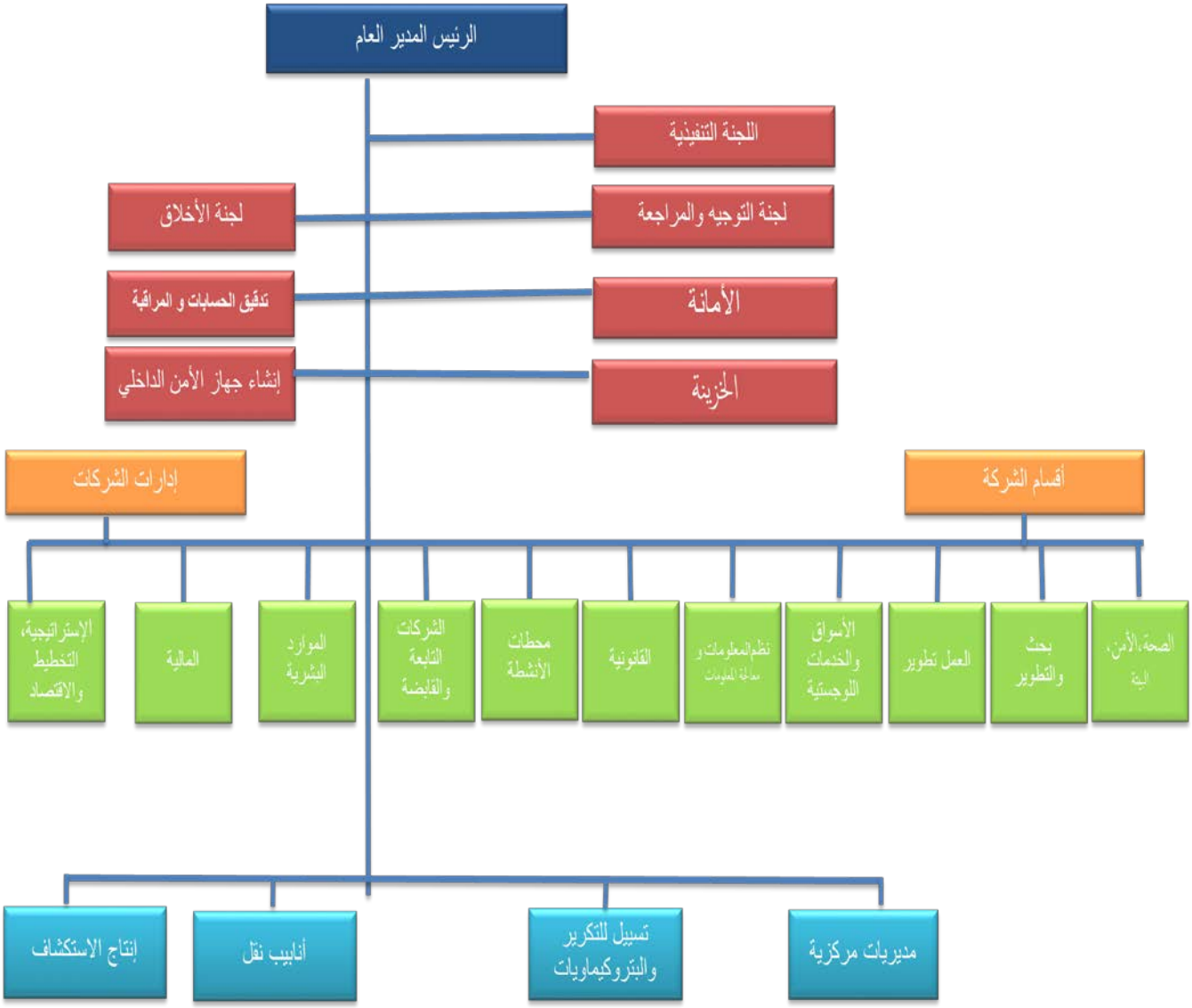
د – نشاط آخر التسويق (COM) :

نشاط التسويق هو المسؤول عن وضع وتنفيذ إستراتيجية سونا طراك لتسويق النفط والغاز في السوق المحلية والخارج.

4- الهيكل التنظيمي لسونا طراك:

[1] موقع/www.sonatrach.dz

(3-1): الهيكل التنظيمي لسونطراك



المصدر الموقع الرسمي ل:sonatrach.dz(المترجم من طرف الطالبة قدور إيمان)

المطلب الثاني: *تقديم* **نشاط(LRP)** *ACTIVITé بوهران.*

1- تعريف نشاط التمييع،التكرير وبتروكيمياء: (LRP)

للذي كان يسمى سابقا AVAL المكلف بتكرير البترول وتمييع الغاز.

المهام الأساسية لنشاط هذا المصب هو الاستفادة من الوحدات القائمة لتمييع الغاز الطبيعي وتفرقة غاز البترول المميع، لتنفيذ خطة التنمية في قطاعي النفط والغاز ورصد إدارة محافظ الشركات التابعة و الزميلة، و الموكلة القابضة (التكرير و الكيمياء).

نشاط المصب يضم 4 أقسام وإدارتان إقليميتان:

1- قطب التمييع وفصل الغاز، يتضمن6 مركبات منها: مركبين لفصل غاز البترول المميع، مركبات لتمييع الغاز الطبيعي.

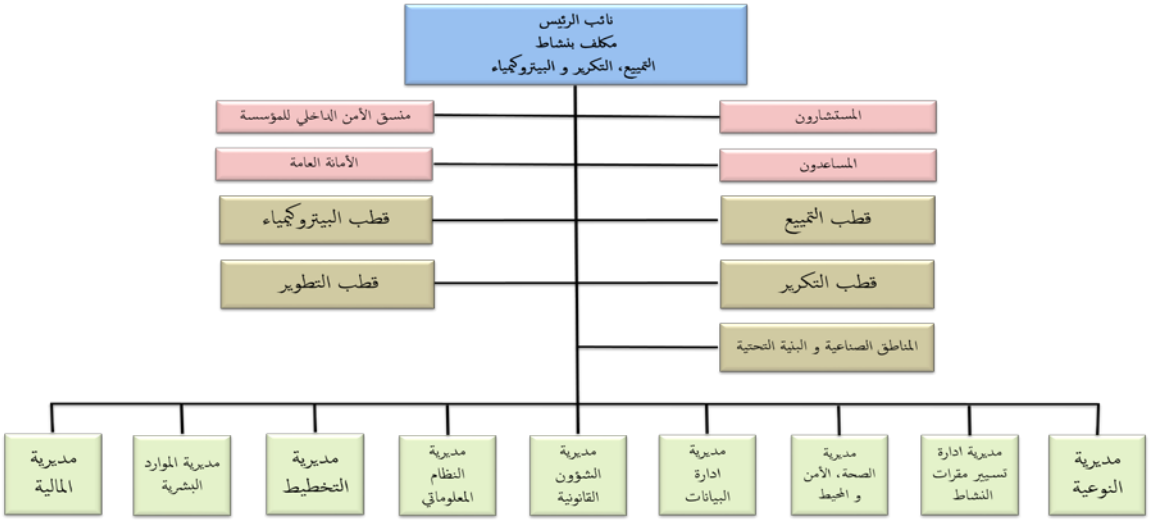
2- قطب التكرير ويتضمن 6 مصافي بالإضافة إلى مشاريع إعادة تأهيلهم.

3- قطب البتروكميائي يتضمن مركبين

4- قطب التطوير والتي تم إنشاؤها حديثا، وهي المسؤولة عن رصد التكنولوجيا وتنمية المواد للتمييع والتكرير، بالإضافة إلى البتر وكيماويات.

5- قسم تسيير المناطق الصناعية والبنية التحتية: تسيير المناطق الصناعية لأرزيو وسكيكدة، وإدارة صناعية إقليمية سكيكدة. وإنجاز البنية التحتية.

2-الهيكل التنظيمي لنشاط التمييع،التكرير والبتروكيمياء:(LRP)



تحت إشراف أستاذ التربص : السيد بلحجين محمد الأمين، منصب محاسبة الأجور

3- المهام الرئيسية :

- وضع وتنفيذ سياسات واستراتيجيات إدارة وتشغيل وتطوير النفط والغاز المصب. المشاركة في تحقيق معلومات عن الشركة في مجال النفط والغاز المصب

- وضع و تنفيذ سياسات و استراتيجيات الإدارة، لتسيير و تطوير المصب في قطاعي النفط و الغاز.

- إدارة و تسيير المرافق القائمة لتمييع الغاز الطبيعي و تفرقة غاز البترول المميع.

- تنفيذ الشراكة و خطط تنمية المصب في قطاعي النفط و الغاز.

- رصد و إدارة محفظة الشركات التابعة.

- تنظيم مؤتمر سنوي للمديرين التنفيذيين لمناقشة القضايا الرئيسية بالنسبة لمهام نشاط المصب.

- تحويل المحروقات.

المطلب الثالث: DAGالإدارة العامة التنفيذية

المهام الرئيسية :

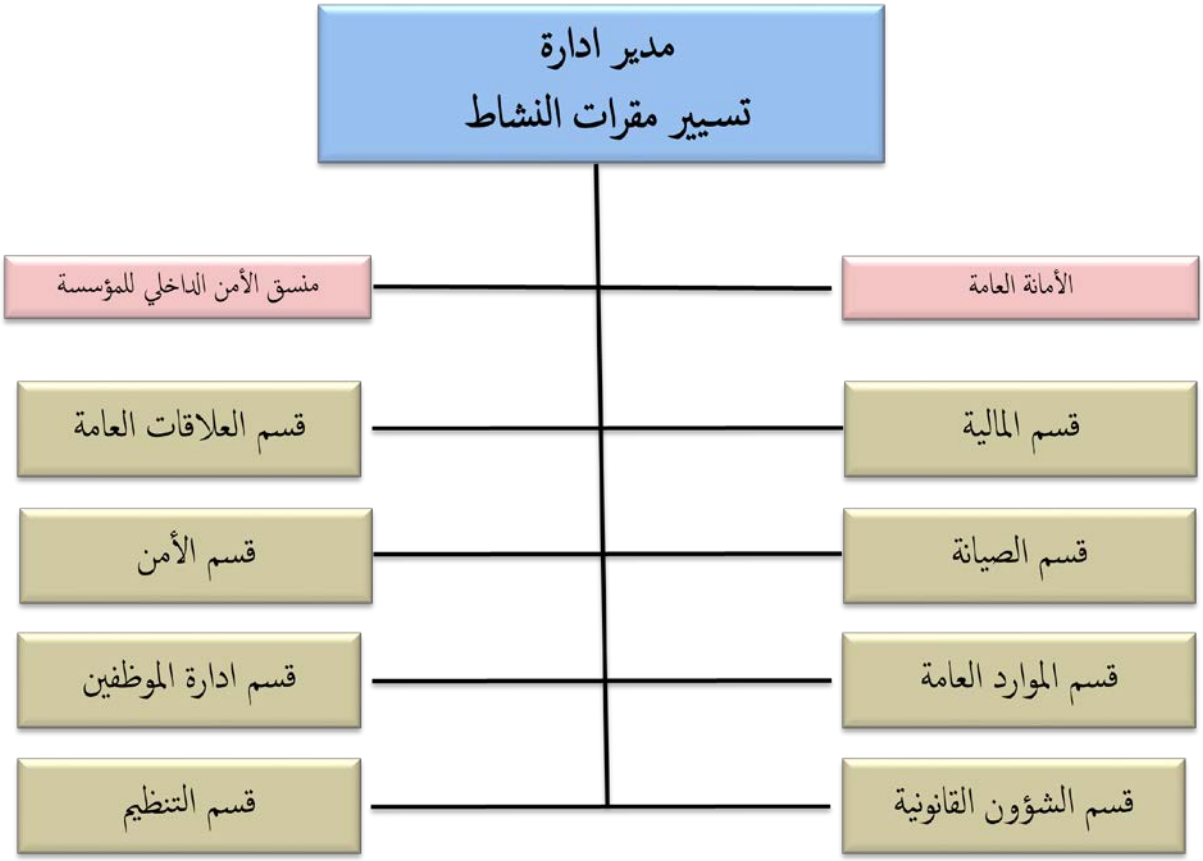
-تقوم بالتكفل بجميع الخدمات المقدمة فيما يخص: الصيانة، الأمن، الإطعام، النقل، التجهيز.

- تقوم بالتكفل بجميع الخدمات المقدمة فيما يخص: التسيير الإداري، الإجتماعي، الصحي، الرياضي و الثقافي.

- تنظيم التظاهرات والأبواب المفتوحة المنظمة من طرف نشاط LRP عن طريق توفير النقل، الإطعام، الحجز الفندقي، الخاص بالوفود والزائرين.

-إجراء المناقصات، ميزانية نشاط LRP، ومتابعتها والقيام بعملية الجرد.

الهيكل التنظيمي ل DAG: (3-3): الهيكل التنظيمي ل DAG



1-قسم المالية:

يوفر قسم المالية الخدمات على خدمات لموظفي المقر في مجال المحاسبة والمالية بما في ذلك المحاسبة ومسك الدفاتر هياكل مقعد، ومراقبة الهياكل الأنشطة الإنجازات فيما يتعلق التوقعات المالية، وتحديد الثغرات والدعوة الإجراءات اللازمة لمعالجة والتقاط وتوحيد وتحليل كافة الوثائق التوليف: الميزانية العمومية، خطة التدفق النقدي، وخطة التمويل ... ..

2- تنظيم إدارة الشؤون المالية: ويتكون من ثلاث خدمات

2.1. في العام CTP قسم المحاسبة:

انه يتعامل مع المحاسبة ومسك الدفاتر هياكل مقعد، والمقاطع التي تشكل هذه الخدمة هي:

2.1.1قسم المورد: مهمتها هي معالجة والمحاسبة فواتير البائعين (الشراء والخدمات)، ومراقبة العقود في نطاق وطني ودولي يظهر أيضا.

2.1.2. قسم المركزية هي المسؤولة عن التدقيق والمحاسبة كشوف مرتبات الموظفين والعلاقات وحدات مشتركة ومراقبة القروض، والإبقاء على نهاية ورقة التوازن العام.

2.1.3 القسم الفوترة والجباية: المهام الرئيسية لها والفواتير خدمات السكن والغذاء المقدمة لأطراف ثالثة (وحدات SH- الشركات التابعة)، هيئة تنظيم الاتصالات، والرياضة المدرسية والإيجار الثابتة (الفلل أرزيو ومخيم رقم 3)، نقل سداد فواتير الملاحظات وذكرت من قبل العملاء وتحصيل الديون والصرف الصحي.

2.1.4 الأسهم والأصول القسم بين هدفها رصد الاستثمارات والأوراق المالية (الجرد السنوي)، وفندق من السجلات الرئيسية الأصول ويحسب الاستهلاك.

2.1 IG خدمة المعلومات الإدارية:

دور هذه الخدمة هو:

- توطيد احتياجات هياكل المقر المصب وحدات (مجموعة الشرائية).

- إطلاق الرفيق الميزانية.

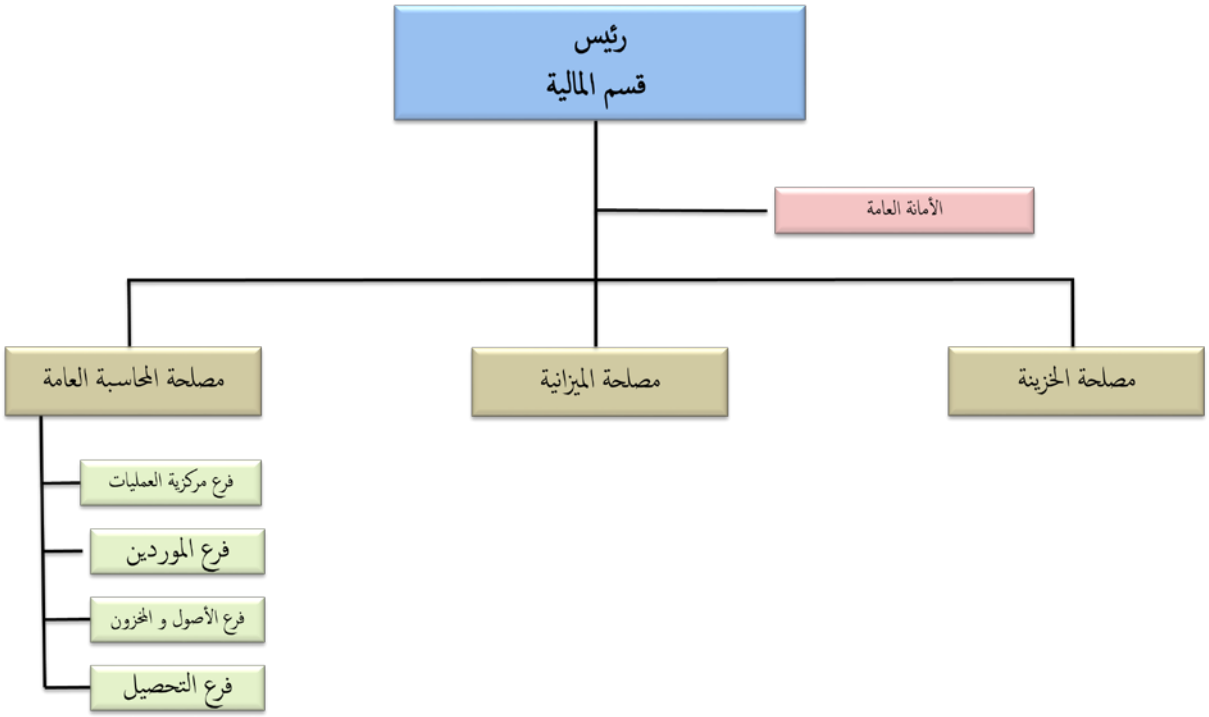
- رصد الرقابة والميزانية.

- إعداد التقارير الشهرية والفصلية (RMA وBEPA).

2.3 خدمة الدفع النقدي TRS: دور هذه الخدمة هو السيطرة على الانفاق بالدينار الجزائري والعملات الأجنبية. ينفذ سلسلة من الدفعات بالدينار لفواتير النفقات (التسوق والخدمات)، ومرتبات الموظفين والمنظمات الاجتماعية. هناك نوعان من أنواع الدفع: في ترتيب نقل والاختيار.

ويدير العملة الميزانية بين مهامها، ووضع ميزانية النقد والسيولة النقدية، ودفع نفقات السفر في الخارج وتوطين ملفات الاستيراد.

(4-3):الهيكل التنظيمي لقسم المالية:



المبحث الثاني: التخطيط لمهمة التدقيق الداخلي لمؤسسة –سونطراك–

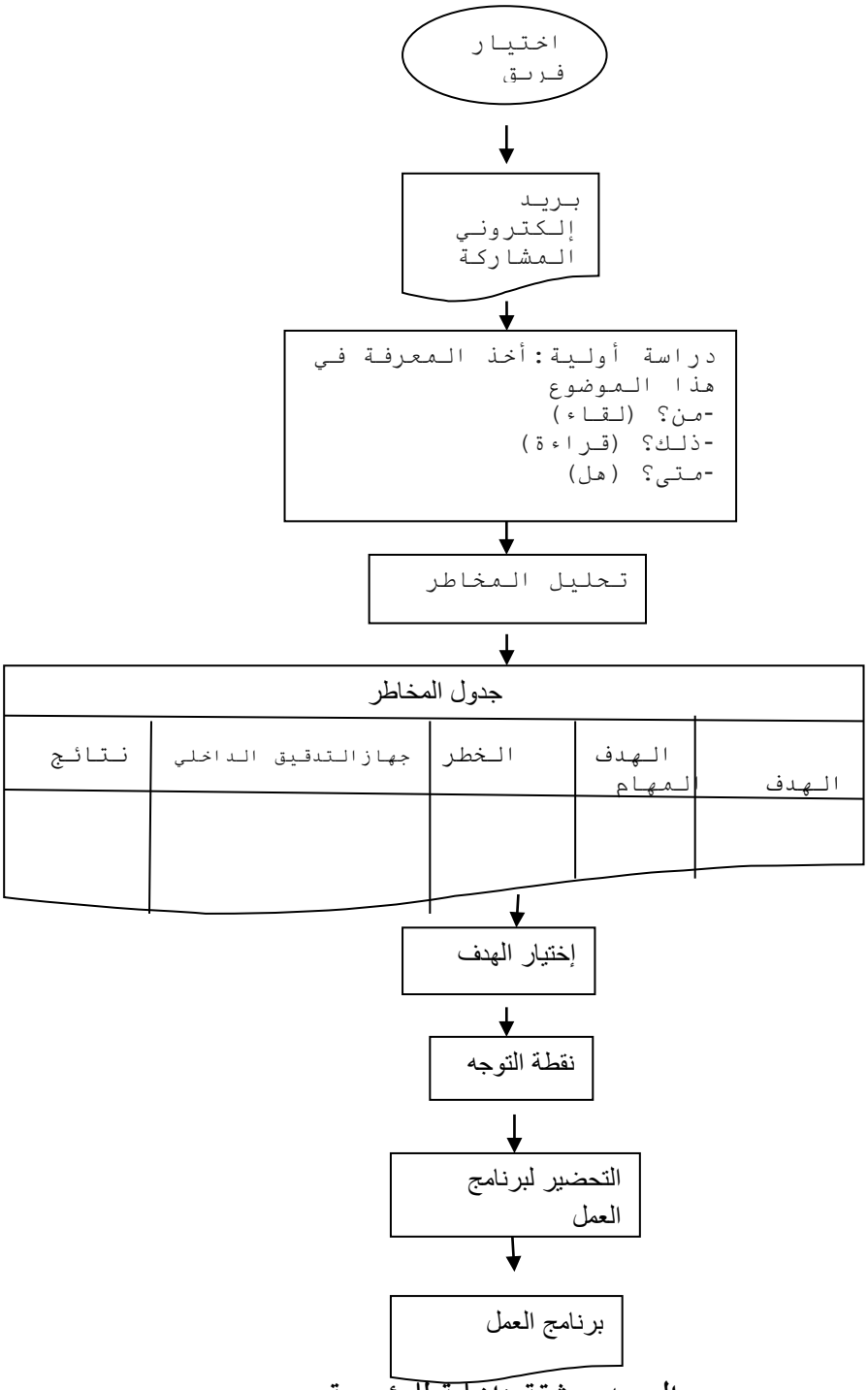
المطلب الأول:سير مهمة التدقيق

ويتم إنجاز هذا التحقيق خلال ثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: المرحلة التحضيرية(إدارة البعثات)

يبنى مخطط لبرنامج العمل ويلخص في الشكل التالي:

الشكل(5–3): تحضير لمهمة التدقيق

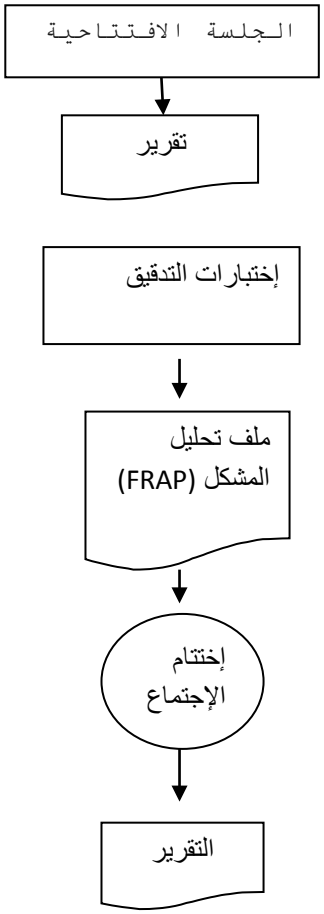


المصدر:وثيقة داخلية للمؤسسة

المرحلة الثانية: مهمة التحقيق

وهي طريقة التحقيق بواسطة التدقيق الذي يحتوي على إستطلاع موجه للمسئولين حسب السلم التصاعدي لهرم التدقيق:

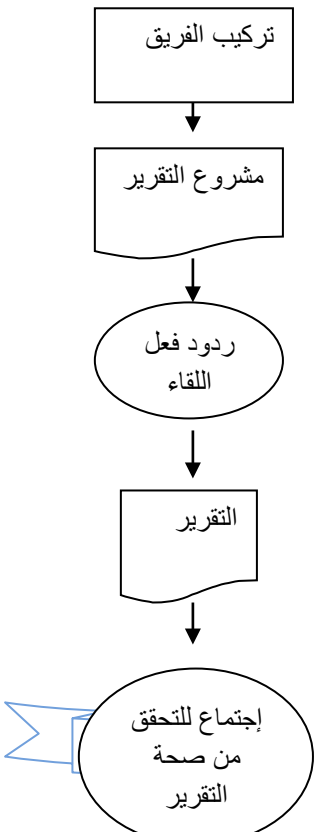
(3-6) مهمة التحقيق



المرحلة الثالثة: الإستنتاج

يبنى بطريقة التحقيق بواسطة التدقيق الذي يحتوي على استطلاع موجه للمسئولين حسب السلم التصاعدي لهرم التدقيق

(3–7): مهمة الإستنتاج



المطلب الثاني: التدقيق على الأجور

échelle	salaire de base 2014	salaire de base 2015	salaire de base 2016	salaire de base 2017
1	7120	7120	8794	10113
2	7574	7574	9319	10717
3	8058	8058	9879	11361
4	8572	8572	10474	12046
5	9133	9133	11124	12792
6	9700	9700	11780	13547
7	10281	10281	12453	14321
8	10900	10900	13169	15145
9	11555	11555	13928	16017
10	12247	12247	14729	16938
11	12981	12981	15578	17915
12	13760	13760	16480	18952
13	14585	14585	17435	20050
14	15462	15462	18450	21218
15	16387	16387	19521	22449
16	17371	17371	20660	23759
17	18416	18416	21870	25151
18	19520	19520	23148	26620
19	20689	20689	24501	28171
20	21932	21932	25940	29831
21	23247	23247	27463	31582
22	24644	24644	29080	33442
23	26120	26120	30788	35407
24	26894	27689	32605	37495
25	27684	29350	34528	39707
26A	28506	30217	35531	40861
26B	29350	31110	36565	42050
27A	30217	32030	37630	43274
27B	31110	32978	38727	44537
28A	32030	33951	39854	45832
28B	32979	34955	41016	47168
29A	33951	35989	42213	48545
29B	34955	37053	43445	49961
30A	35989	38165	44732	51442
30B	37053	39276	46018	52921
31A	39276	40454	47382	54489
31B	41632	41632	48745	56057

المصدر: وثيقة داخلية للمؤسسة.

لقد تم إنجاز هذا التحقيق خلال ثلاث مراحل:

برنامج العمل:

1-المرحلة التحضيرية : يبنى مخطط عملنا على الفحص بالاستطلاع ويلخص في النقاط التالية:

- اختيار ملفات الموظفين والتأكد أنه تم تسجيل كل المكافآت المتوقعة.
- فحص مجموع عناصر الأجور (تسجيل الحضور، الأجر القاعدي، العلاوات، التعويضات المتوقعة، القروض الممنوحة والكفآت).
- مراقبة الحسابات(إعادة الحسابات).
- فحص التصريحات المالية.
- الربط ما بين مصلحة تسيير الأجور ومصلحة المحاسبة.

2-**مرحلة تنفيذ المهمة**: تبنى دراستنا كما هو متوقع في طريقة التحقيق بواسطة التدقيق الذي يحتوي على إستطلاع موجه للمسئولين حسب السلم التصاعدي لهرم التدقيق :

الاستطلاع الخاص بالمراقبة الداخلية:

السماح للمدقق إجراء الفحص على جهاز المراقبة، يظهر نوعين أساسيين من الإستطلاع مختلفين الواحد عن الآخر

الأول: موجه للمسئولين حسب هرم مصلحة التسيير_الأجر على مستوى القسم.

الثاني: موجه لمصلحتي المحاسبة والخزينة على مستوى قسم المالية.

3-**مرحلة الفحص**:

تنظيم مصلحة تسيير الأجور: يبين لنا الإختبار الجاري على هذا المنصب أنه تم فعلا تسيير وثائقي أنه تم إحترام مبدأ الفصل في المهام ما بين 03 فروع لمصلحة التسيير الأجور بغرض:

-التسيير الإداري لملفات الموظفين مع الإشارة للأجور والحركات والمزايا الأخرى المنجزة من طرف فرع تسيير الأجور تتم عبر05 مراحل:

المرحلة الأولى: عند إستلام وثائق الأجور تخضع إلى الفحص الثاني لمحضر الإثبات بغرض المراقبة إذا كانت المعلومات مصححة في الإثبات الأول قد أخذت بعين الإعتبار في هذه المرحلة نمر إلى المرحلة التالية وإلا يتم فهرست التي لم تتم وأخذها بعين الإعتبار بالمؤسسة في الأجر القادم.

المرحلة الثانية: الخضوع إلى الشطب الجاري للأجور على يومية الأجور وعلى حالة السداد.

المرحلة الثالثة: فحص كشوف الأجور إذا كانت البنود الحاصلة مصححة ومحصلة قد أخذت بعين الإعتبار والتبليغ عن التي لم تتم على نفس اليومية وبالأحمر بهدف إخبار العون بأن إنشغالاته أخذت بعين الإعتبار وتم تسجيلها لتفادي أي إحتجاج من طرفه.

المرحلة الرابعة: إجراء فحص حالات السداد ليومية الأجور مع تصحيح المجموع صفحة بصفحة، المجموع العام مع إيقاف المجموع الفرعي وتسليمها إلى الهيئة المعنية.

المرحلة الخامسة: القيام بفرز كشوف أجور الأعوان وتسليمهم في شكل ظرف مغلق لهيئاتهم.

النشاطات المعلوماتية:

-تملك المؤسسة نسخة محفوظة لنظام الأجر على مستوى قسم الإعلام الآلي وكل نسخة تكون محفوظة على مستوى شريط توثيق المعطيات.

-كل التعديلات تكون محظوظة على مستوى الموزع الذي يتلقى كل المعطيات أوتوماتكيا على شكل ملف ضمن قاعدة البيانات G.S.A.O ما يضمن حماية كل المعطيات.

-لاحظنا أن وسيلة الإعلام الآلي تمثل قوة للنظام (S) بإستعمال نظام GESSOR .

-أما على مستوى الفرعين تسيير العمال وفرع التقديمات الإجتماعية منذ 1999 .

-أو على مستوى فرع تسيير الأجر، هناك تطبيق جديد مطبق منذ 2005 .

المصلحة	1999-2004	2005 إلى يومنا هذا
تسيير الأجر	تحصيل يدوي للأعوان المؤقتين والدائمين تحت تطبيق CLIPPER ، مما يمثل كسب كبير للوقت.	إستغلال المتغيرات يكون أوتوماتيكي إبتداءا من قاعدة المعطيات.

مراقبة الأجر (نظام المركزية):

-إجراء مجموعة SH توجه مركزية معالجة الأجور لكل الأعوان الدائمين على مستوى مركز معالجة المعطيات المعلوماتية .

-في هذا المنوال كل نهاية الشهر (20 من كل شهر) وبعدالمراقبة والإثبات هذا المركز يرسل عن طريق رسالة نصية لإستمارات الأجر مرفوقة بكل الحويصلات ودفاتر اليومية للأجر وإستمارات مركز معالجة المعطيات المعلوماتية للموظفين التي تحتوي أي على تعديلات، وهذا على مستوى المقر حيث يتم طبع وتوزيع تلك الوثائق نحو المركب.

خاتمة الفصل

مؤسسة سونطراك هي مؤسسة لها إمتداد تاريخي وتعد من أكبر المؤسسات في الجزائر، تساهم في التنمية، مما جعلنا، نقوم بدراسة تطبيقية لفعالية التدقيق في أحد هذه المؤسسات الإقتصادية، ومنه إستنتجنا أهمية التدقيق الحسابات في تقييم أداء المؤسسة وذلك للحفاظ على مركزها كونها تعد من أكبر المؤسسات التي يعتمد عليها الإقتصاد الوطني ككل.

خاتمة عامة

من خلال الدراسة التي قمنا بها تبين أن مهمة التدقيق تحتاج إلى توفر صفات ذاتية ومهارات شخصية ومعرفة شخصية ومعرفة واسعة وإلمام تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبأنظمة المحاسبية المالية التي يقوم بفحصها إنتقادا من أجل إعطاء رأي فني محايد، يوضح فيه الصورة الحقيقية بالإضافة إلى ذلك يكون المركز المالي للمؤسسة مدعما رأيه بالأدلة والبراهين هذا من جهة، أما من جهة أخرى فإن التدقيق يخدم عدة طوائف تستخدم القوائم الماليةوتعتمد على تقرير لإتخاذ قراراتها ورسم سياستها ومن بين هذه الطوائف المستثمرين ورجال الأعمال والهيئات الحكومية والمساهمين وذلك في ظل الظروف الإقتصادية لكونها ترفع المركز المالي خاصة عندما تكون التقارير سليمة من خلال التعبير الدقيق والسليم للحسابات الختامية، وهذه التقارير يقدمها المدقق سواء كان داخلي أو خارجي أي داخل أو خارج المؤسسة حيث تقوم الجهات المختصة بتعيين هذا الأخير بإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة سواء كان ذلك يخص التصحيح الأخطاء أو تقديم الحلول والإقتراحات من أجل تفادي الإختلاس والغش أو تقديم قرارات مستقبلية لإدارة حول قضايا ذات الطابع المالي مثل الرقابة والتقديرات وهذه الأهداف تسعى لتحسين نتائج المؤسسة، ومنه نجد أن التدقيق أحد العوامل المؤثرة في رفع الأداء لأن الملاحظات التي يعطيها المدقق تساعد في إتخاذ الصائبة وبالتالي إرتفاع أداء المؤسسة إلى الأحسن.

إختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة نؤكد الفرضيات المطروحة في المقدمة:

الفرضية الأولى: حق إطلاع المدقق على السجلات والدفاتر والمستندات لتوفره على صفات ذاتية ومهارات شخصية وإلمام تام المبادئ المحاسبية المالية التي يقوم بفحصها إنتقادا من أجل إبداء رأيه المحايد في التقرير."**هذا ما يتبث الفرضية الأولى**"

الفرضية الثانية: إن للتدقيق دور مالي في المؤسسة إلى أنه يعتبر من الركائز الأساسية التي تعطي شكل حسن لها لما توفره من أدلة وبراهين من جهة يخدم عدم طوائف تستخدم القوائم المالية وتعتمد على تقرير لإتخاذ قراراتها ورسم سياستها. ."**هذا ما يتبث الفرضية الثانية**".

الفرضية الثالثة: تهدف المؤسسة من خلال قيامها بعملية تقييم الأداء إلى التحقق من الاستخدام الأمثل لمواردها المختلفة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تتأكد من مدى تحقق الأهداف التي سطرتها، أي أنها تتأكد من مدى تحقيقها للكفاءة والفعالية معا " **هذا ما ينفي الفرضية الأولى**" .

النتائج:

- مر التدقيق بعدة تطورات وعرف عة مفاهيم إذن فهو علم قائم بذاته.
- يتوفر التدقيق على عدة معايير التي يستعين بها المدقق لأداء مهنته، كما يشمل على أنواعه مختلفة.
- ضرورة وجود التدقيق في المؤسسة مهما كان نوع نشاطها.

- يعتبر المدقق الجوهر الأساسي في عملية التدقيق.
- يعتمد التدقيق على معايير يجب توفرها في المدقق وهي ضرورية تشمل التأهيل العلمي والمهني، أخلاق المهنة، الخبرة، والإلتزام بالقواعد.
- للمدقق حقوق يتمتع بها، كما عليه واجبات ومسئوليات.
- تعتبر الرقابة الداخلية الأساس الذي يعتمد المدقق عند وضع خطة العمل.
- رفع الأداء هدف تسعى المؤسسة لتحقيقه.

الإقتراحات:

من خلال دراستي لهذا الموضوع تمكنا من الوصول إلى بعض الإقتراحات والتوصيات التي تساعد المؤسسة مستقبلا:

- عند قيامنا بالتربص واجهتنا عدة صعوبات، كون هذا البحث يحتوي على موضوع يدفع المؤسسة لإطلاعنا على أكثر وثائق سرية هذا ما يحرم الطالب من معرفة ما يجري في التطبيق لذا عليها محاولة مساعدته في التوصل دراسته هذا يساعده في مجال عمله مستقبالا.

المراجع باللغة العربية:

أ-الكتب:

1-أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دارالصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة 2، سنة2005،

2-السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2006،

3-إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير و إجراءات**، دار النهضة، 1996،.(بالتصرف)

4-إدريس ثابت عبد الرحمان والمرسي جمال الدين محمد ، **الإدارة الإستراتيجية ، مفاهيم و نماذج تطبيقية** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2006 .

5-جيد جاسم الشرع، **المراجعة عن المسؤولية الإجتماعية في المصارف الإسلامية**، دار وائل للنشر، عمان، 2003.

6-هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2006.

7-زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى ،2005 .

8-يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان ،الأردن، 1999.

9-محمود التهامي طواهري، مسعود صديقي، **مراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

10-محمد فضل مسعد و د.خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، سنة2009،

11-د .محمد سمير الصبان و د .محمد الفيومي محمد، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية 1999 سنة.

12-محمد سمير الصبان و د .عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية، الدار الجامعية**، الإسكندرية 2002،

13-محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة الخارجية وآليات التطبيق** ، دار الجامعية بالإسكندرية، سنة2000 .

14-محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003.

-15 محمد بوتين- **المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق**- ديوان المطبوعات الجامعية (بن عكنون الجزائر 2003) .

16-محمد السيد سرايا، **أصول قواعد المراجعة و التدقيق**، دار المعرفة، إسكندرية، مصر، 1991.

17-محمد الصبان، عبد الوهان ناصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، تانيس سابقا، 2002.

18-د. محمد سمير الصبان، د. عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية مراجعـــــة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

19-نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ،سنة2005.

20-سامي محمد الوقاد و أ .لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات (1)** ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن ،الطبعة الأولى، سنة 2010.

21-عبد الحامد معيوف الشمرى، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، الطبعة الأولى، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية،2006 ،

22-عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة**، مصر 1999، ص 34

23-عبد الفتاح الصحن وآخرون، فصول المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000.

24-عمر صخري، **إقتصاد المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2006 4 ،

25-رأفت سلامة محمود و د .أحمد يوسف كلبونة و د .عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات – العملي –** دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة - عمان ،الطبعة الأولى.

26-أ.د .خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية** – دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن ، سنة 2007.

27-غسان فلاح **تدقيق الحسابات الحديث الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2006 .

ج–المقالات وأوراق العمل:

28- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بالأحكام العامة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42 رقم المادة 22.

29- المادة 08 من القانون 10-01.

30- أحمد لعماري، مداخلة بعنوان :الإصلاح المحاسبي ومهنة التدقيق في الجزائر، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010 ،

31- أحمد محمد زينل خوري، مداخلة بعنوان :دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية موارد المنشأة، ملتقى بعنوان :دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر،2006 .

32- مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، 2002.

33-صديقي مسعود، براق محمد، مداخلة بعنوان :انعكاس تكامل المراجعة الداخلية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، جامعة ورقلة، الجزائر، مارس2005 .

34-شريفة عرقاب، المراجعة القانونية للحسابات في الجزائر، مذكرة نهاية الدراسة بمعهد علوم التسيير بالمدية، تخصص مالية، 2003،.

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

د–الأطروحات والمذكرات:

36-أمين أمينة مخباط، مهمة محافظ الشركات في الشركات التجارية، رسالة ماجستير، جامعة المدية، الجزائر، 2010.

37-عادل عشي ،تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر بسكرة.

المراجع باللغة العربية:

1 –Ouvrage:

Abdellatif Khemakhem, la dynamique du contrôle de gestion, Dunod, 2ed, Paris, 1976, P310 .

2 –site:

www.sonatrach.dz/

الملاحق

الملاحق

سوناطراك

sonatrach

Monsieur le Vice-Président AVAL

Activité Aval
Direction Audit

Audit/AUO/N° **Aîn El Bia, le**

Objet : Rapport d'audit du respect des procédures de réapprovisionnements au niveau du complexe GP1Z.

Veuillez trouver ci-joint notre rapport d'audit dont le thème est cité en objet.

La mission d'audit supervisée par M. FETTOUHI, chef de département Audit Opérationnelle /AUD/Aval a été effectuée par Mme. AMOU, chef de mission et Mme. BENDANI, Mme. RAHAL et M.DJEMAI auditeurs durant la période allant du 17/02/2007 au 07/03/2007 au niveau du complexe GP1Z.

Ce rapport a fait l'objet d'une validation avec le staff GP1Z au cours d'une séance en date du 28/04/2007.

Le complexe GP1Z a transmis ses commentaires sur le projet de rapport en date du 16/06/2007, ci-joint au rapport.

Une synthèse de quatre pages, élaborée en votre attention précède Le rapport dont les principaux constats relevés se résument comme suit :

- Le processus de réapprovisionnement incluant la base de données GATIOR n'est pas décliné en procédures formelles.
- L'analyse permettant le recensement des articles par mouvement est laissée à l'appréciation des cadres gestionnaires.
- Non détermination des paramètres de gestion selon les modalités arrêtées par le système «A».

- Absence dans la base de données GATIOR des paramètres de gestion pour une majorité d'articles.
- Les données servant à l'analyse des consommations annuelles pour le réapprovisionnement ne sont pas fiables.
- La tenue des fiches de stock n'est pas satisfaisante.
- Augmentation de la valeur de stock due aux pièces non mouvementées appelées à être reformés.
- Insuffisance dans la prise en charge des cas de rupture de stocks.
- Equipement stratégique parqué au niveau du magasin en situation irrégulière
- Acquisition d'investissements prise en charge par le département Approvisionnements.
- Confusion dans l'utilisation du mode de convention. Il s'agit de contrats pluri annuels avec un seul fournisseur

P/La Directrice Audit/Aval

D. MAMECHE

220.2.E.2 – 06P144AVLLQS

Mission :07P030AVLGP1Z

Date : /02/2007

Document réalisé par :

Revu par : A.D (le /02/2007)

Feuille de Couverture : Section 220.2.B

Réf./ Entretiens,CRE, Commentaires

Objectif: S'assurer de la mise à jour des paramètres de Gestion.

1. Vérifier le traitement des fiches Paramètre/Analyse des stocks concernées.
2. Vérifier que les éléments suivants sont calculés et inscrits sur FP (pour l'exercice précédent) :
   - nombre de sorties
   - nombre de ruptures
   - consommation annuelle.
   - consommation exceptionnelle
3. Vérifier que les éléments suivants sont calculés et inscrits sur FP:
   - consommation normale annuelle
   - consommation moyenne mensuelle
   - taux de roulement
   - délai de réapprovisionnement
4. Vérifier que la classification des articles est contrôlée et modifiée

Conclusions :

220.2.A – 07P030AVLGP1Z

CF : FRAP 220.2.A.4.1
FRAP 220.2.A.4.2
FRAP 220.2.A.4.3

Mission : 07P030AVLGP1Z

Date : 21/02/2007

Document réalisé par : A.D

Feuille de Couverture : Section 220.2.A

Réf/C.R.E220.3.1, Etude d'échantillon, Rapprochement — Commentaires

Objectif: S'assurer que les articles sont recensés par mouvement

1. Vérifier que les FA sont triées selon les besoins en réapprovisionnement;
2. Vérifier que la quantité solde est comparée avec la quantité physique
3. Vérifier le tri et la séparation des FA selon l'urgence;
4. S'assurer de la préparation du bordereau d'envoi pour chaque groupe de FA ;
5. S'assurer du déclenchement du réapprovisionnement.

Conclusions :

الفهرس

كلمة شكر

إهداء

قائمة الأشكال والجداول

المقدمة العامة.....أ،ب،ج،د

الفصل الأول: مدخل إلى أساسيات الى التدقيق المحاسبي والمالي

مقدمة الفصل.....**01**

المبحث الأول: مدخل الى التدقيق المحاسبي والمالي.....02

المطلب الأول: تعريف التدقيق المحاسبي والمالي.....02

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي والمالي.....05

المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق والمحاسبة.....06

المبحث الثاني: مبادئ أنواع وفروض التدقيق.....**07**

المطلب الأول: مبادئ التدقيق 07

المطلب الثاني: أنواع التدقيق.....09

المطلب الثالث: فروض التدقيق.....16

المبحث الثالث: معايير التدقيق.....**18**

المطلب الأول: معايير العامة.....19

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني.....21

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير.....23

خاتمة الفصل.....**28**

الفصل الثاني:دور التدقيق في رفع فعالية الأداء

مقدمة الفصل.....**29**

المبحث الأول: تدقيق الحسابات في الجزائر.....**30**

المطلب الأول: التدقيق المالي في الجزائر.....30

المطلب الثاني: مؤهلات، مسئوليات، ومهام محافظ الحسابات.....30

المطلب الثالث: معايير محافظ الحسابات وتعيينه وعزله.....31

المبحث الثاني: الأداء في المؤسسة.....40

المطلب الأول:تعريف الأداء غي المؤسسة.....46

المطلب الثاني: الأداء المالي في المؤسسة.....47

المطلب الثالث: تقييم الأداء (مراحل عملية تقييم الأداء).....48

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.....48

المطلب الأول: دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.....50

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.....50

المطلب الثالث: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.....52

خاتمة الفصل.....54

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لشركة سونطراك

مقدمة الفصل.....57

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة سونطراك.....58

المطلب الأول: سونطراك الرائد العالمي في مجال الطاقة.....58

المطلب الثاني: تقديم نشاط التمييع، التكرير و بتروكيمياء(LRP).....60

المطلب الثالث: الإدارة العامة التنفيذية(DAG).....62

المبحث الثاني: التخطيط لمهمة التدقيق الداخلي لمؤسسة (تدقيق الأجور) –سونطراك-.....64

المطلب الأول: سير مهمة التدقيق.....64

المطلب الثاني: التدقيق على الأجور.....67

خاتمة الفصل.....**70**

الخاتمة العامة..... **71**

قائمة المراجع

الملاحق