الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

الشعبة : علوم تجارية التخصص : تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التدقيق الخارجي و تأثيره على فعالية الاداء في المؤسسة

مقدمة من طرف الطالبة: تحت إشراف الأستاذ:

يقاش أمال أ. هاروشي خطاب

السنة الدراسية: 2019 – 2020

دعاء

رب أشرح لي صدري و يسر لي أمري و حلل عقدة من لساني يفقه قولي

اللهم لا سهل إلا ما جعلتم سهلا و أنت تجعل الحزن متى شئت سهلا يا أرحم الرحمين

اللهم أمين

إهداء

إلى الوالدين، فلولا هما لما وجدت في هذه الحياة ومنهما تعلمت الصمود، مهما كانت الصعوبات أمي وأبي أطال الله في عمرهما

وإلى إخوتي وعائلتي الكبيرة وأسرتي الصغيرة ولا سيما جدي الحبيب أطال الله في عمره الذي وفر لي كل ما يساعد على البحث و التنقيب التي شجعتني على إكمال دراستي.

إلى أساتذتي الكرام، فمنهم استقيت الحروف وتعلمت كيف أنطق الكلمات، وأصوغ العبارات.

إلى صديقاتي وبشكل خاص أعز صديقة أكرام التي كابدت معي مسيرة الدارسة الجامعية وكذلك لم تدخر جهدا في مدي بالمعلومات والبيانات.

أهدي إليكم لرسالة الماستر داعيا المولى سبحانه وتعالى أن تكلل بنجاح والقبول من جانب أعضاء لجنة المناقشة المحترمين.

كلمة شكر

أشكر الله العلي القدير الذي أنعم علي بنعمة العقل والدين، القائل في معكم التنزيل " وفوق كل ذي علم عليم " سورة يوسف أية 76 ... صدق الله العظيم.

وقال رسول الله صلى الله عليه وسلم "من صنع إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئونه به فأدعو له حتى ترو أنكم كافأتموه " رواه أبو داوود.

أتقدم بجزيل شكري إلى كل من مدوا لي يد المساعدة في إخراج هذه الدراسة على أكمل وجه.

مقدمة عامة:

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

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

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

في هذا الاطار تبدو الحاجة إلى مهمة التدقيق حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف سواء كانت داخلية أو خارجية، بمعلومات دقيقة وموثوقة وذات مصداقية فالتدقيق أصبح يحظى باهتمام كبير لدى كافة الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية، لما لرأي المدقق من أثر على اتخاذ القرارات من قبل الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية. وتكمن أهمية التدقيق في كونه وسيلة اتصال لما يوفره من معلومات للعديد من الجهات. ووسيلة للرقابة وهذا من خلال اكتشافه للأخطاء وتقييمه للأداء ومساهمته في ترقيته وتطويره باستمرار.

1- إشكالية البحث:

من هنا تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدارسة والتي يمكن صياغتها على النحو الاتي:

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

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

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

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

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

2- الفرضيات:

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات الآتية:

أ- يكمن الهدف في تقييم الأداء في المؤسسة في تحقيق من حسن استخدام مواردها.

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

ج- يمكن للمدقق الخارجي وذلك من خلال القرير الذي يقوم بإعداده من تصحيح مسار وأداء المؤسسة ونجاحها.

3- **حدود الدراسة:** تم تحديد إطار الدراسة في العناصر الآتية:

– الحدود الموضوعية:

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

4- **أسباب اختيار الموضوع:** تعود أسباب اختيار موضوع " التدقيق وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة " للدراسة لعدة نقاط هي:

- **الأسباب الذاتية:**
- يندرج البحث ضمن اختصاصنا وتكويننا.
- الميول الشخصي نحو مهنة التدقيق وكل ما يربطها.
- **الأسباب الموضوعية:**
- تواجد المؤسسة في بيئة مليئة بالمخاطرة مما أوجب الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها وموثوقيتها ومصداقيتها.

وهذا لا يتحقق إلا من خلال المدقق الخارجي نظرا لأهمية رأيه في اتخاذ القرارات من طرف العديد من الجهات.

- المفهوم الحديث للتدقيق الخارجي والذي يركز على الأدوار المختلفة الي يقوم بها، فالتدقيق اليوم لا ينحصر فقط في الناحية المالية للمؤسسة بل أصبح يشمل مختلف نواحي المؤسسة.

5- أهمية البحث:

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

6- أهداف البحث:

إن لهذه الدراسة عدة أهداف وهي كما يلي:

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

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

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

7- المنهج المتبع:

سيتم الاعتماد في دراستنا هذه على منهج متنوع، وهذا لما يشترطه الموضوع، حيث سنستعمل المنهج الوصفي لعرض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق، أهدافه، معاييره، نظام الرقابة الداخلية، الأداء، تقييم الأداء، أدوات تقييم الأداء ...الخ كما سنستعمل المنهج التاريخي في عرض التطوير التاريخي للتدقيق، التطوير التاريخي للأداء.

8- تقسيمات الدراسة:

– في الفصل الأول تناولنا ماهية التدقيق ومعايير بشكل عام حيث خصصنا المبحث الأول للتعرف على ماهية التدقيق، والتي يتضمن مفهوم التدقيق الخارجي وتاريخ نشأته، أنواع التدقيق، أهداف وأهمية التدقيق الخارجي، فروض المراجعة وحيث خصصنا في المبحث الثاني معايير التدقيق والمعايير الدولية للتدقيق الخارجي والذي تضمن معايير التدقيق، المنظمات التي تؤثر على مهنة التدقيق، المعايير الدولية للتدقيق

الخارجي أما المبحث الثالث كان يتضمن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والذي تضمن تعريف وأهداف نظام الرقابة، تقييم نظام الرقابة.

- أما الفصل الثاني فتناولنا التدقيق الخارجي ومدى فعاليته في تحقيق أداء المؤسسة بشكل عام حيث خصصنا في المبحث الأول مفاهيم حول الأداء وتقييم الأداء في المؤسسة، وحيث خصصنا في المبحث الثاني طرق تقييم الأداء في المؤسسة والذي تضمن العوامل المؤثرة في تقييم الأداء، تقييم الأداء عن طريق التحليل المالي ودور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.

- أما الفصل الثالث فكان عبارة عن دراسة تطبيقية في مكتب المحاسب.

الفصل الأول: مدخل حول التدقيق الخارجي

***مقدمة الفصل.**

***المبحث الأول**: ما هية التدقيق الخارجي.

- المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الخارجي.
- المطلب الثاني: أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه.
- المطلب الثالث: تقسيمات التدقيق الخارجي.

***المبحث الثاني**: معايير التدقيق الخارجي.

- المطلب الأول: المنظمات التي تؤثر على مهمة التدقيق.
- المطلب الثاني: معايير التدقيق الخارجي المتعرف عليها.
- المطلب الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي والأهمية من وضعها.

***المبحث الثالث**: الإطار العام لمهنة التدقيق الخارجي.

- المطلب الأول: وجبات وحقوق المدقق الخارجي.
- المطلب الثاني: أدلة الإثبات لدى المدقق الخارجي.
- المطلب الثالث: تقرير المدقق الخارجي.

***خلاصة الفصل.**

مقدمة الفصل:

أن ظهور التدقيق الخارجي و تطوره و وصوله إلى ما هو عليه الأن كان أمرا حتميا، بسبب توسع المؤسسة و تشعب وظائفها مع زيادة تعقدها و تفرعها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات، فضلا عن الحاجة إليه من الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها.

فالتدقيق الخارجي كعادات فعالة، ترجع أهمية إلى أنه الركيزة و الأداة الأساسية في التحقيق من صحة البيانات و المعلومات المحاسبية و المالية المختلفة و التأكد من دقة تعبير القوائم المالية عنا يتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة و أوجه نشاطها، و مدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إرادتها ة التلاعب بأملاكها .

و للتعرف أكثر إلى التدقيق الخارجي قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تتمثل في :

-المبحث الأول : ماهية التدقيق الخارجي.

-المبحث الثاني : معايير التدقيق الخارجي .

-المبحث الثالث : الإطار العام لمهنة المدقق الخارجي.

المبحث الأول : ماهية التدقيق الخارجي

المبحث الأول : نشأة و مفهوم التدقيق الخارجي

أولا : نشأة التدقيق الخارجي .

إن التطور الفكري و الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي لمختلف مراحل البشرية أدى إلى توسع مفهوم التدقيق الخارجي المحاسبي، و يظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مر بها التدقيق الخارجي على تعددها، و التدقيق الخارجي عدة تقسيمات تختلف من مفكر إلى اخر، حيث تم تقسيم التدقيق الخارجي إلى خمسة مراحل و هي :

1-فترة ما قبل 1500 :

التدقيق مشتق من أصل لكلمة اللاتينية " Auditor" في هذه الفترة انتشر استعمال مصطلح يستمع بمعنى " Audure"، فالتدقيق مهنة نشأت منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر و الإمبراطوريات القديمة في بابل وروما و اليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة علما ان التدقيق في هذه المرحلة كان يشمل التدقيق الكامل، و كان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ، و منع التلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية من أمانة الحائزين عليها.[1]

2- الفترة الممتدة من 1500 إلى 1850 :

أنتشر النشاط التجاري في أوروبا و خاصة في إيطاليا خلال هذه الفترة، و برزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية، و بظهور نظام القيد المزدوج أمكن تسجيل العمليات التجارية بصفة منظمة، في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا لجميع العمليات المسجلة في الدفاتر و سجلات .[2]

3- الفترة الممتدة من 1850 إلى 1905 :

تميزت هذه الفترة بظهور مؤسسات المساهمة الكبيرة الحجم ذات العمليات الكبيرة، وغياب الملكية عن الادارة، مما تطلب وجود وكلاء عن اصحاب رأس المال يتولون الرقابة على الادارة و التأكيد من سلامة

[1] هادي التميمي , مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية , ط3, دار وائل للنشر, الأردن , 2006 ,ص 17

[2] هادي التميمي، مرجع نفسه، ص 17.

العائد على رأس المال المستثمر، و ألزم كذلك وجود مدقق مستقبل و مؤهل لتدقيق عمليات تلك المؤسسات مع وجود جمعيات مهنية تشرف على المهنة و ادائها لواجبيها .

ولقد كان هذا التدقيق هو اكتشاف و منع الأخطاء و كذلك التلاعب و الغش بفحص النظام المحاسبي، و توجيه الاهتمام إلى تثبيت جانب من نظام الرقابة الداخلية خلال الإجراءات المتبعة لتنفيذ أنشطة المؤسسة، كما بقي استخدام أسلوب الفحص التفصيلي سائدا مع قبول أسلوب الفحص بالعينات في نطاق محدود.[1]

4- الفترة الممتدة من 1905 إلى 1960 :

في هذه الفترة أصبح اكتشاف و منع الأخطاء غرض فرعيا مع التأكيد على أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، و تغير أسلوب التدقيق من الاعتماد على التدقيق التفصيلي إلى استخدام العينات و اهمية الربط بين حجم العينة و كيفية اختبارها و مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.[2]

5- الفترة ما بعد 1960 :

عرفت هذه الفترة ازدهار كبيرا للتدقيق، حيث شهدت التأكيد على:[3]

- أن الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية
- الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
- الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي ، التحليل المالي، العينات الإحصائية و بحوث العمليات، و هذا بفعل التطورات التي تحدث في استخدام الإعلام الالي .

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، ط1، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، الأردن، 1991 ،ص2

[2] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، 1991، ص2

[3] بوسماحة محمد، "معايير المرجعة و تطبيقها في الجزائر" مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر في علوم التسيير تخصص نقود مالية، جامعة الجزئر، 2002/2001،ص6

• استخدام المدقق للأساليب الكمية يحقق الدقة و يقربه من الموضوعية، من خلال تطوير الأساليب الرياضية و الاجتماعية و ذلك لخدمة أغراض التدقيق

ثانيا : تعريف التدقيق الخارجي .

هو المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة[1]. بهدف فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الدفاتر الخاصة فحصها انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية و هدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة[2].

و من خلال التعريف نشير إلى أن عملية المراجعة الخارجية حتى تصل إلى هدفها يجب أن تمر ب3 مراحل [3]:

الفحص : يقصد به لتأكيد من صحة قياس العمليات و سلامتها و تسجلها و تبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة .

التحقيق : يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية، حيث يعمل المدقق على التأكيد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة و على تسجلها يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة، فضلا عن التأكيد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر عن عناصر الدخل أو الذمة.

و يمكن القول ان عمليتي الفحص و التحقيق وجهان لعملة واحدة ،و يقصد تمكين المدقق من إبداء رأيه فيها إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أعطت صورة عادلة لأعمال المؤسسة و مركزها المالي.

---

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية لمفاهيم الأساسية و أليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص30.

[2] عبد الرحمان بابنات ، ناصر دادي عدون ، التدقيق الاداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائر، دار الحمدي العامة الجزائر، 2008، ص 21-22

[3] مسعود صديقي، محمد براق ،"انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي" المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 08 و 09 مارس 2005، ص2.

التقرير : هو ختام عملية التدقيق يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق و إثباتها في تقرير و يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة و خارجها .[1]

المطلب الثاني : أهمية التدقيق الخارجي و أهدافه

أولا : أهمية التدقيق الخارجي و أهدافه :

تكمن أهمية التدقيق بأنه وسيلة لا غاية، و لهذه الوسيلة أهمية كبيرة هذا بالنظر إلى الخدمة التي تقدمها لمختلف الجهات التي تستخدم القوائم المالية المدققة و تقدمها في اتخاذ القرارات و رسم السياسات وتتمثل هذه الجهات في :

•إدارة المؤسسة :

تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبة التي تستخدم في الرقابة و التخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاية عالية، فالقرارات المتعلقة بالتخطيط إنها تعتمد أساسا على البيانات المحاسبة الصحيحة لرسم الخطط و السياسات بشكل محكم و دقيق، وليس هناك من ضمان صحة و دقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة محايدة و مستقلة [2].

•الملاك و المستخدمون :

تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة و يسترشدون ببيانات لمعرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى متانة مركزها لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتها و استشاراتهم للوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة و صحيحة .

[1] مرجع و موضوع نفسهم ص2.

[2] خالد الخطيب ، خليل الرفاعي، علم تدقق الحسابات النظري و العلمي، ط1، دار المستقبل للنشر و التوزيع عمان، الأردن، 2009، ص12

•أهمية التدقيق للدائنين و الموردون :

الدائنون و الموردون يعتمدون على تقرير المدقق الذي يتضمن مدى سلامة و صحة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام وذلك قبل الشروع في منح الائتمان التجاري و التوسع فيه، و تفاوت نسبة الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي للمؤسسة .

•أهمية التدقيق للبنوك و المؤسسات الإقراض الأخرى :

تلعب البنوك و المؤسسات الإقراض دورا كبيرا في التمويل قصير الأجل للمؤسسات لمقابلة احتياجاتها و توسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق لمؤسسات و تحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي، و تعتمد كأساس للتوسع أو التقليص فيه على درجة تقييم مخاطر التمويل.[1]

• الهيئات الحكومية [2]:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو قرض الضرائب، و هذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية سليمة. بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات او تقديم ÷عانات مالية لبعض المؤسسات.

•رجال الاقتصاد :[3]

أزداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة و ما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي و رسم برامج الخطط الاقتصادية و تعتمد دقة، و تقديراتهم و كفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية التي يعتمدون عليها .

[1] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سابق ،ص12 .
[2] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع نفسه، ص2 .
[3] مرجع نفسه، ص12، 13

•نقابات العمال [1] :

تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في قوائم المالية المعتمدة في مفاوضتها مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور و تحقيق مزايا للعمال .

•أهمية التدقيق في تخصيص الموارد :

يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع و الخدمات التي يزيد الطلب عليها، إذا أن البيانات و التقارير المحاسبة غير الدقيقة و التي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها اسرفا و سوء الكافية التي تحول دون تخصص الموارد النادرة بطريقة رشيدة.

•أهمية التدقيق بالنسبة للاقتصاد القومي :

يخدم التدقيق الاقتصادي القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها و أهميتها للفئات السابقة الذكر، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في دول المتقدمة .

و المدقق يعتبر خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة و الكشف عن أي احتراف و معالجها لتحقيق الخطط في مراحلها المختلفة إمكانيتها المتاحة المادية، الطبيعة ،الاقتصادية المالية و البشرية، لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي و تنمية الاقتصاد القومي و تحقق الرفاهية للموطنين. [2]

ثانيا : أهداف التدقيق الخارجي :

تتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

•التحقي من صحة و دقة و صدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر و التأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها .

[1] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سابق ،ص 13 .

[2] نواف محمد عباس الرماحي ? مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن . 2009، ص20 21

•تقليل فرص الغش و ارتكاب الأخطاء بوضع إجراءات و ضوابط تحول دون ذلك .

•اعتماد الادارة على التدقيق في تقرير ورسم السياسات الادارية واتخاذ القرارات في الحاضر والمستقبل.

•تقديم التغاير المختلفة و ملأ الاستمارات لهيأت الحكومية بمساعدة المدقق.

•تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة .

•تدقيق كافة الأهداف و الوقائع المالية و غير المالية اي النظام المحاسبي بشقيه المالي و الاداري .

•تحقيق أقصى قد ممكن من الرفاهية للأفراد المجتمع الذي تعمل فيه الشركة.

•إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة و قرائن قوية عم مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة لما هو مقيد بالدفاتر و السجلات و مدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة و حقيقية مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.[1]

بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك مجموعة أخرى يسعى المدقق دائما للتأكيد من تحققها عند قيامة بعمله في المؤسسة، تتمثل هذه الأهداف في[2]:

الوجود: يسعى المدقق تحقيق هذا الهدف من خلال التأكد من الوجود المادي الملموس للعناصر الثابتة (الملموسة)، أما بغير الملموسة مثل الالتزامات فيحقق من خلال التأكد من التسجيل الفعلي والصحيح في دفاتر و سجلات المؤسسة.

الملكية: يجب على المدقق أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة تملكها المؤسسة فعلا . و ذلك عن طريق فحص المستندات الدالة على هذه الملكية .

أما فيما يخص الالتزامات فإنه على المدقق أن يتحقق من صدق هذه الالتزامات المسجلة بالدفاتر.

[1] نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص20 .21.

[2] أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية و التطبيق ،ط2 ،دار المريخ، مصر، 2003، ص309-311

استقلالية الفترة المالية : يتمثل هذا الهدف في تحقيق من أن الايرادات و التكاليف قد تم تخصصيها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية و هذا يتطلب من المدقق التحقيق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، و بالمثل يجب أن يتحقق المدقق من أن كل العمليات المالية تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن الفترة الحالية موضع التدقيق .

-**التقييم والتقويم** : يجب على المدقق أن يتأكد من صحة التقييم سواء بالنسبة للأصل أو بالنسبة للخصوم، وأن هذا التقييم كان حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و ذلك من خلال فحص أدلة الاثبات المسندية كالعقود و فواتر البيع و الشراء.....إلخ[1]

-**الشمولية :** يتحقق المدقق من هذا الهدف من خلال التأكد من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة، تعكس بشكل صحيح و فعال التغيرات في موارد و التزامات المؤسسة خلال هذه الفترة، و كذلك من خلال التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي نتج عنها أرصدة الحسابات .

الإفصاح :

يجب أن يتأكد المدقق من أن العناصر و مكونات القوائم المالية قد تم تبويبها و ترتيبها و الافصاح عنها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[2]

[1] أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، مرجع سابق، ص311

[2] مرجع نفسه، ص312.

المطلب الثالث : تقسيمات التدقيق الخارجي

أولا : التدقيق الكامل و التدقيق الجزئي :

يشمل التدقيق الكامل على مراجعة القوائم المالية، و ما يقتضه ذلك من فحص و تقييم لنظام الرقابة الداخلية و إعداد تقرير المدقق، أما التدقيق الجزئي فإنه يتناول جانبا من عملية التدقيق الكامل، فقد يقوم المدقق بفحص مجموعة حسابات معينة مثل حسابات العملاء، أو يقوم بمراجعة المخزون أو غير ذلك.[1]

ثانيا : التدقيق الإلزامي و التدقيق الإجباري :

التدقيق الإلزامي هو التدقيق الذي تلتزم به المنشأة وفقا لأحكام القوانين ،وتجب أن يكون تدقيقي كامل، أما التدقيق الاختيارية و التي تسمى في بعض الأحيان التدقيق الخاص ، فهو الذي تطلبه المنشاء أو صاحبها بطريقة اختيارية دون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به، و هذا التدقيق قد يكون كامل أو جزئي حسب ظروف المنشأة .[2]

ثالثا : التدقيق النهائي و التدقيق المستمر.

يعتبر التدقيق النهائي إذا بدء إعداد الحسابات عن فترة المحاسبية و يتم العمل الكلي في هذه الحالة في نهاية هذه الفترة و يناسب هذا النوع من التدقيق المنشآت الصغيرة و المتوسطة الحجم، أما التدقيق المستمر فهو الذي تتم عملية الفحص أثناء السنة و ذلك سواء كانت العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية.

[1] د.أحمد عبد الفتاح محمد، مرجع سابق، ص 18-19

[2] د. أحمد عبد الفتاح محمد الصرخى ،د.رجيب السيد، د. محمد نادي درويش ،أصول المرجعة ،الدار الجامعية، الاسكندارية، 1991، ص13.

ربعا : التدقيق الشامل و التدقيق الاختياري :

التدقيق الشامل هو ذلك التدقيق الذي في ظله تخضع لفحص جميع المفردات أو العناصر التي يلزم الرجوع إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية، أما التدقيق الاختياري فهو ينطوي على تطبيق بعض الأساليب .

الخاصة بالعينات لإجراء تقدير يعم جميع المفردات، فإذا كان المدقق يطبق التدقيق الاختياري على حسابات العملاء، فأنه يقوم باختيار عينة منها لدراستها على أنها ممثلة لجميع حسابات العملاء[1]

المبحث الثاني : معايير التدقيق الخارجي

المطلب الأول : المنظمات التي تؤثر على مهنة التدقيق

من بين المنظمات التي تؤثر على مهنة التدقيق و المسؤولة على وضع المعايير الدولية و غيرها من المعايير المنظمة لمهنة التدقيق : (IFAC)[2] International Fédération of Accoutrant

أنبثق الاتحاد الدولي للمحاسبين من لجنة التنسيق الدولية لمهنة المحاسبة عام 1972 م، و في أكتوبر 1977 م حل الاتحاد محل لجنة التنسيق الدولية حيث وقع الاتفاق على أساسية من قبل 63 محطة مهنية من 49 دولة من دول العالم، و اتخذا الاتحاد نيويورك مقرا له و في سعيه نحو تحقيق الأهداف، و هذا الاتحاد تنبثق منه عدة لجان تعمل على تنفيذ برنامج عمل الاتحاد.

ثانيا : المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين : (AICPA) American Institute of Certifed Public Accounting

يعتبر المجمع أكثر التنظيمات تأثرا على مهنة التدقيق، تم تأسيسه في عام 1887 و هو يضم في عضويته أكبر من 350.000 عضوا، حوالي % 35 من هؤلاء الأعضاء يقومون بمزاولة مهنة المحاسبة العامة ? و قبل عام

[1] د. عبد الفتاح صحن ،د. كمال خليفة، مرجع سابق، ص14.

[2] محمود حمدان، حسين القاضي، المحاسبة الدولية، ط1، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2000، ص40-41

1977 كان يمكن للأفراد أن يكونوا أعضاء بالمجمع، إلا أنه اعتبار من بعد ذلك كون المجمع مجموعة جديدة من العضوية، حيث خصص قسم المكاتب المحاسبة و يتكون هذا القسم .[1]

من قسمين، قسم لممارسة المهنة على المؤسسات المقيدة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية، أما الأخر فهو مخصص للمكاتب المرتبطة بتدقيق المؤسسات الخاصة.

ثالثا : معهد المدققين الداخليين[2]: Intutite of internal Auditor.

و هو تنظيم مهني دولي، له دور نشط في دعم التدقيق الداخلي الذي هو فرع من فروع التدقيق، ساهم هذا المجمع في تحديد معايير التدقيق الداخلي، و قام بإصدار إيضاح عن مسؤوليات المدققين الداخليين و أصدر كذلك معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، و يقوم بإدارة امتحانات المدقق الداخلي المؤهل و هي عبارة عن برنامج تأهيل مهني للمدققين الداخليين .

رابعا : المحاسبة الأمريكية[3] : American Accounting Association

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

[1] الشيشني حاتم محمد، أساسيات المراجعة، مدخل معاصر، الكتبة المصرية، الأردن، 2007، ص72.

[2] الشيشني حاتم محمد، مرجع سابق .ص73

[3] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص86

المطلب الثاني : معايير التدقيق الخارجي المتعارف لا عليها.

أولا : المعايير العامة (الشخصية).[1]

توضح هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني و المعايير التدقيق، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات، و تتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير هي:

1-التدريب الفني و الكفاءة (التأهيل العلمي و العالي).

2-الإستقلال أو الحياد.

3-العناية المهنية الواجبة.

ثانيا : معايير العمل الميداني.[2]

تتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير أساسية و هي :

1-التخطيط و الاشراف : ينص هذا المعيار على المدقق أن يخطط لعمله تخطيطا كافيا، و يجب الإشراف السليم على المساعدين .

2-تقييم نظام الرقابة الداخلية : أن يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية للمستخدم كأساس للاعتماد عليه، و لتحديد مدى الناجمة عن ذلك و التي ستقتصر عليها إجراءات التدقيق.

[1] أمين السيد أحمد لكفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص129.

[2] مصطفى عيسى خضير، المراجعة : المفاهيم و المعايير و الاجراءات، ط2، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، 1996، ص46 .47 .

3-أدلة الإثبات :

عندما يقوم المدقق بعملية التدقيق يصل إلى نقطة يكون فيها قد حصل قدر من أدلة الإثبات حيث يمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية و الذي يحدد هذه النقطة هو تقدير المدقق المهني.[1]

ثالثا : معايير أعداد التقرير :

و تشمل هذه المعايير على أربعة معايير هي [2]:

1-إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

يجب أن يكون تقرير المدقق ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها باعتبار أن المبادئ المحاسبية تمثل معايير يقاس عليه أو يحكم به على صدق و عدالة عرض هذه القوائم المالية .

2-ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

يتطلب الإفصاح المناسب : أن يقوم المدقق الإفصاح في تقريره عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق و عدالة العرض، و ذلك إذا ما كانت هذه المعلومات حذفت من صلب القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها .

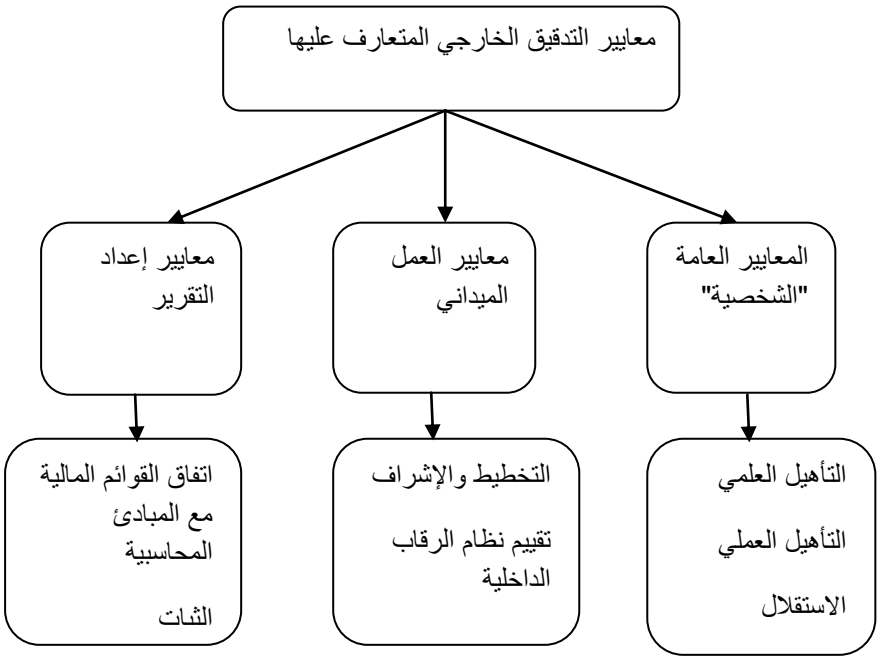
3-الإفصاح المناسب : أن يقوم المدقق الإفصاح في تقرير عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق و عدالة العرض، و ذلك إذا ما كانت هذه المعلومات حذفت من صلب القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها .

4-إبداء الرأي : يتطلب من المدقق أن يعبر عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة بما فيها الإيضاحات المتممة لها، أو يكتنع عن إبداء رأيه على تلك القوائم المالية .

[1] مصطفى عيسى خضير، مرجع سابق، ص53، 56.

[2] أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، مرجع سابق، ص53. 56.

الشكل رقم 01 : معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها



المصدر: عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدوان، التدقيق الاداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008، ص24.

المطلب الثالث : المعايير الدولية للتدقيق الخارجي و الأهمية من وضعها

أولا : المعايير الدولية للتدقيق الخارجي [1]:

إن نهمة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعد و أصول الممارسة الخاصة بها و نظر لأهمية مهنة التدقيق و بالأخص في إضعاف المزيد من المصداقية على البيانات الحسابية و مع ظهور فكرة العولمة و تحرير التجارة بدأ التفكير جديا في اتجاه قواعد و أصول الممارسة لمهنة التدقيق المتعارف عليها لتحل محل قواعد و أصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليما .

و منذ أول الستينات و لأسباب كثيرة طرحت تساؤلات حول مهنة التدقيق في النشاط الاقتصادي و دورها في المجتمعات، حيث طرح المهتمون في شؤون المالية و الاقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عدة عن ذلك الدور و كان لتلك التساؤلات أثار بليغة على المهنة و ممارستها، فقد صحباها إعادة تقييم دور المهنة و دور مدقق الحسابات في المجتمع و نشطت الجمعيات و المعاهد المحاسبية المهنة في البلدان الصناعية و تم تشكيل لجنة خاصة لذوي الخبرة لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع بحيث تكون أساسا للأحكام المهنية المتفرقة، فقد قام علماء و خبراء في المهنة بدراسات مهنية مقارنة بين البلدان الصناعية محاولين الاستفادة من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى ،و لم يكن وضع قواعد تحكم المهنة أمرا سهلا و يبقى التوفيق صعبا بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة و المتضاربة إلى أن خرجت إلى الوجود اللجنة الدولية لمهنة التدقيق التي تعد إحدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين غرضها تحسين جودة و وحدة الممارسة المهنية في العالم .

جدول رقم 1: تصنيف معايير التدقيق الدولية

[1] منتدى المحاسبين العرب، المتاديات العنة للعلوم المالية و المحاسبة، معايير المراجعة الدولية، تاريخ الاطلاع 2016/02/27/ www.Accyo4arab.com

رقم المجموعة	ترتيب معايير التدقيق الدولية	المضمون
01	199-100	الامور التمهيدية
02	299-200	مسؤوليات المدقق
03	399-300	تخطيط عملية التدقيق
04	499-400	الرقابة الداخلية
05	599-500	ادلة اثبات التدقيق
06	699-600	استعمال عمل الاخرين
07	799-700	استنتاجات و تقرير المدقق
08	899-800	المجالات المتخصصة
09	999-900	الخدمات ذات الصلة
10	1100-1000	ايضاحات تطبيقات التدقيق الدولي

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على منتدى المحاسبيين العرب ،"المنتديات العامة للعلوم المالية و المحاسبة"

ثانيا: الاهمية من وضع معايير التدقيق:

لمعايير التدقيق فوائد عديدة، نذكر منها ان التدقيق الخارجي دعم ثقة المجتمع في مهنة التدقيق والمساعدة في جعل هذه المهنة ذات كيان مستقل، و تحجيج المتطلبات المؤهلات الواجب توفيرها في المدقق شخصيا، كذلك فان هذه المعايير تساهم في ارشاد كل من يزاول مهنة التدقيق و تمكنه من تقييم أعماله المؤدة ودرجة الأداء المهني المتوقع من المدقق الخارجي و ذلك في المجالات التي ينسب فيها تقصير أو اهمال لأحد المدققين، أما بالنسبة للهدف من وضع المعايير الدولية للتدقيق هو تحقيق القبول الدولي مع الاخذ بعين الاعتبار الاختلافات الظاهرة في المعايير فيما بين الدول و بالتالي فهي تسعى الى تحقيق التوافق وتوحيد كيفية

ممارسة مهنة التدقيق عبر العالم ز لتحديد المنهجية التي يتبعها المدقق لقيامه بأداء مهنته[1]، حيث ان هناك جهات عديدة تستفيد من اصدار و تعميم معايير التدقيق أهمها معاهد و جمعيات المحاسبين القانونيين و النقابات و المنظمات التي تظم المحاسبين والمدققين، كما تستفيد الجامعات و المعاهد العلمية من المعايير لأنها تشكل جزءا من مفردات مناهجها الدراسية، وتؤدي الى رفع مستوى التأهيل العلمي و المهني للطلبة، اما في الميدان العلمي فان أجهزة الرقابة العليا وهي الجهات التي تتحمل مسؤولية تدقيق منشآت القطاع العام و مكاتب التدقيق الخاصة التي تتحمل مسؤولية تدقيق مؤسسات القطاع الخاص.[2]

1- منتدى المحاسبين العرب "المنتديات العامة للعلوم المالية و المحاسبية "،مرجع ساب

2- مرجع و موضوع نفسهما

[1] منتدى المحاسبين العرب "المنتديات العامة للعلوم المالية و المحاسبية "،مرجع سابق

[2] مرجع و موضوع نفسهما

المبحث الثالث: الاطار العام لمهنة المدقق الخارجي

المطلب الأول: واجبات وحقوق المدقق الخارجي

أولا: واجبات المدقق الخارجي

على المدقق الخارجي الالتزام بالواجبات التالية :

1- **ضرورة التزام المدقق بمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذه لعملية التدقيق:** و نعني به ان اي مخالفة لهذه المعايير قد تضع المدقق محل المساءلة القانونية من قبل الغير او المساءلة المهنية من قبل اعضاء المهنة، و على المدقق ان يضمن اوراق عمله بالأدلة و البراهين الدالة على اتباعه وتمسكه بهذه المعايير [1]

2- **تدقيق أعمال المؤسسة:** على المدقق القيام بـ: [2]

- مراقبة أعمال المؤسسة
- تدقيق حساباتها وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة و متطلبات المهنة وأصولها
- التحقق من موجودات المؤسسة ملكيتها لها و التأكد من قانونية وصحة الالتزامات المترتبة عليها
- الاطلاع على قرار مجلس الادارة والتعليمات الصادرة عن المؤسسة
- تقديم تقرير خطي
- فحص الانظمة المالية والادارية للمؤسسة وانظمة الرقابة المالية الداخلية لها، والتأكد من مدى ملاءمتها لحسن سير اعمال المؤسسة و المحافظة على أعمالها.

[1] ادريس عبد السلام اشتوي، مراجعة معايير و اجراءات ط5،دار الكتاب الوطنية، ليبيا ،2008 ص54

[2] حسين القاضي،حسين دحدوح، مرجع سابق، ص97

3- ضرورة تقديم المرفق لتقريره مكتوبا[1]

يجب على المدقق ان يقدم تقريره مكتوبا، حيث يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة محل التدقيق، كما يجب ان يكون التدقيق مشتملا على جميع مكوناته

4-ضرورة حضوره الاجتماع السنوي للجمعية العامة[2]

يجب على المدقق ان يحضر الاجتماع السنوي للجمعية العامة وذلك للرد على استفسارات المساهمين حول ما ورد في تقريره في القوائم المالية وملاحقها.

5-ضرورة التزام المحقق بقواعد قانون المهنة[3]

يجب على المدقق الالتزام بقواعد قانون المهنة (التدقيق) وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله كمدقق.

ثانيا: حقوق المدقق الخارجي :

يتمتع المحقق بحقوق تتمثل في:

1- الاطلاع على جميع دفاتر وسجلات و مستندات المؤسسة تحت التدقيق في أي وقت :

على المدقق ان يقوم بإبلاغ المؤسسة قبل حضوره للبدء في عمله، لكن في بعض الاحيان قد يرى المدقق ضرورة الحضور المفاجئ في أي وقت للاطلاع على سير العمل وللتحقق من بعض البنود، كما انه له الحق في

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص97

[2] مرجع وموضوع نفسهما، ص29

[3] مرجع وموضوع نفسهما، ص97

الاطلاع على جميع الدفاتر والسجلات سواء كانت مالية أو احصائية او ادارية: وكذلك الاطلاع على جميع مستندات القيد الاولية و جميع المراسلات الواردة والصادرة وأي مستندات اخرى يرى ضرورتها[1]

2-حق طلب جميع البيانات و المعلومات و الايضاحات

نجد أن هذا الحق متمم لحق الاطلاع على الدفاتر و السجلات و المستندات، حيث قد يحتاج المدقق الى ايضاحات أو تفسيرات من قبل المدير، أو الموظفين حول ما زرد بالدفاتر و السجلات ز المستندات[2]

3-حق تحقيق موجودات المؤسسة و التزاماتها:

على المدقق ان يقوم بجميع الاجراءات التي يستطيع من خلالها تحقيق الموجودات و الالتزامات بالمؤسسة تحت التدقيق لذلك على المؤسسة تسهيل المهمة للمدقق وتمكينه من عمليات التحقق المختلفة[3]

[1] ادريس عبد السلام اشتوي، مرجع سابق، ص97

[2] ادريس عبد السلام اشتوي، مرجع سابق ص54

[3] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سابق: ض127

المطلب الثاني: أدلة الاثبات لدى المدقق الخارجي:

أولا: تعريف أدلة الاثبات:

يعرف دليل الاثبات بأنه أي شيء يمكن أن يعتقد ان الشخص يعتقد بأن حقيقة معينة أو تأكيد معين يعتبر حقيقي أو غير حقيقي. فدليل الاثبات في التدقيق يمثل كافة المعلومات المستخدمة عن طريق المدقق للتوصل الى استنتاج يتأسس عليه رأيه، وهو يتضمن السجلات المحاسبية والمعلومات الاخرى التي تقوم عليها القوائم المالية[1]

ثانيا: أنواع أدلة الاثبات

- أدلة الاثبات من داخل النظام المحاسبي: وهي

الفواتير والشيكات، العقود، محاضر جلسات مجلس الادارة، دفتر اليومية، دفتر الاستاذ المساعد. موازين المراجعة، التسويات والمذكرات الداخلية و غيرها .بصفة عامة تنحصر أدلة الاثبات من داخل النظام المحاسبي بالمؤسسة في تلك التي يتم تجهيز القوائم المالية منها:

- أدلة الاثبات من خارج النظام المحاسبي: هذه الادلة يجمعها المدقق المستقل وتتمثل في الاستفسارات، الملاحظات والمصادقات، فحص السجلات و المستندات، الاجراءات التحليلية (التحليل الأفقي و التحليل الرأسي) [2]

ثالثا: صعوبات جمع أدلة الاثبات [3]

- 1)عدم صحة النظم المحاسبية المستعملة لدى المؤسسة، مما يقوده لبذل الوقت والجهد
- 2)عدم التعاون من قبل الموظفين لانهم ينظرون الى عملية التدقيق نظرة خاطئة

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ص364

[2] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الاردن 2007، ص175-176

[3] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، ط1، دار الورق، الاردن 206،ص47-48

- 3)الاضطرار الى استعمال العينات الاحصائية بسبب كبر عدد العمليات
- 4)تعقد بالعمليات التي يقوم بها المدقق
- 5)الاستمرار في رفع نسبة الاختبارات بسب ضعف نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثالث: تقرير المدقق الخارجي:

أولا مفهوم التقرير[1]

تقرير المدقق هو عبارة عن وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون مؤهلا لا بداء راي فني محايد بهدف اعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمفهومها المهني المتعارف عليها كنص الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات الحسابية المبينة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي.

ثانيا: عناصر ومحتويات تقرير المدقق الخارجي [2]

حسب المعيار الدولي رقم (13) تم تعجيل العناصر الاساسية لتقرير المدقق:

- ✓ 1-عنوان التقرير
- ✓ 2-الجهة الموجهة لهذا التقرير
- ✓ 3-الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية
- ✓ 4-فقرة النطاق
- ✓ 5-فقرة ابداء الرأي
- ✓ 6-تاريخ التقرير
- ✓ 7-عنوان المدقق

[1] أحمد علي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد. ط1،دار صفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2009

[2] عبد الفتاح محمد الصحنو اخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث.مصر،2007، ص320-329

✓ 8-توقيع المدقق

ثالثا: أنواع التقارير:

يعد المدقق أنواع متعددة من التقارير و هي تنقسم وفق زوايا تتمثل في :

1- من حيث نشرها أو عجم نشرها:[1]

- تقارير غير منشورة أو خاصة
- تقارير منشورة أو عامة.

2- من حيث محتوياتها من المعلومات [2]

- التقرير القصير

- التقرير المطول

3- من حيث ابداء الرأي:

- التقرير النظيف، غير مقيد، بدون تحفظات
- التقرير بتحفظات(التقرير المقيد)
- التقرير السالب أو المعاكس
- تقرير الامتناع عن ابداء الرأي

[1] خالد خطيب، خليل الرفاعي، مرجع سابق، ص102

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، ط2، دار وائل للنشر، الاردن 2004، ص94

رابعا: أهمية تقرير المدقق الخارجي:[1]

1- تقرير التدقيق له أهمية خاصة للمدقق نفسه، باعتباره المنتج النهائي لعملية التدقيق و المؤشر على انجازه لعمله وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها واداة للمدقق لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة في المؤسسة، وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم والتي تعكس احتياجاتهم مما يؤثر على جودة عملية التدقيق ككل

2- يعتبر تقرير المدقق بمثابة الوثيقة المكتوبة و التي يجب الرجوع اليها لتحديد مسؤولية المدقق القانونية، وذلك في حالة مساءلته جنائيا او مدنيا نتيجة وجود تقصير أو اهمال وكذلك مسؤوليته المهنية امام المجتمع والتي تنظمها قواعد ادأب و سلوك المهنة

3- يحقق تقرير المدقق على القوائم المالية للمؤسسة قيمة مضافة للمتعاملين في سوق المال سواء ان كانت مؤسسات مالية أو المقرضين أو المستثمرين والدائنين الافراد، من خلال رأي المدقق الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية و درجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم

4- ان تقرير المدقق يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الادارة العليا بالمؤسسة محل التدقيق بمسؤوليتها في ادارة الموارد الاقتصادية للمؤسسة، باعتبارها وكيلا عن الملاك ومدى التزامها بالقوانين واللوائح و التشريعات المنظمة لا نشطة المؤسسة

[1] واهرة توفيق سودا، مراجعة الحسابات و التدقيق: ط2، دار الراية للنشرو التوزيع: الاردن، 2009، ص103

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق في هذا الفصل عرفنا الى ان التدقيق الخارجي عبارة عن الدراسة الانتقادية لنظام الرقابة الداخلية المعمول به بالمؤسسة من طرف مهني مستقل

ان المدقق الخارجي وعندما قيامه بمهنته فهو يبدأ بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق وذلك لكي يستخرج نقاط القوة و الضعف للنظام

ونجد ان المدقق يستعمل عدة أدوات لجمع ادلة الاثبات و منها : الوجود الفعلي، المستندات المختلفة، التصريحات المكتوبة، الدقة الحسابية، المصادقات .....الخ

الفصل الثاني: التدقيق الخارجي ومدى فعاليته في تحقيق الأداء

مقدمة الفصل

المبحث الأول: مفاهيم حول الأداء وتقييم الأداء في المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم الأداء، أنواعه والعوامل المؤثرة فيه.

المطلب الثاني: مفهوم تقييم الأداء وأهميته في المؤسسة.

المطلب الثالث: المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم الأداء.

المبحث الثاني: مراحل علمية تقييم الأداء ومساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.

المطلب الأول: مراحل علمية تقييم الأداء.

المطلب الثاني :دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية أداء المؤسسة.

خلاصة الفصل.

مقدمة الفصل:

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

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

وللتعرف أكثر بالأداء ولتحديد دور المدقق الخارجي في تحقيق فعالية فأننا سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الأول والذي كان بعنوان "مفاهيم حول الأداء وتقييم الأداء في المؤسسة" فسنتعرض فيه إلى مفهوم الأداء أنواعه والعوامل المؤثرة فيه، مفهوم تقييم الأداء وأهميته في المؤسسة وسنحدد المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم أداء في المؤسسة.
- أما في المبحث الثاني والذي جاء بعنوان "مراحل تقييم الأداء ومساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة" فنستعرض هده المراحل وكذلك دور المدقق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.

المبحث الأول: مفاهيم حول الأداء وتقييم الآراء في المؤسسة .

يشغل موضوع الآراء في المؤسسات اهتمام الباحثين والممارسين، سواء على المستوى الكلي (الدول والقطاعات الاقتصادية) أوعلى المستوى الجزئي (المؤسسات الربحية وغير الربحية والأفراد)، وهذا الاهتمام يرجع إلى أن البحث عن الأداء المرتفع باعتباره مقياس النجاح، فعلى مستوى الإدارة كان الاهتمام بالأداء أكبر باعتبار أن المسؤولية عن تحقيق النتائج تقع أساسا على عاتق المسيرين، أما العاملين فيتكفلون بتنفيذ القرارات والأوامر فقط، وقد تولد عن هذا الاهتمام من الدراسات لتحديد مفهوم الأداء، ورغم ذلك يبقى يعاني من صعوبة التحديد، وسنتناول في هذا المبحث:

- مفهوم الأداء، أنواعه والعوامل المؤثرة.
- مفهوم تقييم الأداء وأهميته في المؤسسة.
- المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم أداء في المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم الأداء، أنواعه والعوامل المؤثرة فيه:

الفرع الأول: مفهوم الأداء:

إن أصل كلمة اللغوي هومن الإنجليزية to performe وتعني إنجاز، تأدية أوإتمام شيء ما، عمل نشاط تنفيذ مهمة.[1]

كما يعرف الأداء في القاموس بأنه: نتيجة كمية محصلة من طرف فرد أومجموعة أفراد بعد بذل جهد معين، ويتم الحمك عليه ب: الأمثلة ؟ الجيد ؟ الكفء ...الخ.[2]

[1] سهيل أدرس ،المنهل، قاموس فرنسي عربي، بيروت، ط3 دار الآداب، 2003، ص 895 .

[2] غول فرحات، الوجيز في اقتصاد المؤسسة، ط1، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر 2008، ص154.

كما يقصد بمفهوم الأداء المخرجات أوالأهداف التي يسعى النظام لتحققيها ؟ وهومفهوم يمكن كلا من الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحققيها.[1]

أما "مصطفى عشوي " فيرى ان الأداء هونشاط يؤدي إلى نتيجة وخاصة السلوك الذي يغير المحيط بأي شكل من الأشكال.[2]

كما يعرفه " أحمد منصور " بأنه: كفاءة الفرد أوالعامل ومدى صلاحيته في القيام بعمله وتعمله وتحمل مسؤوليته.[3]

كما عرف " أحمد صقر عاشور " الأداء: يتمثل في قيام الفرد بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله.[4]

وأيضا "الخزامي" قد أعتبر الأداء: سلوك يهدف إلى تحقيق نتيجة، حيث أن الفرد يقوم بهذا السلوك استجابة لمهمة معينة سواء قام بذاته أوفرضها على الأخرين.[5]

كما يعرف بأنه: ذلك النشاط السلوك الذي يقوم به الفرد،حيث يظهر فيه كل ما يملكه من معارف وقدرات ومهارات ومن خلاله يتم إنجاز أهداف الفرد معا.

من خلال التعاريف للأداء يمكننا أن نقترح التعريف الإجرائي التالي:

الأداء هوقدرة المؤسسة على تجسيد أهدفها المسطرة في نتائج فعلية والتي تحققها المؤسسة من خلال الاستغلال الأحسن لمواردها المتاحة في ظل ظروف بيئتها الخارجية جديد واعدة، أسعار تنازل مغرية لمؤسسات أخرى .....الخ، لهذا يطلق عليه أداء ظاهري أوغير حقيقي .

[1] جواد فيروز، بلعيد أمال (دور سياسة تحفيز الموارد البشرية في تحسين الأداء) مذكرة في تحسين الموارد البشرية للمعهد الوطني المتخصص في التكوين المهني والتمهين، الواد، دفعة 2006 ص50 .

[2] مصطفى عشوي، أسس علم النفس الصناعي، الجزائر، دوان المطبوعات الجامعية 1992، ص244 .

[3] منصور أحمد منصور، المبادئ العامة في إدارة القوى العاملة وكالة مطبوعات، بيروت 1992، ص120

[4] أحمد صقر عاشور، مذكرة قوى العاملة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت 197، ص50.

[5] عبد الحكيم أحمد الخزامي، تكنولوجيا الأداء من التنظيم إلى التحسين، ط3، مكتب أبن سينا للطباعة والنشر، القاهرة 2000، ص19

ب-الأداء الذاتي:

يمثل الأداء الذاتي في أداء المؤسسة في مجموعها بفعل الجهود التي يبذلها أعضاء الادارة والمسؤولين واستغلال موارد المؤسسة، وهوما ينتج ن توليفة الادعاءات التالية:

الأداء البشري، الأداء التقني، الأداء المالي، الأداء التجاري، الأداء التمويني .

الفرع الثاني : أنواع الأداء

إن تصنيف الأداء كغيره من التصنيفات المتعلقة بالظواهر الاقتصادية، يطرح إشكالية اختيار المعيار الدقيق والعلمي في وقت ذاته الذي يمكن الاعتماد عليه لتحديد مختلف الأنواع، وبما أن الأداء من حيث المفهوم يرتبط إلى الحد بعيد بالأهداف فإنه يمكن نقل المعايير المعتمدة في تصنيف هذه الأخير و استعملها في تصنيف الأداء كمعايير الشمولية.

حسب معيار الشمولية:

أ-الأداء الكلي:

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

ب-الأداء الجزئي:

وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة وينقسم بدوره إلى عدة أنواع تختلف باختلاف المعيار المعتمدة لتقسيم المؤسسة.

حسب مصدر الأداء:

أ-الأداء الظاهري:

يتمثل الأداء الظاهري في الفرص التي توفرها البيئة الخارجية للمؤسسة والتي من خلال إدراكها واستغلالها تحقق المؤسسة أداء، ومن بين هذه الفرص نذكر: انفتاح أسواق.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء

يتأثر أداء الفرد بجملة متعددة من العوامل المختلفة والمتشابهة التي يصعب عمليات حديدها وتميزها، وإلى جانب تعدد واختلاف العوامل المؤثرة على الأداء، فإنها تختلف باختلاف الزمان والمكان ومرحلة حياة الفرد وكذلك العوامل الفيزيائية، كما أنا الاختلاف يلاحظ في شدة تثيرها فبعض هذه العوامل تؤدي إلى رفع الأداء، في حين يؤدي البعض الأخر إلى خفضه، كما أن للبعض منها تأثيرا مباشرا على الأداء، بينما للبعض الأخر تأثيرا غير مباشر عليه، وبغرض التبسيط يمكننا تقسيم هذه المحددات إلى نوعين هما:[1]

أ-العوامل الداخلية

مجموعة العوامل التي تخضع لسيطرة الإدارة والمؤسسة وهي متعددة ومتنوعة ويعد المناخ التنظيم بأبعاده الشاملة العامل الأساسي والمتغير المستقبل الذي له تأثير على أداء الفرد والمؤسسة معا وحسب الدارسات السابقة فإن العوامل التي تؤثر على أداء العاملين تتكون من:

1- **العنصر البشري:** ويعد أهم موارد في المؤسسة باعتباره العامل الديناميكي المؤثر في جميع العمليات الإدارية، وهوالتحكم في جميع العوامل الأخرى.

[1] Bernard Martory ،Daniel Crozet ،op.cit،p168-169.

2- **الإدارة**: إن الإدارة هي المسؤولة عن استخدام الفعالية لجميع الموارد التي تقع تحت سيطرة المؤسسة وأسلوب الإدارة هو عبارة عن موكب يتألف من عدة سلوكيات وإجراءات للقيام بإنجاز أهداف التنظيم، وهو يقاس بمدى تصور الأفراد العاملين للسلطات الممنوحة لهم، والضغوطات الممارسة عليهم من قبل الإدارة العليا.

3- **التنظيم**: وهو يشمل على توزيع وتحديد المهام والمسؤوليات وتقسيم العمل وفقا للتخصصات والسيطرة والتنسيق .

4- **طبيعة العمل**: وتشير إلى مدى أهمية الوظيفة التي يؤدها الفرد ومقدار فرص النمو والترقية المتاحة لشغلها ومستوى الإشاعات المترتبة عن الوظيفة، حيث كلما زادت درجة التوافق بين الفرد والعمل الذي يؤديه الفرد، زادت دافعيته وولائه وبالتالي أداءه.

5- **بيئة العمل**: أوما يعرف بمكونات البيئة الداخلية التي تحيط بالفرد أثناء أدائه لوظيفته من علاقات اجتماعية وتنظيميه من اتصالات ونظام للأجور والحوافز وغيرها من العوامل التي لما تأثر بالغ الأهمية على السلوك الأدائي للعنصر البشري إكيجابيا وسلبيا.

ب-العوامل الخارجية:

إن العوامل الخارجية هي تلك العوامل التي تقع خارج سيطرة المؤسسة وهناك العديد من العوامل الخارجية المؤثرة على الأداء منها:

1- **البيئة الاجتماعية**: تتضمن تركيب المجتمع والطلبات، وإمكانية الصعود الطبقي، وتعريف الأدوار الاجتماعية وتطوير المؤسسات الاجتماعية.

2- **البيئة السياسية والقانونية:** تعني البيئة السياسية المناخ العام في المجتمع ودرجة تركيز السلطة السياسية وطبيعية التنظيم السياسي، أما عن البيئة القانونية فتعني الجوانب الدستورية والقانونية والأنظمة والتي تتصل بإنشاء المؤسسات وفرض الضرائب والرقابة عليها.

3- **البيئة الاقتصادية:** وتشمل نوع التنظيم الاقتصادي والملكية الخاصة أوالعامة والمركزية ولا مركزية التخطيط الاقتصادي والنظام البنكي والسياسات المالية ومستوى الاستثمار وخصائص الاستهلاك.

المطلب الثاني: مفهوم تقييم الأداء وأهميته في المؤسسة:

الفرع الأول: مفهوم تقييم الأداء:[1]

هناك تعريفات عديدة ومتشابهة لدرجة كبيرة لتقييم أداء فيراه البعض على أنه قياس كافية الأداء الوظيفي لفرد ما والحكم على قدرته واستعداده للتقدم.

ويراه البعض بأنه عبارة عن العملية التي يتم بمقتضاها تقييم الأداء الحالي أو السابق، مقارنة بمعايير الأداء الموضوعة، وتتضمن هذه العملية القيام بأربعة خطوات أساسية هي: تحديد ابعاد ومعايير تقييم الأداء، وقياس الأداء الفعلي للأفراد، توفر معلومات مرتدة للأفراد عن نتائج أداءهم وإدارة وتحسين الأداء.

ويعرفه أخرون بأنه وسيلة تكمن من إصدار حكم موضوعي على قدرة الموظف، في أداء ومسؤوليات وظيفته، والتحقق كذلك من سلوكه وتصرفاته في أثناء العمل، ومن مدى التحسن الذي طرأ على أسلوب أدائه لواجبات ومسؤوليات وظيفته.

ويراه البعض الأخر بأنه عملية التقييم والتقدير المنتظمة والمستمرة للفرد بالنسبة لإنجاز الفرد في العمل، وتوقعات تنميته وتطويره في المستقبل.

ويمكن تعريف تقييم الأداء بأنه عملية قياس سلوكيات الموظفين في محيط العمل، وخصائصهم ذات الصلة الوثيقة بوظائفهم ونتائج أعمالهم، بشكل منتظم ودوري، وذلك عن طريق شخص أو مجموعة من الأشخاص، يكونون على دراية مناسبة بأدائهم.

كما أنه يعرف بأنه العملية التي يتم بمقتضاها قياس مدى التزام الموظف بسلوكيات العمل المطلوب منه والنتائج التي تحقق من الالتزام بهذه السلوكيات خلال فترة التقويم.

[1] فرحات غول، مرجع سابق، ص 180

الفرع الثاني: أهمية تقييم أداء في المؤسسة[1]

لقد تطور مفهوم الأداء تطورا كبيرا منذ ظهوره في مال إدارة الموارد البشرية في العشرينات من القرن العشرين، فلم يعد استخدام مقتصرا على مجرد الحكم على أداء الموظف، وتحديد جوانب القصور في أدائه، وهكذا فإن التقييم لم يعد هدفا في حد ذاته وإنما غدا وسيلة تهدف في نهاية المطاف إلى تحفيز الأفراد، ومساعدتهم على تعديل سلوكهم بصورة إيجابية، ودفعهم إلى تطوير أدائهم، ومن ثم رفع الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة بشكل عام.

أولا: فوائد تقييم الأداء بالنسبة للمؤسسة

1- يساعد تقييم أداء المؤسسة في التعرف واكتشاف الفروق بين الأفراد فيما يتعلق بجودة أداءهم ومدى مساهمتهم في تحقيق أهداف المؤسسة.

2- يوفر تقييم الأداء للمؤسسة أساسا عادلا لتوزيع الحوافز والمكافأة، واتخاذ قرارات الترقية والتدريب وغيرها.

3- يكمن أن يستخدم تقييم لأداء كوسيلة لتشجيع العمل الجماعي، إذا أحتوى على معايير لقياس أداء ككل، بالإضافة إلى معايير قياس الأداء الفردي.

ثانيا: فوائد تقييم الأداء بالنسبة للفرد

1- يحتاج الفرد باستمرار إلى معلومات مرتدة عن جودة أدائه السابق، مجالات القوة ومجالات الضعف فيما قام بإنجازه.

2- إن تحسين الأداء المستقبلي للفرد لا يمكن أن يتم إلا من خلال قياس الأداء الحالي أوالسابق له.

3- أن تقييم أداء الفرد والاعتراف بجودته، والإشادة به في حالة تميزه يزيد من دافعية الفرد، كذلك الأخرين للوصول لمستويات أعلى للأداء.

[1] علي سلمي، إدارة العامة، دار غريب للطباعة، مصر 1988-1989، ص 300

ثالثا: فوائد تقييم الأداء بالنسبة للمدير

1- الأدلة الموضوعية لتقييم الموظفين.

2- الحصول على فهم أفضل عن احتياجات الموظفين.

3- تحسين العلاقة مع الموظفين.

المطلب الثالث: المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم أداء في المؤسسة

من أجل تمكن عملية تقييم الأداء من تحقيق الأهداف المسطرة ولكي تؤدي دورها بنجاح يجب أن تتوفر أو تحقق فيها مجموعة من الشروط يمكن أن نوجزها على النحو التالي:

- تحديد العناصر والصفات التي سيتم بناء عليها التقييم بشكل واضح ودقيق ومفهوم حيث يستطيع الرؤساء والمرؤوسين فهمها بشكل سهل وجيد.
- يجب أن يتوفر في عناصر التقييم العمومية وإمكانية الملاحظة وإمكانية التميز.
- يجب وضوح الأهمية النسبية لعناصر تقييم الأداء لكل وظيفة مع مراعات بعض العناصر المشتركة، في تقييم عدد من الوظائف تتفاوت قيمتها النسبية من وظيفة لأخرى.
- ضرورة تأكيد طبقة الإدارة العليا لعملية تقييم فكلما كانت اتجاهات الإدارة ايجابية نحو عملية التقييم، يعني كلما كانت فرصة نجاحها وتحقيق أهدافها أكثر.
- يجب أن يكون تقييم المشرفين للمرؤوسين قائما على أسس موضوعية وعلى الإدارة العليا أن تتأكد من أن المشرف كان موضوعا في تقييمه لمرؤوسيه وأنه لم يكن متحيز الواحد أو أكثر من العاملين.
- أن لا يقتصر هدف تقييم الأداء على كشف الانحرافات فقط بل يجب أن يمتد إلى تحليل ودراسة أسبابها من أجل اقتراح وسائل التصحيح المناسبة.

- وجود نظام لتقييم الأداء يستمد فعاليته من خلال توفر بعض الخصائص كالشمول والوضوح والسرعة والتكامل مع العملية الإدارية.[1]

المبحث الثاني: مراحل عملية تقييم الأداء ومساهمة التدقيق في تحقيق فعالية أداء في المؤسسة

المطلب الأول: مراحل عملية تقييم الأداء

تمر عملية تقييم الأداء بأربع مراحل مكملة لبعضها وهي على التوالي: جمع المعلومات الضرورية لعملية تقييم الأداء، قياس الأداء الفعلي، مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري، دراسة الانحرافات وإصدار الحكم عليها.[2]

المرحلة الأولى: جمع المعلومات الضرورية.

تتطلب عملية تقييم الأداء توفر المعلومات التي تعد موارد أساسيا في عملية التسيير بمختلف مستوياته ألا أن توفرها ليس بالشيء الكافي بل يجب أن تتميز بالجودة العالية وأن تكون في الوقت المناسب ومنا كثلث مصادر تتحصل المؤسسة من خلال المعلومات وهي:

- **الملاحظة الشخصية**: وتتمثل في وجود الملاحظين في الميدان وملاحظة ما يجري فيه.
- **التقرير أوالبيان الشفوي**: تتمثل في سلسلة المحادثات واللقاءات التي تتم بين الرئيس ومرؤوسيه.
- **التقرير الكتابية**: وتتمثل في الميزانية وجدول حسابات النتائج واليومية ....الخ.

[1] علي سلمي، مرجع سابق، ص302

[2] ادريس ثابت عبد الرحمان والمرسي جمال الدين محمد، إدارة الاستراتيجية، مفاهيم ونماذج تطبيقية، الدار الجامعية الإسكندرية، ص487

المرحلة الثانية: قياس الأداء الفعلي

تكمن هذه المرحلة المؤسسة من قياس كفاءاتها وفعاليتها، وذلك من خلال اختبارها لمجموعة مؤشرات ومعايير، ويشمل قياس الأداء بجانبيه الكمي والنوعي .

المرحلة الثالثة: مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المرغوب .

في هذه المرحلة تقوم المؤسسة بمقارنة الأداء الفعلي (المحقق) بالأداء المرغوب تحقيقه فيما إذا كأنها كتطابق بينهما أم هناك اختلاف ويعتمد في عملية المقارنة على كل من عامل الزمن وعلى أداء الوحدات والأهداف

المرحلة الرابعة: دراسة الانحراف وإصدار الحكم.[1]

هذه العملية هي الخطوة الأخيرة في عملية تحديد الانحراف ونوع هذا الانحراف سواء كان انحراف موجب أوسالب، انحراف معدوم وأما إذا كان الانحراف موجب في كون لصالح المؤسسة، أما إذا كان الانحراف سالبي كون ضد المؤسسة أما الانحراف معدوم لا يؤثر على نتائج المؤسسة لذا فعلى المسؤولين تحليل انحراف وتحديد أسباب هذا الانحراف لتشجيع ما هوإيجابي ومعالجة ما هو سلبي.

[1] شوقي جياري، فريد خميلي، دور المراجعة الخارجية في إرساء حكومة الشركات الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية للمعاصرة، جامعة 20 اوت 1995 سكيكدة، كاية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير، الجزائر، ص 15

المطلب الثاني: دور التدقيق خارجي في تحقيق فعالية أداء المؤسسة

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسات، كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أوالإدارية، وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية، وتدقيق حسابات المؤسسة وتدقيق أنظمتها المالية والإدارية والتحقق من موجوداتها، فهذا سوف يؤدي لا محال غلى كشف مواطن الضعف والخلل في أدارة المؤسسة في الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجته قبل انتشاره، وهذا يبين أن بتطبيق التدقيق الخارجي سوف يكون هناك مزيدا من الحد من الغش والتزوير.[1]

يتمثل النهج التقليدي للتدقيق في إعطاء الضمان والطمأنينة لمستخدمي البيانات والقوائم المالية، وهذا من خلال قيام المدقق الخارجي بالتأكيد من مدى التزام إدارة المؤسسة بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية: فهذه الأخيرة تعتبر الوسيلة الرئيسية لإبلاغ المستخدمين الخارجيين بالمعلومات المالية الأساسية لتقويم أداء مؤسسة معنية، واتخاذ القرارات المتعلقة بها، وينطوي تقويم أداء المؤسسة من قبل مستخدمي القوائم المالية على ثلاثة مقارنات أساسية كالاتي[2]:

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

2- مقارنة أداء المؤسسة ما بين الفترة المحاسبية الجارية بادئها في الفترة أوالفترات 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 للتدقيق

[1] أحمد محمد خوري، مداخل بعنوان: دور المحاسبية ومراقبة الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية موارد النشأة، جامعة الدول العربية، مصر 2006، ص39

[2] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2009، ص15

تثير هذا النهج الحديث شمل توسيع نطاق وظيفة التدقيق التقليدي من مجرد إضافة مزيد من الثقة على القوائم المالية، إلى تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية المؤسسة محل التدقيق.

وقد أستدعى ظهور وتطور النهج الحديث للتدقيق ضرورة إعادة التعريف بالتدقيق ووظيفته الأساسية وأدوار ومسؤوليات المدققين والتزاماتهم أمام نختلف الأطراف المستفيدة من خدماتهم، حيث يحاول تفادي الوقوع في الخطأ أوالعيب الموجود في النهج التقليدي للتدقيق والذي يتمثل في عدم مقدرته على توفير مشورة بناءة تحسن من عمليات وأداء المؤسسة محل التدقيق.[1]

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 "، وبالتالي نلاحظ أن طالبي الخدمة أصبحوا ينتظرون من المدقق الخارجي أكثر من ذلك، ولتأكيد فإن تحقيق متطلبات طالبي الخدمة استدعى قيام مكاتب التدقيق الكبرى بتطوير منهجها تحديثه تم خلالها توسيع نطاق هدف عملية تدقيق الحسابات ومخرجاهما .

ودور المدقق وطبيعة وإجراءات عمله وشكل عام تشمل أهداف النهج الحديث لتدقيق الحسابات على الإجراءات التالية: [2]

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

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 .

[1] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2009، ص15

[2] خالد الخطيب، مرجع سابق، ص15-16

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.

ويلاحظ أن هذا الأسلوب يضع احتياجات إدارة المؤسسة محل التدقيق في مقام الأول ويقدم طريقة تركيز على اعتبار التدقيق أداة لتحسين أداة الادارة، 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 حسابتها، من هنا أصبح المدققين غير مقيدين بأدوارهم التقليدية في تدقيق الحسابات وفحص السجلات فقط، وإنما امتداد عملهم ليشمل المشاركة في تقييم أداء وعمل المؤسسة محل التدقيق ،وامتداد 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 إضافية القيمة وضمان التوافق مع المعايير المهنية، وهذا الأسلوبين هما:[1]

الحصول على فهم أفضل لأهداف واستراتيجيات وأنشطة المؤسسة محل التدقيق، حيث المطبعة وطبيعة السوق وعلاقاتها مع المنافسين وغير ذلك من القضايا التي توجهها الإدارة لأن هذه المعرفة تعطي فريق عمل التدقيق فرصة إضافية القيمة بشكل حقيقي، ويصبح المدقق عندها فيوضع أفضل ليس فقط لإبداء رأيه عن القوائم 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.

[1] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطلعة 1، 2009، ص16

وبالرغم من صعوبة التعرف على تفاصيل إجراءات عملية تدقيق الحسابات في ثوبه الجديد باعتبارها من المعلومات السرية الخاصة بكل مهني، إلا أن الدراسات والإصدارات المحدودة بهذا الخصوص تشير إلى تدقيق الحسابات لم يعد عملية تقتصر على تقييم النظم والمخاطر وتنفيذ برنامج الأساسي، ولم يعد التركيز الأساسي للمدقق ينصب على جمع أدلة الإثبات من مصدرها 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 الأن أصبح يعتمد بشكل كبير على تقييم فاعلية استراتيجيات وفكر الإدارة م ملائمة الأنشطة الأساسية التي تعتمدها مقارنة بالمنافسين، بالإضافة إلى تقييم النظم والمخاطر وفحص السجلات والقوائم المحاسبية.

خلاصة الفصل

أن مصطلح الأداء يعتبر من بين المصطلحات المتعددة المعاني، فهنالك من الباحثين م المفكرين من يوم بربطه بالكفاءة، وهنالك من يربطه بانفعاليته، وهنالك من يربطه بالإنتاجية إلا أنه وحسبما توصلنا إليه فإن الأداء يشمل الكفاءة والفعالية والإنتاجية معا، وتتعدد تصانيف الأداء وذلك لتعدد واختلاف وجهات النظر، فنجد الأداء الظاهري، الأداء الذاتي، الأداء الكلي والأداء الجزئي .....الخ، ومهما تعددت أنواع الأداء إلا أنها تتأثر بمجموعة من العوامل سواء أن كانت من داخل المؤسسة أومن خارجها .

ومن منطق عبارة "ما يمكن قياسه يمكن تحسينه وإدارته" فإن الأداء يتم تقييمه وذلك من خلال استعمال مجموعة من المؤشرات والمقاييس، التي يتم اختيارها من طرف المقيم والتي يراها مناشبة معنوي وحجم المؤسسة محل التقييم 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 السلمية والتي تجد من عملية تقييما لأداء أداة لتشخيص النقائص التي ترى أنه بالرغم من صغر حجمها وعدم أهميتها إلا أن تجاهها قد يؤدي لتفاقمها وبالتالي صعوبة حلها.

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

الخاتمة العامة:

من خلال هذا البحث حاولنا التعرض إلى مختلف المفاهيم وأساسيات التدقيق الخارجي والمراقبة الخارجية وكذا المراحل التي يمر بها التدقيق من خلال اكتساب معرفة حول المؤسسة موضوع الدراسة، بحيث كانت أهداف التدقيق في البداية محدودة باكتشاف الأخطاء و الغش و العمل على الحد حدوثها حيث استخدمت كوسيلة لا جراء تدقيق كامل و مستمر للعمليات الحسابية، و لكن مع تطور امكانيات المدقق واسهامهم في تقديم الحاضر يشتمل على تدقيق وفحص و تقسيم كافة الأنشطة و العمليات كخدمة للتحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة .

وسنحاول فيما يلي أن نقدم النتائج التي توصلنا إليها سواء كان في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي مع الرجوع إلى الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية :

•لا يمكن أن يكون هناك تحسين من دون قياس، فإذا كانت المؤسسة لا تعلم مستوى عماليتها فإنها لن تتمكن من معرفة مستقبلها، و بالتأكيد فإنها لن تتمكن من تحقيق أهدافها .

•يهدف تقييم الأداء إلى تحديد نقاط القوة و الضعف، والعمل على التغلب على هذه الأخير هذا من جهة، ومن جهة أخرى اتخاذ القرارات اللازمة على ضوء النتائج المتحصل عليها

•يهدف تقييم الأداء كذلك إلى التعرف على مدى قدرة المؤسسة في تحقيق الأرباح التي تمكنها من الاستمرار و البقاء في السوق .

•تهدف المؤسسة من خلال قيامها بعملية تقييم الأداء إلى التحقق من الاستخدام الأمثلة الموا ردها المختلفة هذا من جهة , و من جهة أخرى تتأكد من مدى تحقق الأهداف التي سطرتها , أي أنها تتأكد من مدى تحقيقها للكفاءة معا " **هذا ما ينفي الفرضية الأولى** "

•يقوم المدقق الخارجي ببيان الانحرافات المالية و الادارية التي ارتكبتها إدارة المؤسسة، فهو يعتبر بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسة محل التدقيق، بالإضافة إلى ذلك فهو يعتبر بمثابة ضمان لمراقبة جودة المعلومات و من ثم تقليل الخطر.

•تعتبر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية المرحلة الأولى والأساسية التي يركز عليها المدقق الخارجي عبد قيامه بأداء مهمته في المؤسسة، فعلى أساس نتائج تقييم هذا النظام يقوم المدقق الخارجي بتصميم برنامج عمله.

•إن احترم إمكانيات و حجم المؤسسة عند تصميم نظام الرقابة الداخلية يعتبر الركيزة الأساسية لتجسيد الأهداف من وراء إنشاء هذا النظام، فهو يعتبر كوسيلة وقائية يقلل من احتمال الوقوع في الأخطاء " **و هذا ما يثبت الفرضية الثانية** "

•يتمثل دور المدقق الخارجي في فحص كافة السجلات و الوثائق المحاسبية وذلك بهدف التحقق من مدى صدق وعدالة القوائم المالية يتم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة أي أنه يهتم بالجانب المالي للمؤسسة هذا من جهة من جهة أخرى أصبح للمدقق الخارجي دور في مختلف الجوانب الأخرى أي أن نطاق التدقيق الخارجي أصبح واسع يشمل مختلف وظائف المؤسسة.

•يعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لعملية التدقيق ووسيلة اتصال و نقل البيانات والحقائق من النتائج وإيضاحها لمستخدميها الذين يهمهم الأمر، ومن خلال هذا التقرير يمكن تصحيح مسار و أداء المؤسسة و تحقيق نجاحها " **و هذا ما يثبت الفرضية الثالثة** "

2-التوصيات :

-ضرورة الحفاظ على استقلال المدقق الخارجي و تأكيد أهمية توافر ما يضمن استقلاله من معايير وقواعد وأنظمة مهنية في كل وقت ومكان، فثقة المجتمع بالمهنة مستمدة من توافر مثل هذا الاستقلال، وفقدانه قد يسبب فقدان الثقة و بالتالي يجب تحديد مجمل الحالات التي قد تؤدي إلى عدم استقلاله.

-يجب أن تقتصر مهمة المدقق الخارجي في إصدار الحكم على القوائم المالية للمؤسسة بل يجب أن تتعدى ذلك إلى تقييم الأداء، وذلك حتى تتمكن إدارة هذه الأخيرة من أتخاذ القرارات الصحيحة و السلمية وفي الوقت المناسب .

قائمة المراجع:

1 –هادي التميمي ,مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ,ط3,دار وائل للنشر , الأردن ,2006.

2 –حسين القاضي ,حسين دحدوح ,أساسيات للتدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ,ط2, مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة , الأردن ,1991.

3 –بوسماحة محمد "معايير المراجعة و تطبيقات في الجزائر " مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستر في علوم التسيير تخصص نقود مالية ,جامعة الجزائر ,2002/2001.

4 –محمد سمير الصبان , عبد الهادي نصر علي , المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية و أليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية , الدار الجامعية الإسكندرية ,2002.

5 –عبد الرحمان بابنات , ناصر دادي عدوان , التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر, دار المحمدي العامة , الجزائر, 2008.

6 –مسعود صديقي , محمد براقي "انعكاس تكامل المراجعة الداخلية على الأداء الرقابي "المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ,كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية جامعة ورقلة يومي 02 و 09 مارس 2005.

7 –خالد الخطيب ,خليل الرفاعي , علم تدقيق الحسابات النظري و العلمي , الطبعة 1, دار المستقبل للنشر و التوزيع , عمان , الأردن.

8 –نواق محمد عباس الرماحي , مراجعة المعاملات المالية , دار صفاء للنشر و التوزيع , الأردن , 2009.

9 –أحمد حامد حجاج , كمال الدين سعيد , المراجعة بين النظرية و التطبيق , ط1, دار المريخ , مصر , 2003 .

10 –أحمد عبد الفاتح محمد الصحن , د.رجيب السيد رشيد , محمد نادي درويش , أصول المراجعة , الدار الجامعية , الإسكندرية .

11 –محمد حمدان , حسين القاضي , المحاسبة الدولية ط1, دار الثقافة للنشر و التوزيع , الأردن 2000 .

12 –الشيشيني حاتم محمد , أساسيات المراجعة , مدخل معاصر, الكتبة المصرية , الأردن 2007.

13 –أمين أحمد لطفي , المراجعة بين النظرية و التطبيق , الدار الجامعية , مصر 2006 .

14 –محمد عيسى خضير , المراجعة المفاهيم و المعايير و الإجراءات , ط2 , المكتبة الملك فهد الوطنية , المملكة العربية السعودية , 1996 .

15 –منتدى المحاسبين العرب , المنتديات العامة للعلوم المالية و المحاسبية , معايير المراجعة الدولية , تاريخ الاطلاع 2016/07/27 www.acc4arab.com

16 –إدريس عبد السلام أشتيوي , المراجعة معايير و إجراءات , ط5 , دار الكتاب الوطنية , ليبيا , 2008 .

17 –يوسف محمد جرجوع , مراجع الحسابات بين النظرية و التطبيق , مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع , الأردن , 2007 .

18 –خلق عبد الله الوردات , التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق , مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع , الأردن , 2006 .

19 –أحمد علمي جمعة , الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد , ط1 و دار صفاء للنشر و التوزيع , الأردن , 2009 .

20 –خالد أمين عبد الله , علم تدقيق الحسابات : الداخلية النظرية و العلمية , ط2 , دار النشر وائل , الأردن , 2004 .

21 –زاهر توفيق سواد , مراجعة الحسابات و التدقيق ط2 , دار الرية للنشر و التوزيع , الأردن , 2009 .

22 –سهيل إدريس , المنهل : قاموس عربي فرنسي , بيروت , ط3 دار الأدب , 2003 .

23 –غول فرحات , الوجيز في اقتصاد المؤسسة , ط1 , دار الخلدونية للنشر و التوزيع , الجزائر , 2008 .

24 –جوادي فيروز , بلعيد أمال , (دور سياسة تحفيز الموارد البشرية في تحسين الأداء)مذكرة في تحسين الموارد البشرية للمعهد الوطني في التكوين المهني الواد , 2006 .

25 –مصطفى عشوي , أسس علم النفس الصناعي , الجزائر , ديوان المطبوعات الجامعية 1992 .

26 –منصور أحمد منصور , المبادئ العامة في إدارة القوى العاملة وكالة مطبوعات , القاهرة , 19920.

27 –أحمد صقر عاشور , مذكرة القوى العاملة , دار النهضة العربية للطباعة و النشر , بيروت 1997 .

28 –عبد الحكيم أحمد الخزامي , تكنولوجيا الأداء من التنظيم إلى التحسين ط3 , مكتب ابن سينا للطباعة و النشر , القاهرة 2000.

29 – Bermard zatorg . daniael crozet . op . eit

30 –علي سلمي , إدارة عامة , دار غريب للطباعة , مصر 1988-1989 .

31 –إدريس ثابت عبد الرحمان و المرسي جمال الدين محمد , إدارة الاستراتيجية مفاهيم و نماذج تطبيق , الدار الجامعية الإسكندرية , 2006 .

32 –شوقي جباري , فريد خميلي , دور المراجعة الخارجية في إرساء حكومة الشركات الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر , الواقع و الأفاق في ضوء المستجدات العالمية للمعاصرة , جامعة 20 أوت 1995 سكيكدة , كلية العلوم الاقتصادية , علوم التسيير , الجزائر .

33-أحمد محمد خوري , مدخل بعنوان : دور المحاسبية و مراقبة الحسابات في اتخاذ القرارات الادارية موارد النشاءة , جامعة الدول العربية , مصر 2006 .