

جمهورية الجزائرية الديمقراطية والشعبية  
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير وعلوم التجارية  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

التدقيق الخارجي و تأثيره على فعالية الاداء  
في المؤسسة الاقتصادية  
دراسة حالة مطاحن سيدي بن ذهبية-مستغانم

تحت اشراف الأستاذ:

بوبكر محمد

مقدمة من طرف الطالبة :

بوراس كريمة

أعضاء لجنة المناقشة:

| الصفة  | الاسم و اللقب  | الرتبة      | عن الجامعة                |
|--------|----------------|-------------|---------------------------|
| رئيسا  | د. بكرتي لخضر  | أستاذ محاضر | جامعة عبد الحميد بن باديس |
| مشرفا  | د. بوبكر محمد  | أستاذ محاضر | جامعة عبد الحميد بن باديس |
| مناقشا | د. بلقاسم محمد | أستاذ محاضر | جامعة عبد الحميد بن باديس |

السنة الجامعية: 2017/2016

# الاهداء

"قل اعملوا فيسرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"

صدق الله العظيم  
سورة التوبة: 105.

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا يطيب  
اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلاله.  
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة سيدنا محمد صلى الله عليه  
وسلم.

إلى من كلله الله بالهبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من  
أحمل اسمه بكل افتخار إلى والدي العزيز مبارك.

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والحنان إلى القلب الدافئ و الصدر  
الرحيم إلى من فارق النوم جفونها لتراعي وحرمت نفسها لترضييني إلى من رسمت  
شعار النجاح على قلبي أمي الحبيبة.

إليكم تحلو بالوفاء وتميزوا بالعطاء إلى ينايع الصدق الصافي إلى من معهم  
سعدت برفقتهم في دروب الحياة إخوتي .

أحبكم جميعا  
حفظكم الله ورعاكم.

# شكر وعرفان

اللهم لك الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه ولك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك  
الكريم وسلطانك العظيم،

لك الشكر يا رب أولا وأخيرا على ما أنعمته علينا من قوة وصبر وعزيمة لانجاز هذا  
البحث.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الوالدين الكريمين

كما لا تفوتني الفرصة بأن أتقدم بالشكر الخالص إلى أستاذي المشرف بوبكر محمد ،  
الذي لم يبخل علي بنصائحه وإرشاداته، وإلى كل الأساتذة الذين رفقوني خلال المشوار  
الدراسي.

إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد.

إلى من أحبهم قلبي ولم يكتبهم قلبي.

أکید لا ننسى أن أتقدم بالشكر للذين كان لهم الفضل في تزويدنا بمعلومات الدراسة  
الميدانية، مطاحن مؤسسة سيدي بن ذهبية .

## الفهرس

شكر وتقدير

الإهداء

الفهرس

قائمة الجداول والأشكال

|    |  |
|----|--|
| 01 | .....مقدمة عامة  |
|    | الفصل الأول: ماهية التدقيق الخارجي ومسؤولية مدقق الخارجي             |
| 10 | .....مقدمة الفصل   |
| 12 | .....المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي                             |
| 12 | .....المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي وتاريخ نشأته                |
| 18 | .....المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي                     |
| 22 | .....المطلب الثالث: أنواع التدقيق                                    |
| 31 | .....المبحث الثاني: مسؤولية ووثائق المدقق الخارجي                    |
| 32 | .....المطلب الأول: حقوق وواجبات المدقق الخارجي والمسؤولية واقعة عليه |
| 39 | .....المطلب الثاني: أدلة إثبات في التدقيق الخارجي                    |
| 48 | .....المطلب الثالث: أوراق عمل وتقرير المدقق الخارجي                  |
| 58 | .....خلاصة الفصل   |
|    | الفصل الثاني: دور التدقيق في تحقيق فعالية أداء في المؤسسة            |
| 61 | .....مقدمة الفصل   |

|    |   |
|----|---|
| 62 | المبحث الأول: مفاهيم حول الأداء وتقييم الأداء في المؤسسة .....                                  |
| 62 | المطلب الأول: مفهوم الأداء، أنواعه والعوامل المؤثرة فيه.....                                    |
| 67 | المطلب الثاني: مفهوم تقييم الأداء وأهميته في المؤسسة.....                                       |
| 70 | المطلب الثالث: المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم أداء في مؤسسة.....                          |
| 71 | المبحث الثاني: مراحل عملية تقييم الأداء وماهية التدقيق في تحقيق فعالية أداء في المؤسسة          |
| 71 | المطلب الأول: مراحل عملية تقييم الأداء.....   |
| 72 | المطلب الثاني: دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية أداء في مؤسسة.....                           |
| 77 | خاتمة الفصل.....  |
|    | الفصل الثالث: مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في مؤسسة مطحنة<br>سيدي بن ذهبية |
| 80 | مقدمة الفصل.....  |
| 81 | المبحث الأول : تقديم المؤسسة مطاحن سيدي بن ذهبيةMSB.....  |
| 81 | المطلب الأول:تعريف مؤسسةMSB.....  |
| 81 | المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي الخاص بها.....   |
| 90 | المطلب الثالث : أهداف المؤسسة MSB .....   |
| 92 | المبحث الثاني :التدقيق الخارجي كوسيلة لتحقيق فعالية الأداء في المؤسسة MSB... ..                 |
| 92 | المطلب الأول : أهمية تقييم الأداء في مؤسسة MSB.....   |
| 93 | المطلب الثاني : توصيات المدقق الخارجي لتحقيق فعالية الأداء في مؤسسة MSB.. ..                    |
| 96 | المطلب الثالث: محافظ الحسابات وكيفية تحقيقه لفعالية الأداء في مؤسسة MSB....                     |

|     |       |                |
|-----|-------|----------------|
| 99  | ..... | خاتمة الفصل    |
| 101 | ..... | الخاتمة العامة |

المصادر والمراجع

مقدمة

## المقدمة العامة:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت مهنة التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

تتمثل مهنة التدقيق في العمل الانتقادي لما قام به المحاسب ، إذ يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب ، حيث يقوم المدقق بإتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها المدقق مسبقا في صورة برنامج تدقيق، و تخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموما و متعارف عليها على المستوى المحلي و الدولي ، هذه المعايير تصدرها هيئات و منظمات مهنية مختصة و معترف بها دوليا لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق و المتمثل في إبداء الرأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق.

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

## 1- إشكالية البحث :

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

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

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

- أ. ما المقصود بالتدقيق الخارجي وما هي أنواعه وأهميته في المؤسسة؟
- ب. ماهي حقوق و واجبات المدقق الخارجي وما هي الوسائل التي على أساسها يتم العمل بها ؟
- ج. كيف تساهم نتائج التدقيق الخارجي في تقييم أداء المؤسسة؟.

## 2- الفرضيات:

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات الآتية:

- أ. يكمن الهدف من تقييم الأداء في المؤسسة في التحقق من حُسن استخدام مواردها؛
- ب . للمدقق حقوق يتمتع بها و كذلك على واجبات التي يجب الالتزام بها بحيث يقوم المدقق بجمع الأدلة الكافية لاستبيان وتوضيح النتائج والقرارات التي تخص حالة المؤسسة؛
- ج .يُمكن المدقق الخارجي وذلك من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده من تصحيح مسار وأداء المؤسسة و نجاحها.

### 3- حدود الدراسة:

تم تحديد إطار الدراسة في العناصر الآتية:

#### أ- الحدود الموضوعية:

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

#### ب. الحدود الزمنية:

يمكن حصر الحدود الزمنية للبحث في جانبين، الجانب النظري والذي نلتمسه من خلال التطور التاريخي للتدقيق والتطور التاريخي للأداء، والجانب التطبيقي عندما سنتطرق إلى تقييم الأداء من سنة 1998 إلى سنة 2017 .

#### ج. الحدود المكانية:

سيتم إسقاط الدراسة على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة " مطحنة سيدي بن زهية"

### 4- أسباب اختيار الموضوع:

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

#### أ. الأسباب الذاتية:

-المساهمة في إثراء المكتبة الوطنية و العربية ببحوث جديدة تواكب تطور مهنة التدقيق

الخارجي؛

- الرغبة و الميول الشخصي للاهتمام بالبحث في ميدان التدقيق،
- فتح المجال أمامنا كباحثين للبحث في المستقبل في ميدان التدقيق،

#### ب. الأسباب الموضوعية:

- تزايد أهمية و ضرورة إجراء التدقيق للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بسبب تزايد أهمية المعلومات المحاسبية خاصة بعد التحولات الاقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه؛
- إمكانية الحصول على المراجع و المصادر المتعلقة بإجراء هذا البحث؛
- يعتبر الموضوع محل البحث مرتبط بالتخصص الذي كنا ندرس فيه.

#### 5-أهمية البحث:

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي من بين المواضيع الأكثر اهتمام من طرف مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة الخاصة الملاك و المساهمين في المشروع ، لان هذه القوائم تمهدهم بمعلومات مالية و محاسبية يستخدمونها في اتخاذ قراراتهم الإدارية ، و بالتالي فان عملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسة تعتبر المرآة التي تعكس مدى صدق و صحة وموضوعية نتائجها في نهاية الفترة المالية.

#### 6-أهداف البحث:

إن لهذه الدراسة عدة أهداف وهي كما يلي:

- التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي و مدى تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- مدى اعتماد المدقق الخارجي على المعايير الحديثة لمهنة التدقيق الخارجي و اثر ذلك في تقديم معلومات صادقة لأصحاب المشروع.

- 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؛

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

## 7- المنهج المتبع:

سيتم الاعتماد في دراستنا هذه على من هجم تنوع، وهذا لما يشترطه الموضوع، حيث سنستعمل المنهج الوصفي لعرض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق، أهدافه، أهميته، تقييم الأداء، أدوات تقييم الأداء.... الخ. كما سنستعمل المنهج التاريخي فيعرض التطور التاريخي للتدقيق، التطور التاريخي للأداء . وسنستخدم كذلك المنهج التحليلي لتحليل معطيات المؤسسة أين قمنا بالتربص لإنجاز الدراسة التطبيقية لهذا الموضوع . كما سنعتمد على منهج دراسة الحالة لإحدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والمتمثلة في " مطحنة سيدي بن ذهبية "

## 8. الدراسات السابقة:

لقد تم الاعتماد في هذا البحث على دراسات جامعية تم إعدادها من طرف طلبة الماجستير من أهمها :

بومعزة حليلة، التحليل أداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية، دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، دفعة 2001/2002، جامعة الجزائر

من خلال هذه الدراسة نجد أن الباحثة ركزت فقط على الجانب المالي للمؤسسة دون إعطاء الأهمية للجوانب غير المالية، حيث نجد أن هذه الأخيرة تعتبر الأساس لتحقيق

أهداف الأداء المالي . وبالتالي حتى تستطيع المؤسسة أن تفرض نفسها بين منافسيها عليها أن تم بأدائها المالي وأدائها غير المالي أي بالجوانب المالية وبالجوانب غير المالية، وعلى هذا الأساس فإنه يجب على المؤسسة أن تقوم بتقييم أدائها المالي وأدائها غير المالي باستمرار.

## 9- صعوبات البحث:

- لم أواجه صعوبات كثيرة في الجانب النظري ،لأنني وجدت سهولة في الحصول على الكتب من المكتبة و أجدها متوفرة ، كذلك ساعدتني بعض البحوث التي جلبتها من المواقع الالكترونية و الملتقيات العلمية .

- التأخير و التأجيل في المواعيد من طرف موظفي المؤسسة عند اجراء الزيارات الى المؤسسة مما الدراسة الميدانية .

- عدم التمكن من إجراء متابعة و مراقبة حيادية لمدى مطابقة التسجيلات المحاسبية مع المستندات المحاسبية ، بسبب الأشغال الدائم لوظيفة المحاسبة و ضرورة الاستعانة بجهاز الإعلام الآلي الخاص بالمحاسب .

## 10. أدوات الدراسة المستخدمة(أسلوب جمع البيانات) :

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

ب-الدراسة التطبيقية :الاعتماد على الوثائق الداخلية الخاصة بالمؤسسة-مطحنة سيدي بن ذهبية - التي ستؤخذ كدراسة حالة، بالإضافة إلى بعض المقابلات الفردية التي قمنا بها مع بعض المسؤولين والمختصين داخل المؤسسة، وهذا عند قيامنا بالدراسة التطبيقية لهذا الموضوع؛

ج .استخدام شبكة الانترنت،

## 11- التقسيم المنهجي:

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

قمنا في الفصل الأول والذي جاء بعنوان: "ماهية التدقيق الخارجي ومسؤولية مدقق الخارجي" تقسيمه إلى مبحثين، حيث سنتناول في المبحث الأول مفهوم التدقيق وتاريخ نشأته، أهداف وأهمية التدقيق، أنواع التدقيق، أما في المبحث الثاني فسنعرض إلى حقوق وواجبات المدقق والمسؤولية الواقعة عليه، أدلة الإثبات وكذلك أوراق عمله والتقرير الذي يقوم بإعداده.

أما الفصل الثاني والذي كان تحت عنوان: "دور التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة" فقد قسمناه كذلك إلى مبحثين، حيث نتطرق في المبحث الأول لمفهوم الأداء وأيضاً إلى أنواع الأداء والعوامل المؤثرة فيه، و سنتحدث كذلك حول تقييم الأداء مع تحديد أهميته في المؤسسة والمتطلبات الأساسية لنجاح عملية التقييم . أما في المبحث الثاني فسنتناول مراحل عملية تقييم الأداء و أيضاً دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية أداء في المؤسسة .

بينما الفصل الأخير والذي خصصناه للدراسة التطبيقية والذي جاء تحت عنوان: "مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في مؤسسة مطحنة سيدي بن ذهبية" فقد قسمناه إلى:

مبحثين،

-المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن سيدي بن زهية، حيث تناول تعريف المؤسسة والهيكل الخاص بها وأهدافها

-أما المبحث الثاني: التدقيق الخارجي كوسيلة لتحقيق فعالية أداء في مؤسسة مطاحن سيدي بن زهية والذي تناولنا فيه أهمية تقييم أداء في المؤسسة مع توصيات المدقق الخارجي لتحقيق فعالية الأداء و محافظ الحسابات وكيفية تحقيقه لفعالية أداء المؤسسة.

# الفصل الأول

## مقدمة الفصل:

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

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

وللتعرف أكثر على التدقيق الخارجي ومسؤولية المدقق الخارجي، فقد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين:

-المبحث الأول والذي كان بعنوان "ماهية التدقيق الخارجي" فسنتناول فيه مفهوم وتاريخ نشأة التدقيق الخارجي، أهميته وأنواعه.

-أما في المبحث الثاني والذي جاء بعنوان "مسؤولية ووثائق المدقق الخارجي" فسننتظر إلى حقوق وواجبات المدقق الخارجي، أدلة الإثبات وأوراق عمل المدقق الخارجي وأخيرا التقرير الذي يقوم بإعداده هذا الأخير.

## المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

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

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

- مفهوم وتاريخ نشأة التدقيق الخارجي

- أهمية وأهداف التدقيق الخارجي

- أنواع التدقيق

### المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي وتاريخ نشأته

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

### الفرع الأول: نشأة التدقيق الخارجي

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

#### 1- فترة ما قبل 1500:

في هذه الفترة انتشر استعمال مصطلح "Auditor" المشتق من أصل كلمة Audire بمعنى يستمع، فالتدقيق مهنة نشأت منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والامبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة<sup>1</sup> علما أن التدقيق في هذه المرحلة كان يشمل التدقيق الكامل،

<sup>1</sup>-هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 3، 2006، ص 17.

وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومنع التلاعب من قبل المسؤولين عن حياة الأشياء المادية والتأكد من أمانة الحائزين لها.

## 2-الفترة الممتدة من 1500 إلى 1850:

انتشر النشاط التجاري في أوروبا وخاصة في ايطاليا خلال هذه الفترة، وبرزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية، ويظهر نظام القيد المزدوج<sup>2</sup> أمكن تسجيل العمليات التجارية بصفة منظمة.

في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقاً تفصيلياً لجميع العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات<sup>3</sup>

## 3-الفترة الممتدة من 1850 إلى 1905:

تميزت هذه الفترة بظهور مؤسسات المساهمة الكبيرة الحجم نسبياً وذات العمليات الكثيرة، وغياب الملكية عن الإدارة، مما تطلب وجود وكلاء عن أصحاب رأس المال يتولون الرقابة على الإدارة والتأكد من سلامة العائد على رأس المال المستمر. وألزم كذلك وجود مدقق مستقل ومؤهل لتدقيق عمليات تلك المؤسسات مع وجود جمعيات مهنية تشرف على المهنة وأدائها لواجبها<sup>4</sup>

ولقد كان هدف التدقيق هو اكتشاف ومنع الأخطاء، وكذا التلاعب والغش بفحص النظام المحاسبي، وتوجيه الاهتمام إلى تثبيت جانب من نظام الرقابة الداخلية خلال

---

\*-طريقة القيد المزدوج لتسجيل الحسابات التي جاء بها الايطالي Luca Pacioli سنة 1494 في كتابه Sunma de Larithmetica

<sup>3</sup>-هادي التميمي، مرجع سابق، ص 17.

<sup>4</sup>-حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، الأردن، الطبعة ، 1999، ص 2.

الإجراءات المتبعة لتنفيذ أنشطة المؤسسة، كما بقي أسلوب الفحص التفصيلي سائداً مع قبول أسلوب الفحص بالعينات في نطاق محدود.

#### 4-الفترة الممتدة من 1905 إلى 1960:

لقد تطور الهدف الرئيسي للتدقيق إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي خلال هذه الفترة، وأصبح اكتشاف ومنع الأخطاء، غرضاً فرعياً مع التأكيد على أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغيير أسلوب التدقيق من الاعتماد على التدقيق التفصيلي إلى استخدام أسلوب العينات، وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها، ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية

#### 5-الفترة ما بعد 1960:

عرفت هذه المرحلة ازدهاراً كبيراً للتدقيق، حيث شهدت التأكيد على<sup>5</sup>:

أ-أن الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية

ب-الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ج-الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي، التحليل المالي، خرائط التدقيق، العينات الإحصائية وبحوث العمليات، وهذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الإعلام الآلي،

د-استخدام المدقق للأساليب الكمية يحقق الدقة ويقربه من الموضوعية، من خلال تطوير الأساليب الرياضية والإحصائية وذلك لخدمة أغراض التدقيق.

من خلال التطور التاريخي للتدقيق، نجد أنه لم يكن ليوجد ما لم يكن هناك طلب على خدماته في المجتمع، وقد أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية بياناً بالمفاهيم الأساسية للتدقيق حددت فيه أربع حالات تخلق طلباً على خدمات التدقيق:

---

<sup>5</sup>-بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدقيق تخصص نقود وماليه، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص 6.

-التعارض بين القائمين بأعداد المعلومات (إدارة المؤسسة) ومن يستخدمها (الملاك، الدائنين، أو أي طرف ثالث غير الإدارة) يمكن أن يؤدي إلى إنتاج المعلومات المتحيزة<sup>6</sup>

-الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات

-الخبرة المتقدمة المطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها

-العوامل التي تحول دون مقدرة مستخدمي المعلومات للوصول إلى هذه العمليات بشكل مباشر، وكذا عدم مقدرتهم على تقييم جودة تلك المعلومات بأنفسهم.

معنى هذا أنه إذا كان هناك تعارضا بين الملاك والدائنين والمجموعات التي تستخدم القوائم المالية من ناحية، وإدارة المؤسسة التي تتولى إعداد هذه المعلومات من ناحية أخرى فإن هذه القوائم المالية ستكون متحيزة علاوة على ذلك، فإن المعلومات التي تشمل عليها القوائم المالية تساعد في اتخاذ القرارات المالية، وطالما أن مستخدمي المعلومات غالبا تتقصصهم الخبرة أو يوجد ما يمنعهم من التحقق بشكل مباشر من المعلومات التي يستخدمونها، فإن هذه العوامل مجتمعة تبين مدى الحاجة للتدقيق المستقل

### الفرع الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي

لقد تم تعريف التدقيق من طرف مختلف الهيئات المهنية من بينها نجد: الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين « UEC » Union européenne des experts comptables économiques et financiers الذي عرف التدقيق بأنه: "مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة الوضعية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد المنصوص عليها في البلد الذي تنشط فيه"<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup>-Bernard Gerlibd, audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises dunod, paris, 1991,p28.

أما معهد المحاسبة الأمريكي (AAA) American accounting association فعرف التدقيق بأنه: "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بالنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"<sup>8</sup>

أما الاتحاد الدولي للمحاسبين ifac international federation of accountants عرف التدقيق على أنه عبارة عن: "مراقبة المعلومة المالية الصادرة عن المؤسسة وذلك من خلال إبداء الرأي حول صحة وصدق هذه المعلومة"<sup>9</sup>

وعرف التدقيق أيضا بأنه: "اختبار مدى صدق وشرعية القوائم المالية للمؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال التأكد من صحة كل التسجيلات المتعلقة بمختلف عملياتها وأنشطتها"<sup>10</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي للتدقيق والذي هو عبارة عن الفحص الذي يقوم به مهني مستقل والذي يتمتع بكفاءة للقيام بهذا الفحص، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد حول سلامة وشرعية الحسابات. حيث نعني بشرعية الحسابات احترام مختلف القواعد والقوانين المعمول بها، وفي حالة غياب القواعد والقوانين فإنه يشترط احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أما سلامة (صدق) الحسابات فنعني بها التطبيق بحسن النية لتلك الإجراءات والقواعد والقوانين

### المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي

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

---

<sup>8</sup>- عبد الرحمان توفيق، منهج المهارات المالية والمحاسبة التقدمية الرقابة المالية والتدقيق الداخلي، مركز المهنية للإدارة مصر، الطبعة 3، 2004،

<sup>9</sup>- Bernard Ergmond, ibid, p28

<sup>10</sup>- Groupe consultatif d'assurance aux plus pauvres, audit externe des institutions de micro finance, guide pratique, « France, série n03, outil technique, 2000, p7.

## الفرع الأول: أهداف التدقيق الخارجي

تتمثل أهداف التدقيق فيما يلي:<sup>11</sup>

- التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، والتأكد من مدى امكانية الاعتماد عليها،
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش،
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك،
- اعتماد الإدارة على التدقيق في تقرير ورسم السياسات الادارية واتخاذ القرارات في الحاضر أو في المستقبل،
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم،
- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة،
- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق،
- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها،
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى أهداف المرسومة،
- تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية أي النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري،
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة،
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة،

---

<sup>11</sup>-نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 20-21.

## الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي:

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، ولهذه الوسيلة أهمية كبيرة هذا بالنظر إلى الخدمة التي تقدمها لمختلف الجهات التي تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها. تتمثل هذه الجهات في<sup>12</sup>:

### 1- إدارة المؤسسة:

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

### 2- الملاك والمستخدمين:

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

### 3- الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب وهذه تعتمد على بيانات واقعية سليمة.

---

<sup>12</sup>-خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2009، ص 12-13.

بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات أو تقديم إعانات مالية لبعض المؤسسات.

#### 4-رجال الاقتصاد:

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

#### 5-نقابات العمال:

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

#### 6-أهمية التدقيق في تخصيص الموارد:

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

#### 7-أهمية التدقيق بالنسبة للاقتصاد القومي:

يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة، وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة. ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وخير عون الدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية

وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم. والمدقق يعتبر خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق الخطط المرسومة، والوصول إلى أقصى مستوى للكفاية الإنتاجية، من استخدام إمكانياتها المتاحة المادية، الطبيعية، الاقتصادية، المثالية والبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين.

### المطلب الثالث: أنواع التدقيق

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

#### الفرع الأول: من حيث نطاق عملية التدقيق

ينقسم التدقيق حسب هذه الزاوية إلى:

#### 1-التدقيق الكامل:

إن المقصود بالتدقيق الكامل، التدقيق الذي يحمل المدقق إطارا غير محدد للعمل الذي سيؤديه، وفيه يستخدم رأي الشخصي في تحديد درجة التفاضل فيما يقم به من أعمال ويعتبر المدقق مسؤولا عن أية أضرار تنشأ عن تهاونه في أية ناحية من نواحي العمل أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المطلوبة منه القيام بها.

ويلجأ المدقق إلى إتباع أسلوب التدقيق الكامل في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية، مما يجعله غير مطمئن تماماً لقوة هذا النظام، فيضطر إلى استخدام أسلوب التدقيق الكامل لتنفيذ برنامج عمله<sup>13</sup>

## 2-التدقيق الجزئي:

المقصود بالتدقيق الجزئي العلم الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة، بتعبير آخر، هو ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق للعمليات المالية، ولا يكون المدقق مسؤولاً في هذا النوع من التدقيق عن أية أضرار قد تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى الدفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المدقق قد منعتة من فحصها.

ويجب على مدقق الحسابات في حالة التدقيق الجزئي عمل اتفاق كتابي يحدد فيه المطلوب منه القيام به، كما يجب عليه أن لا يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أداه من عمل وذلك حتى لا تقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه في هذا الاتفاق<sup>14</sup>

## الفرع الثاني: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق

ينقسم التدقيق إلى:<sup>15</sup>

### 1-التدقيق النهائي:

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

<sup>13</sup>-محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2007، ص 40.

<sup>14</sup>-يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص

15.

<sup>15</sup>-محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر

2004/2005، ص 50-52.

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

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

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

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

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

## 2- التدقيق المستمر:

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

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

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

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

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

إلى جانب الخصائص التي يتميز بها التدقيق المستمر إلا أنه يعاني من مجموعة من النقائص نوجزها فيما يلي:<sup>16</sup>

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

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

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

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

### الفرع الثالث: من حيث درجة الإلزام

<sup>16</sup>-خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 2، 2004، ص 34-35

في ظل هذا المعيار ينقسم التدقيق إلى<sup>17</sup>

## 1-التدقيق الإلزامي:

وهو التدقيق الملزم بنص القوانين في الدولة، ومثال ذلك، القوانين المنظمة لمؤسسات المساهمة في مختلف الدول، فمن أهم ما تنص عليها هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للمؤسسة يتولى تدقيق حساباتها وقوائمها المالية، وقد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة قرار تعيينه وتحديد أتعابه.

## 2-التدقيق الاختياري:

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

أ-تدقيق وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة

ب-تدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة

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

د-تدقيق أوراق ومستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة ما

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

## الفرع الرابع: من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات)

في ظل هذا المعيار ينقسم التدقيق إلى:

## 1-التدقيق التفصيلي:

---

<sup>17</sup>-محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مرجع السابق، ص 41-42.

وهو التدقيق الذي كان سائدا في بداية عهد المهنة وفيه المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة كما أنها خالية من الأخطاء والغش والتلاعب، ولذلك نجد أن هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة لأن عدد عملياتها قليل نسبيا.

## 2- التدقيق الاختياري:

وهو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا النوع من التدقيق بإتباع أحد الأساليب التالية:

أ-التقدير الشخصي للعينه (العينات الحكمية)

ب-استخدام علم الإحصاء (العينات الإحصائية)

## الفرع الخامس: من حيث الأهداف

حسب هذا المعيار ينقسم التدقيق إلى:

## 1-تدقيق القوائم المالية:

يتم إجراء تدقيق القوائم المالية للتحقق من إعدادها طبقا لمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، ولتحديد ما إذا كانت هذه القوائم قد تم إعدادها وفقا لهذه المبادئ يجري المدقق الاختبارات اللازمة والملائمة لتحديد ما إذا كانت هذه القوائم تتضمن أخطاء هامة أو تحريف (مغالاة أو نقص) لبعض بنود القوائم المالية، ويجب على المدقق أن يقوم مدى عدالة عرض القوائم المالية من وجهة النظر شمولية تتسع لتشمل العمليات الحسابية، فهم طبيعة نشاط المؤسسة البيئية التشغيلية التي تعمل فيها، علاقتها مع الموردين والعملاء،

وكذلك إستراتيجية المؤسسة وتحليلها وبيان ما إذا كانت تؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية<sup>18</sup>.

## 2- التدقيق الإداري:

يقوم هذا النوع من التدقيق على اختيار وتقييم المعلومات الخاصة بتسيير كل وظيفة من وظائف المؤسسة، بهدف إبداء رأي فني محايد حول هذه المعلومات ومدى ملاءمتها في اتخاذ القرارات المختلفة، وهذا بالاستناد على معايير الكفاءة والفعالية<sup>19</sup>.

ويتفرع التدقيق الإداري في تدقيق التأمينات، تدقيق الموارد، التدقيق الجبائي، التدقيق الالكتروني، التدقيق التجاري، التدقيق الإنتاجي... الخ.

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

## 3- تدقيق الأهداف:

يقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة المرسومة سلفاً والمخطط لها قد تحققت فعلاً، فالتدقيق لم يعد هدفه تصيد الأخطاء، وإنما تحسين الأداء وتحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية<sup>20</sup>.

## 4- التدقيق الاجتماعي:

لم يعد الهدف الوحيد لوجود أية مؤسسة واستمرارها هو تعظيم الربح فقط، بل شاركه في ذلك أهداف أخرى مهمة، منها تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه، ومن هنا يعنى هذا النوع من التدقيق بالتأكد من قيام المؤسسة المعنية بمثل هذا الواجب<sup>21</sup>.

<sup>18</sup>-أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 2، ص 2005، ص

<sup>19</sup>-Bernard Germond,ibid, p33.

<sup>20</sup>-خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سابق، ص 32.

## الفرع السادس: من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق

ينقسم التدقيق من هذه الزاوية إلى:

### 1-التدقيق الداخلي:

وهو التدقيق الذي يتم بوساطة طرف من داخل المؤسسة، ويهدف بالدرجة الأولى إلى<sup>22</sup>

أ-التأكد من أن البيانات والمعلومات المقدمة للإدارة سليمة ودقيقة ومألوفة

ب-تحديد مخاطر الاستغلال والاستثمار التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة

ج-التأكد من احترام تطبيق الإجراءات والسياسات المعمول بها في المؤسسة، ومختلف

القواعد والقوانين التي نصت عليها مختلف التشريعات

د-التأكد من تحقيق المؤسسة الأهداف التي سطرته وخططت للوصول إليها

هـ-اكتشاف ومنع الأخطاء والتلاعب والانحراف عن السياسات المرسومة

و-تقديم تقرير لمختلف المستويات الإدارية المعنية، عن الانجازات والفروقات وأسبابها

وطرق حل المشكلات.

### 2-التدقيق الخارجي:

وهو التدقيق الذي يتم بوساطة طرف من خارج المؤسسة، ويكون مستقلا عن إدارتها،

فهو مسؤول عن إبدائه لرأيه في التقرير الذي يقوم بإعداده حول عدالة تصوير الميزانية

للوضع المالي للمؤسسة، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها في الفترة المالية

المعنية.

بالرغم من أن هدف كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي هو رفع الكفاية الإنتاجية في

المؤسسة (لكن بطرف مختلفة) إلا أن هناك اختلاف بينهما والذي نبينه في الجدول التالي:

<sup>21</sup>-نفس المرجع السابق، ص 40.

<sup>22</sup>-Groupe consultatif d'assistance aux plus pauvres,ibid, p13.

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

### التدقيق الخارجي

### التدقيق الداخلي

تتفد مهمة التدقيق من شخص داخل المؤسسة تنفذ مهمة التدقيق من شخص مستقل تماما عن (مأجور) المؤسسة

يعتبر التدقيق الداخلي اختياري للمؤسسة، فإنشاؤه يعتبر التدقيق الخارجي إجباري يفرضه عليها المشرع يدخل ضمن استراتيجيات وأهداف المؤسسة

التدقيق في العمليات هدفه وضع تحسينات وتطبيق التدقيق في العمليات قصد تحديد مدى فعالية نظام صحيح للسياسات والإجراءات، فالتدقيق لا يقتصر المراقبة الداخلية ومصادقية المعلومات المالية. على الجانب المالي فقط.

من الضروري أن يكون المدقق مستقل على الخزينة يكون المدقق مستقل تماما عن ادارة المؤسسة في كل ومصلحة المحاسبة وكذا باقي وظائف المؤسسة، لكنه عمليات الفحص والتقييم. يبقى يتبع الأوامر الصادرة من ادارة المؤسسة

تدقيق العمليات في المؤسسة يكون بصفة مستمرة، التدقيق يكون بصفة دورية، يحدده المدقق حسب على مدار أيام السنة برنامج تدخلاته.

Source : HaminiAllel, le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, 1993, p43.

بالرغم من وجود اختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، إلا أن مجال كل واحد منهما واسع، فوجود نظام سليم التدقيق الداخلي يزيد من اعتماد المدقق الخارجي على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية، ويقوم باستعمال أسلوب العينات عند قيامه بالتدقيق. كذلك يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على التوضيحات المقدمة له من طرف المدقق الداخلي، لما له من خبرة شاملة في عمليات وإجراءات المؤسسة، كما يستطيع اعتماد بعض الكشوف والقوائم والتحليلات التي أعدها المدقق الداخلي، كما يعتمد على دقة أعمال قسم التدقيق الداخلي بالنسبة لفحص عمليات الفروع التي لا يمكن من زيارتها.

ولكن رغم هذا التعاون الوثيق، فإن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي لن يغني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق خارجي محايد ومستقل.

### **المبحث الثاني: مسؤولية ووثائق المدقق الخارجي**

إن المدقق يتحمل كامل مسؤوليته عند قيامه بأداء مهمة التدقيق في المؤسسة، وعن التصريحات التي يذليها والتي تعتمد على أدلة ومصادر عملية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

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

وسنتعرض في هذا المبحث إلى:

-حقوق وواجبات المدقق الخارجي والمسؤولية الواقعة عليه

-أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي

-أوراق عمل وتقرير المدقق الخارجي

### **المطلب الأول: حقوق وواجبات المدقق الخارجي والمسؤولية الواقعة عليه**

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

### **الفرع الأول: حقوق المدقق الخارجي**

يتمتع المدقق بحقوق معينة تنبع أساساً من ارتباطه بأداء الخدمات المهنية، وتتمثل هذه الحقوق في:<sup>23</sup>

### **1- حق الاطلاع على جميع دفاتر وسجلات ومستندات المؤسسة تحت التدقيق في أي وقت:**

لقد جرى العرف بأن يقوم المدقق بإبلاغ المؤسسة قبل حضوره للبدء في عمله، لكن في بعض الأحيان قد يرى المدقق ضرورة الحضور المفاجئ في أي وقت للاطلاع على سير العمل وللتحقق من بعض البنود، مثال ذلك الجرد المفاجئ للنقدية والأوراق المالية وكذلك الجرد المفاجئ لمخزن البضاعة، وخاصة إذا كان لديه شك في احتمال وجود تلاعب أو غش أو تزوير من قبل موظفي المصلحة المالية أو أمين المخازن، كما أنه له الحق في الاطلاع على جميع الدفاتر والسجلات سواء كانت مالية أو إحصائية أو إدارية، وكذلك الاطلاع على جميع المستندات، والتي تشمل مستندات القيد الأولية وجميع المراسلات الواردة والصادرة وأي مستندات أخرى يرى ضرورتها.

### **2- حق طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات:**

للمدقق الحق في طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورته للتنفيذ عملية التدقيق، ونجد أن هذا الحق متمم لحق الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، حيث قد يحتاج المدقق إلى إيضاحات أو تفسيرات من قبل المديرين أو الموظفين حول ما ورد بالدفاتر والسجلات والمستندات، ونجد أن الإدارة ليس لها الحق في منع أي إيضاحات أو بيانات يطلبها المدقق بحجة أنها غير ضرورية، حيث أن هذا التقدير متر وكل حكم المدقق فهو الذي يحدد ضرورة أو عدم ضرورة الشيء.

### **3- حق تحقيق موجودات المؤسسة والتزاماتها:**

---

<sup>23</sup> - إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 53-54.

إن الغرض من عملية التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد على عدالة القوائم المالية، وللوصول إلى ذلك يجب أن يقوم المدقق بجميع الإجراءات التي يستطيع من خلالها تحقيق الموجودات والالتزامات بالمؤسسة تحت التدقيق، ولذلك على إدارة المؤسسة تسهيل هذه المهمة للمدقق وتمكينه من عمليات التحقق المختلفة.

بالإضافة إلى ما سبق نجد<sup>24</sup>:

#### 4- حق دعوة الهيئة العامة:

يحق للمدقق أن يطلب إلى مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة لاجتماع في المواعيد المقررة في نظام المؤسسة، إذا أهم لرئيس مجلس الإدارة توجيه تلك الدعوة، كما يحق للمدقق أو المدققين من فردين أو مجتمعين أن يطلبوا إلى الرئيس مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة في أي وقت إذا راو إذا لكم فيدا.

#### 5- حضور اجتماعات الهيئة العامة العادية وغير العادية:

يحق للمدقق حضور اجتماعات الهيئة العامة وغير العادية لتلاوة تقريره عن عمليات التدقيق التي قام بها، أو إبداء وجهة نظره في كلما يتعلق بعمله، وله أيضا حق الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها مجلس الإدارة للمساهمين.

#### 6- مناقشة الاقتراح المقدم بعزله:

لم تنشر حال قوانين المختلفة لمزاولة مهنة التدقيق حق المدقق في مناقشة الاقتراح المقدم بعزله من عمله، إلا أن ذلك يعتبر من الحقوق التي يجب أن يتم تعبها، وذلك منعا للعزل التعسفي الذي يقوم به أعضاء مجلس الإدارة في امتلاكه لنسبة كبيرة من أسهم رأس المال، وكذلك قد يؤدي عزل المدقق إلى الإساءة إلي هو إلى سمعته إذا لم يتم الاستماع إلى دفاع المدقق وحقه في مناقشة اقتراح العزل.

#### 7- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية:

<sup>24</sup> - خالد خطيب، خليل الرفاعي، مرجع سابق، ص 127.

يحق للمدقق إذا وجد أنه لا يستطيع الحصول على كافة البيانات والإيضاحات التي يراها ضرورية لمزاولة عمله، أو في حالة ارتكاب العديد من الأخطاء أو عدم انتظام الدفاتر المسوكة من قبل المؤسسة، الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطيع تكوين رأي بشأنها لأي سبب من الأسباب.

### الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي

يجب على المدقق أن يلتزم بالواجبات التالية:<sup>25</sup>

#### 1- ضرورة التزام المدقق بمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذه لعملية التدقيق:

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

#### 2- تدقيق أعمال المؤسسة:

وهنا يجب على المدقق القيام بما يلي<sup>26</sup> :

أ- مراقبة أعمال المؤسسة

ب- تدقيق حساباتها وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية،

ج- فحص الأنظمة المالية والإدارية للمؤسسة وأنظمة الرقابة المالية الداخلية لها، والتأكد من

مدى ملاءمتها لحسن سير أعمال المؤسسة والمحافظة على أعمالها

<sup>25</sup>- ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 54.

<sup>26</sup>- حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 97.

د-التحقق من موجودات المؤسسة وملكيته لها، والتأكد من قانونية وصحة الالتزامات المترتبة عليها

هـ-الاطلاع على قرارات مجل الإدارة والتعليقات الصادرة عن المؤسسة

و-تقديم تقرير خطي للهيئة العامة

### 3-ضرورة تقديم المدقق لتقريره مكتوبا:

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

### 4-ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العامة:

يجب على المدقق أن يحضر الاجتماع السنوي للجمعية العامة وذلك للرد على استفسارات المساهمين حول ماورد في تقريره في القوائم المالية وملاحظاتها.

### 5-ضرورة التزام المدقق بقواعد قانون المهنة:

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

### الفرع الثالث: هيئات تعيين المدقق الخارجي

تختلف جهات أو هيئات تعيين المدقق في المؤسسة حسب اختلاف نوع المؤسسات، ففي حالة المؤسسات الفردية يتم تعيين المدقق من طرف صاحب المؤسسة، وفي حالة مؤسسة الأشخاص فأمر تعيينه يكون باتفاق الشركاء، أما في مؤسسات المساهمة فان سلطة تعيين المدقق تكون من اختصاص الجمعية العامة للمساهمين. وبهذا يكون حق المدقق في يد من سيوجه إليهم التقرير، وفي المؤسسات المساهمة قد تفوض الجمعية العامة للمساهمين سلطة تعيين المدقق إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا للمؤسسة، غير انه في هذه الحالة قد

تكون استقلالية المدقق في موضع تساؤل وقد يشعر المدقق بأنه مدين لإدارة لأنها السبب في الاستعانة بهو خاصة وأن عمل المدقق يتمثل في إبداء رأيه حول القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة، ولهذا لا يج بتفويض سلطة تعيين المدقق إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا إلا في أضيق الحدود وذلك حفاظا على استقلالية وحياد المدقق.<sup>27</sup>

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

### الفرع الرابع: مسؤولية المدقق الخارجي

تقسم المسؤوليات الواقعة على المدقق إلى:

#### 1-المسؤولية المدنية:

إن المدقق مسؤول تجاه المؤسسة وتجاه الأطراف الأخرى، الأطراف التي تعتمد على التقرير، نتيجة لارتكابها لأخطاء وإهمال هو تقصيره لواجباته عند قيامه بأداء مهمته.<sup>28</sup>

تتمثل المسؤولية المدنية بالنسبة للمدقق في نواحي القصور التي تتعلق بعمل هو من أهمها.

أ-حالة إهمال المدقق عند قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة

ب-حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء تدقيقه للمؤسسة

ج-عدم قيامه أصلا بعملية التدقيق

فإذا أهمل المدقق في أداء وظيفته، مما أدى إلى اكتشافه الذي تسبب في الخسائر التي كان يمكن تفاديها، فيعتبر المدقق مسؤولا عن تعويض المدعي عن الأضرار التي

<sup>27</sup>- إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 55.

<sup>28</sup>-Gérard Lejeune, jean Pierre Emmerich, audit et commissariat aux comptes. Gualino éditeur

لحقت به وتقع على الدوائر القضائية مسؤولية تحديد ما إذا كان المدقق مهملًا في اكتشافه الغش أملا.

## 2-المسؤولية الجنائية:

وهي المسؤولية الناجمة عن فعل إجرامي يقوم بها لمدقق أثناء ممارسة عمله، بموجب بدعوى عامة تحركها النياية العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية، إذ أن الفعل الإجرامي يؤدي إلى إلحاق الضرر بالمجتمع.

والجدير بالذكر أن معظم دول العالم لمتكن متساهلة فيفرض العقوبة والغرامة على المدقق الذي يخلب آدا بالمهنة والعمل على مساءلة المدقق قانونيا وتحملها لمسؤولية الجنائية في ارتكابه لبعض الجرائم المنصوص عليها قانونا، ونذكر فيما يلي أهم الجرائم التي يمكن أن يقوم بها المدقق والتي تتعد عنها المسؤولية الجنائية<sup>29</sup>:

أ-القبول بالقيام بمجموعة من الوظائف رغم وجود تعارض بينها

ب-إعطاء معلومات خاطئة عن المؤسسة

ج-عدم التصريح والكشف عن الجرح المرتكبة لوكيل الجمهورية

د-عدم الاحتفاظ بالسر المهني

هـ-إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التيار بعض المسؤولين وعدم تضمين

تقرير هذا كخوف على مصالحها الشخصية في المؤسسة

و-تدوين معلومات كاذبة في تقريرها وفي شهادته عند طلبها أما ما لجمعية العامة

للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين

ز- تأمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي

القصور والإهمال في إدارة المؤسسة.

---

<sup>29</sup>- حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 105.

### 3-المسؤولية المهنية:

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

#### المطلب الثاني: أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي

عبر كل مرحلة من مراحل التدقيق، يقوم المدقق بجمع الأدلة الكافية لاستبيان وتوضيح النتائج والقرارات التي تخص المؤسسة، لكن لإلمام جيد بأدلة الإثبات لابد من اختيار التقنيات والوسائل الملائمة للأوضاع والتنسيق فيما بينها، وهنا نشير إلى أن خبرة وكفاءة المدقق تلعب دوراً هاماً في ادراك وفهم صحيح لوقائع المؤسسة.

#### الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات

يعرف دليل الإثبات بأنه: "أي شيء يمكن أن يجعل الشخص يعتقد بأن حقيقة معينة أو تأكيد معين يعتبر حقيقي أو غير حقيقي. فدليل الإثبات في التدقيق يمثل كافة المعلومات المستخدمة عن طريق المدقق، للتوصل إلى استنتاج يتأسس عليه رأيه، وهو يتضمن السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى التي تقوم عليها القوائم المالية"<sup>30</sup>.

يتمثل العمل الرئيسي للمدقق في إيجاد دليل إثبات باستخدام إجراءات، ونجد أن الإجراءات الأساسية هي تلك الاختبارات التي تؤدي للحصول على دليل إثبات لاكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وهي تتكون من نوعين هما:

#### 1-اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة

#### 2-الإجراءات التحليلية

<sup>30</sup>- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سابق، ص 364.

## الفرع الثاني: أنواع أدلة الإثبات

توجد تقسيمات كثيرة لأنواع أدلة الإثبات في عملية من التدقيق، من بين هذه التقسيمات نجد<sup>31</sup>:

### 1- أدلة الإثبات من داخل النظام المحاسبي: وهي

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

### 2- أدلة الإثبات من خارج النظام المحاسبي:

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

## الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في كمية الأدلة في التدقيق الخارجي

على المدقق أن يقوم بجمع أكبر قدر ممكن من أدلة الوثائبات، ليدعم بها رأيه الفني الذي سيفصح عنه في تقريره، إلا أن هناك عوامل مؤثرة على كمية الأدلة، يمكن حصرها في الآتي<sup>32</sup>:

<sup>31</sup> - يوسف محمود جريوع، مرجع سابق، ص 175-176.

<sup>32</sup> - خلف عبد الله، الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق، الأردن، الطبعة 1، 2006، ص 47-

## 1-مدى شمولية وكفاية الأدلة:

على المدقق جمع تلك الأدلة التي تتناسب وظروف الحال مع طبيعة العنصر موضوع التدقيق، فقد يكون دليل واحد كافي لتحقيق أهداف علمية الفحص.

## 2-الأهمية النسبية:

تتناسب الأهمية النسبية مع كمية الأدلة طرديا، فكلما زادت الأهمية النسبية لبند (عنصر) معين، كلما قام المدقق بجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة لتدعيم صحة رأيه.

## 3-درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر موضوع التدقيق:

كلما زادت احتمالات تعرض العنصر موضوع التدقيق للاختلاسات والتلاعب (مثل النقدية)، كلما كان على المدقق أن يجمع أكبر كمية ممكنة من الأدلة.

## 4-درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية:

إن وجود نظام رقابة داخلية سليم فهذا دليل على انتظام والسجلات، بمعنى آخر كلما كانت الأنظمة المطبقة سليمة ودقيقة كلما انعكس ذلك على كمية الأدلة وحجم العينة والاختبارات.

## 5-تكلفة الحصول على الأدلة والقرائن:

على المدقق أن يوازي بين كيفية الحصول على الأدلة وعامل التكلفة المالية والوقت والجهد، فإذا كانت التكلفة أكبر من المنفعة فعلى المدقق أن يسعى إلى الحصول على بدائل أقل تكلفة.

## 6-مدى ملائمة الأدلة لطبيعة العنصر محل الفحص:

إن تقدير مدى قوة الأدلة والقرائن ودرجة الاعتماد والمفاضلة بينها تعود إلى تقدير المدقق وحكمه الشخصي المبني على الخبرة والمهارة، فأدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من خارج المؤسسة تعتبر أقوى بحجتها ودرجة الاعتماد عليها من الأدلة التي يتم الحصول

عليها من داخل المؤسسة وكذلك الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أقوى من التي يحصل عليها عن طريق الغير.

#### الفرع الرابع: صعوبات جمع أدلة الإثبات

يواجه المدقق صعوبات جمة أثناء جمعه الأدلة الإثبات التي يركز عليها عند إبداء رأيه الفني المحايد، ومن بين هذه الصعوبات نجد<sup>33</sup>:

1- عدم صحة وكفاية النظم المحاسبية المستعملة لدى المؤسسة، مما يقوده لبذل الكثير من الوقت والجهد،

2- عدم التعاون من قبل الموظفين لأنهم ينظرون إلى عملية التدقيق نظرة خاطئة

3- الاضطرار إلى استعمال العينات الإحصائية بسبب كبير عدد العمليات

4- تعقد العمليات التي يقوم بها المدقق

5- الاستمرار في تصعيد نسبة الاختبارات بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية

#### الفرع الخامس: وسائل الحصول على أدلة الإثبات

إن الوسائل الفنية الرئيسية المستعملة للحصول على أدلة الإثبات عديدة، تتمثل في:<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> - خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 49.

<sup>34</sup> - حسام ابراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار البداية، الطبعة 1، الجزء 1، 2010، ص 51-56.

## 1- الوجود الفعلي عن طريق الجرد:

يعتبر الوجود الفعلي عن طريق الجرد من أقوى أدلة الإثبات في عملية التدقيق التي يعتمد عليها المدقق للتأكد من صحة رصيد الحسابات التي يقوم بفحصها وتدقيقها، وفائدة الجرد تقتصر على الأصول الملموسة، مثل النقد بأنواعه المختلفة والأوراق المالية والتجارية والمخزونات بأنواعها. وللتأكد من عدم صورية الرصيد على المدقق القيام بالتدقيق المستندي لإثبات الملكية وصحة التقويم، ولكي تتوفر الحجية في عملية الجرد يجب أن تتوفر الشروط التالية في المدقق بالإضافة إلى المسؤوليات المترتبة عليه<sup>35</sup>: أ- أن يكون حاضرا أثناء عملية الجرد إذ ليس أقوى من دليل يحصل عليه المدقق بنفسه،

أ- أن يكون حاضرا أثناء عملية الجرد إذ ليس أقوى من دليل يحصل عليه المدقق بنفسه

ب- أن يكون قادرا على التعرف وتمييز الشيء الذي يقوم بجرده، وهنا على المدقق الإلمام بالشروط القانونية والموضوعية والشكالية لموضوع التدقيق (كالكيميالات مثلا)

ج- أن يكون قادرا على التعرف على مدى جودة أو عدم جودة الأصناف والأصول موضوع الجرد، ومدى صلاحية أو عدم صلاحية استعمالها

د- أن يكون اعتماد المدقق على شهادات غير المحاطة بالضمانات الكافية لاقتناع المدقق بصحة الشهادات والضمانات المقدمة

هـ- أن يقوم بتوجيه عملية الجرد وتحقيق رقابة فعالة على كافة العناصر المتماثلة التي يمكن إساءة استعمالها بإحلال بعضها محل الآخر، فإذا أراد جرد النقدية (السلف المستديمة) عليه تدقيق الخزينة العامة ودفاتر الشيكات في الوقت نفسه، حتى لا يستخدم لتغطية عجز ما.

## 2- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات المسجلة بالدفاتر:

تعتبر المستندات المحاسبية أساس القيد في الدفاتر، وهي وثائق مكتوبة تلخص حدوث عمليات معينة وتكون هذه المستندات مرقمة ويتم حفظها بطريقة منظمة، بحيث

<sup>35</sup> - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سابق، ص 188.

يمكن الرجوع إليها بسهولة عند الحاجة، وتتخذ أشكالاً مختلفة مثل: فواتير المشتريات والمبيعات، سندات الصرف، سندات القبض... الخ، وبعض المستندات مصدرها المؤسسة.

تمثل المستندات أدلة إثبات يستند إليها المدقق في فحصه للبيانات المالية التي تم تسجيلها بدفتر اليومية، وعلى المدقق أن يتأكد من صحة وسلامة المستند المقدم إليه من الناحية الشكلية والموضوعية.

### 3- الإقرارات المكتوبة التي يحصل عليها المدقق من الغير:

في بعض الحالات التي لا يستطيع مدقق الحسابات حضور الجرد لبضاعة آخر المدة (المخزون السلعي) أو النقدية لدى فروع المؤسسة في المناطق البعيدة، فإن مدقق الحسابات يحصل على شهادات من إدارة المؤسسة تتضمن صحة وجودها وملكيته وقيمتها آخر المدة، إلا أن مدقق الحسابات يجب أن يكون حريصاً في قبوله لمثل هذا النوع من الشهادات بسبب إعدادها من قبل إدارة المؤسسة، احتمال وجود تلاعب أو تزوير في بيانها وعليه القيام ببعض الاختبارات الكافية لكي يطمئن على صحة وسلامة تلك الشهادات.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية في المؤسسة دليل على انتظام الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية وخلوها من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، بل أن نظام الرقابة الداخلية من ناحية مدى سلامة أو عدم سلامته يمثل أساساً في تحديد خطوات وإجراءات عملية التدقيق واختبار أدلة الإثبات التي يراها المدقق كافية لاطمئنانه إلى سلامة البيانات المالية المسجلة بالدفاتر

### 5- الدقة الحسابية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات:

نظراً لإتباع المشروع طريقة القيد المزدوج في إثبات العمليات المالية في الدفاتر، فإن صحة تسجيل هذه العمليات وصحة الترحيل والترصد تؤدي إلى توازن الحسابات، وهذا يظهر في ميزان المراجعة الشهري، كما أن التوازن بين مجموع أرصدة الموردين بدفتر الأستاذ العام يعتبر مؤشراً على صحة إثبات العمليات وترحيلها وترصديها، ولا يعتبر هذا

المؤشر مؤكدا حيث قد تتضمن الدفاتر أخطاء متكافئة قد لا يظهرها ميزان المراجعة رغم توافر التوازن بين الحسابات مما يؤدي إلى ضرورة الحصول على أدلة أخرى تؤدي التوازن السابق الإشارة إليه.

## 6-المصادقات:

هي وثائق مكتوبة مثل الشهادات أو الإقرارات التي تهدف إلى إقرار حقيقة معينة أو تأكيدها يحصل عليها مدقق الحسابات من داخل المؤسسة أو من خارجها لتدعيم الفحص الذي قام به، وتعتبر المصادقات الخارجية من أقوى أدلة الإثبات في عملية التدقيق ومنها على سبلي المثال:

أ-المصادقات الواردة للمدقق من العملاء المدينين يقرون بصحة أرصدهم لدى المؤسسة موضوع التدقيق

ب-الشهادات الواردة من البنوك والتي تتضمن رصيد المؤسسة لديها.  
وتتنوع المصادقات إلى:

**المصادقات الايجابية:** وهنا يطلب من العميل الإرسال إقرار كتابي حول صحة أو خطأ رصيد الحساب الموضح في المصادقة، لذل يتوقع الرد في الحالتين: (الخطأ أو الصواب)

**المصادقات السلبية:** وهنا يطلب من العميل إرسال إقرار كتابي في حالة خطأ رصيد المبين بالمصادقة فقط، ولهذا يعاب هذا النوع عدم الرد في حالة صحة ومطابقة الرصيد، إذ لا يستطيع المدقق الجزم، حيث قد يكون عدم الرد نتيجة عدم اهتمام العميل بالرد.

**المصادقات العمياء:** وهنا لا يظهر الرصيد المطلوب المصادقة عليه في خطاب المؤسسة إلى المرسل إليه، وإنما يطلب من العميل إقرار كتابي بهذا الرصيد كما يظهر في دفاتره، ولهذا يفضل هذا النوع من المصادقات.

## 7-نظام الاستفسارات والتتبع:

يكون الاستفسار شفويا أو تحريريا، وعلى المدقق في الحالتين أن يحرص في البحث عن تعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها، وهذا الأسلوب ذاتي بطبيعته إذ يعتمد كثيرا على تفسير المدقق وحكمه الشخصي، ويصلح للتطبيق في حالة تقييم نظام الرقابة الداخلية، إذ يلاحظ المدقق بسرعة الانحراف في تطبيق القواعد المرسومة والتعديلات الملحقة بها. كما يلجأ المدقق إلى هذه الوسيلة عند الاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتة في الدفاتر ليقنع بأن ذلك يتماشى والمبادئ السليمة، كما تستعمل في استقصاء الالتزامات المثبتة بالدفاتر في نهاية السنة سواء أن كانت الحالية أو المستقبلية، وتستعمل أيضا عند الاستفسار عن نتائج بعض العمليات المعلقة. وتتوقف قوة الأدلة التي يحصل عليها المدقق من خلال هذه الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها.

#### 8- نظام المقارنات والربط بين المعلومات

وهنا تجري المقارنة بين المؤسسة والمؤسسات المتشابهة عبر السنوات المالية المختلفة، أو بين المؤسسة وبعض المؤسسات الأخرى في نفس المدة لكشف أية أوضاع غير عادية وما ينطبق على أسلوب الاستفسارات من حيث كونه ذاتيا يعتمد على التقدير الشخصي للمدقق وينطبق أيضا على نظام الربط والمقارنات.

#### 9- المراجعة الانتقادية:

ويقصد بها تلك النظرة الفاحصة السريعة للدفاتر والسجلات لملاحظة أية أمور غير عادية ملفتة للانتباه، وهي تتطلب من المدقق مهارة وخبرة عالية، فقد يجد أن أحد العملاء، لم ينتظم بسداد حسابه في فترة من الفترات مع أنه كان دوما منتظما في ذلك، فهذه الحالة تقوده للبحث والكشف عن الاختلاس والتلاعب في المقبوضات.

#### المطلب الثالث: أوراق عمل و تقرير المدقق الخارجي

لقد عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أوراق عمل المدقق بأنها: عبارة عن سجل للإجراءات التي اتبعتها المدقق والاختبارات التي قام بها، وللمعلومات التي تحصل

عليها، والنتائج التي توصل إليها خلال قيامه بعملية التدقيق، وهي بذلك تشمل برامج التدقيق، الكشوف التحليلية، المذكرات التفسيرية، رسائل المصادقات، الإقرارات والشهادات من الغير ومن مسؤولي المؤسسة، رسائل التكليف، صور بعض المستندات المهمة والخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق، الجداول المختلفة التي تحصل عليها المدقق أو قام بإعدادها، وغيرها من المعلومات التي يرى المدقق ضرورة وجودها بملفات التدقيق ضمن أوراق عمل المدقق".

### الفرع الأول: أنواع الملفات التدقيق الخارجي

يقوم المدقق بحفظ أوراق عمله لكل عملية تدقيق وتصنيفها بطريقة تسهل الرجوع إليها عند الحاجة وذلك في ملفين أساسين هما:

#### 1-الملف الدائم:

يحتوي هذا الملف على البيانات والمستندات التي تتميز بصفة الاستمرارية ولا تتغير من فترة لأخرى تغيرا كبيرا، وتتمثل هذه البيانات والمستندات في<sup>36</sup>:

أ-الجانب الخاص بتعريف المؤسسة: في هذا الجانب يتم التعريف، نشاط المؤسسة أسواقها ومنتجاتها، هيكلها التنظيمي والذي تحدد فيه مختلف وظائفها، نسخة من عقد تأسيس المؤسسة وقانونها النظامي مع بيان الشكل القانوني للمؤسسة، أسماء محامي المؤسسة ومختلف البنوك الذي تتعامل معهم المؤسسة...الخ.

ب-الجانب الخاص بالإجراءات: في هذا الجانب يتم الإشارة إلى النظام والدليل المحاسبي المطبق في المؤسسة، النظم المعلوماتية المستعملة في المؤسسة، التعريف بمختلف الوظائف في المؤسسة.

---

<sup>36</sup> -Bernard Grand, Bernard Verdalle, audit comptable et financier, economica, paris, 1999, p48.

ج-الجوانب المالية: يتم إرفاق الملف الدائم بنسخة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج لعدة سنوات، المذكرة الخاصة بالتحليل المالي، جدول الاهتلاكات والجدول الخاص بالديون والقروض

د-الجانب الخاص بمبادئ العقد: نجد في هذا الجانب نسخة عن عقود القروض (الديون والسندات)، مختلف العقود التي تم عقدها مع الأطراف الخارجية، عقود رهن الحيازة، عقود الامتيازات، التعهدات المبرمة الممنوحة والمتحصل عليها.

#### هـ-الوثائق الأساسية:

والمتمثلة في نسخة عن تقرير الحسابات السابق، محاضر الجمعية العامة للمؤسسة وتقارير مجل إدارة المؤسسة، التقارير المختلفة حول التعهدات المبرمة، الوظائف الأخرى لأعضاء مجلس الإدارة (مشاركتهم في مجلس إدارة المؤسسات الأخرى، في مؤسسات أخرى) تقرير المدقق الداخلي في المؤسسة، التوقيعات المعتمدة في المؤسسة.

بالإضافة إلى المستندات والبيانات السابقة الذكر نجد أن الملف الدائم يتكون كذلك من نتائج الفحص التحليلي،<sup>37</sup> هذا الفحص الذي يتضمن التغيرات السنوية، والتي تكون في شكل نسب ومؤشرات مالية تشغيلية كنسبة الربح الإجمالي، ونسبة التداول...الخ.

فدراسة التقلبات السنوية في شكل نسب سيساعد المدقق في تخطيط مهمته، وذلك من خلال تحديد العناصر التي تتطلب عناية خاصة عند تدقيق القوائم المالية. (هناك بعض المدققين يقومون بتضمين نتائج هذا النوع من التحليل بالملف الجاري وليس الملف الدائم).

## 2-الملف الجاري:

<sup>37</sup>- وليم توماس، امرسونهنكي، ترجمة حجاج، مرجع سابق، ص 272.

بالإضافة إلى الملف الدائم يحتفظ المدقق بملف جاري(سنوي)، والذي يعرف بأنه ذلك الملف الذي يتضمن البيانات والمستندات التي تتغير من سنة لأخرى، أي أنه يحوي على أوراق عمل التدقيق المتعلقة، بالفترة الجالية فقط، ومن بين البيانات والمستندات التي نجدها في الملف الجاري<sup>38</sup>:

أ-نسخة من رسالة الارتباط (التكليف ) الحالية

ب-نسخة من قائمة الاستبيان لتقييم الرقابة الداخلية للفترة الحالية

ج-نسخة من المراسلات المختلفة والتي تخص عملية التدقيق

د-نسخة من القوائم المالية الإنتاجية

هـ-نسخة من ميزان المراجعة مصحوبا بقائمة التسوية

و-قيود التسويات الجردية وقيود الإقفال

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

ح-كشوف جرد المخزون السلعي (البضاعة)

ط-نسخة من المذكرات التفسيرية التي أعدها المدقق بخصوص:

• الاختلافات بين بعض الأرصدة الدفترية والأرصدة التي وردت بالمصادقات

• المستندات الناقصة أو المشتبه في صحتها

• العمليات التي تحتاج إلى مزيد من الفحص والاختبار

• التوصيات التي يرى المدقق رفعها لإدارة المؤسسة

• الموضوعات المعلقة والتي يرى المدقق مناقشتها مع الإدارة

• التصرف في بعض الأصول بالبيع أو الاستغناء أو الاستبدال

ي- نسخة من تقرير التدقيق والخاص بالفترة الداخلية

ك-برنامج التدقيق للسنة الجالية

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

### الفرع الثاني: أغراض أوراق العمل

تخدم أوراق عمل المدقق عدة أغراض منها<sup>39</sup>:

#### 1-تنظيم وتنسيق عملية التدقيق

تعتبر أوراق عمل التدقيق أداة مهمة لتنظيم وتنسيق المختلفة لتنفيذ عملية التدقيق، ففي حالة توزيع العمل بين عدد من المساعدين حيث يختص كل واحد منهم بجزء معين من عملية التدقيق، تكون أوراق العمل هي الوسيلة الفعالة والتي يستطيع المدقق من خلالها الإشراف على مساعديه ومتابعة سير العمل حسب الخطة الموضوعية، والموضحة ببرامج التدقيق، ومن ثم تقييم النتائج المتوصل إليها

#### 2-مصدر للمعلومات:

تعتبر أوراق عمل التدقيق مصدرا مهما للمعلومات والبيانات التي يرى المدقق ذكرها سواء في تقريره الذي يحوي رأيه الفني المحايد، أو في شكل ملاحظات، أو جداول أو غيرها من الإيضاحات التي يديها المدقق بالقوائم المالية. كما أن أوراق عمل التدقيق هي مصدر لمعلومات كثيرة أخرى قد يرى المدقق جمعها في رسالة الإدارة، والتي تحتوي على النصائح والإرشادات بخصوص أنظمة الرقابة الداخلية وغيرها من أوجه النشاط الأخرى أو أي تقارير أخرى تطلبها الإدارة.

#### 3-تدعيم رأي المدقق:

<sup>39</sup>- المرجع السابق، ص 98-100.

تعتبر أوراق عمل التدقيق دليلاً قوياً وأساسياً لرأي المدقق الذي يحويه تقريره حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، ومن المعروف أن المدقق عند إعداد التقرير يذكر أن عملية التدقيق قد تمت وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها، ولذلك يجب أن تحتوي أوراق عمل التدقيق على جميع الأدلة التي تؤكد إتباع المدقق لهذه المعايير وخاصة تلك المتعلقة بالعمل الميداني، كذلك يذكر المدقق في تقريره أن القوائم المالية المدققة قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، ولذلك يجب أن تحتوي أوراق العمل على جميع الأدلة التي تؤكد إتباع المؤسسة لمبادئ المحاسبة عند إعدادها للقوائم المالية.

#### 4- الحجة القانونية:

يمكن استخدام أوراق عمل التدقيق كدليل إثبات أو كحجة قانونية أمام القضاء إذا ما تعرض المدقق للمساءلة القانونية أو أتهم بالإهمال أو التقصير أو عدم بذل العناية المهنية المعقولة عند أدلة لعلمه، ولذلك يجب أن تحتوي أوراق عمل التدقيق على كل المعلومات والبيانات المتعلقة بعملية التدقيق والتي من شأنها أن تبين أنها نفذت على الوجه المطلوب، وأن جميع المسائل التي تثار بشأنها جدل قد سويت مع الذكر الجدول وأي ملاحظات أخرى.

#### 5- أساس لعمليات التدقيق القادمة:

تعتبر أوراق عمل التدقيق في سنة سابقة مرجعاً مهماً للمدقق عند بدايته لعملية التدقيق في السنة اللاحقة لنفس المؤسسة، حيث تحتوي أوراق عمل التدقيق على كثير من الملاحظات الخاصة بمسائل مختلفة والحلول المناسبة لمعالجتها، ففي حال ورود حالات ومسائل مماثلة يمكن للمدقق الرجوع إلى الحلول المقترحة سابقاً، مما يؤدي إلى سرعة اتخاذ القرار حيالها، كما تساعد المدقق في معرفة أي تغييرات تكون قد طرأت على نظام الرقابة الداخلية والنظم المحاسبية ومن ثم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد برنامج التدقيق للسنة الجالية.

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

أما فيما يتعلق بمدة الاحتفاظ بأوراق التدقيق فليس هناك مدة محددة حيث يصعب تحديدها، ولذلك يجب الاحتفاظ بها أطول فترة ممكنة طالما أنها لا تزال ذات فائدة وضرورية لعمليات التدقيق في فترات قادمة، وهذا متروك لقرار المدقق الشخصي.

### الفرع الثالث: تقرير المدقق الخارجي

يعتبر تقرير المدقق المحصلة النهائية لعلمية التدقيق، فالمدقق يقوم باستخدام الأساليب الفنية والإجراءات العملية، وذلك بهدف الحصول على أكبر قدر ممكن من أدلة إثبات، التي تسمح له من إبداء رأيه الفني المحايد، هذا الرأي الذي يمثل القيمة المضافة لعملية التدقيق، والذي يساعد مستخدمي معلومات القوائم المالية على اتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة.

### أولاً: مفهوم التقرير

تقرير المدقق هو عبارة عن وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليها، كنص الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي، وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق، ولذلك يعد التقرير الوسيط، أو وسيلة اتصال

ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح، ومفهوم وإيضاحها لمستخدميها الذين يهتمهم الأمر<sup>40</sup>

### ثانياً: أهمية تقرير المدقق الخارجي

قد أثبتت العديد من الدراسات المحاسبية وجود تأثير كبير لنوع الرأي يبديه المدقق من خلال تقريره على حجم المعاملات في الأوراق المالية وأسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية، ويمكن تلخيص أهمية تقرير التدقيق للمدقق نفسه ولجميع أصحاب المصلحة في المؤسسة فيما يلي:<sup>41</sup>

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

2- يعتبر تقرير المدقق بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق القانونية، وذلك في حالة مساءلته جنائياً أو مدنياً نتيجة وجود تقصير أو إهمال وكذلك مسؤوليته المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد آداب وسلوك المهنة.

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

### ثالثاً: عناصر ومحتويات تقرير المدقق الخارجي

<sup>40</sup> - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 85-86.

<sup>41</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2007، ص 316-

طبقا للمعيار الدولي رقم (13) تم تعديل العناصر الأساسية لتقرير المدقق حسب ما

يلي:<sup>42</sup>

1-عنوان التقرير

2-الجهة الموجه لها التقرير

3-الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية

4-فقرة النطاق

5-فقرة إبداء الرأي:

6-تاريخ التقرير:

7-عنوان المدقق

8-توقيع المدقق

---

<sup>42</sup> - حسام ابراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار البداية، الطبعة 1، الجزء 1، 2010، ص 51-56.

## خلاصة الفصل:

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

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

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

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

إن المدقق الخارجي كغيره من المهنيين وعند قيامه بأداء قيامه بأداء مهمه يتمتع بمجموعة من الحقوق، وتقع عليه واجبات يقوم بتحقيقها، ويتحمل مجموعة من المسؤوليات،

وتتنوع هذه الأخيرة إلى المسؤولية المهنية، المدنية والجنائية، ونجد أن المدقق الخارجي وبعد قيامه بأداء مهمته يقوم بإعداد تقريره النهائي والذي يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق الخارجي والذي يتضمن الرأي النهائي للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية.

إن عملية التدقيق الخارجي توسع نطاقها فهي لم تعد تشمل الجانب المالي للمؤسسة فقط، بل أصبحت تغطي كل الجوانب المؤسسة بما فيها ما يرتبط بالأداء فقد ظهرت منهجيات وتوجهات حديثة حول ممارسة مهنة التدقيق في المؤسسة، وسنتطرق في الفصل الموالي إلى الجانب الخاص بالأداء بما فيه الكفاءة والفعالية ودور المدقق الخارجي في هذا المجال.

# الفصل الثاني

## مقدمة الفصل:

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

و حتى تستطيع المؤسسة أن تتميز بأداء جيد فهي تمارس الرقابة في مختلف مستوياتها التنظيمية، و هذا حتى تضمن الأداء الجيد فيها، ففيما سبق كان مراقب التسيير و المدقق الداخلي تلقى عليهما مسؤولية الرقابة و تحسين و تحقيق فعالية الأداء، لكن حالياً و بالنظر إلى تطورات الحديثة في مهنة التدقيق أصبح المدقق الخارجي يلعب دور مهم في تقييم و تحسين الأداء و تحقيق فعاليته.

و للتعريف أكثر بالأداء و لتحديد دور المدقق الخارجي في تحقيق فعاليته فإننا سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين :

-المبحث الأول و الذي كان بعنوان "مفاهيم حول الأداء و تقييم الأداء في المؤسسة" فسنعرض فيه إلى مفهوم الأداء أنواعه و العوامل المؤثرة فيه ، مفهوم تقييم الأداء و أهميته في المؤسسة و سنحدد المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم أداء في المؤسسة.

-اما في المبحث الثاني و الذي جاء بعنوان "مراحل عملية تقييم الأداء و مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة " فسنعرض هذه المراحل و كذلك دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.

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

يشغل موضوع الأداء في المؤسسات اهتمام الباحثين والممارسين، سواء على المستوى الكلي (الدول و القطاعات الاقتصادية ) أو على المستوى الجزئي (المؤسسات الربحية و غير الربحية و الأفراد)، و هذا الاهتمام يرجع إلى أن البحث عن الأداء المرتفع باعتباره مقياس النجاح، فعلى مستوى الإدارة كان الاهتمام بالأداء اكبر باعتبار أن المسؤولية عن تحقيق النتائج تقع أساسا على عاتق المسيرين، أما العاملين فيتكفلون بتنفيذ القرارات و الأوامر فقط، و قد تولد عن هذا الاهتمام الكثير من الدراسات لتحديد مفهوم الأداء، و رغم ذلك يبقى يعاني من صعوبة التحديد. و سنتناول في هذا المبحث :

- مفهوم الأداء، أنواعه و العوامل المؤثرة فيه؛

- مفهوم تقييم الأداء و أهميته في المؤسسة؛

- المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم أداء في المؤسسة.

**المطلب الأول: مفهوم الأداء، أنواعه و العوامل المؤثرة فيه**

**الفرع الأول: مفهوم الأداء**

إن أصل كلمة الأداء اللغوي هو من الإنجليزية to perform و تعني انجاز، تأدية، أو إتمام شيء ما، عمل، نشاط، تنفيذ مهمة.<sup>43</sup>

كما يعرف الأداء في القاموس بأنه: نتيجة كمية محصلة من طرف فرد أو مجموعة أفراد بعد بذل جهد معين، و يتم الحكم عليه ب: الأمتل، الجيد، الكفاء...الخ<sup>44</sup>

كما يقصد بمفهوم الأداء المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها، و هو مفهوم يمكن كلا من الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.<sup>45</sup>

<sup>43</sup> - سهيل ادريس، المنهل: قاموس فرنسي عربي، بيروت، ط3 دار الآداب، 2003، ص 895.

<sup>44</sup> - غول فرحات، الوجيز في اقتصاد المؤسسة، ط1، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر 2008، ص 154.

أما "مصطفى عشوي" فيرى إن الأداء هو نشاط يؤدي إلى نتيجة و خاصة السلوك الذي يغير المحيط بأي شكل من الأشكال<sup>46</sup>

كما يعرفه " احمد منصور" بأنه : كفاءة الفرد أو العامل و مدى صلاحيته في القيام بعمله و تعمله و تحمل مسؤوليته<sup>47</sup>.

كما عرف "احمد صقر عاشور" الأداء: يتمثل في قيام الفرد بالأنشطة و المهام المختلفة التي يتكون منها عمله<sup>48</sup>.

و أيضا "الخرامي" قد اعتبر الأداء : سلوك يهدف إلى تحقيق نتيجة، حيث أن الفرد يقوم بهذا السلوك استجابة لمهمة معينة سواء قام بذاته أو فرضها على الآخرين<sup>49</sup>.

كما يعرف بأنه : ذلك النشاط السلوك الذي يقوم به الفرد، حيث يظهر فيه كل ما يملكه من معارف و قدرات و مهارات و من خلاله يتم انجاز أهداف الفرد معا.

من خلال التعاريف السابقة للأداء يمكننا أن نقترح التعريف الإجرائي التالي:

الأداء هو قدرة المؤسسة على تجسيد أهدافها المسطرة في نتائج فعلية و التي تحققها المؤسسة من خلال الاستغلال الأحسن لمواردها المتاحة في ظل ظروف بيئتها الخارجية.

## الفرع الثاني:أنواع الأداء

<sup>45</sup> - جوادي فيروز، بلعيد أمال، (دور سياسة تحفيز الموارد البشرية في تحسين الأداء)، مذكرة في تحسين الموارد البشرية

للمعهد الوطني المتخصص في التكوين المهني والتمهين، الوادي، دفعة 2006، ص50

<sup>46</sup> - مصطفى عشوي، أسس علم النفس الصناعي، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية 1992، ص 244.

<sup>47</sup> - منصور أحمد منصور، المبادئ العامة في إدارة القوى العاملة وكالة مطبوعات، القاهرة، 1992، ص 120.

<sup>48</sup> - أحمد صقر عاشور، مذكرة القوى العاملة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت 197 ص 50.

<sup>49</sup> - عبد الحكيم أحمد الخزامي، تكنولوجيا الأداء من التنظيم إلى التحسين، ط3، مكتب ابن سينا للطباعة والنشر، القاهرة،

إن تصنيف الأداء كغيره من التصنيفات المتعلقة بالظواهر الاقتصادية، يطرح إشكالية اختيار المعيار الدقيق و العملي في الوقت ذاته الذي يمكن الاعتماد عليه لتحديد مختلف الأنواع. و بما أن الأداء من حيث المفهوم يرتبط إلى الحد بعيد بالأهداف فإنه يمكن نقل المعايير المعتمدة في تصنيف هذه الأخيرة و استعمالها في تصنيف الأداء كمعايير الشمولية الأجل و الطبيعة.

### حسب معيار الشمولية :

#### أ- الأداء الكلي :

و هو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر و الوظائف الفرعية للمؤسسة في تحقيقها، و لا يمكن نسب إنجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر، و في إطار هذا النوع من الأداء يمكن الحديث عن مدى و كفاءات بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كالاستمرارية، الشمولية، الأرباح، النمو... الخ.

#### ب- الأداء الجزئي :

و هو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة و ينقسم بدوره الى عدة أنواع تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة.

### حسب مصدر الأداء :

#### أ- الأداء الظاهري :

يتمثل الأداء الظاهري في الفرص التي توفرها البيئة الخارجية للمؤسسة و التي من خلال إدراكها و استغلالها تحقق المؤسسة أداء، و من بين هذه الفرص نذكر : انفتاح أسواق

جديدة واعدة، أسعار تنازل مغرية لمؤسسات أخرى... الخ، لهذا يطلق عليه أداء ظاهري أو غير حقيقي.<sup>50</sup>

يمثل الأداء الذاتي في أداء المؤسسة في مجموعها بفعل الجهود التي يبذلها أعضاء الإدارة و المسؤولين في العمل و استغلال موارد المؤسسة، و هو ما ينتج ن توليفة الادعاءات التالية:

الأداء البشري، الأداء التقني، الأداء المالي، الأداء التجاري، الأداء التموييني

### الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء

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

#### 1- العوامل الداخلية

مجموعة العوامل التي تخضع لسيطرة الإدارة و المؤسسة و هي متعددة و متنوعة و يعد المناخ التنظيمي بإبعاده الشاملة العامل الأساسي و المتغير المستقل الذي له تأثير على أداء الفرد و المؤسسة معا، و حسب الدراسات السابقة فان العوامل التي تؤثر على أداء العاملين تتكون من :

**1-العنصر البشري:** و يعد أهم مورد في المؤسسة باعتباره العامل الديناميكي المؤثر في جميع العمليات الإدارية، و هو المتحكم في جميع العوامل الأخرى.

<sup>50</sup> -Bernard Martory, Daniel Crozet, op.cit, p168-169.

**2-الإدارة:** إن الإدارة هي المسؤولة عن استخدام الفعال لجميع المواد التي تقع تحت سيطرة المؤسسة ، و أسلوب الإدارة هو عبارة عن موكب يتألف من عدة سلوكيات و إجراءات للقيام بإنجاز أهداف التنظيم، و هو يقاس بمدى تصور الأفراد العاملين للسلطات الممنوحة لهم ، و الضغوطات الممارسة عليهم من قبل الإدارة العليا.

**3-التنظيم:** وهو يشمل على توزيع و تحديد المهام و المسؤوليات و تقسيم العمل وفقا للتخصصات و السيطرة و التنسيق.

**4- طبيعة العمل :** و تشير إلى مدى أهمية الوظيفة التي يؤديها الفرد و مقدار فرص النمو و الترقية المتاحة لشغلها و مستوى الاشباعات المترتبة عن الوظيفة ، حيث كلما زادت درجة التوافق بين الفرد و العمل الذي يؤديه الفرد، زادت دافعيته وولائه و بالتالي أدائه.

**5- بيئة العمل:** أو ما يعرف بمكونات البيئة الداخلية التي تحيط بالفرد أثناء أدائه لوظيفته من علاقات اجتماعية و تنظيمية من اتصالات و نظام للأجور و الحوافز و غيرها من العوامل التي لها تأثير بالغ الأهمية على السلوك الأدائي للعنصر البشري إيجابا و سلبا.

## ب- العوامل الخارجية:

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

**1-البيئة الاجتماعية:** تتضمن تركيب المجتمع و الطبقات، و إمكانية الصعود الطبقي، و تعريف الأدوار الاجتماعية و طبيعة التنظيم الاجتماعي و تطوير المؤسسات الاجتماعية.

**2- البيئة السياسية و القانونية:** تعني البيئة السياسية المناخ السياسي العام في المجتمع و درجة تركيز السلطة السياسية و طبيعة التنظيم السياسي ، أما عن البيئة القانونية فتعني

الجوانب الدستورية و القوانين و الأنظمة و التي تتصل بإنشاء المؤسسات و فرض الضرائب و الرقابة عليها.

**3- البيئة الاقتصادية :** و تشمل نوع التنظيم الاقتصادي و الملكية الخاصة أو العامة و مركزية و لا مركزية التخطيط الاقتصادي و النظام البنكي و السياسات المالية و مستوى الاستثمار و خصائص الاستهلاك .

**المطلب الثاني: مفهوم تقييم الأداء و أهميته في المؤسسة**

**الفرع الأول: مفهوم تقييم الأداء**

هناك تعريفات عديدة و متشابهة لدرجة كبيرة لتقييم أداء فإراه البعض على انه قياس كفاية الأداء الوظيفي لفرد ما و الحكم على قدراته و استعداداته للتقدم.<sup>51</sup>

ويراه البعض آخر بأنه عبارة عن العملية التي يتم بمقتضاها تقييم الأداء الحالي أو السابق ، مقارنة بمعايير الأداء الموضوعية، و تتضمن هذه العملية القيام بأربعة خطوات أساسية هي: تحديد إبعاد و معايير تقييم الأداء، و قياس الأداء الفعلي للإفراد، توفر معلومات مرتدة للإفراد عن نتائج تقييم أدائهم و إدارة و تحسين الأداء،<sup>52</sup>

و يعرفه آخرون بأنه وسيلة تمكن من إصدار حكم موضوعي على قدرة الموظف، في أداء و مسؤوليات وظيفته، و التحقق كذلك من سلوكه و تصرفاته في أثناء العمل ، و من مدى التحسن الذي طرأ على أسلوب أدائه لواجبات و مسؤوليات وظيفته.<sup>53</sup>

و يراه البعض الآخر بأنه عملية التقييم و التقدير المنتظمة و المستمرة للفرد بالنسبة لإنجاز الفرد في العمل، و توقعات تنميته و تطوير في المستقبل.<sup>54</sup>

<sup>51</sup> - عبد الوهاب سمير والبرادعي، ليلي ص 98.

<sup>52</sup> - عبد الباقي، صلاح وآخرون، ص 237.

<sup>53</sup> - أبو شيخة، نادر، ص 217.

و يمكن تعريف تقييم الأداء بأنه عملية قياس سلوكيات الموظفين في محيط العمل، و خصائصهم ذات الصلة الوثيقة بوظائفهم و نتائج أعمالهم، بشكل منتظم و دوري، و ذلك عن طريق شخص أو مجموعة من الأشخاص، يكونون على دراية مناسبة بأدائهم.<sup>55</sup>

كما انه يعرف بأنه العملية التي يتم بمقتضاها قياس مدى التزام الموظف بسلوكيات العمل المطلوب منه و النتائج التي تحقق من الالتزام بهذه السلوكيات خلال فترة التقييم.<sup>56</sup>

### الفرع الثاني: أهمية تقييم أداء في المؤسسة

لقد تطور مفهوم تقييم الأداء تطوراً كبيراً منذ ظهوره في مال إدارة الموارد البشرية في العشرينات من القرن العشرين ، فلم يعد استخدامه مقتصرًا على مجرد الحكم على أداء الموظف، و تحديد جوانب القصور في أدائه ، و هكذا فان التقييم لم يعد هدفاً في حد ذاته و إنما غدا وسيلة تهدف في نهاية المطاف إلى تحفيز الأفراد، و مساعدتهم على تعديل سلوكهم بصورة إيجابية، و دفعهم إلى تطوير أدائهم ، و من ثم رفع الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة بشكل عام .<sup>57</sup>

### أولاً: فوائد تقييم الأداء بالنسبة للمؤسسة

- 1- يساعد تقييم أداء المؤسسة في التعرف و اكتشاف الفروق بين الأفراد فيما يتعلق بجودة أدائهم و مدى مساهمتهم في تحقيق أهداف المؤسسة.
- 2- يوفر تقييم الأداء للمؤسسة أساساً عادلاً لتوزيع الحوافز و المكافآت، و اتخاذ قرارات الترقية و التدريب و غيرها.

---

<sup>54</sup> - برير كامل، ص 125.

<sup>55</sup> - د.رشيد مازن، ص 734.

<sup>56</sup> - علاقي، مدني ، ص 254.

<sup>57</sup> - علي سلمي، إدارة العامة، دار غريب للطباعة، مصر 1988-1989، ص 300.

3- يمكن أن يستخدم تقييم أداء كوسيلة لتشجيع العمل الجماعي، إذا احتوى على معايير لقياس أداء الفريق ككل، بالإضافة إلى معايير قياس الأداء الفردي.

### ثانياً: فوائد تقييم الأداء بالنسبة للفرد

- 1 يحتاج الفرد باستمرار إلى معلومات مرتدة عن جودة أدائه السابق، مجالات القوة و مجالات الضعف فيما قام بإنجازه.
- 2 إن تحسين الأداء المستقبلي للفرد لا يمكن أن يتم إلا من خلال قياس الأداء الحالي أو السابق له.
- 3 إن تقييم أداء الفرد و الاعتراف بجودته، و الإشادة به في حالة تميزه يزيد من دافعية الفرد ، كذلك الآخرين للوصول لمستويات أعلى للأداء.

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

-تحديد العناصر والصفات التي سيتم بناءا عليها التقييم بشكل واضح ودقيق ومفهوم حيث يستطيع الرؤساء والمرؤوسين فهمها بشكل سهل وجيد.

-يجب أن تتوفر في عناصر التقييم العمومية وإمكانية الملاحظة وإمكانية التمييز.

- يجب وضوح الأهمية النسبية لعناصر تقييم الأداء لكل وظيفة مع مراعاة بعض العناصر المشتركة، في تقييم عدد من الوظائف تتفاوت قيمتها النسبية من وظيفة لأخرى.

- ضرورة تأييد طبقة الإدارة العليا لعملية تقييم الأداء 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 متحيزا 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.<sup>58</sup>

**المبحث الثاني: مراحل عملية تقييم الأداء و مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية أداء في المؤسسة**

### **المطلب الأول: مراحل عملية تقييم الأداء**

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

### **المرحلة الأولى: جمع المعلومات الضرورية<sup>59</sup>**

<sup>58</sup> - عادل عشي، ص 195.

<sup>59</sup> - ادريس ثابت عبد الرحمان والمرسي جمال الدين محمد، إدارة الإستراتيجية، مفاهيم ونماذج تطبيقية، الدار الجامعية الاسكندرية، 2006، ص 487.

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 وأن تكون في الوقت المناسب وهنا كثلث مصادر تتحصل المؤسسة من خلالها على المعلومات وهي:

-الملاحظة الشخصية : وتتمثل في وجود الملاحظين في الميدان وملاحظة ما يجري فيه

-التقرير أو البيان الشفوي : تتمثل في سلسلة المحادثات واللقاءات التي تتم بين الرئيس ومرؤوسيه.

-التقارير الكتابية : وتتمثل في الميزانية وجدول حسابات النتائج واليومية... الخ.

#### المرحلة الثانية: قياس الأداء الفعلي<sup>60</sup>

تمكن هذه المرحلة المؤسسة من قياس كفاءاتها وفعاليتها، وذلك من خلال اختيارها لمجموعة مؤشرات ومعايير، ويشمل قياس الأداء بجانبه الكمي والنوعي. وعليه فان قياس الأداء يهدف إلى التشخيص ويمكن 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 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

هذه العملية هي الخطوة الأخيرة في عملية تحديد الانحراف ونوع هذا الانحراف سواء كان انحراف موجب أو سالب، انحراف معدوم وأما إذا كان الانحراف موجب في كون

<sup>60</sup> - عادل عشييه، مرجع سابق ذكره، ص 195.

لصالح المؤسسة، أما إذا كان الانحراف سالباً كون ضد المؤسسة أما الانحراف معدوم لا يؤثر على نتائج المؤسسة لذا فعلى المسؤولين تحليل انحراف وتحديد أسباب هذا الانحراف لتشجيع ما هو ايجابي و معالجة ما هو سلبي .<sup>61</sup>

### المطلب الثاني: دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية أداء 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 مزيداً من الرقابة ومزيداً من الحد من الغش والتزوير.<sup>62</sup>

يتمثل النهج التقليدي للتدقيق في إعطاء الضمان والطمأنينة لمستخدمي البيانات والقوائم المالية، وهذا من خلال قيام المدقق الخارجي بالتأكد من مدى التزام إدارة المؤسسة بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية . فهذه الأخيرة تعتبر الوسيلة الرئيسية 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:<sup>63</sup>

#### 1-مقارنة أداء المؤسسة في الفترة الجارية بأداء المؤسسات المماثلة؛

<sup>61</sup> - شوقي جبّاري، 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 أوت 1955، سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير، الجزائر ، ص 15.

<sup>62</sup> - أحمد محمد خوري، مداخلة بعنوان: دور المحاسبية ومراقبة الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية موارد النشأة، جامعة الدول العربية، مصر 2006، ص 39.

<sup>63</sup> - خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2009، ص 15.

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

ظهر مفهوم تدقيق الحسابات في جيله الرابع يمكن تبريره من منظور " طالبى الخدمة من خلال إبراز أهمية القيمة المضافة التي يمكن لمدقق الحسابات تقديمها بجانب القوائم المالية"<sup>64</sup>، وبالتالي نلاحظ أن طالبى الخدمة أصبحوا ينتظرون من المدقق الخارجى أكثر من ذلك. وللتأكيد، فإن تحقيق متطلبات طالبى الخدمة استدعى قيام مكاتب التدقيق الكبرى بتطوير منهجها تحديته تم خلالها توسيع نطاق هدف عملية تدقيق الحسابات ومخرجاتها

---

<sup>64</sup> - خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2009، ص 15.

ودور المدقق وطبيعة وإجراءات عمله .وبشكل عام تشمل أهداف النهج الحديث لتدقيق الحسابات على الإجراءات التالية :<sup>65</sup>

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 وحصرتها خلال المراحل الأربعة السابقة بهدف تطوير نوعية وفاعلية الأداء المستقبلي للمؤسسة.

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

<sup>65</sup> - خالد الخطيب، مرجع سابق، ص 15-16.

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<sup>66</sup>:

-الحصول على فهم أفضل لأهداف واستراتيجيات وأنشطة المؤسسة محل التدقيق، حيث يجب على المدقق أن ينفق وقتاً أطول لفهم عمل هذه الأخيرة، ووسائل الرقابة الداخلية المطبقة وطبيعة السوق وعلاقتها مع المنافسين وغير ذلك من القضايا التي تواجهها الإدارة، لأن هذه المعرفة تعطي فريق عمل التدقيق فرصة إضافة القيمة بشكل حقيقي، ويصبح المدقق عندها فيوضع أفضل ليس فقط لإبداء رأيه عن القوائم المالية وإنما أيضاً لتقديم نصائح من شأنها تطوير أداء المؤسسة مستقبلاً؛

-التركيز على استغلال التكنولوجيا، فالتكنولوجيا تلعب دوراً أساسياً في خلق القيمة المضافة، وبالأخص فيما يتعلق بتحليل اتجاهات السوق وتحديد موقف مؤسسة العميل قياساً بالمنافسين.

وبالرغم من صعوبة التعرف على تفاصيل إجراءات عملية تدقيق الحسابات في ثوبه الجديد باعتبارها من المعلومات السرية الخاصة بكل مكتب مهني، إلا أن الدراسات 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

---

<sup>66</sup> - خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2009، ص 16.

الأساسية التي تعتمد على مقارنة بالمنافسين، بالإضافة إلى تقييم النظم والمخاطر وفحص السجلات والقوائم المحاسبية.

## خاتمة الفصل

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

ومن منطلق عبارة "ما يمكن قياسه يمكن تحسينه وإدارته" فإن الأداء يتم تقييمه وذلك من خلال استعمال مجموعة من المؤشرات والمقاييس، والتي يتم اختيارها من طرف المقيم والتي يراها مناسبة معنوي وحجم المؤسسة محل التقييم. وتقييم الأداء يعتبر كعملية مساعدة وجزء من عملية الرقابة يسعى المقيم من خلالها للكشف عن النقائص ومحاولة تحليلها والبحث عن أسبابها حتى يتم تفاديها مستقبلا هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا تنحصر عملية تقييم الأداء فقط على المؤسسات التي تعاني من مشاكل وإنما يتسع لأكثر من ذلك

ويشمل كذلك المؤسسات السليمة والتي تجد من عملية تقييمها لأداء أداة لتشخيص النقائص التي ترى أنه بالرغم من صغر حجمها وعدم أهميتها إلا أن تجاهلها قد يؤدي لتفاقمها وبالتالي صعوبة حلها.

ومن خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن المهتمين بالأداء والذين لهم دور كبير في تقييم هو تحسينه 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 انتشارا كبيرا خاصة في البلدان النامية والتي تتميز بأنظمة محاسبية غير متطورة وغير مؤهلة لإنتاج البيانات والمعلومات المالية الملائمة.

# الفصل الثالث

## مقدمة الفصل :

بعد تطرقنا في الجانب النظري إلى ماهية التدقيق الخارجي ومختلف المعايير التي تحكم كيفية ممارسته، بالإضافة إلى تناولنا للأداء وتقييم الأداء في المؤسسة، وحاولنا تبين مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحقيق فعالية الأداء، سنتطرق الآن إلى الجانب التطبيقي للموضوع والذي تناولناه في فصل واحد . حيث اخترنا إحدى المؤسسات الجزائرية التي لها خبرة طويلة وسمعة جيدة وذا أداء عالي في مختلف العمليات التي تقوم بها، فهذه المؤسسة ونتيجة لاهتمامها المستمر بأدائها الكلي تمكنت من السيطرة على السوق المحلي لقطاع الحبوب وتمكنت كذلك من الوصول إلى الأسواق العالمية، تتمثل هذه المؤسسة في "مطاحن سيدي بن زهية" سنتعرض في هذا الفصل ومن خلال تقسيمه إلى مبحثين:

-المبحث الأول : و الذي عنوانه "تقديم مؤسسة مطاحن سيدي بن زهية " فسنتناول فيه التعريف بالمؤسسة، مجال نشاطها وأخيرا الهيكل التنظيمي الخاص بها؛

-أما في المبحث الثاني والذي كان تحت عنوان:"التدقيق الخارجي كوسيلة لتحقيق فعالية الأداء في مؤسسة مطاحن سيدي بن زهية " فسنتناول فيه أهمية تقييم الأداء مع ذكر اهم توصيات المدقق الخارجي لتحقيق فعالية الأداء في المؤسسة و أخيرا محافظ الحسابات و كيفية تحقيقه لفعالية الأداء في المؤسسة.

**المبحث الأول : تقديم المؤسسة مطاحن سيدي بن زهيةMSB**

يعتبر مؤسسة مطاحن سيدي بن زهيبية من بين المؤسسات الرائدة في مجال صناعة الغذائية و بالتحديد في قطاع الحبوب بالجزائر، و في هذا المبحث سوف نتعرف اكثر على هذه المؤسسة و هذا من خلال التطرق إلى:

- التعريف بالمؤسسة مطاحن سيدي بن زهيبية

- الهيكل التنظيمي الخاص بها

- أهداف المؤسسة

### **المطلب الأول:تعريف مؤسسةMSB**

تأسست في 1998، مطحنة سيدي بن زهيبية هي شركة عائلية تدار من قبل عبد القادر بوسنة ، بقيادة جيلاني كبوبي بشير المدير العام، علي اخوه المشرف.

-طبيعة النشاط: تقوم الوحدة بإنتاج وتسويق السميد والدقيق ومشتقاتها.

-الموقع: تقع في سيدي عثمان تابعة لبلدية خير الدين مقابل للسجن . ولاية مستغانم

### **المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي الخاص بها**

**الفرع الأول :المدير العام:** يعد المسؤولا لأول عن كل الهياكل والمصالح ويشرف على

تسيير المؤسسة من كل النواحي بالإضافة إلى أنه:

-يمثل المؤسسة خارجيا.

-يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات.

-يترأس مجلس الإدارة.

**الفرع الثاني :المدير العام:** تعد أمانة المدير العام همزة الوصل بين المدير العام وباقي

مصالح المؤسسة ومن مهامها:

-استقبال، تسجيل، توزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر.

-كتابة المراسلات و توزيعها على مختلف المصالح.

-تحرير اجتماعات مجلس الإدارة.

**الفرع الثالث: المستشار القانوني:** يتلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة

القانونية لمختلف المصالح، أما مهامه فتتمثل في:

-التكفل بقضايا المؤسسة محلا لنزاع سواء مع الأشخاص الطبيعية أو المعنوية.

-متابعة ملفات الصكوك بدون رصيد أمام القسم الجزئي على مستوى مختلف الجهات

القضائية المختصة.

متابعة إجراءات التنفيذ الإجباري على العقارات المرهونة بمعية المحضرين القانوني

يقصد تحصيل الديون المترتبة في ذمة المدين الراهن.

متابعة ملفات التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار بمعية شركة

التأمين، وتحصيل جميع التعويضات في هذا الشأن.

**الفرع الرابع: مصلحة النظافة و الأمن:** تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المؤسسة

بمختلف أنواعه ونظافتها وتنقسم إلى فرعين:

**أولا :** فرع الأمن: يشرف عليه فرع مسؤول رؤساء أفواج يشرفون على مجموعة من أعوان

الأمن من مهامه:

**\*مهام خاصة بالأمن العام:** تتمثل في:

-حراسة المؤسسة ووسائلها والآلات من كل سرقة.

**\*مهام خاصة بالأمن الصناعي:** تتمثل في:

-المحافظة على أمن الآلات من الأخطار.

-الحفاظ على صحة العمال من أخطارا لآلات.

**ثانيا :فرع النظافة :** يوجد تحت أمانة هذا الفرع مجموعة من العمال والعاملات المسؤولين عن:

التنظيف الدوري ومراقبة مستوى مخزون المياه وتعقيمه.

**الفرع الخامس :مصلحة المحاسبة والمالية**

المحاسبة هي عبارة عن أداة لكشف وتصوير المركز المالي للمؤسسة وتحديد نتائج نشاطها من حين لآخر، وإظهار مكونات حساباتها إلى هذه النتائج، بين دورة مالية وأخرى.

**أولا :فرع الاستغلال :** يختص هذا الفرع بجانب النفقات التي تقوم المؤسسة، في تم فيه استقبال الملفات من مختلف المصالح والهيكل الخاصة بالمشتريات والخدمات، وتتمثل مهامه في:

-مسك مسودة البنك: تقيد به كل العمليات البنكية.

-مسك مسودة الصندوق: تقيد به كل العمليات التي تتم نقدا.

-استقبال والتأكد من صحة ملفات المشتريات والخدمات المؤداة المتكونة من ملف المشتريات: الفاتورة، وصل استلام، طلب ترخيص.

-تحرير الشيكات أو إصدار التحويلات لصالح الموردين.

-التسجيلات المحاسبية في اليومية المناسبة.

**ثانياً: فرع الإيرادات:** يختص هذا الفرع بجانب الإيرادات الناتجة عن عملية البيع التي تقوم بها المؤسسة، في تم فيه استقبال الملفات من مصلحة المبيعات مرفقة بالفواتير ووثائق التخليص، وتتمثل مهامه في:

-التأكد من صحة اليوميات ومطابقته للفواتير وقيمة التحويل.

-فوترة التحويلات أو الصكوك المؤشر عليها.

-فوترة يوميات المبيعات.

-متابعة البيع بالأجل.

كما أن للفرع مهام شهرية متمثلة في:

-إيقاف رقم الأعمال الشهري ومقارنته مع اليوميات المحاسبية واليوميات المرسلة من طرف مصلحة المبيعات.

-استخراج جدول حساب خاص بالإيرادات من أجل إعداد التقارير بالبنكي.

**ثالثاً: فرع متابعة الاستثمارات:** هذا الفرع مسؤول عن التحركات الخاصة بالاستثمارات من:

-الشراء لأول مرة مع إعطائه رمز خاص.

-تغيير مكان الاستثمار.

-القيام بعملية الجرد والإهلاك الخاص بالاستثمار.

**الفرع السادس: مصلحة الإدارة و الموارد البشرية:** وتنقسم إلى:

**أولاً: فرع تسيير الموارد البشرية:** ومن مهامها:

-إعداد، تسجيل، ترتيب كل الوثائق الواردة من مختلف المصالح المتمثلة في: الأمر بالقيام بالمهمة، شهادة عمل، رخصة الخروج، قرار،.....إلخ.

-متابعة مستجدات ملفات الموارد البشرية.

-مراقبة كشف الحضور للعمال وتقديمه الفرع الأجور الشهر.

-التكفل بالعتل السنوية، المرضية، الاستثنائية.

-تحرير العقوبات على العمال بعد استجوابهم.

**ثانيا :مراسل اجتماعي :من مهامه:**

-إنشاء ترقيم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي.

-دفع ملفات المرض، حوادث العمل لدى صندوق الضمان الاجتماعي.

-استرجاع مصاريف الأدوية من صندوق الضمان الاجتماعي.

**ثالثا :فرع الأجور:ومن مهامه:**

-تطبيق العقود الجماعية لإعداد الأجور.

-جمع المعلومات لحساب الأجور.

-إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات.

-طباعة كشف الأجور.

**الفرع السابع :مصلحة التجارة :** وتنقسم هذه المصلحة إلى:

**أولا :مصلحة المبيعات :** تعد هذه المصلحة هي المتعامل المباشر مع الزبائن، وتتمثل مهامها

في:

-تقصي السوق والإشهار للمنتوج وإرضاء الزبائن ومتابعة نوعية المنتجات.

**ثانيا :مركز الفوترة :** وتكمن مهامه في:

-إعداد وصل رفع المنتج بعد استلام طلب الشراء من الزبائن.

**ثالثا : فرع النقل والوسائل العامة :** وينقسم هذا الفرع إلى فرعين يشرف عليهما رئيس المصلحة وتتمثل مهام كل من:

1- فرع النقل :ومن مهامه:

-السهر على الوثائق الإدارية الخاصة بالسائقين.

-إعطاء بطاقات من أجل إعادة تعبئة خزانات الوقود الخاصة بشاحنات وسيارات المؤسسة.

-توزيع المهام على السائقين من أجل نقل السلع إلى الزبائن، أو نقل خاص لصالح المؤسسة.

2- فرع الوسائل العامة : ومن مهامها المتمثلة في:

-السهر على إصلاح الوسائل العامة التابعة للإدارة.

-تسديد فواتير الكهرباء والماء.....إلخ.

**الفرع الثامن : مصلحة المدقق الداخلي (محتسب)**

تعد وظيفة التدقيق وظيفة مستقلة، وهي تقييم مراقبة العمليات على مستوى مصالح المؤسسة، وهدف المراقبة في هذا المجال هي تقدير وتقييم نجاعة مختلف المراقبات الأخرى أي متابعة أعضاء المؤسسة في أداء مسؤولياتهم وفي هذا الهدف المحاسبة الداخلية تقدم التحليلات، التقييمات، المعلومات التي تخص الوظائف التي تمت فيها عملية التدقيق.

**مراحل مهمة المدقق الداخلي:**

بعد المصادقة على البرنامج السنوي تبدأ مهمة المدقق الداخلي بالاعتماد على الرسالة الموجهة من طرف المديرية العامة من أجل القيام بمهامه على المصلحة التي سيتم تدقيقها، فنتلقى مصلحة رسالة من المديرية العامة تعلمها باليوم الذي ستم فيه العملية.

**أولاً: مرحلة الدراسة و التحضير:** يقوم المحاسب بجمع الوثائق والمراجع والمناهج وهذا لتكوين مصادر رسمية للاعتماد عليها من أجل القيام بالمهمة.

**ثانياً :** مرحلة تحضير الوسائل المادية وتحديد تاريخ إجراء المهمة مع المصلحة المعنية.

**ثالثاً: مرحلة التنفيذ:** يعتمد المحاسب في هذه المرحلة على الخبرة المكتسبة وتقنيات الاتصال مع الأفراد من أجل الإجابة على الإشكاليات المطروحة والمحددة عنده مسبقاً.

**رابعاً: إعداد تقرير المدقق :** يأخذ شكل من مؤسسة إلى أخرى ولكن يشترك ونفي نفس العناصر التالية: أسم المدقق، رقم الرسالة، تاريخ المهمة، مقدمة وأهداف المهمة، عدد التوصيات، الأهداف، أسم رئيس المصلحة.

**خامساً: مرحلة المتابعة :** ما إذا تم تطبيق التوصيات السابقة الذكر.

### **الفرع التاسع: مصلحة التسيير وإعادة التقييم**

تعد من أهم المصالح كون أن هذه المصلحة مسؤولة عن مراقبة التسيير داخل المؤسسة من أهم مهامها:

1-إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة :يتم إعدادها بإتباع خطوط التوجيه التي تقدمها المديرية العامة وتشمل كل من الميزانية التقديرية للتمويل وتسيير المخزون والإنتاج والمبيعات والاتصالات والموارد البشرية.....إلخ، فتقوم كل مصلحة بإعداد الميزانية الخاصة بها.

2-إعداد تقارير الثلاث و السداسي : وتمثل تراكم نتائج الأشهر السابقة.

3- إعداد التقرير السنوي للتسيير : وهو تقرير مفصل عن نشاط المؤسسة خلال السنة.

4- تقديم إحصائية ثلاثية للديوان الوطني للإحصائيات ردا على مراسلات أن دور رئيس هذه المصلحة يتمثل في: جمع المعلومات من مختلف المصالح وتحليل المعلومات وإعداد التقارير الشهرية والسادسية والسنوية.

### الفرع العاشر: المجال البشري:

تحتوي كل مؤسسة على مجموعة من العمال الذي دورهم يساهم وعلى نشأة وتطور هذه المؤسسة والرفع من إنتاجها وتحسين مردودها فمن خلال تمهيدنا هذا وجدنا أن العدد الإجمالي لعمال المؤسسة مطاحن سيدي بن زهية ب116: عاملي توزع ونحسب التسلسل المهني للفئات .

### الجدول رقم (3-1) جدول يوضح توزيع العمال حسب الفئات

| النسبة المئوية | العدد | الفئات       |
|----------------|-------|--------------|
| 19%            | 24    | الاطارات     |
| 33%            | 62    | أعوان التحكم |
| 48%            | 30    | المنفذين     |
| 100%           | 116   | المجموع      |

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

وهذه الفئات تتوزع على مصالح المؤسسة وأقسامها وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

### جدول رقم (3-2) : يمثل توزيع أفراد العينة حسب فئات المؤسسة

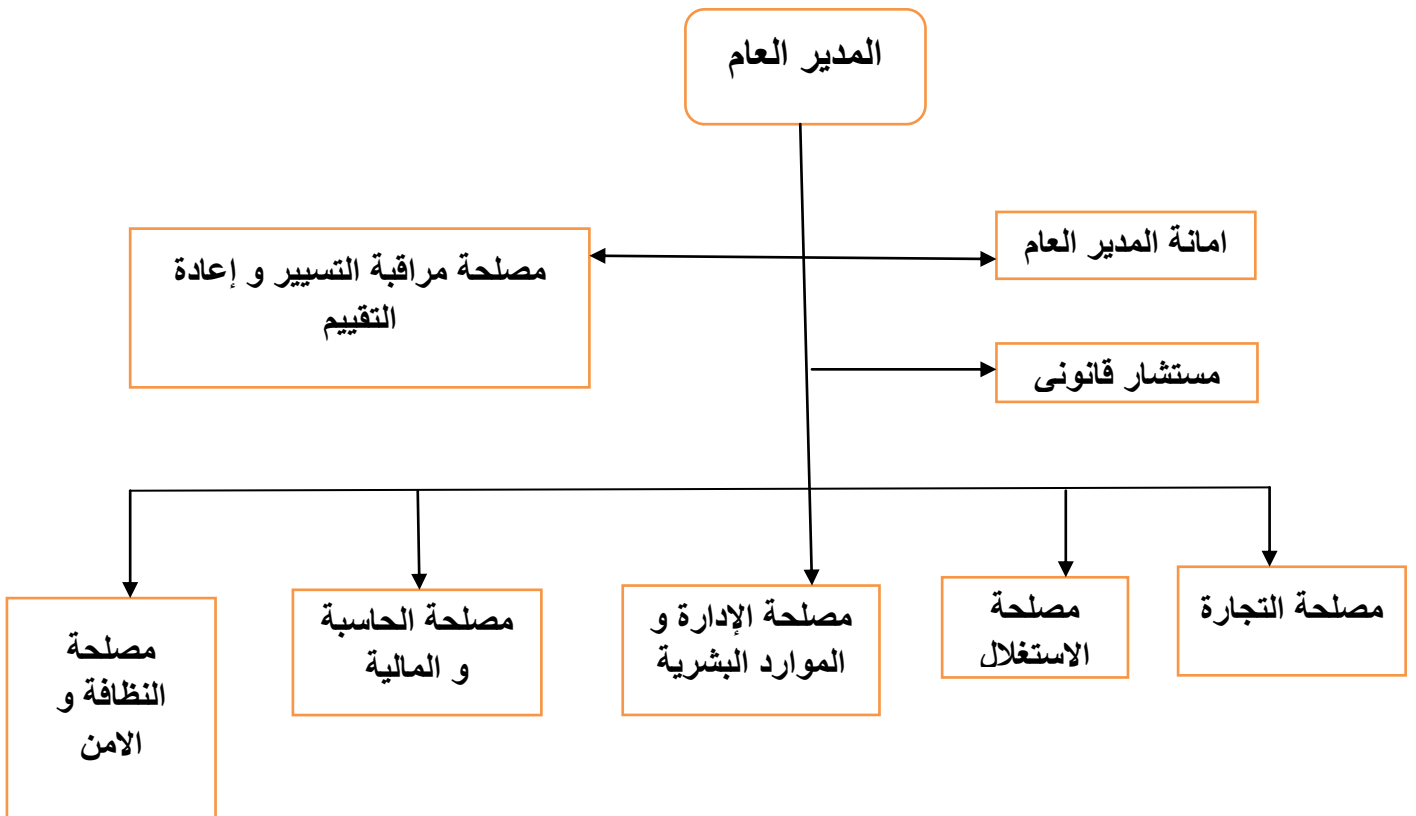
| المجموع | التدقيق | التحكم | الاطارات | المستوى المهني<br>القسم و المصلحة |
|---------|---------|--------|----------|-----------------------------------|
| 05      | 00      | 01     | 04       | المديرية العامة                   |
| 06      | 01      | 02     | 03       | الموارد البشرية                   |

|     |    |    |    |                    |
|-----|----|----|----|--------------------|
| 04  | /  | 00 | 04 | المالية و المحاسبة |
| 17  | 02 | 12 | 03 | التجارة و النقل    |
| 01  | /  | /  | 01 | اعلام الي          |
| 01  | /  | /  | 01 | الاتصال            |
| 01  | /  | /  | 01 | المخبر             |
| 26  | 21 | 04 | 01 | المن ة النظافة     |
| 02  | /  | 02 | /  | تموين              |
| 12  | 02 | 09 | 01 | تسير المخزون       |
| 10  | /  | 09 | 01 | الصيانة            |
| 30  | 04 | 23 | 03 | الإنتاج            |
| 01  | /  | /  | 01 | شؤون قانونية       |
| 116 | 30 | 62 | 24 | المجموع            |

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (3-3) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن سيدي بن زهية



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

### المطلب الثالث : أهداف المؤسسة MSB

يمكن ايجاز اهم هذه الأهداف في ما يلي:

- تهدف المؤسسة الى تحويل الحبوب (قمح لين، قمح صلب)، و انتاج و تسويق المواد المشتقة سميد، فرينة، عجائن غذائية، كسكس.

- إيجاد منافذ و مكانة في السوق، و ذلك من خلال المجهودات المبذولة التي شرعت فيها المؤسسة لإعادة الهيكلة التقنية و التجارية المتمثلة فب الرقابة، و الحد من تآكل نصيب المؤسسة في السوق ، و التحسين المستمر لعلامة الجودة.

- العمل على ضمان البقاء و الاستمرارية و تطوير مكانته في السوق، حيث ان الطلب المتزايد و النوعية الموافقة للمعايير العالمية و علامة سيدي بن ذهبية تكون عوامل لضمان ذلك.

- رفع مستوى المؤسسة و توطيد امكانياته الإنتاجية من خلال انتهاج استراتيجيات مختلفة.

- ترسيخ و تحسين ظروف تراكم الأرباح على المدى الطويل و ذلك من خلال رفع راس المال الذي قامت به المؤسسة و الذي يهدف الى جلب الادخار العمومي الوطني.

- البحث و التنمية الصناعية، الإنتاج، التمويل، التوظيف، الترقية، التسويق و التنويع على كافة المراحل و التخزين لمواد الصناعات الغذائية.

- التموين و التوزيع على كافة المراحل، و صيانة التجهيزات و عتاد الصناعات الغذائية.

## **المبحث الثاني :التدقيق الخارجي كوسيلة لتحقيق فعالية الأداء في المؤسسة MSB**

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

- أهمية تقييم الأداء في مؤسسة MSB

- توصيات المدقق الخارجي لتحقيق الأداء الفعال والكفاء في مؤسسة MSB

- محافظ الحسابات وكيفية تحقيقه لفعالية الأداء في مؤسسة MSB

**المطلب الأول : أهمية تقييم الأداء في مؤسسة MSB**

إن عملية تقييم الأداء في المؤسسة تهدف إلى:

- تقييم المردود السنوي لكل فرد.
- تشجيع وتحفيز وحصر الكفاءات.
- تحديد نقاط الضعف لكل فرد في المؤسسة.

وتكمن أهمية تقييم الأداء في استعمال نتائجها في الوظائف الأخرى للمؤسسة, حيث أن عملية تقييم الأداء لها علاقة وطيدة مع جميع الوظائف كالتوظيف ,تحديد الأجور والترقية.....الخ أما علاقة تقييم الأداء بالتكوين , فبتقييم الأداء يمكن تحديد الاحتياجات التدريبية للمؤسسة.

### **المطلب الثاني : توصيات المدقق الخارجي لتحقيق فعالية الأداء في مؤسسة MSB**

يمكن ترجمة مستوى الأداء الذي تتمتع به مؤسسة MSB من خلال الارتفاع المستمر في نتائج أعمالها ونشاطاتها، فمؤسسة MSB تعتبر من بين المؤسسات الرائدة في قطاع الحبوب في الجزائر، فمن خلال تحكمها في أدائها وتبنيه الإستراتيجية التنويع(توفير جملة من المنتجات المتنوعة سواء من حيث الشكل أو الذوق أو النوعية)، تمكنت المؤسسة من السيطرة على الأسواق المحلية في قطاع الحبوب واكتساب أكبر حصة سوقية مقارنة بمنافسيها وهذا بفضل قيامها بطرح منتجات جديدة تتال رضا الزبائن.

إن مؤسسة لم تكتف فقطب الأسواق المحلية بل تمكنت من الوصول إلى الأسواق العالمية حيث المنافسة الشديدة، وتمكنت من كسب مكانة فيها وهذا بفضل أدائها العالي وسمعتها الجيدة في السوق . ونجد أن مؤسسة تمكنت من تحقيق كل تلك النجاحات وهذا بفضل سعيها المستمر للوصول للأفضل، وهذا من خلال اقتنائها لآخر التقنيات في التسيير والإنتاج والمعلوماتية.

وبغية تحقيق الأهداف المسطرة، وسعي المؤسسة إلى تطوير أدائها وتحسينه، قامت بتعيين مدققين خارجيين والمتمثلين في خبير في المالية وآخر في الإدارة وذلك لتشخيص وتقييم أدائها الكلي، حيث تم استخلاص نقاط الضعف ونقاط القوة للمؤسسة والتي يمكن حصر أهمها فيما يلي:

### 1-نقاط القوة:

- تتميز مؤسسة بوضعية مالية جيدة؛
- موقعها التجاري كان جيد وهذا بفضل قيامها بطرح منتجات جديدة بصفة مستمرة،
- تمتعها بمستوى تكنولوجي عالي.

### 2- نقاط الضعف:

- الموارد البشرية بحاجة إلى التأهيل، فمؤسسة تعاني من نقص الخبرة العالمية حول التقنيات الحديثة في التسيير المبنية على المعايير الدولية؛
- فائض في عدد العمال؛
- نظام تسيير المعلومة ضعيف؛
- ضعف نظام حساب التكاليف؛
- غياب محطة التصفية والتطهير على مستوى المؤسسة، حيث هنا كجهود معتبرة تبذل لتجديد الهيكل الخاص بالحفاظ على جودة المحيط.

فيظل التشخيص العام الذي قام به المدققين الخارجيين تم اقتراح مجموعة من المشاريع والتي عادت بفائدة كبيرة للمؤسسة .و فيما ي ليسو فنقوم بذكر المشاريع التي قامت المؤسسة بتنفيذها والنتائج التي تم تحقيقها من وراءها.

### 1- تبني أسلوب التكاليف حسب الأنشطة ABC

تسعى المؤسسة من وراء هذا المشروع إلى تحقيق هدف رئيسي والمتمثل في إطلاق من توجد ونوعية رفيعة وبسعر تنافسي، هذا ما يستوجب معرفة أسعار تكاليف المنتجات، وكذا التحكم في سعر تكلفة الوحدة، وتم تطبيق المشروع خلال الفترة 2004- 2003 في ثلاثة خطوات أساسية هي:

-تكوين الموظفين العاملين على أسلوب ABC لتمكينهم من فهم وتنسيق وتنفيذ الأسلوب؛

- تصميم وتطوير وتنفيذ نموذج محاكاة التكاليف من العمليات والأنشطة التي وضعت من المنهجية وخريطة البرامج العملية؛

- تشكيل نموذج المحاكاة، ووضع مواصفات لنظام إدارة المصاريف.

### 2- تبني نظام تسيير آلي متكامل وربط الموظفين بمشروع ERP

الهدف الرئيسي من تبني المشروع هو تجسيد نظام تسيير متكامل في المؤسسة الذي يتوقف أساسا على المساعدة التقنية والتي تشمل مختلف المراحل بداية من مرحلة الإعداد إلى مرحلة استغلال مختلف الوحدات المتمثلة في: وحدة المبيعات وتسيير المخزون ، وحدة المشتريات والتموين، وحدة المالية، ووحدة تسيير الموارد البشرية.

### 3- تبني نظام تخطيط المنتجات

الهدف الأساسي من هذا المشروع هو تطوير صورة علامة مؤسسة MSB وتبنيها نظام للتخطيط سمح لها بضمان منتجات ذات جودة ونوعية رفيعة للمستهلكين .وقد سمح هذا المشروع بالوقوف خصيصا على النقاط الآتية:

- تحديد والتعريف بفكرة التقسيم كونها قاعدية لمتابعة التخطيط؛
- إعادة النظر في إجراءات وتسجيلات النظام الوثائقي للجودة الضرورية للتحكم في تخطيط المنتجات ؛
- التجديد اليومي لنظام تخطيط المنتجات يبقى غير كامل كونه لا يزال النظري فقط، إذ لم يطبق بشكل عملي بعد .والدليل على ذلك التحديد غير الكافيل آليات التغليف، متابعة غير كافية لمعطيات التدفقات...الخ؛
- تطبيق البرنامج الآلي المحدد بخصوصيات المؤسسة؛
- ضمان عرض تكامل نظام تخطيط المنتجات.

### **المطلب الثالث : محافظ الحسابات وكيفية تحقيقه لفعالية الأداء في مؤسسة MSB**

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

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

1- أهمية العمليات :ومن أمثلة ذلك : المنتج الذي يحقق أكبر المبيعات، المشروع الأكثر حصة في الميزانية، الطاقة البشرية المعتبرة في المؤسسة، حجم المخزونات وحجم الاستثمارات .... الخ؛

2- الطابع الجديد :استثمار جديد أو بعث منتج جديد في السوق .... الخ.

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

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

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

وعليه، فلا بد من التنسيق وإيصال المعلومات بين الإدارة وأجهزة التنفيذ وإلا فإن جهود محافظ الحسابات ستذهب سدا وبدون جدوى .ويتم تحديد قواعد التسيير الداخلية للمؤسسة

عند وضع السياسات العامة، فمحافظ الحسابات بصفته خبير فيسير العمل داخل المؤسسة، يمكنه تحليل وإيجاد أجوبة لبعض المشاكل المطروحة. فخبيرة وكفاءة محافظ الحسابات عند تحليل وتفسير الأوضاع لا تكفل حل مشاكل وتجنب المخاطر، إذ لابد من وجود الدعم من طرف إدارة المؤسسة :كتوفير الأوضاع الملائمة للقيام بمهمته، توفير كل المعلومات التي يطلبها، إعطاء الأهمية لأعمال هو الأخذ بتوصياته مهما كان عمقها .فالحقيقة أن أي خلل في نظام الرقابة الداخلية يرجع إلى مسؤولية الإدارة، إما عند تصميم مخطط لنظام الرقابة الداخلية أوفي عمليات التسيير أو في اختيار الكفاءات، لذلك لابد من مراجعة المراحل الإدارية وكيفية استنادها على المعلومات لاختيار البرامج والسياسات الملائمة .أما إذا كان الخلل في تطبيق إحدى العمليات أو في إعداد القوائم المالية فعلى محافظ الحسابات تحضير برنامج للمتابعة والمراقبة عن قرب لهذه العمليات.

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

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

أ .مواطن القوة : المحققة والمطبقة في المؤسسة؛

ب .مواطن الضعف : الناتجة إما:

-عن نقائص وأخطاء في إعداد النظام؛

-أو تنفيذ خاطئ للإجراءات.

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

### خاتمة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل أن نسقط جانبا من الجزء النظري على الدراسة الميدانية ،مستعينين بذلك على ما تحصلنا عليه من معلومات ، حيث بدأنا دراستنا بتقدي معامل مؤسسة MSB التي اكتسحت السوق المحلية مؤخرا بمنتجات ذات جودة عالية ، و بالنظر إلى المكانة التي تحتلها المؤسسة سواء على المستوى المحلي وحتى على المستوى الوطني، وبالنظر إلى التحديات التي تفرضها العولمة واشتداد المنافسة، فإن ذلك يتطلب ويستدعي من المؤسسة تبني منهج استراتيجي سليم لكل أنشطتها وبالأخص بالنسبة لكفاءاتها لأنها تعتبر العنصر الحاكم في نجاح المؤسسة، وأن تعمل بشكل دائم على المحافظة عليها واستخدامها الاستخدام الأمثل لبلوغ أهدافها بكفاءة وفعالية.

إن مؤسسة MSB وكباقي المؤسسات الاقتصادية تقوم بتعيين محافظا لحسابات من خلال الجمعية العامة، وهذا حسب ما ينصع إليه القانون، وهذا بهدف المصادقة على حساباتها، فبالإضافة إلى ذلك نجد أن له دور كبير في تحسين الأداء في المؤسسة وهذا من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية هذا من جهة، ومن جهة أخرى تقديمه للنصائح والتوصيات والاقتراحات من جهة أخرى وهذا سواء بإرادته أو بطلب من إدارة المؤسسة، ونشير إلى أن مؤسسة تقوم بتعيين مستشار ينفي مختلف المجالات وذلك حسب الحاجة بهدف معرفة مستوى الأداء في الميدان المعني.

خاتمة

## الخاتمة العامة:

من خلال تناولنا الموضوع " التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، ومعالجة الإشكالية الآتية: " إلى أي مدى يمكن للمدقق الخارجي أن يساهم في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية" ، حيث حاولنا تسليط الضوء على دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية ومنح الضمان لمختلف المتعاملين مع المؤسسة التي يتولى تدقيق حساباتها هذا من جهة، ومن جهة أخرى حاولنا إبراز دوره في الجوانب غير المالية للمؤسسة .فمن بين هذه الجوانب نجد الأداء بأبعاده المختلفة، ففي ما سبق كان يُنظر إلى التدقيق الخارجي على أنه وسيلة لاكتشاف الأخطاء والانحرافات التي يتم ارتكابها من طرف المؤسسة وهذا من خلال تدقيق مختلف السجلات والدفاتر والبيانات المحاسبية والقوائم المالية أي ما يسمى بالتدقيق المالي، لكن حالياً أصبح للتدقيق الخارجي دور كبير ومهم فيما يخص تطوير وتحسين الأداء في المؤسسة وتحقيق فعاليته . وقد تم الخوص في النهاية إلى جملة من النتائج والتوصيات، مع ذكر مجموعة من المواضيع والتي يمكن أن تكون إشكاليات لدراسات مستقبلية.

### 1- نتائج الدراسة:

أظهرت الدراسة جملة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- 1-لا يمكن أن يكون هناك تحسين من دون قياس، فإذا ما كانت المؤسسة لا تعلم مستوى عملياتها فإنها لن تتمكن من معرفة مستقبلها، وبالتأكيد فإنها لن تتمكن من تحقيق أهدافها؛
- 2-يهدف تقييم الأداء إلى تحديد نقاط القوة والضعف، والعمل على التغلب على هذه الأخيرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى اتخاذ القرارات اللازمة على ضوء النتائج المتحصل عليها؛
- 3-يهدف تقييم الأداء كذلك إلى التعرف على مدى قدرة المؤسسة في تحقيق الأرباح التي تمكنها من الاستمرار والبقاء في السوق؛

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

1-إن عملية تقييم الأداء لا تنحصر فقط على المؤسسات التي تعاني من مشاكل وإنما تتسع لأكثر من ذلك وتشمل كذلك المؤسسات السليمة والتي تجد من عملية تقييم الأداء أداة لتشخيص النقائص التي ترى أنه بالرغم من صغر حجمها وعدم أهميتها إلا أن تجاهلها قد يؤدي لتفاقمها وبالتالي صعوبة حلها، ولهذا نجد أن المؤسسات الناجحة تتمثل في تلك التي تقوم بتقييم أدائها بصفة دورية ومستمرة؛

2-يقوم المدقق الخارجي ببيان الانحرافات المالية والإدارية التبار تكبتها إدارة المؤسسة، فهو يعتبر بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسة محل التدقيق، بالإضافة إلى ذلك فهو يعتبر بمثابة ضمان إضافي لمراقبة جودة المعلومات ومن ثم تقليل الخطر؛

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

4-يتمثل دور المدقق الخارجي في فحص كافة السجلات والوثائق المحاسبية وذلك بهدف التحقق من مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي يتم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة أي أنه يهتم بالجانب المالي للمؤسسة هذا من جهة، ومن جهة أخرى أصبح للمدقق الخارجي دور في مختلف الجوانب الأخرى، أي أن نطاق التدقيق الخارجي أصبح واسع يشمل مختلف وظائف المؤسسة؛

5-يمثل رأي المدقق الخارجي القيمة المضافة لعملية التدقيق والذي يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة؛

6-يعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لعملية التدقيق ووسيلة اتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج وإيضاحها لمستخدميها الذين يهتمها لأمر، ومن خلال هذا التقرير يمكن تصحيح مسار وأداء المؤسسة وتحقيق نجاحها " وهذا ما يثبت الفرضية الثالثة " ؛

7-يتمثل النهج الحديث لعملية التدقيق الخارجي في إعطاء الضمان لمستخدمي القوائم المالية بالإضافة إلى تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية المؤسسة محل التدقيق، وهذا من خلال توفير مشورة بناءة لإدارة هذه المؤسسة؛

8-من خلال النهج الحديث لعملية التدقيق الخارجي، نجد أنه يضع احتياجات إدارة المؤسسة في الدرجة الأولى، حيث يقدم لها طريقة تركز على اعتبار التدقيق أداة لتحسين أداء الإدارة؛

9-الهدف من قيام مختلف مكاتب التدقيق الكبرى بممارسة مهنة التدقيق الخارجي بالمنهجيات الحديثة والتي تختلف من مكتب إلى آخر، هو محاولة تطوير هذه المهنة ومحاولة إخراجها من الاعتقاد السائد أنها مرتبطة بالجوانب المالية للمؤسسة فقط؛

10-يستدعي ظهور التدقيق الخارجي بشكله الحديث، إعادة التعريف بالتدقيق ووظائفه الأساسية وأدوار ومسؤوليات المدققين والتزاماتهم أمام مختلف الأطراف المستفيدة من خدماته و هذا ما يثبت الفرضية الثانية؛

2.-التوصيات:

أ. عدم حصر الاهتمام بالأداء المالي فقط وذلك من خلال القيام بعملية تقييمه، بل يجب توسيع ذلك للأداء غير المالي في المؤسسة والذي من خلال القيام بتحسينه سيؤدي حتماً إلى تحسين الأداء المالي، ونستطيع القول أن الأداء غير المالي في المؤسسة يعتبر الركيزة التي يبني عليها أدائها المالي. ويتحقق ذلك من خلال القيام بتطبيق قواعد ومبادئ بطاقة الأداء المتوازن والتي إلى تقييم الأداء المالي والأداء غير المالي معاً، وبالتالي تحسينهما معاً من خلال القيام بتصحيح الانحرافات؛

ب. ضرورة الحفاظ على استقلال المدقق الخارجي وتأكيد أهمية توافر ما يضمن استقلاله من معايير وقواعد وأنظمة مهنية في كل وقت ومكان، فثقة بالمهنة مستمدة من توافر مثل هذا الاستقلال، وقد انه قد يسبب فقدان هذه الثقة. وبالتالي يجب تحديد مجمل الحالات التي قد تؤدي إلى عدم استقلاله؛

ج. يجب أن لا تقتصر مهمة المدقق الخارجي في إصدار الحكم على القوائم المالية لمؤسسة- مطحنة سيدي بن زهية- بصفة خاصة وللمؤسسة الاقتصادية بصفة عامة، بل يجب أن تتعدى ذلك إلى تقييم الأداء، وذلك حتى تتمكن إدارة هذه الأخيرة من اتخاذ القرارات الصحيحة والسليمة وفي الوقت المناسب؛

د. ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي وإيجاد آلية تنسيق بينها وبين الجامعات الجزائرية، وهذا لتقديم المساعدة اللازمة للباحث العلمي لإنجاز بحثه.

### 3. أفاق البحث:

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

أ- التدقيق في ظل استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال في المؤسسة؛

ب- تقييم الأداء الكلي في المؤسسة باستعمال بطاقة الأداء المتوازن؛

ج-مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق في المؤسسة؛

د-التدقيق الإداري أداة من أدوات تحقيق الكفاءة والفعالية في المؤسسة.

# قائمة المصادر والمراجع

## المصادر والمراجع

### بالعربية:

- 1-سهيل ادريس، المنهل: قاموس فرنسي عربي، بيروت، ط3 دار الآداب، 2003.
- 2- حسام ابراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار البداية، الطبعة 1، الجزء 1، 2010.
- 3-خلف عبد الله، الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق، الأردن، الطبعة 1، 2006.
- 4-عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2007.
- 5- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 3، 2006.
- 6-أبو شيخة، نادر
- 7-أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 2.
- 8-أحمد صقر عاشور، مذكرة القوى العاملة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت 1979.
- 9-أحمد محمد خوري، مداخلة بعنوان: دور المحاسبية ومراقبة الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية موارد النشأة، جامعة الدول العربية، مصر 2006.
- 10-ادريس ثابت عبد الرحمان والمرسي جمال الدين محمد، إدارة الإستراتيجية، مفاهيم ونماذج تطبيقية، الدار الجامعية الاسكندرية، 2006.
- 11-برير كامل

- 12-بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص نقود وماليه، جامعة الجزائر، 2002/2001.
- 13-جوادي فيروز، بلعيد أمال، (دور سياسة تحفيز الموارد البشرية في تحسين الأداء)، مذكرة في تحسين الموارد البشرية للمعهد الوطني المتخصص في التكوين المهني والتمهين، الوادي، دفعة 2006.
- 14-حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، الأردن، الطبعة ، 1999.
- 15-خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 1، 2009.
- 16-خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 2، 2004.
- 17-خالد خطيب، القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة للجزائر، العدد 16. مارس 2009.
- 18-شوقي جباري، 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 أوت 1955، سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير، الجزائر.
- 19-عادل عشيه
- 20-عبد الباقي، صلاح وآخرون
- 21-عبد الحكيم أحمد الخزامي، تكنولوجيا الأداء من التنظيم إلى التحسين، ط3، مكتب ابن سينا للطباعة والنشر، القاهرة، 2000.

- 22- عبد الرحمان توفيق، منهج المهارات المالية والمحاسبة التقدمية الرقابة المالية والتدقيق الداخلي، مركز المهنية للإدارة مصر، الطبعة 3، 2004.
- 23- عبد الوهاب سمير والبرادعي،
- 24- علاقي، مدني
- 25- علي سلمي، إدارة العامة، دار غريب للطباعة، مصر 1988-1989.
- 26- غول فرحات، الوجيز في اقتصاد المؤسسة، ط1، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر 2008.
- 27- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2007.
- 28- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر 2004/2005.
- 29- مصطفى عشوي، أسس علم النفس الصناعي، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية 1992.
- 30- منصور أحمد منصور، المبادئ العامة في إدارة القوى العاملة وكالة مطبوعات، القاهرة، 1992.
- 31- نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 32- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- بالفرنسية:

-Bernard Gerlibd, audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises dunod, paris, 1991.

-Bernard Ergmond,ibid.

-Groupe consultatif d'assurance aux plus pauvre, audit externe des institutions de micro finance, guide pratique, « France, série n03, outil technique, 2000

-Gérand Lejeune, jean Pierre Emmerich, audit et commissariat aux comptes. Gualino éditeur

- Bernard Grand, Bernard Verdalle, audit comptable et financier, economica, paris, 1999.

-Bernard Martory, Daniel Crozet, op.cit.