الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

التدقيق الخارجي و فعاليته في المؤسسة الاقتصادية

دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية لانتاج و توزيع مواد البناء بمستغانم "EDIMCO"

إعداد الطالب:

سلطانة بوبكر الصديق

تحت إشراف:

د.محمد العيد

د. بوشرف جيلالي

أعضاء لجنة المناقشة:

د.دواح بلقاسم	رئيسا
د.محمد العيد	مشرفا
د.بوشرف جيلالي	مشرفا مساعدا
د.محمد ولد عيسى محمد محمود	مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014

شكر وعرفان

أتوجه بالشكر والحمد لله عز وجل الذي أمدني بالقوة والصبر على مواصلة هذا العمل وإتمامه.

وأتقدم بجزيل الشكر وكامل العرفان للأستاذ الكريم الدكتور محمد العيد و الدكتور بوشرف جيلالي لإشرافهما على هذا البحث .

وأتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من مدّ لي يد العون من قريب أو من بعيد

والى كل من لم تسعفن الذاكرة لذكرهم.

إهـداء

اهدي هذا العمل إلى أغلى الناس على قلبي والداي الكريمين، الذين

ألهماني روح الصبر والنضال وغمراني بعطفهما وحنانهما

إلى إخوتي وأخواتي

إلى كل العائلة

إلى الزملاء والزميلات

إلى أساتذتي الكرام الذين ساهموا في تنمية مواهبي في مجال العلم

والتي هي اليوم ثمرة من ثمرات هذا العطاء.

إلى كل من يقتنع بفكرة فيدعو إليها ويعمل على تحقيقها لا يبغي بها إلا

وجه الله ومنفعة الناس في كل زمان ومكان.

لقد تزايدت أهمية المحاسبة في عصرنا الحاضر، فهي لم تعد تهم المالكين أو المساهمين الحاليين وحدهم، بل عدة جهات و في مقدمتهم المستثمرين الجدد، إذ يهمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة و الموضوعية و الوضوح، لذلك يفترض أن تنتج المحاسبة معلومات مفيدة يثق فيها متخذو القرار من أصحاب المصلحة في المؤسسة. و حتى تكون كذلك، يجب أن تعبر تعبيرا صادقا و حقيقيا عن الواقع الفعلي للمؤسسة. و إن التدقيق الخارجي هو الوسيلة الناجعة و القادرة على الحكم عن مدى تعبير مخرجات المحاسبة على الواقع الفعلي لها.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح فعالية التدقيق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية، لذا يتضح لنا الدور الهام للتدقيق في تفعيل و تطوير نظام الرقابة الداخلية، و مدى أهميته و دره البالغ الأهمية في تحقيق فعالية الأداء للمؤسسة، بالإضافة إلى مساهمته في توفير قوائم مالية ذات جودة عالية، و بالتالي الزيادة في موثوقيتها، و ذلك من خلال الكفاءة التي يتمتع بها المدقق عند أداء عمله، و اعتماده على منهج مبني على مجموعة من معايير الأداء المهني و انه مسؤول عن اكتشاف التلاعبات و الممارسات الاحتيالية في المؤسسة.

كلمات مفتاحية: الرقابة الداخلية، التدقيق، التدقيق الخارجي، المؤسسة الاقتصادية.

أولا: قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	تصنيف معايير التدقيق الدولية	37
02	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	104
03	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها	105
04	معايير تحديد الاتجاه	106
05	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	107
06	توزيع أفراد العينة حسب السن	109
07	توزيع أفراد العينة حسب المؤهلات العلمية	110
08	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	112
09	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	113
10	نتائج الاستبيان الخاص بمتطلبات إبداء رأي فني و محايد، موضوعي و صادق من طرف المدقق الخارجي	115
11	نتائج الاستبيان المتضمن نجاعة معايير التدقيق الخارجي و الأهمية من تفعيلها و تجسيدها	123
12	نتائج الاستبيان المتمحور حول دور التدقيق الخارجي و كفاءته في المؤسسة و أهميته بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية	128

ثانيا: جدول الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها	35
02	الهيكل التنظيمي لمؤسسة EDIMCO	97
03	عدد الاستمارات الموزعة	104
04	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس	108
05	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب السن	109
06	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	111
07	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب مؤهل الوظيفة	112
08	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة المهنية	114

جدول الملاحق

رقم الملحق	البيان		الصفحة
01	مقدمة استمارة الاستبيان		148
02	معلومات عامة عن عينة الدراسة		149
03	محور أول	متطلبات إبداء رأي فني ومحايد، موضوعي وصادق من طرف المدقق الخارجي	150
04	محور ثاني	نجاعة معايير التدقيق الخارجي و الأهمية من تفعيلها و تجسيدها	151
05	محور ثالث	دور التدقيق الخارجي و كفاءته في المؤسسة و أهميته بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية	152

العنوان		الصفحة
جانب نظري		09
فصل أول: مدخل حول التدقيق الخارجي		10
مبحث أول: ماهية التدقيق الخارجي		12
مبحث ثاني: معايير التدقيق الخارجي		24
مبحث ثالث: الإطار العام لمهنة المدقق الخارجي		39
فصل ثاني: دور التدقيق الخارجي و أهميته في المؤسسة الاقتصادية		56
مبحث أول: فعالية التدقيق الخارجي على القوائم المالية		58
مبحث ثاني: تأثير التدقيق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة		68
مبحث ثالث: تأثير التدقيق الخارجي على فاعلية الأداء في المؤسسة		80
جانب تطبيقي		91
01	نظرة عامة حول مؤسسة EDIMCO	93
02	إجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة	101
03	عرض نتائج الدراسة الميدانية" تحليل نتائج الاستبيان"	115

شهد العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم نشاطات المؤسسات الاقتصادية فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم ،و ذلك ما استوجب ضرورة الاهتداء بالوسائل و التقنيات التي من شانها أن تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة و الاستغلال الأمثل لمواردهم ،و الحد من الأخطاء المحاسبية و حتى التلاعبات ،و في مقدمة هذه الوسائل التدقيق الخارجي.

في هذا الإطار تبدو الحاجة إلى التدقيق الخارجي حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف سواء كانت داخلية أو خارجية، بمعلومات دقيقة و موثوقة و ذات مصداقية. فالتدقيق الخارجي أصبح يحضى باهتمام كبير و متزايد لدى جميع الأوساط الاقتصادية، المالية و القانونية، لما لرأي المدقق الخارجي من آثار على اتخاذ القرارات من قبل الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية. و تكمن أهمية التدقيق الخارجي كونه وسيلة للرقابة و هذا من خلال اكتشافه للأخطاء و تقييمه للأداء.

من هنا تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عنها من خلال الدراسة و التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

إلى أي مدى يمكن للتدقيق الخارجي أن يكون له فعالية في المؤسسة الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية:

- ما المقصود بالتدقيق الخارجي و ماهي تقسيماته و أهميته في المؤسسة، و ماهي المنظمات المسؤولة على وضع معايير التدقيق الخارجي؟
- ما هو محتوى نظام الرقابة الداخلية و ما هي الوسائل التي على أساسها يتم تقييم هذا النظام؟

الفرضيات:

- التدقيق الخارجي له دور كبير في إعطاء مصداقية للقوائم المالية بالمؤسسة الاقتصادية.
- يمكن للمدقق الخارجي وذلك من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده من تصحيح مسار و أداء المؤسسة و نجاحها.
- للتدقيق الخارجي فعالية جوهرية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

أسباب اختيار الموضوع:

اختياري للموضوع دون غيره من المواضيع راجع إلى أسباب موضوعية و أخرى ذاتية تمثلت فيما يلي:

- الأهمية البالغة للتدقيق الخارجي و دوره في المؤسسة الاقتصادية.
- التقدم الكبير الذي شهده العالم فيما يخص مجال التدقيق الخارجي و مساهمته الفعالة في إعطاء الصورة الواقعية و الصادقة عن حالة المؤسسة.
- الميول الشخصي للمواضيع ذات الصلة بالتدقيق.
- يندرج هذا الموضوع ضمن تخصصنا .

أهداف البحث :

- تحديد إطار نظري للتدقيق الخارجي بصفة عامة مع إبراز أهمية التدقيق الخارجي.
- محاولة إظهار و إبراز دور التدقيق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- محاولة توضيح مدى تأثير التدقيق الخارجي في جودة القوائم المالية و إظهار الدور الذي يلعبه في تقديم قوائم مالية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها.
- توضيح تأثير التدقيق الخارجي على فعالية الأداء في المؤسسة هذا و باعتبار أن هذه الأخيرة و فيما مضى كانت من مهام المدقق الداخلي.

منهج الدراسة :

لانجاز هذا البحث، سنستعمل المنهج الوصفي و المنهج التحليلي.

تقديم الخطة:

عالجنا هذا الموضوع في جانبه النظري من خلال فصلين.

تطرقنا في الفصل الأول إلى مدخل حول التدقيق الخارجي . أما الفصل الثاني دور التدقيق الخارجي و أثره في المؤسسة الاقتصادية . و قمنا في الجانب التطبيقي بدراسة ميدانية في مؤسسة EDIMCO و قمنا بإعداد استمارة استبيان مقسمة إلى ثلاثة محاور تتناول بموجبها أسئلة حول دور التدقيق الخارجي و فعاليته في المؤسسة الاقتصادية .

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

فالتدقيق الخارجي كأداة فعالة، ترجع أهميته إلى انه الركيزة و الأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات و المعلومات المحاسبية و المالية المختلفة و التأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما يتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة و أوجه نشاطها، و مدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية و منع حالات الغش و التلاعب بأملاكها.

و للتعرف أكثر إلى التدقيق الخارجي قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- مبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي
- مبحث الثاني: المعايير المتعارف عليها للتدقيق الخارجي
- مبحث الثالث: الإطار العام لمهنة المدقق الخارجي

مبحث أول :ماهية التدقيق الخارجي

مطلب أول :نشأة و مفهوم التدقيق الخارجي

أولا: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 يُعد التقسيم الوحيد لمراحل 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 قبل1500

التدقيق مشتق من أصل الكلمة اللاتينية "Auditor" في هذه الفترة انتشر استعمال مصطلح يستمع بمعنى"Audire" ، فالتدقيق مهنة نشأت منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة علما أن التدقيق في هذه المرحلة كان يشمل التدقيق الكامل، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ، ومنع التلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية والتأكد من أمانة الحائزين لها. [1]

2. الفترة الممتدة من 1500 إلى1850

انتشر النشاط التجاري في أوروبا وخاصة في إيطاليا خلال هذه الفترة، وبرزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية، وبظهور نظام القيد المزدوج أمكن تسجيل العمليات التجارية بصفة منظمة،

[1] – هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، ط3، دار وائل للنشر، الأردن، 2006،ص17.

في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا لجميع العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات.[1]

3. الفترة الممتدة من 1850 إلى1905

تميزت هذه الفترة بظهور مؤسسات المساهمة الكبيرة الحجم نسبيا 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 المستثمر .وألزم كذلك وجود مدقق مستقل ومؤهل لتدقيق عمليات تلك المؤسسات مع وجود جمعيات مهنية تشرف على المهنة وأدائها لواجبها.

ولقد كان هدف التدقيق هو اكتشاف ومنع الأخطاء وكذا التلاعب والغش بفحص النظام المحاسبي، وتوجيه الاهتمام إلى تثبيت جانب من نظام الرقابة الداخلية خلال الإجراءات المتبعة لتنفيذ أنشطة المؤسسة، كما بقي استخدام أسلوب الفحص التفصيلي سائدا مع قبول أسلوب الفحص بالعينات في نطاق محدود[2].

4. الفترة الممتدة من 1905 إلى1960

لقد تطور الهدف الرئيسي للتدقيق إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي خلال هذه الفترة، وأصبح اكتشاف ومنع الأخطاء غرضا فرعيا مع التأكيد على أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغير أسلوب التدقيق من

[1] – هادي التميمي، مرجع سابق، ص17 .

[2] – حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، ط 1،مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، الأردن، 1991، ص2.

الاعتماد على التدقيق التفصيلي إلى استخدام أسلوب العينات، وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختبارها، ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية[1].

5. الفترة ما بعد1960

عرفت هذه المرحلة ازدهارا كبيرا للتدقيق، حيث شهدت التأكيد على [2] :

- أن الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية؛
- الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي، التحليل المالي، العينات الإحصائية وبحوث العمليات ، وهذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الإعلام الآلي؛
- استخدام المدقق للأساليب الكمية يحقق الدقة ويقربه من الموضوعية، من خلال تطوير الأساليب الرياضية والإحصائية وذلك لخدمة أغراض التدقيق.

ثانيا:تعريف التدقيق الخارجي:

هو المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة[3]. بهدف فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة فحصا إنتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة[4].

---

[1] – حسين القاضي، حسين دحدوح، **مرجع سابق**، 1991، ص2.

[2] – بوسماحة محمد، "معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص6.

[3] – محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 ، ص30 .

[4] – عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، **التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008 ، ص 21-22.

ومن خلال التعريف نشير إلى أن عملية المراجعة الخارجية حتى تصل إلى هدفها يجب أن تمر بثلاثمراحل[1]:

الفحص : يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها وتسجيلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة؛

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

ويمكن القول أن عمليتي الفحص والتحقيق وجهان لعملة واحدة، ويقصد تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أعطت صورة عادلة لأعمال المؤسسة ومركزها المالي؛

التقرير : هو ختام عملية التدقيق يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق و إثباتها في تقرير ويقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها.[2]

مطلب ثاني : أهمية التدقيق الخارجي و أهدافه

أولا: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 القرارات ورسم السياسات. تتمثل هذه الجهات في[3]:

[1] – مسعود صديقي، محمد براق ، "إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي"، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات،كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 08 و 09 مارس 2005 ، ص2 .

[2] – مرجع و موضوع نفسهما،ص2.

[3] – خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، ط1، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2009 ، ص12.

- **إدارة المؤسسة:**

تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاية عالية .فالقرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتمادا أساسيا 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.[1]

- **الملاك و المستخدمون:**

تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببيانات 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.

- **أهمية التدقيق للدائنين والموردين:** الدائنون والموردون يعتمدون على تقرير المدقق الذي يتضمن مدى سلامة وصحة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وذلك قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسبة الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي للمؤسسة.
- **أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** تلعب البنوك ومؤسسات الإقراض دورا كبيرا في التمويل قصير الأجل للمؤسسات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الِائتمان المصرفي ، وتعتمد كأساس للتوسع أو التقليص فيه على درجة تقييم مخاطر التمويل.[2]

[1] – خالد الخطيب، خليل الرفاعي،مرجع سابق، ص12

[2] – مرجع و موضوع نفسهما، ص12

- **الهيئات الحكومية:**[1]

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

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

- **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 برامجهم على دقة البيانات المحاسبية التي يعتمدون عليها.[2]

- **نقابات العمال:**

تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتها مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا للعمال.[3]

- **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 الطرق، والتي تظهرها البيانات المحاسبية

[1] – خالد الخطيب، خليل الرفاعي،مرجع سابق، ص12.
[2] – مرجع نفسه، ص12،13
[3] – مرجع نفسه، ص13.

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.

- **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 من حيث الإنتاجية، من استخدام إمكانياتها المتاحة المادية، الطبيعية، الاقتصادية، المالية والبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين.[1]

ثانيا:أهداف التدقيق الخارجي:

تتمثل أهداف التدقيق فيما يلي[2]:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، والتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش؛

[1] – خالد الخطيب، خليل الرفاعي،مرجع سابق، ص13.

[2] – نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر و التوزيع، الاردن، 2009، ص20-21.

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة على التدقيق في تقرير ورسم السياسات الإدارية 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 وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق؛
- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛
- تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية أي النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة؛
- إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.[1]

بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك مجموعة أخرى يسعى المدقق دائما للتأكد من تحققها عند قيامه بعمله في المؤسسة .تتمثل هذه الأهداف في[2]:

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

[2] – أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ط 1،دار المريخ ،مصر، 2003، ص309-311.

-الوجود:

يسعى المدقق إلى تحقيق هذا الهدف من خلال التأكد من الوجود المادي الملموس للعناصر الثابتة (الملموسة)، أما بالنسبة للعناصر الأخرى (غير الملموسة) مثل الالتزامات فيتحقق هذا الهدف من خلال التأكد من التسجيل الفعلي والصحيح في دفاتر وسجلات المؤسسة، وهذا بغرض التحقق من أنها ليست وهمية.

-الملكية:

يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية العديد من الأصول، وعلى الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول، إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا، ولعل الإجراء المتبع غالبا للتأكد من هذه الملكية إنما يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية .فعلى سبيل المثال تمثل عقود الإيجار وسيلة مناسبة للتحقق من الملكية في حالة الأصول المشتراة عن طريق عقود الإيجار التمويلية.

أما فيما يتعلق بالالتزامات فإنه يجب على المدقق أن يتحقق من صدق هذه الالتزامات المسجلة بالدفاتر، فعلى سبيل المثال يتحقق المدقق من أن حسابات الدائنين بالدفاتر تمثل مطالبات لدائنين حقيقيين، وهذا يتحقق من خلال ما يُعرف بالمصادقات.[1]

-استقلالية الفترة المالية:

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت

[1]- أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد،مرجع سابق، ص 309-311 .

كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المدقق من أن كل العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن الفترة الحالية موضع التدقيق.

-التقييم و التقويم:

يجب على المدقق أن يتأكد من صحة التقييم سواء بالنسبة للأصول أو بالنسبة للخصوم، وأن هذا التقييم كان حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك من خلال فحص أدلة الإثبات المستندية كالعقود و فواتير البيع والشراء....الخ.[1]

-الشمولية:

يتحقق المدقق من هذا الهدف من خلال التأكد من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة، تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة ، وكذلك من خلال التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي نتج عنها أرصدة الحسابات.

-الإفصاح:

يجب أن يتأكد المدقق من أن عناصر ومكونات القوائم المالية قد تم تبويبها وترتيبها والإفصاح عنها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[2]

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

[2] - مرجع نفسه، ص 312.

مطلب ثالث : تقسيمات التدقيق الخارجي

- نميز العديد من التقسيمات بالنسبة للتدقيق و أهم هذه الأنواع هي:

أولا:التدقيق الكامل و التدقيق الجزئي:

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

ثانيا:التدقيق الالزامي و التدقيق الاختياري:[2]

التدقيق الإلزامي هو التدقيق الذي تلتزم به المنشاة وفقا لأحكام القوانين(قوانين الشركات أو قوانين الضرائب و غيرها). و هذا النوع من التدقيق لا بد و أن يكون تدققي كامل، بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عمل التدقيق من قبل إدارة المنشاة. أما التدقيق الاختياري و التي تسمى في بعض الأحيان التدقيق الخاص فهو الذي تطلبه المنشاة أو أصحابها بطريقة اختيارية دون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به، و هذا التدقيق قد يكون كامل أو جزئي حسب ظروف المنشاة.

ثالثا:التدقيق النهائي و التدقيق المستمر:

يعتبر التدقيق نهائي إذا بدأ اعداد الحسابات عن الفترة المحاسبية، و يتم العمل الكلي للتدقيق في هذه الحالة في نهاية هذه الفترة و يناسب هذا النوع من التدقيق المنشات الصغيرة و المتوسطة الحجم، أما التدقيق المستمر فهو

[1] – د.عبد الفتاح محمد الصحن، د.كمال خليفة ابو يزيد، **المراجعة:علما و عملا**، الاسكندرية،1992،ص54.

[2] – د. احمد عبد الفتاح محمد، نور،**مراقبة الحسابات**،الاسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة،1987، ص 18.

الذي تتم عملية الفحص أثناء السنة و ذلك سواء كانت تلك العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية. و يتميز التدقيق المستمر عند مقارنته بالتدقيق النهائي بالمزايا التالية:[1]

- يساعد التدقيق المستمر على زيادة نطاق الفحص و تفصيلاته.
- يعمل التدقيق المستمر على اكتشاف الأخطاء أو التلاعب بطريقة سريعة، مما يترتب عليه انخفاض احتمالات وجودها، فتردد المدقق أو موظفيه على المنشات بطريقة مستمرة أثناء الفترة المحاسبية يعمل على اكتشاف أي أخطاء أو اختلاسات بعد حدوثها مباشرة أو بفترة وجيزة بدلا من تركها لمدة عام كامل و ربما تكون معالمها بدأت في الاختفاء. و يساعد التدقيق المستمر بهذه الطريقة على تصحيح الأخطاء أولا و تقلل من فرص التلاعب.
- يؤدي استخدام التدقيق المستمر إلى انجاز أعمال الحسابات أولا بأول و ذلك لتمكين المدقق من القيام بعملية الفحص بعد ذلك مباشرة.
- يساعد التدقيق المستمر على الانتهاء من عملية الفحص بعد انتهاء السنة المالية بفترة وجيزة مما يساعد على العرض المبكر للحسابات الختامية و الميزانية العمومية.
- يعمل هذا الأسلوب في التدقيق على انتشار العمل في مكتب المدقق على مدار السنة. أي أن العمل سيوزع على المساعدين في المكتب بطريقة تشغل وقتهم طول العام، مما يجنب مشاكل الارتباك في نهاية العام أو الاستعانة بمساعدين اقل تدريبا.

و من العيوب التي تثار ضد استخدام التدقيق المستمر أنها قد تستغرق وقتا أطول، كما أن تكرار حضور المدققين إلى المنشاة قد يسبب بعض المضايقات للموظفين بها.[2]

[1] – د. احمد عبد الفتاح محمد، مرجع سابق، ص18-19 .

[2] – د. احمد عبد الفتاح محمد الصحن، د. رجب السيد رشيد، د.محمد ناجي درويش، **اصول المراجعة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1991،ص13.

رابعا:التدقيق الشامل و التدقيق الاختياري[1]:

التدقيق الشامل هو ذلك التدقيق الذي في ظله تخضع لفحص جميع المفردات أو العناصر التي يلزم الرجوع إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية، فإذا كان المدقق بصدد فحص حسابات العملاء، فان التدقيق الشامل ينصب على جميع الأرصدة و العمليات التي أدت إليها بالنسبة لكل رصيد منها على حدا، و عندما يتم التدقيق الشامل بالنسبة للمخزون، فانه يجب جرد عناصر المخزون و كميات كل عنصر جرد فعليا.

أما التدقيق الاختياري فهو ينطوي على تطبيق بعض الأساليب الخاصة بالعينات لإجراء تقدير يعم على جميع المفردات. فإذا كان المدقق يطبق التدقيق الاختياري على حسابان العملاء، فانه يقوم باختيار عينة منها لدراستها على أنها ممثلة لجميع حسابات العملاء. [2]

مبحث ثاني :معايير التدقيق الخارجي

مطلب أول :المنظمات التي تؤثر على مهنة التدقيق

تلعب المؤسسات المهنية والمعاهد والجمعيات والنقابات العاملة في مجال المحاسبة والتدقيق دورا هاما في تضييق الفجوة بين النظرية والتطبيق، وذلك لما تقوم به هذه المؤسسات من تدريب وتأهيل، لتعميق الوعي والمعرفة وتطوير المهارات المهنية للعاملين في مهنة التدقيق والمحاسبة، وتأتي أهمية هذه المؤسسات من كونها أسست بمبادرات من العاملين في المحاسبة والتدقيق ومن أساتذة الجامعات المختصين والمهتمين بالمهنة.

ومن بين المنظمات التي تؤثر على مهنة التدقيق و المسؤولة على وضع المعايير الدولية وغيرها من المعايير المنظِمة لمهنة التدقيق نجد:[3]

[1] – – د. احمد عبد الفتاح محمد الصحن، د. رجب السيد رشيد، د.محمد ناجي درويش، مرجع سابق،ص 15.

[2] –د. عبد الفتاح صحن، د. كمال خليفة، مرجع سابق، . ص 24

[3] – مأمون حمدان، حسين القاضي، **المحاسبة الدولية**، ط1 ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000،ص40-41

أولا:الاتحاد الدولي للمحاسبين: (IFAC)

International Federation of Accountants

انبثق الاتحاد الدولي للمحاسبين من لجنة التنسيق الدولية لمهنة المحاسبة عام 1972 م، وفي أكتوبر 1977 م حل الاتحاد محل لجنة التنسيق الدولية حيث وقع الاتفاق على تأسيسه من قبل 63 منظمة مهنية من 49 دولة من دول العالم، واتخذ الاتحاد نيويورك مقرا له وفي سعيه نحو تحقيق الأهداف الأساسية، ونجد أنه قام بوضع برنامجا مؤلفا من 12نقطة أساسية تتمثل في التالي[1]:

1. وضع الإرشادات لممارسة التدقيق الدولي؛
2. وضع دليل للسلوك المهني لتتقيد به منظمات الأعضاء؛
3. تطوير برامج للتعلم المستمر والتدريب المهني؛
4. تقويم الإدارة المالية والتقنيات والإجراءات الإدارية الأخرى والتقرير عنها؛
5. جمع وتحليل ونشر المعلومات المتعلقة بممارسة مهنة تدقيق الحسابات بهدف رفع فعاليتها؛
6. تقديم دراسات القيمة المجالات الأخرى التي تهم المحاسبين؛
7. تعزيز العلاقات مع مستخدمي القوائم المالية بما فيهم معدي القوائم المالية والاتحادات التجارية والمؤسسات المالية والصناعية والحكومات وغيرها؛
8. الحفاظ على علاقات جيدة مع المنظمات الإقليمية والتحري عن إمكانية تأسيس منظمات جديدة؛
9. وضع نظام اتصالات دائم بين أعضاء الاتحاد والمنظمات المهنية الأخرى؛
10. تنظيم وتعزيز تبادل المعلومات الفنية والمواد التعليمية والمنشورات المهنية؛
11. تنظيم عقد المؤتمر الدولي للمحاسبين كل خمس سنوات، والسعي لتوسيع عضوية الاتحادIFAC.

[1] - مأمون حمدان، حسين القاضي، **المحاسبة الدولية**، ط1 ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000،ص40-41 .

ينبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين اللجان التالية والتي تعمل على تنفيذ برنامج عمل الاتحاد[1] :

- لجنة التعليم؛
- لجنة السلوك المهني؛
- لجنة المحاسبة المالية والإدارية؛
- لجنة القطاع العام؛
- لجنة ممارسة التدقيق الدولي.

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

ثانيا:المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: (AICPA)

American Institute of Certified Public Accounting

يعتبر هذا المجمع أكثر التنظيمات تأثيرا على مهنة التدقيق، تم تأسيسه في عام 1887 وهو يضم في عضويته أكبر من 350000 عضوا، حوالي % **35** من هؤلاء الأعضاء يقومون بمزاولة مهنة المحاسبة العامة، وقبل عام1977 كان يمكن للأفراد أن يكونوا أعضاء بالمجمع، إلا أنه اعتبارا من بعد ذلك كون المجمع مجموعة جديدة من العضوية، حيث خصص قسم خاص لمكاتب المحاسبة، ويتكون ذلك القسم من قسمين فرعيين الأول

[1] – مأمون حمدان، حسين القاضي، مرجع سابق، ص 42.

قسم لممارسة المهنة على المؤسسات المقيدة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية، أما الآخر فهو مخصص للمكاتب المرتبطة بتدقيق المؤسسات الخاصة .ويتولى هذا المجمع القيام بالوظائف التالية[1]:

- إصدار قواعد العضوية بالمجمع؛
- إصدار قواعد السلوك المهني لممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق؛
- إصدار معايير أداء عملية فحص القوائم المالية، ومعايير رقابة جودة التدقيق والفحص بواسطة زميل المهنة، حيث يجب أن يتوافر لدى مكتب المحاسبة والتدقيق نظاما لرقابة جودة التدقيق الذي يهدف إلى التحقق من تطبيق المعايير المهنية، ويتم إجراء تدقيق لهذا النظام بواسطة أحد زملاء المهنة كل ثلاثة سنوات؛
- إصدار معايير التدقيق للمؤسسات غير متداول أسهمها في البورصة، حيث يتولى المجلس وضع معايير التدقيق المتعارف عليها، وإصدار نشرات تتعلق بأمور المدقق تسمى إصدارات أو تفسيرات معايير التدقيق؛
- إصدار معايير أداء الخدمات الاستشارية الضريبية؛
- ويتولى كذلك هذا المجمع منح التمويل اللازم للباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق، كما يتولى نشر الأبحاث ونتائجها في المجلات العلمية الخاصة بالمجمع.

ثالثا:معهد المدققين الداخليين: Institute of Internal Auditor (IIA)

وهو تنظيم مهني دولي، له دور نشط في دعم التدقيق الداخلي الذي هو فرع من فروع التدقيق، ساهم هذا المجمع في تحديد معايير التدقيق الداخلي، وقام بإصدار إيضاح عن مسؤوليات المدققين الداخليين وأصدر كذلك معايير

[1]- الشيشيني حاتم محمد، **أساسيات المراجعة :مدخل معاصر**، المكتبة العصرية، الأردن،2007، ص72-73.

الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وينشر هذا المجمع مجلة باسم المدقق الداخلي، ويقوم بإدارة امتحانات المدقق الداخلي المؤهل وهي عبارة عن برامج تأهيل مهني للمدققين الداخليين.

رابعا:جمعية المحاسبة الأمريكية: American Accounting Association

وهو تنظيم للتعليم المحاسبي، وتمتد عضويته إلى الممارسين بالإضافة إلى المحاسبين الأكاديميين، ويشجع معهد المحاسبة الأمريكي إجراء البحوث في مجالات المحاسبة والتدقيق، وتعتبر نشرته عن قائمة مفاهيم التدقيق الأساسية المصدر الرائد لنظرية التدقيق.[1]

مطلب ثاني: معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها

أولا:المعايير العامة (الشخصية):

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات .وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير هي:[2]

1) التدريب الفني والكفاءة (التأهيل العلمي والعملي):

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

[1] – أمين السد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، مصر ، 2006 ، ص85- 86.

[2] – مرجع نفسه، 109.

يتضمن التدريب الفني والكفاءة ليس فقط التعليم الرسمي وإنما أيضا خبرة المدقق بالمهنة، فإذا كان يتعين على المدققين أن يكون لديهم تعليم رسمي في المحاسبة والتدقيق، فإنهم أيضا يجب أن يحصلوا على معرفة وكفاءة مهنية في المجال الميداني.

بالإضافة إلى ذلك يجب على المدقق أن يكون على علم بأية تطورات جديدة في المحاسبة والتدقيق وأنشطة وأعمال المؤسسة، كما يجب عليهم الإحاطة بكل المتغيرات والتطورات في المجالات الإدارية والاقتصادية والقانونية على مستوى الدولة من ناحية وعلى مستوى العالم من ناحية أخرى، كما يجب على المدققين أيضا الإلمام الكافي بأية تطورات في مجالات التكنولوجيا والحاسبات الآلية والمعلومات، لأن ذلك يعمل على زيادة الكفاءة المهنية.[1]

2) الاستقلال (الحياد):

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

أ. الطبيعة الأساسية للمدقق؛

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

فاستقلال المدقق يعني أن يقوم بأداء عمله بموضوعية ونزاهة وأن لا يكون متحيزا وذلك لإشباع رغباته ومصالحه، فاستقلال المدقق يجب أن يكون في الحقيقة والمظهر .يتمثل الاستقلال في الحقيقة في الأمانة الفكرية والعقلية، أما الاستقلال في المظهر فيتمثل في أن يبدو للآخرين مستقلا، ومن ثم فيجب أن يتحرر من أية التزامات أو مصالح مع المؤسسة محل التدقيق أو إدارتها أو ملاكها.[2]

[1] – أمين السد أحمد لطفي ، مرجع سابق، ص110.

[2] – مرجع نفسه، ص110-111.

3) العناية المهنية الواجبة:

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

كما أن ممارسة المدقق للعناية المهنية الواجبة يسمح له بالحصول على تأكيد معقول وليس مطلق بأن القوائم المالية خالية من أي تحريف جوهري.[1]

ثانيا:معايير العمل الميداني:

هذه المجموعة تضم ثلاثة معايير أساسية هي[2]:

1) التخطيط والإشراف:

ينص هذا المعيار على أنه يجب على المدقق أن يخطط عمله تخطيطا كافيا، ويجب الإشراف السليم على المساعدين إن وجدوا .فالتخطيط الكافي يشمل معرفة المدقق وتفهمه لطبيعة عمل المؤسسة محل التدقيق، تنظيمها الإداري، نوع منتجاتها أو الخدمات التي تقدمها، هيكل رأس مالها، الصلة مع الأطراف الأخرى التي لها مصلحة مشتركة مع المؤسسة وطرق الإنتاج والتوزيع...الخ .ويجب معرفة المبادئ المحاسبية التي تطبقها المؤسسة، ويجب أن

[1] – أمين السد أحمد لطفي ، مرجع سابق، ص112.

[2] – مصطفى عيسى خضير، **المراجعة :المفاهيم والمعايير والإجراءات**، ط2، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية،1996 ، ص46-47.

يحدد المدقق مدى إمكانية اعتماده على نظام الرقابة الداخلية والظروف التي قد تدعو إلى التوسع في اختبارات التدقيق.

أما الإشراف على المساعدين في حالة وجودهم تعتبر من الأمور الضرورية لكي يتفهم القائمون بالعمل، أهداف عملية التدقيق والإجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، ويجب إطلاع المساعدين على الجزء الأكبر من المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء فترة التخطيط لعملية التدقيق.[1]

2) تقييم نظام الرقابة الداخلية:

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

- تحديد مدى الاعتماد على النظام نفسه، فالمدقق لا يستطيع إعادة إنشاء السجلات

المحاسبية لجميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل الفحص .فلا بد من وجود نظام محاسبي مرتبط بنظام الرقابة الداخلية يكفل تسجيل جميع العمليات بطريقة سليمة وإنتاج قوائم مالية تعكس هذه الأحداث بحيث يمكن للمدقق الاعتماد عليه.

- دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه هو تحديد مدى كفاية اختبارات التدقيق التي

سيقوم بها المدقق لكي يمكنه من الاقتناع بعدالة القوائم المالية، وتتأثر خطة عمل المدقق بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق.[2]

[1] – مصطفى عيسى خضير، مرجع سابق، ص48 .

[2] – مرجع نفسه، ص 49-50 .

3) أدلة الإثبات:

أثناء عملية التدقيق يصل المدقق إلى نقطة يكون فيها قد حصل على قدر من أدلة الإثبات، يمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية، والذي يحدد هذه النقطة هو تقدير المدقق المهني، وحتى لو قام المدقق بفحص جميع الأدلة المتاحة فإنه لا يمكنه الجزم بطريقة قاطعة بصحة القوائم المالية، أو بأن القوائم المالية المعروضة تمثل العرض الوحيد العادل . فقد تكون هناك معلومات تم إخفاؤها على المدقق بحسن أو بسوء نية، كذلك قد تكون هناك عدة إجراءات بديلة لتسجيل وعرض بعض العمليات يؤدي كل منها إلى عرض عادل طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ونشير إلى أن القدر اللازم توفره من أدلة الإثبات هو ذلك القدر الذي يكفي ليكون أساسا معقولا لرأي المدقق في القوائم المالية محل الفحص.[1]

ثالثا:معايير إعداد التقرير:

وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير هي[2] :

1) إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يتطلب هذا المعيار ضرورة أن يبين تقرير المدقق ما إذا كانت القوائم المالية قد عُرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليه، وهو ما يعني ضمنيا أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيارا يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية، وذلك إذا ما كانت القوائم المالية تصور المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

[1] – مصطفى عيسى خضير، مرجع سابق، ص 51-52.

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

و يُقصد بالمبادئ المحاسبية هنا، ليس فقط القوانين والنصوص الواجب إتباعها، وإنما أيضا طرق تطبيق تلك المبادئ، ويحتم هذا أيضا على المدقق الإلمام التام ليس فقط بالمبادئ المتبعة في المؤسسة تحت التدقيق وإنما معرفة المبادئ البديلة أيضا.

2) ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

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

–التأكد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية؛

–لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير المدقق.[1]

3) الإفصاح المناسب:

يتطلب هذا المعيار ضرورة إفصاح المدقق في تقريره عن أية معلومات مالية تُعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات حُذفت من صلب القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة مُعديها، أي أن الإفصاح المناسب للقوائم المالية مفترض ما لم يشر التقرير إلى خلاف ذلك .ومن ثم عندما يكون تقرير المدقق غير متحفظ فهذا معناه أن المدقق قد وصل إلى قناعة بأنه لا حاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة القوائم المالية.[2]

[1] – أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، مرجع سابق ،ص 54-55 .

[2] – مرجع نفسه، ص56 .

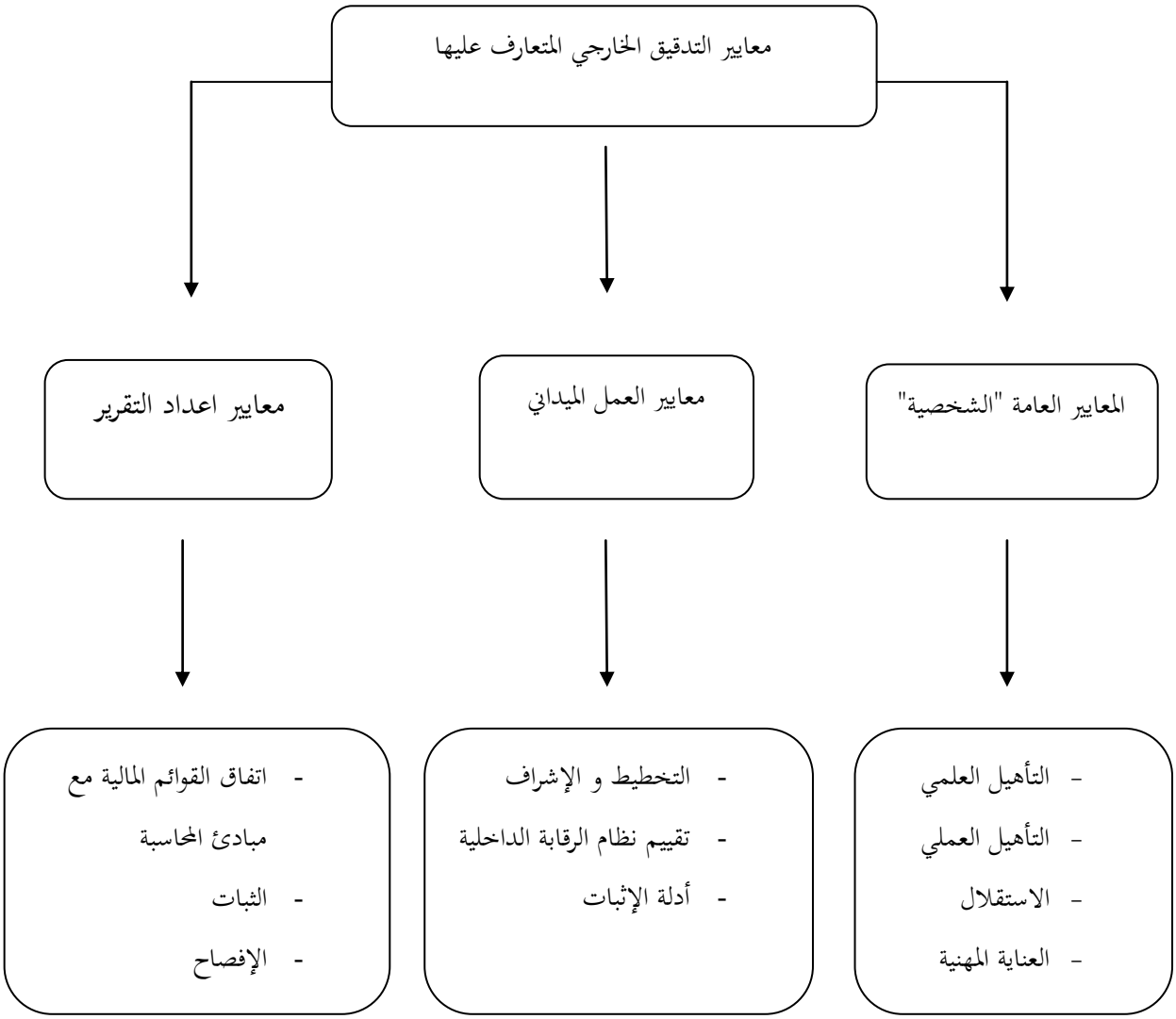
إبداء الرأي: يعتبر هذا المعيار من أكثر المعايير تعقيدا، حيث يتطلب من المدقق أن يعبر عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة بما فيها الإيضاحات المتممة لها، أو يمتنع عن إبداء رأيه على تلك القوائم المالية، ويتضمن هذا المعيار ثلاثة عبارات هامة هي[1]:

- يجب أن يتضمن رأي المدقق فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة، وأن المدقق قد يمتنع كلية عن إبداء الرأي، ويقصد بالقوائم المالية كوحدة واحدة مجموعة القوائم للفترة الحالية، شأنها شأن مجموعة القوائم المالية لفترة أو أكثر سابقة والتي تقدم لغرض المقارنة؛
- في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه يجب أن يوضح أسباب ذلك الامتناع؛
- في كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يتضمن خصائص عملية التدقيق ودرجة المسؤولية التي يتحملها .ويشير لفظ يرتبط أو يقترن إلى الحالة التي عندها يوافق المدقق على استخدام اسمه بالتقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتضمن القوائم المالية، أو عندما يُعد المدقق القوائم المالية للمؤسسة أو يساعد في إعدادها سواء ألحق اسمه بها أو لم يلحق.

وتتطلب معايير التدقيق أن يفصح المدقق بشكل واضح عن العمل أو المهمة التي قام بها، ومسؤوليته عند قيامه بأداء عمله.[2]

[1] – أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 120.
[2] – مرجع نفسه،ص 121.

شكل رقم 01: معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها



مصدر: عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008، ص24.

مطلب ثالث: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي و الأهمية من وضعها

أولا:المعايير الدولية للتدقيق الخارجي:

ما من مهنة إلا ولها قواعدها وأصول ممارستها، ومهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعد وأصول الممارسة الخاصة بها، وقد بقيت تلك القواعد وأصول الممارسة إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة .ونظراً لأهمية مهنة التدقيق وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات الحسابية ومع ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة بدأ التفكير جدياً في إيجاد قواعد وأصول الممارسة لمهنة التدقيق متعارف عليها دوليا لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليميا.[1]

وحيال هذا الموضوع، ومنذ أوائل الستينات ولأسباب كثيرة طرحت تساؤلات حول مهنة التدقيق في النشاط الاقتصادي ودورها في المجتمعات، حيث طرح المهتمون في الشؤون المالية والاقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عدة عن ذلك الدور وكان لتلك التساؤلات آثار بليغة على المهنة وممارسيها، فقد صاحبها إعادة تقييم دور المهنة ودور مدقق الحسابات في المجتمع، ونَشَطت الجمعيات والمعاهد المحاسبية المهنية في البلدان الصناعية وتم تشكيل لجان خاصة لذوي الخبرة لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع بحيث تكون أساسا للأحكام المهنية المتفرقة .فقد قام علماء وخبراء في المهنة بدراسات مهنية مقارنة بين البلدان الصناعية محاولين الاستفادة من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى، ولم يكن وضع قواعد عامة تحكم المهنة أمرا سهلاً وبقي التوفيق صعبا بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة، إلى أن خرجت إلى الوجود اللجنة الدولية لمهنة التدقيق التي تعد إحدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين غرضها تحسين جودة ووحدة ممارسة المهنة في العالم.[2]

[1] – منتدى المحاسبين العرب، "المنتديات العامة للعلوم المالية والمحاسبية"، معايير المراجعة الدولية،تاريخ الاطلاع2015/04/05م، www.Acc4arab.com

[2] – مرجع و موضوع نفسهما.

جدول رقم01: تصنيف معايير التدقيق الدولية

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

مصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على منتدى المحاسبين العرب، "المنتديات العامة للعلوم المالية والمحاسبية"

ثانيا:الأهمية من وضع معايير التدقيق :

لمعايير التدقيق فوائد عديدة، على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وأن تكون موثقة بشكل تحريري، ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة الغموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين [1]

[1] – منتدى المحاسبين العرب، "المنتديات العامة للعلوم المالية والمحاسبية"، مرجع سابق

لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها، وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة، ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى.

ومن أهم فوائد معايير التدقيق الخارجي دعم ثقة المجتمع في مهنة التدقيق، والمساعدة في جعل هذه المهنة ذات كيان مستقل، وتحديد المتطلبات والمؤهلات الواجب توفيرها في المدقق شخصيا، كذلك فإن هذه المعايير تساهم في إرشاد كل من يزاول مهنة التدقيق وتمكنه من تقييم أعماله المؤداة ودرجة الأداء المهني المتوقع من المدقق الخارجي، وذلك في الحالات التي ينسب فيها تقصير أو إهمال لأحد المدققين .أما بالنسبة للهدف من وضع المعايير الدولية للتدقيق هو تحقيق القبول الدولي مع الأخذ بعين الاعتبار الاختلافات الظاهرة في المعايير فيما بين الدول، وبالتالي فهي تسعى إلى تحقيق التوافق وتوحيد كيفية ممارسة مهنة التدقيق عبر العالم ولتحديد المنهجية التي يتبعها المدقق لقيامه بأداء مهمته.[1]

هناك جهات عديدة تستفيد من إصدار وتعميم معايير التدقيق بسبب هذه الفوائد وبالرغم من اختلاف الجهات المستفيدة من القوائم المالية، فإن هناك سمات مشتركة بينها، منها رغبة الجهات في وجود مقاييس ومعايير تنظيم أعمال المدققين.[2]

ومن أهم الجهات التي تستفيد من وجود وتطبيق معايير التدقيق معاهد وجمعيات المحاسبين القانونيين والنقابات والمنظمات التي تضم المحاسبين والمدققين، وذلك باعتبار أن تطبيق المعايير سيثري المهنة ويرفع من مستوي أدائها ويمتن قواعد السلوك المهني، كما تستفيد الجامعات والمعاهد العلمية من المعايير لأنها تشكل جزءا

[1] – منتدى المحاسبين العرب، "المنتديات العامة للعلوم المالية والمحاسبية"، مرجع سابق .

[2] – مرجع و موضوع نفسهما .

من مفردات مناهجها الدراسية، وتؤدي إلى رفع مستوى التأهيل العلمي والمهني للطلبة .أما في الميدان العلمي فإن أجهزة الرقابة العليا وهي الجهات التي تتحمل مسئولية تدقيق منشآت القطاع العام، ومكاتب التدقيق الخاصة والتي تتحمل مسؤولية تدقيق مؤسسات القطاع الخاص تستفيد من وجود هذه المعايير، وذلك باعتبار أنها تشكل العمود الفقري لإجراءات التدقيق التي تقوم هذه الجهات بتنفيذها، وبالتالي تأثيرها الجوهري على التقارير المرفوعة من قبلها[1].

مبحث ثالث: الإطار العام لمهنة المدقق الخارجي

مطلب أول: واجبات و حقوق المدقق الخارجي :

أولا:واجبات المدقق الخارجي:

يجب على المدقق أن يلتزم بالواجبات التالية[2]:

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

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

[1] – منتدى المحاسبين العرب، "المنتديات العامة للعلوم المالية والمحاسبية"، مرجع سابق

[2] – ادريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، ط5،دار الكتاب الوطنية، ليبيا،2008 ،ص54.

2. تدقيق أعمال المؤسسة:

وهنا يجب على المدقق القيام بما يلي:[1]

- مراقبة أعمال المؤسسة؛
- تدقيق حساباتها وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية؛
- فحص الأنظمة المالية والإدارية للمؤسسة وأنظمة الرقابة المالية الداخلية لها، والتأكد من مدى ملاءمتها لحسن سير أعمال المؤسسة والمحافظة على أعمالها؛
- التحقق من موجودات المؤسسة وملكيتها لها، والتأكد من قانونية وصحة الالتزامات المترتبة عليها؛
- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والتعليمات الصادرة عن المؤسسة؛
- تقديم تقرير خطي للهيئة العامة.

3. ضرورة تقديم المدقق لتقريره مكتوبا:

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

4. ضرورة حضورهالاجتماع السنوي للجمعية العامة:

يجب على المدقق أن يحضر الاجتماع السنوي للجمعية العامة وذلك للرّد على استفسارات المساهمين حول ما ورد في تقريره في القوائم المالية وملاحِقها.[2]

[1] – حسين القاضي،حسين دحدوح، مرجع سابق، ص97.
[2] – مرجع و موضوع نفسهما، ص97.

5. ضرورة التزام المدقق بقواعد قانون المهنة:

يجب على المدقق أن يلتزم بقواعد قانون مهنة التدقيق وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله كمدقق.[1]

ثانيا: حقوق المدقق الخارجي:

يتمتع المدقق بحقوق معينة تنبع أساسا من ارتباطه بأداء الخدمات المهنية، وتتمثل هذه الحقوق في:

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 للإطلاع 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 أن له الحق في الإطلاع على جميع الدفاتر والسجلات سواء كانت مالية أو إحصائية أو إدارية، وكذلك الإطلاع على جميع المستندات، و التي تشمل مستندات القيد الأولية وجميع المراسلات الواردة والصادرة وأي مستندات أخرى يرى ضرورتها.[2]

2. حق طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات:

للمدقق الحق في طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لتنفيذ عملية التدقيق، ونجد أن هذا الحق متمم لحق الإطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، حيث قد يحتاج المدقق إلى إيضاحات أو تفسيرات من قبل المديرين أو الموظفين حول ما ورد بالدفاتر والسجلات والمستندات، ونجد أن الإدارة ليس لها

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

[2] - إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 53-54.

الحق في منع أي إيضاحات أو بيانات يطلبها المدقق بحجة أنها غير ضرورية، حيث أن هذا التقدير متروك لحكم المدقق فهو الذي يحدد ضرورة أو عدم ضرورة الشيء.[1]

3. حق تحقيق موجودات المؤسسة والتزاماتها:

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 [2] :

1. حق دعوة الهيئة العامة:

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

2. حضور اجتماعات الجمعية العامة العادية وغير العادية:

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

[1] - إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 54.

[2] -خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سابق،ص127.

3. مناقشة الاقتراح المقدم بعزله:

لم تشرح القوانين المختلفة لمزاولة مهنة التدقيق حق المدقق في مناقشة الاقتراح المقدم بعزله من عمله، إلا أن ذلك يعتبر من الحقوق التي يجب أن يتمتع بها، وذلك منعا للعزل التعسفي الذي يقوم به أعضاء مجلس الإدارة في امتلاكهم لنسبة كبيرة من أسهم رأس المال، وكذلك قد يؤدي عزل المدقق إلى الإساءة إليه وإلى سمعته إذا لم يتم الاستماع إلى دفاع المدقق وحقه في مناقشة اقتراح العزل.

4. حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية:

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 الممسوكة من قبل المؤسسة، الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي بشأنها لأي سبب من الأسباب.[1]

مطلب ثاني: أدلة الإثبات لدى المدقق الخارجي

أولا:تعريف أدلة الإثبات:

يُعرّف 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".[2]

[1] - خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سابق، ص127.

[2] – أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص364

يتمثل العمل الرئيسي للمدقق في إيجاد دليل إثبات باستخدام إجراءات الاختبار، 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

ثانيا:أنواع أدلة الإثبات:

توجد تقسيمات كثيرة لأنواع أدلة الإثبات في عملية التدقيق، من بين هذه التقسيمات نجد[1]:

– أدلة الإثبات من داخل النظام المحاسبي: و هي :

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

– 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).

[1] – يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن،2007، ص175 -176

ثالثا:العوامل المؤثرة في كمية الأدلة في التدقيق الخارجي :

على المدقق أن يقوم بجمع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات، ليدعم بها رأيه الفني الذي سيفصح عنه في تقريره، إلا أن هناك عوامل مؤثرة على كمية الأدلة، يمكن حصرها في الآتي[1]:

1 -شمولية الأدلة:

على المدقق جمع تلك الأدلة التي تتناسب وظروف الحال مع طبيعة العنصر موضوع التدقيق، فقد يكون دليل واحد كافي لتحقيق أهداف عملية 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 فعالية أنظمة الرقابة الداخلية:

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

[1] – خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، ط1،دار الوراق، الأردن، 2006 ، ص47 .

5 -كلفة الحصول على الأدلة:

على المدقق أن يُوازي 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 ملاءمة الأدلة لطبيعة العنصر محل الفحص:

إن التحقق من بعض العناصر يتطلب نوع معين من أدلة الإثبات قد لا يصلح لتعزيز الرأي في تحقيق عناصر أخرى، فالوجود الفعلي دليل إثبات لا يصلح إلا للأصول الملموسة، مما يؤدي إلى قيام المدقق بجمع أدلة مناسبة لظروف الحال أو تتلاءم مع طبيعة العنصر محل الفحص[1].

إن تقدير مدى قوة الأدلة 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.

رابعا:صعوبات جمع أدلة الإثبات:

يواجه المدقق صعوبات جمة أثناء جمعه لأدلة الإثبات التي يركز عليها عند إبداء رأيه الفني المحايد، ومن بين هذه الصعوبات نجد[2]:

1) عدم صحة 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؛

[1] – خلف عبد الله الوردات،مرجع سابق،ص 47-48.

[2] – مرجع نفسه، ص49.

3) الاضطرار إلى استعمال العينات الإحصائية بسبب كبر عدد العمليات؛

4) تعقد العمليات التي يقوم بها المدقق؛

5) الاستمرار في تصعيد نسبة الاختبارات بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية.

مطلب ثالث: تقرير المدقق الخارجي

أولا:مفهوم التقرير:

تقرير المدقق هو عبارة عن" :وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا 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 الحسابية 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 يهمهم الأمر[1].

[1] – أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، ط1 ،دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن،2009 ، ص85 –86.

ثانيا:عناصر ومحتويات تقرير المدقق الخارجي :

طبقا للمعيار الدولي رقم (13) تم تعديل العناصر الأساسية لتقرير المدقق حسب ما يلي[1]:

1) عنوان التقرير:

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

2) الجهة الموجهة لها التقرير:

يجب أن يوجه التقرير بشكل مناسب بحسب ما تطلبه شروط الارتباط والأنظمة المحلية، وعادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو مجلس إدارة المؤسسة التي يتم تدقيق قوائمها المالية

3) الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:

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

4) فقرة النطاق:

يجب أن يشير تقرير المدقق إلى نطاق عملية التدقيق عبر التصريح بأن عملية التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو وفقا للمعايير والممارسات الوطنية، كما يجب أن تتضمن فقرة النطاق بتقرير المدقق بيانا يوضح أن

[1]- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر،2007 ، ص 320.

عملية التدقيق قد خطط لها ونفذت، وذلك للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، كما يجب أن يذكر المدقق في هذه الفقرة أن أعمال التدقيق تشمل على ما يلي:

- الفحص الاختباري للقرائن والأدلة المؤيدة للمبالغ والقيم و الإفصاحات الواردة بالقوائم المالية وملحقاتها؛
- تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛
- تقييم التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة لإعداد القوائم المالية؛
- تقييم العرض الشامل للقوائم المالية.

5) فقرة إبداء الرأي:

يجب أن يبين المدقق بوضوح رأيه في عدالة القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.[1]

6) تاريخ التقرير:

يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال أعمال التدقيق (انتهاء العمل الميداني)، أو بتاريخ تسليم التقرير للمؤسسة موضوع التدقيق، غير أنه لا يمكن أن يكون التاريخ هو نفسه تاريخ انتهاء السنة المالية.

7) عنوان المدقق:

يجب أن يشار في التقرير إلى اسم المدينة أو الموقع الذي يمثل مكان تواجد مكتب المدقق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق.[2]

[1] - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق،ص 321-326.

[2] - مرجع نفسه، ص327-328.

8) توقيع المدقق:

يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب التدقيق، أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كليهما، على أن يُقرن التوقيع بذكر عبارة" محاسب قانوني "أو" مدقق خارجي."

بالإضافة إلى ما سبق هناك بعض الاعتبارات الشكلية يجب مراعاتها من قبل المدقق فيما يخص التقرير وهي[1]:

- أن تكون لغة التقرير واضحة وعباراته لا تحمل أكثر من معنى، والابتعاد عن الكلمات والمفردات غير المفهومة؛
- الابتعاد عن استخدام عبارات الود والدعاية للمؤسسة موضوع التدقيق؛
- عدم بداية التقرير بالتحية وختامه بعبارات الاختتام كما في الرسائل العادية.

ثالثا:أنواع التقارير:

هناك أنواع متعددة من التقارير التي يعدها المدقق، ويمكن تقسيمها وفقا لزوايا متعددة تتمثل فيما يلي:

1) من حيث نشرها أو عدم نشرها:

و تنقسم إلى[2]:

- **تقارير غير منشورة أو خاصة** :وهي التقارير التي ترتبط بمهام خاصة، يتم الاتفاق عليها مع المدقق ولا تنشر، مثل تدقيق عمليات المخازن لاكتشاف الاختلاسات فيها وتحديد المسؤولين عنها، أو تقييم الخسائر الناتجة عن الحريق لمطالبة مؤسسات التأمين بها، أو فحص مستندات عملية معينة للتأكد من

[1] – إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص29

[2] – خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سابق، ص102

توافر جميع المستندات اللازمة أو اكتشاف عمليات التزوير التي حدثت فيها، ولا تحتاج هذه التقارير لعملية النشر لأنها تهم الجهة التي كلفت المدقق القيام بها.

- **تقارير منشورة أو عامة** :وهي التقارير العامة التي تهم جهات متعددة، مثل التقرير حول القوائم المالية أو تقرير المدقق لنشره زيادة أسهم رأس المال في مؤسسات المساهمة، وهي تقارير تعد وفقا لمتطلبات القانون.

2) من حيث محتوياتها من المعلومات:

و هي تنقسم إلى[1]:

- **التقرير القصير** :وهو التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم بلدان العالم، ويتكون من جزأين أو فقرتين :فقرة النطاق التي يبين فيها مدى شمولية عملية التدقيق وأغراضها، وفقرة الرأي والتي يقوم فيها المدقق بإبداء رأيه الفني حول القوائم المالية ككل، ويستخدم هذا النوع من التقرير لأغراض التدقيق الخارجي لتوصيل المعلومات للطرف الثالث.
- **التقرير المطول** :وتأتي هذه التسمية لتمييزه عن التقرير الخارجي، ولأنه يشرح أمور لا يرد ذكرها في التقرير القصير، وإن ذكرت نجدها في شكل تلميحات أو إشارة إلى هذه الأمور فقط.

يقوم المدقق بإعداد هذا النوع من التقارير ويقدمه للإدارة فقط لأنه يحتوي على معلومات لا تهم سوى الإدارة، ولا تؤثر على القوائم المالية، لاحتوائه على قوائم إحصائية وشرح معمق لوضع بعض بنود تلك القوائم .ونشير إلى أن معايير التدقيق المتبعة في إعداد التقرير القصير والتقرير المطول واحدة، وهذا فقد ينشر أحدهما أو كليهما.[2]

[1] – خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات :الناحية النظرية والعملية**، ط2،دار وائل للنشر، الأردن ، 2004،ص 94.

[2] - خالد أمين عبد الله ،مرجع سابق، ص95.

3) من حيث إبداء الرأي:

إن اختلاف رأي المدقق في القوائم المالية تبعا لاختلاف النتائج التي يتوصل إليها نتيجة القيام بعملية التدقيق، يعني وجود أنواع من تقارير إبداء الرأي يتفق كل منها مع الأحكام الشخصية للمدقق والتي يتوصل إليها بخصوص مدى عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة تحت التدقيق، وقد جرى العرف على إصدار أربعة أنواع من الآراء في تقرير المدقق وهي:

- **التقرير النظيف – غير المقيد –بدون تحفظات** :في هذا التقرير يكون رأي المدقق نظيف أي غير مقيد وبدون تحفظات، ويصدر هذا الرأي عندما لا يجد المدقق أي ملاحظات أو اقتراحات أثناء قيامه بعملية التدقيق تؤثر على صحة القوائم المالية، أي أن هذه الأخيرة ممثلة لواقع المؤسسة، وأن المدقق كوّن هذا الرأي بعد قيامه بعملية التدقيق وفقا للمعايير المتعارف عليها.

ويصدر المدقق تقريره النظيف غير المتحفظ إذا توافرت كافة الشروط التالية[1]:

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

[1] – زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، ط2،دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص103.

- **التقرير بتحفظات (التقرير المقيد)** :في بعض الحالات قد يجد المدقق نفسه أنه لا يمكنه إبداء رأي نظيف أي بدون تحفظ على القوائم المالية، وفي نفس الوقت يجد أنه ليس في وضع يسمح له بالامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي معاكس، في هذه الحالات يقوم المدقق بإبداء رأيه بأن القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة لكن مع التحفظات والقيود في فقرة توضيحية تأتي بين فقرة النطاق وفقرة إبداء الرأي .(غالبا ما تكون لهذه التحفظات أهمية نسبية منخفضة)[1]

- **التقرير السالب أو المعاكس** :في هذا التقرير نجد رأي المدقق حول القوائم المالية، بأنها لا تمثل الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة ولا نتيجة أعمالها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي وذكرها.

- **تقرير الامتناع عن إبداء الرأي** :عندما يقوم المدقق بعمليات فحصه واختباراته (أي إجراءات التدقيق) ولا يستطيع من خلال ذلك تجميع أدلة وإثباتات لتك وين أساسا لرأيه الفني المحايد، فما عليه إلا أن يمتنع عن إبداء رأيه على القوائم المالية تحت التدقيق، ويذكر في فقرة إبداء الرأي بأنه لا يستطيع إعطاء رأيه حول تلك القوائم، على أن يذكر جميع الأسباب التي جعلته يمتنع عن إبداء رأيه.[2]

[1] – عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص341 .

[2] – زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص113 -114.

رابعا:أهمية تقرير المدقق الخارجي:

قد أثبتت العديد من الدراسات المحاسبية وجود تأثير كبير لنوع الرأي الذي 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[1]:

1) تقرير التدقيق له أهمية خاصة للمدقق نفسه، باعتباره المنتج النهائي لعملية التدقيق والمؤشر على إنجازه لعمله وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وأداة للمدقق لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة في المؤسسة، وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم والتي تعكس احتياجاتها مما يؤثر على جودة عملية التدقيق ككل؛

2) يعتبر تقرير المدقق بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرج وع إليها لتحديد مسؤولية المدقق القانونية، وذلك في حالة مساءلته جنائيا أو مدنيا 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 كانت 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؛

4) إن تقرير المدقق يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا بالمؤسسة محل التدقيق بمسؤولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية للمؤسسة، باعتبارها وكيلا عن الملاك ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطة المؤسسة.[2]

[1] – عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق ، ص316 .

[2] - مرجع و موضوع نفسهما ، ص316 .

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

إن المدقق الخارجي وعند قيامه بممارسة مهنته فهو يستهل بدراسة 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 حتى يدلي برأيه حول مدى صحة القوائم المالية .ونجد أن المدقق يستعمل أدوات عدة لجمع أدلة الإثبات منها :الوجود الفعلي، المستندات المختلفة، التصريحات المكتوبة، الدقة الحسابية، المصادقات، نظام المقارنات.....الخ.

أصبح التدقيق يلعب دورا هاما بمساهمته بقدر كبير في تحقيق التقدم والتنمية لكل مؤسسة، كما ساعدها على تبني أنظمة رقابية قوية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها وضمان السير الحسن لجميع الوظائف.

وحتى تستطيع المؤسسة أن تتميز بأداء جيد فهي تمارس الرقابة في مختلف مستوياتها التنظيمية، وهذا حتى تضمن الأداء الجيد فيها، ففيما سبق كان مراقب التسيير والمدقق الداخلي تُلقى عليهما مسؤولية الرقابة وتحسين وتحقيق فعالية الأداء، لكن حاليا وبالنظر إلى التطورات في مهنة التدقيق أصبح المدقق الخارجي يلعب دورا مهما في تقييم وتحسين الأداء وتحقيق فعاليته.

و للتعرف أكثر إلى مدى أهمية التدقيق الخارجي و فعاليته في المؤسسة ارتأينا أن نقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وكانت كالأتي:

- مبحث أول : فعالية التدقيق الخارجي على القوائم المالية
- مبحث ثاني: تأثير التدقيق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة
- مبحث ثالث :تأثير التدقيق الخارجي على فاعلية الأداء في المؤسسة

مبحث أول : فعالية التدقيق الخارجي على القوائم المالية

مطلب أول : ماهية القوائم المالية

أولا :تعريف القوائم المالية

هي تلك الكشوف المالية[1] التي يجب أن تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للكيان و نجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه 4 أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية.[2]

ثانيا : خصائص القوائم المالية

1 - قابلية الفهم :

هناك اختلاف كبير بين متخذي القرار و هذا الاختلاف يكمن في أنواع القرارات التي يتخذونها و أساليب اتخاذ القرارات المستخدمة، و في المعلومات المتاحة لديهم أو التي يمكنهم الحصول عليها و في قدرتهم على تشغيلها، و لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون هناك علاقة ربط بين المستخدمين و القرارات التي يتخذونها و هذه العلاقة تكمن في قابلية الفهم، حيث يجب تقديم معلومات مفيدة لكي يستطيع الأفراد ذو المعرفة المعقولة بالأنشطة الاقتصادية و المحاسبية فهمها و القدرة على استخدامها، كما لا بد الأخذ بعين الاعتبار اتجاهات متخذي القرارات و مستوياتهم لتكون المعلومات المحاسبية مفهومة و هذا ما يبرر إصدار تقارير مختلفة لأغراض متنوعة.[3]

[1] - حسب القانون الجزائري رقم11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية عدد74

[2] -نفس القانون.

[3] - وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، **سمير كامل محمد، المحاسبة المالية**، الاسكندرية،مصر،دار الجامعة الجديدة للنشر،2000،ص26

2 - الملاءمة :

أي أن تكون المعلومات المحاسبية ذات علاقة بالقرار و لها دور في اتخاذه سواء إن كان يتعلق باتخاذ قرارات تنبؤية عن نتائج الأحداث السابقة، الحالية و المستقبلية"القيمة التنبؤية للمعلومات" أو إنها تمثل تأكيدا أو تصحيحا للنتائج عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع ما كان متوقعا" القيمة الاسترجاعية للمعلومات"و لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تكون مؤثرة في القرار، أما إذا كانت غير مؤثرة فتعتبر هذه المعلومات غير ملائمة لهذا القرار، و تتأثر المعلومات بطبيعتها و بأهميتها النسبية.[1]

3 - الموثوقية " المصداقية ":

حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة و يعتمد عليها، و تمتلك المعلومات خاصة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحيز، و كان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.[2]

4 - القابلية للمقارنة :

يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمؤسسة عبر الزمن لتحديد و تقييم مركزها المالي و أدائها، كما يجب أن يكون باستطاعتهم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة، فعملية قياس و عرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المؤسسة و عبر الزمن لتلك المؤسسة و للمؤسسات المختلفة، و من خلال هذه الخاصية يتعرف المستخدمون عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية و عن أي تغيرات في هذه السياسات و أثارها.[3]

[1] - طارق عبد العال حماد، **معايير التقارير المالية الدولية**، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2006،ص 43.

[2] - مرجع نفسه ، ص 45.

[3] - وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، سمير كامل محمد، مرجع سابق،ص 27.

ثالثا: أهداف القوائم المالية

الهدف الرئيسي من إصدار القوائم المالية للمؤسسة يرتكز في عرض المعلومات المتعلقة بالموقف المالي و نتائج الأعمال و التغيرات في المركز المالي من اجل استخدام هذه المعلومات في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية لمستخدمي هذه القوائم

و يمكن تلخيص بعض هذه الأهداف في العناصر التالية[1]:

- الإفصاح عن نتيجة النشاط الذي قامت به الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية" سواء كان النشاط جاريا أو عرضيا" و البنود التي تؤثر في عملية تحديده.
- تتيح القائمة إمكانية حذف أو إلغاء بنود غير ذات أهمية لمستخدمي القائمة، أي يمكن الإيجاز او التفصيل حسب الغرض و الاستخدام.
- لا تتطلب من مستخدميها الإلمام بالنواحي الفنية في المحاسبة و قواعد القيد و الترحيل لحساب الأستاذ، بعكس حسابي المتاجرة و الأرباح و الخسائر فهما حسابان فنيان يتطلبان الإلمام بقواعد التسجيل و الترحيل حتى يمكن فهم دلالة البيانات التي تظهر بهما.
- المساعدة في إجراء عملية التحليل المالي من خلال العلاقات المرابطة بين العديد من البنود التي تحتويها و بصورة مفهومة و سهلة الاستخدام من قبل المحلل المالي.

[1] – سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد،**قواعد اعداد و تصوير القوائم المالية للبنوك**، اتحاد المصار العربية، بيروت، لبنان، 2000، ص28.

مطلب ثاني: عرض القوائم المالية

1 - عناصر القوائم المالية:

نص قانون 11/07 حسب المادة25مايلي:تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة، الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

قائمة المركز المالي : تعرف كذلك بالميزانية العامة هي مرآة عاكسة للوضع المالي للمؤسسة[1]، توفر قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمنشأة، فتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من إلتزامات سواء من قبل الملاك أو إتجاه الغير[2]،تظهر أثر نتيجة العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول و الإلتزامات وحقوق الملكية[3]؛

قائمة حساب النتائج : يصف عمليات المنشأة أو الوحدة الإقتصادية على فترة زمنية معينة وهذا غالبا ما تكون فترة سنة مالية، الإيرادات والتكاليف يتم الإعتراف بها عند حدوث المبيعات وليس عند تحصيل النقد عند الزبائن؛ وفي تعريف آخر فإنه يسمى كذلك بقائمة الدخل، تبين نتيجة أعمال إدارة المنشأة، أي نتيجة العمليات أو الأنشطة التشغيلية في تفسير بعض وليس كل التغيرات التي طرأت على الأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين بين ميزانيتين متتاليتين (ميزانية أول مدة وأخرها)، ويبنى تعريف قائمة الدخل على أساس مفهوم الإستحقاق للأرباح.[4]

---

[1] خديجة لدرع، ليلى عبد الرحيم، "قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد(IAS1)"، ملتقى وطني تحت عنوان معايير المحاسبة الدولية والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي 25 و 26 ماي 2010 ، ص05 .

[2] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، ط4، دار وائل، عمان، 2007 ، ص169 .

[3] كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لاغراض الاستثمار** ، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006، ص11 .

[4] منير ابراهيم هندي، **الادارة المالية مدخل تحليلي معاصر** ، ط5،المكتب العربي الحديث، الاسكندرية، 2003، ص56.

قائمة جدول سيولة الخزينة : هو حالة من التوليفة الكاملة والنهائية لشرح الاختلافات في المؤسسة، و بالتالي يحدد مقبوضات (مصادر السيولة)والمصروفات(المخصصات النقدية)التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال الفترة، كما يوفر معلومات حول المقبوضات النقدية للشركة والمدفوعات النقدية خلال الفترة المحاسبية، تهدف تلك القائمة إلى إظهار التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للأغراض المختلفة سواء كانت تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية؛[1]

- حيث يعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين:[2]

-الطريقة الغير مباشرة هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حسابات النتائج وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة، جمع التغيرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة، يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجابا أو سلبا.

-الطريقة المباشرة :هي نفس المضمون في الطريقة غير المباشرة لكن تنطلق من التحصيلات والتسديدات سواء المتعلقة بالإستغلال كالزبائن والموردين أو المتعلقة بالإستثمار كالحيازة أو التنازل على الإستثمار أو العمليات المتعلقة بالتمويل، إقتراض، تسديد القروض، الرفع من رأس المال..... إلخ؛

قائمة تغيرات الأموال الخاصة : تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة إضافة إلى بنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل، توفر لنا معلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات سوف لا تكون ذات فائدة تذكر إلا إذا إستخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى؛[3]

[1] – منير ابراهيم هندي، **مرجع سابق**، ص56.

[2] – صلاح حواس، "التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية"، اطروحة دكتوراه، الجزائر، 2007-2008، ص189.

[3] – عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ط1 ،ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع، الكويت، 1990، ص213.

الملحق : يتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية وإضافة لإفصاحات عن الإلتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال[1].

ثانيا :مستخدمو القوائم المالية

تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية ، كما تتنوع أغراض استخداماتهم لتلك المعلومات وذلك وفقا لتنوع قراراتهم المبنية بناء على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى. ومن الأطراف المستعملة والمستفيدة من معلومات القوائم المالية نجد[2]:

1) **المستثمرون** : يحتاج المستثمرون لمعلومات تعينهم على إتخاد قرار الشراء أو الإحتفاظ بالإستثمار أو البيع، كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة الوحدة الإقتصادية على توزيع الأرباح؛

2) **المقرضون** : يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد مقدرة الوحدة الإقتصادية على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الإستحقاق؛

[1] – منور اوسرير، محمد مجبر، مداخلة بعنوان "اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية"تجارب و افاق"، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17و 18 جانفي 2010، ص4.

[2] – محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، دار الهناء للتجليد الفني، الإسكندرية، 2009 ، ص15 .

3) **الموردون والدائنون التجاريون الآخرون** : يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق وبتالي فإنهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الإئتماني بالوحدة الإقتصادية؛

4) **العملاء:** تهتم بالمعلومات المتعلقة بإستمرارية المنشأة خصوصا عندما يكون لهم إرتباط طويل المدى معها أو الإعتماد عليها في توريد إحتياجاتهم؛

5) **العاملون** : هم بحاجة إلى معلومات متعلقة بإستقرار وربحية المنشأة من أجل معرفة قدرة المنشأة على دفع التعويضات ، المكافآت، منافع التقاعد وتوفير فرص العمل؛[1]

6) **الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها:** تهتم بعملية توزيع الموارد وبتالي أنشطة الوحدة الإقتصادية، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكذلك إستخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى؛

7) **الجمهور** : تؤثر الوحدات الإقتصادية على قرار الجمهور بطرق مختلفة، كما يمكن للقوائم المالية أن تفيد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الإتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع أنشطتها.

[1] – صالح مرازقة، "القوائم المالية حسب المعايير المحاسبة المالية الإسلامية"، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي " الواقع ... ورهانات المستقبل" ، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بغرداية، بدون تاريخ، ص8.

مطلب ثالث: تأثير التدقيق الخارجي على القوائم المالية

في القديم كان إكتشاف أعمال الغش والتزوير غاية في حد ذاته إلا انه في الوقت الحالي أصبح ثانويا. وفي حالة إكتشاف المراجع لأعمال غش وتزوير، يجب أن يبلغ عنها حسب ما يحدده القانون.

من هذا المنطلق ولتفادي تأثير الغش والتزوير الذي يؤثر على الصورة الصادقة التي تقدمها القوائم المالية، تجدر الإشارة إلى أن عمل المدقق هدفه هو خلق قيمة مضافة للمؤسسة تتمثل في زيادة فعالية المعلومات المعنية وقيمتها الإستعمالية من خلال رأيه الفني والمحايد حول مصداقية القوائم المالية والتأكد من دقة وسلامة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة[1]،وبتالي يتضح الدور المحوري الذي يلعبه المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة عبر فحصه الدقيق لحساباتها بما يمكنه من التأكد من مصداقيتها و احترامها للمعايير و القوانين الجاري العمل بها و جعلها بالتالي تعكس صورة وفية لواقع المؤسسة كونها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش وموضوعة دون تضخيم وبواقعية وهذا ما يصطلح عليه بالجودة، حيث تعتبر هذه الأخيرة بمثابة الضوء الأخضر لمتخذي القرار الناتج عن الثقة التي يضعها هؤلاء (مستعملو القوائم المالية)في المدقق لإعتباره متخصصا ومؤهلا ونزيها، ومدى إتقانه لعمله إذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة المعلومات المدروسة، وتأثيرها يظهر في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات التي يعتمد فيها المستعملون على هاته المعلومات .[2]

يعد التدقيق في القوائم المالية احد أهم الأعمال التي يقوم بها المدقق الخارجي، و ذلك من خلال الفحص و التدقيق في القوائم المالية للمؤسسة لتحديد ما إذا كانت مناك تعديلات مهمة يتعين إدخالها على القوائم المالية لكي تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.[3]

[1] – عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، **التدقيق الاداري و تاهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر** ، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008، ص24.

[2] – مرجع نفسه، ص15-16.

[3] – عبد الوهاب، **القياس و الافصاح المحاسبي**، ج1 ، الاسكندرية ،مصر، الدار الجامعية، 2007، ص9.

و للتدقيق الخارجي آثار جلية عل القوائم المالية يمكن أن تستوفيها العناصر التالية:

- إن هدف تدقيق القوائم المالية هو تمكين المدقق الخارجي من إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت، في كافة جوانبها الهامة، طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- يؤكد المدقق الخارجي من خلال عملية تدقيق القوائم المالية عدم الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية على القوائم المالية لكي تتماشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها، مما يعني أن المدقق في هذه الحالة لن يتوصل إلى مثل هذا الرأي الذي يتم إبداؤه عند التدقيق في القوائم المالية، و انه يقتصر في تقريره على بيان نتيجة التدقيق فقط.
- يعتبر التدقيق للقوائم المالية مهمة من مهام التأكد و ذلك كما هو معرف في إطار عمليات التأكد من صحة القوائم المالية الصادرة من طرف المؤسسة.[1]
- إن الهدف من تدقيق القوائم المالية و هو إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية ككل يظهر بعدل المركز المالي للمنشاة كما هو عليه في نهاية الفترة المحاسبية، و نتائج أعمالها و مصادر و استخدام الأموال خلال تلك الفترة، بناء على كفاية العرض و الإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، و وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المؤسسة.و تتفق مع متطلبات نظام المؤسسات و النظام الأساسي للمؤسسة فيما يتعلق بإعداد و عرض القوائم المالية.[2]

وترجع أهمية فحص ومراجعة القوائم المالية إلى ما يلي:

-تعتبر القوائم المالية الأداة الرئيسية لإظهار نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة؛

[1] – احمد صلاح عطية، **مشاكل المراجعة في اسواق راس المال**، مصر، الدار الجامعية، 2003، ص70.

[2] – محمد تهامي طواهر، مسعود الصديقي، **المرجعة و تدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص15.

-توضح وتظهر القوائم المالية نتيجة النشاط من أرباح وخسائر، وبالتالي تحديد مدى إمكانية توزيع أرباح على المساهمين وغيرهم من مختلف الأطراف التي لها الحق في ذلك من إداريين وعمال؛

-تساعد القوائم المالية إدارة الشركة في مجال تقييم أداء الشركة خلال السنة عن طريق دراسة وتحليل النتائج التي تظهرها والبيانات التي تحتويها؛

-تحظى القوائم والتقارير المالية باهتمام الأطراف المتعددة من مستخدميها في مجالات مختلفة تم التطرق لها سابقا؛

-تصلح هذه القوائم والتقارير المالية في عملية إجراء المقارنات لنفس الشركة لعدة سنوات متتالية وبالتالي استخلاص نتائج ومؤشرات هامة تفيد في اتخاذ العديد من القرارات؛

-تعتبر القوائم والتقارير المالية وسيلة الإتصال الرئيسية للشركة بالبيئة الخارجية من خلال أنها الأداة الرئيسية للإفصاح المحاسبي لمختلف البيانات، ومن أهمها ما يتعلق بتلبية احتياجات سوق المال والمتعاملين في الأوراق المالية.[1]

[1] – علي عبد القادر ذنيبات، "دراسة تحليلية ناقدة لمدى انسجام واجبات و مسؤوليات مدققي الحسابات في القوانين الاردنية مع معايير التدقيق الدولية"، مجلة دراسات العلوم الادارية، العدد 1، الاردن، 2004، ص27.

مبحث ثاني: تأثير التدقيق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

مطلب أول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

أولا :مفهوم الرقابة الداخلية:

تشمل خطط التنظيم وكل الأساليب والطرق والإجراءات المنسقة و المستخدمة داخل المؤسسة قصد المحافظة على أصولها، وضمان دقة و سالمة المعلومات المحاسبية وتفعيل النجاعة العملياتية، واحترام السياسات المسطرة من طرف الإدارة العليا. [1]

الرقابة الداخلية عبارة عن الخطة التنظيمية و جميع الوسائل و المقاييس و الإجراءات التي تعدها إدارة المنشاة بهدف المحافظة على أصولها و التأكد من دقة البيانات المحاسبية و درجة الاعتماد عليها ،و تحقيق اكبر قدر من الكفاية الإنتاجية في عملياتها، و الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.

يظهر جليا من التعريف السابق الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية و التي تتمثل أساسا في:

- المحافظة على أصول المنشاة؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية و درجة الاعتماد عليها؛
- تحقيق اكبر قدر من الكفاية الإنتاجية في العمليات؛
- الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.[2]

[1] - R. BIRIet, **contrôle interne et vérification**, Edition Preportaine INC, Canada , 1986,p 37 .

[2] – أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**،دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر ،ص272.

ثانيا: أساليب الرقابة الداخلية:

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية بحسب الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها إلى نوعين هما:

1 -الرقابة المحاسبية:

و تشمل الخطة التنظيمية و جميع الوسائل و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المنشاة من الاختلاس و الضياع و سوء الاستعمال، إضافة إلى اختبار دقة البيانات المقيدة في السجلات و درجة الاعتماد عليها. و هذا يعني ان الرقابة المحاسبية تسعى إلى تحقيق الهدف الأول و الثاني من أهداف الرقابة الداخلية.[1]

2 -الرقابة الإدارية:

و تشمل الخطة التنظيمية و جميع الوسائل و الإجراءات الهادفة إلى تحقيق اكبر قدر من الكفاية الإنتاجية في العمليات مع تشجيع الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة. إذا فالرقابة الإدارية تسعى إلى تحقيق الهدف الثالث و الرابع من أهداف الرقابة الداخلية.[2]

ثالثا: عناصر نظام الرقابة الداخلية

1. الخريطة التنظيمية:تحقق الرقابة بوجهيها بوجود هيكل تنظيمي داخل المؤسسة.
2. عناصر بشرية ملائمة: العنصر البشري هو أساس نجاح أي نظام رقابي لان الفرد في مختلف المستويات الإدارية مسئولين مسئولية كاملة عن تنفيذ أساس و قواعد نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

[1] – أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، **مرجع سابق، ص272**.

[2] – مرجع نفسه، ص273.

3. نظام سجلات ومستندات متكامل : النظام المحاسبي هو مصدر المعلومات اللازمة لمن يهمهم أمر المؤسسة.

و لكي يحقق النظام المحاسبي دوره في مجال الرقابة الداخلية جيب توفر فيه الخصائص التالية:

البساطة توفير، الأفراد المختصتين خدمات متطلبات الرقابة و المراجعة، توضيح نتائج الأعمال والأنشطة، وضع دليل محاسبيي موحد ..الخ

4. أدوات رقابة مناسبة: هناك أدوات وأساليب رقابة يجب توفرها تتمثل هذه الأدوات في الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي[1].

5. نظام متكامل للتقارير: تمثل التقارير الناتج النهائي ألي نظام معلومات، ولذلك جيب أن تميز بصحة بياناتها،وبدقة معلوماتها، وإعدادها في الوقت المناسب حيث تهدف التقارير بصفة عامة إلى توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات سواء كان ذلك على مستوى إدارة المؤسسة أو على مستوى مستخدميها خارج نطاق المؤسسة.[2]

رابعا : مقومات نظام الرقابة الداخلية

لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية لا بد من وجود نظام رقابة داخلية فعال و متكامل يعتمد على الأسس التالية[3]:

- خطة واضحة للوظائف التنظيمية مشتملة على تحديد للصلاحيات و المسؤوليات لكل وحدة تنظيمية، مع ضرورة الفصل بين الوظائف المتعارضة مثل التسجيل و الاحتفاظ بالأصول، تسجيل المدفوعات و إعداد مذكرة التسوية مع البنك.

[1] – محمد بشير غوالي ، "دور المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة"، مذكرة ماجستر، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية،حامعة الجزائر، 2003-2004، ص67.
[2] – مرجع و موضوع نفسهما، ص67.
[3] – أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد،مرجع سابق،ص272-273.

- نظام مالي سليم و متكامل يشتمل على إجراءات واضحة لاعتماد و تسجيل العمليات و المحافظة على أصول المنشاة و سجلاتها. فمثلا لوائح مطبوعة تحدد الإجراءات المالية (مثل دليل الحسابات)، نماذج مطبوعة و مستندات لجميع العمليات الداخلية (مثل الفواتير و إيصالات الاستلام).
- نظام للإشراف و المتابعة لجميع أنشطة المنشأة مشتملا بصفة أساسية على نظام التدقيق الداخلي. فوجود مثل هذا النظام ضروري جدا للتأكد من تطبيق الأنظمة و التعليمات.
- إطارات بشرية مؤهلة، توفر موظفين أكفاء مخلصين ضروري لنجاح تنفيذ نظام للرقابة الداخلية.[1]

مطلب ثاني: دراسة المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية

يمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

أولا :التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

يهتم المدقق بداية بما يعرف بالتقييم"الفحص" المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بغرض الإلمام بالمعلومات الكافية عن البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة من ناحية، وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المؤسسة من ناحية أخرى، ويساعد المدقق على ما يلي:[2]

1. طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسة والدورة المحاسبية :التي تحكم طبيعة العمل المالي فيها من خلال:
- التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات المؤسسة والمستندات المستخدمة فيها، وطبيعة وظيفة كل مستند على أساس أن هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمؤسسة؛

[1] – أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد،مرجع سابق،ص273.
[2] – مرجع نفسه، ص396.

- التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في هذه المستندات وطريقة معالجتها وتحليلها (يدويا أو إلكترونيا)؛
- التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها، والغرض من إعدادها وطبيعة مستخدميها.

2. طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة والبيئة الرقابية :التي يعمل فيها المدقق بما يساعده على:

- التعرف على الهيكل الإداري للمؤسسة وما يحتويه من مسؤوليات إدارية متعددة؛
- التعرف على توزيع خطوط المسؤولية داخل هذه المستويات وطبيعة خطوط الاتصال فيها أفقيا ورأسيا؛
- التعرف على طبيعة الإشراف والإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة؛
- التعرف على وظائف وخدمات التدقيق الداخلي في المؤسسة وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة؛

التعرف على أنواع المعاملات التي تقوم بها المؤسسة وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها ومعالجة بياناتها؛

- التعرف على طرق معالجة البيانات التي تتبعها المؤسسة يدويا وإلكترونيا.[1]

ثانيا :نتائج التقييم المبدئي

بعد الفحص المبدئي الذي يقوم به المدقق لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن أن يصل إلى أحد الاستنتاجين التاليين:

[1] – كمال الدين مصطفى الدهراوي، **دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 244-245.

الاستنتاج الأول :عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

ويصل المدقق إلى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به لنظام ا لرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة على أساس أنه توصل إلى النتائج التالية:

- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي، وأنه وهو بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للتدقيق؛
- إن أي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو هذه الدراسة.

وبناءا على هاتين النتيجتين يتوقف المدقق عن إجراء أية دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية، وبذلك يقوم المدقق بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بد ون الاعتماد كلية على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة، وفي هذا المجال يعرض المدقق الأسباب الرئيسية لعدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.[1]

الاستنتاج الثاني :الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

ويصل المدقق إلى هذا الاستنتاج عندما يتوصل إلى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج عمله، ولذلك فعليه الاستمرار في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.[2]

و في هذا المجال يركز المراجع في فحصه للنظام على أساليب و إجراءات معينة يكون قد تم وضعها للوقاية من أخطاء و مخالفات محددة و يتضمن هذا الفحص من قبل المدقق ما يلي:

[1] – كمال الدين مصطفى الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لاغراض الاستثمار** ، مرجع سابق، ص 245.

[2] – مرجع و موضوع نفسهما، ص245.

- الاستفسار من موظفي المؤسسة و العاملين فيها.
- مراقبة بعض العمليات عن قرب.
- مراقبة حركة تداول الأصول المختلفة[1].

ثالثا :اختبارات الرقابة الداخلية

يتم أداء هذه الاختبارات بعد الانتهاء من الدراسة و التقييم المبدئي و توثيق نظام الرقابة الداخلية، و اقتناع المدقق بكفاية مواطن قوة النظام التي يمكن الاعتماد عليها .و تصمم هذه الاختبارات بهدف التأكد من وجود مواطن قوة النظام فعلا و أن العميل يتبع كافة تعليمات و إجراءات و سياسات النظام، الموجودة في دليل الإجراءات، أو التي تعرف عليها المدقق من خلال استفساراته من موظفي العميل .و تساعد هذه الاختبارات المراجع في اتخاذ قراره النهائي بخصوص مدى اعتماده على نظام الرقابة الداخلية.

و تقتصر بعض اختبارات الالتزام بالإجراءات على مجرد مراقبته (أو ملاحظة)نشاط العاملين بالمؤسسة للتأكد من وجود إجراءات الرقابة المقررة، كما هو الحال في اختبار العمليات التي يكون لها مسار مراجعة مدعم بدليل مستندي من خلال أخذ عينات من كل نوع من أنواع هذه العمليات و تتبعها في النظام، حتى يستطيع المدقق أن يحدد ما إذا كانت المؤسسة تلتزم بتطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية كما هو منصوص عليه في خريطة التنظيم الإداري للمؤسسة و دليل الإجراءات[2].

1) اختبارات الوجود:تهدف هذه الاختبارات إلى التأكد عن مدى تطبيق الإجراءات التي تم وصفها بواسطة المخطط أو السرد الإنشائي و يتم تطبيق هذه الاختبارات بواسطة اختبار عدد معين من العمليات

[1] – كمال الدين مصطفى الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لاغراض الاستثمار** ، مرجع سابق، ص 245.

[2] – احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد ، مرجع سابق ،ص395.

و متابعة هذه العمليات في الحلقة من بدايتها حتى نهاية العملية و اختبار ما إذا تمت معالجة هذه الوثائق كما تم وصفها، فإذا كشفت الاختبارات أن الوصف غير دقيق وجب تصحيحه.[1]

2) الاختبارات الملائمة:تصمم هذه الاختبارات بغرض تقرير مدى فعالية الضوابط المحاسبية هذه الاختبارات تتطلب إعداد برنامج مفصل يصف بدقة طبيعة الرقابة و مصدر و طبيعة المعلومات و الوثائق الواجب مراجعتها و مجال العينة العشوائية المراد اختبارها إن الاهتمام بفعالية نظام الرقابة الداخلية يتطلب نوعين من الرقابة.

الرقابة الوقائية:يتم تطبيقها عند معالجة العمليات في مراحلها الأولى قبل المرور إلى المرحلة اللاحقة أي قبل تسجيلها في الدفاتر المحاسبية مثلا:

- مراقبة حدود القرض لعميل قبل تنفيذ الطلبية.
- مراقبة الاستلام و الطلب و كتابة للتسديد على الفاتورة.
- التدقيق الحمسابيللوثائق قبل تسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

مراقبة الاكتشاف:هي مراقبة احتمالية تجرى على مجموعة من العمليات من طبعة واحدة هذه المراقبة تهدف إلى التأكد من عدم وجود الأخطاء و مثال ذلك:

- المقاربة البنكية
- مقارنة ميزان التدقيق مع الحسابات الفردية للعملاء و الموردين.
- مقارنة الجرد المادي مع الجرد المحاسبي الدائم[2].

[1] – محمد بشير غوالي، مرجع سابق، ص83.

[2] – مرجع و موضوع نفسهما، ص83.

3) اختبارات الإثبات:اختبارات تجري على المعطيات و الأحكام و التي تسمح إما للتأكد من عدم وجود أخطاء إذا أجرى المراجع اختبارات الملائمة أو تقييم الأخطاء المحتملة و المنتظرة إذا لم يقم المدقق باختبارات الملائمة و تتمثل اختبارات الدقة فيما يلي[1]:

- التفتيش المادي و الملاحظة يسمحان باختبار أصول الحسابات و ملاحظة طريقة تطبيق الإجراءات.
- الإثبات المباشر يسمح بالحصول من الذين لهم معاملات تجارية و مالية مع المؤسسة على معلومات حول أرصدتهم مع المؤسسة أو عن العمليات التي تمت معها.
- اختبار الوثائق الخارجية و التي تعتبر دليل إثبات للتسجيلات المحاسبية (فاتورة مورد كشف بنك).

-اختبار الوثائق التي أنشأت داخل المؤسسة و التي قد تكون وسيلة إثبات أكثر.من غيرها(فاتورة عملاء).

-إجراء المقارنات بين المعطيات الواردة في القوائم المالية و المعطيات السابقة أو اللاحقة (تقديرية)و إيجاد العلاقة بينهما.

-دراسة و تحليل العناصر غير المعتادة الناتجة عن هذه المقارنات[2].

رابعا :التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

يقوم المدقق بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناءا على التقييم النهائي يستطيع المدقق أن يحكم على عنصرين من عناصر التدقيق هما:

[1] – محمد بشير غوالي، مرجع سابق، ص83.

[2] – مرجع نفسه، ص84.

1) تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها، ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية التدقيق.

2) التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على المدقق عند اكتشاف مواطن ضعف معينة وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابة تقرير يُضمنه بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ[1].

مطلب ثالث: مسؤولية المدقق الخارجي بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية

أولا :مسؤولية المدقق الخارجي بالنسبة لنظام الرقابة الإدارية

- إن المدقق الخارجي لا يعتبر مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية لأنه يهدف أساسا إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقا للخطة المرسومة.[2]
- وكذلك فان وجود هذا النظام أو عدمه لا يؤثر تأثيرا مباشرا على برنامج التدقيق الذي يضعه المدقق، ولا على كمية الاختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله، ولكن إذا تبين للمراجع في ظروف معينة أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على سلامة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق، أو على نتيجة الأعمال والمركز المالي فمثلا في حالة ما إذا وجد المدقق الخارجي أن السجلات الإحصائية

[1] – كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، ص 247.

[2] – عبد الؤوف جابر، **الرقابة المالية و المراقب المالي**، ط1،دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ص177.

في احد أقسام الإنتاج أو البيع قد تؤثر على المعلومات المالية، يجب عليه عندها دراسة وتقييم هذا النظام ووسائله[1].

ثانيا: مسؤولية المدقق الخارجي بالنسبة لنظام الرقابة المحاسبية

إن المدقق الخارجي يعتبر مسؤولا مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وإجراءات هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية، لما لها من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمله والأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق، ونظرا لارتباط الرقابة المحاسبية بالجوانب المالية والمحاسبة المتعلقة بالتحقق من حماية الأصول، والتحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في التقارير والقوائم المالية، فان مراجع الحسابات الخارجي يهتم بها ويقوم بتقييمها لتحديد درجة اعتماده عليه تمهيدا لتحديد نطاق فحصه.[2]

-وفي حالة ما إذا ظهر للمدقق الخارجي عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية القائم وجب عليه تقديم اقتراحات التي يراها مناسبة لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

-وفحص الرقابة المحاسبية في نظام يعتبر واجبا على المدقق أن يقوم به فهي تمثل مستوى أساسي من مستويات عمله الميداني وفي فحصه هذا يقوم باستطلاع وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية الإدارية لمساعدته في تكوين رأيه، وعلى هذا فان المدقق يهمه:

- 1معرفة واجبات أعضاء المؤسسة ومسؤوليتهم وحدود اختصاصاتهم.

- 2معرفة مدى إمكانيات توصل كل عامل في المؤسسة إلى ممتلكاته بدون رقابة.

[1] – عبد الؤوف جابر، مرجع سابق، ص177.

[2] – عبد الوهاب نصر علي، **الرقابة و المراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال**، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، إسكندرية، مصر، 2005، ص61.

- 3معرفة مدى عمل كل فرد في المؤسسة وعلاقة سلامة التقارير المالية بهذا العمل

- 4اكتشاف إمكانية حدوث الخطأ ومدى إمكانية إخفائه وكشفه[1].

لكي يدرس المدقق الخارجي فعالية الرقابة الداخلية فعليه أن :

- يحصل على وصف تفصيلي عن الرقابة الداخلية المتبعة بتقديم تقرير إليه من إدارة المؤسسة.
- استخدام أدوات الاستقصاء للحكم على فاعلية الرقابة.
- اختبار التطبيق الفعلي للرقابة[2].

وتعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من الأمور المهمة بالنسبة للمدقق، حيث على أساسها يستطيع تكوين رأيه عن مدى كفاية وصلاحية النظام، وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف فيه، وبالتالي الحكم على صلاحيته ومدى الاعتماد عليه في تحديد نطاق وإجراءات التدقيق التي سيقوم بها. ويرى الإتحاد الدولي للمحاسبين أنه من بين الأعمال الضرورية التي يقوم بها المراجع أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية ما يلي:[3]

- دراسة الأنظمة الموجودة من جهة، وإجراءات الرقابة الداخلية من جهة أخرى؛
- تقييم درجة الثقة المعطاة لنظام الرقابة الداخلية.

ويهتم المدقق أثناء فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية بما يلي:[4]

- معرفة واجبات العاملين في المشروع وحدود اختصاصاتهم؛
- معرفة نطاق عمل كل فرد وعلاقة ذلك بسلامة التقارير المالية؛

[1] – مصطفى صالح سلامة، **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**، ط1،دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الاردن، ص28.

[2] – عبد الفتاح محمد الصحن، **الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر**،الاسكندرية، مصر، 2004،ص271-272.

[3]- JC .BECOUR, H. BOUQUIN, **Audit opérationnel: efficacité, efficience ou sécurité**, Economica, Paris, 1996, p. 53.

[4]- ATH guides**, Audit financier : guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations**, Clet, Paris, 2ème édition, 1987, p 56.

- إكتشاف إمكانية حدوث الخطأ ومدى إمكانية إخفائه واكتشافه؛
- وصف تفصيلي للرقابة الداخلية المتبعة؛
- إختبار التطبيق الفعلي للرقابة الداخلية واستخدام الأدوات المناسبة لذلك.

مبحث ثالث :تأثير التدقيق الخارجي على فاعلية الاداء في المؤسسة

مطلب أول :مفهوم تقييم الأداء وأهميته في المؤسسة

أولا :تعريف تقييم الأداء

تتمثل عملية تقييم الأداء في جميع العمليات والدراسات التي تهدف إلى التأكد من مدى استخدام واستغلال المؤسسة لمواردها المتاحة بمستوى عالٍ من الكفاءة، وذلك خلال فترة زمنية معينة أو خلال فترات زمنية متتابعة، عن طريق إجراء المقارنات بين المستهدف والمتحقق من الأهداف بالاستناد إلى مقاييس ومعايير معينة[1]

ثانيا :أهمية تقييم الأداء

يشكل تقييم الأداء أهمية بالغة للمؤسسات والتي يمكن إجمالها فيما يلي:[2]

1) يوفر تقييم الأداء معلومات ح ول سير العمليات في المؤسسة ومعدل اقترابها من تحقيق الأهداف، وبالتالي يساعد على تركيز الجهود صوب تحقيق الأهداف واتخاذ القرارات السليمة؛
2) تقديم صورة واضحة حول تكاليف تنفيذ البرامج والأنشطة أول بأول؛

[1] – عبد المليك مزهودة، "الاداء بين الكفاءة و الفعالية مفهوم و تقييم، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر 2001، ص95 .

[2] - إبراهيم الخلوف الملكاوي، **ادارة الاداء باستخدام بطاقة الاداء المتوازن**، ط1،دار الورق للنشر و التوزيع، الاردن، 2009 ، ص37 .

3) يساهم تقييم الأداء في تحسين الاتصالات الداخلية في المؤسسة بين الموظفين، وكذلك الاتصالات الخارجية مع العملاء، فهذا يؤدي إلى تكوين مناخ إيجابي داخل المؤسسة يؤثر إيجابا على العمليات التي تتم داخلها وخارجها؛

4) يمكن أن يبين تقييم الأداء أن المؤسسة تحقق أهداف اجتماعية وتقدم حلول للعديد من المشاكل الاجتماعية بالإضافة إلى تلبية العديد من الحاجات والمطالب الاجتماعية؛

5) يساعد تقييم الأداء في وضع الخطط التدريبية واختيار البرامج التدريبية المناسبة وكذلك تحديد الأقسام والأفراد الذين هم بحاجة إلى تدريب؛

6) المساعدة في اندماج وانخراط العمال في المؤسسة؛[1]

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

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

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

10) يُمكِن تقييم الأداء من الحصول على صورة واضحة حول فاعلية وكفاءة البرامج والعمليات والأفراد[2].

[1] – إبراهيم الخلوف الملكاوي، مرجع سابق، ص 38 .

[2] – وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محمد منصور الغالبي، **اساسيات الاداء و بطاقة التقييم المتوازن**، ط1،دار وائل للنشر، الاردن، 2009 ، ص70-71.

ثالثا :القواعد الأساسية لتقييم الأداء والمراحل التي يمر بها

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

1) القواعد الأساسية لتقييم الأداء:

تستند عملية تقييم الأداء على عدة قواعد أساسية يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

- تحديد الأهداف؛
- وضع الخطة الإنتاجية؛
- تحديد مراكز المسؤولية؛
- تحديد معايير تقييم الأداء، حيث يجب على كل وحدة أو مركز مسؤولية أن تأخذ بعين الاعتبار عند اختيار المعايير الخاصة بها ما يلي:

–اختيار المعايير الأكثر تناسبا مع طبيعة النشاط والأكثر انسجاما مع الأهداف المرسومة؛

–اختيار المعايير الأكثر وضوحا وفهما بالنسبة للعاملين، بحيث يكون في مقدورهم تطبيق هذه المعايير ببساطة والخروج بنتائج واقعية ومعبرة عن طبيعة النسب المختارة وسبل معالجتها؛

–ترتيب النسب المختارة وفق أهميتها وهذا نابع من كون أن أهداف كل مؤسسة أو وحدة تختلف عن الأخرى تبعا لطبيعة نشاطها والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بها.

[1] – مجيد الكرخي، **تقويم الأداء باستخدام النسب المالية**، ط 1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص37-38.

2) **المراحل التي تمر بها عملية تقييم الأداء:**

تمر عملية تقييم الأداء بمراحل عدة نلخصها في الآتي:[1]

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

مطلب ثاني :المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم الأداء

تتطلب عملية تقييم الأداء بعض المتطلبات الأساسية التي من شأنها الارتفاع بدرجة التقييم إلى مستوى الدقة و الموثوقية التي تساعد على اتخاذ القرارات السليمة في تصحيح الانحرافات وتحديد المسؤوليات والارتقاء بالنتائج إلى المستويات المرغوبة، ومن بين هذه المتطلبات نذكر ما يأتي[2]:

- أن يكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة واضحا تتحدد فيه المسؤوليات والصلاحيات لكل مدير ومشرف بدون أي تداخل بينها؛
- أن تكون أهداف الخطة الإنتاجية واضحة وواقعية قابلة للتنفيذ وهذا لا يتم دون دراسة هذه الأهداف دراسة تفصيلية ومناقشتها مع كل المستويات داخل المؤسسة، ولكي تأتي الأهداف متوازنة تجمع بين الطموحات المطلوبة والإمكانات المتاحة للتنفيذ؛

[1] – مجيد الكرخي، مرجع سابق ،ص 39.

[2] - بن عنتر عبد الرحمان، "المجلة الجزائرية للتسيير الصادرة عن المعهد الوطني للإنتاجية والتنمية الصناعية"، مجلة سداسية، العدد1 ،الجزائر، جوان 2007 ، ص184-185.

- أن يتوفر للمؤسسة مسؤولون قادرون على تقييم الأداء متفهمين لدورهم وعارفين بطبيعة نشاط المؤسسة ومتمكنين من تطبيق المعايير والنسب والمؤشرات التقويمية بشكل صحيح؛
- أن يتوفر للمؤسسة نظام متكامل وفعال للمعلومات والبيانات والتقارير اللازمة لتقويم الأداء بحيث تكون انسيابية المعلومات سريعة ومنتظمة تساعد المسؤولين في الإدارات على اختلاف مستوياتها من اتخاذ القرار السليم والسريع وفي الوقت المناسب لتصحيح الأخطاء وتفادي الخسائر في العملية الإنتاجية؛
- أن تكون الإجراءات والآلية الموضوعة لمسار عمليات تقييم الأداء بين الإدارات المسؤولة عن تقييم الأداء في الهيكل التنظيمي واضحة ومنظمة ومتناسقة ،وإلا تعرقلت العمليات التقويمية والتصحيحية للأداء وضاعت الجدية المطلوبة من اتخاذ القرارات المتعلقة بعملية تقييم الأداء؛[1]
- عملية تقييم الأداء وسيلة تخدم أسبابا معروفة ومحددة، ففي مقدمة هذه الأسباب معرفة مجالات التحسين في الأداء عن طريق قياس التقدم المتحقق في إنجاز الأهداف الموضوعة، وكثيرا ما نجد أن مجرد البدء في تقييم الأداء وما ينتج عنه من تغذية عكسية، يزيد من الإنجاز العام للمؤسسة .يساعد تقييم الأداء أيضا في تشخيص حاجات وصعوبات الإنتاج في المؤسسة قبل أن يجري تصميم البرامج الإصلاحية لها، بل يمكن القول أنه من غير الطبيعي أن تصمّم البرامج الإصلاحية دون معرفة حقيقة الأداء وتقرير ما إذا كان بحاجة إلى إصلاح أم لا، لأن الإصلاح يعني عدم كفاية الحالة الراهنة .يفيد تقييم الأداء أيضا في تقدير الوقت الذي تستغرقه العملية المنجزة، عدد العمال وكلفتهم، مقارنة الإنجاز الحالي بالإنجاز الماضي؛[2]
- لن تنجح عملية تقييم الأداء بدون حوافز مساعدة ومكافآت مبنية على أسس موضوعية، ولا تقتصر الحوافز على الجوانب المادية فقط، بل هناك مجالات أخرى عديدة يمكن استغلالها لنفس الغرض، فنشر

[1] – بن عنتر عبد الرحمان ، مرجع سابق ، ص 185.

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

المعلومات عن الأداء الجيد في قسم أو برنامج أو مشروع معين يعطي أفراده اعتزازا وتقديرا يتجاوزان ما يمكن تحقيقه عن طريق المكافآت المادية؛

- تقييم الأداء رهينة عنصر المعلومات الحقيقية، فحتى يكون لتقييم الأداء أهمية وذو فائدة يجب الاعتماد على معلومات حقيقية و موثوقة، والتي يمكن الاعتماد عليها في عملية تقييم الأداء[1].

مطلب ثالث :دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسات، كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية، وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية، وتدقيق حسابات المؤسسة وتدقيق أنظمتها المالية والإدارية والتحقق من موجوداتها، فهذا سوف يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة المؤسسة في الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجته قبل انتشاره، وهذا يبين أن بتطبيق التدقيق الخارجي سوف يكون هناك مزيدا من الرقابة ومزيدا من الحد من الغش والتزوير[2].

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

[1] – جميل جريسات، مرجع سابق، ص91.

[2] – شوقي جباري، فريد خميلي، مداخلة بعنوان "دور المراجعة الخارجية في إرساء حوكمة الشركات"، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والآفاق في ، ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، يومي 11 و 12 أكتوبر ، 2010ص15 .

القرارات المتعلقة بها .وينطوي تقويم أداء المؤسسة من قبل مستخدمي القوائم المالية على ثلاثة مقارنات أساسية كالآتي[1]:

- مقارنة أداء المؤسسة في الفترة الجارية بأداء المؤسسات المماثلة؛
- مقارنة أداء المؤسسة ما بين الفترة المحاسبية الجارية بأدائها في الفترة أو الفترات السابقة؛
- 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. تأثير 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.[2]

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.

[1] – أحمد محمد زينل خوري،مداخلة بعنوان " دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية موارد المنشأة"، ملتقى بعنوان :دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2006 ، ص39 .

[2] خالد الخطيب، "القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 16 ، مارس 2009 ، ص15 .

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

- تحليل استراتيجيات المؤسسة محل التدقيق وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها والصناعة التي تنتمي إليها وتقييم قدرتها على تحقيق الأهداف الإستراتيجية؛
- تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المؤسسة محل التدقيق وتقييم مدى ارتباط وانسجام هذه الأنشطة بالاستراتيجيات والأهداف المحددة؛
- تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة محل التدقيق وردود فعل الإدارة تجاهها؛
- 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؛
- إيجاد وتقديم الحلول الملائمة للمشاكل ومواطن الضعف التي تم تحديدها وحصرها خلال المراحل الأربعة السابقة بهدف تطوير نوعية وفاعلية الأداء المستقبلي للمؤسسة.

[1] – خالد الخطيب، مرجع سابق، ص15.

ويلاحظ أن هذا الأسلوب يضع احتياجات إدارة المؤسسة محل التدقيق في المقام الأول ويقدم طريقة تركز على اعتبار التدقيق أداة لتحسين أداء المؤسسة، وبالتالي تستطيع نتائج التدقيق أن تعكس احتياجات المؤسسة خاصة وأنها موجهة لخدمتها، بمعنى أن المدقق أصبح يشارك إدارة المؤسسة في إحداث تطور بأداء المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها، من هنا أصبح المدققين غير مقيدين بأدوارهم التقليدية في تدقيق الحسابات وفحص السجلات فقط، وإنما امتد عملهم ليشمل المشاركة في تقييم أداء وعمل المؤسسة محل التدقيق، وإمداد الإدارة بالمعلومات والبيانات التي تساعدها في اتخاذ القرارات الهامة والجوهرية[1].

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[2]:

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

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

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

[1] - خالد الخطيب، مرجع سابق ، ص16.

[2] - مرجع نفسه، ص16.

الحسابات لم يعد عملية تقتصر على تقييم النظم والمخاطر وتنفيذ برنامج التدقيق الأساسي، ولم يعد التركيز الأساسي للمدقق ينصب على جمع أدلة الإثبات من مصادرها التقليدية بهدف تدعيم رأيه النهائي عن العملية، ولم تعد الأساسيات التقليدية لعملية التخطيط واستخدام العينات في تنفيذ إجراءات الفحص والاختبارات التفصيلية تشكل نفس درجة الأهمية التي كانت عليه في السابق، فالتدقيق الآن أصبح يعتمد بشكل كبير على تقييم فاعلية استراتيجيات وفكر الإدارة وملاءمة الأنشطة الأساسية التي تعتمدها مقارنة بالمنافسين، بالإضافة إلى تقييم النظم والمخاطر وفحص السجلات والقوائم المحاسبية.[1]

[1] - خالد الخطيب، مرجع سابق، ص 16-17.

و في الأخير تجدر الإشارة إلى أن الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو إبراز أهمية وجود نظام سليم و محكم في إعطاء المدقق الثقة في المعلومات و البيانات المالية و المحاسبية المعدة، و إمكانية الاعتماد عليها في تحديد نطاق عملية التدقيق و حكمه الشخصي، كما انه لا يعتبر مسؤولا عن وضع وتصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة وبالتالي فان قيامه بفهم و تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم في إطار قيامه بمهمة تدقيق القوائم المالية ، أما تقدير فعالية النظام يتطلب معرفة الإجراءات و الأساليب المقررة و تفهمها مع التأكد من أنها مطبقة فعلا و حسب الخطة المرسومة لها .و يتم على أساس النتائج المتوصل إليها من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية.

أهمية ودور التدقيق الخارجي يتجلى كذلك في التحقق من صحة القوائم المالية وذلك وفقا لمعايير ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها، خاصة وقد أصبح هدف المعاملات المالية هو الاستغلال الأمثل للأموال و الحفاظ عليها في النشاطات الاجتماعية و إنتاج الثروة مع الحفاظ على مصالح مختلف الأطراف.

إضافة إلى ذلك فان التدقيق الخارجي له دورا كبيرا في تقييم الأداء و تحسينه و تحقيق فعاليته ، وذلك من خلال الدور المهم و الفعال للمدقق الخارجي اثر قيامه بتدقيق كل كبيرة وصغيرة في المؤسسة هذا من جهة، و من خلال الخدمات الإدارية التي يقوم بمنحها للعميل والتي يطلق عليها بالقيمة المضافة للمدقق الخارجي، هذا من جهة أخرى.

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل من الإطار النظري للتدقيق الخارجي من حيث مفهومها و القائم بها، إلى منتجها النهائي المتمثل في تقرير المدقق الخارجي. و إبراز الدور البالغ الأهمية و الفعالية الكبيرة للتدقيق الخارجي في المؤسسة ،كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية بمؤسسة EDIMCO. و كذلك من خلال توزيع استمارة الاستبيان بعد ما تم تحكيمها على العديد من الأطراف من مهنيين و أكاديميين ، وطرح بعض الأسئلة المندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن الإشكالية و الأسئلة المطروحة ومحاولة منا لإثبات أو نفي الفرضيات، وبعد الحصول على الإجابات المقدمة من طرف أفراد عينة الدراسة و تبويبها و تفريغها و ذلك بالاستعانة ببرنامج المجدول EXEL2007 وتحليل نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي المتمثلة في التكرار، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS *stistical Package For Sosial Science*.

من خلال زيارتنا الميدانية للمؤسسة EDIMCO قمنا بإعداد هذه الورقة البحتية نعرف من خلالها بالمؤسسة و التعريف بنشاطاتها و الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى بلوغها وهذا ما نتطرق إليه في هذا الجانب التطبيقي.

1. نظرة عامة حول مؤسسة EDIMCO

1 تقديم المؤسسة

بتاريخ 25 سبتمبر 1984 و بمقتضى القرار الوزاري رقم 5280 /م ع /م م ت تم إنشاء المؤسسة الوطنية لإنتاج و توزيع مواد البناء مستغانم المختصرة في EDIMCO .

وتم تحويل مؤسسة توزيع مواد البناء لتأخذ شكل شركات أسهم EPE/SPA، بمقتضى العقد التوثيقي رقم 30/96والصادر في1996/01/17 .

تمتلك المؤسسة 31سنة خبرة في مختلف مجالات البناء ، ووجودها ناتج عن النجاح الذي حققته بتحكمها في معظم النشاطات سواء كانت تجارية (قطاع مواد البناء) أو انجازية (عملية البناء) أو ترويجية لما تما انجازه وكذلك النتائج القياسية التي حققتها في الإنجاز و المقاولة وتعمل المؤسسة على تبني علاقات دائمة مع الزبائن، وتعمل على إرضاء حاجياتهم وتطلعاتهم.

ولقد تم تطوير شبكة التوزيع للشركة بولاية مستغانم وهذا خلال الفترة ما بين 1985 و 1994عن طريق فتح منافذ تأجير في عدة مناطق .

تتكون مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناءEDIMCO من وحدات تتمثل في ما يلي :

وحدة الحديد والصلب .

وحدة التعبئة والتغليف والتوزيع .

وحدة الترقية العقارية .

وحدة التجارة.

وحدة المكلفة بانجاز مشاريع البناء .

كما تعمل المؤسسة على توسيع نشاطها ضمن متطلبات الزبائن في فتح ورشات متخصصة فى مختلف أشغال البناء كا السمكرة /الحداد/الطلاء ....ومختلف الأشغال التي لها علاقة بالبناء.

2 -مهام وأهداف المؤسسة

لكل مؤسسة مهام وأهداف مسطرة ترغب في تحقيقها و تلبية رغبات المستهلكين و ذلك لضمان بقائها و استمرارها في السوق الوطنية و تتمثل فيما يلي :

مهامها

تتولى المؤسسة مهام تسويق مواد البناء (الاسمنت الصلب و الخشب و المنتجات الخشبية ، و الأدوات التنظيف الصحية و البلاط ، منتجات التدفئة ...الخ) ، وذلك في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية الاجتماعية إضافة إلى :

- المهام الرئيسية متمثلة في ثلاث مصالح وهي:

* FILIALE RECOO مهمتها عملية البناء و مراقبة المشاريع

* FILIALE PROMACOO مهمتها قائمة على شراء و بيع مواد البناء و مستلزماته

*FILIALE PR.IMMO.O مهمتها الرئيسية بيع الشقق و المساكن التي تم انجازها

- مكلفة بالإنتاج و توزيع مواد البناء في ظروف جيدة وبأقل تكلفة .

- وضع سياسة لتطوير نظام الإنتاج والتوزيع الكفء وقادر على تلبية احتياجات السوق الوطني.

أهدافها

تتراوح أهداف المؤسسة بين أهداف اقتصادية واجتماعية حيث أن أهم هدف للمؤسسة هو البقاء والاستمرارية . و كذالك توسيع نشاطها وطنيا و كذالك دوليا.

الأهداف الاقتصادية :

يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- العمل على تحقيق عائد مناسب على رأس المال المستثمر عن طريق استغلال كل الطاقات الإنتاجية والمهارات الفنية للعمال و استغلال المشاريع التنموية

- العمل على الدخول في الأسواق الخارجية .

- العمل على زيادة قدراتها التنافسية عن طريق اكتساب ميزة تنافسية تتمثل في إرضاء العميل

وجودة الخدمات المقدمة .

- العمل على تلبية رغبات العملاء عن طريق إنجاز طلباتهم في أقل فترة ممكنة و بأقل تكلفة ممكنة في السوق .

الأهداف الاجتماعية :

تتمثل فيما يلي:

- تلبية احتياجات السوق المحليّ و توفير المواد و لوازم في فترات تسمح للعميل مزاولة نشاطه

- رفع المستوى المعيشي للعمال عن طريق فتح فرص عمل لهم وتكوينهم ،ورفع مستواهم المهني .

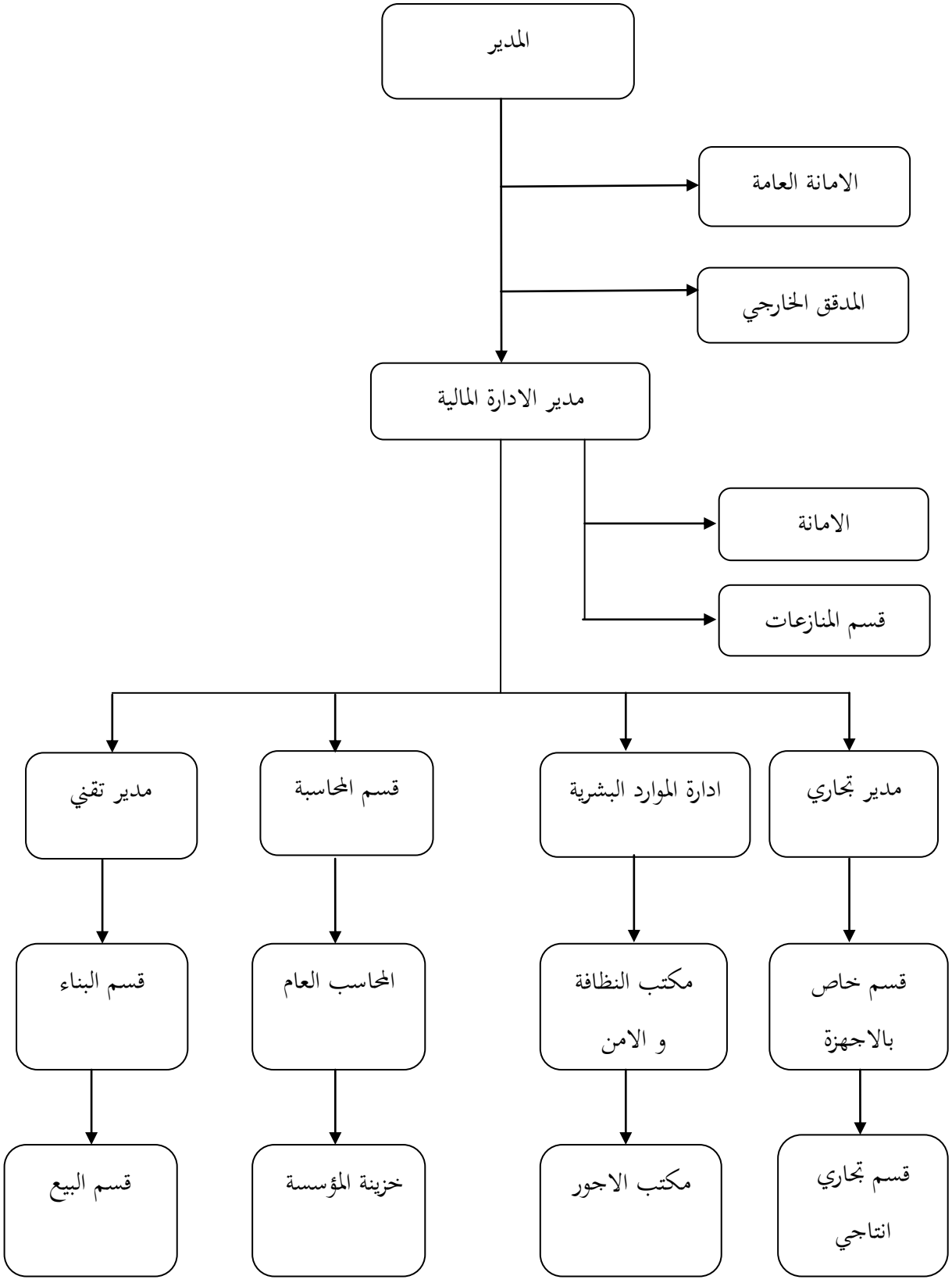
- المساهمة في امتصاص البطالة عن طريق فتح أبواب التوظيف أمام الشباب و أصحاب الحرف .

- المساهمة في تحقيق التنمية الشاملة .

- المساهمة في تمويل الخزينة العامة (الضرائب).

1 الهيكل التنظيمي للمؤسسة

شكل02: الهيكل التنظيمي لمؤسسة **EDIMCO**



شرح الهيكل التنظيمي :

1 –المدير :

يمثل المدير أعلى سلطة في الهرم التنظيمي و من مهامه تسيير المؤسسة و الإشراف عليها .

- متابعة المصالح و الأقسام التي تقع تحت سلطته.
- تحليل التقارير الواردة من المصالح و الأقسام و اتخاذ القرارات الهامة و المناسبة .
- تسيير و مراقبة رؤساء المصالح التابعة لإدارة الوحدة .
- عقد اجتماعات و إدراج السياسات و الإجراءات الخاصة بكل مصلحة .

2– الأمانة العامة :

تقوم هذه الأخيرة بالمهام التالية :

- مساعدة المدير في تدبير شؤونه و تنظيم أعماله .
- تحويل التقارير من المصالح إلى المدير.
- ضبط الاستقبالات الخاصة بالأشخاص المتعاملين مع المدير و إبلاغه بذلك .

3– المدقق الداخلي :

يقوم المدقق الداخلي بفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية لخدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ و يقدم بيانات سليمة و دقيقة للإدارة من خلال منع الغش و الانحراف عن السياسات الموضوعية .

4-مدير الإدارة المالية :

هو المسؤول عن المصلحة المالية و تعتبر هذه الأخيرة مركزية في مؤسسة توزيع مواد البناء حيث تتفرع هذه المصلحة إلى :

- **الأمانة :**

تقوم بمساعدة مدير الإدارة المالية .

- **قسم المنازعات :**

يهتم بالجانب القانوني للمؤسسة و يقوم أيضاً بحل المنازعات .

7- قسم المحاسبة :

يتولى المحاسب بمختلف التسجيلات المحاسبية للعمليات إلى تقوم بها الشركة (عمليات الشراء ، البيع ، التنازل ، التحصيل ، التسديد ...الخ) و كذلك يمسك يوميات مساعدة حسب الحاجة إليها ، و ينقسم هذا القسم إلى فرعين فرع المحاسب العام و فرع الخزينة ، حيث أن المحاسب الأول في هذه المؤسسة يقوم بالعمل الذي يقوم به المحاسب العام و العمل الذي يقوم به فرع الخزينة.

8- قسم إدارة الموارد البشرية :

تهتم بالجانب البشري حيث أنها الجهة المسئولة عن العاملين بالمؤسسة و يتكون هذا القسم من :

- مكتب الإدارة و العلاقات الاجتماعية :تهتم بالضمان الاجتماعي للعامل و تدرس الوضعية الصحية

و هي المتعلقة بالعامل من يوم بدايته للعمل إلي غاية نهاية تقاعده .

- مكتب الأجور : يقوم بدراسة أيام العمل و مجموع العطل و الغيابات و يحدد الأجر اللازم الذي يدفعه لكل عامل .
- مكتب النظافة و الأمن : يهتم هذا المكتب بنظافة المؤسسة و تقديم ملابس العمل للعاملين و المحافظة على ممتلكات الوحدة و مراقبة حركة العمال ، المواد و البضائع و لوازم.

9- مدير تقني :

هو المسؤول عن ممتلكات الوحدة ، و يتفرع هذا القسم إلى :

- **قسم البناء :**

في هذا القسم يوجد مكتب تقني يهتم بالتخطيط للمشروع أي كمية المواد اللازمة للبناء و هناك مكتب آخر يقوم بتنفيذ ما قد خطط له .

- **قسم البيع :**

يوجد به مكتب مكلف ببيع ما تم بناؤه واكتتابه ويقوم بشراء الأراضي من أجل البناء .

12-القسم التجاري الإنتاجي :

- **القسم التجاري** : يقوم بشراء و بيع مواد البناء داخل المؤسسة و ذلك ببيعها إلى المدير التقني و أيضاً يقوم هذا القسم بالبيع خارج المؤسسة .
- **قسم الإنتاج** : يقوم هذا القسم بالإنتاج مختلف الوسائل المساعدة في عملية البناء و أخرى موجهة للاستعمال المنزلي

قسم الصيانة : يتكفل بصيانة اللآلات و المعدات التي تستخدم في نشاط المؤسسة .

2. إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

يعتبر هذا الجانب تمهيدا لمرحلة التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة ولنتائج الاستبيان واختبار الفرضيات حيث سنتناول من خلاله كل من مجتمع الدراسة وعينة الدراسة، أدوات الدراسة، إجراءات صدق الأدوات، تفريغ وتحليل البيانات.

1 عرض و تحليل الاستبيان

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى ومختلف مراحل إعداد الاستبيان، ثم إلى هيكله ومحتواه ومجتمع وعينة الدراسة.

أولا: مراحل ومحتوى الاستبيان

- **مراحل تصميم الاستبيان**

لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتتمثل فيما يلي:

استمارة الاستبيان و هي الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، وهي في أراء وجهات نظر المؤسسة التي أجرينا فيها التربص وأساتذة أكاديميين حول مشكلة الدراسة. و حتى تستوفي استمارة الاستبيان الجانب العلمي من دقة و بساطة و وضوح فقد تم إعدادها من خلال مايلي:

- قمنا بجمع المعلومات و المعطيات استنادا على الجانب النظري من الدراسة و ذلك بالاعتماد على مراجع موثوقة في مجال التدقيق و كذا المعايير الأساسية له.
- و من هذا المنطلق قمنا بصياغة جملة من الأسئلة بالارتكاز على الإشكالية و فرضيات الدراسة.
- كما تم إعداد هذا الاستبيان بالأخذ بعين الاعتبار آراء بعض الأساتذة من ذوي التخصص في التدقيق، و الملاحظات المقدمة من قبلهم.
- و في الأخير ألحقنا التعديلات الأخيرة على استمارة الاستبيان و هذا بالاعتماد على الآراء و كذا الملاحظات. و تمت عملية توزيع الاستبيان من خلال:

- البريد الالكتروني ؛
- المقابلة الشخصية او التسليم المباشر؛

– محتوى الاستبيان

يحتوى الاستبيان على 5 صفحات تتضمن 22 سؤالا مقسمة إلى جزئيين :

- الجزء الأول: يبين المعلومات العامة أو الشخصية لأفراد المجتمع " الجنس ،السن، المؤهل العلمي، الوظيفة ، الخبرة" بحيث تضمن 5 أسئلة خاصة بعينة الدراسة، و التي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.
- الجزء الثاني: احتوى 27 سؤالا والتي من شأنها أن تعالج إشكالية الدراسة، كما قسم هذا الأخير إلى ثلاثة محاور.
- محور أول: يضمن 11 سؤالا حول المدقق الخارجي و مدى التزامه بقواعد مهنة التدقيق؛
- محور ثاني: يحتوي على 8 أسئلة حول نجاعة معايير التدقيق الخارجي و تمكينها من بلوغ النتائج المثالية للتدقيق؛
- محور ثالث: يتضمن 8 أسئلة حول دور التدقيق الخارجي في المؤسسة و أهميته بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

ثانيا: مجتمع و عينة الدراسة

– مجتمع الدراسة:

تم حصر مجتمع الدراسة في العديد من الفئات من مهنيين و أكاديميين بغية المزج بين الآراء و المفاهيم و استخلاص ما يفيد في كل ما يتعلق بموضوع التدقيق وفي ما يلي تعريف لمجتمع الدراسة:

– عينة من خبراء محاسبين و محافظي الحسابات كونهم المسؤولين عن التدقيق بجودة عالية بهدف إضفاء الثقة على التقارير الصادرة عنه ؛

– عينة من المحاسبين في المؤسسات (وذلك باعتباره م الطرف المعد للقو ائم المالية) ، كما يعتبر أحد الأطراف المهتمة بالتقرير المالي؛

– عينة من أساتذة متخصصين في مجال المحاسبة والمالية والتدقيق لتدعيم الدراسة؛

- عينة من طلبة الماجستير ذوي تخصص تدقيق محاسبي.

- عينة الدراسة:

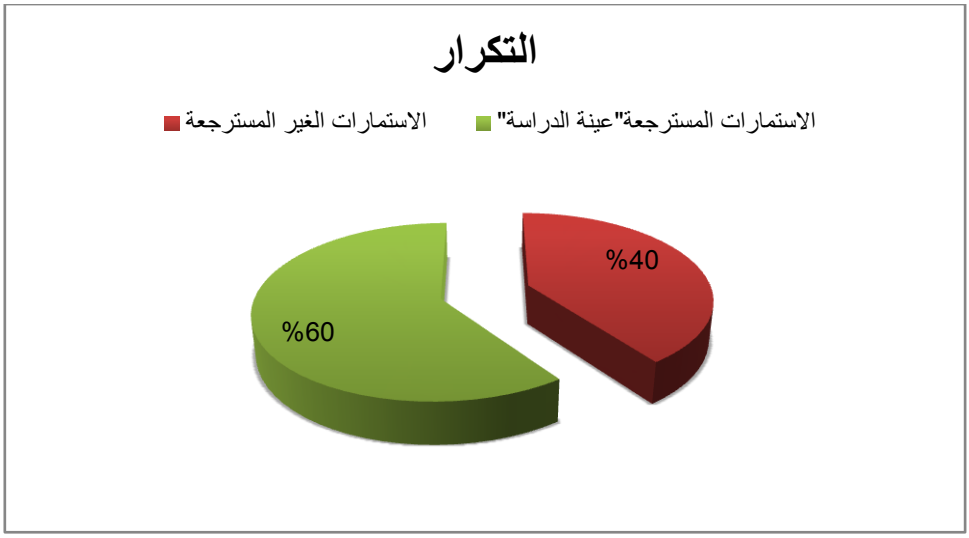
لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبوق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع 80 استمارة في الفترة الممتدة من 09 إلى 28 أفريل 2015 و لقد تم استرجاع 48 استمارة ، كما اعتمدنا في تقسيم استمارات الاستبيان على التوزيع المباشر أو المقابلة الشخصية، و كذلك على التوزيع الالكتروني كما كان القدر الأكبر من المساعدة مقدما من قبل أساتذة و طلبة تخصص تدقيق محاسبي والجدول الموالي يوضح ذلك:

جدول رقم02: الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

	التكرار	النسبة (%)
الاستمارات غير المسترجعة	32	40
الاستمارات المسترجعة"عينة الدراسة"	48	60
المجموع	80	100

مصدر :من إعداد الطالب

شكل رقم03: عدد الاستمارات الموزعة



مصدر : مخرجات نتائج الاستبيان

يبين كل من الجدول رقم 02 و الشكل رقم03 عدد الاستمارات المزوعة على العينة المقصودة ونسبة الاستمارات المسترجعة وغير المسترجعة، فبلغت نسبة الاستمارات غير المسترجعة حوالي 40% و نسبة الاستمارات المسترجعة 60%.

ثالثا: **الأدوات المستخدمة في الدراسة**

- الأدوات الإحصائية

تم استخدام مقياس ليكارات ذي النقاط الخمس في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاثة، لقياس رأي أفراد العينة بشأن أسئلة الاستبيان إضافة إلى تحديد أوزانها.

حيث تتدرج من(موافق بشدة،موافق ، محايد، معارض ، معارض بشدة)، حيث تعطى للإجابة التي تمثل أعلى مستوى للإتجاهات الإيجابية خمس درجات، وللإجابات التي تليها أربع درجات، ثلاث درجات فدرجتين ثم درجة واحدة و هكذا و بالعكس للاتجاهات السلبية، كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم03 : مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها

الدرجة	5	4	3	2	1
التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة

مصدر: وليد عبد الرحمان خالد الفرا، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام برنامج spss،ادارة البرامج و الشؤون الخارجية، 2009، ص7.

- الجدول رقم03 ليكارت الخماس يوضح تصنيف الايجابات من الدرجة الخامسة بالتدرج إلى الدرجة الأولى لمعرفة اتجاه الإجابات.
- و يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح، ثم نحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي :

جدول رقم 04: معايير تحديد الاتجاه

المتوسط الحسابي	المستوى
من 1 الى 1.79	1
من 1.8 الى 2.59	2
من 2.6الى 3.39	3
من 3.4 الى 4.19	4
من 4.20 الى5	5

مصدر: وليد عبد الرحمان خالد الفرا، مرجع سابق

- الجدول رقم04 الذي يتم من خلاله تحديد اتجاه عينة الدراسة و ذلك باتباع سلم ليكارت الخماسي.

- معالجة استمارة الاستبيان

بعد عملية الحصر النهائي لعدد الاستمارات الصالحة للدراسة قمنا بتفريغها وعرضها على برنامج المجدول(EXCEL2007)، بغرض معالجة المعطيات والذي يقوم بدوره ترجمة البيانات من شكل جداول إلى رسومات بيانيه وذلك من أجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل ، كذلك استخدمنا أسلوب البرنامج الإحصائي

للعلوم الاجتماعية SPSS، وبناء على الأساليب السابقة اعتمدنا التحليل الإحصائي الوصفي. ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي كتالي:

1/ حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان وكذا المحور؛

2/ قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية؛

3/ استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة؛

4/ حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة.

2 -التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة:

بعد القيام بتعريف العينة كل من مجتمع العينة و القيام بحصرها في مجموعة معينة قمنا بعملية التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية:

– الجنس، السن ، المؤهلات العلمية ، الوظيفة الممارسة و كذلك عدد سنوات الخبرة .

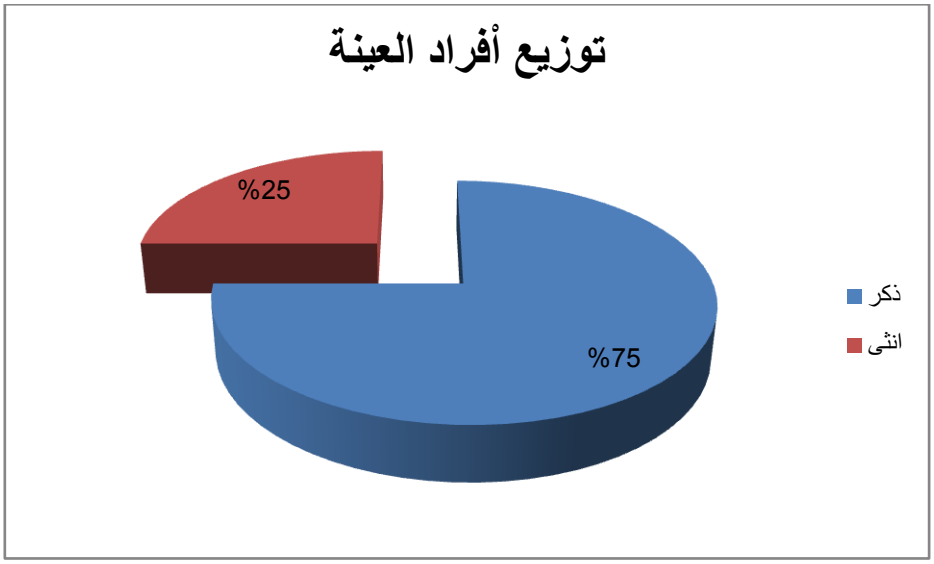
أولا: توزيع أفرد العينة حسب الجنس

الجدول رقم 05: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة%
ذكر	36	75
انثى	12	25
المجموع	48	100

مصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان

شكل رقم 04: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس



مصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان وبرنامج (Excel)

ما يتضح لنا من خلال الشكل رقم (04) الذي يتضمن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس هو أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تتفوق على نسبة الإناث، إذ بلغت نسبة الذكور 75% و أما نسبة الإناث فقد بلغت 25% و هذا ما يفسر لنا أن التجاوب مع الدراسة كان أحسن فيما يخص الذكور و هذا قد يكون راجع لأسباب اجتماعية .

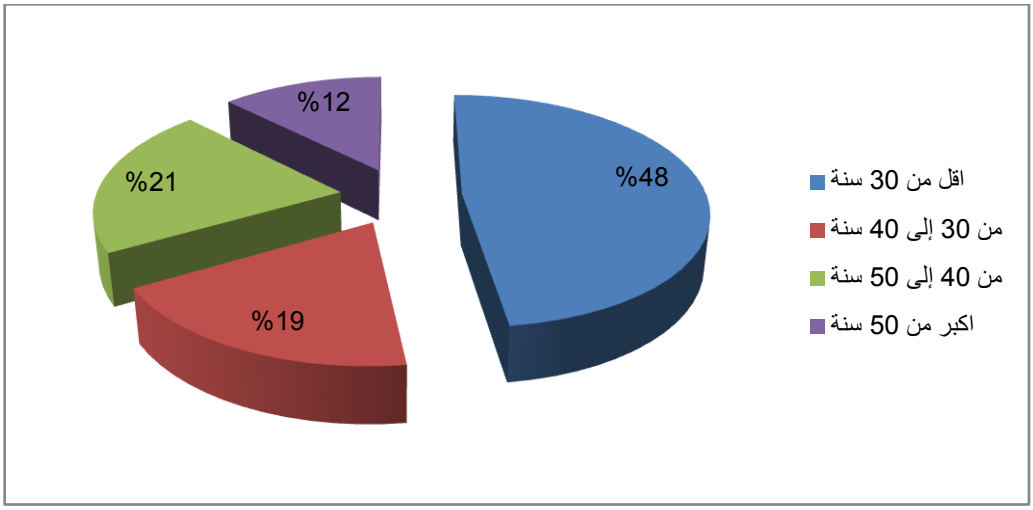
ثانيا: توزيع أفرد العينة حسب السن

جدول رقم 06: توزيع أفراد العينة حسب السن

الفئة	التكرار	النسبة%
اقل من 30 سنة	23	48
من 30 إلى 40 سنة	9	19
من 40 إلى 50 سنة	10	21
اكبر من 50 سنة	6	12
المجموع	48	100

مصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان

شكل رقم 05: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب السن



مصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان وبرنامج (Excel)

يوضح لنا الشكل رقم(05) توزيع أفراد العينة حسب السن ، و الملاحظ في الأمر أن الفئة التي يقل عمرها عن 30 سنة تجسد الغالبية بنسبة 48% كونهم من طلبة الماجستير و أقلية من الأساتذة الجامعيين، أما فيما يخص الفئتين التي تتراوح أعمارهم ما بين 30 و 40 سنة، 40 و 50 سنة فنلاحظ أن هنالك تقارب في النسب حيث تمثلت هذه الأخيرة 19% و 21% على التوالي مما يفسر أن الأفراد المكونة لهذه الفئتين هي من الأساتذة الجامعيين بنسبة اكبر و محاسبين و أقلية من محافظي الحسابات و خبراء محاسبون.

أما الفئة التي تتكون من الأفراد الذين يزيد عمرهم عن 50 سنة فهم يمثلون ما نسبته12 % معظمهم خبراء محاسبون و محافظو حسابات إضافة إلى أساتذة جامعيين.

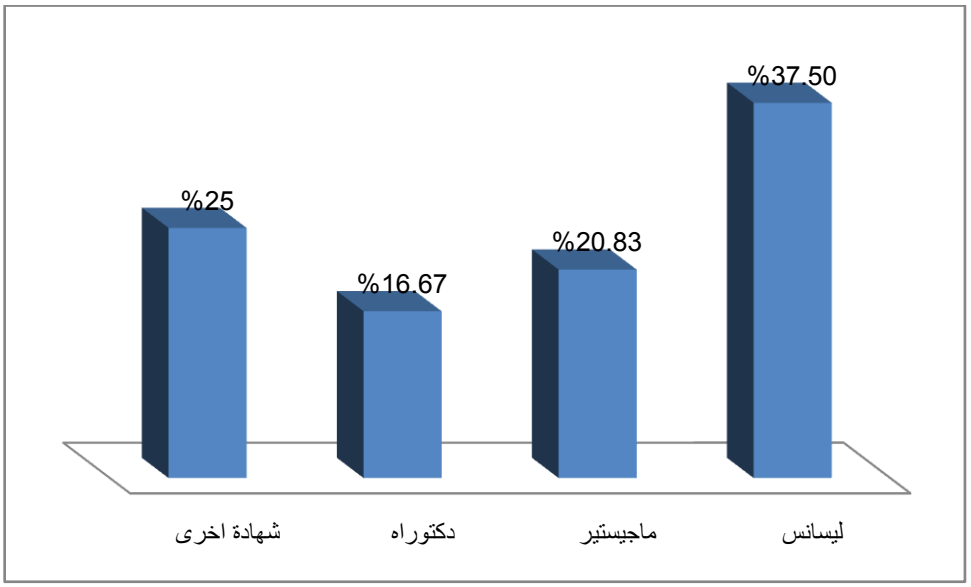
ثالثا: توزيع أفرد العينة حسب المؤهلات العلمية

جدول رقم 07: توزيع أفراد العينة حسب المؤهلات العلمية

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة%
ليسانس	18	37.5
ماجستير	10	20.83
طلبة دكتوراه	8	16.67
شهادة اخرى	12	25
المجموع	48	100

مصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان

شكل رقم 06: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي



مصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان وبرنامج (Excel)

نلاحظ من الشكل رقم (06) توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد نسبة 37.5% الذين يحملون شهادة ليسانس وهي النسب الأعلى في أفراد العينة ، وبعد ذلك تليها نسبة 25% بالنسبة لحاملي شهادة أخرى سواء كانت شهادة مهنية أو شهادة تكوين في معاهد ما ، ثم شهادة ماجستير 20.83% ، ونسبة 16.67% بالنسبة للمتحصلين على شهادة دكتوراه وهي أضعف نسبة في عينة الدراسة يمكن القول أن معظم أفراد العينة يحملون شهادات عليا وهذا يذل على أن العينة مؤهلة.

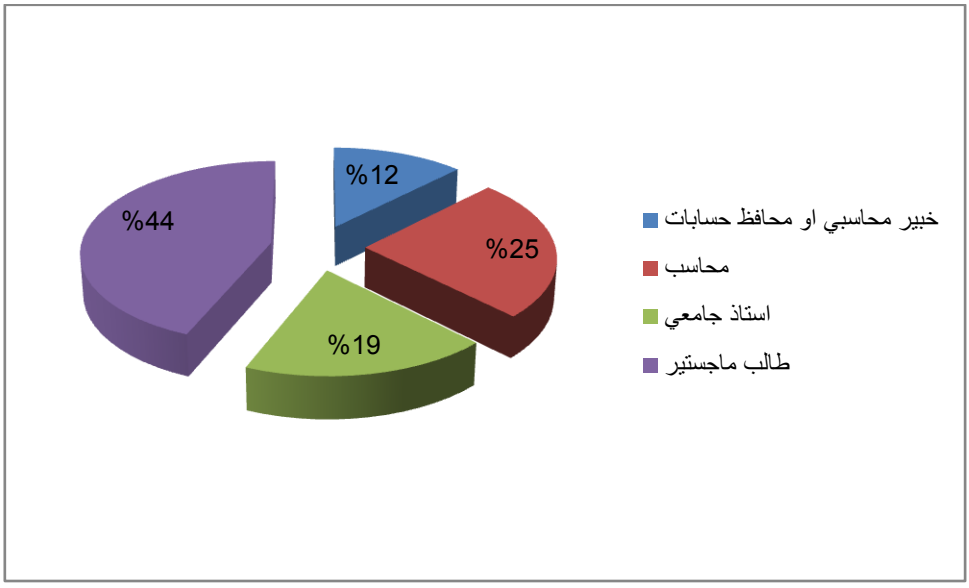
رابعا: توزيع أفرد العينة حسب الوظيفة أو المكانة

جدول رقم 08: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة او المكانة

الوظيفة	التكرار	النسبة%
خبير محاسبي او محافظ حسابات	6	12
محاسب	12	25
استاذ جامعي	9	19
طالب ماجستير	21	44
المجموع	48	100

مصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان

شكل رقم 07: يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب مؤهل الوظيفة



مصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان وبرنامج (Excel)

نلاحظ من خلال الشكل رقم 07 ان توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للوظيفة كانت أغلبيته المطلقة لطلبة الماجستير بنسبة 44 %، يليها المحاسبون بنسبة 25% ، و من ثم الأساتذة الجامعيين بنسبة 19%،

و اضعف نسبة كانت لخبراء المحاسبة و محافظو الحسابات بقيمة تقدر ب 12%. و الجدير بالذكر انه كانت بعض الصعوبات في التواصل مع المهنيين بالدرجة الأولى على غرار الأكاديميين الذين تلقينا منهم تجاوبا أحسن و هذا ما يفسر صعوبات الدراسة التي واجهتنا.

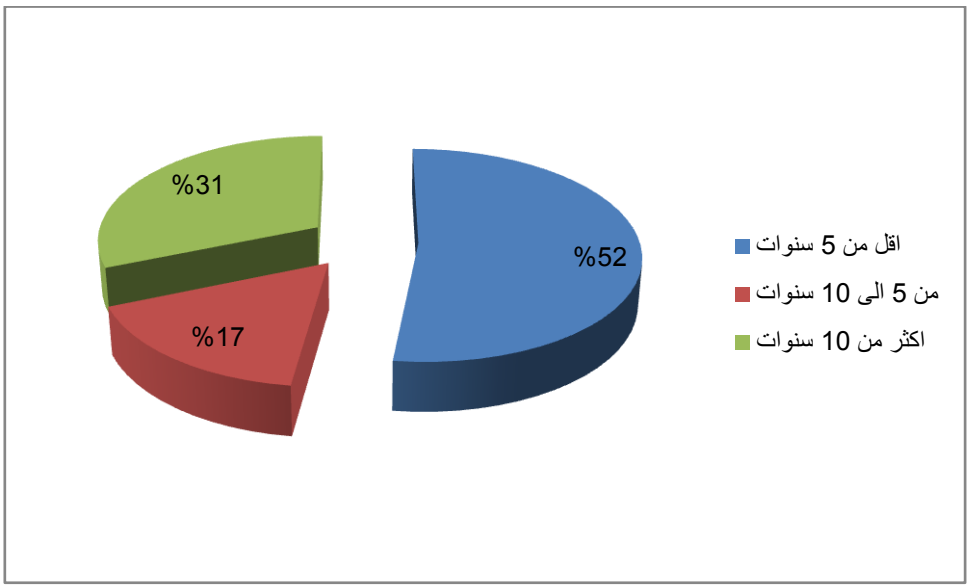
خامسا: توزيع أفرد العينة حسب الخبرة المهنية

جدول رقم 09: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	25	52
من 5 الى 10 سنوات	8	17
اكثر من 10 سنوات	15	31
المجموع	48	100

مصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان

شكل رقم 08: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة المهنية



مصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان وبرنامج (Excel)

يبين الشكل رقم 08 التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة المهنية ، فنلاحظ أن نسبة الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية عن 5 سنوات يمثلون52 % وهي تشكل اكبر نسبة كونها تتضمن فئة طلبة الماجستير كونهم شبه عديمي الخبرةإلا أن تكوينهم في مجال التدقيق و المحاسبة يسمح لهم من إعطاء صورة شفافة عما يخص مجال الدراسة. كما أن نسبة الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات فتقدر ب 17% و هي اقل نسبة في عينة الدراسة و مجملهم أساتذة جامعيين و محاسبين، أما الفئة التي تزيد خبرتها المهنية عن 10 سنوات فبلغت نسبتها 31% و معظمهم خبراء محاسبون و محافظو الحسابات و أقلية من المحاسبين و الأساتذة الجامعيين.

3 عرض نتائج الدراسة الميدانية " تحليل نتائج الاستبيان"

لتحليل نتائج الاستبيان قمنا بالاستعانة بالعديد من الطرق الإحصائية و المتجسدة في التكرارات ، النسب المئوية ، المتوسط الحسابي و اللجوء إلى الانحراف المعياري كأداة أساسية لمعرفة اتجاه العينة وهذا باستخدام برنامج التحليل الإحصائي spss ، و كل هذا سنتطرق إليه من خلال المحاور الثلاثة للدراسة.

محور أول: متطلبات إبداء رأي فني ومحايد، موضوعي وصادق من طرف المدقق الخارجي

جدول رقم (10): نتائج الاستبيان الخاص بمتطلبات إبداء رأي فني ومحايد، موضوعي وصادق من طرف المدقق الخارجي

محور اول	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
المدقق الخارجي لا بد ان يكون خبيرا في امور المحاسبة و التدقيق حتى يكون فحصه للقوائم المالية مبنيا على اساس علمي و عملي	10	29	6	3	0	3.96	0.76	موافق
	20.8	60.4	12.5	6.3	0			
عادة ما يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية قبل ابداء راي فني محايد حول صحة القوائم المالية	36	7	3	2	0	4.54	0.75	موافق تماما
	75	14.6	6.3	4.1	0			
يقوم المدقق الخارجي بتصحيح الاخطاء المحاسبية ان وجدت	2	3	7	2	34	1.69	1.17	معارض بشدة
	4.1	6.3	14.6	4.1	70.9			
لا بد من ضوابط لمهنة المدقق الخارجي حتى يكون في مقدوره التوصل الى ابداء راي حول سلامة البيانات المالية و تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة	48	0	0	0	0	5	0	موافق بشدة
	100	0	0	0	0			

تقرير المدقق الخارجي يعبر عن ابداء راي فني محايد و موضوعي يعبر بصدق عن صحة القوائم المالية	48	0	0	0	0	5	0	موافق بشدة
	100	0	0	0	0			
هناك مجموعة من الاراء التي يمكن للمدقق الخارجي الادلاء بها و لكل منها تقرير خاص بها	40	3	1	3	1	4.62	0.95	موافق بشدة
	83.2	6.3	2.1	6.3	2.1			
وجوب توفر جملة من المعايير في تقرير المدقق الخارجي حتى يلبي احتياجات مستخدمي المعلومة المحاسبية	42	4	2	0	0	4.83	0.47	موافق بشدة
	87.6	8.3	4.1	0	0			
هناك معايير خاصة باعداد تقرير المدقق الخارجي في الجزائر التي من شانها ان تضمن اعطاء راي فني محايد	7	2	3	12	24	2.08	1.42	معارض
	14.6	4.1	6.3	25	50			
يجب ان يكون الافصاح في القوائم المالية بشكل جيد حتى يصبح بالامكان اصدار راي فني محايد يعبر بصدق عن صحة القوائم المالية.	44	3	1	0	0	4.89	0.36	موافق تماما
	91.6	6.3	2.1	0	0			
المدقق الخارجي مسؤول مسؤولية كاملة عن اكتشاف الغش و التلاعبات داخل المؤسسة	15	26	4	3	0	3.98	0.63	موافق
	31.3	54.1	8.3	6.3	0			
ان الاكتشاف اللاحق للاخطاء و الغش و التصرفات غير قانونية بعد صدور تقرير المدقق الخارجي له علاقة باهمال المدقق و تقصيره في اداء واجباته المهنية	6	14	11	11	6	3.06	1.23	محايد
	12.5	29.2	22.9	22.9	12.5			
متوسط اجمالي الاجابات						3.96	0.7	موافق

مصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامجSPSS

يظهر الجدول رقم 10 رأي أفراد العينة من خبراء ومحاسبين ومحافظي حسابات ، محاسبين ، أساتذة جامعيين و طلبة ماجستير فيما يخص متطلبات إبداء رأي فني محايد، موضوعي وصادق من طرف المدقق الخارجي ، ويبين المتوسط الحسابي لإجابات المحور الأول والذي هو بمقدار 3.96 والانحراف المعياري والمقدر ب 0.7 تأييد أفراد العينة بالأغلبية المطلقة و ذلك لتأكيد التزام المدقق الخارجي بقواعد المهنة و أسسها و بتوفر متطلبات إبداء رأي فني ومحايد، موضوعي وصادق من طرف المدقق الخارجي ، ويتمثل ذلك جليا من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للأجوبة المتحصل عليها من هذا المحور والتي كانت أغلبها بالموافقة، وفي ما يلي تعليق على إجابات المحور الأول من الاستبيان:

1 -المدقق الخارجي لا بد أن يكون خبيرا في أمور المحاسبة و التدقيق حتى يكون فحصه للقوائم المالية مبنيا على أساس علمي و عملي

كانت الإجابة بالموافقة بنسبة 60.4% و هي تمثل اكبر نسبة تليها نسبة الموافقة بشدة و التي تعبر عنها القيمة 20.8% مما يعطي مجموع موافقة يفوق 80% و نسبة معدومة للمعارضة بشدة و أخرى ضئيلة فيما يخص المعارضة و التي تمثلت نسبتها في 6.3% مما يؤكد لنا انه لا بد على المدقق الخارجي أن يكون خبيرا في أمور المحاسبة و التدقيق حتى يكون فحصه للقوائم المالية مبنيا على أساس علمي و عملي.

و المتوسط الحسابي يفسر تلك النتائج إذ قدرت قيمته ب 3.96 و الانحراف المعياري كانت قيمته 0.76 مما يوضح تشتت ضئيل جدا و تجمع الإجابات بشكل كبير في الموافقة.

2 عادة ما يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية قبل إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية

كانت غالبية الإجابة متجهة نحو الموافقة بشدة و التي مثلتها نسبة 75% و موافقة بنسبة 14.6% و انعدام المعارضة بشدة و وجود أقلية من المعارضين و المحايدين و المتوسط الحسابي خير دليل فوصلت قيمته إلى 4.54 و الانحراف المعياري قدر ب 0.75 . و هذا ما يثبت انه عادة ما يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية قبل إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية .

3 يقوم المدقق الخارجي بتصحيح الأخطاء المحاسبية إن وجدت

عارض الأغلبية على كون المدقق الخارجي يقوم بتصحيح الأخطاء المحاسبية إن وجدت و أبرزتها نسبة 70.9%، مع وجود أقلية من الموافقين و المحايدين و بينت قيمة المتوسط الحسابي أن الأغلبية من المعارضين حيث قدرت ب 1.69.

4 لا بد من ضوابط لمهنة المدقق الخارجي حتى يكون في مقدوره التوصل إلى إبداء رأي حول سلامة البيانات المالية و تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة

أكد جميع أفراد العينة انه لا بد من ضوابط لمهنة المدقق الخارجي حتى يكون في مقدوره التوصل إلى إبداء رأي حول سلامة البيانات المالية و تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة، حيث كانت النسبة الكاملة " 100% " للموافقة بشدة و هذا ما يؤكده المتوسط الحسابي إذ انه بلغ ذروته و التي تقدر ب 5 و وجود انحراف معياري معدوم و بقراءة لهذه القيمة يتبين جليا أن إجابات كل أفراد العينة تجمعت في الاقتراح الأول " موافق بشدة ".

5 تقرير المدقق الخارجي يعبر عن إبداء رأي فني محايد و موضوعي يعبر بصدق عن صحة القوائم المالية

أجاب جميع أفراد العينة بالموافقة بشدة مما يعطي نسبة مئوية كاملة و انعدام النسب المئوية للاقتراحات الأخرى، و كانت قيمة المتوسط الحسابي 5 و الانحراف المعياري معدوم مما يبرز ميول كل أفراد العينة للاقتراح الأول. و هذا ما يثبت لنا أن تقرير المدقق الخارجي يعبر عن إبداء رأي فني محايد و موضوعي يعبر بصدق عن صحة القوائم المالية

6 هناك مجموعة من الآراء التي يمكن للمدقق الخارجي الإدلاء بها و لكل منها تقرير خاص بها

كانت غالبية الإجابات للموافقة بشدة بنسبة 83.2% و الموافقة بنسبة 6.3% و حدد المتوسط الحسابي ب 4.62 هذه قيمة مرتفعة توضح متوسط الإجابات كان يميل نحو الموافقة بشدة و الانحراف المعياري قدر ب 0.95 و هو يعبر عن تجمع لدى الاقتراح الأول.

7 وجوب توفر جملة من المعايير في تقرير المدقق الخارجي حتى يلبي احتياجات مستخدمي المعلومة المحاسبية

ما يجدر الإشارة إليه هو وجود موافقة بشدة طغت على جميع الاقتراحات الأخرى بنسبة 86.6% مع عدم وجود أي معارضة و بلغ المتوسط الحسابي 4.83 و الانحراف المعياري 0.47 مما يزيد تأكيدا على أن الاختيار الأول هو الأمثل. إذ انه يجب توفر جملة من المعايير في تقرير المدقق الخارجي حتى يلبي احتياجات مستخدمي المعلومة المحاسبية.

8 هناك معايير خاصة بإعداد تقرير المدقق الخارجي في الجزائر التي من شأنها أن تضمن إعطاء رأي فني محايد

مثلت نسبة المعارضة بشدة نصف أفراد العينة أي 50% و نسبة معارضة جسدت ربع أفراد العينة أي 25%. و هذا ما تفسره قيمة المتوسط الحسابي المقدرة ب 2.08، و هنا و في هذه الحالة قد عارضت الأغلبية على وجود معايير خاصة بإعداد تقرير المدقق الخارجي في الجزائر التي من شانها أن تضمن إعطاء رأي فني محايد.

9 يجب أن يكون الإفصاح في القوائم المالية بشكل جيد حتى يصبح بالإمكان إصدار رأي فني محايد يعبر بصدق عن صحة القوائم المالية

أقرت أغلبية الأفراد بالموافقة بشدة فيما يخص وجوب أن يكون الإفصاح في القوائم المالية بشكل جيد حتى يصبح بالإمكان إصدار رأي فني محايد يعبر بصدق عن صحة القوائم المالية، حيث كانت النسبة 91.6% تعبر عن ذلك مع عدم وجود معارضة بشدة أو حتى معارضة. و كانت نسبة المتوسط الحسابي 4.89 و هي قيمة تؤكد اتجاه إجابات أفراد العينة، و كانت قيمة الانحراف المعياري 0.36 و هذا يعبر عن وجود تشتت طفيف في الإجابات و تجمعها في الاقتراح الأول.

10 – المدقق الخارجي مسؤول مسؤولية كاملة عن اكتشاف الغش و التلاعبات داخل المؤسسة

نلاحظ أن معظم الإجابات انصبت في الموافقة و المعبر عنها بنسبة 51.1% و هي تزيد عن النصف كما يتضح انعدام المعارضة بشدة مع وجود نسبة ضئيلة للمعارضة و الحيادية ، حيث كان المتوسط الحسابي مقدرا ب 3.98 و الانحراف المعياري ب0.63 وهو ما يفسر وجود تشتت بنسبة ضئيلة و تجمع معظم الإجابات في كون المدقق الخارجي مسؤول مسؤولية كاملة عن اكتشاف الغش و التلاعبات داخل المؤسسة.

11 – إن الاكتشاف اللاحق للأخطاء و الغش و التصرفات غير القانونية بعد صدور تقرير المدقق الخارجي له علاقة بإهمال المدقق و تقصيره في أداء واجباته المهنية

نلاحظ وجود تقارب في الإجابات و هذا ما يبرزه الانحراف المعياري المقدر ب 1.23 إلا انه نسبة الموافقة كانت اكبر نوعا ما عن قرائنها من الاقتراحات حيث تمثلت في نسبة 29.2%. و بالرغم من هذا إلا أن المتوسط الحسابي كان يميل نحو الرأي المحايد و تعبر عنه القيمة 3.06، و هذا لاختلاف الإجابات و من هنا يمكن القول أن الاكتشاف اللاحق للأخطاء و الغش و التصرفات الغير القانونية بعد صدور تقرير المدقق الخارجي قد يكون له علاقة بإهمال المدقق و تقصيره في أداء واجباته المهنية أو قد لا يكون.

- **خلاصة نتائج المحور الأول:**

نستخلص من دراستنا لهذا المحور أن المدقق الخارجي يتوجب عليه أن يكون مؤهلا علميا و عمليا و هذا من أهم المعايير الشخصية له .

يمثل تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة مهمة و أساسية و التي تمثل الخطوة الثانية من خطوات التدقيق الخارجي قبل إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية و الرأي الانتقادي هنا هو التساؤل عن مدى صحتها. و المدقق الخارجي يقوم بالتدقيق في المحاسبة والإبلاغ عن الأخطاء حيث أن هذا هو جوهر عملية التدقيق والمتمثل في تدقيق مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الممثلة في المعلومة المحاسبية(القوائم المالية).

نستنتج مما سبق أنه ولكي يبدي المراجع الخارجي رأيا محايد يجب ما يلي:

– وجود أسس ومبادئ تضبط الممارسة المهنية للمدقق لخارجي؛

- توافر الاستقلال والحياد لدى المدقق الخارجي؛

- إ تباع معايير إعداد التقرير المتعارف عليها؛

- يجب أن يشير المدقق الخارجي في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وإلى الظروف التي لم تراع فيها الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية؛

- يجب أن يكون الإفصاح في القوائم المالية بشكل جيد، حتى يصبح بالإمكان إصدار رأي فني ومحايد يعبر بصدق عن صحة القوائم المالية؛

- وجود أنواع مختلفة للتقارير ولا تقتصر على نوع واحد و لكل منها رأي خاص بها.

محور ثاني: نجاعة معايير التدقيق الخارجي و الأهمية من تفعيلها و تجسيدها

جدول رقم (11): نتائج الاستبيان المتضمن نجاعة معايير التدقيق الخارجي والأهمية من تفعيلها و تجسيدها

محور ثاني	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
توجد جملة من المعايير التي تضبط مهنة التدقيق الخارجي و الاخلال باي بند منها يعود سلبا على مصداقية تقرير المدقق	48	0	0	0	0	5	0	موافق بشدة
	100	0	0	0	0			
ان ارتكاب المدقق الخارجي اي مخالفة لاحد معايير التدقيق قد تعرضه للمساءلة	36	5	6	1	0	4.71	1.53	موافق بشدة
	75	10.4	12.5	2.1	0			
افرز التحول الحاصل في مهنة التدقيق في الاونة الاخيرة تنظيما جديدا لمهنة المدقق الخارجي مما يسهم في اعطاء مصداقية اكثر للمعلومة المحاسبية على المستوى الدولي	9	4	24	7	4	3.06	0.97	محايد
	18.8	8.3	50	14.6	8.3			
تلزم معايير التدقيق الدولية على المدقق الخارجي العمل على ابداء راي فني محايد يعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة	46	2	0	0	0	4.96	0.12	موافق بشدة
	95.9	4.1	0	0	0			
الجزائر لا تعمل بالمعايير الدولية للتدقيق بل تقتصر على معايير التدقيق الجزائرية	3	3	3	6	33	1.68	1.2	معارض بشدة
	6.3	6.3	6.3	12.5	68.6			
المدقق الخارجي يجوز له اللجوء في تقريره الى معايير التدقيق الدولية	39	5	1	0	3	4.6	1.01	موافق بشدة
	81.2	10.4	2.1	0	6.3			
لا تفرض معايير التدقيق الدولية على المدقق الخارجي تقديم اقتراحات	14	29	5	0	0	4.18	0.6	موافق
	29.2	60.4	10.4	0	0			

للمؤسسة							
في حالة ما اذا تم تطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل سليم سوف تفرز فعالية اكبر في مهنة التدقيق	48	0	0	0	0	5	0	موافق بشدة
	100	0	0	0	0			
متوسط اجمالي الاجابات					4.14	0.67	موافق

مصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامجSPSS

يظهر الجدول رقم 11 مدى نجاعة معايير التدقيق الخارجي والأهمية من تفعيلها و تجسيدها للتدقيق ، ومن خلال الأسئلة المطروحة تحت عناصر المحور كان اتجاه أغلبها بالموافقة، حيث كان المتوسط الحسابي المرجح للإجابات 4.14 وهي نسبة كبيرة والانحراف المعياري لها 0.67

و سنتطرق إلى التعليق على إجابات المحور الثاني من الاستبيان في الأتي:

1 توجد جملة من المعايير التي تضبط مهنة التدقيق الخارجي و الإخلال بأي بند منها يعود سلبا على مصداقية تقرير المدقق

قام أفراد العينة بالتأكيد الكلي لوجود جملة من المعايير التي تضبط مهنة التدقيق الخارجي و الإخلال بأي بند منها يعود سلبا على مصداقية تقرير المدقق فتجسدت الإجابة بنسبة 100% للموافقة بشدة و بالتالي يكون المتوسط الحسابي 5 و الانحراف المعياري معدوم.

2 إن ارتكاب المدقق الخارجي أي مخالفة لأحد معايير التدقيق قد تعرضه للمساءلة

كانت غالبية الإجابة للاقتراح الأول و المتضمن الموافقة بشدة على انه ارتكاب المدقق الخارجي أي مخالفة لأحد معايير التدقيق قد تعرضه للمساءلة و هذا بنسبة 75% و عدم وجود معارضة بشدة ، و كان المتوسط الحسابي

4.71 مما يدل على توجه معظم إجابات أفراد العينة نحو الموافقة بشدة. و كذلك يبرز من خلال قيمة الانحراف المعياري الذي قدر ب 1.53 وجود بعض التشتت و الانحراف نوعا ما في الإجابات.

3 -أفرز التحول الحاصل في مهنة التدقيق في الآونة الأخيرة تنظيما جديدا لمهنة المدقق الخارجي مما يسهم في إعطاء مصداقية أكثر للمعلومة المحاسبية على المستوى الدولي

إن نصف عينة الأفراد تمثل الاقتراح المحايد إلى نسبة 50% و تشتت النصف الآخر من الإجابات على باقي الاقتراحات و هذا ما يعبر عنه الانحراف المعياري الذي يقدر ب 0.97،

و يقدر المتوسط الحسابي ب 3.06 و هو ما يبرز تجمع إجابات غالبية أفراد العينة حول الحيادية، إذ إن التحول الحاصل في مهنة التدقيق في الآونة الأخيرة و من خلال التنظيم الجديد لمهنة المدقق الخارجي ليس بالضرورة انه سيسهم في إعطاء مصداقية أكثر للمعلومة المحاسبية على المستوى الدولي .

4 -تلزم معايير التدقيق الدولية على المدقق الخارجي العمل على إبداء رأي فني محايد يعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة

أجابت غالبية أفراد العينة بموافق بشدة و تميزت بنسبة 95.9% دون وجود أي معارضة و هذا ما يبرزه المتوسط الحسابي من خلال القيمة 4.96، مع وجود انحراف معياري ضئيل قدر ب 0.12 مما يؤكد أن معايير التدقيق الدولية تلزم على المدقق الخارجي العمل على إبداء رأي فني محايد يعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة.

5 -الجزائر لا تعمل بالمعايير الدولية للتدقيق بل تقتصر على معايير التدقيق الجزائرية

كانت هناك معارضة شديدة فيما يخص هذه النقطة حيث أجاب معظم أفراد العينة بمعارض بشدة قدرت نسبتهم ب 68.6%. و المتوسط الحسابي يعادل 1.68 و هذا يؤكد ما سبق ذكره، مع وجود تشتت في الإجابات المتبقية يعبر عنه الانحراف المعياري بقيمة 1.2، و يمكن القول أن الجزائر تعمل بالمعايير الدولية للتدقيق و لا تقتصر بمعايير التدقيق الجزائرية.

6 -المدقق الخارجي يجوز له اللجوء في تقريره إلى معايير التدقيق الدولية

وافق أغلبية أفراد العينة بموافق بشدة على أن المدقق الخارجي يجوز له اللجوء في تقريره إلى معايير التدقيق الدولية و كانت نسبة الموافقة 81.2% وما يعبر عن ذلك المتوسط الحسابي المقدر ب 4.6 و الانحراف المعياري المفسر لاتجاه إجابات العينة ب 1.01 مع وجود نسبة معارضة ضئيلة .

7 -لا تفرض معايير التدقيق الدولية على المدقق الخارجي تقديم اقتراحات للمؤسسة

قام معظم أفراد العينة بالموافقة على أن معايير التدقيق الدولية لا تفرض على المدقق الخارجي تقديم اقتراحات للمؤسسة ، وكانت نسبة الموافقة 60.4% و المتوسط الحسابي قدر ب 4.18 و هو مرتفع مما يميل إلى الاقتراح الثاني كما أن الانحراف المعياري يقدر ب 0.6 ما يفسر وجود تشتت جد ضئيل.

8 -في حالة ما إذا تم تطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل سليم سوف تفرز فعالية اكبر في مهنة التدقيق

وافق كل أفراد العينة بالموافقة بشدة و المتمثلة في نسبة 100 % و هذا يبرز انه ما إذا تم تطبيق المعايير الدولية الخاصة بالتدقيق و بشكل سليم فستكون إفرازات ذات فعالية اكبر في مهنة التدقيق و هذا ما يعبر عنه المتوسط الحسابي المقدر ب 5 و الانحراف المعياري المعدوم.

- **خلاصة نتائج المحور الثاني:**

من خلال تحليلنا لنتائج استبيان المحور الأول و الإجابات التي يتضمنها يمكن الخروج بجملة النتائج التالية:

– هناك معايير تضبط الممارسة المهنية للتدقيق الخارجي، و إن أي مخالفة للمعايير من شأنها أن تعرض المدقق للمساءلة ؛

- ا ن التنظيم الحالي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تعد انطلاقة جيدة نحو مواكبة التغيير في الميدان المحاسبي والمالي، مما قد يسهم في إعطاء جودة و مصداقية أكبر للمعلومة المحاسبية؛
- إن معايير التدقيق الدولي لا تفرض على المدقق الخارجي تقديم اقتراحات للمؤسسة للسير بها نحو الأحسن، إنما الهدف من المعايير الدولية للتدقيق تمكن المدقق من إعطاء رأي فني محايد عن مدى صدق القوائم المالية؛
- لا يتم التقيد في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية فحسب، وإنما يتم العمل بالمعايير المتعارف عليها دوليا ولا يعتبر ذلك مخالفا للتشريعات الجزائرية؛
- ان تأقلم القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية قد أسهمت في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي ستؤدي بدورها لتحسين جودة تقرير المدقق الخارجي؛
- ا ن الإصلاح المحاسبي في الجزائر قد أعطى للتدقيق الخارجي بعدا دوليا يكمن في إمكانية تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية في تنظيم المهنة بصورة رسمية.

محور ثالث: دور التدقيق الخارجي و أدائه في المؤسسة و أهميته بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية

جدول رقم (12): نتائج الاستبيان المتمحور حول دور التدقيق الخارجي و أدائه في المؤسسة و أهميته بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

محور ثالث	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
يجب التقيد بجملة من الخطوات اثناء عملية التدقيق الخارجي لضمان صدق و سلامة القوائم المالية	48	0	0	0	0	5	0	موافق بشدة
	100	0	0	0	0			
يعتبر التدقيق الخارجي ذات مصداقية اكبر من التدقيق الداخلي	12	21	4	9	2	3.66	1.16	موافق
	25	43.8	8.3	18.8	4.1			
يعمل التدقيق الخارجي على تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	14	28	2	0	4	3.95	0.84	موافق
	29.2	58.4	4.1	0	8.3			
يقوم التدقيق الخارجي بتقييم المؤسسة الاقتصادية محل التدقيق عن مدى التزامها بالقوانين في ممارسة الانشطة المختلفة	9	30	6	1	2	3.89	0.87	موافق
	18.8	62.5	12.5	2.1	4.1			
ان فحص نظام الرقابة الادارية ليس من مسؤوليات المدقق الخارجي على غرار فحص نظام الرقابة المحاسبية الذي يعتبر امرا الزاميا له	12	23	4	9	0	3.8	1.02	موافق
	25	47.9	8.3	18.8	0			
للتدقيق الخارجي دور فعال في تقييم اداء المؤسسة و تحسينه و تحقيق فعاليته	33	10	5	0	0	4.58	0.67	موافق بشدة
	68.8	20.8	10.4	0	0			

تهدف عملية التدقيق الخارجي الى تقييم المخاطر التي تتعرض اليها المؤسسة محل التدقيق و ردود فعل المؤسسة اتجاهها	6	17	13	12	0	3.35	0.98	محايد
	12.5	35.4	27.1	25	0			
يعمل التدقيق الخارجي على اعطاء الضمان و الطمأنينة لمستخدمي القوائم المالية	15	18	8	6	1	3.83	1.06	موافق
	31.3	37.5	16.6	12.5	2.1			
متوسط إجمالي الإجابات						4	0.82	موافق

مصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامجSPSS

يظهر الجدول رقم 12 رأي أفراد العينة باختلافهم من أكاديميين و مهنيين من خلال إبراز دور التدقيق الخارجي و أدائه في المؤسسة و أهميته بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وبقراءتنا لقيمة المتوسط الحسابي الذي يوضح متوسط إجمالي الإجابات و المقدرة ب والانحراف المعياري المعبر عنه بالقيمة 0.82 نجد أن معظم الإجابات تصب في الموافقة والتأييد من قبل أفراد العينة و هذا هو الأمر الذي يبرز لنا انه هنالك كفاءة للتدقيق الخارجي اتجاه المؤسسة و وجود أهمية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية ، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للأجوبة المتحصل عليها خير دليل على ذلك ، وفي ما يلي تعليق على إجابات المحور الثالث من الاستبيان:

1 يجب التقيد بجملة من الخطوات أثناء عملية التدقيق الخارجي لضمان صدق و سلامة القوائم المالية:

وافق كل أفراد العينة على إلزام المدقق بالتقيد بجملة الخطوات المنظمة لعملية التدقيق لضمان صحة القوائم المالية و هذا ما يترجمه المتوسط الحسابي الذي يقدر ب 5 و كذلك قيمة الانحراف المعياري المعدومة.

2 يعتبر التدقيق الخارجي ذات مصداقية اكبر من التدقيق الداخلي:

استنادا إلى نتيجة الاستبيان للإجابة الثانية نلاحظ أن نسبة الموافقة على كون التدقيق الخارجي يمتاز بمصداقية أكثر من التدقيق الداخلي بلغت نسبة 43.8% و نسبة 25% للأفراد الذين أجابوا موافق بشدة و هي نسبة تمثل أغلبية عينة الدراسة و هذا ما تبينه قيمة المتوسط الحسابي التي بلغت 3.66 و كذلك ما يفسره الانحراف المعياري بمقدار يعادل 1.16 مما يدل على تشتت نسبي في الإجابات و تتجمع هذه الأخيرة في الخيارين الأول و الثاني.

3 يعمل التدقيق الخارجي على تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

تتجه إجابة عينة الدراسة إلى الخيار الثاني و المتمثل في الموافقة على كون التدقيق الخارجي يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة إذ بلغت نسبة الموافقة 58.4% و تليها نسبة الموافقة بشدة بقيمة 29.2% لتكون نسبة تقارب 80%، على غرار الإجابات المعارضة فكانت شبه معدومة. و ما يؤكد هذا الأمر قيمة المتوسط الحسابي الذي قدرت ب 3.95 و الانحراف المعياري الذي يعادل 0.84 و كلها قيم تصب في الاختيار الثاني المتمثل في الموافقة.

4 يقوم التدقيق الخارجي بتقييم المؤسسة الاقتصادية محل التدقيق عن مدى التزامها بالقوانين في ممارسة الأنشطة المختلفة

كان مسار الإجابة عما إذا كان التدقيق الخارجي يقيم المؤسسة الاقتصادية من حيث التزامها بالقوانين في ممارسة الأنشطة المختلفة بموافقة غالبية أفراد العينة بنسبة 62.5%، و الموافقة بشدة بلغت نسبة 18.8% ليصبح مجموع الموافقة يعبر عنه بنسبة 81.3%،

و ترجمة هذه القيم يلخصها كل من المتوسط الحسابي بقيمة 3.89 و الانحراف المعياري الذي بلغ 0.87 مما يبرز وجود تشتت ضئيل جدا بين الإجابات المتمثلة في الحياد و المعارضة و كذا المعارضة بشدة و تجمع الإجابة تمركز في الموافقة بشكل ملموس.

5 إن فحص نظام الرقابة الإدارية ليس من مسؤوليات المدقق الخارجي على غرار فحص نظام الرقابة المحاسبية الذي يعتبر أمرا إلزاميا له

اتجه أفراد عينة الدراسة إلى الموافقة على أن إلزامية فحص نظام الرقابة يقتصر على نظام الرقابة المحاسبية لا الإدارية باعتبار هذا الأخير ليس من ضمن مسؤوليات المدقق الخارجي و هذا بنسبة 47.9% و نسبة الفئة المعارضة بلغ نسبة 18.8%، و تدرج المتوسط الحسابي إلى قيمة 3.8 و الانحراف المعياري إلى 1.02 مما يضع متوسط إجابات أفراد العينة في الموافقة على هذه النقطة.

6 للتدقيق الخارجي دور فعال في تقييم أداء المؤسسة و تحسينه و تحقيق فعاليته

من خلال قراءتنا لقيمتي المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و المقدرة ب 4.58 و 0.67 على التوالي نلاحظ أن مسار الإجابات كانت بتقدير موافق بشدة و هذا ما تفسره النسبة المقروءة أيضا و التي بلغت 68.8% و نسبة موافقة تعبر عنها قيمة 20.8% ، أما نسبة الأفراد المحايدين فكانت النسبة المعبرة عنهم 10.4% مع عدم وجود معارضة أو معارضة بشدة و تفسرها النسبة المعدومة. مما يؤكد لنا من أن للتدقيق الخارجي دور فعال في تقييم أداء المؤسسة و تحسينه و تحقيق فعاليته.

7 تهدف عملية التدقيق الخارجي إلى تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة محل التدقيق وردود فعل المؤسسة اتجاهها

أعلى نسبة مقروءة من الاستبيان كانت للشريحة التي أجابت بالموافقة بنسبة 35.4 % إلا أن قيمة المتوسط الحسابي تقدم تفسيرا أخر إذ أنها تعبر على أن متوسط الإجابة كانت بالحياد وذلك بقراءة قيمة المتوسط الحسابي الذي يقدر ب 3.35 و النسبة المئوية للحياديين كانت 27.1%

و في هذه الحالة لا يمكن التأكيد أو الجزم بان عملية التدقيق الخارجي تهدف إلى تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة و ردود فعلها اتجاه تلك المخاطر.

8 يعمل التدقيق الخارجي على إعطاء الضمان و الطمأنينة لمستخدمي القوائم المالية

إجابة الأفراد كانت في متوسط الأمر تنحدر إلى الموافقة بنسبة 37.5% و الموافقة بشدة كان بنسبة 31.3%، و هذا يعطي نسبة موافقة على العموم ب 68.8%. و كانت قيمة المتوسط الحسابي للإجابات يقدر ب 3.83 و الانحراف المعياري تعبر عنه قيمة 1.06 مما يوضح لنا وجود تشتت متوسط بين الإجابات باختلافها.

- **نتائج المحور الثالث:**

– هناك مجموعة من الخطوات واجب التقيد بها في عملية التدقيق تضمن التعبير السليم والصادق عن القوائم المالية، وتتمثل هذه الخطوات في مسار عملية التدقيق والمتمثل في الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، تقييم نظام الرقابة الداخلية، فحص الحسابات وأخيرا إصدار تقرير التدقيق؛

– ا لتدقيق المقدم من طرف المدقق الخارجي ذات مصداقية أكثر من التدقيق المقدم من طرف المدقق الداخلي والسبب يكمن في توفر الاستقلال والحياد لدى المدقق الخارجي وعدم تدخله في شؤون الإدارة؛

- يعمل التدقيق الخارجي على تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و تعتبر هذه المرحلة الثانية في عملية التدقيق الخارجي، كما أن فحص نظام الرقابة الإدارية ليس من مسؤوليات المدقق الخارجي على غرار فحص نظام الرقابة المحاسبية الذي يعتبر أمرا إلزاميا له؛
- يعمل التدقيق الخارجي على إعطاء الضمان و الطمأنينة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تقرير التدقيق المدعم بأدلة الإثبات، لأن تقارير التدقيق الخارجي توفر معلومات مالية ومحاسبية صادقة تساعدهم في اتخاذ قراراتهم، لأن الطرف القائم بعملية التدقيق الخارجي ليس له أية مصلحة، فالمدقق يقدم رأي فني محايد مستقل، يقوم بالإبلاغ والإشارة إلى الأخطاء الموجودة.

و في الأخير و بعد قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية تم ملاحظة وجود اتفاق شبه كلي بين المهنيين و الأكاديميين في وجود معايير خاصة بالتدقيق ذات نجاعة و فعالية و أهمية كبرى، ووجود دور كبير للتدقيق الخارجي في المؤسسة ولا نجد الاختلاف بينهم سوى في موضوع تنظيم مهنة المدقق الخارجي ، أين هناك وجهات نظر مختلفة بين الموافقة والمحايدة و المعارضة، وبعد تحليل النتائج توصلنا لنتائج مفادها:

- هناك مجموعة من الشروط الواجب توفرها حتى يتمكن المدقق الخارجي من إبداء رأي فني ومحايد عن مدى صدق المعلومات المحاسبية و صحة القوائم المالية ، أهمها الاستقلال والحياد؛
- إن إمكانية تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية في تنظيم مهنة التدقيق بصورة رسمية لا يشكل أي مشكل في تطبيقها من طرف المدققين الخارجيين في الجزائر؛
- يعتبر التدقيق الخارجي ذات أهمية و دور كبيرين في المؤسسة كونه يعمل على تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية لها و التأكد من صحة القوائم المالية، و يسمح بإعطاء الضمان و الطمأنينة لمستخدمي القوائم المالية.

يعتبر التدقيق الخارجي الأداة الأكثر فعالية التي تساعد في التعرف على أهم المشاكل التي تواجه التنفيذ الفعلي و السليم لسياسة و قوانين المؤسسة. و يعمل المدقق الخارجي على فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و هذا في إطار قيامه بمهمة إبداء الرأي، و إعطاء تأكيد معقول على صحة و سلامة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية محل التدقيق.

و فيما سبق كان ينظر إلى التدقيق الخارجي على انه وسيلة لاكتشاف الأخطاء و الانحرافات التي يتم ارتكابها من طرف المؤسسة و هذا من خلال تدقيق مختلف السجلات و الدفاتر و البيانات المحاسبية و القوائم المالية، لكن حاليا أصبح للتدقيق الخارجي دور كبير و مهم فيما يخص تطوير و تحسين الأداء في المؤسسة و تحقيق فعاليته.

اختبار الفرضيات:

بعد عرض و تحليل مختلف جوانب الموضوع بطوريه النظري و التطبيقي، توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفرضيات الموضوعة مسبقا كما يلي:

- للتدقيق الخارجي أهمية في إضفاء الصورة الحقيقية للنتيجة الموجودة بالقوائم المالية من خلال التقارير التي يقدمها المدقق الخارجي و المدعمة بأدلة الإثبات التي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم.

- يعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لعملية التدقيق ووسيلة اتصال و نقل البيانات و الحقائق و النتائج و إيضاحها لمستخدميها الذين يهمهم الأمر، و من خلال هذا التقرير يمكن تصحيح مسار و أداء المؤسسة و تحقيق نجاحها.
- يعمل التدقيق الخارجي على اكتشاف مواقع القوة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية و يقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار مدى فعاليته.

أبرز النتائج:

أظهرت الدراسة جملة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- التدقيق الخارجي هو عملية منهجية و منظمة، تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل يكون على علم بكل ما يجب القيام به لتحقيق أهداف التدقيق. فهذا الأخير يمر بخطوات رئيسية و متتالية لا يمكن للمدقق التخلي على أي منها و لا تقديم الواحدة على الأخرى.
- تعتبر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية المرحلة الأولى و الأساسية التي ترتكز عليها عملية التدقيق الخارجي في المؤسسة، فعلى أساس نتائج تقييم هذا النظام يقوم المدقق الخارجي بتصميم برنامج عمله.
- التدقيق الخارجي هو عملية هادفة، حيث يهدف إلى إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية للتأكد من سلامتها وفقا لمعايير موضوعية مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية.
- يتمثل دور المدقق الخارجي في فحص جميع السجلات و الوثائق المحاسبية و ذلك بهدف التحقق من مدى صدق القوائم المالية التي يتم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة أي انه يهتم بالجانب المالي للمؤسسة هذا من جهة، و من جهة أخرى أصبح للمدقق الخارجي دور في مختلف الجوانب الأخرى، أي أن نطاق التدقيق الخارجي أصبح واسعا يشمل مختلف وظائف المؤسسة.

- يمثل رأي المدقق الخارجي القيمة المضافة لعملية التدقيق و الذي يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الصحيحة و المناسبة.
- للتدقيق الخارجي دور مهم وفعال في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة و هذا من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية لها و بالتالي استخراج نقاط القوة و الضعف لهذا النظام أي انه يعطي فرصة للمؤسسة لتصحيح الأخطاء و الانحرافات التي قد تنجرّ عن نقاط ضعف النظام.

اقتراحات:

بعد عرضنا لكل من الجانب النظري للتدقيق الخارجي و فعاليته في المؤسسة الاقتصادية، و كذا دراستنا و تحليلنا للجانب التطبيقي، و بعد استخلاص نتائج البحث، يمكننا تقديم جملة من الاقتراحات و التي لها علاقة بمهنة التدقيق الخارجي و المدقق الخارجي و يمكن حصرها في الأتي:

- ضرورة اهتمام المدقق الخارجي بتطوير قدراته العلمية و المهنية بصورة مستمرة ليظل مواكبا لكل ما يستجد من متطلبات و معايير و قواعد تحكم سلوكه المهني و تنمي قدراته على أداء مهامه بكفاءة عالية.
- ضرورة تفعيل نظام للرقابة الداخلية مما يسمح للمدقق الخارجي بالقيام بمهمته بسهولة، لان سلامة و فعالية نظام الرقابة الداخلية يسمح للمدقق الخارجي الاقتصاد في الوقت و الجهد من خلال تقليص حجم اختباراته على مدى صحة القوائم المالية.
- ضرورة تنظيم العديد من الندوات و الملتقيات لمناقشة المستجدات على السلامة المهنية و تقريب وجهات النظر للارتقاء بمهنة التدقيق الخارجي.

أولا: مراجع باللغة العربية

مؤلفات:

1. إبراهيم الخلوف الملكاوي، ادارة الاداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، ط1، دار الورق للنشر و التوزيع، الاردن ، 2009 .
2. ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، ط5، دار الكتاب الوطنية، ليبيا ،2008 .
3. أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ط1، دار المريخ ،مصر ،2003.
4. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد،ط1 ، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
5. احمد عبد الفتاح محمد الصحن، د. رجب السيد رشيد، د.محمد ناجي درويش،اصول المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية،1991.
6. احمد عبد الفتاح محمد نور،مراقبة الحسابات،الاسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة،1987.
7. احمد صلاح عطية، مشاكل المراجعة في أسواق رأس المال، مصر، الدار الجامعية، 2003.
8. الشيشيني حاتم محمد، أساسيات المراجعة :مدخل معاصر، المكتبة العصرية، الأردن،2007.
9. أمين السد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر ، 2006 .
10. جميل جريسات، موازنة الأداء بين النظرية والتطبيق، دار الأمين للنشر والتوزيع، مصر.
11. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3،دار وائل للنشر، الأردن ،2006.
12. وائل محمد صبيحي إدريس، طاهر محمد منصور الغالبي، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن، ط1، دار وائل للنشر، الأردن،2009.

13. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، المحاسبة المالية، الاسكندرية،مصر،دار الجامعة الجديدة للنشر،2000.

14. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، ط 1، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، الأردن، 1991.

15. طارق عبد العال حماد، معايير التقارير المالية الدولية، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر،2006.

16. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن،2007.

17. كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006.

18. كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر،2006.

19. مأمون حمدان، حسين القاضي، المحاسبة الدولية، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن ، 2000.

20. مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، ط 1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

21. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، ط4، دار وائل، عمان، 2007 .

22. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 .

23. محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، دار الهناء للتجليد الفني، الإسكندرية، 2009.

24. محمد تهامي طواهر، مسعود الصديقي، المرجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2003.

25. منير ابراهيم هندي، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، ط5،المكتب العربي الحديث، الاسكندرية، 2003.

26. مصطفى عيسى خضير، المراجعة :المفاهيم والمعايير والإجراءات، ط2، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية ، 1996.

27. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، ط1،دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن.

28. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، الاردن، 2009.

29. سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد،قواعد إعداد و تصوير القوائم المالية للبنوك، اتحاد المصار العربية، بيروت، 2000.

30. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط1،ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع، الكويت، 1990.

31. خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، ط1،دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2009 .

32. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات :الناحية النظرية والعملية، ط2،دار وائل للنشر، الأردن، 2004 .

33. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط1، دار الوراق، الأردن ، 2006 .

34. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط2، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن ، 2009.

35. عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر،الاسكندرية، مصر، 2004.

36. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر،2007 .

37. عبد الفتاح محمد الصحن، د.كمال خليفة ابو يزيد، المراجعة:علما و عملا، الاسكندرية.

38. عبد الوهاب نصر علي، القياس و الإفصاح المحاسبي، ج1،مصر، الاسكندرية، ،الدار الجامعية، 2007.

39. عبد الوهاب نصر علي، الرقابة و المراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، إسكندرية، مصر،2005.

40. عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية و المراقب المالي، ط1،دار النهضة العربية، بيروت، لبنان،

41. عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008 .

42. علي عبد القادر ذنيبات، دراسة تحليلية ناقدة لمدة انسجام واجبات و مسؤوليات مدققي الحسابات في القوانين الاردنية مع معايير التدقيق الدولية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد 1، الأردن، 2004.

أطروحات:

- صلاح حواس، "التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية"، أطروحة دكتوراه، الجزائر، 2007-2008.

- نصوص تشريعية و تنظيمية:

- القانون الجزائري رقم11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية عدد74 .

مداخلات و مقالات:

1. أحمد محمد زينل خوري، " دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية موارد المنشأة"، ملتقى بعنوان :دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2006 .
2. بن عنتر عبد الرحمان، "المجلة الجزائرية للتسيير الصادرة عن المعهد الوطني للإنتاجية والتنمية الصناعية"، مجلة سداسية، العدد1 ،الجزائر، جوان 2007 .
3. منور اوسرير، محمد مجبر، "اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية"تجارب و آفاق"، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17و 18 جانفي 2010.
4. مسعود صديقي، محمد براق، مداخلة بعنوان، "إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي"، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات،كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 08 و 09 مارس 2005 .

5. صالح مرازقة، "القوائم المالية حسب المعايير المحاسبة المالية الإسلامية"، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي " الواقع ... ورهانات المستقبل" ، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بغرداية.

6. عبد المليك مزهودة، "الاداء بين الكفاءة و الفعالية مفهوم و تقييم، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر 2001.

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

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

9. خديجة لدرع، ليلى عبد الرحيم، "قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد(IAS1)"، ملتقى وطني تحت عنوان معايير المحاسبة الدولية والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي 25 و 26 ماي2010 .

مذكرات:

1. بوسماحة محمد، "معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2002/2001.

2. محمد بشير غوالي ، "دور المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة"، مذكرة ماجستر، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية،حامعة الجزائر،2003-2004.

ثانيا: مؤلفات باللغة الأجنبية

1. ATH guides, Audit financier : guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations, Clet, Paris, 2ème édition, 1987
2. Jean Charles BECOUR, Henri BOUQUIN, Audit opérationnel: efficacité, efficience ou sécurité, Economica, Paris, 1996
3. R, BIRIet autres, control interne et vérification, Edition Preportaine INC, canada , 1986.

العنوان	الصفحة
ملخص	01
قائمة الجداول و جدول الأشكال	02
جدول الملاحق	04
فهرس	05
مقدمة عامة	06
جانب نظري	09
فصل أول: مدخل حول التدقيق الخارجي	10
تمهيد	11
مبحث أول: ماهية التدقيق الخارجي	12
مطلب أول: نشأة و مفهوم التدقيق الخارجي	12
مطلب ثاني: أهمية التدقيق الخارجي و أهدافه	15
مطلب ثالث: تقسيمات التدقيق الخارجي	22
مبحث ثاني: معايير التدقيق الخارجي	24
مطلب أول: المنظمات التي تؤثر على مهنة التدقيق	24
مطلب ثاني: معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها	28
مطلب ثالث: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي و الأهمية من وضعها	36
مبحث ثالث: الإطار العام لمهنة المدقق الخارجي	39
مطلب أول: واجبات و حقوق المدقق الخارجي	39
مطلب ثاني: أدلة الإثبات لدى المدقق الخارجي	43
مطلب ثالث: تقرير المدقق الخارجي	47
خلاصة	55
فصل ثاني:دور التدقيق الخارجي و أهميته في المؤسسة الاقتصادية	56
تمهيد	57
مبحث أول:فعالية التدقيق الخارجي على القوائم المالية	58
مطلب أول:ماهية القوائم المالية	58
مطلب ثاني: عرض القوائم المالية	61
مطلب ثالث: تأثير التدقيق الخارجي على القوائم المالية	65

مبحث ثاني: تأثير التدقيق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	68
مطلب أول: ماهية نظام الرقابة الداخلية	68
مطلب ثاني: دراسة المدقق الخارجي لنظام الرقابة الخارجية	71
مطلب ثالث: مسؤولية المدقق الخارجي بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية	77
مبحث ثالث: تأثير التدقيق الخارجي على فاعلية الأداء في المؤسسة	80
مطلب أول: مفهوم تقييم الأداء و أهميته في المؤسسة	80
مطلب ثاني: المتطلبات الأساسية لنجاح عملية تقييم الأداء	83
مطلب ثالث: دور التدقيق الخارجي في تحقيق فاعلية الأداء في المؤسسة	85
خلاصة	90
جانب تطبيقي	91
تمهيد	92
1. نظرة عامة حول مؤسسة EDIMCO	93
1 -تقديم المؤسسة	93
2 -مهام و أهداف المؤسسة	94
3 -الهيكل التنظيمي للمؤسسة	97
2. إجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة	101
1 -عرض و تحليل الاستبيان	101
- مراحل و محتوى الاستبيان	102
- مجتمع و عينة الدراسة	103
- الأدوات المستخدمة في الدراسة	105
2 -التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة	107
- توزيع أفراد العينة حسب الجنس	107
- توزيع أفراد العينة حسب السن	109
- توزيع أفراد العينة حسب المؤهلات العلمية	110
- توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة أو المكانة	112
- توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	113
3 -عرض نتائج الدراسة الميدانية" تحليل نتائج الاستبيان"	115
- متطلبات إبداء رأي فني و محايد، موضوعي و صادق من طرف المدقق الخارجي	115

– نجاعة معايير التدقيق الخارجي و الأهمية من تفعيلها و تجسيدها	123
– دور التدقيق الخارجي و كفاءته في المؤسسة و أهميته بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية	128
خلاصة	134
خاتمة عامة	135
قائمة المراجع	138
ملاحق	148

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس
كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية

قسم :العلوم التجارية تخصص :تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماستر

لقد شهد التدقيق الخارجي تطورات مستمرة في مسار مواز للمحاسبة، فلقد أصبحت صحة ودقة المعلومة المحاسبية كمخرجات لنظام المعلومات المحاسبي، تعتمد على مدى تبني المؤسسة لمراجعة حسابات خارجية، ومدى التزام المراجعين بالأسس النظرية لهذا العلم، ولمختلف المعايير التي تحكمها وتنظم ممارساتها المهنية فلقد أصبحت المراجعة الخارجية للحسابات كشهادة جهة مستقلة محايدة مقياسا للتمثيل الصحيح والعادل للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

سيدي، سيدتي:

تحية طيبة وبعد :

في إطار التحضير لنيل شهادة ماستر في التخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير حول: ***التدقيق الخارجي و فعاليته في المؤسسة*** والتي من خلالها سنحاول إبراز فعالية التدقيق الخارجي في إضفاء قيمة مضافة للمؤسسة ،كي تصبح مصدرا في اتخاذ القرارات الرشيدة، لذا نلتمس من سيادتكم الإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة بكل صدق و موضوعية ، من وجهة نظركم حول الموضوع، وذلك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة، ونحيطكم علما أن إجابتكم ستحضى بالسرية التامة ولن تستعمل إلا لغرض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا فائق الاحترام وشاكرين لكم تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم، بما يخدم البحث العلمي.

الطالب: سلطانة بوبكر الصديق

أولا :معلومات عامة

- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

- السن: اقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 40 سنة ☐

من 40 إلى 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

- المؤهلات العلمية: ليسانس ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ شهادة أخرى ☐

- **الوظيفة او المكانة:** خبير محاسبي أو محافظ حسابات ☐ محاسب ☐

أستاذ جامعي ☐ طالب ماجستير ☐

- مدة الخبرة : اقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

أكثر من 10 سنوات ☐

محور أول: متطلبات إبداء رأي فني ومحايد، موضوعي وصادق من طرف المدقق الخارجي

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	المدقق الخارجي لا بد أن يكون خبيرا في أمور المحاسبة و التدقيق حتى يكون فحصه للقوائم المالية مبنيا على أساس علمي و عملي					
2	عادة ما يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية قبل إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية					
3	يقوم المدقق الخارجي بتصحيح الأخطاء المحاسبية إن وجدت					
4	لا بد من ضوابط لمهنة المدقق الخارجي حتى يكون في مقدوره التوصل إلى إبداء رأي حول سلامة البيانات المالية و تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة					
5	تقرير المدقق الخارجي يعبر عن إبداء رأي فني محايد و موضوعي يعبر بصدق عن صحة القوائم المالية					
6	هناك مجموعة من الآراء التي يمكن للمدقق الخارجي الإدلاء بها و لكل منها تقرير خاص بها					
7	وجوب توفر جملة من المعايير في تقرير المدقق الخارجي حتى يلبي احتياجات مستخدمي المعلومة المحاسبية					
8	هناك معايير خاصة بإعداد تقرير المدقق الخارجي في الجزائر التي من شانها أن تضمن إعطاء رأي فني محايد					
9	يجب أن يكون الإفصاح في القوائم المالية بشكل جيد حتى يصبح بالإمكان إصدار رأي فني محايد يعبر بصدق عن صحة القوائم المالية					
10	المدقق الخارجي مسؤول مسؤولية كاملة عن اكتشاف الغش و التلاعبات داخل المؤسسة					
11	إن الاكتشاف اللاحق للأخطاء و الغش و التصرفات غير قانونية بعد صدور تقرير المدقق الخارجي له علاقة بإهمال المدقق و تقصيره في أداء واجباته المهنية					

محور ثاني: نجاعة معايير التدقيق الخارجي و الأهمية من تفعيلها و تجسيدها

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	توجد جملة من المعايير التي تضبط مهنة التدقيق الخارجي و الإخلال بأي بند منها يعود سلبا على مصداقية تقرير المدقق					
2	إن ارتكاب المدقق الخارجي أي مخالفة لإحدى معايير التدقيق قد تعرضه للمساءلة					
3	افرز التحول الحاصل في مهنة التدقيق في الآونة الأخيرة تنظيما جديدا لمهنة المدقق الخارجي مما يسهم في إعطاء مصداقية أكثر للمعلومة المحاسبية على المستوى الدولي					
4	تلزم معايير التدقيق الدولية على المدقق الخارجي العمل على إبداء رأي فني محايد يعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة					
5	الجزائر لا تعمل بالمعايير الدولية للتدقيق بل تقتصر على معايير التدقيق الجزائرية					
6	المدقق الخارجي يجوز له اللجوء في تقريره إلى معايير التدقيق الدولية					
7	لا تفرض معايير التدقيق الدولية على المدقق الخارجي تقديم اقتراحات للمؤسسة					
8	في حالة ما إذا تم تطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل سليم سوف تفرز فعالية اكبر في مهنة التدقيق					

محور ثالث: دور التدقيق الخارجي و كفاءته في المؤسسة و أهميته بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	يجب التقيد بجملة من الخطوات أثناء عملية التدقيق الخارجي لضمان صدق و سلامة القوائم المالية					
2	يعتبر التدقيق الخارجي ذات مصداقية اكبر من التدقيق الداخلي					
3	يعمل التدقيق الخارجي على تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة					
4	يقوم التدقيق الخارجي بتقييم المؤسسة الاقتصادية محل التدقيق عن مدى التزامها بالقوانين في ممارسة الأنشطة المختلفة					
5	إن فحص نظام الرقابة الإدارية ليس من مسؤوليات المدقق الخارجي على غرار فحص نظام الرقابة المحاسبية الذي يعتبر أمرا إلزاميا له					
6	للتدقيق الخارجي دور فعال في تقييم أداء المؤسسة و تحسينه و تحقيق فعاليته					
7	تهدف عملية التدقيق الخارجي إلى تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة محل التدقيق و ردود فعل المؤسسة اتجاهها					
8	يعمل التدقيق الخارجي على إعطاء الضمان و الطمأنينة لمستخدمي القوائم المالية					