

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: تدقيق و مراقبة التسيير



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: مالية ومحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

دور التدقيق المحاسبي والمالي في رفع فعالية الأداء في المؤسسة

دراسة حالة بمديرية الكهرباء و الغاز بالمسيلة 2021

تحت إشراف:

من إعداد الطلبة:

- د. لعراف فايزة

- براهيم أيوب

- بن خليفة ثامر

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
عريوة رشيد		جامعة محمد بوضياف - المسيلة -	رئيسا
فايزة لعراف	أستاذة محاضر "أ"	جامعة محمد بوضياف - المسيلة -	مشرفا ومقررا
بيصار عبد الحكيم		جامعة محمد بوضياف - المسيلة -	مناقشا

السنة الجامعية: 2021-2020

شكر وعرفان

بعد بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد صلى
الله عليه وسلم

لا يسعنا في نهاية هذا العمل المتواضع إلا أن نشكر الله ونحمده على توفيقه لنا نتقدم
بشكرنا الجزيل للأستاذة الفاضلة " لعراف فائزة " التي كانت سنداً لنا طيلة فترة
الإشراف على هذا البحث المتواضع ونسأل الله سبحانه وتعالى أن يجعلها في ميزان
حسناتها والدكتور الفاضل "عريوة رشيد" حفظه الله

كما لا ننسى أن نتقدم بوافر الشكر الجزيل إلى كل القائمين على رأس مديرية الكهرباء
والغاز بالمسيلة .

ولا يفوتنا أن نعطر ونزكي عبارات الشكر والصدق لكل الأساتذة الكرام وإدارة كلية
العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

وكذا نتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساعدني في هذا البحث بنات عمي نور . إيمان .
وإلى من يشاركني هذا العمل

" ثامر "

وفي الأخير لا يسعنا إلا أن نقول لمن ساعدنا أو نصحننا أو وجهنا ولو برأي أو كلمة جزاكم
الله خيراً وبارك الله فيكم جميعاً.

"أيوب"

إهداء

إلى كل من نطق بكلمة التوحيد لسانه وصدقها قلبه. إلى كل من صلى على الحبيب المصطفى
محمد صلى الله عليه وسلم

إلى الشمس التي أضاءت سماء روعي. إلى التي حملتني ورعتني بقلبها. إلى التي تعبت
لأرتاح وسهرت لأنام. إلى التي كانت سنداً لي في دربي إلى التي أسعى لرضاها ويكفيني هناها

إلى أغلى ما أملك في الوجود ذ"أمي الحبيبة "

إلى الذي تكفل المشقة في تعليمي ولم ييخل عليا بشيء

إلى الذي رباني وأرادني أن أبلغ المعالي ذ" أبي العزيز "

إلى من هم سندي في الوجود إخواني " حبيب تقي الدين "

إلى الشموع التي تحترق من أجل لإضاءة طريقي أخواتي "نادية.أميرة. سهيلة وأولادها "

إلى زوجة أخي حفظها الله " نجلاء "

إلى خطيبي حفظها الله

إلى الكتكوت الغالي براء

إلى الذين تقاسمنا معهم الحياة الجامعية باللحظات السعيدة "لحسن.أحمد..كريمو.إيمان.نور الهدى "

إلى كل من نساهم قلمي. وإلى كل من عرفني من بعيد أو قريب أهدي ثمرة جهدي. هذا العمل

المتواضع

برابح أيوب

إهداء

إلى من قال فيهم المولى عز وجل:
﴿وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ
كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا آفٌ وَلَا تَهْزُهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا﴾

فخرا وشرفا أعتز بهما فوق الواجب وأنا أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى بهجة
القلب وهبة الرب وكمال الود، إلى التي تعبت لأرتاح وسهرت لأنام وحلمت لأنال،
إلى الشمس التي تضيء صباحي والقمر الذي ينير ليالي

أمي

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقني قطرة الحب، إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة
سعادة، إلى من حصد الأشواك عند ربي ليمهد لي طريق العلم إلى القلب الكبير

أبي

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله... إلى من آثروني على أنفسهم

إخوتي

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي

أخواتي

إلى من أظهروا لي أجمل ما في الحياة، وإلى كافة الأهل والأقارب
إلى جميع الأصدقاء وزملاء الدراسة



ملخص الدراسة



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات


الصفحة	المحتويات
-	الشكر والعرفان.....
-	إهداء.....
-	ملخص الدراسة.....
I	فهرس المحتويات.....
V	قائمة الأشكال.....
V	قائمة الجداول.....
أ- هـ	مقدمة.....
الفصل الأول : مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي	
07	تمهيد.....
08	المبحث الأول : مدخل إلى التدقيق المحاسبي و المالي.....
08	المطلب الأول: تعريف التدقيق المحاسبي والمالي.....
11	المطلب الثاني: أهمية و أهداف التدقيق المحاسبي و المالي.....
13	المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق والمحاسبة.....
16	المبحث الثاني: مبادئ، أنواع، وفروض التدقيق.....
16	المطلب الأول: مبادئ التدقيق.....
18	المطلب الثاني: أنواع التدقيق.....
20	المطلب الثالث: فروض التدقيق.....
23	المبحث الثالث: معايير التدقيق.....

فهرس المحتويات

23	المطلب الأول: المعايير العامة.....
24	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني.....
24	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير.....
27	خلاصة الفصل.....
الفصل الثاني: دور التدقيق في رفع فعالية الأداء	
29	تمهيد.....
30	المبحث الأول: تدقيق الحسابات في الجزائر.....
30	المطلب الأول: التدقيق المالي في الجزائر.....
30	المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.....
34	المطلب الثالث: معايير محافظ الحسابات.....
36	المبحث الثاني: الأداء في المؤسسة.....
36	المطلب الأول: تعريف الأداء في المؤسسة.....
37	المطلب الثاني: الأداء المالي في المؤسسة.....
38	المطلب الثالث: تقييم الأداء.....
39	المبحث الثالث: مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.....
39	المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الأداء المؤسسة.....
41	المطلب الثاني: دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.....
44	المطلب الثالث: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي في تحقيق فعالية الأداء ...

فهرس المحتويات

47	..... خلاصة الفصل
الفصل التطبيقي: دراسة حالة بمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة 2021	
49	..... تمهيد
50	..... المبحث الأول: التعريف بميدان التريص
50	..... المطلب الأول: التعريف بمديرية الكهرباء والغاز
51	..... المطلب الثاني: مهام وأهداف المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز
53	..... المبحث الثاني: عرض تقييمي للتدقيق في المؤسسة
53	..... المطلب الأول: تقييم المدقق الداخلي في المؤسسة
53	..... المطلب الثاني: تقييم عملية اتخاذ القرار في المؤسسة
54	..... خلاصة الفصل
56	..... الخاتمة
59	..... قائمة المراجع والمصادر
-	..... قائمة الملاحق



فهرس الجداول و
الأشكال

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	الفرق بين المحاسبة و التدقيق	01
49	حجم نشاط المؤسسة	02

الصفحة	عنوان	رقم الشكل
09	الاطار العام للتدققة المحاسبه	01

قائمة الأشكال

قائمة الجداول والأشكال



المقدمة العامة

المقدمة العامة

مقدمة :

عملية تدقيق الحسابات ليست وليدة اليوم أو الأمس القريب، عرفها الإنسان بشكل بدائي منذ أن بدأ الفرد مزاوله نشاطه لإشباع حاجاته وحاجات غيره، فلهذا تشهد المؤسسات الجزائرية تطورات مستمرة من يوم لآخر تشمل عادة توسع في أنشطتها وتعددتها وكبر حجمها، لكنها تواجه بالمقابل العديد القيود الداخلية والخارجية تعجزها في غالب الأحيان عن المتابعة الجيدة لأداء المهام والأنشطة على أكمل وجه.

ومع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية وتزايد التحديات العالمية التي تواجه مؤسسات الأعمال اليوم، والمتتمثلة في المنافسة ونظم تكنولوجيا المعلومات وظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة، تزايد أهمية ودور الإدارة والمدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفاعلية؛

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

وبالرغم من العلاقة الوطيدة بين المحاسبة وتدقيق الحسابات من حيث أن نشأت تدقيق الحسابات وتطوره ارتبط بنشأة المحاسبة وتطورها، ومن ثم فإن المفهوم الحديث للتدقيق قد ارتبط بالمفهوم الحديث للمحاسبة، إلا أن طبيعة كل منهم لها ما يميزها عن الآخر، فتدقيق الحسابات كمهنة تؤدي خدمات إلى جهات عديدة داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها، ولاشك بأنها بتقديم خدماتها تخدم الاقتصاد القومي في أي مجتمع من المجتمعات وعلى ذلك ينبغي تطويرها مع كل تغير وتطور، وأما التدقيق المالي فهو دراسة الكيان المالي المؤسسة ما، وتكون الدراسة متعمقة وشديدة الحساسية

المقدمة العامة

والدقة، هدفها النهائي صياغة تقرير مالي مصادقو معتمد، ليصبح في ما بعد مرجع أساسي يمكن أن يعول عليه من جهات معينة وأصحاب المصالح المختلفة؛

أن ظهور عملية تدقيق الحسابات التي يقوم بها شخص محترف محايد مستقل وخارجي دليل يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه، فإذا كان هدف المدقق الخارجي هو إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى صدق وشرعية الحسابات الذي يكسب المعلومة المحاسبية القوة القانونية، فالمحالات المتعددة والمتنوعة أفرزت تعدد في أنواع وأهداف عملية تدقيق الحسابات لتصل إلى مجال الحسابات الحتمية وعناصر المركز المالي من أصول وخصوم التي تدرس مختلف الأنشطة والوظائف في المؤسسة والتي تهدف إلى تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية.

أن الاقتصاد الحالي يتطلب نشاط أكبر في كافة المجالات المالية والاقتصادية والقانونية لذلك ظهرت شركات خاصة وبذلك ظهرت مهتمتي التدقيق والرقابة فظهر دور المدقق والمحاسب بجميع الأقسام و أصبح هو مصدر المعلومات الأساسية لذلك استلزم فصل الملكية عن الإدارة واعتماد وظيفة المدقق ومنه جاءت الإشكالية الرئيسة التالية:

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

انطلاقاً من هذا السؤال المحوري يمكن إدراج التساؤلات الفرعية التالية:

- ❖ ما المقصود بالتدقيق المحاسبي؟ فيما تتمثل أهميته وما هي معاييره ؟
- ❖ ما المقصود بالتدقيق المالي ؟ وما هي أنواعه ؟
- ❖ من هو المدقق ؟ وأين تكمن مسؤولياته ومهامه ؟
- ❖ ما هو الأداء ؟ وما علاقته بالتدقيق ؟

1- الفرضيات:

المقدمة العامة

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

- ❖ حق اطلاع المدقق على السجلات والدفاتر والمستندات وكل ما يخص مهنته للوصول إلى نقطة إبداء رأيه المحايد في التقرير.
- ❖ أن للتدقيق دور مالي في المؤسسة بالإضافة إلى أنه يعتبر من الركائز الأساسية التي تعطي شكل حسن لها؛
- ❖ يكمن الهدف من تقييم الأداء في المؤسسة في التحقق من حسن استخدام مواردها.

2- أهمية الدراسة:

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

3- أهداف الدراسة:

- ❖ محاولة تشخيص الواقع النظري والعملية للتدقيق المالي والمحاسبي.
- ❖ زيادة كفاءتنا البحثية وإثراء معارفنا في موضوع يقع في مجال تخصصنا ضمن اهتماماتنا.
- ❖ محاولة تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي وذلك من خلال اكتشاف التلاعب والاختلاسات.
- ❖ محاولة معرفة مدى مساهمة التدقيق في تطوير أداء المسيرين.

4- الدراسات السابقة:

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

المقدمة العامة

❖ دراسة دهمش 1991:

تهدف هذه الدراسة إلى واقع تدقيق الحسابات في الأرض وتوصلت إلى مجموعة من النتائج التي يواجهها مدققو الحسابات في الأردن و أهمها:

- ✓ عم وجود وعي كامل لدى مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة وبأهمية استقلال مدقق الحسابات.
- ✓ تأثير إدارة المؤسسة محل التدقيق على استقلالية المدقق .
- ✓ عدم توفير الإدارة للمعلومات الضرورية لعمل المدقق .
- ✓ عدم كفاية تأهيل مدقق الحسابات .
- ✓ عدم تطبيق كل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية .
- ✓ عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية والمعايير الدولية.

❖ دراسة وائل إبراهيم الراشد 2001:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أبرز المشاكل والمعوقات التي تواجه مهنة تدقيق بدولة الكويت وسبل التغلب عليها وزيادة كفاءة مكاتب التدقيق نحو تطوير المهنة، وقد تبين من خلال نتائج الدراسة أن أبرز مشاكل المهنة تتمثل في عدم وجود ميثاق شرقي للمهنة وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة، غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين و المراجعين الكويتية، غياب القواعد المنظمة للسلوك المهني، تنتهي الدراسة ببيان أهم السبل الكفيلة بالقضاء على تلك المشاكل والنهوض بالمهنة بضرورة تبني ميثاق شرقي للمهنة ودور أكبر لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية وزيادة تأهيل المنتسبين للمهنة؛

❖ دراسة ريم محمد العمرو وحسام عبد المحسن العنقري 2002:

المقدمة العامة

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

5- دوافع اختيار البحث:

من دوافع اختيار موضوع البحث ما يلي:

- ❖ الميول الشخصي لمواضيع التدقيق.
- ❖ علاقات الموضوع بالتخصص .
- ❖ قابلية الموضوع للبحث والدراسة .
- ❖ المساهمة في تطوير البحوث العلمية وإثراء المكتبات بالبحوث الجديدة.

6- منهج الدراسة:

المنهج الذي تم إتباعه من اجل دراسة هذا الموضوع هو منهج وصفي تحليلي، يقوم على الجمع بين الدراسة الميدانية والنظرية.

المقدمة العامة

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

7- صعوبات البحث:

من بين الصعوبات التي واجهتنا في إنجاز هذا البحث ما يلي:

❖ صعوبة حصر الموضوع وكذا حساسيته

❖ سرية الوثائق في مؤسسة التربص.

8- حدود الدراسة:

شملت الدراسة ثلاث فصول عاجلنا في كل منها:

الفصل الأول: ويتضمن مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي وانقسم بدوره إلى المبحث الأول فكان عبارة عن مدخل إلى التدقيق المحاسبي والمالي، أما المبحث الثاني فتطرقتنا إلى مبادئ، أنواع وفروض التدقيق المحاسبي، وتطرقتنا في المبحث الثالث إلى معايير التدقيق.

الفصل الثاني: تضمن دور التدقيق في فعالية الأداء وانقسم بدوره إلى المبحث الأول الذي تضمن تدقيق الحسابات في الجزائر، أما المبحث الثاني الأداء في المؤسسة، وتمثل المبحث الثالث في مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة.

الفصل الثالث: كان عبارة عن دراسة تطبيقية للتدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز.

الفصل الأول:

مدخل إلى أساسيات

التدقيق المحاسبي والمالي

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

تمهيد:

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

ولهذا خصصنا المبحث الأول من هذا الفصل كمدخل إلى التدقيق لتعرف من خلاله على مفهوم التدقيق و الأهداف الأساسية له، وكذلك أهمية دور التدقيق الذي يلعبه لتحقيق أغراض اقتصادية والعلاقة الموجودة بين المحاسب والتدقيق. كما سنعرض في المبحث الثاني مبادئ التدقيق المحاسبي وأنواعه بالإضافة إلى فروضه، أما المبحث الثالث فهو عبارة عن معايير التدقيق المحاسبي.

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق المحاسبي والمالي

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

المطلب الأول: تعريف التدقيق المحاسبي والمالي:

أولاً: تعريف التدقيق المحاسبي:

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

التعرف الأول: التدقيق هو علم له قواعده وأصوله، وفن له أساليبه وإجراءاته يهتم بالفحص الفني المحايد لحسابات وسجلات الوحدة محل المراجعة بهدف إبداء الرأي في مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة لهذه الوحدة.¹

التعريف الثاني: تعريف هيئة المحاسبة الأمريكية* AAA: التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج المعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.²

¹ - غسان فلاح لمطارنة، تدقيق الحسابات الحديث 1، الناحية النظرية، دار المسيرة لمسيرة و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص 14 .

² - مجيد جاسم الشرع، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصاريف الإسلامية، دار وائل للنشر، عمان، 2003، 11.

الفصل الأول

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

التعريف الثالث: أما التدقيق بمعنى المهني يعني: عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً وانتقادياً محايداً لتحقيق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمداً في ذلك على قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية.¹

من خلال هذه التعاريف نستنتج أن عملية التدقيق تركز على ثلاث نقاط أساسية هي:

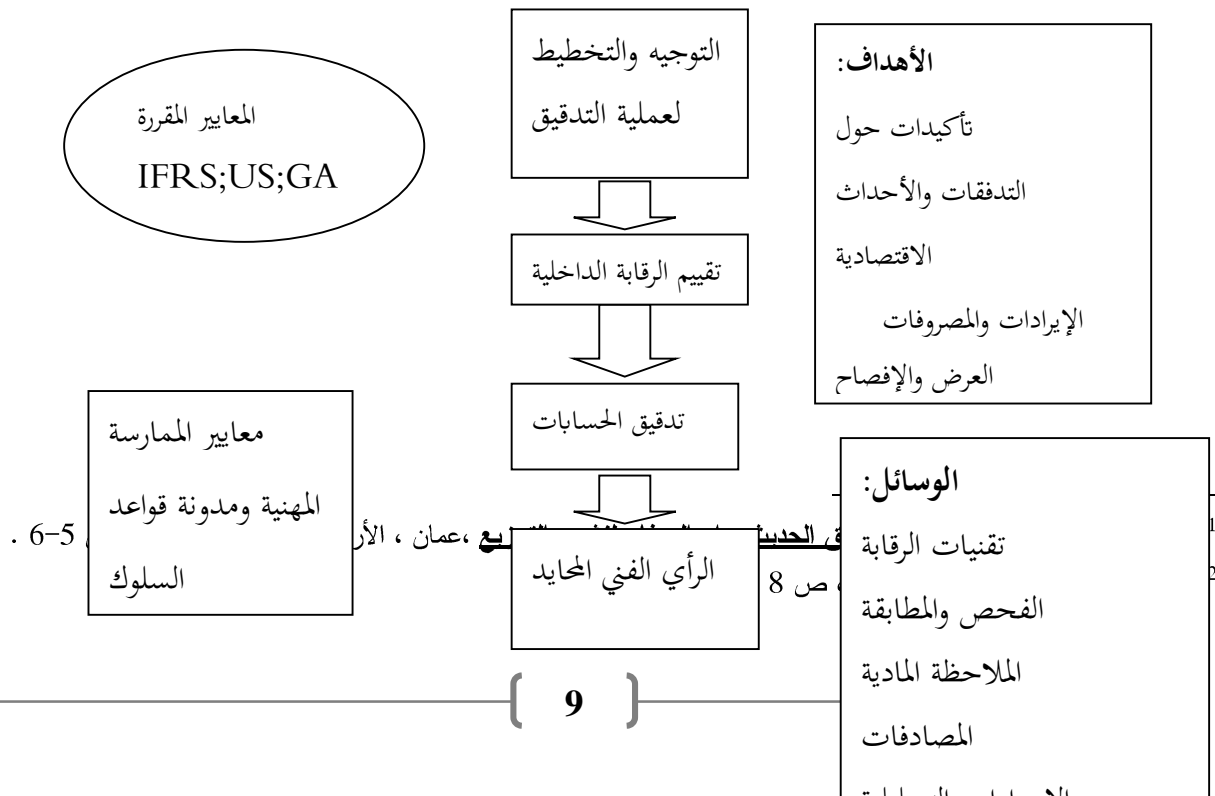
الفحص: هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها

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

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

من خلال ما سبق يمكن تعريف تدقيق الحسابات على أنه: التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المؤسسة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدم بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير.²

الشكل رقم (1): الإطار العام للتدقيق المحاسبي



مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

Source: Micheline Georges Langlois , Alain Burlaud , Rêne Bonnault , Cit , P518 .

ثانيا: تعريف التدقيق المالي:

التعريف الأول: حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمعتمدين فرنسا 1985: التدقيق هو مسيرة أو منهجية من قبل محترفين يستعملون من خلالها مجموعة من التقنيات المعلوماتية والتعليمية من اجل التعبير عن الرأي الخاص وذلك بالاستناد إلى معايير من اجل تقييم مدى سلامة وفعالية الأنظمة والإجراءات التنظيمية.¹

التعريف الثاني: حسب المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا سنة 1987: التدقيق(المراجعة الحسابية) تقني يقوم من خلاله محترف كفى ومستقل بالتعبير عن الرأي بحالة المؤسسة ويشمل:

نوعية وصدق المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة.

احترام صارم للقواعد القانونية والمبادئ المحاسبية.

¹ - هادي التميمي ، مغل إلى التدقيق من ناحية النظرية و العلمية ، دار وائل لنشر و التوزيع الطبعة 3 ، الأردن، 2006، ص 17

الفصل الأول

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

صورة صادقة للحالة والذمة المالية للمؤسسة وكذا لتأثيراتها.

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

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

التدقيق المالي هو تدقيق خارجي.

هو فحص أو تقييم موضوعي.

يقوم على أساس منهجية.

يقوم به محترف كفي ومستقل عن المؤسسة.

يهدف للتعبير عن رأي مبرر خاص بالمؤسسة.

يكون هذا التعبير مستندا إلى معايير التقييم والمقارنة.

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

توافق الحسابات: يعني جميع الحسابات تسجل حسب القوانين والنصوص التشريعية.

صدق الحسابات: يعني جميع الحسابات تسجل بحسن نية، وحسن النية أن المسئول على تسجيل الحسابات يقوم

بعمله حسب المعرفة التي من المفروض أن تكون لديه.

الصورة الوافية: يعني أن الحسابات تعكس تماما حقيقة المؤسسة.

الفصل الأول

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

ينقسم التدقيق المالي إلى نوعين: تدقيق مالي قانوني، تدقيق مالي تعاقدية

1- التدقيق المالي القانوني: هو التدقيق الذي يلزم القانون المؤسسات القيام به سنويا، حيث نص المشرع الجزائري في القانون التجاري في مادته رقم(609) على ضرورة تعيين محافظ الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة للشركات المساهمة(شركات الأموال).

2- التدقيق المالي التعاقدية: في هذه الحالة تقوم المديرية العامة للمؤسسة أو المجلس الأعلى للإدارة بتعيين محافظ حسابات متعاقد ويقوم بفحص من اجل الاطمئنان على سلامة نظام المعلومات المحاسبية، وبالتالي تحديد المركز المالي الحقيقي للشركة وذلك دون وجود نص قانوني يلزمها بالقيام بذلك، كالشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد.¹

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق المالي والمحاسبي

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

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

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

¹ - محمود التاهمي طواهي ، مسعود صديقي ، مراجعة وتدقيق الحسابات : الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص23.

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

أما فئة الملاك فتهمهم لمعرفة المركز المالي لوحدهم الاقتصادية لاتخاذ القرارات المتعلقة بتوجيه استثماراتهم التي تحقق معهم أكبر عائد ممكن بالاعتماد على دقة وصحة القوائم المالية، ومن جهة أخرى تجد رجال الاقتصاد يعتمدون على هذه الأخيرة (القوائم المالية) في تقرير الدخل القومي، الناتج الداخلي الخام، وفي رسم برامج الخطط الاقتصادية.

2- أهميته بالنسبة للدائنين، الموردين، البنوك ومؤسسات الاقتراض: بالنسبة للدائنين والموردين يعتمدون على تقرير المدقق لصحة وسلامة القوائم المالية لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالتزامات قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، والبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى تعتمد على المركز المالي السليم للمؤسسة في تمويل مشروعاتها.

3- أهميته بالنسبة للنقابات، إدارة الضرائب والهيئات الحكومية:

تعتمد نقابة العمال على القوائم المالية المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور، وتحقيق مزايا العمل والمشاركة في الأرباح، كما تعتمد الهيئات الحكومية إدارة الضرائب في أغراض عدة منها: التخطيط، الرقابة، تحديد الوعاء الضريبي، وتقديم الإعانات لبعض الصناعات.¹

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

✚ التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبت في دفاتر المؤسسة وسجلاتها وتقدير مدى الاعتماد عليها .

✚ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر المحاسبية من أخطاء وغش .

✚ الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية مع ما هو مقيم بالدفاتر والسجلات؛

✚ تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمؤسسة، وتدعيم أنظمة الرقابة المستخدمة لديها؛

¹- يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق مؤسسة الوراق ، نشر و التوزيع، عمان ، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص08 .

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.¹

المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق والمحاسبة

ارتبطت عملية تدقيق الحسابات منذ نشأتها بالمحاسبة، كما تطور مفهومها الحديث بالمفهوم الحديث للمحاسبة وفي هذا المجال نوضح أولاً المفهوم الحديث للمحاسبة ثم نوضح في ضوئه المفهوم الحديث للتدقيق لتوضيح العلاقة بينهما. كانت المحاسبة تعرف إلى عهد قريب بأنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى تجميع وتلخيص وتبويب وعرض المعلومات الخاصة بالعمليات ذات القيم المالية.

من هذا التعريف يتضح أن المحاسبة كانت تركز وتنتصب على العمليات ذات القيم المالية التي تمت فعلاً، أي أنها كانت لا تهتم إلا بالوقائع التاريخية التي تمت فعلاً وتتعامل المحاسبة مع البيانات الأصلية، وتكون أساساً مسؤولة عن تلك البيانات وتسلسل خطوات تنفيذها بدءاً بالعمل الإنشائي الذي يهتم بتجميع وتحليل وتلخيص وتبويب وتسجيل وتشغيل البيانات الأساسية حتى تصل إلى بيان نتائج النشاط ومركزه المالي في لحظة زمنية معينة.

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

ومع ظهور المحاسبة الإدارية كفرع جديد من فروع المحاسبة، وهو يهتم ببيانات عن المستقبل تستخدم في إعداد معلومات تنفيذية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات أدى ذلك إلى إحداث تطور كبير في المحاسبة، حيث أصبح نظام

¹- يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص 9.

الفصل الأول

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

المحاسبة يشتمل على فرعين رئيسيين هما:

❖ المحاسبة المالية

❖ المحاسبة الإدارية

وبناء على ذلك تطور مفهوم المحاسبة وأصبحت تعرف بأنها (عملية تميز وقياس وإيصال معلومات اقتصادية إلى مستخدمي هذه المعلومات لمساعدتهم في ترشيد أحكامهم وقراراتهم) ووفقاً لهذا المفهوم أصبحت المحاسبة أثر شمولاً، حيث أصبحت مسؤولة عن قياس وتسجيل وعرض العمليات ذات القيم المالية، إلى جانب عمليات متوقعة في المستقبل تعاون في أعمال التخطيط والرقابة، كما أصبحت عملية إيصال المعلومات تساهم في اتخاذ قرارات سليمة وموضوعية.

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

ويتضح من خلال هذا المفهوم أن تدقيق الحسابات قد ارتبط بالمفهوم الحديث للمحاسبة وتأثر به وتبدأ عملية التدقيق بعد أن تتم عملية المحاسبة.¹

ويعتبر التدقيق احد الوظائف وثيقة الصلة بالمحاسبة والمستقلة عنها، حيث يقوم التدقيق بقياس درجة الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية وتوصيل نتيجة القياس بصورة مناسبة لمستخدمي هذه البيانات والمعلومات، فالتدقيق يضيف على البيانات المحاسبية درجة أكبر من الثقة بها والاعتماد عليها، فالتدقيق فرع من فروع المحاسبة ومجال عملها البيانات والمستندات والمعلومات المحاسبية والقوائم المالية.

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

¹ - د ، محمد فظل مسعد و د خالد راغب الخطيب ،دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، دار الكنوز المعرفية العلمية للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2009 ، ص 22.

الفصل الأول

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

الجدول رقم (1): يوضح الفرق بين المحاسبة والتدقيق

الرقم	المحاسبة	التدقيق
01	علم تجميع وتبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية.	علم تحليل وفحص انتقادي للسجلات والقوائم المالية.
02	قياس الأحداث المالية في المنشأة من خلال إعداد قائمة الدخل وتوصيل الأوضاع المالية للأطراف المعنية.	يقوم بفحص القياس المحاسبي والمعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها حول نتيجة أعمال المنشأة.
03	المحاسب موظف تابع لإدارة المنشأة ويتقاضى أجره من الإدارة.	المدقق شخص محايد مستقل من خارج المنشأة يقوم بعمله مقابل اجر يحدد في العقد الموقع بينه وبين المنشأة.
04	المحاسب ربما لا تكون لديه معلومات حول التدقيق وإجراءاته.	المدقق لديه معرفة بالمبادئ المحاسبية وطرقها.
05	المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها.	المدقق مطالب بتقديم تقرير يتضمن رأيه حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمنشأة.
06	المحاسب موظف دائم في المنشأة يقوم بعملها بانتظام.	المدقق يعين كل سنة بعقد وليس دائم العمل في المنشأة.

المصدر: د. غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الأردن ، الطبعة 02، 2009 ، ص 16 .

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

المبحث الثاني: مبادئ، أنواع وفروع التدقيق

سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب ففي المطلب الأول سوف مبادئ التدقيق ، ولا بد من الإشارة إلى أنواع التدقيق في المطلب الثاني ، ثم نختم هذا المبحث بفروض التدقيق المحاسبي .

المطلب الأول: مبادئ التدقيق

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

ركن الفحص

ركن التقرير

وبناء على ذلك فإن مبادئ التدقيق يمكن تقسيمها على مجموعتين هما:¹

أولاً - المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

❖ **مبدأ تكامل ركن الإدراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة أثارها الفعلية المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى .

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق ، ص 52.

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

- ❖ **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري:** هو أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية العدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير .
- ❖ **مبدأ الموضوعية في الفحص:** أي الإقلال إلى أقصى حد من التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق خصوصا العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي يكون احتمال وقوع الخطأ فيها أكبر من غيرها .
- ❖ **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** أي وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة إلى جانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

- ❖ **مبدأ كفاية الاتصال:** يجب أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل اثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد التقارير؛
- ❖ **مبدأ الإفصاح:** أي إفصاح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف ، ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات؛
- ❖ **مبدأ الإنصاف:** أي أن يحتوي تقرير المدقق وكذا التقارير المالية المصنفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية وخارجية.
- ❖ **مبدأ السببية:** يجب أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق، وان تبني مقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

هذا وأكد التحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق 211 على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هيا:

- ✓ الاستقلالية
- ✓ الكرامة
- ✓ الموضوعية
- ✓ الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة
- ✓ السرية
- ✓ السلوك المهني
- ✓ المعايير الفنية

بالإضافة إلى قيام المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والأدلة المرتبطة بها مع مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية.¹

المطلب الثاني : أنواع التدقيق

سوف نميز بين مختلف أنواع التدقيق انطلاقا من حيث المنظور من خلالها إلى التدقيق وكذلك من حيث القائم بها.

1- من حيث درجة الالتزام:²

¹ - د . احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سابق ، ص24.

² - محمد تاهمي طواهي ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، مرجع سابق، ص21.

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

❖ **التدقيق الإلزامي:** هو التدقيق الذي يهتم القانون القيام به حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين محافظ الحسابات يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من التدقيق، حيث نص المشرع الجزائري في القانون التجاري في مادته (609) على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة .

❖ **التدقيق الاختياري:** هو التدقيق الذي يتم دون الإلزام ويطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات محافظ الحسابات بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي وعن نتائج الأعمال وعن المركز المالي .

2- من حيث حجم التدقيق:¹

❖ **التدقيق الكامل:** هو الذي يخول محافظ الحسابات إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به محافظ الحسابات وفيه يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل، فعملية التدقيق لا بد أن تتقيد بمعايير والمستويات المتعارف عليها، في ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجم أصنافها وبالتالي من الضروري أن تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم محافظ الحسابات بفحصها مما يعكس على جميع المفردات لا العينة التي شملت اختباره .

- التدقيق الجزئي: هو الذي يتضمن وضع قيود على نطاق أو مجال التدقيق بحيث يقتصر على عمل محافظ الحسابات على بعض العمليات دون غيرها، حيث يختار قسما من أقسام المؤسسة ويقوم بتدقيقه من قوائم وسجلات محاسبية، لكن في هذه الحالة فإنه لا يستطيع برأي نهائي لاقتصار دراسته، فعند كتابته للتقرير يبدي رأيه حول ما قام بفحصه ويستحسن في هذا النوع من التدقيق أن يكون هناك اتفاق أو عقد كتابي بين محافظ الحسابات والمؤسسة وبين حدود ومجال التدقيق.

3- من حيث التوقيت:

¹ - محمد سمير الصبان و عبد الله هلال ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 1998 ، ص47.

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

❖ **التدقيق المستمر:** هو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية وغالبا ما يتم وفق برنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الحسابات والدفاتر الحسابية، وذلك بغية التحقق من التسويات النهائية اللازمة لإعداد القوائم المالية الختامية، وينفذ البرنامج بواسطة محافظ الحسابات أو مساعديه على أن يؤشر في البرنامج على الذي أتمه، وبذلك يمكن معرفة على ما تم من عمل أثناء التدقيق المستمر بمجرد الاطلاع على برنامج التدقيق.

❖ **التدقيق النهائي:** هو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية ويعتبر هذا التدقيق مناسب للمؤسسة الصغيرة إلا انه غير ممكن للمؤسسة الكبيرة لكثرة عملياتها وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات، إلا انه لهذا النوع مزايا تتجلى في ما يلي¹:

✓ انصراف محافظ الحسابات إلى عمله دون أن يطالب بالدفاتر والوثائق التي يفحصها؛

✓ عدم استطاعة الموظفين إضافة أو حذف أي شيء من الدفاتر.

4- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

❖ **التدقيق الداخلي:** أن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجامها، مما أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا، كان من الأسباب المباشرة في ظهور التدقيق الداخلي، إذا مع كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية المادية والمالية المستعملة يصعب التسيير، تكثر العمليات والمعلومات المتدفقة و الأخطاء والانحرافات والتلاعب أحيانا، لذا لا بد من خلية التدقيق الداخلي للمؤسسة من المفروض أن يتبع أعضاؤها للمديرية العامة مباشرة تراقب مدى تطبيق محتويات نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في مجموعة من القوانين الداخلية، الإجراءات وطرق العمل المعمول بها وكذا تعليمات الإدارة .

وإذا كان التدقيق الداخلي يهتم في السابق بالناحية المالية والمحاسبية فقط، كما هو عليه الحال في معظم المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، فان مجال تدخله قد توسع لدى المؤسسات الغربية، وله أن يغطي مختلف الوظائف بها، وعليه

¹ - حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن ، 2009، ص

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

فان أهداف خلية المراقبة الداخلية التابعة للمديرية العامة، قمة الهرم التنظيمي، والمستقلة عن بقية المديرية الخاضعة للمراقبة الداخلية، هي التأكد دوريا من أن النصوص المعمول بها كافية، المعلومات المتدفقة عبر مختلف المستويات في جميع الاتجاهات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة¹.

❖ **التدقيق الخارجي:** هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بحيث يكون مستقل عن إرادتها بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية الخاصة.²

المطلب الثالث: فروض التدقيق المحاسبي

يعرف Köhler الفرض بأنه: قاعدة تحضي بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك³.

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

أولا: قابلية البيانات المالية للفحص:⁴

أن هذه الفرضية مرتبطة بوجود مهنة التدقيق، إذا أن عدم وجود بيانات وقوائم مالية قابلة للفحص يؤدي بالضرورة إلى

❖ **الملائمة:** أي ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين.

❖ **القابلية للفحص:** أي انه إذا أسدت عملية الفحص نفس المعلومات إلى مدققين أو أكثر فإنهما يتوصلان إلى نفس النتائج الواجب الوصول إليها.

¹ - محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ديوان المطبوعات الجامعية ، ط2 ، الجزائر ، 2005، ص13-

² - عبد الفتاح صحن و آخرون، مرجع سابق ، ص 38 .

³ - أحمد حلمي جمعة المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سابق ، ص19 .

⁴ - أحمد حلمي جمعة المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سابق ، ص19 .

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

❖ **البعد عن التحيز:** أي أن يكون المدقق عادلا وموضوعيا عند تسجيله للحقائق.

❖ **القابلية للقياس الكمي:** يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية، ومعنى ذلك انه يتم تحويلها إلى قيم كمية من خلال عمليات حسابية تعتبر النقود أكثر المقاييس الكمية شيوعا في ذلك.

ثانيا: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة:

أن هذا الفرع يعتبر مهم جدا لسير عملية التدقيق لان المدقق جاء لخدمة أهداف المؤسسة من خلال التوجيهات التي يقدمها وكذلك الاقتراحات وذلك لتحسين التسيير، وتصحيح الانحرافات لزيادة المردودية وبالتالي وجود ثقة بين الإدارة والمدقق، مما يسهل من عمله من خلال اعتماده على التدقيق الاختياري، أما في حالة غياب الثقة في الإدارة فان المدقق يعتمد على الفحص التفصيلي مما يستغرق وقتا طويلا.

ثالثا: خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى نقد للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:

أن عدم وجود هذا الفرض يجعل المدقق يوسع من اختياراته عند إعداد برنامج عملية التدقيق وبأن يستقصي وراء كل شيء، رغم عدم التأكد من وجود أخطاء وبالتالي المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء الواضحة إلا أن وجود هذا الفرض يساعده على اكتشاف الأخطاء الغير عادية أو التواطئية.

رابعا: وجود نظام الرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء:

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

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

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

يعتمد المدققون على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للحكم على سلامة المواقف معنية كما يستعملونها لتدعيم آرائهم في الوقت نفسه تكون لهم سندا لتعظيم آرائهم ...¹.

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

أي أن المدقق إذا رأى أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها وان الرقابة الداخلية سليمة فانه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل أما إذا كانت إدارة المشروع تميل إلى التلاعب وان الرقابة الداخلية ضعيفة فعلى المدقق أن يكون حريصا في الفترات القادمة.

سابعا : مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط

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

ثامنا : يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز:

بناء على هذا الفرض يمكن تحديد العناية المهنية المطلوبة من المدقق عند مزاولته للمهنة، وعلى أساس هذا الفرض يمكن تحديد مفهوم العناية المهنية المطلوبة من المدقق عند مزاولته للمهنة، وعلى أساس هذا الفرض تتحدد مسؤولية المدقق اتجاه المجتمع واتجاه عمله واتجاه زملائه والمؤسسة التي يقوم بتدقيق سجلاتها ودفاترها، ويتضح لنا بعد هذا العرض السريع للفروض التجريبية أنها ترتبط فيما بينها، وترتبط جميعها بتحديد مسؤولية مراقب الحسابات.²

¹ - محمد سمير الصبان ، مرجع سابق ، ص 18-19 .

² - محمد سمير الصبان ، مرجع السابق ، ص 20 .

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

المبحث الثالث: معايير التدقيق:

أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA, بواسطة مجلس معايير التدقيق ASB قائمة بمعايير التدقيق, وقد تم تبويبها في ثلاثة مجموعات وهي:

- ❖ المجموعة الأولى: المعايير الشخصية
- ❖ المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني
- ❖ المجموعة الثالثة: معايير التقرير

المطلب الأول: المعايير الشخصية

وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكومها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير, كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي, وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث معايير هي:

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

1- التأهل العلمي والعملي للمدقق وينقسم هذا المعيار إلى:

❖ التأهل العلمي أو الدراسي.

❖ التأهل العلمي والخبرة المهنية.

2- الربط بين التأهل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء جداول تتضمن:

✓ جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين.

✓ جدول المحاسبين أو المدققين

✓ جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين.

3 - استقلال المدققين ويتضمن هذا المعيار الأبعاد الثلاث التالية:

✓ إعداد برنامج التدقيق.

✓ الفحص.

✓ إعداد التقرير.

4- بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني في أدائه لعملية التدقيق وفي إعداده للتقرير.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق، والإجراءات الفنية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة

وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات. وتشمل هذه المعايير على ثلاث معايير هي:

1- التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الجاد على أعمال المساعدين، ويرتكز هذا المعيار عموماً

على عنصر الوقت من حيث:

✓ توقيت تعيين المدقق الخارجي.

✓ توقيت القيام بالتدقيق.

✓ توقيت تنفيذ إجراءات التدقيق.

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

2- يجب أن تتم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة كأساس لتحديد مدى الاعتماد عليه، وبالتالي تحديد حجم الاختبارات اللازمة والتي تحدد إجراءات التدقيق الضرورية.

3- ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساساً سليماً يركز عليها عند التعبير عن رأيه في التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي، والتدقيق الحسابي، والإنتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

المطلب الثالث: معايير التقرير (تقرير المدقق):

وترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمدقق الحسابات، وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير وهي:

1- التقرير عما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر المعيار الأول إلى المجموعات التالية:

❖ المجموعة الأولى: المبادئ العامة، ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي

✓ مبدأ الحيطة.

✓ مبدأ الثبات.

✓ مبدأ الشمول.

✓ مبدأ الأهمية النسبية.

✓ مبدأ الإفصاح.

❖ المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالربح ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي

✓ مبدأ تحقق الإيراد.

✓ مبدأ التكلفة في قياس النفقة.

✓ مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

❖ المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي, ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

✓ مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاستهلاك.

✓ مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه في ظل الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية IAS عند التدقيق يتم استبدال هذه المبادئ بالمعايير. أي يذكر تقرير المدقق IAS بدلا من GAAP وذلك في فقرة الرأي, وأصبحت الـ GAAP تأكيد على الثبات وتكتب في فقرة.

❖ النطاق:

✚ -التقرير عن ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترات المحاسبية المختلفة.

✚ التقرير عن أن الإفصاح في التقارير المالية يعتبر كافي وجميع البيانات الهامة.

✚ التقرير الفني المحايد عن التقارير المالية ككل, مع بيان طبيعة الفحص, ودرجة المسؤولية التي يتحملها, وبناء على

ذلك المعيار يمكن تقسيم رأي المدقق إلى الأنواع التالية :

✓ النوع الأول: رأي نظيف (مع وجود ملاحظات).

✓ النوع الثاني: رأي مقيد.

✓ النوع الثالث: رأي سلبى.

✓ النوع الرابع: رأي معارض.

وتمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم بتطبيقها مدقق الحسابات عند مباشرته لمهنته، ولكن يلاحظ أن هذه المعايير تحتاج إلى المزيد من الدراسة والتحليل, ويجب أن ، يضاف إليها معيار يتطلب الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية التدقيق وفي إعدادة للتقرير، مع العلم بأن معهد المحاسبين القانونيين

الفصل الأول

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

الأمريكي قد أضاف عام 1988 قسم خاص لمفاهيم وقواعد آداب وسلوك المهنة في دليل قواعد السلوك المهني، وذلك ليعكس المزيد من المسؤوليات للمدقق.¹

¹ - احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص26

مدخل إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والمالي

خلاصة الفصل الأول :

يعتبر التدقيق من أهم الوسائل التي تفرض على المؤسسة الاقتصادية ,وقد عرف التدقيق المحاسبي و المالي تطور : يعتبر التدقيق من أهم الوسائل التي تفرض على المؤسسة الاقتصادية، وقد عرف التدقيق المحاسبي و المالي تطور كبير إلى وقتنا الحاضر ، كما أنه قد عرف التدقيق من طرف العديد من الاقتصاديين .

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

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع

فعالية الأداء

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

تمهيد:

الجزائر كباقي الدول أبدت اهتمامها لمهنة التدقيق بعد استقلالها، فقد حاولت إعطائها إطارا قانونيا وخاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية منذ بداية عشرية الثمانينات القرن الماضي، وعقد التسعينيات والتي حاولت من خلالها إحداث نمط جديد للتسيير من شأنه أن يضمن بقاء المؤسسات الاقتصادية في محيط المخاطرة والمنافسة شديدة نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي في تحرير التجارة الخارجية وفتح مجال أمام الاستثمار الوطني الخاص والأجنبي، وما يخلفه من منافسة كبير بين المؤسسات، وفي هذه الظروف تبدو الحاجة إلى مهمة المراجعة حتمية لا غنى عنها في تزويد مختلف الأطراف بمعلومات ذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات و الرقابة على الأداء .

إلى أنهم كانوا بحاجة ماسة لرأي محايد لشخص مستقل يتمتع بالخبرة و المهارة وتدريب لازم لمراقبة وتقييم جميع أمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية التي يقوم بها مجلس الإدارة من أجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، ومنه بدأت تظهر الحاجة لمحافظ الحسابات نظرا لخبرتهم في الفحص و المصادقة على الحسابات ، عندما يقوم محافظ الحسابات بمهمته عليه المرور بمراحل معينة لإتمام عمله، فيبدأ أولا بتعرف على مهمته عن طريق معرفة المؤسسة و محيطها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعدها إصدار التقرير النهائي، ويعتبر هذا وظيفة لتقييم الأداء.

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

وقسمناه إلى ثلاث مباحث :

- المبحث الأول : تدقيق الحسابات في الجزائر .
- المبحث الثاني : الأداء في المؤسسة .
- المبحث الثالث : مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة .

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

المبحث الأول : تدقيق الحسابات في الجزائر

مما لا شك فيه أن بروز مهنة التدقيق في صورته الحديثة كان نتيجة لتطور الشركات و المؤسسات من حيث اتساع حجم نشاطها وتعدد أشكالها و سنحاول في هذا المبحث الإجابة على بعض الأسئلة ما هو التدقيق المالي وما هي مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

المطلب الأول : تدقيق المالي في الجزائر

إن ما كتب من نصوص حول التدقيق التعاقدي والقانوني على وجه الخصوص ,نشأتها وكيفية مزاولها وتنظيمها ورق وحى تطورات الحاصلة في هذا الميدان مأخوذ بمخالفته من الواقع الفرنسي وفي هذا الصدد 'فان المتتبع لمهنة التدقيق وما كتب حولها في فرنسا سيجد أمامه مصطلحين الأول *la revision comp table* و الثاني *laudit* وهما مصطلحان مترادفان اتفق على إعطائهما نفس المعنى غير أن هناك ازدواجية عند الممارسة ، فإذا كان التدقيق المالي تعاقدية فهو محتكم من طرف خبراء محاسبين ,وهم أعطاء حاملين لشهادة الخبرة في المحاسبة ، سجلين في جدول لدى جمعية الخبراء والمحاسبين ،ويمنع منعاً باتاً ممارستها لغير حاملين هذا القلب ، أما إذا كان التدقيق المالي إجباري يفرضه القانون ، فهو محتكر بدوره ، ولا يجوز لأي مزاولته والقيام به إلا إذا كان عضو مسجل في قائمة محل قاضي الحسابات .

تجدر الإشارة إلى أن الأغلبية الساحقة من خبراء محاسبين هم محافظي حسابات في نفس الوقت , ذلك أن شهادة الخبرة تحول حاملها أن يكون محافظ حسابات بمجرد طلبه لذلك . كما تجدر لإشارة إلى أن محافظ الحسابات ما يمكنه

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

القيام بتدقيق المالي تعاقدى إلا إذا كان خبيرا محاسبيا أي حاملا لتلك الشهادة مهما يكن , فإن المهنتان خبير محاسبي ومحافظ الحسابات متكاملتين ولهما نقطة مشتركة ومهام مختلفة¹.

المطلب الثاني : مهام ومسؤولية محافظ الحسابات

أولا : مهام محافظ الحسابات: تتمثل مهام محافظي الحسابات في:²

- ❖ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات .
 - ❖ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملين الحصص.
 - ❖ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو مسير .
 - ❖ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة .
 - ❖ يعلم مسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة ، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعة أن يعرقل استمرار استغلال مؤسسة أو الهيئة .
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها , دون التدخل في التسيير .

¹ - محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الأولى ديوان المطبوعات الجامعية ، ص 24.

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ومتعلق بأحكام العامة بمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد العدد 24 رقم المادة 22، ص 7 .

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

ومنه يمكن القول أن مهنة محافظ الحسابات بصفتها مهنة حرة منظمة وقانونية فإن لها طابع المصلحة العامة في مراقبة الحسابات الاجتماعية للمنظمات ، حيث تمارس هذه المهنة في المؤسسة الاقتصادية وحتى في القطاع الغير الاقتصادي ، وترتبط هذه المهنة بالمساهمة في جودة وشفافية المعلومات المالية التي تنشرها هذه المؤسسات ، وتستعمل من طرف العديد الأطراف الداخلية و الخارجية في اتخاذا لقرارات منها الإدارة ، المساهمين ، الموظفين .

كما يمكن التطرف في لحظة صغيرة إلى واجبات محافظ الحسابات حيث تتمثل فيما يجب أن يقوم به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج يدقق على أكل وجه وبشكل موضوعي وفعال ومن أهم هذه الواجبات نذكر ما يلي¹:

- ❖ يجب عليه أن يقوم بالتدقيق لحسابات الشركة ودفاتها بما تحويه بما تحويه من قيود يومية وحسابات الأستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف الأخطاء .
- ❖ يجب على مدقق الحسابات التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول و الالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة لكل عنصر .
- ❖ يجب على مدقق الحسابات أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية باتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات مدقق الحسابات ملائم وسليم معظم عمليات الشركة.
- ❖ يجب على مدقق الحسابات أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة من خلال معالجة وتصحيح الأخطاء ومدى تطابق العماليات مع القوانين والقواعد المحاسبية.

وفي الأخير فإنه يترتب عن مهمة محتفظ حسابات حسب المادة 25 من القانون 10-01 إعداد ما يلي:

- ❖ تقرير المصادقة على الحسابات مدعمة أو حسابات المدجة عند الاقتضاء .
- ❖ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة .
- ❖ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين .

¹- ساسي محمد الوقاد ,لؤي محمد الوديان ، تدقيق الحسابات 1، الطبعة الأولى ،مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ،عمان ،الأردن ،2001، ص 106-109 .

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

❖ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية

❖ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستخفاف .

ثانيا : مسؤوليات محافظ الحسابات

عندما يحظر محافظ الحسابات في تصرف ما فإنه تقع عليه مسؤولية جزائية وانضباطية لأن هناك مسؤولية مدنية تهدف إلى تعويض الضرر المسبب فيه بالنسبة للغير ,وعندما يتحمل محافظ الحسابات أحد المسؤولية لا يعني أنه تقع على عاتقه باقي المسؤوليات الأخرى .

1- المسؤولية المدنية :

لقد أقر المشروع الجزائري بمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات في المادة 45 من القانون المنظم للمهنة " يعد محافظو الحسابات ومسؤولين اتجاه الشركة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم ,ويتحملون بتضامن اتجاه الشركة أو الغير من الأضرار الناجمة عن مخالفة عن أحكام هذا القانون "

كما أكد على نص المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 من القانون التجاري "مندوبون الحسابات مسؤولون ،سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير من الأضرار الناجمة عن الأخطاء و لا مبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في وظائفهم".

تجد أنه نتيجة للنقل الوفي لنص المادة 234 من القانون 537 /66 المنظم في فرنسا إذا أن هذا القانون جاء ينظم أساس المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات فبعد إن كانت المسؤولية تقام على أساس أحكام الوكالة في ظل القانون القديم تغير على الأساس باعتبار العلاقة محافظي الحسابات والشركة ليست علاقة تعاقدية وإنما هي علاقة قانونية .

ولقيام المسؤولية المدنية ينبغي توفر شروط القانونية والتي منها خطأ محاضي الحسابات إلا أننا لا نجد تعريف الخطأ لا في القانون المدني لاعتباره الشريعة العامة ولا في القانون المنظم للمهنة ,غير أنه قام الفقهاء الفرنسيين لبعض المحاولات من أجل تعريف بخطأ محافظي الحسابات لقد عرفوا انه انحراف محافظي الحسابات عن السلوك الفني المؤلف فيكون محافظ الحسابات مسؤول مدنيا عن هذه الأفعال متى تسبب في أضرار و استطاع طالب التعويض وجود علاقة

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

مسببيه بين الفعل والضرر الناتج عنه.

أما عن الجهة القضائية المختصة في بالدعوى ضد محافظ الحسابات أمام الجهة القضائية التي تقع محل إقامته في دائرة اختصاصها.¹

2- المسؤولية الجزائية :

حسب المادة 73 من القانون 10-01 "يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة من: 500000 دج إلى 2000000, وفي حالة العودة يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة وبضعف الغرامة.²

وحسب المادة 825 من القانون التجاري يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20000 دج إلى 500000 دج مندوبو الحسابات الذين وافقوا عمدا على البيانات الغير صحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة, حسب المادة 829 من نفس القانون يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة 20000 دج إلى 200000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية .

وحسب المادة 830 يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20000 دج إلى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط, كل مندوب الحسابات يتعمد أن لا يكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الدولة.³

3- المسؤولية الانضباطية (التأديبية) :

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم ، عن كل مخالفة أو تفسير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .

¹ - طيطوس فتحي ، محافظ حسابات في الجزائر ، مجلة دفاتر السياسة و القانون ، العدد التاسع ، جوان 2013 ، ص 44-45

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10-01 مرجع سابق ، المادة 73.

³ - المادة 825-829-830 ، من القانون التجاري .

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في الإنذار والتوبيخ و التوقيف المؤقت وأخيرا الشطب من الجدول ويقدم كل طعن من هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.¹

المطلب الثالث: معايير محافظ حسابات

أولا: معايير محافظ الحسابات

تتعلق هذه المعايير بتكوين الشخصي القائم بعملية المراجعة والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين وتوصف هذه المعايير بأنها تمثل مطالب تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها محافظ الحسابات ومن ثم يمكن القول أن المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع باستقلالية المطلوبة ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها وتتكون المعايير الشخصية من² :

✚ إن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين عمليا وعلميا بطريقة تمكنهم من أداء وظيفتهم كمراجعين، الالتزام و الاستقلالية-الحياد- في أي عملية يوكل للمراجع القيام بها.

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

ثانيا: معيار تأهيل المراجع

المؤهلات النظرية والتطبيقية التي يحصل عليها محافظ الحسابات معيار مهم لتكوين هذا الأخير، ولكي يتم تنفيذ مهمته المعقدة يجب أن يتوفر على مجموعة من العناصر المتمثلة :³

¹-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، قانون 10-01 مرجع سابق ،المادة 63 ، ص 63 .

²- محمد الصبان ،عبد الوهان ناصر علي ، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية ، تانيس سابقا ،2002 ص49 .

³- عبد الفتاح صحن وآخرون ، فصول المراجعة ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2000 ، ص 24

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

التأهيل العلمي.

التأهيل المهني.

التعليم المستمر.

ثالثا: معيار الاستقلالية

من أجل أن يقوم محافظ حسابات بدوره وبشكل كامل والذي يتمثل في المصادقة على شرعية وصدق الحسابات لابد أن يكون مستقلا ، وتعني باستقلالية عدم الخضوع أو عدم التبعية لأي شخص آخر ، النزاهة والاستقامة ، لابد أن يكون متمتعا بكل الحقوق المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة ، وتتجسد في استقلالية محافظ حسابات في المجالين

هما: "الإقلال المادي" ، و "الاستقلال المعنوي" ¹

الاستقلال المادي.

الاستقلال المعنوي.

¹ - محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال، مرجع سابق ، ص71.

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

المبحث الثاني: الأداء في المؤسسة

يعتبر الأداء المحور الأساسي الذي تعتمد عليه المؤسسة وخاصة في الوقت الحالي الذي يتسم بـ كبر حجم الشركات ووجود منافسة شديدة, فهو عنصر هام تبني عليه العديد من القرارات الهامة سوف يتم التطرق إليه بالتفصيل في هذا المبحث.

المطلب الأول: تعريف الأداء في المؤسسة.

مفهوم الأداء: لقد أكد كثير من الباحثين على الأداء هو القدرة على الإنتاج بفاعلية باستهلاك القليل من الموارد لسلع و الخدمات التي تستجيب لطلب السوق الجودة, الأجل الخيار, السعر بما يسمح بالحقيق فائض لتحريك النظام الاقتصادي.

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

1 . ويعرف الأداء على أنه البحث عن تعظيم العلاقة بين النتائج والموارد ,وفق أهداف محدد تعكس توجيهات المؤسسة

كما عرف وصفي لكسا سبة الأداء بأنه النتيجة النهائية لنشاط مؤسسة ما لذلك فهو يعبر عن قدرة المؤسسة على استخدام مواردها المالية والبشرية و التكنولوجية و المعرفية بصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها بطريقة كفوءة وفعالة وتحقق توقعات وتطلعات أصحاب المصالح كالمستثمرين والعملاء و الموظفين والموردين و الحكومة والمجتمع بأكمله

2 .

ويرى بأنه يمكن تعريف أداء المؤسسة من خلال العلاقة بين العناصر نتائج -موارد-أهداف والأبعاد الكفاءة - الفعالية-والموازنة.

إن هذه العناصر ليس لها أثر بمعزل عن بعضها، إلا إذا تم التوفيق فيما بينها، وإن أخذ كل منها بمعزل عن بعضها من شأنه أن يسمح الوقوع في مخاطر لا يتم التحكم فيها أو تتبعها إن هذا الاختلاف حول مفهوم الأداء ناتج عن اختلاف المعايير والمقاييس التي تستخدم في تقييمه وقياسه وعليه يمكن إعطاء تعريف شامل للأداء، وهو الأداء هو نتيجة ومستوى قدرة المؤسسة على استغلال مواردها وتحقيق الأهداف المخطط لها وذلك بالتوفيق بين العناصر نتائج،موارد،أهداف والأبعاد الكفاءة، الفعالية، والموازنة.³

المطلب الثاني : الأداء المالي في المؤسسة

¹- بريش السعيد، يحيوي نعيمة ، أهمية التكامل بين مراقبة التسيير في تقم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية،العدد 2011،01-2012، ص 31 .

²- وصفي الكساسبة ، تحسين فعالية الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات ، الطبعة الأولى ، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2011 ، ص27.

³-ناصر دادي عدون ، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية ،دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2010 ، ص 13 .

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

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

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

ويعرف الأداء المالي بتسليط الضوء على العوامل التالية:

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

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

المطلب الثالث: تقييم الأداء

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

تتطلب عملية تقييم الأداء توفر المعلومات التي تعد موردا أساسيا في عملية التسيير بمختلف مستوياته إلا أن توفرها ليس بالشيء الكافي بل يجب أن تتميز بالجودة العالية و أن تكون في الوقت المناسب وهناك ثلث مصادر تتحصل المؤسسة من خلالها على المعلومات وهي¹ :

❖ **الملاحظة الشخصية** : وتتمثل في وجود الملاحظين في الميدان و ملاحظة ما يجري فيه.

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

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

المرحلة الثانية: قياس الأداء الفعلي.

تمكن هذه المرحلة المؤسسة من قياس كفاءات وفعاليتها , وذلك من خلال اختيارها لمجموعة مؤشرات ومعايير, ويشمل قياس الأداء بجانبه الكمي والنوعي.² وعليه فان قياس الأداء يهدف إلى التشخيص ويمكن أن يبين لنا الانحرافات.

المرحلة الثالثة : مقارنة لأداء الفعلي بالأداء المرغوب.

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

المرحلة الرابعة :دراسة الانحراف وإصدار الحكم هذه العملية

هي الخطوة الأخيرة في عملية تحديد الانحراف ونوع هذا الانحراف سواء كان انحراف موجب أو سالي ، انحراف معدوم وأما إذا كان الانحراف موجب فيكون لصالح المؤسسة ، أما إذا كان الانحراف سالب يكون ضد المؤسسة أما الانحراف

¹ عادل عشي، **تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، ص 195.

² إدريس ثابت عبد الرحمان والمرسي جمال الدين محمد ، **الإدارة الإستراتيجية مفاهيم ونماذج تطبيقية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006، ص487.

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

معدوم لا يؤثر على نتائج المؤسسة لذا فعلى المسؤولين تحليل الانحراف وتحديد أسباب هذا الانحراف لتشجيع ما هو ايجابي ومعالجة ما هو سلبي.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة

يعتبر التدقيق الداخلي والخارجي من المقومات الرئيسية لمراجعة ومتابعة أي نظام داخل المؤسسة, حيث أنه يسعى إلى تقديم الاقتراحات اللازمة حول سبل وطرق التحسين الواجب استخدامها, وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى هاته العناصر:

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

لقد زادت أهمية التدقيق الداخلي في السنوات الأخيرة من خلال الاتجاه المتزايد نحو ضرورة تحسين الأداء الرقابي للإدارة وعلى الإدارة ذاتها, حيث يلعب التدقيق الداخلي دور مهم في تقييم جودة الأداء في المؤسسة, وان الغرض من ذلك هو تحديد ما إذا كانت أهداف المؤسسة قد تم تحقيقها, ومدى تحقق الأهداف التشغيلية وأهداف البرامج الموضوعية ومدى اتفاقها مع أهداف المؤسسة ككل, ويتضمن دور التدقيق الداخلي من جودة الأداء ما يلي: ¹

❖ فحص صحة واكتمال البيانات المالية و التشغيلية و الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتبويب هذه المعلومات و التقرير عنها, كما يجب عليه فحص أنضمه المعلومات باعتبارها توفر معلومات من أجل اتخاذ القرارات الرقابية والتقييد بالمتطلبات الخارجية وفي هذا المجال يجب على المدققين الداخليين تحديد ما إذا كانت السجلات والتقارير المالية و التشغيلية تحتوي على معلومات دقيقة, ويعتمد عليها في الوقت المناسب, وكاملة ومفيدة.

❖ مدى كفاية وفعالية الأنشطة الرقابية على السجلات والتقارير.

¹ - عمر الشرقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في رفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة سطيف، ص 132.

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

❖ فحص الأنظمة الموضوعية لضمان الالتزام بسياسات و الخطط و الإجراءات و القوانين و التعليمات التي قد يكون لها تأثير مهم على الأعمال و التقارير ، وأن يحددوا ما إذا كانت المؤسسة قد إلتزمت بذلك ،وتقع على المدققين الداخليين مسؤولية تحديد ما إذا كانت هذه الأنظمة كافية وفعالة.

❖ فحص وسائل حماية الأصول من الأنواع المختلفة من الخسائر مثل السرقة ،الحرائق ، الأنشطة الغير المشروعة ، التعرض إلى العوامل الجوية.

❖ تقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة ،حيث تكون الإدارة مسؤولة على وضع معايير لتشغيل مقياس الاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد في الأنشطة المختلفة ، وتكون مكتوبة وبشكل رسمي للرجوع إليها ويكون المدققون الداخليون مسؤولين عن تحديد ما إذا كانت هناك معايير تشغيل وضعت لقياس الاستخدام الاقتصادي الكفاء

❖ معايير التشغيل مفهومة ويتم الالتزام بها.

❖ الانحرافات عن معايير التشغيل يتم تحديدها وتحليلها و إبلاغها إلى المسؤولين لاتخاذ الإجراءات الصحيحة.

❖ الخطوات التصحيحية قد تم اتخاذها.

❖ فحص العمليات التشغيلية و البرامج لتحديد ما إذا كانت النتائج تتسق مع الأهداف العامة و الخاصة الموضوعية ،وما إذا كانت العمليات و البرامج يتم تنفيذها كما هو مخطط لها ،كما يجب عليهم تحديد ما إذا كانت الأهداف الخاصة بالعمليات التشغيلية تتماشى مع أهداف المؤسسة ككل ومدى الالتزام بذلك.

❖ تحديد متى إذا كانت هناك معايير وضعتها الإدارة العليا لتحديد ما إذا كانت الأهداف العامة و الخاصة قد تم تحقيقها ، وفي اعتبارها كافية ، فإنه يجب استخدامها في التقييم ،أما في حالة عدم وجود معايير كافية، فإنه يمكن للمدققين الداخليين مساعدة الإدارة في صياغة معايير كافية و ملائمة.

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

- ❖ تحديد ما إذا كانت العوامل التي تعوق الأداء قد تم تحديدها وتقييمها و السيطرة عليها بطريقة ملائمة.
- ❖ تحديد ما إذا كانت الأنشطة الرقابية لقياس تحقيق الأهداف والتقرير عنها قد تم وضعها وأنها كافية.
- ❖ يمكن للمدققين الداخليين تقديم المساعدة للمديرين المسؤولين عن وضع الأهداف العامة والأهداف الخاصة والأنظمة ، في تحديد ما إذا كانت الافتراضات الأساسية ملائمة وما إذا تم استخدام معلومات دقيقة وملائمة ، وما إذا تم إدخال على العمليات التشغيلية أو البرامج إجراءات رقابية مناسبة .

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

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسات , كونه يهتم ببيان انحرافات المالية أو الإدارية، وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية , وتدقيق حسابات المؤسسة وتدقيق أنظمتها المالية والإدارية والتحقق من موجوداتها، فهذا سوف يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن

الضعف والخلل في إدارة المؤسسة في الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجته قبل انتشاره، وهذا يبين أن بتطبيق التدقيق الخارجي سوف يكون هناك مزيدا من الرقابة ومزيدا من الحد من الغش والتزوير يتمثل المنهج 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

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

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

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

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

3- مقارنة أداء المؤسسة بالنسبة إلى حجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها، والأحداث والظروف التي تؤثر عليها مع نهاية القرن العشرين الميلادي اتجهت مكاتب التدقيق الكبرى نحو تطوير نوعية وطبيعة خدماتها، بحيث أصبح التركيز على القيمة المضافة التي يحصل عليها العميل، وهو ما أطلق عليه بالجيل الرابع للتأثير هذا تدقيق النهج الحديث شمل توسيع نطاق وظيفة التدقيق التقليدي من مجرد إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية، إلى تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية المؤسسة محل التدقيق.

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

ظهور مفهوم تدقيق الحسابات في جيله الرابع يمكن تبريره من منظور "طالب الخدمة من خلال إبراز أهمية القيمة المضافة التي يمكن لمدقق الحسابات تقديمها بجانب القوائم المالية(2)"، وبالتالي نلاحظ أن طالب الخدمة أصبحوا ينتظرون من المدقق الخارجي أكثر من ذلك. وللتأكيد، فإن تحقيق متطلبات طالب الخدمة استدعى قيام مكاتب التدقيق الكبرى

¹ - شوقي جباري، فريد خميلي، **دور المراجعة في إرساء حوكمة الشركات**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، يومي 11 و12 أكتوبر، 2010، ص 15.

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

بتطوير منهجيات حديثة تم خلالها توسيع نطاق هدف عملية تدقيق الحسابات ومخرجات ودور المدقق وطبيعة وإجراءات عمله. وبشكل عام تشمل أهداف النهج الحديث لتدقيق الحسابات على الإجراءات التالية:

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

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

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

د- قياس النشاط التجاري للمؤسسة محل التدقيق والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ضوء التحليل والمقارنة مع بيانات المؤسسات الأخرى التي تمارس نفس النشاط.

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

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

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

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

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

❖ التركيز على استغلال التكنولوجيا، فالتكنولوجيا تلعب دوراً أساسياً في خلق القيمة المضافة، وبالأخص فيما يتعلق بتحليل اتجاهات السوق وتحديد موقف مؤسسة العميل قياساً بالمنافسين وبالرغم من صعوبة التعرف على تفاصيل إجراءات عملية تدقيق الحسابات في ثوبه الجديد باعتبارها من المعلومات السرية الخاصة بكل مكتب مهني، إلا أن الدراسات والإصدارات المحدودة بهذا الخصوص .

تشير إلى أن تدقيق الحسابات لم يعد عملية تقصير 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 وملائمة الأنشطة الأساسية التي تعتمدها مقارنة بالمنافسين، بالإضافة إلى تقييم النظم والمخاطر وفحص السجلات والقوائم المحاسبية.

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

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

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

للتدقيق الداخلي في المؤسسة شروط مثالية ينبغي توفرها، كما للنظام المحاسبي السليم شروط قصد إعداد القوائم المحاسبية، كما للتدقيق، سواء كان الداخلي أو خارجي، شروط يجب إتباعها في مراقبة مختلف الوظائف وتدقيق الحسابات. وعليه، فإن مراعاة كل ذلك سينعكس إيجابيا على مدى صدق المعلومات المحاسبية وسيزيد درجة الاعتماد عليها قوة. غير أن الواقع عكس ذلك في المؤسسات إذ أن التقارير لا تخلو من الملاحظات الشكلية والموضوعية، وفي هذا الإطار نورد مجموعة من الأمثلة، مأخوذة من الميدان لو أخذ بها داخليا لتحسن التسيير لتغير الوضع تغييرا إيجابيا:

حيث تقرأ في تقرير حول نظام المراقبة الداخلية المحاسبية الملاحظات التالية:

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

الأستاذ.

❖ ليس هناك يوميات مساعدة ولا اليومية العامة الإجبارية.

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

❖ ليس هناك توازن مراجعة عامة شهرية أو فصلية.

❖ ونقرأ حول نظام المخزونات نقاط الضعف التالية:

❖ جمع الوظائف المتعارضة.

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

❖ ليس هناك أية إمكانية لمقارنة الجرد المستمر بتسيير المخزونات.

❖ لم يتمكن من تحليل وشرح أصل المخزون الظاهر بالميزانية.

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

لذلك التدقيق الداخلي أساسي وهو "مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة"، ولا بد أن تراقب بطريقتين: خلية التدقيق الداخلي من طرف المدقق الداخلي، وتقييم المدقق الخارجي لها عند إنجاز المرحلة الثانية، التي تعد أهم مرحلة من المراحل الثلاث المتمثلة بتقييم نظام الرقابة الداخلي وفحص الحسابات، ومن الأمور الهامة في مجال التدقيق وجود تعاون وثيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، على أساس أن الدور الرئيسي للمدقق الداخلي يتمثل في عنصرين رئيسيين هما:

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

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

من خلال ما سبق نجد أن التدقيق الداخلي جاء لسد حاجات الإدارة الرقابية على أداة المؤسسة في كل المستويات، كما جاء التدقيق الخارجي لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى دلالة عناصر القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، بمعنى هل القوائم المالية الختامية تعبر فعلا على مستوى الأداء الإداري في المؤسسة،

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

فتكامل النوعين يذر على المؤسسة فوائد هامة من أهمها: ¹

- أ- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة والمناسبة في الوقت والمكان المناسبين.
 - ب- تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية.
 - ج- بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري.
 - د- إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات، مسار المعالجة وإلى غير ذلك، مما يسمح لها من القضاء على هذه المواطن.
 - هـ- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المدقق، تقارير وملف التدقيق.
 - و- خفض تكاليف التدقيق عن طريق التكامل بين النوعين وباستبعاد ازدواجية العمل.
 - ز- فحص أعمال الفروع المختلفة للمؤسسة الواحدة، مما يسمح من تسهيل الرقابة المستمرة للإدارة عليها.
- إن التدقيق الداخلي والخارجي متكاملتان، إذ تعتمد الثانية إلى حد كبير على الأولى فتسهل أو تصعب مهمة المدقق الخارجي بمدى جودة أو عدم نظام الرقابة الداخلي ومدى جدية وكفاءة الساهرين على مدى تطبيقه. والتدقيق الخارجي مكمل لا بد منه للتدقيق الداخلي بالمهمة لإستقلالته وموضوعية المدقق الخارجي بتعبير آخر. أن القيام بالمهمة على ما يرام كمحترف من طرف الخارجي، والشعور المهني للمدقق الداخلي و يقينه بأن الكل يراقب ومراقب وحرصه الدائم من جهته على تفادي، بل القضاء، على النقائص والانحرافات التي ما فتئ يقف عليها المدقق الداخلي، يؤدي ما في ذلك شك، وغيره مباشرة لتكامل التدقيقين.

¹ - صديقي مسعود، براق محمد، مداخلة بعنوان: انعكاس تكامل المراجعة الداخلية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، مارس 2005، ص 31.

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

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

خلاصة هذا الفصل:

الفصل الثاني

دور التدقيق في رفع فعالية

الأداء

تقييم الأداء يعتبر كعملية مساعدة وجزء من عملية الرقابة يسعى المقيم من خلالها للكشف عن النقائص ومحاولة تحليلها والبحث عن أسبابها حتى يتم تفاديها مستقبلا هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا تنحصر عملية تقييم الأداء فقط على المؤسسات التي تعاني من مشاكل إنما يتسع لأكثر من ذلك ويشمل كذلك المؤسسات السليمة والتي تجتهد من عملية تقييم الأداء أداة لتشخيص النقائص التي ترى أنه بالرغم من صغر حجمها وعدم أهميتها إلا أن تجاهلها قد يؤدي لتفاقمها وبالتالي صعوبة حلها.

ومنه نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقبلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، ولا بد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل للمحافظ القيام بمهمة التدقيق، والوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصالح بوضعية .

الفصل الثالث

دراسة حالة بمديرية

الكهرباء والغاز بالمسيلة

دراسة حالة بمديرية الكهرباء والغاز بالمسيلة

تمهيد الفصل التطبيقي :

في هذا الفصل سيتم تسليط الضوء على آلية وكيفية تحليل دور التدقيق الداخلي والخارجي في تحليل وضعها التنافسي من خلال إسقاط ما تناولناه في الدراسة النظرية على مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة التي تعتبر من أهم المؤسسات الاقتصادية الرائدة.

تم الاعتماد على دور التدقيق الداخلي والخارجي لمديرية التوزيع بالمسيلة من أجل حل إشكالية الدراسة حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين:

➤ المبحث الأول: التعريف بميدان التربص ميدان الدراسة.

➤ المبحث الثاني: عرض تقييمي للتدقيق في المؤسسة.

الفصل الثالث

دراسة حالة بمديرية الكهرباء والغاز بالمسيلة

المبحث الأول: التعريف بميدان التربص وضعية الدراسة

في هذا المبحث سنقدم لمحة تاريخية عن الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز .

المطلب الأول: التعريف بمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة ميدان الدراسة

مديرية التوزيع بالمسيلة من ضمن 16 مديرية تابعة للمديرية الجهوية للشرق قسنطينة , فكانت أول انطلاقة لها في 1979/ 01/02 , وقد وضعت في خدمة زبائنها ، الذي يفوق عددهم 230717 زبون في الكهرباء و 139213 زبون في الغاز ، 5 مقاطعات كهرباء و 5 مقاطعات غاز و 7 وكالات تجارية (2 منهم انطلقتهم كانت في 2018).

وهي تسير شبكة كهربائية طولها يصل إلى 5491 كم توتر منخفض و 5965 كم توتر متوسط , وشبكة للغاز تفوق 3729 كم ، وبإعداد إجمالي للعمال يصل إلى 680 عامل .

والجدول التالي يلخص المعطيات المتعلقة بحجم نشاط المديرية للشركة.

جدول رقم (03) : جدول يوضح حجم نشاط مديرية التوزيع بالمسيلة سنة 2017

البيان	تاريخ 2017/12/31
طول الشبكة الكهربائية	
توتر منخفضا	5491 كم
توتر متوسط	5965 كم
عدد المحولات	6466
طول الشبكة الغازية	3729 كم
عدد زبائن الكهرباء	230717

الفصل الثالث

دراسة حالة بمديرية الكهرباء والغاز بالمسيلة

139213	عدد زبائن الغاز
680	عدد العمال
8259م	رقم الأعمال

المصدر: مصلحة مراقبة التسيير 2017

المطلب الثاني: مهام و أهداف المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز.

أولا : مهام المؤسسة

سونلغاز عبارة عن شركة مساهمة وهي مؤسسة محتكرة لثلاث وظائف أساسية وهي : إنتاج الكهرباء , نقل الكهرباء , توزيع الكهرباء والغاز.

❖ الإنتاج:

إن طبيعة الكهرباء كمنتوج غير قابل للتخزين أجبر مؤسسة سونلغاز على اندماج كامل لكل نشاطاتها من الإنتاج إلى غاية الاستهلاك النهائي , الإنتاج هو عملية تحويل الطاقة الحرارية أو المائية إلى طاقة ميكانيكية, ثم إلى طاقة كهربائية.

❖ النقل:

يخص نشاط النقل كل من نقل الكهرباء والغاز فنقل الكهرباء يتم عبر خطوط ذات الضغط (60الإضافة إلى خطوط ذات الضغط المتوسط) 220 kv 400 kv العالي. أما في ما يخص نقل الغاز فتقوم ، سونلغاز بتزويد السوق بالكميات اللازمة من غاز مؤسسة سونلغاز, حيث أنشأت سونلغاز شبكة هامة لنقل الغاز سواء كان الضغط العالي الموجه للمستهلكين الصناعيين, أو المتوسط أو المنخفض .

❖ التوزيع:

دراسة حالة بمديرية الكهرباء والغاز بالمسيلة

تقوم مؤسسة سونلغاز بتوزيع كل من الكهرباء و الغاز بخطوط وكابلات ذات ضغط منخفض ومتوسط تلبية لاحتياجات زبائنها الصغار بالطاقة الكهربائية و الغازية، تزود سونلغاز فيما يخص توزيع الكهرباء شركائها الصناعيين بشبكات ذات ضغط مرتفع في حين أن الزبائن الصناعيين ذوي الأهمية المتوسطة تزودهم بشبكات الضغط المتوسط ، أما العائلات والحرفيين فتزودهم بضغط منخفض.

في حين تلي سونلغاز عند توزيع الغاز احتياجات ثلاثة أنواع من زبائنها تتمثل في الزبائن الصناعيين الذين يتم تغذيتهم بشبكات الضغط المرتفع، الزبائن الصناعيين ذوي الأهمية المتوسطة والذين تتم تغذيتهم بشبكات الضغط المتوسط ، العائلات و الحرفيين الذين تتم تغذيتهم بضغط منخفض.

ثانيا : أهداف المؤسسة:

تطوير كل من أشكال التعاون المشترك في الجزائر أو خارجها مع شركات جزائرية أو أجنبية.

إنشاء فروع وأخذ مساهمات وحيارة وهذا من أجل توسيع مجال نشاطها.

المساهمة في التنمية المحلية بتغطية كامل التراث الوطني بالطاقة.

دعم الاقتصاد الوطني من خلال تطوير شبكة الكهرباء والغاز باعتبار الطاقة الكهربائية عامل مهم ورئيسي

للتنمية وتطوير الاستثمار الصناعي وكذا الفلاحي والزراعي ومختلف المجالات.

المساهمة في محاربة النزوح الريفي وهذا بتوفير الكهرباء الريفية وكذا ربط الريف بشبكة الغاز

دراسة حالة بمديرية الكهرباء والغاز بالمسيلة

المبحث الثاني : عرض تقييمي للتدقيق في المؤسسة

سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى مطلبين ففي المطلب الأول سوف نعرض تقييم المدقق الداخلي في المؤسسة وفي الأخير ولا بد من الإشارة إلى تقييم عملية اتخاذ القرار في المؤسسة.

المطلب الأول: تقييم المدقق الداخلي في المؤسسة

من خلال دراستنا الميدانية لاحظنا بأن القسم المختص بتنظيم عملية التدقيق هو قسم المحاسبة والمالية وتختص بها مصلحة التفتيش والمراقبة , فالتدقيق موجود في المؤسسة بشكل ضمني ودوري حيث يقوم المسؤول عن القسم بفحص وتدقيق كافة الوثائق والسجلات الواردة من مختلف المصالح داخل المديرية .

أما التدقيق الداخلي فيكون على مستوى المديرية العامة خصصت له مصالح مختصة مستقلة حيث توجه المهام الداخلي في المؤسسة محل الدراسة على شكل نشاطات مختلفة والمتمثلة في ما يلي :

القيام بعملية التفتيش والرقابة بشكل دوري .

دراسة حالة بمديرية الكهرباء والغاز بالمسيلة

النشاطات في صور مقاربات حسابية ومالية .

مقاربة الحسابات البنكية .

فالمدقق الداخلي يقوم بعمله وظيفته ومسؤولياته تجاه الإدارة العليا، فهو يقيم عمل الغير بفحص وتدقيق كامل وشامل ولكن لا يواجه الغير في العمل لأنه لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذي يراجع عملهم ، كما يعتبر المدقق الداخلي مستقبل في وظيفته ولا يمكنه إعطاء الأوامر مباشرة بل يقوم بفحص بغرض مسؤولية المخطئ، حيث أن ما يقوم به من تدقيق لا يعيد المسؤولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل.

المطلب الثاني : تقييم عملية اتخاذ القرار في المؤسسة.

باعتبار التدقيق وسيلة لتأهيل المعلومة لتكون بمواصفات جيدة وكافية ليتم استغلالها واستعمالها في عملية اتخاذ القرار والاعتماد على التقرير النهائي لمؤسسة سونلغاز وحدة المسيلة يوضح مركز وموقف المؤسسة التنافسي في السوق.

خلاصة الفصل التطبيقي :

مؤسسة سونلغاز هي مؤسسة لها إمتداد تاريخي وتعد من أكبر المؤسسات في الجزائر، مما جعلنا ، نقوم بدراسة تطبيقية لفعالية التدقيق في أحد هذه المؤسسات الاقتصادية ، ومنه استنتجنا أهمية التدقيق في تقييم أداء المؤسسة وذلك للحفاظ على مركزها كونها تعد من أكبر المؤسسات التي يعتمد عليها الإقتصاد الوطني ككل



الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

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

❖ اختيار الفرضيات:

من خلال الدراسة تؤكد الفرضيات المطروحة في المقدمة:

– **الفرضية الأولى:** حق إطلاع المدقق على السجلات والدفاتر والمستندات لتوفره على صفات ذاتية ومهارات شخصية وإلهام تام بالمبادئ المحاسبية المالية التي يقوم بفحصها انتقاداً من أجل إبداء رأيه المحايد في التقرير. "هذا ما يثبت الفرضية الأولى."

الخاتمة العامة

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

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

❖ النتائج :

- ✓ مر التدقيق بعدة تطورات وعرف عدة مفاهيم إذن فهو علم قائم بذاته.
- ✓ يتوفر التدقيق على عدة معايير التي يستعين بها المدقق لأداء مهنته، كما يشمل على أنواعه مختلفة.
- ✓ ضرورة وجود التدقيق في المؤسسة مهما كان نوع نشاطها.
- ✓ يعتبر المدقق الجوهر الأساسي في عملية التدقيق.
- ✓ يعتمد التدقيق على معايير يجب توفرها في المدقق وهي ضرورة تشتمل التأهيل العلمي والمهني ، أخلاق المهنة، الخبرة، والالتزام بالقواعد.
- ✓ للمدقق حقوق يتمتع بها، كما عليه واجبات ومسئوليات.
- ✓ تعتبر الرقابة الداخلية الأساس الذي يعتمد المدقق عند وضع خطة العمل.
- ✓ رفع الأداء هدف تسعى المؤسسة لتحقيقه.

الخاتمة العامة

❖ الاقتراحات:

من خلال دراستي بهذا الموضوع تمكنا من الوصول إلى بعض الاقتراحات والتوصيات التي تساعد المؤسسة مستقبلا: عند قيامنا بالتربص واجهتنا عدة صعوبات, كون هذا البحث يحتوي على موضوع يدفع المؤسسة لإطلاعنا على أكثر وثائق سرية هذا ما يحرم الطالب من معرفة ما يجري في التطبيق لذا عليها محاولة مساعدته في التوصل دراسته هذا يساعده في مجال عمله مستقبلا.



قائمة المراجع

قائمة المراجع

◆ قائمة المراجع باللغة العربية

➤ الكتب

1. أحمد حلمي جمعة ، المخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء لنشر والتوزيع، عمان ، الأردن ، طبعة 2 ، 2005 .
2. احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
3. إدريس ثابت عبد الرحمان والمرسي جمال الدين محمد ، الإدارة الإستراتيجية مفاهيم ونماذج تطبيقية ، الدار الجامعية ،الإسكندرية ، 2006 .
4. بريش السعيد، يحياوي نعيمة ، أهمية التكامل بين مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية،العدد 2011، 01-2012 .
5. حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة ، دار الثقافة لتشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 .
6. د . محمد فظل مسعد و د خالد راغب الخطيب ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2009 .
7. ساسي محمد الوقاد ، لؤي محمد الودبان ، تدقيق الحسابات 1، الطبعة الأولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2001 .
8. طيطوس فتحي ، محافظ حسابات في الجزائر ، مجلة دفاتر السياسة و القانون ، العدد التاسع ، جوان 2013 .
9. عبد الفتاح صحن وآخرون ، فصول المراجعة ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ، 2000 .

قائمة المراجع

10. غسان فلاح لمطارنة، تدقيق الحسابات الحديث 1، الناحية النظرية ، دار المسيرة لمسيرة و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2006 .
11. مجيد جاسم الشرع ، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصاريف الإسلامية ، دار وائل لنشر ، عمان ، 2003 .
12. محمد الصبان ، عبد الوهان ناصر علي ، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية ، تانيس سابقا ، 2002
13. محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ديوان المطبوعات الجامعية ، ط2 ، الجزائر ، 2005.
14. محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الأولى ديوان المطبوعات الجامعية .
15. محمد سمير الصبان و عبد الله هلال ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 1998.
16. محمود التاهمي طاهري ، مسعود صديقي ، مراجعة وتدقيق الحسابات : الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 .
17. ناصر دادي عدون ، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2010 .
18. هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من ناحية النظرية و العلمية ، دار وائل لنشر و التوزيع الطبعة 3 ، الأردن، 2006.
19. وصفي الكساسبة ، تحسين فعالية الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات ، الطبعة الأولى ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2011 .

قائمة المراجع

20. يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق مؤسسة الوراق ، لنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.

➤ الأطروحات والرسائل:

1. عادل عشي، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة .

➤ القوانين والمراسيم :

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، قانون 10-101 المؤرخ في 29 جوان 2010 ومتعلق بأحكام العامة بمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد العدد 24 رقم المادة 22 .

➤ المتلقيات

1. أحمد محمد زينل خوري ، مدخلة 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.

2. شوقي جباري ، فريد خميلي ، دور المراجعة في إرساء حوكمة الشركات ، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر ، الواقع والأفاق في ضوء المستحدثات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر يومي 11 و12 أكتوبر 2010.

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

قائمة المراجع

➤ المجالات

1. عمر الشريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في رفع من جودة الأداء في المؤسسة ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، جامعة سطيف .



قائمة الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Département:

قسم:

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة) * **براج أيوب** المولود(ة) بتاريخ: **18.07.1994** ب: **أولاد براج**

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: **332616000** الصادرة بتاريخ: **24.04.2016** عن: **أولاد براج**

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبية: **صالح بن حسان** تخصص: **التدقيق ومراقبة الشبكات** خلال السنة الجامعية: **2015-2016**

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان ** :

..... **دور التدقيق الحاسبي والمالي في رفع فعالية الأداء في المؤسسة**

..... **دراسة حالة: تيرتية الكوربات، والغلان بالسياسة**

.....

أصبح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: **23.06.2016**

التوقيع و البصمة

.....


* يحرر كل طالب (ة) تصريحاً فردياً في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد .

** يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ